bestämmelser, synes icke vara av den betydelse, att den uppväger olägenheten av berörda minskning av beskattningsunderlaget.

Kammarrättens förslag rörande ett stadgande i denna paragraf beträffande registrerade elektriska anläggningar finner jag mig böra biträda.

Paragrafens lydelse överensstämmer således i huvudsak med 4 § i C-förslaget.

5 §.

Denna paragraf motsvarar 5 § i kommitténs förslag och i C-förslaget.

Allmänna uttalanden.

Emot den inskränkning av den kommunala skatteplikten, som beträffande vissa offentliga fastigheter föreslås av kommunalskattekommittén, har ***svenska stadsförbundet*** vänt sig. Förbundet har ifrågasatt, huruvida ej i stället en utökning av skatteplikten borde ske. I detta hänseende anföres följande:

»Beträffande objektskatterna bör uppenbarligen en alldeles särskild försiktighet iakttagas. De föremål, som drabbas av dessa skatter, framför allt fastigheterna, utgöra så att säga en yttersta garanti för att kommunen under alla förhållanden skall äga tillgång till säkra beskattningsföremål. Befrias vissa fastigheter från skatten, minskas denna garanti till kommunens och andra fastighetsägares förfång. Därtill kommer, att objektskatterna i viss mån äro att betrakta såsom vederlag för vissa särskilda kostnader, som fastighet och näring kunna förorsaka kommunen. Ett fritagande från objektskatt av vissa fastigheter eller näringar blir då att likställa med en subvention, i någon mån jämförlig med exempelvis leverans till underpris av elektrisk kraft eller gas från något kommunalt verk.

Såsom det måhända förnämsta skälet för den staten medgivna skattefriheten för fastigheter, använda för egentligt statsändamål, har åberopats detta ändamåls allmännyttiga beskaffenhet. Häremot kan invändas — och denna invändning äger tillämplighet jämväl å vissa skattefria fastigheter tillhöriga andra än staten — att det knappast med fog kan göras gällande, att just den kommun, inom vilken fastigheten är belägen, skall vidkännas kostnader för en verksamhet, som kanske i högre grad kommer andra kommuner tillgodo. Det kan exempelvis inträffa, att staten eller enskild barmhärtighetsinrättning inköper en fastighet att användas till rekreations- eller vårdanstalt inom ett samhälle med hälsosamt läge samt att anstalten för förläggningskommunen medför såväl direkta utgifter som indirekta förluster, utan att samhällets egna medlemmar erhålla något gagn av anstalten. Först i den mån kommunens egen fördel av egendomens användning för allmänt ändamål uppväger det ökade skattetryck, som lägges å kommunens skattskyldiga, synes skattefrihet principiellt kunna ifrågasättas.

Med hänsyn till det nu anförda bör det tagas under övervägande, om icke inskränkningar lämpligen böra göras i den föreslagna befrielsen från objektskatt. Styrelsen vill erinra om att Landén i motiveringen till sitt ovanberörda förslag erkände kommunernas principiella rätt att uttaga skatt jämväl av den statsegendom, som användes för egentliga statsändamål. Han föreslog sålunda, att skatt skulle erläggas för byggnadsmarken men icke för själva byggnaderna. En dylik beskattning är dock föga rationell, då givetvis byggnaderna förorsaka kommunen direkta utgifter såsom för gatuläggning, belysning och brandväsen. Den lindring i skatten, som må anses tillkomma

för allmänna ändamål använda fastigheter, kan lämpligare avvägas genom åsättande av ett lägre repartitionstal, förslagsvis hälften av det för andra fastigheter bestämda.»

Länsstyrelsen i *Kalmar län* har ansett kommunalskattekommitténs förslag i förevarande paragraf lättare att tillämpa än nu gällande bestämmelser och därför förordat detsamma.

Solna kommunalnämnd har i en den 18 januari 1927 till finansdepartementet inkommen skrift, under framhållande att ungefär en tredjedel av Solna kommuns landareal upptoges av bevillningsfri fastighet, hemställt om bestämmelser i syfte att kommuner med liknande förhållanden måtte erhålla en mera rättvis ställning i jämförelse med övriga, där samtliga fastigheter vore underkastade kommunal beskattning.

Detaljfrågor. Med avseende å förslagets detaljer har kritik framställts på olika punkter.

Tjänstebostad. Kommittéförslagets bestämmelser om skattefrihet i viss utsträckning för tjänstebostäder hava väckt gensaga hos ett flertal länsstyrelser. Länsstyrelsen i *Kronobergs län* finner ej skäl till ändring i nuvarande regler beträffande tjänstebostäder. Länsstyrelsen i *Blekinge län* kan ej biträda kommittéförslaget i fråga om skattefrihet för, bland annat, prästgårdar och vaktmästarebostäder. Länsstyrelsen i *Skaraborgs län* hemställer om bibehållande av gällande grunder. Länsstyrelsen i *Västmanlands län* anser, att den omständigheten, att staten anvisat byggnad till tjänstebostad, icke i och för sig borde medföra skattefrihet. En sådan bestämmelse kunde i vissa fall i hög grad menligt inverka på en kommuns ekonomi. Det avgörande för frågan syntes enligt länsstyrelsens mening vara, huruvida bostäderna vore belägna så, att de till det yttre inginge uti statsinstitutionen i fråga. Klart vore, att det i så fall måste uppstå vissa svårigheter att avgränsa området för skattefrihet, men det syntes vara bättre att i detta fall lämna något utrymme för beskattningsmyndigheternas fria prövningsrätt. Länsstyrelsen i *Norrbottens län* har slutligen ej ansett skäl till skattefrihet beträffande bostadsbyggnader föreligga.

Generalpoststyrelsen hänvisar till ett i revisionssekreteraren Wallers promemoria rörande detaljbestämmelser i kommunalskattekommitténs med flera förslag förekommande uttalande av följande lydelse: »Om staten t. ex. för att bereda bostäder till sina i en viss stad tjänstgörande tulltjänstemän uppför en särskild bostadsbyggnad, skall fastighetsskatt erläggas för byggnaden, därest bostäderna i vanlig ordning uthyras, men om bostäderna anvisas till tjänstebostad, torde byggnaden bliva fri från fastighetsskatt, även om samma hyra erlägges som före anvisandet till tjänstebostad. Att stadgandet bör tolkas så, synes framgå av punkterna 5 och 6 i anvisningarna till 5 §. I fråga om post- och telegrafverken avser däremot skattefriheten blott för driftens omedelbara behov avsedda byggnader. En till dessa verk hörande byggnad, som enbart eller huvudsakligen tjänar bostadsändamål, torde icke kunna annat än i undantagsfall anses vara avsedd för driftens omedelbara

behov och blir då ej heller skattefri, även om den är upplåten till tjänstebostad.» Styrelsen anser, att någon anledning, varför olika bestämmelser i förevarande hänseende skulle gälla för å ena sidan tullverket, å andra sidan postverket, knappast torde förefinnas även med hänsyn tagen till det senares karaktär av affärsdrivande verk.

Även *telegrafstyrelsen* hänvisar till förenämnda uttalande av Waller och förklarar sig icke kunna förstå annat än att en missuppfattning från Wallers sida här förelåge. Om i sammanhang med den egentliga för verksamheten avsedda byggnaden vore anordnad särskild bostadsbyggnad för befattningshavare i den verksamhet, som där utövades, så torde det väl vara likgiltigt, om den egentliga byggnaden hörde under d) eller under i), blott att bostadshavaren hade sin verksamhet i densamma. Under kristiden hade uppförts åtskilliga bostadshus vid telegrafverket till bostadsproduktionens befrämjande. För dessa hade styrelsen aldrig tänkt sig skattefrihet. Men eljest vore det icke ovanligt, att av telegrafverket uppfört bostadshus stode i en sådan relation till en för driften omedelbart avsedd byggnad, som förut angivits. Så vore t. ex. fallet vid radiostationerna i Grimeton och Karlsborg samt vid flertalet av de för rikskablarna Stockholm—Göteborg och Stockholm—Norrköping uppförda överdragsstationer.

Två domkapitel hava uttryckt sitt gillande av den föreslagna skattefriheten beträffande prästgårdar.

Svenska stadsförbundet anser skattefrihet icke böra medgivas för byggnad, som anvisats till tjänstebostad.

Försvarsfastigheter.

Vad särskilt angår försvaret tillhörande tjänstebostadsfastigheter, hava uttalanden emot skattefrihet gjorts av länsstyrelserna i *Stockholms, Blekinge, Skaraborgs* samt *Norrbottens län* ävensom *svenska stadsförbundet,* vilka hänvisa till den missgynnade ställning, som skulle bliva följden för sådana städer som Vaxholm, Karlskrona och Boden. Liknande synpunkter hava anlagts av en del enskilda *kommuner.*

Länsstyrelsen i *Södermanlands län* ävensom vissa *kommuner* hava ansett goda skäl kunna andragas för kommunal skattskyldighet för sådana till försvaret hörande fabriksfastigheter som Karl Gustafs stads gevärsfaktori och Åkers krutbruk.

Länsstyrelsen i *Malmöhus län* anser förtydligande beträffande bestämmelserna om övningsfält önskvärd.

Svenska stadsförbundet anför beträffande försvarsfastigheter i allmänhet:

»Enligt gällande lag förutsättes, att för försvarsändamål avsedd fastighet skall nyttjas för sådant ändamål, för att skattebefrielse skall medgivas. Denna inskränkning har i förslaget borttagits, vilket innebär, att för försvaret avsedd fastighet, som ligger oanvänd, icke skall påföras skatt. Styrelsen, som icke finner den av kommittén anförda motiveringen för den föreslagna ändringen bärande, anser påtagligt, att exempelvis sådana exercisfält, som på grund av ett kommande beslut om regementsindragningar ej vidare får användning för nämnda ändamål, böra hänföras till skattepliktig

egendom och detta utan att man avvaktar ett formligt beslut om markens användning för annat ändamål. Styrelsen hemställer därför, att berörda inskränkande bestämmelse bibehålles.»

Svenska landskommunernas förbund anför:

»Enligt § 5 mom. c) skall för staten tillhöriga, för försvarsändamål avsedda fastigheter skatt icke utgöras. Enligt anvisningarna till nämnda paragraf innebär detta stadgande, att om sådan fastighet samtidigt utnyttjas jämväl för annat ändamål, såsom ett övningsfält tillika användes såsom betesmark eller eljest för jordbruk, skall fastigheten dock vara i sin helhet undantagen från beskattning. Enligt nuvarande bestämmelser skall skattefrihet åtnjutas för dylika fastigheter endast *i den mån, de för försvarsändamål nyttjas,* så att, om ett övningsfält upplåtes för jordbruk eller därmed jämförligt ändamål, bevillning skall utgöras för det värde, som skäligen kan anses utnyttjat genom upplåtelsen. Visserligen skall enligt förslaget, därest fastighet, varom här är fråga, till någon del mot vederlag upplåtits till begagnande för annat ändamål, skatt utgöras för däremot svarande del av fastighetens värde, vadan alltså skatt skall utgå vid en lokal uppdelning av fastigheten för annat ändamål än försvarsändamål. Ur kommunal synpunkt innebär förslaget i denna del en försämring, som ej synes motiverad av vad kommittén anfört. De kommuner, som inom sig hava fastigheter av ifrågavarande art, som icke lokalt uppdelats, men där ändå jordbruk i viss utsträckning kunnat bedrivas, hava enligt nuvarande lagstiftning åtnjutit någon om ock i förhållande till fastighetens värde ringa skatt, men skulle enligt kommitténförslaget gå denna helt förlustig. Det synes icke styrelsen skäligt eller rättvist, att kommuner för ett riksintresses skull skola drabbas av kanske ganska stora förluster, och får styrelsen därför för sin del förorda bibehållande av nuvarande lagbestämmelser i förevarande hänseende.»

Under hänvisning till vad i åtskilliga utlåtanden anförts rörande till försvaret hörande tjänstebostäder anför *kammarrätten:*

»Även kammarrätten finner befrielse från fastighetsskatt i nu avsedda fall obillig mot vederbörande kommuner. Med erinran att enahanda förhållande kan inträffa i annan allmän verksamhet, exempelvis då en lasarettsläkare fått bostad anvisad utanför lasarettsområdet, vill kammarrätten, då de föreslagna bestämmelserna kunna möjliggöra den befarade tolkningen, hemställa om ett förtydligande till förekommande därav.»

I en den 10 december 1926 till finansdepartementet inkommen skrift hava *kommunalfullmäktige i Åkers kommun,* under hänvisning till att kammarrätten ej upptagit av länsstyrelsen i Södermanlands län framställt yrkande om skatteplikt för sådana anläggningar som exempelvis Åkers krutbruk, hemställt om stadgande, att inom landskommun av staten driven affärsmässig rörelse för försvarsändamål måtte åläggas skattskyldighet för fast egendom i likhet med enskilda företag, åtminstone i sådana fall, då rörelsens förläggning å en viss plats ej vore omedelbart betingad av en å platsen befintlig försvarsanstalt. Till stöd för denna framställning har åberopats, bland annat, det förhållandet, att Åkers krutbruk, som tidigare tillhört enskild person och varit skattepliktigt, representerade en synnerligen avsevärd del av taxeringsvärdet å fastighet inom kommunen.

I avgivet yttrande över denna framställning har *arméförvaltningens fortifikationsdepartement* förklarat sig ur de synpunkter departementet närmast hade att bevaka, icke kunna tillstyrka framställningen. *Marinförvaltningen*, som även yttrat sig, har ansett framställningen lämna alltför otillräckliga hållpunkter för en principiell utvidgning av skatteplikten.

Kommunikationsanstalter.

I fråga om kommunikationsanstalters beskattning må till en början återgivas huvudinnehållet av *järnvägsstyrelsens* utlåtande på denna punkt:

Det föreliggande förslaget upptoge i likhet med gällande bestämmelser såsom villkor för skattefrihet, att byggnader och anläggningar skulle vara avsedda för driftens omedelbara behov. Innebörden av detta uttryck hade emellertid tolkats mycket olika av olika beskattningsmyndigheter, och statens järnvägar hade i stor utsträckning måst anföra besvär över dessa myndigheters beslut. Det vore därför av stor betydelse, att anvisningarna bleve så klara och fullständiga som möjligt. I dessa hänseenden betecknade det föreliggande förslaget ett framsteg, men vissa ytterligare förtydliganden syntes behövliga. Härtill komme, att anvisningarna i den föreslagna formen skulle komma att i vissa avseenden auktorisera en för statens järnvägar synnerligen ofördelaktig och enligt styrelsens mening oberättigad tolkning av nu gällande bestämmelser. Enligt förslagets anvisningar skulle nämligen statens järnvägars särskilda för stations- och trafikpersonalen avsedda bostadshus, som ej vore hänförliga till vaktstugor, oavsett deras belägenhet vara underkastade beskattning. Dessa bostadshus måste emellertid likaväl som de samma syfte tjänande vaktstugorna (banmästare-, banvakts- och andra vaktstugor) anses vara avsedda för driftens omedelbara behov och borde av denna anledning vara befriade från fastighetsskatt. Styrelsen hänvisade i detta avseende till bland annat det förhållande, att vid ett flertal stationer exempelvis å malmbanan med flera ödebygdslinjer statens järnvägar nödgats uppföra bostäder av den anledning, att några sådana helt enkelt icke alls funnits. Det tillhandahållande av tjänstebostäder, som statens järnvägar nödgats påtaga sig, vore ingalunda en hyresverksamhet i vanlig mening. När vid statens järnvägar uttrycket »hyresverksamhet» komme till användning, skedde detta uteslutande för att i bokföringshänseende finna en titel, under vilken denna gren av driften lämpligen kunde redovisas. Tjänstebostäderna vore nämligen uppförda för den personal, som av statsmakterna ansetts vara i behov därav för järnvägsdriftens ombesörjande, och vore berörda personal på i avlöningsreglementet angivna villkor skyldig bebo för vederbörande avsedda tjänstebostäder mot avdrag på lönen. Slutligen kunde framhållas, att frågan om beskattning av statens järnvägars boställshus vore av ej obetydlig ekonomisk innebörd för statens järnvägar. Approximativt hade densamma beräknats medföra en årlig utgiftsökning av omkring 170,000 kronor.

Förslaget uppräknade vidare såsom fastigheter, vilka avsåge driftens omedelbara behov, bland annat stationshus, förvaltningsbyggnader, godsmagasin, lokomotivstallar, banvaktsstugor och andra vaktstugor. Statens järnvägar hade emellertid i sin hand jämväl andra för sådant behov avsedda fastigheter såsom — för att uppräkna allenast de viktigaste — upplagsplatser, grustag, markområden anskaffade för förutsebara utvidgningar av stationer och spårområden, för anläggning av vägportar och vägövergångar, för nya tillfartsvägar till stationer och för beredande ur säkerhetssynpunkt av vederbörlig sikt framåt banan.

Förefintligheten av *upplagsplatser* vore förutsatt redan i gällande taxa för transporter å statens järnvägar, där det föreskreves, att så kallade platspenningar för upplagsplatser skulle utgå med visst belopp för vart begynnande dygn och kvadratmeter öppen plats, som upptoges av godset. Större trafikanter erhölle nedsättning av dessa platspenningar därigenom, att statens järnvägar uthyrde upplagsplatser på längre tid mot en hyra, som ställde sig ojämförligt billigare än platspenningarna. Vid sådan uthyrning av områden hade vanligen uppställts den fordran, att upplagsplatserna icke finge användas för annat ändamål än för varor, som anlänt med järnväg eller skulle med järnväg försändas eller med andra ord för järnvägstrafikens omedelbara behov. Stundom uthyrdes emellertid jämväl utrymmen i statens järnvägars magasin för längre tid till vissa trafikanter. Därest dessa upplagsplatser skulle vara skattepliktiga, borde även godsmagasinen vara det. Upplagsplatserna och magasinen vore nämligen i lika mån erforderliga för driftens omedelbara behov. Emellertid inträffade det även att för upplagsplatser anskaffade områden ej i sin helhet omedelbart behövde tagas i anspråk, utan att delar av sådana områden uthyrdes för annat ändamål. Det låge givetvis i sakens natur, att det på grund av trafikens växlingar för statens järnvägar vore alldeles omöjligt att kunna anpassa ett stationsområde efter det för tillfället rådande trafikbehovet. Det vore därför nödvändigt för statens järnvägar att inom städer och bebyggda platser söka förvärva så stora stationsområden, att möjlighet förefunnes att vid trafikstegringar på ett tillfredsställande sätt tillgodose trafikens omedelbara behov genom erforderliga utvidgningar. Därför borde ej heller dessa områden påföras fastighetsskatt, i varje fall icke så länge de icke användes till något för järnvägsdriften främmande ändamål.

Samma skäl, som talade för upplagsplatsers fritagande från skattskyldighet, syntes även i stort sett kunna åberopas i fråga om övriga förberörda för statens järnvägars ändamål behövliga markområden.

I minst lika liten grad som upplagstomter vid stationer tjänade *grustag* något självständigt ekonomiskt ändamål. För att hålla anläggningarna vid makt måste statens järnvägar nödvändigtvis hava tillgång till grus. När ett grustag inköptes, vore sålunda syftet därmed ingalunda att göra någon driften ovidkommande vinst på detsamma utan enbart att på för driften drägliga villkor säkerställa tillgången till det för järnvägsrörelsen nödvändiga gruset. Detta material vore nämligen uteslutande att betrakta som en för driftens ostörda funktion behövlig lagervara. I motsats till kommitterade hölle sålunda styrelsen före, att statens järnvägars grustag skulle undantagas från taxering.

Rörande skatteplikt för järnvägsverkstäder åberopade styrelsen sitt den 11 maj 1918 avgivna utlåtande rörande då föreliggande förslag till lag angående kommunal taxering och skattskyldighet, däri hemställts, att ifrågavarande verkstäder måtte befrias från skatteplikt.

I fråga om skattskyldighet för *restaurations och hotellbyggnader*, som tillhöra en järnväg och ligga inom dess område, innebure det föreliggande förslaget ett välbehövligt förtydligande, om ej rent av en viss lättnad, och utgjorde sålunda ur styrelsens synpunkt ett steg i rätt riktning. De i statens järnvägars ägo befintliga hotell- och restaurangbyggnader måste enligt styrelsens mening vara att hänföra till sådana anläggningar, som vore avsedda för driftens omedelbara behov. Vid vissa privatbanor funnes emellertid järnvägshotell, som hade karaktären av turisthotell och pensionat och som därför kunde anses tjäna självständiga ekonomiska ändamål, och för dessa

ställde sig förhållandena väsentligen annorlunda. Den föreslagna formuleringen till anvisningarna syntes emellertid underlätta bestämmelsernas rätta tolkande, och styrelsen hade därför i stort sett ingen anledning motsätta sig förslaget. I ett par detaljer ville dock styrelsen föreslå ytterligare förtydliganden. Ordet »förbiresande» borde ersättas med »resande». Det sades vidare i förslaget att, om byggnaden huvudsakligen användes för annat ändamål, vore den underkastad beskattning. Det förekomme stundom i statens järnvägar, att i restaurantbyggnad funnes utrymmen utnyttjade till expeditioner eller andra förvaltningsändamål. Kommitténs mening hade säkerligen icke varit, att byggnaden under sådana förhållanden skulle beskattas, ehuru ordalagen möjligen skulle kunna tagas till intäkt för en sådan tolkning. En sådan eventualitet skulle kunna undvikas genom att uttrycket »annat ändamål» utbyttes mot »annat, för trafiken främmande behov».

Vid järnvägsstyrelsens yttrande finnes fogad en av järnvägsfullmäktigen friherre Adelswärd uttalad skiljaktig mening, däri anföres bland annat:

»De i förslaget anförda skälen för skattefrihet i större utsträckning än vad kommitteförslaget föreslår synas mig icke övertygande, och finner jag mig i denna fråga böra biträda kommittérades förslag på de av dem anförda skäl: Väl kunna gränsfall finnas, då skäl för skattefrihet är befogad, men i sådana fall torde vara riktigare, att kommunalskatt betalas än att skattefrihet medgives. Endast i det i förslaget anförda exempel på *grustag*, som uteslutande användes till järnvägens underhåll, synes mig övervägande skäl tala för, att detta, i likhet med själva banan, blir fritaget från beskattning. Kommitténs synpunkter beträffande restaurations- och hotellbyggnader synas mig ock riktiga».

Ett uttalande angående järnvägars beskattning har gjorts även av länsstyrelsen i *Jönköpings län*, som anfört i huvudsak följande:

Stationsområde tillhörande mark, som upplåtes till trafikant för uppförande av godsmagasin, avsett att uteslutande användas för gods, som ankommit till eller avginge från stationen för trafikantens räkning, syntes böra betraktas som använd i den löpande driften och alltså vara skattefri. Likaså syntes skatt icke böra erläggas för sådan utmed banvallen eller på stationsområden belägen mark, vilken användes till potatis- eller planteringsland samt mot eller utan vederlag disponerades av järnvägstjänsteman eller ock utarrenderades. Markens användning för angivet ändamål vore säkerligen i de flesta fall tillfällig, och marken kunde erfordras för utvidgning av spåranordningarna eller såsom skydd mot gnistor från lokomotiven eller dylikt. Skulle dessa små jordlappar åsättas taxeringsvärden, måste detta befaras medföra stora skattetekniska svårigheter. Saken syntes också för vederbörande kommuner spela en mycket underordnad roll. Om däremot järnväg exproprierat eller inköpt mark, från vilken hämtades grus för järnvägslinjens anläggning och underhåll eller som användes för annat ändamål, som icke stode i direkt samband med järnvägens omedelbara behov, torde sådan mark böra upptagas till beskattning och sålunda åsättas taxeringsvärde.

Länsstyrelsen i *Blekinge län* finner ej skäl till ändring i gällande regler angående järnvägsrestauranger. Även länsstyrelsen i *Jämtlands län* ifrågasätter, om ej nuvarande bestämmelser äro bättre än de av kommunalskattekommitten föreslagna, vilka ej torde träffa alla avsedda fall.

Vattenfallsstyrelsen förmenar, att i anvisningarna borde intagas en bestämmelse av innehåll, att, om genom en statens kraftstation eller transformatorstation kraft levereras till såväl statens kommunikationsanstalter med tillhörande byggnader och anläggningar eller till statens industriella verksamhet, vilken huvudsakligen avser statens egna behov, som ock andra avnämare, stationen skall uppdelas i en skattefri och en skattepliktig del i förhållande till relativa värdet av den kraftmängd, som levereras för det ena eller andra ändamålet. Härav skulle givetvis följa, att, om stationen i sin helhet användes för statligt ändamål av nu angivet slag, hela stationen skulle vara skattefri.

Svenska järnvägsföreningen hemställer, att bestämmelserna angående beskattning av järnvägsverkstad måtte förtydligas. Det hade förekommit, att nuvarande bestämmelser i detta avseende tillämpats så, att till större järnväg hörande verkstad, vid vilken enligt sakens natur reparationsarbetet givetvis måste vara av större omfattning än reparationsarbetet vid en till en mindre järnväg hörande verkstad, ansetts böra taxeras till bevillning. Denna tolkning vore enligt föreningens mening felaktig och borde förekommas för framtiden.

Kammarrätten anför i förevarande avseende följande:

»Vattenfallsstyrelsen har i sitt yttrande påyrkat förtydligande i syfte att en kraftstation eller transformatorstation, som användes för drivande av järnväg, må anses tjäna driftens omedelbara behov och således bliva skattefri. Då detta uppenbarligen är åsyftat, torde tvivel i saken böra förekommas genom att i punkt 7 i anvisningarna, andra punkten, bland uppräknade exempel även införes 'kraftstation vid elektrisk drift'.

Berörda punkt 7 bör också, i enlighet med framställning av järnvägsstyrelsen, förtydligas genom att i fråga om restaurations- eller hotellbyggnad uttrycket 'förbiresande' ersättes med 'resande' samt uttrycket 'annat ändamål' med 'något för järnvägsdriften främmande ändamål'.

Beträffande innehållet i övrigt av samma punkt 7 må slutligen framhållas, att bestämmelsen om undantagande från skattefrihet av särskilda för stations- eller trafikpersonal avsedda bostadshus, som ej äro att hänföra till vaktstugor, innebär en skärpning i jämförelse med rådande lagtillämpning. Järnvägsstyrelsen har också påpekat detta och yrkat ändring. Efter kammarrättens förmenande torde dock förslaget i denna del vara konsekvent samt tillvarataga ett berättigat kommunintresse.»

Kyrkobyggnader m. m.

Länsstyrelsen i *Jönköpings län* har framhållit, att det ofta inträffade, att kyrkobyggnader, bönehus o. d. ofta ägdes av aktiebolag, och att skattefrihet borde åtnjutas, vem som än vore ägare.

Allmänna platser.

Byggnadsstyrelsen har — med hänvisning till förhållandena beträffande Kungsträdgården i Stockholm, som delvis uthyrdes för parkservering o. dyl. — uttalat, att uthyrd del av allmän plats rimligen borde beskattas.

Riksbankens hus.

Riksbanksfullmäktige hava — med hänvisning till den skattefrihet, som åtnjötes för postverkets byggnader — förklarat sig anse, att motsvarande

skattefrihet borde tillkomma även riksbankens för driftens omedelbara behov avsedda fastigheter.

Studentkårers m. fl. byggnader.

I en till finansdepartementet den 28 januari 1927 inkommen skrift hava studentnationerna i Uppsala hemställt, att i samband med kommunalskattefrågans avgörande nationerna måtte bliva i beskattningshänseende jämställda med vetenskapliga samfund, allmänna undervisningsverk och stipendiefonder.

I skriften har framhållits, bland annat, att studentnationerna i Uppsala och Lund i likhet med medicinska föreningen i Stockholm vore obligatoriska sammanslutningar, vilka genom arten av sin verksamhet vore att jämställa med vetenskapliga samfund, allmänna undervisningsverk och stipendieinrättningar, varför desamma syntes jämväl i beskattningshänseende böra likställas med dylika institutioner.

Departementschefen.

1920 års riksdag torde hava avsett, att genom de då genomförda ändringarna i 5 § bevillningsförordningen frågan om den objektiva skatteplikten för statens m. fl. fastigheter skulle i huvudsak erhålla sin definitiva lösning. Det då antagna förslaget i ämnet överensstämde i det väsentliga med Kungl. Maj:ts proposition i vad den berörde samma fråga. Någon anledning till ändringar synes därför ej föreligga utom i de hänseenden, där väsentliga olägenheter i nu gällande bestämmelser visat sig eller förtydliganden kunna vara erforderliga.

För egen del ansluter jag mig för övrigt helt till den princip, som torde få anses ligga till grund för nu gällande bestämmelser, nämligen att skatteplikt skall vara regel och undantag medgivas endast i inskränkt omfattning.

Kommunalskattekommittén har väl i stort sett ställt sig på samma ståndpunkt men har dock föreslagit vissa utvidgningar av skattefriheten. Mest betydelsefullt synes i dylikt avseende vara förslaget om skattefrihet för tjänstebostäder. Enligt vad som framgår av de avgivna yttrandena, skulle denna skattefrihet i vissa fall kunna medföra betydande olägenheter för kommunerna. Jag finner ej skäl att biträda detta ändringsförslag. Enligt min uppfattning böra beträffande arméns och marinens tjänstebostäder fastställas mera schablonartade regler, som i allmänhet innebära skatteplikt för sådana bostäder, i den mån de ej äro inrymda i egentliga kasernbyggnader. Det har visat sig svårt att här finna någon annan lämplig gränslinje. Vad beträffar andra än arméns och marinens tjänstebostäder torde få medgivas, att de nuvarande anvisningarna i denna punkt ej äro fullt klara i sin uppställning, särskilt därutinnan, att föreskrifterna angående bostäder ej angivas hänföra sig till annat än förvaltningsbyggnader o. dyl. Delvis i anslutning till kommunalskattekommitténs uppställning har därför en omformulering skett, enligt vilken bestämmelserna om bostäder m. m. inryckts i en särskild punkt av anvisningarna och uttryckligen angivits hänföra sig till hela 1 mom. d) — i). Härigenom synes grunden för generalpoststyrelsens anmärkning mot bristande likställighet bortfalla. I anledning av vad telegrafstyrelsen anfört vill jag

uttala, att det undantagsvis torde kunna förekomma, att bostadsfastigheter användas för driftens omedelbara behov; något uttryckligt påpekande härom i anvisningarna torde dock icke vara erforderligt.

Kommunalskattekommittén har vidare föreslagit, att uppdelning av en fastighets värde i en skattepliktig och en skattefri del skall avse allenast sådant fall, att viss till rummet begränsad del av en fastighet användes för annat ändamål än det, som föranleder skattefrihet. Jag tillåter mig att bringa i erinran följande av dåvarande chefen för finansdepartementet vid anmälan i statsrådet av 1920 års förslag till kommunalskattelag gjorda uttalande med syftning på de då föreliggande sakkunnigebetänkandena:

»Eiserman och von Wolcker och även Landén hava i allmänhet sökt undvika, att en fastighet uppdelas i en skattefri och en skattepliktig del. I intet fall hava dessa förslagsställare tänkt sig en sådan uppdelning, därest ej en så att säga lokal begränsning mellan vad som är skattefritt och skattepliktigt kan göras. Därest sålunda en och samma lokal i en byggnad visserligen företrädesvis användes för visst ändamål, som medför skattefrihet, men dessemellan uthyres för annat syfte, kommer någon uppdelning av taxeringsvärdet icke i fråga. Denna princip har även av kammarrätten i allmänhet förordats. I fråga om statens kraftverk, som levererar energi till kommunikationsföretag, har emellertid kammarrätten förordat skattefrihet, i den mån kraftverket levererar energi för elektrifiering av kommunikationsföretagen. Jag anser även, att det vore fördelaktigt, om man såvitt möjligt kunde undvika uppdelning av vare sig ena eller andra slaget, men finner det ogörligt att i många fall nå tillfredsställande resultat, därest ej en uppdelning sker. Att det däremot skulle innebära någon väsentlig olikhet, om uppdelning ägde rum med hänsyn till möjligheten att på ovan antytt sätt göra en lokal begränsning, eller om den skedde på grund av samma fastighetsdels användning för olika ändamål, synes mig knappast kunna göras gällande. Även i förra fallet blir gränsen mer eller mindre godtycklig. Till en skattefri del av en byggnad måste exempelvis räknas viss på marken ej utstakad andel i tomten. Jag har vid avfattningen av förevarande paragraf sett mig nödsakad att öka möjligheten att verkställa en uppdelning av såväl ena som andra slaget men dock sökt, där det varit möjligt, undvika sådan.»

Vad sålunda anförts lärer fortfarande äga giltighet. Kommunalskattekommittén har heller icke påvisat, att ifrågavarande bestämmelse vållat några olägenheter i den praktiska tillämpningen. Det synes mig ej kunna undvikas, att med kommittéförslaget stundom måste uppstå gränsfall, där det blir ytterst svårt att bestämma, om full skatteplikt eller full skattefrihet skall vara för handen. I dylika fall måste uppenbarligen ett rättvisare resultat kunna vinnas, om beskattningsnämnd har i sin hand att företaga en uppdelning i en skattepliktig och en skattefri del. Jag förordar alltså bibehållandet av nuvarande bestämmelse i detta avseende men anser mig böra betona — vad för övrigt framgår av anvisningarna — att den användning, som skulle föranleda den partiella skatteplikten, ej får vara av alltför obetydlig omfattning

och ej heller av mera tillfällig natur, ävensom att hänsyn vid taxeringen skall tagas till den genomsnittliga användningen för ifrågavarande ändamål.

Vad jag nu anfört äger även sin tillämpning på försvarsfastigheter. Beträffande övningsfälten, som ju kunna upptaga mycket stora delar av kommunernas territorium, skulle en fullständig skattebefrielse stå i dålig överensstämmelse med den grundprincip, som föranleder objektbeskattning i allmänhet i kommunerna. Även beträffande dessa fastigheter har därför den nu gällande regeln bibehållits i förslaget.

I fråga om omfattningen av de fall, där en uppdelning i en skattepliktig och en skattefri del skall få förekomma, vill jag för övrigt allenast framhålla, att en utsträckning, på sätt byggnadsstyrelsen ifrågasatt, av denna regel till allmänna platser torde medföra så stora taxeringstekniska besvärligheter, att jag ej anser mig böra förorda detta förslag.

Beträffande fastigheter, som nyttjas för försvarsändamål, finner jag en ändring i nu gällande bestämmelser påkallad i fall av den art, som närmast avses i den av kommunalfullmäktige i Åkers kommun gjorda framställningen. Fråga är här om en anläggning, som likaväl kunnat drivas under enskild äganderätt och i så fall blivit skattepliktig. För staten torde en utvidgning av skatteplikten ej hava synnerligen stor ekonomisk betydelse, då de företag, för vilka skatteplikt på grund av densamma kan förekomma, torde vara helt få. För kommunerna däremot torde frågan vara av betydande vikt.

Kommitténs förslag om skattefrihet för muséer även i sådana fall, då skattefrihet ej redan på grund av nu gällande bestämmelser råder, ävensom om skattefrihet för soldathem har jag ej velat motsätta mig. En omformulering av anvisningarna har dock ansetts erforderlig i syfte att förekomma en tillämpning av bestämmelsen i sådana fall, där skattefrihet icke är avsedd.

Länsstyrelsens i Jönköpings län påpekande, att även exempelvis aktiebolag kunna vara ägare av predikolokaler o. d., har föranlett en utvidgning av den nu gällande bestämmelsen om skattefrihet för kyrkobyggnader och bönehus.

Tillräckligt skäl att stadga skattefrihet för riksbankens fastigheter anser jag ej föreligga. Jag erinrar om att riksbanksfullmäktige i sitt yttrande över 1917 års båda förslag förklarat sig icke hava något att erinra mot skatteplikt för riksbankens byggnader.

Förberörda framställning från studentnationerna i Uppsala finner jag böra tillmötesgås på det sätt, att nationshus, studentkårsbyggnader o. d. likställas med regementens byggnader på mötesplatser och nykterhetsföreningars byggnader m. fl., detta förnämligast därför, att medlemskap av ifrågavarande sammanslutningar är en nödvändig förutsättning för bedrivandet av de studerandes vetenskapliga studier. Däremot kan jag ej finna något skäl, varför dessa sammanslutningar skulle likställas med vetenskapliga samfund och komma i åtnjutande av den skattefrihet för inkomst, som tillkommer dessa.

Vad härefter angår frågan om skattefrihet för kommunikationsanstalter — en frihet, som avser både staten och enskilda ägare av dylika — synes mig följande böra beaktas. När det gäller att nu bygga vidare på 1920 års be-

stämmelser, är det ej lämpligt att a priori såsom riktig fastslå den term »driftens omedelbara behov», som i gällande lagtext anger skattefrihetens begränsning, utan man bör fastmera först bestämma, i vilka fall skattefrihet bör medgivas, och därefter söka finna ett lämpligt uttryck för vad man avser. Jag anser någon utvidgning av skattefriheten icke böra ifrågakomma. Regeln synes alltså fortfarande böra bliva densamma, som kom till uttryck i motiveringen till 1920 års proposition, att sådana anläggningar — såsom större verkstäder o. dyl. — vilka lika väl kunde utan olägenhet för själva driften vara förlagda på annat håll, ej böra beredas någon särställning. Ur 1920 års motivering tillåter jag mig för övrigt citera följande: »Beträffande kraftverk, som leverera energi för trafikbehovet, synes mig skattefrihet ej böra medgivas. Det är ej ens säkert, att den kommun, där kraftverket är beläget, beröres av kommunikationsanläggningen, och i sådant fall skulle skattefrihet påtagligen synas orättmätig. Men även eljest torde en skattefrihet i berörda avseende svårligen kunna motiveras. Kraftverket intager vid sidan av kommunikationsanläggningen en i viss mån självständig ställning, och anläggningen kunde tänkas likaväl få sitt energibehov tillgodosett från annat håll eller på annat sätt.» Detta uttalande, som jag biträder, innebär en annan tolkning än den, som, med syftning på kommunalskattekommitténs förslag, kommit till synes i vattenfallsstyrelsens och kammarrättens förut återgivna yttranden. Endast de anläggningar, som avse att vidarebefordra kraften, sedan den en gång levererats till järnvägen, torde böra vara inbegripna i skattefriheten. Svenska järnvägsföreningens framhållande, att en större järnväg kan vara i behov av större reparationsverkstad för den löpande driften än en mindre järnväg, torde knappast behöva föranleda något särskilt uttalande i anvisningarna. Fasthet i tillämpningen i detta och andra avseenden bör, sedan bestämmelserna nu några år varit i kraft, snart kunna vinnas. För vad enligt det nu anförda bör inbegripas i skattefriheten för kommunikationsanstalter synes termen »avsedd för driftens omedelbara behov» giva ett nöjaktigt uttryck.

I stort sett synas mig de av kommunalskattekommittén förordade anvisningarna rörande kommunikationsanstalter väl avvägda. Den nyss återgivna regeln beträffande elektriska anläggningar torde dock böra komma till tydligt uttryck. I fråga om järnvägsrestaurationer och -hotell har en formulering valts, som något närmare än den av kommunalskattekommittén föreslagna ansluter sig till den gällande. Rörande upplagsplatser och grustag hava slutligen nya anvisningar ansetts behövliga.

Vad 4 mom. i 5 § beträffar, kommer motivering till detsamma att anföras under 15 §.

6 §.

Denna paragraf motsvarar 6 och 10 §§ i kommunalskattekommitténs förslag samt i C-förslaget.

Kammarrätten yttrar beträffande 6 § i kommittéförslaget:

»Stadgandet i denna paragraf utgår från att taxeringsvärden skola åsättas även i sådana fall, då enligt 15 § skattskyldighet ej skall föreligga, samt införas i taxeringslängdens anteckningskolumn. Kammarrätten hemställer under sistnämnda paragraf för sin del, att dylik anteckning icke må behöva göras. En konsekvens av detta kammarrättens förslag blir, att 6 § icke kan bibehållas i sin föreslagna lydelse.»

Beträffande kommittéförslagets 10 § yttrar kammarrätten:

»Bestämmelsen om beaktande av förändringar, som inträffat efter taxeringsårets ingång, synes böra så avfattas, att den medgiver, att hänsyn tages till förändringar, som inträffat intill den tid, då den ordinarie prövningsnämnden avslutat sina arbeten.»

Departementschefen.

Vad angår frågan om vilka fastigheter som skola åsättas taxeringsvärde, så kan man givetvis ställa sig på samma ståndpunkt som gällande rätt, vilken innebär, att taxeringsvärde alltid skall åsättas utom beträffande skattefri kanal, järnväg m. fl. kommunikationsanstalter, låt vara att taxeringsvärdena i vissa fall skola upptagas endast i taxeringslängdens anteckningskolumn. Samma ståndpunkt intager kommunalskattekommittén, vars detaljbestämmelser på grund av ändrade grunder för skattefriheten dock komma att te sig annorlunda. Man kan också tänka sig den rakt motsatta ståndpunkten, att skattefri fastighet aldrig skall åsättas taxeringsvärde. Den sistnämnda utvägen har emellertid icke av någon förordats; fastigheter, som enligt 5 § äro fria från skatteplikt, böra, med undantag dock för järnvägar m. fl. kommunikationsanstalter, enligt samstämmig mening åsättas taxeringsvärden.

Kammarrätten har emellertid ansett, att i fall av skattefrihet enligt 15 § kommittéförslaget åsättande av taxeringsvärden ej vore erforderligt. För min del är jag av den uppfattningen, att mark alltid bör redovisas i fastighetslängderna, medan däremot behov av dylik redovisning knappast kan anses föreligga beträffande byggnader på annans mark, för vilka på grund av deras obetydlighet skattefrihet åtnjutes. Härigenom vinnes en ej ringa lättnad för taxeringsmyndigheterna. Om däremot skattefriheten är beroende på subjektiva förhållanden hos den, som äger fastigheten — förhållanden som ofta ändras från ett år till ett annat — bör enligt min mening redovisning av värdet förekomma i längden. Liksom nu framlagda förslag till lydelse av 15 § 1 mom. — vartill jag i det följande återkommer — i huvudsak överensstämmer med 1920 års kungl. förslag i samma del, överensstämmer också förslaget till lydelse av 6 § första stycket med motsvarande stadgande i 1920 års förslag.

Vad härefter angår frågan om den tidpunkt, fastighetstaxeringen skall avse, blir dess besvarande beroende av den i 14 § av förevarande förslag (14 § kommittéförslaget) behandlade frågan om vilken tidpunkt den kommunala skattskyldigheten för fastigheten skall avse. Denna fråga har, såsom av det följande framgår, i det föreliggande förslaget lösts på det sätt, att

skattskyldigheten alltid bestämmes efter förhållanden, som föreligga vid taxeringsårets ingång och som äro avgörande i avseende å mantalsskrivningen. Verklig enkelhet och reda synes knappast kunna ernås på annat sätt, än att samtliga förhållanden beträffande fastigheten bedömes med hänsyn till en och samma tidpunkt. Förändringar, som skett efter taxeringsårets ingång, lära därför med den angivna utgångspunkten ej böra inverka på taxeringen.

Den s. k. skogsbeskattningskommitténs ursprungliga motivering för införande av den nu gällande regeln i detta avseende innebar, att det måste anses både obilligt och oegentligt, att, om exempelvis en byggnad, som skolat särskilt taxeras, nedbrunnit och vid taxeringstillfället ej längre existerade, densamma dock skulle taxeras till dess en gång havda värde. Denna synpunkt synes mig emellertid ej tillräckligt bärande. Kommer skatteplikt att gälla för hela det år, varunder byggnaden nedbrunnit, så har å andra sidan skattefrihet åtnjutits under det år, då byggnaden tillkommit. Det är ju ingalunda ovanligt, att en lättnad i början av en period får uppvägas av en motsvarande börda i slutet av perioden. Såsom ett särskilt skäl för hänsynstagande till skedda förändringar kan visserligen även åberopas, att vederbörande ägare ur kreditsynpunkt kan hava intresse av att hava ett taxeringsvärde åsatt å nybyggt hus, och att han därför kanske gärna finner sig i den högre skatten. Detta utgör dock icke något ur beskattningssynpunkt bärande motiv, desto mindre som den högre skatten skulle drabba även andra, vilka ej hava något intresse av höjd taxering för sina fastigheter. Ur rättvisans synpunkt skulle väl i och för sig intet principiellt vara att erinra mot att taga hänsyn icke till värdet den 1 januari utan till värdet viss annan dag, exempelvis den 1 mars eller den 1 april. Men då följden härav skulle bliva brist på överensstämmelse beträffande den tidpunkt, skattskyldigheten avser, och den tidpunkt värdet avser, och därigenom skulle kunna inträffa, att ägaren vid årsskiftet bleve skattskyldig för en nybyggnad, som beslutats och tillkommit efter det han avträtt fastigheten, kan jag ej heller förorda ett dylikt förslag. Det synes mig dock möjligt att utan egentlig olägenhet tillgodose deras intresse, som önska en högre taxering på grund av tillbyggnad, genom ett medgivande, att hänsyn skall tagas till värdeökningen, om, innan taxeringen skett, den skattskyldige och, där fastigheten övergått till ny ägare, jämväl denne det begär.

Detta är emellertid det enda fall, då vid taxeringen hänsyn skall tagas till förhållanden, som inträffat efter taxeringsårets ingång. Har exempelvis fastighet efter taxeringsårets ingång blivit skattepliktig från att hava varit skattefri, eller skattefri från att hava varit skattepliktig, skall hänsyn till denna ändring icke tagas vid taxeringen.

För ett fall skall hänsyn tagas till förhållandena vid tidigare tidpunkt än taxeringsårets ingång, nämligen när omtaxering sker under löpande taxeringsperiod. Denna omtaxering bör verkställas med hänsyn till det allmänna prisläget vid tiden för närmast föregående allmänna fastighetstaxering.

7 §.

Denna paragraf har sin motsvarighet i kommittéförslagets och C-förslagets 7 §.

Beträffande denna paragraf må här återges ett uttalande av en *taxeringsnämndsordförande* i Västernorrlands län. Denne anför:

»De anförda skälen för bibehållande av fastigheters indelning i jordbruksfastighet och annan fastighet synas mig icke övertygande. Det framhålles, att uppskattningsreglerna äro olika för de bägge slagen av fastigheter och att det för den skull är till fördel att först hava denna huvudgruppering klar. Jag anser för min del, att ett helt och hållet förutsättningslöst taxeringsförfarande vore bättre och att, med uteslutande av denna ofta vanskliga och för övrigt betydelselösa indelning, uppskattningsbestämmelserna i stället borde göras lika för alla fastigheter. Särskilt då fråga förekommit om en fastighets överflyttning under löpande taxeringsperiod från jordbruksfastighet till annan fastighet eller tvärtom har det ofta visat sig, att de olika uppskattningsbestämmelserna måst föranleda en eljest alldeles omotiverad ändring i totalvärdet.»

Rörande anvisningarna till förevarande paragraf har länsstyrelsen i *Jämtlands län* framhållit, att enligt förslaget alltid ett på arrende upplåtet kalk- eller stenbrott skall taxeras såsom annan fastighet, men att det kan förekomma, att rätt till stentäkt upplåtes med avseende å områden av så ringa storlek och så ekonomiskt obetydliga, att en särskild taxering är onödig.

Departementschefen.

Förenämnda uttalande av en taxeringsnämndsordförande i Västernorrlands län giver uttryck åt en synpunkt, som enligt min uppfattning är förtjänt av största beaktande. Det föreligger otvivelaktigt en risk, att uppdelningen i jordbruksfastighet och annan fastighet och de taxeringsmetoder, som för vartdera slaget av fastighet tillämpas, medföra oriktiga taxeringar. I 1920 års kungl. förslag hade också denna skillnad borttagits, och skulle fastigheterna i förekommande fall åsättas »jordbruksvärde» och »annat värde». Att jag icke förty förordar bibehållande av berörda skillnad, beror bland annat därpå, att den nu tillämpade taxeringsmetoden för jordbruksfastighet har den mycket stora förtjänsten att i hög grad bidraga till ett jämnare taxeringsresultat i förhållandet mellan kommunerna och länen inbördes. Botemedlet synes mig i stället böra sökas i en komplettering av taxeringsreglerna och en utveckling av den använda uppskattningsmetoden. Jag återkommer till denna fråga under 9 §.

Länsstyrelsens i Jämtlands län uttalande beträffande stenbrott synes mig riktigt, men torde ej behöva föranleda omformulering, då det önskade resultatet följer av den allmänna regeln, att hänsyn ej bör vid taxeringen tagas till förhållanden av alltför obetydlig räckvidd.

8 §.

Denna paragraf motsvarar 8 § i kommittéförslaget och i C-förslaget.

Länsstyrelsen i *Stockholms län* har ifrågasatt sådan formulering av bestämmelserna om taxeringsenhet, att särskild taxering av torp skulle ske blott i de fall, då torparen har att gälda å torpet belöpande utskylder. Uppgift om torpavtalens innehåll beträffande skattskyldigheten kunde lämpligen angivas under särskild rubrik i deklaration för fastighetstaxering.

Länsstyrelsen i *Gotlands län* anför:

»Här intagen bestämmelse om gemensam taxering av fastigheter i sambruk med gemensamma åbyggnader motsvaras av föreskrift i § 5 mom. 1 av 1921 års fastighetstaxeringsförordning. Tillämpningen av denna föreskrift vid 1922 års allmänna fastighetstaxering har visat sig här i länet, där gemensamma inteckningar i flera fastigheter i stor utsträckning förekomma, medföra en del svårigheter. Dessa hava särskilt givit sig tillkänna vid belåning av särskilda, genom senare styckning uppkomna fastighetsdelar; vid exekutiva auktioner, då tillämpning ifrågakommit av vissa bestämmelser i inteckningsförordningen (32 §) och utsökningslagen (121 § 2:dra stycket och 125 §) samt vid utfärdande av taxeringsbevis för beräkning av lagfartsstämpel å fastighetsdelar, som ej stämma med det gemensamt taxerade komplexet. Visserligen lämnas i nu föreliggande förslag uttryckligt medgivande för ägare av fastighet att jämväl under tiden mellan ordinarie fastighetstaxeringar, genom hänvändelse till inkomsttaxeringsnämnden, få fram uppdelning av värden. Men det praktiska utförandet härav kan stöta på svårigheter. I stället för att enligt 1921 års förordning gemensam taxering bleve regel, bör sådan allenast få förekomma på särskilt yrkande av ägare till i sambruk liggande fastigheter, varjämte synes böra föreskrivas, att, även vid dylik gemensam taxering, särskild anteckning skall i taxeringslängdens anmärkningskolumn göras, med vilka andelar varje särskild fastighet ingått i det sammanlagda taxeringsvärdet. Den påtalade bestämmelsen må väl hava varit teoretiskt motiverad av hänsyn till svårigheten att få fram någon särskild fastighetsdels värde, men dessa teoretiska hänsyn torde böra vika för intresset att undvika den oreda och de praktiska svårigheter vartill, åtminstone här, tillämpningen av 1921 års föreskrift visat sig lända.»

Länsstyrelsen i *Blekinge län* framhåller de olägenheter för fastighetskrediten, som blivit en följd av att kamerala enheter ej åsättas taxeringsvärde. Denna olägenhet behövde otvivelaktigt avhjälpas, vare sig detta nu borde ordnas så, att varje kameral enhet alltid skulle åsättas särskilt taxeringsvärde, eller att särskilda delvärden borde införas jämte det åsatta helhetstaxeringsvärdet. Under alla förhållanden borde i deklarationsblanketten för fastighetstaxering införas ett påpekande för deklaranten, att, om särskilda inteckningar funnes i särskilda delar av hans fastighet, han borde vidtaga åtgärder, för att taxeringsvärde skulle uppdelas med hänsyn till de olika inteckningarna.

Länsstyrelsen i *Malmöhus län* anser, att rätten att erhålla uppdelning av taxeringsvärdet borde utsträckas även till brukare. Det vore önskvärt med en anvisning å uppgiftsblanketten om i vilken ordning en dylik påfordran skulle ske.

Länsstyrelsen i *Hallands län* uttrycker sin stora tillfredsställelse över den

utsträckta möjligheten att erhålla särskilda taxeringsvärden å kamerala enheter, som ej utgöra brukningsenhet.

Länsstyrelsen i *Västmanlands län* anser, att det bör strängt fasthållas vid regeln, att den kamerala enheten är taxeringsenhet och att undantag från denna regel bör medgivas endast för det fall, att ägorna ligga i sådant sammanhang, att arealen för den ena eller andra delen icke *kan* uppgivas, eller ock att fastighetens ägare eljest begär sådan sammanläggning och dels visar vägande skäl därför och dels styrker, att de särskilda enheterna icke äro med inteckningar besvärade. Det skäl, som i anvisningarna anförts såsom grund för gemensamt taxeringsvärde, att åbyggnaderna äro gemensamma, syntes icke vara tillfyllestgörande anledning till sådan åtgärd. Endast i det fall, att åbyggnaderna ligga delvis på den ena och delvis på den andra enheten, syntes åbyggnadernas gemenskap böra på frågan inverka.

Länsstyrelsen i *Västernorrlands län* yttrar:

»De stora skogsbolagen i detta län hava hittills påyrkat, att, då deras skogshemman stå under samma förvaltning, samtliga de ett bolag tillhöriga, inom samma socken belägna skogshemman skola utgöra en taxeringsenhet. I anvisningarna framhålles visserligen, att enskild skog må anses såsom förvaltningsenhet endast i den mån den bildar ett naturligt skogsblock, men håller länsstyrelsen före, att denna inskränkning borde till förekommande av berörda misstolkning tydligare markeras genom att indragas i själva lagtexten. I sambruk ligga givetvis icke ett bolags skilda skogshemman.»

Kammarkollegium anför:

»Å sid. 52 uttalar kommittén, att, då en i jordeboken såsom enhet upptagen fastighet har äga innesluten (enklaverad) inom annan kommuns område eller sträcker sig över gräns mellan olika kommuner, fastigheten är att anse såsom i sin helhet tillhörande den kommun, i vilken den enligt jordebok eller annat behörigt förordnande skall ingå. Om ock detta uttalande i de flesta fall är riktigt, tillåter sig kollegium erinra, att fall kunna förekomma, då det icke stämmer med verkliga förhållandet. Så har Eders Kungl. Maj:t intagit en motsatt ståndpunkt i den 19 september 1921 och den 31 december 1923 avgjorda ärenden angående gränsbestämningar mellan Björkviks och Kila socknar respektive mellan Hasslövs och Östra Karups socknar.»

Svenska sparbanksföreningen hemställer, att särskilt värde vid taxering åsättes varje såsom särskild fastighet i fastighetsregister upptaget område, därest detsamma icke ligger i samfällighet med annat sådant område och värdet därför icke kan tillförlitligt bedömas. Rätten att erhålla uppdelning av taxeringsvärdet syntes böra utsträckas att tillkomma även inteckningshavare.

Kammarrätten ansluter sig till det av länsstyrelsen i Blekinge län framställda förslaget, att rätten att erhålla uppdelning av taxeringsvärdet skall påpekas i deklarationsblanketten samt till länsstyrelsens i Malmöhus län förslag, att jämväl brukare skall kunna påkalla sådan uppdelning.

Departements-chefen.

Vad först realinnehållet i förevarande paragraf beträffar, så anser jag icke, att någon mera väsentlig ändring nu bör göras. Av ej ringa betydelse äro utan tvivel de olägenheter i fråga om fastighetskreditväsendet, som hittills visat sig därigenom, att kamerala enheter i betydande utsträckning ej äro taxeringsenheter. Men dessa olägenheter böra kunna i huvudsak avhjälpas genom det av kommunalskattekommittén föreslagna stadgandet, att uppdelning av ett för flera kamerala enheter gemensamt taxeringsvärde skall kunna ske även under löpande taxeringsperiod, i all synnerhet om detta stadgande kompletteras med ett påpekande på deklarationsformulären av uppdelningsmöjligheten. Uppdelning bör enligt min mening kunna begäras även av brukare. Däremot synes svenska sparbanksföreningens förslag, att jämväl inteckningshavare skall få begära uppdelning svårligen kunna genomföras, då för uppdelningen i regel torde erfordras vissa uppgifter, vilka väl ägare och brukare men endast mera undantagsvis inteckningshavare torde kunna lämna. Kreditinrättningarnas intresse på denna punkt synes i regel kunna tillgodoses därigenom, att dessa inrättningar hänvända sig till fastighetsägarna, vilka i sin tur få begära uppdelningen; i allmänhet torde kreditinrättningarna hava medel i sin hand att göra en dylik hänvändelse effektiv.

I formellt avseende hava vissa ändringar i förslaget ansetts önskvärda, enär det inbördes förhållandet mellan de olika fallen ej fått ett logiskt klart uttryck, vilket närmast föranledes därav, att av praktiska skäl såsom huvudregel under a) upptagits ett stadgande, som utgår från den kamerala enheten såsom taxeringsenhet, under det att rätteligen brukningsenheten bort såsom sådan angivas. Den nu föreslagna omformuleringen undanröjer endast delvis denna oklarhet men synes dock bliva ur praktisk synpunkt mer tillfredsställande än den tämligen invecklade uppställning, som vore nödvändig, därest med den givna utgångspunkten de logiska synpunkterna skulle fullt tillgodoses.

Kammarkollegii påpekande beträffande punkt 6 i anvisningarna har ansetts böra föranleda omformulering, som synes lämpligast böra ske på det sätt, att uttrycket »eller sträcker sig över gräns mellan olika kommuner» borttages, varigenom anvisningen kommer att avse endast s. k. enklaver. Avfattningen torde på detta sätt bliva fullt otvetydig.

9 §.

Denna paragraf motsvarar 9 § i kommittéförslaget och i C-förslaget.

Länsstyrelsen i *Stockholms län* uttrycker i fråga om värdering av byggnad å annans mark sin anslutning till vad kommittémajoriteten anfört gentemot en reservant, landskamreraren *Eiserman*.

I det av länsstyrelsen i *Uppsala län* åberopade utlåtandet av landskamreraren i länet anföres, bland annat, följande. I vissa fall torde man ej kunna tala om något allmänt saluvärde, t. ex. i fråga om fabriksbyggnader. Önskvärt vore ett uttryckligt stadgande, att för dylika fall hänsyn

jämväl skall tagas till byggnadskostnad och brandförsäkringsvärde. Även beträffande byggnader å annans mark torde särskilda föreskrifter böra meddelas. I detta avseende hänvisades till landskamreraren Eisermans reservation. Å en ren jordbruksfastighet kunde finnas en dyrbar manbyggnad. Här förelåge ett särskilt värde, som kunde kallas lyxvärde. Om det ock icke läte sig göra att åsätta byggnaderna å jordbruksfastighet särskilt värde (varom emellertid i nyssnämnda reservation gjorts antydan) syntes dock möjlighet böra beredas taxeringsmyndigheterna att i dylikt fall vidtaga en extra förhöjning av taxeringsvärdet.

Länsstyrelsen i *Jönköpings län* ansluter sig beträffande värdesättning av byggnad på annans mark till landskamreraren Eisermans reservation och yttrar i detta avseende följande:

»Då byggnaden skall såsom fastighet bliva föremål för objektskatt, bör dess värde icke få vara beroende av de utgifter, vilka ägaren kan få vidkännas för förvärvande av förnyad besittningsrätt till marken och vilka kunna sägas utgöra ett slags servitut till olägenhet för fastigheten. Såvitt fastighetens avkastning skall anses normerande för taxeringsvärdet, bör också detta värde sättas med bortseende från, att byggnadens ägare icke äger grunden, ty avkastningen utgår utan hänsyn till nämnda omständighet ända till besittningstidens slut.»

Jämväl länsstyrelserna i *Kalmar och Malmöhus län* hava tillstyrkt landskamreraren Eisermans reservation beträffande värdesättning av byggnad på annans mark.

Länsstyrelsen i *Skaraborgs län* har ifrågasatt, huruvida ej vid avfattningen av förevarande paragraf större hänsyn borde tagas till ordalydelsen i 4 § 1 mom. bevillningsförordningen.

Sveriges skogsägareförbund anför:

»I § 9, andra stycket, säges, att 'skogsmark och växande skog skola upptagas till det värde, som de kunna anses äga vid ett efter rationella grunder bedrivet skogsbruk', samt vidare att 'finnes å skogsmark *därutöver* betesvärde, som ägaren kan tillgodogöra sig, — — — varde sådant vid uppskattningen jämväl iakttaget'. I anvisningarna säges sedan: 'Å egentlig skogsmark, som värdesättes med hänsyn till det skogsbruk, som kan däråt rationellt drivas, bör ej annat betesvärde beräknas än för sådant bete, som kan tillgodogöras utan intrång i det rationella skogsbruket'. Dessa bestämmelser om åsättande i vissa fall av betesvärde å egentlig skogsmark äro enligt förbundets mening olämpliga. Det rationella jordbrukets män äro numera fullt överens med skogsvårdarna därom, att bete å skogsmarken under inga omständigheter är önskvärt. Det gagn, som jordbruket, vilket numera löser sin betesfråga efter helt andra linjer, har av skogsbetet, är ringa eller intet. Många anse, att skogsbetet rent av sänker jordbrukets räntabilitet. För skogsbruket åter är betet erkänt till skada och bör ej tolereras. Skatteförfattningarna böra då emellertid ej — låt vara att det angives gälla endast för undantagsfall — giva betet å skogsmarken så att säga officiell sanktion genom att tala om betesvärde å nämnda mark. De böra understödja och ej motverka strävandena efter rationell beteskultur. I övrigt är att märka, att upptages marken verkligen enligt lagen till sitt fulla

värde under rationell skogsvård, så gives därutöver icke plats för något betesvärde. Ty skogsmark under rationell drift producerar icke bete av så stadigvarande art, att dettas värde kan fixeras som del i taxeringsvärdet. Å hyggena kan visserligen någon gräsproduktion uppkomma, men inom det rationella skogsbruket inledes föryngringen så snart efter avverkningen, att denna gräsproduktion ej kan eller får utnyttjas för bete; den bör då ej heller betinga något betesvärde vid taxeringen. Förbundet får i anledning därav påyrka, att i § 9, andra stycket, meningen 'finnes å skogsmark — — — jämväl iakttaget', måtte utgå, samt att motsvarande justering göres i anvisningarna.»

Kammarrätten anför:

»I andra stycket föreskrives, att å skogsmark förekommande betesvärde skall beaktas vid uppskattningen, varjämte i punkt 4 av anvisningarna stadgas, att betesvärdet skall beräknas endast om betet kan tillgodogöras utan intrång i det rationella skogsbruket.

Sveriges skogsägareförbund har emellertid påyrkat, att någon uppskattning av betesvärdet icke alls måtte föreskrivas, eftersom bete å skogsmark städse vore till skada för skogsbruket och följaktligen ej borde i lagstiftningen till sin förekomst sanktioneras.

Kammarrätten, som icke är i tillfälle bedöma detta fackspörsmål, anser det emellertid böra undersökas, i vad mån förbundets erinringar må hava fog för sig.

I en vid förevarande paragraf inom kommittén anförd reservation (sid. 521) har herr Eiserman föreslagit den regeln för uppskattning av byggnad å annans mark, att byggnaden åsättes värde motsvarande skillnaden mellan det beräknade värdet för byggnad och mark tillsammans samt värdet å marken för sig. För en sådan uppskattning hava ock uttalat sig länsstyrelserna i Jönköpings, Kalmar och Malmöhus län.

Ehuru det icke kan förnekas, att skäl kunna tala för en sådan uppskattning, har kammarrätten dock funnit konsekvensen fordra, att man även i föreliggande fall håller sig till det verkliga värdet enligt regeln i 9 § första stycket.»

Departementschefen.

Beträffande *grunderna* för uppskattningen synes för närvarande ingen meningsskiljaktighet råda angående huvudprincipen, att allmänna saluvärdet skall vara avgörande för fastighetstaxeringen i allmänhet, men att beträffande skogsmark och växande skog skall räknas med avkastningsvärdet, bestämt under förutsättning att uthålligt skogsbruk bedrives å skogen.

Rörande uppskattnings*metoden* har jag i det föregående antytt, att de bestämmelser, som i detta avseende tillämpades vid 1922 års allmänna fastighetstaxering, utan tvivel bidragit till att större jämnhet än tillförne ernåtts. Ej minst gäller detta den växande skogen. Med tillfredsställelse kan antecknas, att den gällande skogstaxeringsmetoden innebär ett verkligt framsteg på taxeringsteknikens område.

Det hade dock svårligen kunnat begäras, att nämnda taxeringsmetod på en gång skulle giva ett fullt tillfredsställande resultat. De statistiska undersökningar angående utfallet av taxeringen, som blivit verkställda i samband med skatteutjämningsutredningen och den nu föreliggande utredningen, lära ock i sin mån bestyrka, att en viss ojämnhet fortfarande före-

finnes. Med ledning av det statistiska material, som föreligger, är det att förvänta, att vid nästa allmänna fastighetstaxering sådana jämkningar skola göras, att taxeringsresultatet blir än bättre än vid 1922 års taxering.

Någon anledning att vidtaga mera omfattande ändringar i gällande bestämmelser angående taxeringsmetoden synes ej föreligga. Kommunalskattekommittén har i sitt förslag i det väsentliga upptagit dessa bestämmelser, och jag kan i huvudsak ansluta mig till berörda förslag. Några modifikationer synas dock önskvärda.

Det har kommit till min kännedom — och framgår för övrigt i viss mån av de inkomna yttrandena — att olikheten i taxeringsmetod beträffande å ena sidan jordbruksfastighet och å andra sidan annan fastighet stundom medfört det resultatet, att taxeringsvärdet å fastigheter av senare slaget blivit relativt betydligt högre än värdet å fastigheter av förra slaget. Sålunda har en och samma fastighets upptagande under ena eller andra kategorien haft ett stort inflytande på taxeringsvärdets storlek. Anledningen härtill lärer vara att finna däri, att beträffande jordbruksfastigheter endast ringa hänsyn tagits till åbyggnadernas beskaffenhet, dennas avvikelse från det normala o. s. v. Detta överensstämmer ej med huvudprincipen, att allmänna saluvärdet skall vara det avgörande — oberoende av uppskattningsmetoden. Det synes mig nödvändigt, att detta förhållande påpekas i anvisningarna. Härmed sammanhänger i viss mån den av mig föreslagna ändringen i anvisningarna, att brandförsäkringsvärdet skall vara en av de faktorer, vilka kunna tjäna till ledning vid taxeringen. Genom denna ändring tillmötesgår man även i viss mån ett önskemål, som framkommit, nämligen att någon ytterligare anvisning meddelas beträffande taxering av sådan fastighet, särskilt fabriksbyggnad, som egentligen kan användas endast just för det ändamål, varför den brukas, och alltså svårligen kan säljas för annat ändamål. I förbigående vill jag anmärka, att ett s. k. »allmänt saluvärde» dock torde förefinnas även i dylika fall, då fastigheten lärer kunna säljas åtminstone tillsammans med det företag, till vilket den brukas. Då s. k. impediment stundom vid taxeringarna torde ansetts fullständigt värdelösa, har jag ansett det böra i anvisningarna komma till uttryck, att ordet impediment närmast torde få anses beteckna markens oduglighet såsom skogsmark, och att impedimenten regelmässigt hava något, om ock oftast obetydligt, värde ur andra synpunkter.

En specialfråga gäller taxering av byggnad på annans mark. Vad denna fråga angår, är jag av den uppfattningen, att ej blott byggnaderna såsom sådana i ägarens hand utan även byggnadernas avkastning ofta måste anses representera ett lägre värde, än vad som skulle varit fallet, om byggnad och mark varit i samme ägares hand. Ehuru vissa skäl synas tala för reservantens, herr Eiserman, ståndpunkt, anser jag mig ej böra förorda införandet av den av honom ifrågasatta regeln. Det är att antaga, att en sådan i många fall skulle uppfattas såsom en orättvisa. En omständighet, som här bör särskilt tagas i betraktande, är, att en värdering av byggnader på annans grund efter den av Eiserman föreslagna meto-

den skulle giva till resultat ett oriktigt förmögenhetsvärde, varför en dylik värdering rätteligen borde kompletteras med en särskild värdering för förmögenhetsbeskattningen.

Vad slutligen angår frågan om betesvärde, så lärer det väl vara ofrånkomligt, att dylikt värde i många fall förefinnes även å skogar, därå rationellt skogsbruk bedrives. Detta är givetvis främst fallet, där skogen nått den ålder, att densamma ej skadas av skogsbete. Även eljest torde det emellertid kunna tänkas inträffa, att det bästa utbytet av ett område kan vinnas, därest detta nyttjas dels till skogsbruk, dels till betesbruk, låt vara att intetdera brukningssättet vart för sig vid en sådan användning ger den maximiavkastning, som skulle kunnat vinnas, om allenast ettdera brukningssättet använts. Jag tillåter mig även hänvisa till följande uttalande av domänstyrelsen i dess utlåtande till Kungl. Maj:t den 8 maj 1926 angående inskränkning av betesrätten i Jämtlands, Västernorrlands och Västerbottens län. Det heter där, bland annat:

»Domänstyrelsen anser, att sådan begränsning av betesrätten inom nu ifrågavarande delar av landet, att å ohägnad, till gemensamt bete upplåten mark betande av får och getter skall vara förbjudet under våren och första delen av sommaren, skulle vara av avsevärd betydelse för skogsskötseln därstädes. Det vore visserligen önskvärt, att denna av ett flertal myndigheter tillstyrkta begränsning kunde bliva gällande även i fråga om nötkreatur och hästar på grund av de skador å plantskog genom tramp, som dessa djur förorsaka. Med hänsyn till den stora betydelse skogsbetet har för Norrlands befolkning och innan ännu ett mera rationellt ordnande av betesmarker hunnit utvecklas inom denna del av landet, anser sig styrelsen dock icke böra nu föreslå inskränkning i betesrätten jämväl för sistnämnda slag av djur.»

Detta utlåtande giver uttryck åt ett förhållande, som erfarenheten lärer bekräfta, att bete å skogsmarken på många håll ej kan undvaras. Enligt min mening är det ej möjligt att vid beskattningen bortse från mycket utbredda, faktiskt förhandenvarande förhållanden. Det synes mig visserligen vara i sin ordning, att därest, av omsorg om skogskulturen, betesvärde i verkligheten ej utnyttjas å skogsmark, varå rationellt skogsbruk bedrives, detta betesvärde ej medräknas vid taxeringen. Men eljest synes förefintligt betesvärde böra medräknas. Sannolikheten talar för att i förra fallet det skulle i längden vara oekonomiskt att utnyttja betet och att skogsavkastningen då skulle sjunka. Den ifrågasatta regeln — vilken torde böra införas i anvisningarna — torde därför i stort sett vara ekonomiskt riktig. Ur skogspedagogisk synpunkt torde den i själva verket hava större värde än den av kommunalskattekommittén ifrågasatta regeln, enär sistnämnda regel ställer den, vilken utnyttjar betet utan hänsyn till vad som kanske i längden är förmånligast för skogsbruket, i samma gynnsamma läge som den, vilken av hänsyn till skogens framtid avstår från att nyttja betet. Enligt den av mig förordade formuleringen blir den sistnämnde gynnsammare ställd, vilket ur skogsbrukets synpunkt bör vara en fördel. Bedrives ej skogsbruk efter rationella grunder å en skog, finnes

ingen anledning, varför ej eventuellt betesvärde skulle tagas i beräkning, även om det icke nyttjas. Den av mig nu förordade regeln överensstämmer med den ståndpunkt, som intages av domänstyrelsen i dess förslag till instruktion för värdesättning av skogsmark och växande skog, vilket i det följande skall närmare beröras.

Det synes mig vara av en viss vikt, att en gräns i lagstiftningen uppdrages mellan vad som skall taxeras såsom skogsmark och vad som skall taxeras såsom betesmark. Redan enligt gällande bestämmelser är det tydligt, att ej all trädbevuxen mark skall taxeras såsom skogsmark. En jämförelse mellan de arealsiffror för skogsmarken, som tillämpats vid 1922 års allmänna fastighetstaxering, och de i den allmänna jordbruksstatistiken förekommande skogsmarkssiffror synes emellertid giva vid handen, att denna gränslinje på olika håll uppdragits väsentligen olika. I förslaget till instruktion för värdesättning av skogsmark och växande skog har införts stadgande om en dylik gräns, som i samband med motiveringen till instruktionen skall närmare beröras. Att märka är, att träd, som finnas annorstädes än å skogsmark, ej på den grund böra undgå taxering, fastän deras värde måste bestämmas, ej efter den specifika skogstaxeringsmetoden utan efter samma grunder som för jordbruksmark i allmänhet, d. v. s. allmänna saluvärdet. Samma förhållande råder ju beträffande träd å »annan fastighet». Det synes vara av vikt att framhålla det nu anförda, då därigenom betydelsen av gränslinjen mellan vad som skall taxeras såsom skogsmark och vad som skall taxeras såsom annan mark lärer minskas och betydelsen av de moment, som kunna verka förryckande på taxeringen, reduceras.

10 §.

Denna paragraf motsvarar 11 § i kommittéförslaget och i C-förslaget.

I landskamreraren Eisermans reservation till 9 § i kommittéförslaget har antytts möjligheten att vid sidan av de angivna delvärdena åsätta jordbruksfastighet särskilt byggnadsvärde.

Länsstyrelsen i *Gotlands län* anför:

»Vid 1922 års allmänna fastighetstaxering här i länet visade det sig i många fall, att bebyggda mindre jordbruksfastigheter blevo upptagna till jämförelsevis låga taxeringsvärden. Ju mindre en fastighet är, i desto mindre grad blir det sammanlagda beloppet av de arealvärden, som med utgående från normalt byggnadsbestånd antagits som normerande, ett adekvat uttryck för fastighetens saluvärde, i vilket för sådana fall byggnadsbeståndet bliver mera dominerande. Det kunde väl ifrågasättas, att bland delvärden — utom jordbruksvärde, skogsvärde och tomt- eller industrivärde — upptoges en kolumn för särskilt värde såsom bebyggd bruknings-del, vilken skulle komma till användning, då normalvärden för åker och skogsmark ej räckte till att få upp fastigheten i fullt påräkneligt köpevärde i en förståndig köpares hand. Anvisning härom borde då jämväl lämnas i den blankett, där värdena uträknas. Möjligen kunde det räcka, att denna särskilda beräkning, enligt uttrycklig anvisning, utfördes i

blanketten och därigenom finge inverka på jordbruksvärdet i därför avsedd kolumn i taxeringslängden.»

Tillika må hänvisas till följande uttalande av en *taxeringsnämndsordförande* i Västernorrlands län:

»Under hänvisning till vad jag under § 7 yttrat i fråga om fastigheters uppdelning i jordbruksfastighet och annan fastighet vill jag ifrågasätta, huruvida icke under alla förhållanden en egendoms åbyggnad bör åsättas särskilt värde. Jag är nämligen böjd för antagandet att, med nu gällande i allmänna ordalag avfattade bestämmelser om vilken hänsyn skall tagas till jordbruksfastigheters byggnader, dessas olika beskaffenhet — även om olikheten är mycket stor — i regel influerar högst obetydligt å taxeringsvärdena. Då fråga samtidigt förekommit om höjning under löpande taxeringsperiod på grund av nybyggnad av taxeringsvärden å såväl jordbruksfastighet som annan fastighet, har gjorts den erfarenheten, att, medan den senare fastigheten genom tillägget av nybyggnadens brandförsäkringsvärde i regel kommit upp i ett tämligen riktigt taxeringsvärde, jordbruksfastigheten däremot skulle, om fulla nybyggnadsvärdet tillagts, hava blivit vid jämförelse med andra jordbruksfastigheter alldeles för högt taxerad. Det är väl så, att jordbruksvärdena vanligtvis utfinnas med tillhjälp av vissa fastställda åpris per ytenhet, varuti inräknats jämväl viss andel av byggnadsvärdet. Det synes mig uppenbart, att sådana beräkningar komma att röra sig tämligen på sidan om förhandenvarande realiteter. Också är det ingen ovanlighet, att en jordbruksfastighets åbyggnader äro brandförsäkrade för lika mycket, ja högre än hela taxeringsvärdet, d. v. s. både jordbruksvärde och skogsvärde tillsammans. Med åsättande av särskilt byggnadsvärde skulle vinnas, förutom ett likformigt tillvägagångssätt, en viss kontroll å i annan ordning utförda beräkningar.»

Kammarrätten anför rörande 11 § i kommittéförslaget:

»Beträffande stadgandet i c) torde behöva i anvisningarna påpekas, att hinder för tillgodogörande av fastighet för annat ändamål än jordbruk med binäringar eller skogsbruk och således för åsättande av tomt- och industrivärde kan föreligga i förhållanden av legal eller kameral natur.

Upphörande eller inträdande av sådant hinder bör kunna föranleda omtaxering enligt 13 § 2 mom.»

Departementschefen. För redovisande av särskilt byggnadsvärde även å jordbruksfastighet synas mig åtskilliga skäl tala. Jag tror nämligen, att därigenom en rättvis differentiering av värdena skulle komma till stånd. Ett särskilt skäl för redovisande av dylikt värde skulle även kunna ligga däri, att sålunda ett lämpligt underlag kunde erhållas för medgivande av avdrag för värdeminskning å byggnader vid inkomstberäkningen. På grund av det obestridligen mycket ökade besvär, som härigenom skulle åsamkas taxeringsmyndigheterna, anser jag emellertid dessa skäl för närvarande icke vara tillräckligt vägande för införande av en sådan nyhet. Om det emellertid i framtiden skulle visa sig påkallat att redovisa särskilt byggnadsvärde

för jordbruksfastighet, blir den författningstekniska svårighet, som därav skulle föranledas, ringa.

Kammarrättens påpekande rörande omständigheter av legal eller kameral natur, som kunna påverka värdet, synes närmast avse 9 §, ehuru det indirekt äger betydelse även för åsättande av redovisningsvärdena. Då emellertid en anvisning av den angivna innebörden är till sin räckvidd något oklar och en tydlig anvisning, lämpad för de skiftande förhållanden, som kunna förekomma, torde bliva mycket omfattande utan att den dock skulle kunna göra anspråk på fullständighet, tror jag det vara lämpligast att ej tynga de redan förut mycket vidlyftiga anvisningarna med dylika bestämmelser. Tillräckliga skäl för att i angivna fall företaga omtaxering under löpande taxeringsperiod anser jag icke föreligga.

11 §.

Denna paragraf motsvarar 12 § och 15 § 2 mom. i kommittéförslaget och i C-förslaget.

Beträffande 15 § 2 mom. har länsstyrelsen i Kalmar län uttalat, att ifrågavarande fastigheter skulle kunna helt uteslutas ur taxeringslängden.

Beträffande 12 § anför *kammarrätten:*

»Bestämmelsen i andra punkten kan i praktiken medföra, att det enligt 9 § beräknade taxeringsvärdet behöver justeras, så att det blir lika med summan av delvärdena. Första punkten får därför betydelse huvudsakligen där, t. ex. i fråga om taxering av frälseränta, några delvärden ej förekomma.

Föreskriften i 15 § 2 mom., som kammarrätten, enligt vad nedan framgår, vill avstyrka, synes enligt sin avfattning föranleda, att i taxeringslängdens anteckningskolumn komme att upptagas även lägre värden än 100 kronor.»

Till stöd för förslaget om borttagande av 15 § 2 mom. kommittéförslaget har kammarrätten anfört, att en anteckning av värden i taxeringslängdernas anteckningskolumner kunde hava en viss betydelse ur kontrollsynpunkt, men att betydelsen därutinnan icke kunde uppväga besväret för taxeringsmyndigheterna.

Den av kammarrätten först behandlade frågan beröres även i *riksräkenskapsverkets* utlåtande i följande ordalag:

»Beträffande 11 § och dess förhållande till de andra paragraferna är att märka, att enligt 8 § varje taxeringsenhet skall åsättas taxeringsvärde, och att detsamma måste vara fallet med varje fastighet, eftersom man väl icke i 11 § skulle kunna tala om 'fastighetens taxeringsvärde', om taxeringsvärde icke åsattes fastigheten. Vidare märkes, att den första föreskrift, som i 12 § lämnas angående sådant värde, är, att det skall åsättas i fulla hundratal kronor. Härav synes följa, att taxeringsnämndens första uppgift blir att bestämma de avrundade taxeringsvärdena särskilt för varje taxeringsenhet och särskilt för varje fastighet. Men då enligt 8 § en fastighet kan utgöra del av en taxeringsenhet eller omvänt omfatta

flera taxeringsenheter såsom delar, är det ingalunda säkert, att delarnas sammanlagda avrundade taxeringsvärden bliva lika med det helas avrundade taxeringsvärde. När taxeringsnämnden sedan kommer till de fastighetsdelar, som omförmälas i 11 § skola även dessa åsättas särskilda värden, som skola utföras i hundratal kronor enligt den senare bestämmelsen i 12 §. Samma oegentlighet uppstår då på nytt.

Det vill synas, som om de sålunda påpekade oegentligheterna äro så pass stora, att de påkalla en omarbetning av ifrågavarande paragrafer. Därvid torde det böra tagas under övervägande, om icke först bör bestämmas, vilka minsta delar av fastigheter, som vid taxeringen skola åsättas avrundade värden — för *dessa* delar vore det möjligen lämpligt reservera ordet 'taxeringsenheter' — och därefter föreskrivas, att taxeringsvärdet för en summa av sådana delar utgör summan av delarnas värden.

I 12 § talas om, att taxeringsvärde skall åsättas i 'fulla hundratal kronor'. Därmed menas väl, liksom i bevillningsförordningen, att det exakt beräknade värdet skall avrundas till närmast *lägre* hundratal kronor. I bevillningsförordningen är denna betydelse av ordet angiven i en föregående paragraf, nämligen 4 §, där det i 2 mom. föreskrives, att 'frälseräntas kapitalvärde alltid sättes i fulla hundratal kronor, så att möjligen överskjutande belopp icke beräknas'. Någon dylik antydan finnes icke i 9 § av kommunalskattekommitténs förslag, där det talas om frälseräntas uppskattning. Men då avrundning i allmänhet plägar ske till närmaste (lägre *eller* högre) runda summa, torde 12 § böra förtydligas även i nu antytt hänseende.»

Departementschefen.

Vad beträffar frågan om avrundning av taxeringsvärdena, finner jag de framställda anmärkningarna böra föranleda en omformulering av det föreslagna stadgandet. Avkortning av vad som överstiger jämnt hundratal bör ske på taxeringsvärdet i dess helhet. När det däremot gäller att bestämma delvärdena, bör huvudregeln vara den, att deras sammanlagda värde skall exakt motsvara det åsatta avrundade taxeringsvärdet. För att härvid jämna hundratal skola erhållas kan det bli fråga om en jämkning uppåt och nedåt. Vid åsättande av taxeringsvärden lär man väl i praktiken så gott som alltid hava någon rörelsefrihet inom en viss marginal, vilket gör, att en tillämpning av de givna reglerna ej torde medföra större svårigheter.

Vad härefter angår spörsmålet, huruvida värdena i vissa fall skola angivas i taxeringslängdens anteckningskolumn, är jag i olikhet med kammarrätten av den uppfattningen, att all mark bör redovisas i längderna. I vederbörande värdekolumner bör dock, för att summakolumnerna skola kunna användas vid uträkning av det tillgängliga antalet skattekronor, blott sådan fastighet, för vilken skattskyldighet förefinnes, upptagas. Följden blir den, att, om markens värde ej uppgår till 100 kronor, värdet i stället bör upptagas i anteckningskolumn. Vad beträffar byggnader, anser jag i likhet med kammarrätten anteckning av värdena överhuvud ej vara nödvändig i de fall, då byggnaderna på grund av sin litenhet i vems hand de än befinna sig ej äro skattepliktiga (5 § 4 mom.). Om det är

rent personliga förhållanden hos ägaren, som föranleda skattefrihet (15 §), synas värdena alltid böra antecknas. Detta är desto viktigare, som grunden till skattefrihet måste prövas varje år och ej allenast vid de allmänna fastighetstaxeringarna vart femte år. De regler för upptagande av värdena i anteckningskolumn, som från denna utgångspunkt böra utbildas, bliva givetvis beroende av bestämmelserna om frihet från skatteplikt. Med den utformning, som sistberörda bestämmelser enligt det föreliggande förslaget erhålla, komma reglerna om värdens angivande i anteckningskolumn att skilja sig från de nu gällande därutinnan, att, om värdet av byggnader på annans mark understiger 500 kronor, taxeringsvärde ej behöver åsättas.

12 §.

Mot 12 § i föreliggande förslag svarar 13 § i kommittéförslaget och i C-förslaget.

Kommunalskattekommittén har i motiveringen vid 13 § uttalat, att endast *en* längd för hela taxeringsperioden skulle behöva upprättas, därest i längden utrymme lämnades för anteckningar om de förändringar i avseende å taxeringsenheter och taxeringsvärden, som kunde inträffa under perioden.

Ett av länsstyrelsen i *Uppsala län* åberopat yttrande av landskamreraren i länet innehåller ett påpekande, att genom uthyrning av mangårdsbyggnad under en taxeringsperiod den situationen kan uppkomma, att denna byggnad bör taxeras som annan fastighet till ett eventuellt mycket högre belopp, vilket kan böra föranleda omtaxering.

Länsstyrelsen i *Södermanlands län* uttalar sitt tvivel om lämpligheten av att årliga fastighetslängder icke skulle komma till stånd.

Länsstyrelsen i *Skaraborgs län* anser något hinder för användande av endast en taxeringslängd för hel femårsperiod ej föreligga, men anser, att för undvikande av oreda i längderna årliga sådana skola upprättas, dock att det skall för särskilda fall kunna medgivas, att längden skall få gälla för hela perioden.

Riksräkenskapsverket har intet annat att erinra på ifrågavarande punkt än att det synes lämpligt, att under perioden inträffade förändringar upptagas i kompletteringslängder, som årligen till riksräkenskapsverket insändas.

Sveriges häradsskrivareförening anför med syftning på att årliga fastighetstaxeringslängder ej skulle upprättas:

»Ett sådant förfaringssätt anser styrelsen olämpligt och har häradsskrivareföreningen vid ett föregående tillfälle, då samma förslag framställdes, avstyrkt detsamma på grund av den oreda det skulle åstadkomma i taxeringslängderna, särskilt i fögderier kring städer och stationssamhällen samt i övrigt där ägostyckningar och jordavsöndringar ske i stor utsträckning. Kommittérade hava även beaktat, att svårigheter i berörda hänseende kunde uppstå för vissa orter och därför föreslagit att årliga fastighetslängder må för dessa orter tillsvidare bibehållas. Styrelsen hål-

ler i stället före, att fastighetslängder skola i regel årligen uppläggas för alla taxeringsdistrikt men att möjligen undantag må ske för sådana, där vederbörande häradsskrivare anmält, att fastighetslängd för 5 år lämpligen kan användas och hinder i övrigt därför icke möter.»

Kammarrätten anför:

»Med avseende å 2 mom. vill kammarrätten framhålla, att omständigheter, som böra föranleda omtaxering, kunna inträffa under själva taxeringsåret. De böra rimligtvis ändå kunna vinna beaktande. I förslaget finnes väl intet stadgande därom, men en dylik rätt till omtaxering synes överensstämma med grunderna för 10 §. Möjligen bör, till undvikande av osäkerhet, uttrycklig föreskrift lämnas i en anvisning till 13 §.

I anvisning torde ock böra påpekas, att ändring i förutsättningarna för åsättande av särskilt tomt- och industrivärde (11 §) kan föranleda omtaxering enligt såväl 10 § som 13 §.

Departementschefen. Den av kommunalskattekommittén föreslagna lydelsen av ifrågavarande paragraf kan jag ej finna vara något tydligt uttryck åt den av kommittén förordade principen, att taxeringsvärdena icke skola årligen fastställas. En dylik fastställelse sker nu, fastän vederbörande författningsrum bra nära överensstämmer med det nu föreslagna. För min del är jag emellertid av den uppfattningen, att fastställelse årligen bör ske av taxeringsvärdena. Detta av följande skäl.

Taxeringen har två syften, dels att fastställa värdet, dels att fastställa den subjektiva skattskyldigheten och den objektiva skatteplikten för fastigheterna. Värdena skulle givetvis, i den mån de skola förbliva oförändrade under en taxeringsperiod, utan olägenhet kunna kvarstå utan ny formell taxeringsåtgärd. Kommittén skulle även med visst fog kunnat göra gällande, att den tänkt sig den subjektiva skattskyldigheten beträffande kommunalskatten prövad först vid upprättande av de kommunala debiteringslängderna. Hur den subjektiva skattskyldigheten beträffande landstings- och vägskatten enligt kommittéförslaget skulle ordnas, är däremot oklart. Vad som även enligt kommittéförslaget måste årligen prövas är den *objektiva* skatteplikten: frågan om hel eller partiell skattefrihet enligt kommittéförslagets 5 och 15 §§. Enligt föreliggande förslag förefinnes ett ytterligare, i och för sig avgörande skäl för att låta en formell taxering ske varje år, nämligen att den kommunala skattskyldigheten alltid skall avse förhållandena vid taxeringsårets ingång, vare sig det gäller primärkommuner, landsting eller vägdistrikt. Frågan om den subjektiva skattskyldigheten skall med andra ord genomgående bliva en taxerings- och ej en debiteringsfråga, överklagande skall ske i taxeringsväg o. s. v. Huruvida man skall hava årliga längder eller ej blir sedan en sekundär fråga. Ett formellt taxeringsbeslut kan naturligtvis innefatta just en fastställelse av femårslängdens uppgifter med vissa angivna ändringar. I samband med taxeringsförordningen skall jag närmare behandla detta spörsmål men vill redan nu förutskicka, att enligt min mening årliga läng-

der böra upprättas, ehuru med något mer summariskt innehåll än femårslängderna.

Det av landskamreraren i Uppsala län omnämnda fallet synes böra föranleda det uttalandet, att omtaxering under den angivna förutsättningen icke sker på grund av förändringen i värdet utan på grund av den ändrade beskattningsnaturen. Såvitt jag kan finna, bör emellertid ej en mera tillfällig uthyrning föranleda dylik omtaxering. I och för sig synes det för övrigt icke riktigt, att ändringen av beskattningsnatur skall medföra en så avsevärd ändring i taxeringsvärdet. Såsom jag redan i annat sammanhang påpekat, är det i båda fallen saluvärdet, som skall bestämma taxeringsvärdet, och detta torde i allmänhet ej synnerligen avsevärt påverkas av en uthyrning.

Här må för övrigt framhållas, att, såsom jag nyss påpekat, frågan om den objektiva skatteplikten måste årligen prövas, och att detta måste ske alldeles oavsett reglerna rörande omtaxering under löpande taxeringsperiod. En fastighet kan sålunda under löpande period överföras från den skattefria till den skattepliktiga taxeringslängden eller tvärtom, likasom fördelningen av värdet på viss fastighet i en skattepliktig och en skattefri del kan under perioden ändras, utan att dock totalvärdet behöver på den grund undergå någon ändring.

Av vad jag vid 6 § anfört framgår, att omständighet, som inträffat under taxeringsåret, endast i undantagsfall kan medföra omtaxering. Att, på sätt kammarrätten ifrågasatt, införa ett påpekande, när omtaxering av sådan anledning får ske, anser jag icke nödigt.

13 §.

Denna paragraf motsvarar kommitténförslagets 14 § 1 mom. och 97 § samt C-förslagets 14 § 1 mom. och 66 §.

Landskamreraren i *Uppsala län* anser anledning knappast finnas att överflytta skattskyldigheten för utarrenderat ecklesiastikt löneboställe på kyrkofonden.

Länsstyrelsen i *Jönköpings län* anför beträffande 14 § 1 mom.:

»Då skattskyldigheten för fastighet skulle komma att påvila fastighetens ägare (med ägare likställd innehavare) och talan mot debitering av fastighetsskatt må föras endast av den skattskyldige, skulle det vara en arrendator betaget att klaga över fastigheten oriktigt påförd skatt. Detta synes oriktigt, ty i de fall, där arrendatorn i arrendekontraktet tillförbundits att gälda skatterna för fastigheten, har ägaren intet intresse av huru skatten debiteras. Om därför skattskyldigheten för fastighet alltid skall påvila ägaren, torde i kommunalförfattningarna böra meddelas sådana bestämmelser, att arrendator, som åtagit sig att fullgöra ägarens skattskyldighet, må vara berättigad att föra talan mot fastighetsskattens debitering.»

Beträffande 97 § uttalar länsstyrelsen, att likställighet bör råda mellan jordbruksboställe och annat boställe, såväl då frågan gäller vem som skall

vara skattskyldig för bostället som beträffande den inkomstkälla, dit inkomsten från bostället skall hänföras.

Kammarkollegium anför:

»Enligt kommittén skall såsom innehavare av publikt jordbruksboställe eller på lön anslagen jord — och förty skyldig att utgöra fastighetsskatt — anses den tjänstinnehavare eller annan, som författningsenligt äger nyttja fastigheten eller tillgodonjuta dess avkastning. Beträffande i ecklesiastik boställsordning den 9 december 1910 avsett löneboställe skall *kyrkofonden*, som uppenbarligen icke faller under det i 5 och 49 §§ använda begreppet 'fromma stiftelser', vara att anse såsom innehavare i fall och under tid, då boställets avkastning utgör avlöningstillgång jämlikt 19 § lagen nyssnämnda dag om reglering av prästerskapets avlöning. Där å fastighet, som innehaves med stadgad åborätt eller eljest med ständig eller ärftlig besittningsrätt eller såsom publikt jordbruksboställe eller på lön anslagen jord, skogens avkastning författningsenligt helt eller delvis tillkommer annan än fastighetens innehavare skall — enligt kommittén — den, som sålunda utan att vara innehavare ägt åtnjuta avkastningen eller del därav, anses likställd med ägare i fråga om fastighetens skogsvärde.

Det torde vara riktigt, att objektskatt å fastighet påföres ägaren eller med ägaren likställd innehavare. Vad boställe eller lönejord angår är, även där visst annat rättssubjekt bör anses såsom ägare, tjänstinnehavaren i fråga det logiska subjektet. I överensstämmelse härmed bör tjänst- och boställs- eller indelningshavaren vara skattskyldig. Där, såsom i ovan avsett fall — beträffande löneboställe enligt ecklesiastik boställsordning — boställs- eller indelningshavare i egentlig mening saknas, synes såsom skattskyldig böra inträda den, som i hans ställe skall tillgodonjuta fastighetens avkastning. I följd av det prästerliga avlöningsväsendets egenartade natur äro de logiska subjekten (intressenterna) härvidlag två, vederbörande pastorat och kyrkofonden. Vem som i det särskilda fallet är berättigad beror på avlöningstillgångarnas beskaffenhet och storlek. Förmånsrättsordningen innehålles i 19 § prästlöneregleringslagen samt 3 § kyrkofondslagen. Emellertid är härvid att märka att, utom beträffande skogsavkastning, pastoratet är det primärt berättigade, och att kyrkofondens rätt alltså är av sekundär natur. Det synes därför riktigt, att vederbörande *pastorat* betraktas såsom innehavare i fall och under tid, då boställets avkastning utgör avlöningstillgång jämlikt åberopade 19 §. Emellertid föranleda grunderna för löneregleringslagen därtill, att vederbörande kyrkoråd bör, vid redovisning enligt nådiga kungörelsen den 24 juli 1914 (nr 128) med däri genom nådiga kungörelsen den 31 oktober 1919 (nr 720) vidtagna ändringar samt vid rekvisition i enlighet därmed av medel från kyrkofonden jämlikt 19 § 4:o och 21 § löneregleringslagen, äga tillgodoräkna sig utbetald skatt för boställen och inkomst därav från de influtna lokala avlöningsmedlen. Denna anordning innebär, att utskylderna i vissa fall, låt vara icke så många, icke i sista hand komma att drabba fonden utan stanna på pastoratet, och den här åsyftade avvikelsen från förslaget är därför icke utan en viss reell betydelse.

Omvänt är förhållandet med den rätt till skogsavkastning, som jämlikt åberopade lagrum tillkommer pastorat och kyrkofonden. Härvidlag är kyrkofondens rätt primär och pastoratets sekundär, varför beträffande sådant boställes skogsvärde *kyrkofonden* bör anses såsom innehavare, med

rätt för fonden att enligt stadgad praxis avdraga utskylder från belopp, som skola fastställas enligt 19 § 4:o prästlönelagen.

Den nuvarande bestämmelsen i 14 § av nådiga förordningen den 15 september 1911 angående utarrendering av prästerskapets löneboställen torde böra omredigeras i syfte, att fastighetsskatten uttryckligen undantages från de skatter, arrendatorn skall gälda.»

Växjö och *Lunds domkapitel* ävensom centralstyrelsen för *Allmänna svenska prästföreningen* ävensom *kammarrätten* hava uttalat sig i samma riktning som kammarkollegium.

Styrelsen för *svenska landskommunernas förbund* anför:

»Enligt kommittéförslagets § 14 i såväl A- som C-förslaget skall skyldighet att erlägga skatt för fastighet åligga fastighetens ägare eller med ägaren likställd innehavare. Härigenom skulle den nuvarande ordningen, enligt vilken kommunal skattskyldighet för jordbruksfastighet åligger brukaren, men icke jordägaren, helt upphävas. En sådan total omstöpning av förhållandena på ett område, som berör skattskyldigheten i så talrika fall, som det här är fråga om, kan givetvis icke försiggå utan störningar i större eller mindre grad. Under sådana förhållanden böra enligt styrelsens mening skälen för ändring vara mycket starka. För sin del kan ej styrelsen finna annat än att i stället starka, framförallt praktiska skäl tala för bibehållande av nuvarande skattskyldighetsbestämmelser. Vid inkomst understigande 4, respektive 6 procent av fastighetens taxeringsvärde enligt A-, respektive C-förslagen, synes sålunda dubbelbeskattning komma att äga rum, då arrendatorn — såsom ej längre erläggande fastighetsskatten — förlorar rätten att i sin deklaration göra motsvarande avdrag. Vidare kan den omständigheten, att jordägaren ofta är bosatt å annan plats än där fastigheten är belägen, göra det svårare för kommunen att utfå skatten än om denna skulle erläggas av den inom kommunen bosatte arrendatorn, som ju för övrigt i första hand uppbär fastighetens avkastning och även ur den synpunkten bör vara närmast att utbetala den på fastigheten belöpande skatten. Vid införande av näringsskatt enligt A-förslaget kan vidare läggas den omständigheten, att arrendatorn i allt fall såsom ägare till kreatur, maskiner och inventarier etc., blir näringsskattepliktig för dessa, i den mån de av honom ägas, ett förhållande, som synes ägnat att försvåra taxeringen. Då givetvis med den föreslagna ändrade skattskyldigheten någon ändring i de ekonomiska relationerna mellan ägare och arrendator ej är avsedd att inträda, utan reglering av dessa kommer att ske genom en mot fastighetsägarens ökade skattebörda svarande höjning av arrendet, vill det synas, som om ur praktisk synpunkt alla skäl tala för det nuvarande systemets bibehållande.

Skulle emellertid de av styrelsen anförda skälen icke vinna beaktande, synes det emellertid styrelsen nödvändigt, att lagen kompletteras med övergångsbestämmelser i sådan riktning, att ingångna arrendeavtal skola äga bestånd under den tid, för vilken de ingåtts.»

Departementschefen.

Förslaget att överflytta skattskyldigheten för fastighet från arrendator till ägare är jag för min del beredd att biträda. Det är visserligen, såsom styrelsen för svenska landskommunernas förbund påpekar, sannolikt att störningar under övergångstiden komma att uppstå, och detta även

om man genom lämpliga övergångsbestämmelser söker mildra desamma; men de skäl, som tala för denna ändring, äro enligt min uppfattning mycket starka. En fastighetsskatt bör principiellt vila på ägaren. Det redan år 1920 framlagda, på förutsättning av ägarens skattskyldighet vilande förslaget, att skatten skulle med förmånsrätt utgå ur fastigheten, blev på sin tid tillstyrkt av lagrådet. Ett riktigt uttryck i skattelagstiftningen erhålles även för det ur social synpunkt i allmänhet önskvärda förhållandet, att jordägaren och ej arrendatorn svarar för fastighetsutskylderna, låt vara att undantag från denna regel kan i avtalen stadgas.

På sätt kommunalskattekommittén föreslagit, bör emellertid i vissa fall innehavare av fastighet i beskattningsavseende vara likställd med ägare. Dessa fall återfinnas i 97 § i kommittéförslaget och hava där fått sin plats på den grund, att i huvudsak motsvarande bestämmelser erfordras även i andra avseenden än beträffande skattskyldigheten. För min del anser jag det vara att föredraga, om en fullständig bestämmelse upptages i förevarande sammanhang, och att i övrigt vederbörlig hänvisning må ske. Beträffande uppställningen synes under dylika förhållanden motsvarande bestämmelse i 1920 års proposition utgöra en lämplig förebild. Jag kan ock i huvudsak hänvisa till den motivering, som anfördes i nämnda proposition. Med länsstyrelsen i Jönköpings län instämmer jag därutinnan, att anledning ej finnes att göra skillnad mellan löneboställe av jordbruksfastighets natur och löneboställe av annan fastighets natur. Detta sammanhänger med bestämmelsen om boställshavarens skattskyldighet för inkomst av fastighet enligt 32 §.

I ett avseende anser jag emellertid, med stöd av avgivna yttranden, anledning förefinnas att frångå 1920 års av kommunalskattekommittén upptagna ståndpunkt, nämligen beträffande skattskyldighet för annat värde än skogsvärde å ecklesiastikt löneboställe. Härvidlag kan jag i huvudsak hänvisa till kammarkollegii motivering och det förhållandet, att den angivna ståndpunkten innebär en överflyttning till kyrkofonden av den nu på pastoraten vilande skattskyldigheten. Praktiska skäl tala även för att lägga deklarationsplikten beträffande inkomsten av lönebostället på kyrkorådet, och att vid dylikt förhållande låta kyrkofonden svara för skatten synes mindre tilltalande; detta skäl måste dock anses äga blott sekundär betydelse.

14 §.

Denna paragraf har sin motsvarighet i kommittéförslagets och C-förslagets 14 § 2 mom.

Beträffande 14 § 2 mom. i kommittéförslaget anföres i de avgivna yttrandena, bland annat, följande.

Länsstyrelsen i *Jönköpings län* anför:

»Skattskyldigheten för fastighet bör enligt länsstyrelsens mening åligga den, som för taxeringsåret är eller bort vara mantalsskriven såsom ägare

eller med ägare likställd innehavare av fastigheten. Kommitténs förslag om skattskyldigheten förutsätter, att anmälningar om förändringar i äganderätt eller innehav göras till mantalsskrivningsförrättaren och av denne till den kommunala debiteringsmyndigheten, men man kan tämligen säkert antaga, att sådana anmälningar till mantalsskrivningsförrättaren skola försummas. Under sådana förhållanden synes det enklast, att den som mantalsskrivits för fastigheten uppföres såsom skattskyldig för densamma.»

Länsstyrelsen i *Kalmar län* anför:

»Länsstyrelsen — — — kan icke ansluta sig till kommitténs förslag, att skattskyldigheten skall påvila den, som äger eller innehar fastighet vad landsbygden beträffar å den tid, då kommunens debiterings- och uppbördslängd framlägges till granskning, och i stad vid taxeringsårets utgång. Detta stadgande överensstämmer visserligen med innebörden av nu gällande föreskrifter, men i verkligheten torde endast undantagsvis utskylderna påföras annan ägare än den, som enligt årets taxeringslängd är antecknad såsom skattskyldig för fastigheten. Ur praktisk synpunkt anser länsstyrelsen fördelaktigt att det förfaringssätt, som i detta hänseende kommit till användning, blir lagfäst i kommunalskattelagen, och får länsstyrelsen därför hemställa, att kommunala skattskyldigheten för fastighet skall åligga den, som för löpande året författningsenligt mantalsskrivits eller bort mantalsskrivas såsom ägare eller innehavare av fastigheten. Avfattas detta stadgande i överensstämmelse med den mening, länsstyrelsen nu tillåtit sig uttala, blir det givetvis nödvändigt för säljare av fastighet, som vill på sin efterträdare i äganderätten överflytta gäldandet av de kommunala utskylderna för löpande året, att i köpeavtalet intaga föreskrift i detta avseende. Så torde redan nu äga rum i de allra flesta fall. Någon olägenhet synes icke förorsakas vederbörande genom skattskyldighetens ordnande på sålunda föreslaget sätt. Därigenom vinnes enhetlighet i skattskyldigheten, i det att samme ägare kommer att påföras alla fastighetens utskylder för året, såväl till primärkommunen som till landstinget och väghållningsdistriktet.»

Länsstyrelsen i *Blekinge län* anser kommittéförslaget beträffande den tidpunkt, skattskyldigheten skall avse, ändamålsenligt, ehuru det knappast kunde vara principiellt riktigt. Föreskrift borde emellertid meddelas, när och av vem uppgift om förändringar i äganderätten m. m. skulle lämnas.

Länsstyrelsen i *Malmöhus län* påpekar ett framkommet uppslag i fråga om skyldighet för säljare av fastighet att inom viss angiven tid före den kommunala uppbörds- och debiteringslängdens upprättande göra anmälan om förändring av äganderätten till fastigheten.

Länsstyrelsen i *Älvsborgs län* ifrågasätter — under framhållande, att enligt vunnen erfarenhet förändringar i äganderätten endast undantagsvis anmäldes för debiteringsförrättaren, och att denne endast i mindre kommuner kunde antagas äga kännedom om dylika förändringar — huruvida det ej vore mera praktiskt, att den upptoges såsom skattskyldig för fastighet, vilken vid ingången av det år, taxeringen skedde, enligt mantalslängden vore antecknad såsom ägare eller innehavare.

Länsstyrelsen i *Jämtlands län* anför:

»De av kommittén föreslagna reglerna för skattskyldigheten för fastighet torde hava övervägande skäl för sig. Emellertid har kommittén yttrat (sid. 383), att därav skulle följa, att klagan beträffande skattskyldighet skulle föras i den för överklagandet av debitering föreskrivna ordning, men klagan beträffande taxeringsvärde och andra frågor rörande fastighetstaxering enligt taxeringsförordningen. Då den föreslagna ändringen beträffande skattskyldigheten möjligen kommer att föranleda ökning av besvärens antal, torde den dubbla proceduren komma att visa sig förenad med vissa olägenheter. För den skattskyldige åtminstone skulle det vara mera betryggande om klagan i båda avseendena finge föras hos den särskilda prövningsnämnden — en institution, som visat sig fungera med gott resultat — samt besvärstiden räknas från det skatt avfordrats. Någon olägenhet av ett sådant förfarande synes ej föreligga.»

Häradsskrivaren i *Kramfors fögderi* har i sin egenskap av taxeringsnämndsordförande anfört följande:

»Emot förslaget i fråga om vem som bör anses såsom skattskyldig ägare eller innehavare av fastighet synas åtskilliga invändningar kunna göras. Det kan visserligen icke förnekas, att i fråga om kommunalutskylder, vilka ju skola erläggas en avsevärd tid efter taxeringen, det vore till fördel, om, vid det förhållandet att en fastighet efter taxeringstillfället bytt ägare, skattskyldigheten kunde åläggas den nye ägaren. Dock torde — frånsett de fall då en taxeringsenhet uppdelats i flera sådana och ett enkelt överflyttande av skattskyldigheten från den i taxeringslängden upptagne till de nya ägarna således icke är möjligt — även i övrigt vederbörande debiteringsförrättare bliva i saknad av så fullständig kännedom om inträffade förändringar i äganderättsförhållanden, att de med ledning därav skulle kunna upprätta författningsenliga debiteringslängder. I några fall bleve väl skattskyldigheten överflyttad på de nya ägarna, men oftast komme nog trots inträffade försäljningar skattskyldigheten att kvarstå oförändrad enligt taxeringslängderna. De av kommittén anvisade utvägarna för debiteringsförrättarna att förskaffa sig de erforderliga uppgifterna förefalla nämligen vara otillfredsställande. Det talas om upplysningar ur mantalslängderna, men kommunerna äro icke enligt något författningsstadgande i besittning av mantalslängder, och för övrigt innehålla dessa längder, som ju legat till grund för taxeringslängdernas upprättande, följaktligen intet som helst nytt i äganderättsväg. Vidare skulle häradsskrivare och motsvarande tjänstemän i städerna åläggas att före den 1 december årligen lämna rapporter om till deras kännedom komna förändringar i förevarande avseende. Så vitt jag kan inse, hava häradsskrivarna vid den tidpunkten icke mycket att rapportera. De hava efter taxeringslängdernas upplåggande intill den 1 december icke erhållit andra meddelanden om fastighetsöverlåtelser än domhavandenas uppgifter om under första halvåret sökta lagfarter. Ty det lärer väl icke vara att räkna med de uppgifter, som just vid tiden omkring den 1 december insamlas under då pågående mantalsskrivningsresor.

Rent förvirrande vore det, om, såsom i Wallers promemoria ifrågasättes, icke heller vid debiteringen av de i samband med kronoutskylderna redovisade landstingsmedlen och vägskatt taxeringslängderna finge utan vi-

dare följas utan dessa skatter efter särskilda bestämmelser skulle påföras annan person, som vid viss tidpunkt vore fastighetsägare.

Emedan således genom den föreslagna anordningen skattskyldighetsfrågan icke synes kunna konsekvent regleras på tänkt sätt, och då sådan reglering överhuvudtaget torde vara svår att åstadkomma, håller jag före, att taxeringslängdernas användande såsom absolut underlag även i fråga om skattskyldigheten, trots därmed förbundna olägenheter, dock är att tillråda och i varje fall torde vara mest ägnat att åt debiteringslängderna förläna önskvärd stadga och likformighet.»

Departementschefen.

I avseende å den tidpunkt, skattskyldigheten för fastighet skall avse, har, såsom av det föregående framgår, kommittéförslaget blivit föremål för viss kritik. Förslaget har sökt anslutning till vad som torde få anses vara den gällande lagstiftningens ståndpunkt, medan det nu från olika håll upplyses, att den gällande regeln i betydande utsträckning i praxis åsidosättes på grund av svårigheten att anskaffa uppgifter angående de ändringar i äganderättsförhållandena, som ägt rum, sedan mantalslängden upprättades.

Det skall icke förnekas, att vissa praktiska skäl tala för att låta skattskyldigheten avse en tidpunkt, som ligger så nära tiden för skattens betalande som möjligt. Men dessa skäl minskas i styrka, om man, såsom i förevarande förslag förutsättes, låter fastighetsskatten med förmånsrätt utgå ur fastigheten. Följden av sistnämnda bestämmelse lärer i alla fall bliva den, att vid fastighetsförsäljningar regelmässigt skattekvitton få företes likasom gravationsbevis. Vem som kommer att bära det personliga ansvaret gentemot det allmänna för skatten blir vid sådant förhållande av underordnad betydelse.

Nu tala enligt min uppfattning mycket starka skäl för att låta skattskyldigheten avse förhållandena vid taxeringsårets början, d. v. s. — i likhet med vad som nu gäller beträffande fastighetsbevillningen, landstings- och vägskatten — åvila den, som författningsenligt mantalsskrivits eller bort mantalsskrivas för fastigheten. Det må här erinras, att härigenom hänsyn kommer att tagas till de avtal, som före taxeringsårets början ingåtts angående överlåtelse av fastighet före nästa fardag. Sålunda medelst vinnes en fast regel för skattskyldigheten; att denna — såsom fallet skulle vara på landsbygden enligt kommittéförslaget — skulle göras beroende av en så godtycklig tidpunkt som den dag, vilken vederbörande råkar bestämma för hållande av den kommunalstämma, då debiteringslängden skall fastställas, synes vara föga lämpligt. Ävenledes erhålles en enhetlig bestämmelse för primärkommunernas skatt samt för landstings- och vägskatt; huru kommunalskattekommittén tänkt sig, att frågan för de senare beskattningsformernas vidkommande skulle kunna lösas med kommitténs ståndpunkt, antydes, såsom redan förut framhållits, ej i betänkandet. Vidare måste det anses som en stor fördel, att frågan om skattskyldigheten kan i ett enda sammanhang efter besvär prövas i den ordning, som gäller för taxeringsmål. Att dylika frågor skulle avgöras

genom besvär över debiteringen, i skilda mål för primärkommuner, landsting och vägdistrikt, kan ej vara praktiskt. Genom anknytning genomgående till den nu enligt bevillningsförordningen gällande regeln vinnes en klar linje, och det ofta framställda kravet på enkelhet i våra skatteförfattningar synes åtminstone i detta speciella avseende kunna tillgodoses.

15 §.

Denna paragraf har sin motsvarighet i kommittéförslagets 15 § 1 mom.

Länsstyrelsen i *Kalmar län* anför i denna punkt:

»Länsstyrelsen har icke något att erinra mot kommitténs förslag, att det i sista stycket av 5 § bevillningsförordningen intagna stadgandet om rätt för beskattningsnämnd att i visst fall medgiva sterbhus skattefrihet för fastighet borttages, och finner sig jämväl böra förorda, att den inskränkning i skatteplikt för byggnad å annans mark, som nu är medgiven i det fall, att byggnadens värde understiger 500 kronor, må utsträckas att gälla även byggnad å egen grund, då en dylik befrielse från skatteplikt torde kunna medgivas utan olägenhet för kommunernas beskattningsrätt. Däremot synes länsstyrelsen icke lämpligt eller erforderligt att härvid nedsätta gränsbeloppet till 200 kronor, varigenom åtskilliga fastighetsägare med svag skatteförmåga, som nu äro befriade från skatt för sina fastigheter, skulle bliva kommunalt skattskyldiga.

Länsstyrelsen hemställer således, att gränsen för ifrågavarande skattefrihet måtte bibehållas vid 500 kronor.»

Länsstyrelsen i *Gotlands län* har ansett, att likformighet i taxeringen visserligen skulle erhållas genom kommittéförslaget, men att den väsentliga skillnaden i innehavet väl motiverade en gradering i skattskyldighet genom bibehållande av nuvarande bestämmelser för byggnad på annans mark.

Länsstyrelsen i *Blekinge län* ställer sig tveksam, om förslaget att frikalla från skatt för bostadsbyggnad på fri grund intill ett värde av 1,000 kronor kunde anses lämpligt.

Länsstyrelsen i *Skaraborgs län* uttalar, att med kommittéförslaget ett flertal byggnader såsom sommarvillor m. fl. skulle undgå beskattning, vilket icke kunde vara riktigt, och ville länsstyrelsen av sådan anledning hemställa, att det i bevillningsförordningen gjorda tillägget »såvida icke lägenhetens ägare eller innehavare eller, om denne är gift, den andra maken eljest erlägger bevillning av fast egendom eller inkomst» ävenledes upptages i en kommande kommunalskattelag.

Länsstyrelsen i *Västernorrlands län* har ansett beloppet 200 kronor böra höjas till 500 kronor.

Riksräkenskapsverket anför:

»I denna paragraf föreslår kommunalskattekommittén befrielse från utgörande av fastighetsskatt i tvenne fall. Ehuru bestämmelserna icke innebära någon principiell nyhet, kan riksräkenskapsverket i intetdera fallet anse tillräckliga skäl förefinnas för undantagslagstiftning.

I ena fallet synes av motiveringen (sid. 383) och ett i denna intaget citat ur kammarrättens utlåtande över Eiserman—von Wolckers och Landéns förslag, att skälet till befrielsen skulle vara, att ett rent praktiskt intresse bjöde, att anteckningar om byggnader med obetydligt värde icke belastade taxeringslängderna. Men då kommunalskattekommittén för egen del (sid. 383—384) tillägger, att ifrågavarande taxeringsenheter 'böra emellertid med sina beräknade värden upptagas i taxeringslängdens anteckningskolumn i och för kontroll därå, att taxeringsnämnden vid fastighetstaxeringen icke förbisett någon taxeringsenhet', torde det praktiska intresse, som kommunalskattekommittén haft för ögonen, icke hava avsett minskning av taxeringsarbetet utan utsikten att i fråga om ägarna till nämnda byggnader helt och hållet undslippa det efterföljande debiterings- och uppbördsarbetet med allt vad därtill hörer och därav följer. Mycket torde dock icke kunna vinnas genom utelämnande av ifrågavarande poster på debetsedlarna, då väl i de flesta fall ändå debitering och uppbörd av avgifter till den allmänna pensionsförsäkringen måste göras.

Det andra fallet avser fastighet, vilkens enda eller huvudsakliga värde utgöres av åbyggnad, använd för ägarens eller innehavarens personliga behov, och vilkens taxeringsvärde understiger 1,000 kronor. I motiveringen (sid. 385) säger sig kommunalskattekommittén visserligen hava funnit befrielse från skattskyldighet i nu förevarande fall icke överensstämma med principerna för objektbeskattning, men dock hava ansett sig icke böra i sitt förslag utesluta ett av ålder medgivet och ur billighetssynpunkt påkallat undantag från de vanliga beskattningsreglerna.

Häremot vill riksräkenskapsverket erinra, att billighetshänsynen väl icke kan åberopas annat än i fråga om en skattskyldig i små omständigheter. Sådan hänsyn borde därför endast få göra sig gällande vid bestämmande av det definitiva beloppet av en persons skatt i dess helhet.»

Sveriges häradsskrivareförening har gjort samma uttalande som länsstyrelsen i Skaraborgs län.

Kammarrätten anför efter att hava omnämnt de nu gällande bestämmelserna om bevillningsfrihet dels beträffande lägenhet, vilkens enda eller huvudsakliga värde utgöres av för ägarens personliga behov använd åbyggnad och vilkens värde understiger 1,000 kronor, dels rörande byggnad å annans mark, där värdet understiger 500 kronor:

»Kommitténs förslag i 15 § innebär på en gång en skärpning, i det att sistberörda undantag avses skola upphöra, samt en lindring därigenom att den allmänna skattefrihetsgränsen höjts till 200 kronor.

Den sistnämnda förändringen är tillkommen av huvudsakligen praktiska skäl och givetvis ägnad att minska taxeringsmyndigheternas besvär med rena bagatellfall. Någon avsevärd vinst i detta hänseende kan dock ej påräknas, om den i 2 mom. upptagna bestämmelsen om införande i allt fall i anteckningskolumnen av de skattefria värdena bibehålles. En sådan anteckning kan ju hava viss betydelse ur kontrollsynpunkt, men betydelsen därutinnan kan, efter kammarrättens åsikt, icke uppväga besväret för taxeringsmyndigheterna. Kammarrätten får därför förorda, att föreskriften i 2 mom. må utgå. Konsekvensen härav synes påkalla den redaktionella ändring i 1 mom. att ordet 'taxeringsvärde' ersättes med 'värde'.

Vad beträffar taxering av byggnad å annans mark framhöll kammarrätten i sitt utlåtande över 1917 års kommunalskatteförslag (sid. 50), att det praktiska taxeringsintresset motiverade undantagande från beskatt-

ning av mindre värdefulla byggnader, uppförda å annans mark, t. ex. lusthus, lekstugor och byggnader i koloniträdgårdar, och föreslog, att för dylika fall skattefrihetsgränsen skulle sättas vid 500 kronors värde. Detta förslag upptogs också i 1920 års kungl. proposition samt ingick i de samma år beslutade ändringarna i bevillningsförordningen.

Det vill synas kammarrätten, att goda skäl tala för bibehållande av denna undantagsbestämmelse. Kommunens intresse, vilket kommittén synes hava velat tillvarataga, kan på denna punkt icke vara nämnvärt.

Vid införande i 15 § av sist omhandlade undantag ligger emellertid vikt uppå en sådan formulering, att de båda hithörande undantagen icke kunna i tillämpningen sammanblandas.

Under förevarande paragraf finner sig kammarrätten böra erinra om, att kommittéförslaget icke i avseende å fastighetsskatten upptagit någon motsvarighet till den frihet från fastighetsbevillningen, som enligt sista stycket av 5 § bevillningsförordningen kan tillkomma vissa sterbhus, nämligen efter i riket mantalsskriven svensk medborgare, då behållningen i boet ej överstigit 20,000 kronor.

Kommitténs motiv är tydligen, att en sådan skattefrihet vore oförenlig med en objektskatt. Härvid må dock påpekas, att den bibehållna skattefriheten för bostadsfastigheter med värde under 1,000 kronor har sin grund i subjektiva hänsyn, som icke heller stå väl tillsammans med en sträng objektbeskattning. Kammarrätten anser övertygande billighetshänsyn fortfarande tala för villkorligt privilegium på förevarande punkt. Då tillämpningen därav alltid kommer att bero på vederbörande myndigheters skön, är ju också sörjt för att missbruk ej skall behöva befaras.

Emellertid fordrar givetvis likformigheten, att privilegiet får samma utformning och subjektiva omfattning, som motsvarande, av kommittén i 52 § upptagna privilegium i fråga om den kommunala inkomstskatten. Den i andra stycket av sistnämnda paragraf omförmälda leuterationsrätten bör alltså få tillämpning även å fastighetsskatten. I övrigt får kammarrätten hänvisa till de erinringar, som göras nedan under 52 §.»

Departementschefen. För min del är jag av den uppfattningen, att tillräckliga skäl ej förebragts för ändring av nu gällande bestämmelser i förevarande punkt.

Skatteplikt för fastighet, däri ingår mark, synes böra inträda redan vid 100 kronors värde. De skäl, som kommunalskattekommittén anfört beträffande 200-kronorsgränsen, hänföra sig bland annat till byggnad på annans mark. Om den nuvarande 500-kronorsgränsen bibehålles för byggnad av sistnämnda slag, bortfaller ett väsentligt motiv för en allmän höjning till 200 kronor. När det gäller fastighet av så högt värde som 1,000 kronor, anser jag i likhet med flera hörda myndigheter endast en påtagligen svag skatteförmåga böra föranleda undantag från skatteplikten.

Av de stadganden om skattefrihet, vilkas bibehållande jag sålunda förordar, hänför sig det ena närmast till den objektiva skatteplikten, de båda andra närmast till den subjektiva skattskyldigheten. Det förra stadgandet synes därför böra hava sin plats i 5 § såsom ett särskilt mom., medan de senare stadgandena upptagas i 15 §.

16 §.

Denna paragraf överensstämmer med 54 § i kommittéförslaget och 55 § i C-förslaget.

Om kommunal inkomstskatt.

17 §.

Denna paragraf motsvarar 23 § i kommittéförslaget och i C-förslaget.

Definition av inkomst.

Inkomstskattesakkunniga och kommunalskattekommittén hava intagit i viss mån olika ståndpunkter med avseende å sättet för angivande i skatteförfattningarna, huruvida en intäkt är att anse såsom skattepliktig eller ej.

Inkomstskattesakkunniga hava ansett det för vinnande av stadga och enhetlighet vid tillämpningen av skatteförfattningarnas bestämmelser vara önskvärt att så fullständigt som möjligt angiva, när en intäkt av det ena eller andra slaget är skattepliktig. De sakkunniga hava uttalat, att erfarenheten från de år, under vilka gällande inkomst- och förmögenhetsskatteförordning varit i tillämpning, dessvärre ådagalagt, att förordningens bestämmelser i förevarande hänseende givit tillfälle till vitt skilda tolkningar och därigenom åstadkommit en allmän osäkerhet såväl hos de skattskyldiga som hos vederbörande beskattningsmyndigheter i fråga om de grunder, som borde följas vid bedömandet av frågan, huruvida en intäkt vore att anse såsom skattepliktig inkomst eller såsom ett från skatteplikt undantaget förmögenhetsförvärv eller dylikt. För vinnande av det avsedda ändamålet hava inkomstskattesakkunniga i 7 § av sitt förslag under de särskilda inkomstgrupperna uppräknat de intäkter, som vid inkomstberäkningen skola hänföras till en var av dem. Denna uppräkning har varit avsedd att vara uttömmande, så att intäkt, som icke kan hänföras till någon av de angivna inkomstgrupperna, icke skall vara skattepliktig. I 8 § 2 mom. hava angivits vissa intäkter, vilka, ehuru enligt förslagets grunder skattepliktiga, av särskilda skäl undantagits från beskattning. Dessutom hava i 8 § 1 mom. till vägledning angivits vissa intäkter, vilka enligt förslagets grunder icke äro skattepliktiga.

Kommunalskattekommittén har förklarat sig icke avse att lämna någon uttrycklig bestämmelse om vad som skall med inkomst förstås, utan har ansett sig böra klarlägga inkomstbegreppet i första hand genom att i 23 § av sitt förslag angiva de olika förvärvskällor, av vilka en eller flera måste föreligga för att inkomst över huvud taget skall vara för handen, och sedermera för en var av dem utreda, huru inkomsten av dem skall beräknas, samt vidare och i andra hand genom att i 25 § av förslaget upptaga vissa negativa bestämmelser.

Uti flera utlåtanden har framhållits såsom önskvärt, att det i skatteförfattningarna kunde uttömmande angivas vad som är att anse såsom skattepliktig intäkt, men att ett dylikt angivande torde möta avsevärda svårigheter. Med hänsyn härtill har i allmänhet kommittéförslaget förordats i denna del.

Departementschefen.

Erfarenheten torde hava visat omöjligheten att i skatteförfattningarna giva någon kort, uttömmande definition på vad som skall anses vara skattepliktig inkomst, därest man icke vill såsom inkomst beskatta allt vad överhuvud tillflyter den skattskyldige i penningar eller penningars värde. Inkomstskattesakkunniga, vilka haft i speciellt uppdrag att utreda frågan om inkomstbegreppets omfattning och avgränsning, hava icke lyckats finna någon tillfredsställande definition. Enda utvägen synes vara att, på sätt såväl de sakkunniga som kommittén gjort, stadga, att intäkt, vilken härflutit ur vissa angivna förvärvskällor, är skattepliktig, varav följer, att intäkt, som icke kan hänföras till någon av dessa förvärvskällor, ej är underkastad skatteplikt. Därvid har jag — i olikhet med inkomstskattesakkunniga — ansett, att omfånget av de särskilda förvärvskällorna icke bör angivas så snävt, att till viss förvärvskälla ej kan hänföras annan intäkt än sådan som uttryckligen angives höra till densamma. I stället synes lagtexten böra givas en sådan avfattning, att vid lagtillämpningen kunna till intäkt av viss förvärvskälla hänföras intäkter, vilka till sin natur äro likartade med dem, som i författningstexten uttryckligen angivas vara hänförliga till förvärvskällan. I anledning härav ansluter det nu framlagda förslaget sig i förevarande avseende till kommittéförslaget.

Inkomstgrupper.

Kommunalskattekommittén har i sitt förslag upptagit sex olika inkomstgrupper, nämligen a) inkomst av jordbruksfastighet, b) inkomst av annan fastighet, c) inkomst av rörelse eller yrke, d) inkomst av tjänst eller anställning, e) inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet samt f) inkomst av kapital; och motsvarar inkomstgruppen inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet den nuvarande i 9 § 3 mom. c) bevillningsförordningen och 7 § 3:o c) inkomstskatteförordningen upptagna gruppen inkomst av icke yrkesmässig verksamhet och tillfälliga vinster. Enligt kommittéförslaget skall vidare all förvärvsverksamhet av tillfällig art räknas såsom en enda förvärvskälla och får underskott å denna förvärvskälla icke avdragas från annan inkomst. Med dessa bestämmelser skulle alltså i motsats mot vad nu gäller följa, att en realisationsförlust finge avdragas från inkomst av t. ex. ett tillfälligt uppdrag, men att å andra sidan förlust å ett tillfälligt uppdrag icke finge avdragas från inkomst av andra förvärvskällor.

Inkomstskattesakkunnigas förslag upptager liksom kommunalskatteförslaget sex inkomstgrupper men hänför all inkomst av fast egendom till en och samma inkomstgrupp samt uppdelar kommittéförslagets inkomst av tillfällig

förvärvsverksamhet i två grupper, inkomst av icke yrkesmässig verksamhet och inkomst genom tillfälliga vinster.

I flera utlåtanden har anmärkts, att det med hänsyn till den begränsade rätt till avdrag för underskott på spekulationsaffärer och dylikt, som borde stadgas, icke vore lämpligt att sammanföra inkomst av tillfälliga uppdrag o. dyl. samt inkomst av tillfälliga vinster såsom spekulations- och lotterivinster till en enda förvärvskälla, och har för den skull förordats, att dessa olika slag av inkomst måtte i enlighet med de sakkunnigas förslag hänföras till skilda inkomstgrupper.

Departementschefen.

Lika med kommittén finner jag inkomst av jordbruksfastighet och inkomst av annan fastighet lämpligen böra bilda skilda inkomstgrupper. I anledning av de framställda anmärkningarna mot att inkomst av tillfälliga uppdrag samt inkomst av tillfälliga vinster i kommittéförslaget sammanförts till en enda förvärvskälla har i förslagets 18 § intagits bestämmelse, att icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom samt deltagande i lotteri skola bilda en förvärvskälla samt övrig till gruppen tillfällig förvärvsverksamhet hänförlig verksamhet en förvärvskälla. Förbudet mot att från inkomst av annan förvärvskälla avdraga underskott gäller enligt förslagets 46 § blott för den förra av dessa förvärvskällor.

Då det ur flera synpunkter är av vikt, att benämningarna på de olika inkomstgrupperna bliva så kortfattade som möjligt, hava kommittéförslagets benämningar »inkomst av rörelse eller yrke» samt »inkomst av tjänst eller anställning» utbytts mot »inkomst av rörelse» samt »inkomst av tjänst».

18 §.

18 § motsvarar 24 § i kommittéförslaget och C-förslaget.

Frågan om sammanförande av flera skogsfastigheter till en förvärvskälla har i några yttranden närmare berörts, bland annat med hänsyn till den betydelse denna fråga har för fördelning av inkomst på olika kommuner.

I sådant avseende har *en taxeringsnämndsordförande i Jämtlands län* framhållit, att den med nuvarande bestämmelser följande rätten att bilda driftkomplex hade visat sig medföra konsekvenser, som strede mot kravet, att varje kommun skulle få tillgodogöra sig de beskattningsföremål, som funnes inom dess område. De stora sågverksbolagen bildade driftkomplex av ett mycket stort antal fastigheter, belägna inom olika kommuner, och domänstyrelsen gjorde på samma sätt samt läte reviret bilda en enhet. Skog avverkades från endast några av fastigheterna, men från den erhållna inkomsten droges 6 procent av taxeringsvärdet å samtliga fastigheterna, och på grund härav uppstode icke någon beskattningsbar inkomst.

Enahanda synpunkter hava framförts av *en taxeringsnämndsordförande i Stockholms län.*

Länsstyrelsen i *Jönköpings län* anför härom:

»I fråga om fördelningen mellan vederbörande kommuner av inkomst av skog, som avyttrats från kronoparker och kronans utarrenderade domäner samt ecklesiastika fastigheter, tillämpas i enlighet med anvisningar från domänstyrelsen följande metoder. Från varje revirs inkomster från kronoparkerna och de utarrenderade kronodomänernas skogar dragas samtliga kostnader för de särskilda skogarna jämte avlöningar med flera utgifter för reviret, varefter återstoden slås ut på kommunerna efter taxeringsvärdena för skogsfastigheterna inom varje kommun. I fråga om de ecklesiastika skogarna tillgår på samma sätt med den skillnaden, att, enär avlöningar och andra gemensamma förvaltningskostnader för reviret redan avdragits från inkomsterna från kronoskogarna, inkomsterna minskas endast med de särskilda utgifterna för varje skog. Mot dessa principer, enligt vilka inkomst kan tillkomma kommun, där avverkning ej skett, men inkomsterna falla mera jämnt årligen, har i regel ingen anmärkning från kommunernas sida förekommit. I de enstaka fall, där besvär anförts — dessa hava gällt taxering av inkomst från ecklesiastika hemman — har prövningsnämnden icke ansett sig kunna godkänna revirförvaltarens deklarationsmetod utan taxerat den del av inkomsten från ett visst ecklesiastikt hemmans skog, som återstått efter utgifterna för samma skog. Länsstyrelsen har intet att erinra mot de tillämpade metoderna men anser önskvärt, att anvisningarna till författningen fastslå, huru ifrågavarande taxeringar skola ske, så att icke olika tillämpningssätt förrycka taxeringen på en del håll. Inkomsterna från ifrågavarande skogar äro av den betydenhet och förvaltningskostnaderna av den beskaffenhet, att man med allt skäl ma kunna för taxeringen hava föreskrifter, som avvika från vad som anses lämpligt i fråga om inkomst från andra skogar. Vad inkomsten från de ecklesiastika hemmanen angår, vill det synas, att, så länge revirets allmänna omkostnader gäldas av inkomsterna från kronoparkerna och de utarrenderade domänernas skogar, hinder icke bör möta att deklarera inkomsten av varje fastighets skog särskilt. Skulle viss del av revirets allmänna omkostnader överflyttas på de ecklesiastika hemmanen, borde likväl sådant deklarationsförfarande kunna bibehållas, därest de allmänna omkostnaderna uppdelades på de ecklesiastika hemmanens skogar efter dessas taxeringsvärden.»

Departementschefen.

Förevarande paragraf ävensom anvisningarna till paragrafen hava i viss mån omarbetats på den grund, att näringsskatt icke upptagits i förslaget. Vidare har av skäl, för vilka jag skall redogöra vid 24 § i förslaget, bestämmelsen om när annan fastighet skall ingå i förvärvskällan rörelse fått ändrat innehåll. Därjämte har, på sätt vid 17 § omförmälts, tillfällig förvärvsverksamhet uppdelats på två förvärvskällor.

Vad angår skogsfastigheters uppdelning på olika förvärvskällor, synes man icke kunna, på sätt i vissa yttranden ifrågasatts, föreskriva, att blott sådana en skattskyldig tillhöriga skogsfastigheter, som ligga i en och samma kommun, skola tillsammans bilda en förvärvskälla. Klart torde vara, att sådant skogsområde, som avses i 8 § d) måste betraktas såsom i sin helhet tillhörande en och samma förvärvskälla, även om området omfattar delar av olika kommuner. Det torde emellertid vara nödvändigt att även i vissa andra fall låta fastigheter i olika kommuner ingå i en och samma förvärvs-

källa. Att gå så långt, att man — såsom för närvarande lärer förekomma — låter alla skogsfastigheter, som tillhöra en och samma skattskyldige, oavsett belägenhet m. m. utgöra en förvärvskälla, bör dock enligt min mening icke ifrågakomma, utan man torde böra fordra, att fastigheterna skola icke blott hava gemensam ägare utan jämväl stå under gemensam förvaltning, så att de för ägaren framstå såsom en förvaltningsenhet. Om exempelvis ett bolag äger flera skogsområden, vilka väl icke bilda ett skogsblock, men dock icke ligga på större avstånd från varandra än att den så att säga mera lokala förvaltningen är gemensam, synes det å fastigheterna drivna skogsbruket utgöra en helhet på sådant sätt, att fastigheterna böra anses tillhopa bilda en förvärvskälla. Likaledes torde de statens skogar, som ligga i ett och samma revir, i regel kunna anses bilda en förvärvskälla, liksom ock i fråga om ecklesiastika skogar, som förvaltas av domänstyrelsen och vilkas avkastning ingår till kyrkofonden, samtliga dylika inom ett och samma revir belägna skogar få anses bilda en förvärvskälla. Såsom allmän regel torde man för att skogsfastigheter, liksom ock jordbruksfastigheter i allmänhet, skola vara hänförliga till en enda förvärvskälla kunna uppställa den fordran, att fastigheterna skola stå under gemensam förvaltning och drift på sådant sätt, att de framträda, ekonomiskt sett, såsom en naturlig enhet. Första stycket i punkt 1 av anvisningarna till 18 § har omformulerats till överensstämmelse med vad jag nu anfört.

I anledning av de anmärkningar, som i en del yttranden framställts därom, att de i kommittéförslagets anvisningar upptagna exemplen syntes kunna föranleda för snäv tillämpning av regeln om driftkomplex såsom en enda förvärvskälla, hava i det nu framlagda förslaget icke medtagits de exempel, som i kommittéförslaget funnos införda i sista meningen av punkt 1 andra stycket, sista meningen av punkt 2 andra stycket och näst sista meningen av punkt 3 fjärde stycket.

På sätt framgår av vad jag tidigare omnämnt vid redogörelsen beträffande försäkringsanstalters beskattning hava skilda regler föreslagits för beräkningen av inkomst av livförsäkringsrörelse och för inkomst av annan försäkringsrörelse. Vid sådant förhållande böra dessa två olika slag av försäkringsrörelse utgöra olika förvärvskällor. Härigenom torde jämväl, för det fall att anstaltens inkomst skall fördelas på olika kommuner, vinnas en rättvisare fördelning av inkomsten på de olika kommunerna, än som skulle varit fallet, om hela försäkringsrörelsen ansetts utgöra en förvärvskälla.

19 §.

19 § motsvarar 25 § i kommittéförslaget och i C-förslaget.

Inkomstbegreppet.

Inkomstskattesakkunniga hava, såsom tidigare omnämnts, särskilt haft i uppdrag att verkställa ingående utredningar angående bland annat själva inkomstbegreppets utformning. De sakkunnigas majoritet har i sitt förslag nära anslutit sig till nu gällande inkomstbegrepp, dock med vissa ändringar

särskilt i fråga om beskattningen av realisationsvinst, vartill jag skall återkomma i det följande. Två av de sakkunniga, professorerna Davidson och Wicksell, hava emellertid varit skiljaktiga och hävdat den åsikten, att i princip all vinst borde inräknas i den skattepliktiga inkomsten och att likaså i princip all förlust — även kapitalförlust — borde få avdragas vid inkomstens beräknande. De ville dock medgiva, att vissa vinster, såsom genom arv och gåva, vilka vore underkastade särskild beskattning, icke inräknades i inkomsten. Härom tillåter jag mig hänvisa till de sakkunnigas betänkande med tillhörande utredningar.

Kommunalskattekommittén har icke avsett att med sitt förslag rubba det inkomstbegrepp, som ligger till grund för den nuvarande inkomstbeskattningen.

Uti nästan samtliga de utlåtanden, däri frågan om en utsträckning av inkomstbegreppet berörts, har förordats bibehållande av i stort sett nu gällande inkomstbegrepp. Riksräkenskapsverket har dock uttryckt sin anslutning till den av Davidson och Wicksell förfäktade meningen.

Departementschefen.

Jag har funnit mig icke kunna tillstyrka en sådan generell utsträckning av inkomstbegreppet till i stort sett alla slag av vinster, som Davidson och Wicksell föreslagit. En dylik utsträckning måste anses främmande för den allmänna uppfattningen och skulle medföra avsevärda tekniska olägenheter, varom jag vill hänvisa till sakkunnigmajoritetens uttalanden (sid. 97—100 i inkomstskattesakkunnigas betänkande). På sätt jag kommer att närmare beröra under 28 § har 1924 års skatteberedning för vissa juridiska personer ifrågasatt en så avsevärd utsträckning av inkomstbegreppet, att det skulle komma att beträffande dessa nära sammanfalla med vad Davidson och Wicksell föreslagit, men har jag ansett, att ej heller en dylik partiell utvidgning bör för närvarande ske.

Realisationsvinst och lotterivinst.

Enligt nu gällande skatteförfattningar beskattas såsom inkomst, bland annat, vinster av tillfällig natur, därunder inbegripen vinst å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom, som förvärvats 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. Å andra sidan föreskrives, att såsom inkomst icke skall taxeras vinst å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom, som tillfallit säljaren annorledes än genom köp eller byte eller ock av honom förvärvats genom köp eller byte och varit i hans ägo längre tid än nyss angivits. I praxis har dock såsom inkomst beskattats vinst å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom, som förvärvats annorledes än genom köp eller byte, därest förvärvet skett genom fång, som kunnat jämställas med köp eller byte, såsom teckning av aktie o. dyl. Förlust vid icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom får avdragas från vinst på dylik avyttring men däremot icke från inkomst av annan förvärvskälla.

Inkomstskattesakkunniga hava föreslagit, att, oberoende av arten av det

fang, varigenom egendomen förvärvats, skall såsom inkomst beskattas vinst å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom, som förvärvats i huvudsakligt syfte att avyttras med vinst, dock endast om avyttringen skett inom tio år efter förvärvet, och hava de sakkunniga därjämte i anvisningarna till sitt förslag meddelat vissa regler till ledning vid avgörandet, huruvida den avyttrade egendomen skall anses hava förvärvats i syfte att avyttras med vinst.

Angående skälen till detta förslag hava de sakkunniga anfört i huvudsak följande:

De sakkunniga hade ansett, att privata förvärv, som ej bidroge till ökning av nationalinkomsten utan endast innebure överflyttning av nationalförmögenhet från en till annan, ej borde beskattas i inkomstskattens form, och hade på grund härav ur inkomstbegreppet principiellt uteslutit vinster, som uppstode genom värdestegring å föremål, som den skattskyldige innehade. Endast i de fall, då vinsten å en dylik värdestegring komme att ingå i inkomsten av en produktiv verksamhet, såsom t. ex. när värdestegringen träffade varor, som någon förde i handel eller tillverkade, syntes vinsten böra betraktas såsom inkomst. Även den som, ehuru icke yrkesmässigt, med en viss grad av regelbundenhet köpte och sålde exempelvis värdepapper eller fastigheter, kunde anses lika med den yrkesmässiga spekulanten driva en produktiv verksamhet, och även för honom måste eventuell vinst å denna verksamhet betraktas såsom inkomst. Detta gjorde, att man icke utan vidare kunde göra gällande, att vinsten å varje icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom uppkommit genom en sådan överflyttning av nationalförmögenhet från en till annan, vid vilken icke kunde uppkomma inkomst av natur att skapa nationalinkomst. Huru gränsen borde dragas, kunde vara svårt att avgöra. Enligt de sakkunnigas åsikt borde det avgörande vara, huruvida spekulationssyfte förelegat eller icke. Den, som inköpt ett värdepapper eller en fastighet i avsikt att avyttra det inköpta med vinst, finge anses hava drivit (om än tillfällig) verksamhet av den beskaffenhet, att vinsten därav borde betraktas såsom inkomst.

Kommunalskattekommittén har i sitt förslag bibehållit nu gällande bestämmelser om beskattning av realisationsvinst.

I ett flertal yttranden har kommittéförslaget på denna punkt tillstyrkts, under det att de sakkunnigas förslag avstyrkts med hänsyn därtill, att det i praktiken skulle visa sig mycket svårt att avgöra, huruvida spekulationssyfte förelegat eller icke. Så yttrar exempelvis länsstyrelsen i *Kalmar län* härom:

»Länsstyrelsen anser sig icke kunna biträda inkomstskattesakkunnigas förslag, ehuru länsstyrelsen icke vill bestrida, att detsamma vilar på teoretiskt riktigare grund än nu gällande föreskrift i ämnet. Att i varje fall avgöra huruvida förvärvet av egendomen skett i spekulationssyfte, det vill säga i avsikt att inom längre eller kortare tid sälja den med vinst, skulle bliva en mycket vansklig uppgift för taxeringsmyndigheterna, även med iakttagande av de regler för frågans bedömande, som lämnats i anvisningarna till de sakkunnigas förslag. Det torde kunna befaras, att orättvis beskattning ofta skulle förekomma. Den skattskyldige torde själv knappast kunna bestämt upplysa om sin avsikt vid förvärvet. Han kan ju mycket

väl hava avsett kapitalplacering men av oförutsett gynnsamt köpeanbud föranledas att kort tid efter förvärvet avyttra egendomen. Hur skall han kunna göra troligt, att spekulationssyfte icke förelegat? I det ena fallet kanske den skattskyldige blir trodd men i det andra icke. Länsstyrelsen befarar, att med de sakkunnigas förslag misstag och obehörig taxering oftare skulle uppstå än med nuvarande bestämmelser.»

I vissa yttranden uttalas, att realisationsvinst borde beskattas oberoende av det fång, varigenom den avyttrade egendomen förvärvats; i andra utlåtanden åter ifrågasättes, huruvida icke realisationsvinster och lotterivinster borde undantagas från inkomstbeskattning och göras till föremål för särskild beskattning i annan form.

Kammarrätten har förordat bibehållande av nuvarande bestämmelser i ämnet.

Departementschefen.

För uppslaget att undantaga lotterivinster och realisationsvinster från inkomstbeskattningen och anordna en särskild beskattning av desamma tala otvivelaktigt vissa skäl, såsom att den för beskattningen av inkomst gällande progressionen icke är i allo lämplig för beskattningen av dylika vinster samt att den nuvarande tidsbegränsningen i fråga om realisationsvinster medför en mycket tvär övergång, i det att en vinst blir antingen helt skattepliktig eller, om kanske blott några få dagars tid ytterligare förflutit, helt skattefri. En omläggning av beskattningen i förevarande avseende kan emellertid givetvis icke ske i frågans nuvarande läge. Någon utredning angående den skatteform, som borde träda i stället för den nuvarande, föreligger nämligen ej. Vid dylikt förhållande torde beskattningen av lotterivinster och, under vissa förutsättningar, realisationsvinster fortfarande böra ingå såsom ett led i inkomstbeskattningen.

Vad angår de förutsättningar, under vilka realisationsvinst skall beskattas, kan jag icke biträda de sakkunnigas förslag att göra beskattningen av realisationsvinst beroende av att spekulationssyfte faktiskt förelegat vid förvärvet av den avyttrade egendomen. En bestämmelse sådan som den av de sakkunniga föreslagna skulle säkerligen medföra svårigheter vid tillämpningen. Ur praktisk taxeringssynpunkt måste det vara att föredraga att, såsom enligt nuvarande lagstiftning, göra skatteplikten beroende av dels beskaffenheten av det fång, varigenom egendomen förvärvats, och dels den tid, som förflutit mellan förvärvet och avyttringen. Något skäl att utsträcka skatteplikten utöver vad nu gäller synes mig icke förefinnas, men jag har ansett lagfästande böra ske av den hittills tillämpade praxis att beskatta realisationsvinst vid avyttring av egendom, som förvärvats genom fång, som är att jämställa med köp eller byte. I samband härmed har den redaktionella ändring vidtagits, att uti 35 §, som handlar om intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet, angivas de förutsättningar, under vilka vinst å icke yrkesmässig avyttring är skattepliktig, under det att i 19 § blott föreskrives, att dylik vinst är skattefri i de fall, då densamma icke jämlikt 35 § är skattepliktig.

På sätt jag nyss berört böra i överensstämmelse med vad nu gäller lotterivinster beskattas såsom inkomst. Undantag synes dock böra göras för det fall, att den skattskyldiges vinster — varmed givetvis avses bruttobeloppen utan avdrag av omkostnader för lottköp m. m. — under året uppgått till blott ett ringa belopp, förslagsvis mindre än 100 kronor. En beskattning av smärre vinster, särskilt varuvinster, lärer knappast hava det stöd i det allmänna rättsmedvetandet, att deklaration av dylika vinster kan sägas allmänt förekomma. Under dylika förhållanden finner jag det lämpligare att uttryckligen undantaga nämnda smärre vinster från beskattning men i stället göra beskattningen av större vinster mera effektiv genom att för anordnare av lotteri stadga viss plikt att lämna uppgifter till taxeringen. Jag återkommer till denna fråga i samband med spörsmålet om en ändrad taxeringsorganisation.

Försäkringsbelopp.

Förslagets allmänna principer för beskattning av vad som uppbäres på grund av försäkringsavtal framgå av vad jag tidigare anfört rörande beskattningen av försäkringsanstalter. Endast några detaljer torde böra här närmare beröras.

Beträffande vad som uppburits på grund av sjuk-, olycksfalls- eller arbetslöshetsförsäkring eller såsom ersättning för skada till följd av olycksfall i arbete ansluter förslaget sig till kommittéförslaget, i det att endast livränta skall beskattas. Hithörande stadgande har dock något omformulerats. Då livränta utgått på grund av olycksfallsförsäkring, kommer den dock att bliva lindrigare beskattad än enligt kommittéförslaget, enär den, på sätt framgår av 32 § 2 mom., endast delvis räknas såsom skattepliktig intäkt, medan den enligt kommittéförslaget beskattas till hela sitt belopp. Anledningen härtill har varit den, att jag ansett den, som uppbär livränta på grund av olycksfallsförsäkring, icke böra få en i beskattningsavseende sämre ställning än övriga livräntetagare. En dylik regel synes jämväl bäst överensstämma med det förhållandet, att på grund av olycksfallsförsäkring utfallande kapitalbelopp ej blir beskattat såsom inkomst.

Försäkringsinspektionen har ifrågasatt, huruvida icke samma bestämmelser som för ersättning på grund av olycksfallsförsäkring eller ersättning för olycksfall i arbete utan försäkring böra gälla jämväl för ersättning på grund av ansvarsförsäkring för personskada eller ersättning för personskada, vilken annan dömts att utgiva såsom skadestånd. Jag har dock ansett generella bestämmelser om behandling av dylik ersättning icke böra intagas i förslaget. När det rör sig om ansvarsförsäkring, torde något avtal icke föreligga mellan försäkringsanstalten och den, som uppbär ersättning, och ersättningen uppbäres icke direkt på grund av försäkringsavtal utan såsom skadestånd, ehuru betalningsskyldigheten fullgöres av försäkringsanstalten i den skadeståndsskyldiges ställe. Vad angår skadestånd för personskada kommer detsamma, därest det utgår i form av livränta eller i form av periodiskt understöd, att bliva beskattat på grund

av de i förslaget upptagna bestämmelserna om skatteplikt för livränta och periodiskt understöd. För skadestånd, som utgår i annan form, torde svårligen någon generell bestämmelse böra meddelas, utan torde frågan om dess beskattning böra för varje särskilt fall avgöras med hänsyn till skadeståndets art. Ersättning för mistad arbetsförtjänst torde sålunda böra beskattas, under det att å andra sidan exempelvis ersättning för utgifter för läkarevård icke torde kunna anses utgöra skattepliktig inkomst.

I det föregående har förutsatts, att försäkringsanstalt skall i försäkringstagarnas ställe vara skattskyldig för den räntevinst, dessa erhålla genom avtal om kapitalförsäkring (därunder inbegripen livförsäkring), samt att kapital, som utfaller på grund av dylik försäkring, icke skall beskattas. Härifrån synes dock undantag böra göras för de, relativt sällsynta fall, då kapitalet är att anse såsom intäkt i rörelse. Fall kunna inträffa, då en i rörelse anställd person är av den betydelse för driften, att hans frånfälle skulle betyda en väsentligt minskad inkomst av rörelsen. Därest rörelseidkaren för att skydda sig mot förlust tager en försäkring på den anställdes liv synes eventuellt utfallande försäkringsbelopp böra träda i stället för den uteblivna inkomsten och vara att anse såsom intäkt av rörelsen. Någon anledning att undantaga en dylik intäkt från skatteplikt synes desto mindre föreligga, som en försäkring av ifrågavarande art i regel torde tagas blott för ett mindre antal år och på grund härav den skatt, som försäkringsanstalten har att utgöra för försäkringen, torde bliva mycket obetydlig. I punkt 5 av anvisningarna till 28 § har intagits ett påpekande, att utfallande försäkringsbelopp av sådan art skall räknas såsom intäkt av rörelse.

Tillräckliga skäl synas icke föreligga att, på sätt kommunalskattekommittén föreslagit, från skatteplikt helt fritaga vad som på grund av pupillförsäkring utgått till omyndig eller arbetsoförmögen. På grund av bestämmelserna i 32 § 2 mom. av förslaget kommer dock i regel beskattningen att bliva synnerligen lindrig, särskilt som i flertalet fall det skattepliktiga beloppet torde på grund av bestämmelserna om ortsavdrag undgå beskattning.

Kommittéförslaget upptager i 67 § bestämmelser rörande de fall, då ersättning på grund av försäkring av fast eller lös egendom skall räknas som skattepliktig intäkt. Det synes vara riktigare att i nu förevarande paragraf meddela föreskrift, när dylik ersättning icke är skattepliktig. I anvisningarna till 21, 24 och 28 §§ hava intagits påpekanden, att ersättning på grund av sakförsäkring kan utgöra intäkt av vederbörande förvärvskälla, liksom ock att ersättning på grund av utebliven inkomst av ifrågavarande förvärvskällor alltid bildar skattepliktig intäkt.

I den mån försäkringsanstalt är skattskyldig för försäkringstagares vinst, böra, till förekommande av dubbelbeskattning, försäkringstagarna icke hava skatteplikt för till dem utbetalade vinstandelar. På grund härav undantagas i förslaget från skatteplikt vinstandelar på grund av annat försäkringsavtal än avtal om livränteförsäkring.

Periodiskt understöd.

Inkomstskattesakkunniga hava i sitt förslag bibehållit nuvarande bestämmelser om beskattning av periodiskt understöd och om givares rätt till avdrag för dylikt understöd i stort sett oförändrade.

Kommunalskattekommittén har däremot föreslagit väsentligt ändrade bestämmelser. Enligt kommittéförslaget skall mottagaren beskattas och givaren vara berättigad till avdrag för dels, utan inskränkning, periodiskt understöd, som uppburits på grund av förutvarande anställning på givarens jordbruksfastighet eller i hans rörelse, dels ock periodiskt understöd, som utgått på grund av rättsligt bindande förpliktelse med undantag av understöd till annans undervisning eller uppfostran eller till person, tillhörande givarens hushåll. Såsom skäl härför har kommittén huvudsakligen anfört, att med nuvarande bestämmelser dels avdrag för periodiskt understöd ägt rum även i fall, då understödet i själva verket haft karaktär av gåva, därför avdrag givetvis icke borde ifrågakomma, dels ock icke oansenliga belopp undandragits beskattning, i det givaren erhållit avdrag för utbetalat understöd, men understödet undgått beskattning hos mottagaren antingen på grund av de skattefria avdragen eller ock därför, att mottagaren icke deklarerat understödet, vilket han ansett utgöra gåva.

En av kommitténs ledamöter, landskamreraren Eiserman, har varit skiljaktig och ansett, att mottagaren skulle skatta och givaren vara berättigad till avdrag endast för sådant periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk intäkt, som utginge på grund av förutvarande anställning på jordbruksfastighet eller i rörelse eller som grundade sig å domstols beslut eller eljest å sådan förbindelse, för vars fullgörande införsel lagligen kunde erhållas.

Av *länsstyrelserna* hava *tre* anslutit sig till kommittéförslaget och *tre* föreslagit bibehållande av nuvarande bestämmelser, under det att *sex* länsstyrelser ävensom *riksräkenskapsverket* förordat Eisermans reservation.

En av de länsstyrelser, som förordat bibehållande av nuvarande bestämmelser *(Blekinge län),* har därvid framhållit:

»Genom den av kommittén föreslagna bestämmelsen skulle säkerligen från avdragsmöjlighet utestängas många understöd, som faktiskt äro av periodisk art, ehuru den grund, varpå de vila, av en eller annan anledning ej ansetts böra iklädas rättsligt bindande karaktär. Som sådana vill länsstyrelsen nu endast framhålla de otaliga faktiskt årligen utgående understöd, som under namn av 'pensioner' utga till förutvarande tjänare, men som ej kunna anses grunda sig på 'rättsligt bindande förpliktelse', därför att vederbörande arbetsgivare med hänsyn till ovissheten om egna framtida ekonomiska förhållanden eller av annan giltig anledning ej velat giva understödet juridiskt bindande karaktär. Att från avdragsmöjlighet utesluta dessa fullt lojalt tillkomna periodiska understöd skulle enligt länsstyrelsens mening icke kunna anses vara i överensstämmelse med billighetens krav. Sant är, att det med nuvarande bestämmelser ofta måste vara svårt att draga gränsen mellan avdragstillåtliga och icke avdragstillåtliga understöd, men minst lika stor svårighet komme nog att i praktiken uppstå för vederbörande nämnder att — om kommitténs förslag i denna del bleve lag — avgöra,

när ett understöd finge anses grunda sig på en 'rättsligt bindande förpliktelse', eller när så ej vore fallet».

En länsstyrelse *(Stockholms län)* har framhållit önskvärdheten av en uttrycklig bestämmelse därom, att en förutsättning för avdragsrätt för periodiska understöd vore, att understödet i mottagarens hand utgjorde här i riket beskattningsbar inkomst.

Kammarrätten anför i nu förevarande avseende:

»Även om det i enskilda fall skulle vara förenat med vissa svårigheter för taxeringsmyndigheterna att övervaka, att mottagaren icke undgår beskattning för understödsbelopp, därför givaren vid sin taxering medgivits avdrag, kan detta, enligt kammarrättens uppfattning, icke vara ett avgörande skäl för införande av bestämmelser, som skulle hava till följd, att en person, i än flera fall än som redan nu kunna inträffa, bleve befriad från skattskyldighet för den intäkt han såsom understöd åtnjutit, under det att den, som till hans nytta och förmån avhänt sig en del av sin inkomst, icke skulle vara berättigad till avdrag för vad han utgivit. Kammarrätten har därför funnit nuvarande ordning böra bibehållas, vilken ståndpunkt också är inkomstskattesakkunnigas.»

Departementschefen.

Vad först angår sådana periodiska understöd, som icke kunna anses hänförliga till bestämd förvärvskälla hos givaren, kan jag icke ansluta mig till den av kommunalskattekommittén intagna ståndpunkten, att mottagaren principiellt aldrig bör få skatta för inkomst av understöd, som har karaktären av gåva. Denna ståndpunkt strider direkt mot de utgångspunkter, som hittills använts i skattelagstiftningen, där man ju söker att utmäta skatten efter den verkliga skatteförmågan. Man bör enligt min åsikt vid skattens utmätande i regel taga hänsyn till alla en skattskyldig mera regelmässigt tillflytande intäkter och alltså även till dem, som hava karaktären av gåva. Ej heller kan man vid bestämmandet av givarens skatteförmåga fullständigt bortse från det faktiska förhållandet, att han, låt vara frivilligt, förfogat över en del av sina intäkter på ett sådant sätt, att de icke längre stå till hans fria disposition. Jag vill fördenskull närmast ställa mig på den ståndpunkten, att mottagaren principiellt alltid bör skatta för periodiskt understöd samt givaren vara berättigad till avdrag för detsamma. Undantag synes dock liksom nu böra göras för dels det fall, att understödet utbetalas till någons undervisning eller uppfostran, dels ock det fall, att understödet utgår till någon, som tillhör givarens hushåll.

Landskamreraren Eiserman har i sin reservation ansett den nuvarande undantagsbestämmelsen, att skatteplikt icke skall föreligga och avdrag icke medgivas för bidrag till någons undervisning eller uppfostran, icke böra bibehållas för det fall, att bidraget grundar sig på domstols beslut eller eljest å sådan förbindelse, för vars fullgörande införsel lagligen kan erhållas. I dylikt fall skulle följaktligen avdragsgillt periodiskt understöd anses föreligga. Såsom skäl härför har han, bland annat, åberopat, att härigenom skulle vinnas en rättvisare beskattning, när domstol dömt till skillnad mellan äkta makar samt förpliktat mannen att utgiva underhåll till hustrun och

barnen. Under nuvarande förhållanden finge mannen åtnjuta avdrag blott för underhållet till hustrun, men icke för underhållet till barnen, ehuru icke mannen utan hustrun vore berättigad till barnavdrag. Det rättvisaste vore i dylikt fall, att mannen finge åtnjuta avdrag jämväl för underhållet till barnen, samt att hustrun taxerades för underhållet till såväl henne själv som barnen och finge åtnjuta barnavdrag.

Ett uppnående av det resultat, Eiserman sålunda velat vinna, synes förutsätta, att hustrun skulle bliva skattskyldig för barnens underhåll och att man alltså skulle för dylika fall återupptaga den år 1919 vid statsbeskattningen och år 1920 vid kommunalbeskattningen införda men senare upphävda bestämmelsen om skyldighet för föräldrar att skatta för hemmavarande barns inkomst. Jag har emellertid ansett mig icke böra föreslå införande på nytt av en dylik bestämmelse. Om man underlåter att stadga, att hustrun ej skall bliva skattskyldig för barnens underhåll men i övrigt godkänner Eisermans förslag, så skulle man åter bereda frånskilda eller ogifta föräldrar mycket stora lättnader i förhållande till det fall, att barnens föräldrar äro gifta med varandra. Ty äro föräldrarna gifta, så finge de endast rätt till ortsavdrag för barnen, men äro de ej gifta, så finge den, som ej har barnen i sin vård, rätt att såsom periodiskt understöd avdraga vad han utbetalat till barnen samt skulle därjämte, om underhållet till varje barn ej uppgår till 450 kronor, den andre maken hava rätt till ortsavdrag för barnen, under det att barnen icke erlade någon skatt för underhållet. Enligt min åsikt böra så stora lättnader icke beredas föräldrar, vilka icke leva tillsammans, utan bör i likhet med vad nu gäller blott den av föräldrarna, som har barnen i sin vård, tillerkännas ortsavdrag för barnen samt den andre icke erhålla något avdrag. I de fall, där skatteförmågan är väsentligt nedsatt, finnes möjlighet för beskattningsnämnderna att giva avdrag på grund av ömmande omständigheter. När det gäller bidrag till undervisning eller uppfostran av andra barn än den skattskyldiges egna, skulle det däremot kunna sättas i fråga att låta givaren erhålla avdrag för bidraget, men härför skulle erfordras, att mottagaren bleve skattskyldig, och jag har ansett en dylik skattskyldighet icke böra införas, när det rör sig om ett frivilligt bidrag av förevarande art, även om löftet om bidrag erhållit en rättsligt bindande form. Annorlunda ställer det sig med ett underhållsbidrag, som någon har att, vare sig på grund av domstols beslut eller på grund av en förlikning, utbetala såsom skadestånd, t. ex. om någon utbetalar underhåll till de omyndiga barnen efter en person, som han kört över och dödat. I ett dylikt fall synes den underhållspliktige böra vara berättigad till avdrag för underhållet samt de underhållsberättigade böra taxeras för underhållet.

När det är fråga om understöd på grund av förutvarande anställning i någon givarens förvärvsverksamhet, är understödet att jämställa med pension och bör mottagaren vara skattskyldig och givaren avdragsberättigad för understödet. Detta bör enligt min åsikt vara fallet, även om understödet utgår till någons undervisning eller uppfostran, t. ex. till omyndiga barn

efter en avliden arbetare. Utgår emellertid understödet till någon, som tillhör givarens hushåll, får förhållandet mellan givaren och mottagaren den personliga prägel, att understödet måste behandlas enligt de regler, vilka gälla för understöd, som icke grundar sig på en förutvarande anställning i givarens verksamhet, och givaren bör icke vara berättigad till avdrag. En avdragsrätt för understöd till medlem av givarens hushåll skulle jämväl lätteligen kunna leda till missbruk, då t. ex. jordbrukare skulle kunna fordra avdrag för underhåll i det egna hushållet av en släkting, som någon gång deltagit i jordbruket.

Har understöd utgått till någon, som varit anställd å jordbruksfastighet eller i rörelse, synes, på sätt kommittén ifrågasatt, avdrag för understödet böra ske från intäkten av förvärvskällan. Detsamma synes böra gälla den, som varit anställd å givaren tillhörig annan fastighet. Understöd till den, som varit anställd i annan givarens verksamhet än nu nämnts, synes däremot böra få avdragas under allmänna avdrag.

En länsstyrelse har ansett förutsättningen för avdragsrätt för periodiska understöd böra vara, att understödet i mottagarens hand utgör här i riket skattepliktig inkomst. Detta finner jag icke berättigat. Frågan, huruvida det periodiska understödet är avdragsgillt hos givaren och skattepliktigt hos mottagaren, bör icke röna inflytande av den omständigheten, huruvida givaren faktiskt åtnjuter avdrag eller huruvida understödet faktiskt tages till beskattning hos mottagaren. Givaren kan således vara berättigad till avdrag för utgivet understöd, även om detta icke beskattas hos mottagaren på den grund, att det icke uppgått till beskattningsbart belopp, eller på den grund, att mottagaren jämlikt 53 § icke är för sin inkomst eller för visst slag av sin inkomst skattskyldig här i riket. Likaså kan mottagaren beskattas för understödet, även om givarens här i riket skattepliktiga inkomst icke förslår till avdrag för det utgivna understödet.

20 §.

Denna paragraf motsvaras av 23 § andra stycket samt 70 § i kommitténförslaget och i C-förslaget.

Jag har ansett lämpligt att i en paragraf sammanföra huvudregeln för inkomstberäkningen eller att avdrag får ske för alla omkostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande samt bestämmelserna om vad som är att anse såsom icke avdragsgilla utgifter. Sedan i förevarande paragraf de grundläggande bestämmelserna om inkomstberäkningen lämnats, angives i närmast följande paragrafer vad som är att betrakta såsom intäkter eller omkostnader i de olika förvärvskällorna. Av flera yttranden att döma synes kommittéförslagets bestämmelser om rätt till avdrag inom de olika förvärvskällorna hava tolkats på det sätt, att det icke skulle tillåtas avdrag för andra omkostnader än dem, som uttryckligen omnämnts under vederbörande förvärvskälla. Detta torde icke hava varit kommitténs avsikt, utan torde

meningen hava varit, att alla omkostnader skulle få avdragas, ehuru av praktiska skäl andra omkostnader icke omnämnts än de, som mera allmänt förekomma inom förvärvskällan i fråga. Jag har ställt mig på den ståndpunkt, som jag sålunda antagit vara kommitténs, och till undvikande av missförstånd har i de olika paragraferna genom orden »bland annat», »omkostnader såsom» eller dylikt utmärkts, att uppräkningen av avdragen icke är att anse såsom uttömmande.

I fråga om den terminologi, som användes för att uttrycka de olika stadierna vid inkomstberäkningen, innan den beskattningsbara inkomsten framkommer, ansluter sig det nu framlagda förslaget till kommittéförslaget, och användas alltså uttrycken »bruttointäkt», »inkomst av viss förvärvskälla», »taxerad inkomst» och »beskattningsbar inkomst». Då inkomstberäkningen vid den statliga inkomstskatten skall grunda sig på kommunalskattelagen, men avdrag med viss procent av fastighets taxeringsvärde, s. k. procentavdrag, icke bör få ske vid statsbeskattningen, har procentavdraget icke intagits bland övriga avdrag i därför avsedda paragrafer, utan omnämnts i de paragrafer, som avhandla vad som utgör inkomst av viss förvärvskälla. För att beteckna vad som av bruttointäkten återstår, efter det avdrag för omkostnader ägt rum, men innan procentavdrag skett, användes i det nu framlagda förslaget uttrycket »nettointäkt».

Till undvikande av missförstånd och upprepningar hava till denna paragraf överförts den i kommittéförslagets 27 § 2 mom. och 34 § 2 mom. intagna bestämmelsen, att avdrag icke får ske för värdet av den skattskyldiges, hans hustrus eller hemmavarande barns under 16 år arbete i den skattskyldiges förvärvsverksamhet, samt den i nämnda lagrum ävensom i 30 § 2 mom. intagna föreskriften, att avdrag icke får ske för ränta å den skattskyldiges eget kapital. Dylika avdrag kunna nämligen tänkas förekomma i alla slag av förvärvskällor. Övriga i nämnda lagrum omförmälda utgifter hava fått bibehålla sin plats, enär de endast undantagsvis förekomma i andra förvärvskällor än dem, som höra till inkomstgruppen i fråga.

Angående rätten till avdrag för utbetalt periodiskt understöd hänvisas till vad jag under nästföregående paragraf yttrat härom.

Enligt kommittéförslaget skall såsom allmän skatt, för vilken vid inkomstberäkningen avdrag icke får ske, räknas jämväl skogsskatt. En av kommitténs ledamöter har varit skiljaktig på denna punkt och ansett skogsskatten vara en speciell skatt, för vilken avdrag borde medgivas, och samma åsikt har kommit till uttryck i flera utlåtanden. Bland annat av flera handelskammare, svenska bankföreningen och Sveriges industriförbund har påyrkats, att avdrag måtte medgivas för alla skatter. Jag har för min del ansett avdrag icke böra tillåtas för allmänna skatter till stat och kommun, därunder inbegripen den i det nu framlagda förslaget med den kommunala inkomstskatten sammanhängande fastighetsskatten. En dylik avdragsrätt skulle nämligen i stort sett betyda endast en minskning av det kommunala beskattningsunderlaget och en höjning av utdebiteringsprocenten och alltså

genomsnittligen vara rätt betydelselös. Vad däremot angår skogsaccisen har densamma enligt det framlagda förslaget närmast karaktären av en speciell skatt. I motsats mot vad fallet är enligt det reviderade C-förslaget, är något procentavdrag för beskattat rotvärde icke medgivet. Skogsaccisen påvilar icke ägaren utan i likhet med nuvarande skogsaccis avverkaren. Vid dylikt förhållande synas tillräckliga skäl icke föreligga att borttaga nu gällande rätt att åtnjuta avdrag för erlagd skogsaccis.

21 §.

21 § motsvarar 26 § i kommittéförslaget och i C-förslaget.

Jordbruksprodukter, som använts i hushållet.

Mot den i kommittéförslaget intagna bestämmelsen, att såsom intäkt av jordbruksfastighet skall upptagas, bland annat, värdet av vad skattskyldig direkt gjort sig till godo av jordbrukets eller dess binäringars avkastning för förbrukning i sitt hushåll eller eljest för sin, sin familjs och sina personliga tjänares räkning eller för avlöning åt arbetspersonal, som icke tillhört den skattskyldiges hushåll, har anmärkts, att densamma kunde medföra den missuppfattningen, att såsom intäkt icke skulle upptagas värdet av produkter, som använts för driftspersonal, vilken tillhört hushållet. För att förhindra en dylik missuppfattning har stadgandet något omarbetats.

Skogsprodukter, som använts för reparation och underhåll.

Enligt kommittéförslaget skall, i motsats till vad nu gäller, såsom intäkt av skogsbruk upptagas värdet av skogsprodukter, som den skattskyldige tillgodogjort sig för reparation och underhåll av byggnader, stängsel och inventarier å fastigheten, men får å andra sidan motsvarande belopp avdragas såsom utgift.

I ett par utlåtanden har kommittéförslaget i denna del avstyrkts och har i stället förordats bibehållande av nuvarande bestämmelser, som innebära en kvittning av posterna i fråga. Såsom skäl härför har anförts, att den föreslagna bestämmelsen knappast hade någon avsevärd betydelse ur kontrollsynpunkt, utan tvärtom lätteligen kunde föranleda felaktigheter på så sätt, att dessa poster bleve medräknade endast på inkomstsidan eller endast på utgiftssidan.

Departementschefen.

Möjligt är, att man icke borde övergiva nuvarande kvittningssystem i fråga om virke, som använts för reparationer och underhåll, därest uppgifter om virkets värde vore av betydelse endast för kontroll av inkomstberäkningen. Emellertid äro uppgifter härom erforderliga jämväl för kontroll av de uppgifter, som lämnas i och för taxeringen till skogsaccis av virke, som använts för husbehov, och med hänsyn särskilt härtill har jag ansett förslaget i denna del böra avfattas i överensstämmelse med vad kommittén föreslagit. Deklarationsformuläret synes emellertid i denna punkt böra erhålla sådan avfattning, att kontroll kan ske därå att i förekommande fall samma belopp upptages på både inkomst- och utgiftssidan.

Avyttring av skog i samband med avyttring av fastigheten.

Förutom inkomst, som någon förvärvar genom försäljning, genom tillgodogörande för egen räkning eller genom användande i egen rörelse av skogseffekter från fastighet, som av honom äges, arrenderas eller innehaves, beskattas enligt nu gällande skatteförfattningar såsom inkomst av skogsbruk dels inkomst genom upplåtelse av avverkningsrätt till skog, dels ock inkomst genom avyttring av växande skog i samband med avyttring av fastigheten, där icke vinst å avyttring av fastigheten i dess helhet skall beskattas såsom realisationsvinst. Om en genom köp förvärvad fastighet försäljes inom tio år efter inköpet, kommer alltså vinst på den växande skogen att ingå i vinsten på försäljningen i dess helhet och att såsom realisationsvinst beskattas i säljarens mantalsskrivningskommun; säljes fastigheten mer än tio år efter inköpet, skall vinsten på försäljningen av den växande skogen såsom inkomst av skogsbruk beskattas i den kommun, där fastigheten är belägen, under det att vinst på fastigheten i övrigt lämnas obeskattad.

Bestämmelsen om beskattning av inkomst genom avyttring av växande skog i samband med avyttring av fastigheten tillkom genom initiativ av 1910 års riksdag. Bevillningsutskottet vid denna riksdag yttrade:

»Vid granskning av de föreslagna bestämmelserna om vad som till inkomst av skogsbruk skall hänföras har utskottet funnit, att därest den, som under mer än tio år ägt skogsfastighet och under tiden sparat skogen, sedermera säljer fastigheten jämte skogsbeståndet, någon beskattningsbar inkomst av skogsbruket icke skulle anses hava tillfallit säljaren, samt att köparen, därest han omedelbart avverkar skogen, skulle bliva berättigad till avdrag vid inkomstberäkningen för den minskning i värde skogen genom avverkningen lidit, till följd varav skatteplikten även för köparen skulle bortfalla eller reduceras till ett obetydligt belopp. För den avverkade skogen skulle i detta fall ingen eller ringa skatt komma att utgöras, under det att, om säljaren sålt endast avverkningsrätten eller själv avverkat, full skatt kommit att utgå. För att förebygga de missbruk, vartill en sådan olikhet i beskattningen lätt kunde giva anledning, och genomföra önskvärd jämnhet i beskattningen för angivna och andra likartade fall, har utskottet ansett sig böra fullständiga första stycket i avdelningen III av anvisningarna till inkomstskatteförordningen.»

Vid beskattning av inkomst av skogsbruk får fastighetsägare, bland annat, åtnjuta avdrag för värdeminskning å skog, därest avverkning och försäljning av skog ägt rum i så stor omfattning, att skogens värde nedgått under dess för ägaren gällande ingångsvärde. Har genom skogseld, naturhändelse eller dylikt växande skog å fastigheten förstörts eller skadats, skall skogens ingångsvärde anses för framtiden amorterat med det belopp, varmed skogen i dess helhet genom förstörelsen eller skadan nedgått i värde. För dylik minskning i ingångsvärdet får avdrag icke åtnjutas vid taxeringen.

Kommunalskattekommittén har föreslagit upphävande av förutnämnda bestämmelse om beskattning av vinst genom avyttring av växande skog i samband med avyttring av fastigheten i övrigt. Enligt kommitteförslaget beskattas intäkt genom försäljning av växande skog såsom intäkt av skogs-

bruk endast när upplåtelse av avverkningsrätt sker; säljes skogen i samband med fastigheten i övrigt, kan skatteplikt inträda blott för det fall, att förutsättningarna föreligga för beskattning såsom realisationsvinst av vinsten på fastighetsförsäljningen i dess helhet. Angående skälen till kommitténs förslag hänvisas till betänkandet sid. 407—410 samt 531—533. Tre ledamöter voro skiljaktiga och förordade bibehållande av nuvarande bestämmelser; se betänkandet sid. 533—534.

Kommittén, som bibehållit bestämmelsen om rätt till avdrag för minskning i skogs ingångsvärde, men föreslagit ändrade bestämmelser för beräknande av denna minskning, har vidare föreslagit, att avdraget icke skall få överstiga den influtna intäkten, enär ägaren måste anses hava lidit en kapitalförlust, därest minskningen i ingångsvärdet uppgår till högre belopp än som vid försäljningen influtit. Kommittén har därjämte bibehållit den nuvarande bestämmelsen, att skogens ingångsvärde skall anses minskat med det belopp, varmed skogen i dess helhet nedgått i värde genom skogseld, naturhändelse o. dyl.

Inkomstskattesakkunniga, vilka haft kännedom om innehållet i kommitténs förslag i förevarande avseenden, hava ansett sig böra bibehålla nuvarande bestämmelse därom, att till inkomst av skogsbruk skall räknas även vad som erhålles vid avyttring av växande skog i samband med avyttring av fastigheten, där icke avyttringsvinsten i sin helhet skall beskattas såsom realisationsvinst. De sakkunniga hava vidare ansett rättvisan fordra, att, då all vinst å skogsbruk alltså enligt deras förslag beskattas, förlust vid skogsbruk aldrig bör anses som kapitalförlust, utan alltid bör få avdragas vid inkomstberäkningen. I överensstämmelse härmed hava de sakkunniga, bland annat, föreslagit, att avdrag för nedgång i skogs ingångsvärde skall få åtnjutas även till den del nedgången överstigit influten intäkt samt jämväl i det fall att nedgången berott på skogsbrand eller dyl.

Inkomna yttranden.

Uti de utlåtanden, däri frågan berörts, har i allmänhet förordats bibehållande av nuvarande bestämmelser om skattskyldighet för vinst genom försäljning av växande skog. Så hava *tolv länsstyrelser* förordat detta, under det att blott *en länsstyrelse* tillstyrkt kommittéförslaget och de övriga icke särskilt yttrat sig i frågan. Inkomstskattesakkunnigas förslag att utan inskränkning tillåta avdrag för minskning i skogs ingångsvärde har blott i ett fåtal fall vidrörts i utlåtandena men har tillstyrkts av, bland andra, ett par länsstyrelser.

Länsstyrelsen i *Jönköpings län* har rörande förevarande spörsmål i sitt utlåtande anfört, bland annat:

»Kommitténs ståndpunkt i frågan vilar i främsta rummet på uppfattningen, att vinstens beskattning skulle utgöra en utvidgning av realisationsvinstbeskattningen. Denna uppfattning kunde kanske vara riktig, om skogen till sin natur vore att anse såsom fast egendom, men så är ingalunda fallet, utan den är liksom annan fastighetens skörd en avkastning av fastigheten, ehuru skörden, så länge den står på rot, av vissa praktiska och med

fastighetskrediten sammanhängande skäl enligt lag skall anses tillhöra fastigheten. Vore skogen att anse såsom fast egendom i vanlig mening, skulle fristående försäljning av skog, sedan fastigheten varit i ägarens hand mera än tio år, icke under några förhållanden kunna bliva föremål för beskattning lika litet som försäljning av fastigheten helt eller i delar. Denna konsekvens av sin ståndpunkt har kommittén dock icke tagit utan ansett, att ägarens försäljning av skog från fastigheten skall taxeras såsom inkomst av skogsbruk.

Det måste därför anses principiellt oriktigt att taxera inkomst på försäljning av skog i samband med avyttring av fastighet såsom realisationsvinst. Snarare borde inkomsten alltid taxeras såsom inkomst av fastighet och således särskiljas från den inkomst, som kan böra anses såsom vinst på försäljning av fastigheten (den verkliga realisationsvinsten), ty detta kan vara av stor betydelse för den skattskyldige i fråga om hans rätt till avdrag för förlust å viss inkomstkälla. Då emellertid ett dylikt särskiljande ofta måste möta svårigheter, torde inkomsten lämpligen böra hänföras till realisationsvinst i de fall, där så nu skall ske.

Om länsstyrelsen alltså redan av ovan anförda skäl avstyrker kommitténs ifrågavarande förslag, finner länsstyrelsen ytterligare skäl för ett avstyrkande däri, att förslaget skulle leda till påtagliga orättvisor och inbjuda vederbörande till knep för undgående av skatt.

Om någon, sedan han ägt en fastighet mer än tio år, säljer densamma med skog i ett sammanhang, skall han enligt kommitténs förslag icke skatta för någon del av eventuellt uppkommen vinst på försäljningen. Säljer han däremot i stället fastigheten och skogen var för sig, får han skatta för sin inkomst av skogsbruk. Denna orättvisa kan tvinga en fastighetsägare att sälja skog och fastighet i ett sammanhang, även om bättre resultat kunde erhållas genom särskild upplåtelse av skogen. För vederbörande kommun måste det framstå såsom en synnerlig orättvisa, att inkomst av skog, då skogen säljes i samband med fastigheten senare än tio år efter fastighetens förvärvande, icke skall taxeras. Kommunen går nämligen helt miste om skatt för denna inkomst, ty nye ägaren är, då han säljer skogen, berättigad till avdrag för skogens ingångsvärde. För att rättvisa mot kommunen och naturligen även statsverket skulle ernås, borde, i händelse säljaren ej skall skatta för sin inkomst, nye ägaren av fastigheten vid försäljning av skog icke vara berättigad till avdrag för sitt ingångsvärde å skogen. Detta kunde ju såtillvida vara riktigt, att skatt för inkomsten av fastighetens avkastning bör utgöras av den, som tager avkastningen, men å andra sidan fordrar rättvisan, att den som tager inkomsten av avkastningen får skatta för densamma.

Bibehållandet av stadgandet om skattskyldighet för inkomst av skog, som säljes i samband med avyttring av fastighet, innebär ock ett korrektiv mot, att i avtal om försäljning av fastighet, som varit i säljarens hand längre tid än tio år, köpeskillingen för skogen, i syfte att minska köparens skattskyldighet för inkomst av skog, sättes till oskäligt högt belopp, ty så länge säljaren har skattskyldighet för inkomst av skogsförsäljningen har han också intresse av att beloppet ej blir för högt.

I detta sammanhang tillåter sig länsstyrelsen erinra om ett par omständigheter, vilka torde böra beaktas i anvisningarna rörande taxeringen av inkomst av skogsbruk. Det inträffar ganska ofta, att vid försäljning av en fastighet säljaren förbehåller sig större eller mindre del av skogen. Det vill synas, att han bör taxeras för värdet av den förbehållna skogen så som

om skogen försålts. Så har också här i länet praktiserats, och man har ansett, att säljaren i sin verksamhet för skogens avyttring får upptaga och tillgodogöra sig det beräknade skogsvärdet såsom inköpsvärde. Vederbörande säljare göra i allmänhet gällande, att taxering för inkomst av den förbehållna skogen ej kan ifrågakomma, innan skogen avyttrats. Skall med taxeringen anstå intill denna tidpunkt, kan inkomsten påtagligen icke längre betraktas såsom inkomst av fastighet och skogsbruk utan blir då inkomst av rörelse, och dessutom försvåras i sådan händelse högeligen utredningen om, i vad mån säljaren kan vara berättigad att tillgodonjuta avdrag för sitt ingångsvärde å den förbehållna skogen.

I nära anslutning till berörda förhållande står det tillvägagående, som alltmera börjar tillämpas vid skiften av ärvd fastighet, i det att nämligen sterbhusdelägarna vid försäljningen av boets fastighet undantaga vissa skogstillgångar och låta dessa ingå i skiftet med visst värde. Sedan göra sterbhusdelägarna gällande, att inkomst på försäljningen av deras andelar i skogen ej kan beskattas, då inkomst på försäljning av vad som erhållits genom arv icke är beskattningsbar. Även i dylika fall har ovan nämnda praxis tillämpats här i länet, och alltså har sterbhuset taxerats för inkomst motsvarande värdet av den förbehållna skogen.

Under åberopande av det anförda avstyrker länsstyrelsen kommitténs förslag i nu förevarande del och tillstyrker reservanterna Lybecks, Erikssons och Lindqvists förslag om bibehållande av nu gällande stadgande i ämnet. Länsstyrelsen kan dock icke helt biträda uttalandet i reservationen, att vad som vid försäljning av skog i samband med själva fastigheten rätteligen bör utgöra föremål för beskattning — frånsett de fall då handel idkas med fastigheter eller skattepliktig realisationsvinst föreligger — är den del av köpeskillingen, som belöper å skogens tillväxt under den tid, säljaren ägt fastigheten. Värdeökningen å skogen kan nämligen bero av annat än tillväxten, exempelvis kostnader, som nedlagts på skogen såsom gallringshyggen och dikning med mera, för vilka kostnader avdrag erhålles vid taxeringen. Ökningen kan även stå i samband med förbättrade avsättningsmöjligheter. Likaså måste vid taxeringen hänsyn tagas till, om säljarens ingångsvärde å skogen varit så lågt, att även däri ligger en vinst.

Sin mening i sistberörda fråga stöder länsstyrelsen därpå, att den i skogens ingångsvärde placerade köpeskillingen icke kan anses såsom en vanlig kapitalplacering, så att kapitalets ökning eller minskning — frånsett skogens tillväxt — skall lämnas alldeles ur räkningen vid bestämmandet av fastighetsägarens beskattningsbara inkomst. Avsikten med nämnda kapitalplacering är icke, att kapitalet skall bli stående för att lämna årlig avkastning, utan i stället att kapitalet skall uttagas, så snart ske kan, för att vid uttagningen lämna den avkastning, som kan betingas. Kapitalplaceringen är till sin natur alldeles lika med den som sker, då någon köper skog för avverkning. Detta framstår med stor tydlighet i det fall, att en fastighet med mogen skog inköpes för skogens omedelbara uttagande. Skogen är en slags vara med egenskap att föröka sig, tills den skiljes från fastigheten. Lämnar varans försäljning vinst, bör den beskattas oberoende av vilka omständigheter, som medverkat till vinsten. Å andra sidan bör förlust, som uppkommer, då fastighetens ägare avräknar sitt ingångsvärde, icke betraktas såsom kapitalförlust utan få avgå vid beräkningen av hans inkomst. I detta sammanhang får länsstyrelsen uttala såsom sin åsikt, att den del av köpeskillingen för jordbruksfastighet, som motsvarar växande gröda, rätteligen icke heller kan anses såsom kapitalplacering i vanlig mening samt att för-

denskull, där ingångsvärde satts å grödan, hänsyn till detta värde bör tagas vid beräkningen av fastighetens inkomst.»

Kommittéförslaget har tillstyrkts av, bland andra, *domänstyrelsen, lantbruksstyrelsen* och *Sveriges skogsägareförbund.* Det sistnämnda anför i denna del:

»Har en fastighet innehafts av samma ägare så länge, att bestämmelserna om realisationsvinstbeskattning vid fastighetens försäljning ej längre bliva tillämpliga, så skall enligt inkomstskattesakkunnige skogens för säljaren gällande ingångsvärde utrönas. Detta är emellertid i de allra flesta fall fullständigt omöjligt. Man har vanligen icke den allra ringaste kännedom om skogens virkesmassa eller dess värde vid den tidpunkt, då fastigheten förvärvades. Fastställandet av skogens ingångsvärde blir därför en fullständigt godtycklig konstruktion; hela det nu avhandlade sättet att beskatta skogsbruket blir alltså vilande på rena godtyckligheten. Sådana skogsägare, som haft kännedom om de gällande bestämmelserna och som med förslagenhet kunnat konstruera fram sannolika siffror för skogens ingångsvärde, hava kommit lindrigt undan. De däremot, som ärligt erkänt, att de icke kunna prestera någon bevisning om ingångsvärdet, hava blivit fruktansvärt hårt klämda, ty taxeringsmyndigheterna och särskilt kronoombuden i prövningsnämnderna hava på grund av lagens bokstav icke ansett sig kunna underlåta att söka på denna väg driva upp de beskattningsbara beloppen. Orättvisan i förevarande beskattningsform är så mycket mer upprörande som höjningen i skogsvärdet över ingångsvärdet i de allra flesta fall icke beror på virkesmassans ökning genom att tillväxten icke uttagits utan helt på de stegrade priserna på skogsprodukter. Det finnes talrika exempel på fall, då avverkningen avsevärt överstigit tillväxten, men då det oaktat på grund av prisstegringen på virke skogens värde vid fastighetens försäljning överstigit dess för säljaren gällande ingångsvärde. Detta visar emellertid, att denna skatteform ingalunda blivit vad 1910 års riksdag avsåg med densamma, nämligen en metod att träffa den verkliga inkomsten av skogsbruk i sådana fall, då ägaren under sin besittningstid ej tagit ut skogens avkastning utan tillgodogjort sig denna på en gång i sammanhang med hela fastighetens försäljning.»

Kammarrätten har förordat bibehållande av nuvarande bestämmelser i förevarande avseende. Tre ledamöter i kammarrätten hava varit skiljaktiga och förordat kommittéförslaget, därvid de framhållit, att svårigheterna för en riktig tillämpning av nu gällande bestämmelser varit betydande samt att bestämmelserna medfört den olägenheten, att, om en fastighet inom tio år efter köpet försäljes med vinst, därav en del belöper på skogen, denna vinst taxeras i säljarens mantalsskrivningsort, även om fastigheten ligger i annan kommun, under det att, därest vid försäljningen mera än tio år förflutit från inköpet, vinsten taxeras i den kommun, där fastigheten är belägen. En ledamot har förordat inkomstskattesakkunnigas förslag, att avdrag måtte få åtnjutas för nedgång i skogens ingångsvärde genom skogseld och dylikt.

Jag har icke kunnat dela den av kommittén uttalade åsikten, att vinst genom försäljning av skog bör undgå beskattning, därest skogen försäljes i Departementschefen.

samband med fastigheten, utan att förutsättningarna för beskattning av vinsten såsom realisationsvinst föreligga. Enligt min åsikt måste nämligen skogen ur beskattningssynpunkt betraktas såsom avkastning av fastigheten, oberoende av det sätt, varpå fastighetsägaren tillgodogör sig skogen. Kommittéförslaget skulle därjämte bereda skogsägarna mycket stora möjligheter att genom försäljning av fastigheter och återköp av desamma med förbehåll om avverkningsrätt undkomma beskattning för försåld skog.

Gentemot den av Sveriges skogsägareförbund framhållna synpunkten, att man genom beskattning av vinst genom avyttring av skog i samband med avyttring av marken ofta skulle beskatta blott en stegring av skogens värde, må anmärkas, att skogen närmast har karaktär av vara i ett näringsföretag, och att en beskattning av värdestegringen på den grund ej är omotiverad.

Bland annat av reservanterna i kammarrätten har framhållits den av nuvarande bestämmelser följande oegentligheten, att, under det att i andra fall intäkt genom försäljning av växande skog hänföres till intäkt av skogsbruk, intäkt genom försäljning av växande skog i samband med försäljning av fastigheten kan komma att hänföras till realisationsvinst och i följd därav beskattas i annan kommun än den, där fastigheten är belägen. Bärande skäl för en dylik åtskillnad synas mig icke föreligga, och har i anledning härav i förslaget intagits bestämmelse, att intäkt genom försäljning av växande skog alltid skall hänföras till intäkt av skogsbruk.

Länsstyrelsen i Jönköpings län har påpekat behovet av särskilda bestämmelser om beskattning för det fall, att någon vid försäljning av en fastighet förbehåller sig avverkningsrätt å fastigheten. Länsstyrelsens förslag, att man i dylikt fall bör beskatta säljaren för värdet av den förbehållna skogen, synes mig emellertid icke fullt lämpligt. Detta förslag lärer nämligen innebära, att man skulle uppskatta värdet av den behållna skogen och upptaga denna såsom intäkt av skogsbruk för säljaren. Det torde emellertid ofta möta svårigheter att verkställa en tillförlitlig värdering av skogen, och en dylik bestämmelse skulle dessutom verka orättvist i de fall, då det verkliga värdet av vad säljaren kan tillgodogöra sig ur skogen visar sig understiga det vid taxeringen antagna värdet av avverkningsrätten. Det lämpligaste sättet att nå ett rättvist resultat synes vara att föreskriva, att intäkt genom utnyttjande av avverkningsrätt, som någon förbehållit sig vid fastighetsförsäljning, skall hänföras till intäkt av skogsbruk, och har föreskrift härom upptagits i förslaget.

Vid beräkning av inkomst av skogsbruk får enligt förslaget avdrag åtnjutas för minskning i skogs ingångsvärde eller, såsom benämningen är i förslaget, minskning av det ingående virkeskapitalet. I denna del har jag anslutit mig till inkomstskattesakkunnigas förslag, att avdrag skall få ske även om minskningen uppkommit genom avverkning för husbehov, ehuruväl detta fall torde hava mindre praktisk betydelse samt att, om minskningen överstiger intäkten, den uppkommande förlusten skall få avdragas

från annan intäkt av fastigheten. Däremot har jag icke kunnat följa inkomstskattesakkunniga därutinnan, att avdrag skulle få ske även om minskningen berott på skogseld eller dyl. Bland liknande anledningar torde väl nämligen vara att räkna sådana orsaker som exempelvis skadegörelse genom insekter, och om man väl kommit in på hänsynstagande till dylika förhållanden, torde ett öppet fält erbjuda sig för svårbedömliga situationer och tvistigheter. Då realisationen en gång äger rum, får i stället avdrag då ske med hela ingångsvärdet och förlusten genom skogsbrand etc. kommer till synes på det sätt, att nettointäkten vid realisationen blir så mycket mindre. Vad förlustavdrag beträffar, har jag för övrigt ansett rätten därtill ej böra avse förluster, som hänföra sig till förvärv av fastigheter före lagens ikraftträdande, i större utsträckning än äldre lagstiftning medgivit, d. v. s. när förlusten har karaktär av avdragsgill realisationsförlust. Stadgande i sistnämnda hänseende har intagits bland övergångsbestämmelserna.

Avyttring av växande gröda i samband med avyttring av marken.

I överensstämmelse med vad jag nyss anfört rörande beskattning av inkomst genom avyttring av växande skog i samband med försäljning av marken har jag ansett böra i förslaget intagas bestämmelse, att intäkt genom avyttring av växande gröda i samband med avyttring av marken skall hänföras till intäkt av jordbruksfastighet.

22 §.

22 § motsvarar 27 § i kommittéförslaget och i C-förslaget.

Skyddsdikning.

Enligt kommittéförslaget är avdrag medgivet jämväl för skogsdikning. Då detta uttryck, såsom ock framgår av vissa yttranden, kan ge anledning till den uppfattningen, att avdrag skulle vara medgivet även för sådan dikning i skog, som är att hänföra till grundförbättring, något som kommittén knappast torde hava avsett, eftersom jämlikt 2 mom. avdrag för grundförbättring icke är medgivet, har nämnda uttryck ersatts med det i nu gällande instruktion för värdesättning av skogsmark använda uttrycket skyddsdikning, vilket torde bättre utmärka vad som avses.

Minskning av ingående virkeskapital.

På sätt jag vid nästföregående paragraf omnämnt, är enligt det nu framlagda förslaget skattskyldig berättigad till avdrag med så stor del av skogs för honom gällande ingångsvärde, som kan anses motsvara den genom avverkning m. m. uppkomna minskningen av det ingående virkeskapitalet. För beräkning av denna minskning har kommunalskattekommittén föreslagit delvis nya grunder, till vilka inkomstskattesakkunniga anslutit sig.

De sålunda föreslagna grunderna hava i allmänhet i utlåtandena lämnats utan anmärkning. Länsstyrelsen i *Jönköpings län* har dock anmärkt, att de hittills rådande och med all rätt överklagade olägenheterna i avseende å beräkning av minskning i skogs ingångsvärde icke torde avsevärt förminskas

genom kommitténs förslag, och har länsstyrelsen föreslagit, att skattskyldig skall berättigas avdraga ingångsvärdet från intäkt av skogsbruk, så snart och i den mån tillfälle därtill gives, så att den skattskyldige kommer att skatta för inkomst av skog först efter det ingångsvärdet blivit till fullo avdraget. Länsstyrelsen i *Kronobergs län* har ansett den föreslagna ändringen i nu gällande bestämmelser icke vara motiverad.

Departementschefen.

Det av länsstyrelsen i Jönköpings län föreslagna sättet för avdragets åtnjutande synes medföra, att intäkt av skogsbruk skulle kunna i stor utsträckning undgå beskattning, särskilt när fastigheten icke avyttras, utan genom arv övergår till ny ägare. Den förutvarande ägaren har fått avdraga hela sitt ingångsvärde och har kanske på den grund aldrig beskattats för skogsbruk, ehuru han dragit stor inkomst av skogen, och den nye ägaren får tillgodoräkna sig nytt ingångsvärde efter det taxerade skogsvärdet vid hans tillträde. En dylik bestämmelse skulle kunna leda till, att intäkt av skog på en fastighet under generationer undkomme beskattning. På grund härav kan jag icke tillstyrka nämnda förslag. Hithörande bestämmelser hava, ehuru med viss omredigering, avfattats i överensstämmelse med kommitténförslaget, vilket synes vara ägnat att befordra en rättvisare beskattning än vad nuvarande bestämmelser gjort.

Värdeminskning å byggnader.

Enligt nu gällande inkomstskatteförordning är avdrag medgivet för värdeminskning, som även med noggrant underhåll och aktsam vård drabbar byggnader, men är dylikt avdrag däremot icke medgivet enligt bevillningsförordningen, vilket torde hava sin förklaring däri att, då fastighetsbevillningen tidigare utgjort enda formen för beskattning av inkomst från fastighet samt denna inkomst bestämts till viss procent av taxeringsvärdet, hänsyn ansetts därvid redan hava tagits till byggnadernas värdeminskning. Kungl. Maj:ts år 1920 framlagda förslag till kommunalskattelag upptog rätt till avdrag för värdeminskning å byggnader, men bestämmelse härom intogs icke i provisoriet.

Kommunalskattekommittén har i sitt förslag endast i viss utsträckning medgivit rätt till avdrag för värdeminskning å byggnader. Avdrag får ske för sådan värdeminskning å till jordbruket eller till dess binäringar eller till skogsbruket hörande driftbyggnader, som dessa även med normalt underhåll och aktsam vård äro underkastade genom slitage. Till driftbyggnad räknas icke bostadsbyggnad, vare sig den är avsedd för ägarens eller brukarens personliga behov eller för arbetspersonal. Avdrag får vidare ske för värdeminskning å fabriks-, verkstads-, magasins- eller därmed jämförlig byggnad, som använts i ägarens rörelse eller yrke eller som av ägaren upplåtits åt annan för användning i dennes rörelse eller yrke. Avdrag för värdeminskning å byggnad bör bestämmas till viss procent av byggnadens skäliga värde, olika allt efter den tid byggnader av ifrågavarande art anses kunna för sitt ändamål utnyttjas.

Två ledamöter av kommittén hava ansett avdrag böra medgivas jämväl för värdeminskning å bostadsbyggnader.

Enligt presidenten Peterssons förslag till förordning om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt skall värdeminskningsavdrag medgivas vid statsskatten i samma utsträckning som enligt kommitténs förslag vid kommunalskatten.

Inkomstskattesakkunniga ansluta sig i sitt förslag till de nu för statsbeskattningen gällande bestämmelser och medgiva i fråga om alla byggnader avdrag för amortering på grund av ålder och slitning, och skall avdraget bestämmas till viss procent av byggnadens skäliga värde, olika allt efter den tid, byggnaden anses kunna för sitt ändamål utnyttjas. Av en jämförelse med de likartade bestämmelserna rörande avdrag för amortering i anledning av ålder och slitning av maskiner och andra inventarier synes framgå, att de sakkunniga avsett, att vid avdragets bestämmande hänsyn skall tagas icke blott till vad kommunalskattekommittén kallat slitage utan även till andra omständigheter och närmast därtill, att byggnaden på grund av ålder icke blir ekonomiskt användbar.

De över kommittéförslaget och sakkunnigförslaget inkomna utlåtandena gå mycket i sär på denna punkt. Flera myndigheter, bland andra *fem länsstyrelser,* yrka, att avdrag för värdeminskning å byggnader överhuvud icke må medgivas, och några av dessa myndigheter i frågasätta, att man i stället borde medgiva avdrag för ombyggnad av fastighet. En del förorda kommunalskattekommitténs förslag och andra förorda samma förslag med den ändring, att avdrag måtte medgivas jämväl för byggnad, som användes till bostad åt arbetspersonal.

I ett stort antal utlåtanden, bland annat av *nio länsstyrelser, svenska landskommunernas förbund* och *kammarrätten,* tillstyrkes inkomstskattesakkunnigas förslag. Länsstyrelsen i *Jämtlands län* anför härom:

»Enligt länsstyrelsens uppfattning är inkomstskattesakkunnigas ståndpunkt den riktiga. Bostadsbyggnader undgå icke att föråldras och måste därför efter viss tid ny- eller ombyggas för att vara brukbara. Detta gäller även för stenhus i städerna, men naturligtvis långt mycket mera med avseende å byggnader av mindre varaktigt material. Om marknadsvärdet av en till bostad avsedd annan fastighet såsom helhet betraktad det oaktat håller sig konstant eller till och med stegras, lärer detta bero på jordvärdestegring eller penningvärdets fall, men om beskattning i anledning därav är ju här icke fråga. Under ett stigande penningvärde är det, såsom erfarenheten från de senaste årens bostadsbyggande mer än tydligt torde hava visat, ingalunda säkert, att bostadsbyggnader kunna hållas uppe i värde. Vad särskilt angår bostadsbyggnader å jordbruksfastighet synes det svårt att principiellt skilja den för brukaren avsedda och för brukningen erforderliga bostadsbyggnaden från övriga för jordbrukets drift anlagda byggnader. Ofta torde de till och med vara sambyggda. Vid beräkning av husbehov av byggnadsvirke lärer också hänsyn i regel tagas till förnyelse av fastighetens mangårdsbyggnad. På grund härav synes något undantag med avseende å bostadsbyggnader icke böra ske. Det blir då taxeringsmyndigheternas sak att i varje särskilt fall bedöma, huruvida och i vad mån avdrag för värdeminskning skäligen bör äga rum.»

Uti många utlåtanden har framhållits önskvärdheten därav, att närmare bestämmelser måtte meddelas rörande fastställande av det värde, som skall ligga till grund för avdragets beräknande. Uti sådant hänseende har, bland annat, påpekats följande. Avdraget för värdeminskning å byggnader kunde numera svårligen beräknas endast med ledning av brandförsäkringsvärdena, ty dessa vore allt sedan kristiden mycket höga och ojämna. I synnerhet när det gällde jordbruksfastighet, där åbyggnaderna ofta vore brandförsäkrade till belopp överstigande fastighetens hela taxeringsvärde, kunde ett efter brandförsäkringsvärdet beräknat avdrag lätt göra beskattningen av inkomst från fastigheten illusorisk. Avdraget borde beräknas efter byggnadernas skäliga värde. Om särskilt taxeringsvärde funnes åsatt, borde detta betraktas såsom det skäliga värdet. Där, såsom vid jordbruksfastighet, särskilt taxeringsvärde icke vore åsatt, borde stadgas, att värdet icke finge överstiga viss procent av fastighetens taxeringsvärde. Den, som påyrkade avdrag, borde vara pliktig att i sin deklaration lämna erforderliga uppgifter för fastställande av byggnadernas skäliga värde.

Skatteberedningen har i sin promemoria om avdrag för värdeminskning föreslagit ändrade bestämmelser rörande avdrag för värdeminskning å byggnader, som varit avsedda för användning i ägarens rörelse. Enligt detta förslag medgives avdrag för värdeminskning å alla dylika byggnader, och hava i anvisningarna upptagits något mera detaljerade bestämmelser om sättet för avdragets beräknande än vad fallet varit enligt kommittéförslaget Därjämte hava i förslaget upptagits särskilda bestämmelser i fråga om vissa grupper av juridiska personer, vilka bestämmelser jag kommer att omnämna vid redogörelsen för 29 §.

Frågan om avdrag för värdeminskning å byggnader, som tillhöra andra än förutnämnda juridiska personer, har i allmänhet icke berörts uti de utlåtanden, som avgivits över skatteberedningens förslag. Några länsstyrelser hava dock uttryckligen vidhållit vad de tidigare anfört därom, att avdrag för värdeminskning å byggnader antingen icke borde över huvud medgivas eller borde medgivas blott i begränsad omfattning. Mot den formella avfattningen av skatteberedningens förslag hava i stort sett inga erinringar framställts.

Departementschefen.

För min del anser jag avdrag böra såväl vid stats- som kommunalbeskattningen medgivas för värdeminskning å alla slag av byggnader. Man synes nämligen icke kunna vid en inkomstbeskattning bortse från den omkostnad, som utgöres av slitning utav byggnader, vilka använts i en förvärvskälla. Att, på sätt uti vissa utlåtanden föreslagits, icke tillåta dylikt avdrag och i stället medgiva avdrag för ombyggnad eller nybyggnad till ersättning för ett befintligt hus skulle nog i vissa fall erbjuda en tillfredsställande lösning, så t. ex. i fråga om en större jordbruksfastighet, där byggnaderna kunna successivt förnyas, eller i det fall, att en skattskyldig i en och samma kommun äger ett stort antal fastigheter. I andra fall skulle

däremot denna utväg medföra otillfredsställande resultat, i det att kostnaden för om- eller nybyggnad i regel skulle komma att bliva så stor, att den skattskyldige icke kunde utnyttja avdraget ens genom att avdraga uppstående underskott från inkomst av övriga förvärvskällor. Anser man avdrag för värdeminskning principiellt böra medgivas, finner jag, i motsats till kommunalskattekommittén, skillnad svårligen kunna göras på olika slag av byggnader och kan jag i denna del ansluta mig till vad länsstyrelsen i Jämtlands län härom anfört. Vad angår det värde, som skall läggas till grund för avdragets beräknande, hava i förslaget intagits bestämmelser, att värdet icke får överstiga taxeringsvärdet, därest särskilt sådant finnes åsatt byggnaden, samt att vid jordbruksfastighet det till grund för avdraget liggande värdet i regel icke får överstiga 50 procent av fastighetens hela taxeringsvärde, detta senare i överensstämmelse med ett av länsstyrelsen i Jönköpings län framställt förslag. Anvisningarna till förevarande paragraf hava omformulerats i anslutning till vad skatteberedningen föreslagit rörande avdrag för värdeminskning å byggnader, som använts i rörelse.

23 §.

Denna paragraf motsvarar 28 § i kommittéförslaget och i C-förslaget.

Rätt för jordbrukare att deklarera efter bokföring.

I skrivelse till Kungl. Maj:t anhöll 1913 års riksdag om utredning av frågan, huruvida den, som hade ordnad bokföring, borde äga rätt att vid avgivande av deklaration om inkomst av fast egendom följa de grunder, efter vilka räkenskaperna vore uppställda.

1913 års riksdagsskrivelse.

Inkomstskattesakkunnigas utredning år 1922.

År 1921 uppdrogs åt inkomstskattesakkunniga att upptaga frågan till behandling, och avgåvo de sakkunniga till fullgörande av uppdraget en den 29 mars 1922 dagtecknad promemoria angående grunderna för beräkning av fast egendom jämte förslag till de författningsändringar, som kunde anses erforderliga, därest man önskade att jordbrukare med ordnad bokföring skulle taxeras efter bokföringsmässiga grunder. Enligt inkomstskattesakkunnigas förslag skulle för den, som varit pliktig föra handelsböcker, samt under vissa förutsättningar även för annan skattskyldig inkomst av jordbruk med binäringar och av skogsbruk vid beskattningen beräknas efter bokföringsmässiga grunder, och skulle alltså vid inkomstberäkningen hänsyn tagas, bland annat, till in- och utgående balans av produkter, förråd, levande inventarier m. m.

Inkomna yttranden över 1922 års utredning.

Över denna promemoria avgåvos utlåtanden av länsstyrelserna, lantbruksstyrelsen, domänstyrelsen och kammarrätten ävensom av samtliga hushållningssällskap med undantag av två samt av Sveriges allmänna lantbrukssällskap och Sveriges skogsägareförbund.

Uti en del av de inkomna utlåtandena tillstyrktes inkomstskattesakkunnigas förslag i princip, ehuru i många fall anmärkningar framställdes mot vissa detaljer i förslaget.

Uti flertalet utlåtanden avstyrktes emellertid förslaget eller framhölls, att i varje fall tiden ännu icke vore mogen för dess genomförande. Såsom skäl för avstyrkandet framhölls i huvudsak följande.

Det vore, i motsats till vad från vissa håll uppgivits, ingen svårighet för en jordbrukare, som haft ordnad bokföring, att deklarera i enlighet med nu gällande deklarationsformulär. Vid genomförande av förslaget skulle för jordbrukare finnas två olika inkomstbegrepp, ett för dem, som taxerades efter bokföringsmässiga grunder, och ett för övriga jordbrukare, men en dylik olikformighet vore icke lycklig. Det vore ofta svårt att avgöra, huruvida den av en skattskyldig använda bokföringen vore sådan, att den kunde läggas till grund för en riktig taxering. Bokföringen vid ett jordbruk vore mindre väl lämpad som underlag för en deklaration och gjorde granskningen av deklarationen genom jämförelse med bokföringen nästan värdelös. Värdesättningen av tillgångarna skulle komma att bereda svårigheter; särskilt gällde detta i fråga om levande inventarier, och likaledes skulle avskrivningarna bereda svårigheter.

Kammarrätten hemställde i sitt den 7 december 1922 avgivna utlåtande, att den remitterade promemorian icke måtte föranleda till någon Kungl. Maj:ts åtgärd, och yttrade kammarrätten därvid i huvudsak:

Nuvarande system vore inom jordbruksbeskattningen konsekvent genomfört, och de sakkunniga hade själva erinrat, hurusom, om denna konsekvens brötes, systemet fölle sönder och den nya ordningen bleve svår att teoretiskt försvara samt i praktiken svår att genomföra. Häri ville kammarrätten till fullo instämma. Man skulle efter det nya förslaget komma att på förevarande område röra sig med två olika inkomstbegrepp, en principiell oegentlighet, som i många fall komme att leda till olika taxering under likartade faktiska förutsättningar och således draga med sig ojämnhet i taxeringen. Nu berörda risk hade ock uppmärksammats av en stor del av de över förslaget hörda, och i likhet med flera av dem funne kammarrätten det vara riktigast att låta anstå med ändringar i fråga om inkomstbegreppet inom jordbruksbeskattningen, till dess den pågående utredningen om inkomstbegreppet i dess helhet bleve bragt till slut. Med viss rätt hade jämväl påpekats lämpligheten att avvakta inrättandet av en likartad och kontrollerbar bokföring för jordbruket. Om hushållningssällskapen finge anses främst företräda de skattskyldigas intressen och länsstyrelserna de tekniska taxeringssynpunkterna, kunde med ledning av de avgivna yttrandena otvetydigt slutas till, att man i allmänhet icke å dessa håll väntade sig något gagn av de sakkunnigas förslag. De ojämförligt flesta av de hörda hade också av flera och olikartade skäl underkänt detsamma. Frånsett förut antydda och andra principiella sidor av förslaget vore det särskilt de föreslagna övergångsbestämmelserna, som framkallat kritik.

Inkomstskattesakkunniga år 1923.

Inkomstskattesakkunniga hava uti sitt år 1923 avgivna betänkande icke upptagit några bestämmelser om rätt för jordbrukare med ordnad bokföring att taxeras efter bokföringsmässiga grunder, men hava de uttalat, att, om en dylik rätt skulle anses önsklig, en lagstiftning därom enligt deras förmenande kunde byggas på de grunder, som angivits i deras förut omnämnda promemoria.

Kommunalskattekommittén har i 28 § av sitt förslag intagit bestämmelse, att, därest för jordbruk, dess binäringar eller skogsbruk ordnad bokföring finnes av beskaffenhet att läggas till grund för uppskattning av inkomsten, denna må beräknas efter bokföringsmässiga grunder. Kommunalskattekommittén.

Uti flertalet av de utlåtanden, som avgivits över kommitténs förslag i förevarande avseende, har detta lämnats utan erinran, och detta har skett även i utlåtanden från myndigheter eller korporationer, vilka avstyrkt inkomstskattesakkunnigas år 1922 avgivna förslag. Inkomna yttranden över kommitténs förslaget.

I vissa utlåtanden har däremot kommittéförslaget avstyrkts under åberopande av vad tidigare yttrats över 1922 års förslag.

Kammarrätten gör ingen annan anmärkning än att det genom inflikande i lagtexten av exempelvis orden »efter beskattningsnämnds beprövande» borde tydligt utsägas, att det skulle tillkomma vederbörande myndigheter att avgöra, huruvida en jordbrukare skall få deklarera bokföringsmässigt.

Kommunalskattekommitténs förslag innebär, såvitt jag kunnat finna, rätt för vederbörande taxeringsmyndigheter att bestämma icke blott, huruvida en jordbrukare skall taxeras efter bokföringsmässiga grunder, utan jämväl de grunder, efter vilka taxeringen i dylikt fall skall ske, detta senare dock med den inskränkning, som kan anses ligga i uttrycket »efter bokföringsmässiga grunder». I motsats till vad fallet var med 1922 års sakkunnigförslag, innehåller kommittéförslaget inga närmare bestämmelser om inkomstberäkningen vid taxering efter bokföringsmässiga grunder liksom ej heller bestämmelser, huru bör förfaras, när en jordbrukare vill övergå från det ena till det andra systemet. Jag finner det icke tillrådligt att på detta sätt överlämna åt taxeringsmyndigheterna att, utan ledning av lagstiftningen, bestämma omfattningen av det inkomstbegrepp, som skall tillämpas i vissa fall. Skall författningsenlig rätt för jordbrukare att taxeras efter bokföringsmässiga grunder införas, synes i skattelagstiftningen böra meddelas närmare regler för inkomstberäkningen. Emellertid hava mot inkomstskattesakkunnigas härutinnan framlagda förslag framförts anmärkningar av den art, att sagda förslag icke lärer kunna utan omarbetning i väsentliga delar läggas till grund för lagstiftning i ämnet. En dylik omarbetning har icke nu kunnat ske. På grund av vad jag nu anfört hava i det framlagda förslaget icke upptagits några bestämmelser i ämnet, utan torde med denna fråga tillsvidare få bero i avvaktan på vidare utredning. Departementschefen.

I förevarande paragraf har intagits ett påpekande, att från nettointäkten av jordbruksfastighet avdrag jämlikt 45 § skall göras, innan inkomsten framkommer. *Procentavdrag.*

24 §.

Denna paragraf motsvarar 29 § i kommittéförslaget och i C-förslaget.

Fastighet, som användes i ägarens rörelse eller yrke.

För närvarande gäller, att, om fastighet helt eller delvis användes i ägarens rörelse eller yrke, fastigheten till ifrågavarande del anses ingå i rörelsen eller yrket. I följd härav skall hyresvärdet av fastigheten icke uppskattas och taxeras såsom inkomst av fast egendom, liksom hyresvärdet icke får avdragas såsom omkostnad i rörelsen eller yrket. Vid bevillningstaxeringen av inkomst av rörelsen eller yrket får avdrag ske med fem procent av taxeringsvärdet eller, om blott en del av fastigheten använts i rörelse eller yrke, av den därå belöpande delen av taxeringsvärdet.

Inkomstskattesakkunniga hava icke ifrågasatt någon ändring i hithörande bestämmelser.

Enligt kommunalskattekommitténs förslag däremot skall väl en fastighet understundom kunna i sin helhet ingå i rörelse, men den skall aldrig kunna göra det blott delvis. En fastighet skall i sin helhet ingå i rörelse icke blott om den helt använts i ägarens rörelse utan jämväl om den huvudsakligen använts till sådan verksamhet. I senare fallet skall såsom inkomst av rörelse redovisas hyra för uthyrd lägenhet, hyresvärdet av lägenhet, som ägaren använt för egen räkning, o. s. v. Har fastigheten däremot blott till en mindre del använts i ägarens rörelse, skall fastigheten i sin helhet anses utgöra förvärvskälla i inkomstgruppen inkomst av annan fastighet, och skall i följd därav såsom intäkt av annan fastighet redovisas, bland annat, hyresvärdet av lägenhet, som använts i ägarens rörelse.

Enligt C-förslaget skall alltid såsom intäkt av annan fastighet upptagas hyresvärdet av fastighet eller del därav, som ägaren använt i egen rörelse, samt å andra sidan samma hyresvärde avdragas såsom omkostnad i rörelsen.

I de flesta av de inkomna utlåtandena har kommitténs förslag på denna punkt lämnats utan anmärkning, och i vissa utlåtanden, bland andra *kammarrättens*, har den direkt tillstyrkts. I en del utlåtanden har förordats en lösning i enlighet med C-förslagets bestämmelser.

Några myndigheter, däribland länsstyrelserna i *Södermanlands, Östergötlands* och *Malmöhus län* hava avstyrkt kommitténs förslag och tillstyrkt bibehållande av nu gällande bestämmelser. Samma åsikt har jämväl uttalats av *bankföreningen, industriförbundet* och flertalet *handelskammare*.

Departementschefen.

Jag har för min del icke kunnat ansluta mig vare sig till kommittéförslaget eller till C-förslaget. I motsats mot vad fallet är, när en fastighet begagnas för ägarens personliga behov, alltså direkt för konsumtionsändamål, kan enligt min åsikt icke enbart den omständigheten, att en fastighet eller en del därav använts uti en förvärvsverksamhet, anses hava skapat en inkomst för ägaren. Först om förvärvsverksamheten lämnat ett överskott, föreligger strängt taget en inkomst, vilken kan tagas till beskatt-

ning. Om t. ex. en fabriksverksamhet gått utan vinst, synes det vara oegentligt att beskatta ägaren för det beräknade hyresvärdet av den i verksamheten använda fabriksfastigheten. Göres likväl detta och avdrages hyresvärdet såsom utgift i rörelsen, kommer denna att utvisa ett underskott. Har rörelsen drivits enbart i den kommun, där fastigheten är belägen, kommer enligt kommittéförslaget underskottet att i sin helhet avdragas från fastighetsinkomsten, och någon skattepliktig inkomst kommer icke att föreligga. Har rörelsen drivits jämväl i annan kommun, får blott en del av underskottet avdragas i den kommun, där fastigheten är belägen, och näringsidkaren kan då komma att få skatta för en fullständigt fiktiv hyresinkomst för en fabrik, som helt och hållet använts i egen rörelse och kanske rent av byggts just för detta ändamål. Att beskatta en dylik fiktiv inkomst kan icke anses riktigt. Fastigheten får i nu förevarande fall anses vara en integrerande del av fabriksrörelsen, så att någon inkomst av fastigheten icke kan föreligga, därest rörelsen icke lämnar någon vinst. Av nu anförda skäl kan jag icke godkänna förslaget, att hyresvärdet av en i ägarens rörelse använd fastighet alltid skall beskattas såsom inkomst av annan fastighet. Härtill har även bidragit en annan omständighet. På sätt jag kommer att närmare beröra under 45 § har jag ansett, att varje förvärvskälla bör i fråga om rätten till procentavdrag betraktas såsom en fristående enhet och att alltså procentavdrag, som hänför sig till en förvärvskälla, i motsats till vad fallet är enligt C-förslaget, icke bör få åtnjutas från nettointäkt av annan förvärvskälla. Skulle då fastighet, som använts i rörelse, hänföras till förvärvskällan annan fastighet, skulle det kunna inträffa, att fastigheten utvisade underskott eller också så liten nettointäkt, att procentavdraget icke kunde till fullo utnyttjas. På detta sätt skulle garantien för fastigheten tagas i anspråk, oaktat den rörelse, vari fastigheten använts, lämnat en vinst, som långt överstigit procentavdraget.

Samma invändningar som mot nämnda förslag kunna göras jämväl mot kommittéförslaget, ty även enligt detta kan en näringsidkare få skatta för hyresvärdet av en i egen rörelse använd lägenhet, ehuru rörelsen gått med förlust. Därjämte kan mot kommittéförslaget anmärkas, att enligt detsamma en näringsidkare kan undgå att skatta för inkomst genom uthyrande av en lägenhet eller en lägenhets disponerande för eget behov, nämligen för det fall att den fastighet, däri lägenheten är belintlig, huvudsakligen använts i egen rörelse och denna gått med förlust. Därest rörelsen drivits enbart i den kommun, där fastigheten är belägen, är häremot mindre att invända, enär i varje fall underskottet på rörelsen skulle få avdragas från fastighetsinkomsten, men, om rörelsen drivits även i andra kommuner, kan kommittéförslaget medföra, att underskottet på rörelsen kommer att delvis avdragas i fel kommun.

Med hänsyn till vad jag nu anfört hava i förslaget bibehållits nu gällande bestämmelser.

Bostadsförening och bostadsaktiebolag.

De av kommittén föreslagna bestämmelserna rörande beskattning av intäkt från fastighet, som tillhör bostadsförening eller bostadsaktiebolag, hava i viss mån omarbetats. Härutinnan hänvisas till vad jag därom yttrat vid behandling av frågan om juridiska personers beskattning.

25 §.

Denna paragraf motsvarar 30 § i kommittéförslaget och i C-förslaget.

Kostnader för brandförsäkring m. m.

Vad angår den av kommunalskattekommittén föreslagna bestämmelsen, att kostnader för brandförsäkring, reparation och underhåll av byggnader icke få avdragas till högre belopp än som motsvarar intäkten av förvärvskällan, har densamma tillstyrkts av länsstyrelsen i *Södermanlands län*, enär den syntes välbetänkt med hänsyn särskilt till deklaranters och även taxeringsnämnders obenägenhet för upptagande av tillräckligt höga värden för bostad i egen fastighet. Däremot hava, bland andra, *tre länsstyrelser* uttalat sig mot bestämmelsen och anför en av dessa *(Östergötlands län):*

»Bestämmelsen kan på ett synnerligen orättvist och omotiverat sätt drabba de mest lojala inom fastighetsägaregruppen och är därtill principiellt oförenlig med det sätt, varpå inkomstskatten enligt förslaget är anordnad. Det är ju en vanlig företeelse, att större underhållsarbeten av ekonomiska hänsyn och även andra lämplighetsskäl — t. ex. under höga konjunkturer eller arbetsinställelser — uppskjutas till en för fastighetsägaren lämplig tidpunkt och, då de företagas, draga kostnader till ett kumulerat belopp, som överstiger fastighetsintäkten för det år, under vilket arbetet utföres. Att under dylika förhållanden vägra avdrag för ifrågavarande kostnader med deras fulla belopp synes icke vara av omständigheterna påkallat och framförallt oförenligt med den föreslagna inkomstskattens natur. Att särskilt brandförsäkringspremierna hänförts till här ifrågavarande grupp av omkostnader, torde tarva närmare förklaring än som givits.»

Jämväl *kammarrätten* har avstyrkt kommittéförslaget i denna del.

Den i kommittéförslaget upptagna bestämmelsen, att kostnader för vicevärd, portvakt, vattenförbrukning, renhållning och belysning m. m. dyl. skola få avdragas endast där fråga är om sådan fastighet, som är avsedd att tillgodogöras huvudsakligen genom uthyrning av lägenheter, har föranlett anmärkningar från flera länsstyrelser. Så har länsstyrelsen i *Malmöhus län* erinrat, att densamma, sammanställd med föreskriften i 29 § av kommittéförslaget, att hyresvärdet av en utav ägaren i egen rörelse eller yrke använd lägenhet skall upptagas såsom intäkt av annan fastighet, därest fastigheten icke huvudsakligen använts i rörelsen eller yrket, i vissa fall kunde leda till mindre tillfredsställande resultat. Länsstyrelsen i *Hallands län* har åberopat ett uttalande av en taxeringsnämndsordförande i länet, däri anföres:

»Borttagandet av avdragsrätt för kostnader för gårdskarl m. m., då ej fråga är om hyreshus, kan möjligen vara lämpligt, men synes sakna praktisk betydelse, enär frånvaron av sådant avdrag måste inverka på beräkningen

av hyresvärdet. I detta sammanhang anser jag mig böra framhålla hurusom de numera allt talrikare egnahemshusen, oftast om två smålägenheter, i städernas utkanter nästan undantagslöst i deklarationerna redovisas med förlust, som ju då får avdragas från ägarens övriga inkomst. Detta beror på att oftast hela byggnadskostnaden måste upplånas, samt hyrorna icke stå i rimligt förhållande till byggnadskostnaderna. Här kunde väl på goda skäl ifrågasättas, att deklarerad förlust ej skulle få avdragas från ägarens övriga inkomster, ty förlusten är ej att anse som förlust å inkomstkälla. Egnahemsbygget kan aldrig hava planerats som inkomstkälla.»

Länsstyrelsen i *Södermanlands län* har vid behandling av frågan om rätt till avdrag för underskott i viss förvärvskälla anfört:

»I detta sammanhang torde emellertid uppmärksamhet böra ägnas en del fall, som synas vara av beskaffenhet, att fråga med skäl kan vara, om avdrag för uppgiven förlust verkligen bör medgivas. Ett sådant fall föreligger, då skattskyldig för sig och familj ensam bebor egen gård i stad, villa eller annan dylik fastighet. Det är i sådana fall ej ovanligt, att denna fastighet såsom förvärvskälla visar förlust beroende på höga skuldräntor, reparationskostnader och dylikt, varförutom yrkande ofta framställes om värdeminskningsavdrag på grund av slitning. Då här i själva verket lärer vara fråga allenast om kostnad för bostad med tillhörande bekvämligheter eller med annat ord levnadskostnad, borde förlustavdrag i sådant fall ej vara medgivet och ej heller avdrag för värdeminskning i vidare mån, än denna värdeminskning täckes genom överskjutande inkomst från fastigheten. Om en person över huvud anser sig ha råd att på detta sätt bekosta en dyr bostad, synes icke finnas något skäl, varför detta skall medföra rätt för honom att från skatt fritaga en del av sina övriga inkomster.»

Kammarrätten har i anledning av den utav länsstyrelsen i Malmöhus län framställda erinringen föreslagit, att här förevarande kostnader skola få avdragas, där ej fråga är om sådan fastighet, som huvudsakligen användes för ägarens, hans familjs och hans personliga tjänares räkning.

Departementschefen.

Kommunalskattekommittén har såsom skäl för sitt förslag att medgiva blott begränsad rätt till avdrag för kostnader för reparations- och underhållsarbeten anfört, *att* det ofta vore vanskligt nog att uppdraga gränsen mellan dessa arbeten, å ena, samt till- eller ombyggnader samt därmed jämförliga förbättringar, å andra sidan, *att* säkerligen mången gång såsom underhållskostnad upptoges vad som i själva verket utgjorde kostnad för förbättring jämförlig med ombyggnad, samt *att* det kunde såsom regel antagas, att egentliga reparations- och underhållskostnader icke uppginge till så högt belopp, att intäkten därmed överskredes.

Det av kommittén gjorda antagandet, att reparations- och underhållskostnader i regel icke skulle överstiga årsintäkten av en fastighet, synes mig icke fullt riktigt. Då större underhållsarbeten å en fastighet i regel icke lära företagas varje år utan med flera års mellanrum, förefaller det tvärtom troligt, att underhållskostnaden jämförelsevis ofta kan komma att överstiga årsintäkten. Vid sådant förhållande skulle, vill det synas, kommitténs

förslag på denna punkt innebära ett allt för stort avsteg från den för en inkomstskatt grundläggande principen, att avdrag bör få ske för alla omkostnader för en förvärvskällas bevarande och bibehållande. Det av kommittén föreslagna stadgandet skulle jämväl kunna tänkas medföra risk för att i praktiken avdrag komme att medgivas även för kostnader, som vore att hänföra till ombyggnad eller annan förbättring, blott kostnaden icke överstege årsintäkten. Rätta botemedlet mot det av kommittén påpekade missförhållandet, att såsom underhållskostnad avdragas kostnader för en verklig förbättring, torde ligga i att taxeringsmyndigheterna få sin uppmärksamhet riktad på saken och icke tillåta avdrag för sådana kostnader, som avse en ombyggnad eller en därmed jämförlig förbättring. I vissa fall skulle dock den av kommittén föreslagna utvägen kunna anses vara i särskild grad befogad, nämligen när det gäller fastighet, som bebos av ägaren själv eller tillhör en bostadsförening. Det ligger nämligen här nära till hands, att ägaren eller föreningsmedlemmarna skola för sin egen trevnad företaga reparations- och underhållsarbeten i mycket större utsträckning än det skulle falla fastighetens ägare in att göra, därest fastigheten i stället varit uthyrd. Det torde dock visa sig omöjligt att i praktiken avgöra, huruvida reparationerna överstigit vad som kan anses skäligt. Ihågkommas bör ock, att fastighetens underhåll bör inverka på hyresvärdet, så att hyresvärdet för en väl underhållen lägenhet sättes högre än för en, som är illa underhållen.

Kommitténs förslag, att avdrag för kostnader för vicevärd, portvakt m. m. skall få äga rum allenast där fråga är om fastighet, som är avsedd att tillgodogöras väsentligen genom uthyrning av lägenheter, grundar sig därpå, att, då dylika kostnader hänföra sig till egnahemslägenheter eller andra fastigheter, som uteslutande eller åtminstone huvudsakligen äro avsedda till bostadsändamål för ägaren, kostnaderna snarare synas falla under begreppet levnadskostnader än utgöra kostnader för intäkts förvärvande och bibehållande.

Jag delar kommitténs åsikt, att, när fråga är om en egnahemslägenhet, kostnaderna för t. ex gårdskarl och belysning oftast äro att betrakta såsom levnadskostnader och att desamma därför i regel icke böra få avdragas vid inkomstberäkningen. Den av kommittén föreslagna bestämmelsen skulle dock säkerligen i många fall föranleda orättvisor, så t. ex., på sätt länsstyrelsen i Malmöhus län påpekat, när fastigheten delvis bebos av ägaren, delvis användes i ägarens rörelse eller yrke och delvis uthyres, utan att dock väsentligen vara avsedd för uthyrning. Skulle man följa den av kommittén anvisade vägen, borde bestämmelsen snarast få den formulering, att avdrag medgives så snart det icke är fråga om en fastighet, vilken är avsedd att väsentligen tillgodogöras såsom bostad för ägaren eller hans personliga tjänare. Enligt min uppfattning torde man dock i de enskilda fallen komma till rättvisare resultat vid ett bibehållande av den nu gällande bestämmelsen, att avdrag för nu berörda kostnader får ske, i den mån dessa kostnader

åligga husägaren såsom sådan, och har det nu föreliggande förslaget utarbetats i anslutning härtill. Det torde icke möta några större svårigheter för taxeringsmyndigheterna att avgöra, huruvida i fråga om en fastighet av viss art de uppgivna kostnaderna skolat anses åvila fastighetsägaren eller hyresgästen, därest fastigheten varit uthyrd. Märkas bör, att, såsom framhållits i ett flertal utlåtanden, det föreligger korrespondens mellan fastighetsägarens skyldigheter i förevarande avseende samt hyresvärdet. Ju vidsträcktare skyldigheter som åligga fastighetsägaren och ju större avdrag därför som tillåtas, desto större måste hyresvärdet antagas vara, och ju mindre skyldigheter som åligga fastighetsägaren, desto mindre blir hyresvärdet.

Vad angår det av länsstyrelserna i Södermanlands och Hallands län framburna önskemålet, att underskott, som uppstått å en egnahemsfastighet, icke skall få avdragas från annan inkomstkälla, kan jag icke ansluta mig till den uppfattning, som här kommit till synes. En dylik fastighet måste enligt min mening betraktas såsom varje annan inkomstkälla. Särskilt för det fall, att underskottet beror på skuldsättning, vore det orättvist att vägra avdrag för underskott, så länge man medgiver avdrag för ränta å rent personlig skuld såsom skuld för bosättning, skuld, som man åsamkat sig på grund av borgen, o. dyl. Det förefaller knappast rimligt att medgiva avdrag för ränta å dylika skulder men icke medgiva avdrag för ränta å en skuld, som man åsamkat sig vid ett husinköp eller husbygge. En annan sak är, att man bör vid taxeringen söka finna det verkliga hyresvärdet samt icke tillåta, att hyresvärdet upptages orimligt lågt.

Plantering och trädgårdsland.

Bestämmelserna om beskattning av förmånen av plantering och trädgårdsland hava omarbetats i syfte att tydligare utmärka, att det är förmånens värde, som skall tagas i beräkning vid bestämmande av bostadens värde. Vad kommittén i anvisningarna till 29 § upptagit därom, att i förevarande avseende med plantering skulle likställas koloniträdgård o. dyl., har uteslutits, enär koloniträdgård i regel icke torde vara förenad med bostadslägenhet å egen fastighet. Skulle så någon gång vara fallet, torde även utan särskild bestämmelse den givna regeln vara tillämplig.

26 §.

Uti denna paragraf, vilken motsvarar 31 § i kommittéförslaget och i C-förslaget, har intagits påpekande, att från nettointäkten skall ske avdrag enligt 45 §, innan inkomsten av annan fastighet framkommer.

27 §.

Denna paragraf motsvarar 32 § i kommittéförslaget och i C-förslaget.

Punkt 2 av anvisningarna i kommittéförslaget har icke medtagits, enär den huvudsakligen varit behövlig för avgörande av vad som vore att hänföra till »näring» i teknisk mening, något som saknar betydelse, då det nu framlagda förslaget icke upptager näringsskatt.

28 §.

Paragrafen, vilken motsvarar 33 § i kommittéförslaget och i C-förslaget, har liksom anvisningarna i viss mån omarbetats på den grund, att på sätt under 24 § omnämnts, till rörelse hänförts fastighet, till den del densamma använts i rörelsen.

Bestämmelsen, att till intäkt skall räknas värdet av varor eller produkter, som tillgodogjorts för medlemmar av den skattskyldiges hushåll, har erhållit samma formulering som motsvarande bestämmelse i 21 §.

1924 års skatteberedning har uti sin promemoria rörande rätt till avdrag för värdeminskning med mera föreslagit införande av ett andra mom. ävensom viss omformulering av anvisningarna till paragrafen. Skatteberedningens förslag i denna del har icke upptagits i det nu framlagda förslaget av skäl, för vilka jag kommer att redogöra under nästföljande paragraf.

29 §.

Avdrag för värdeminskning. Förslag i ämnet.

Denna paragraf motsvarar 29 § i kommittéförslaget och i C-förslaget.

Enligt kommunalskattekommitténs förslag får vid beräkning av inkomst av rörelse avdrag ske för, bland annat, värdeminskning, som fabriks-, verkstads-, magasins- eller därmed jämförlig byggnad, vilken är avsedd för användning i ägarens yrke, är genom slitage underkastad, för värdeminskning genom slitning eller utrangering av rörelseidkaren tillhöriga maskiner och inventarier samt för värdeminskning å patenträtter ävensom å vissa naturtillgångar såsom gruvor, stenbrott o. dyl. genom deras tillgodogörande. Däremot hava icke i förslaget upptagits närmare bestämmelser rörande sättet för beräkning av avdragen utom vad rör avdraget för värdeminskning å byggnad.

Inkomstskattesakkunniga hava i sitt förslag upptagit närmare bestämmelser om rätt till avdrag för värdeminskning och hava därjämte föreslagit den bestämmelsen, att för skattskyldig, som enligt lag varit pliktig föra handelsböcker, inkomstberäkningen i regel skall följa bokföringen, samt att dylik skattskyldig i följd härav skall i regel erhålla avdrag för värdeminskning med samma belopp, varmed han gjort avskrivning i sina böcker.

1924 års skatteberedning har därefter upptagit hithörande frågor till behandling uti förberörda »P. M. angående rätt till avdrag vid beskattningen för värdeminskning å inventarier, byggnader m. m. i rörelse eller yrke».

Detaljerade bestämmelser meddelades i detta skatteberedningens förslag angående rätt till avdrag för värdeminskning vid beräkning av inkomst av rörelse, och innefattade dessa bestämmelser bland annat rätt till avdrag för s. k. överpris och merkostnad, ehuru i något annan form än enligt inkomstskattesakkunnigas förslag. Bestämmelserna skulle dock icke vara direkt tillämpliga i fråga om beräkningen av aktiebolags, ekonomiska föreningars, handelsbolags m. fl. affärsdrivande juridiska personers inkomst. Dessa senare skulle erhålla avdrag för värdeminskning med de belopp, med vilka de i sin bokföring verkställt avskrivning. De bokförda avskrivningarna finge

av taxeringsmyndigheterna frångås, endast om de kunde anses uppenbart oskäliga. Skatteberedningen ansåg, att det skulle vara till fördel, om man på detta sätt kunde anknyta beskattningen till bokföringen. Den skattskyldige vore nämligen själv närmast att bedöma, huru stora avskrivningar som borde ske, innan vinst kunde anses uppkomma; vidare behövde den skattskyldige icke föra särskild bokföring över de avdrag, som han under årens lopp åtnjutit; och slutligen skulle antalet av de nu talrika tvisterna angående avskrivningarnas storlek säkerligen väsentligt nedbringas. Förslaget kunde dock medföra oberättigade fördelar för den skattskyldige, därest han skulle erhålla praktiskt taget obegränsad rätt till avdrag för värdeminskning, men icke skulle bliva beskattad för den vinst, som kunde bokföringsmässigt uppstå vid en försäljning av tillgångar till pris överstigande bokförda värdet. Enligt förslaget skulle fördenskull allt, som inflöte vid avyttring av fast eller lös egendom, utgöra skattepliktig intäkt för de skattskyldiga, som vore i fråga. Då den försålda egendomen samtidigt avfördes ur böckerna och sålunda minskade tillgångarnas bokförda värde, skulle på detta sätt den bokföringsmässiga vinsten på avyttringen bliva föremål för beskattning. Till förekommande av att ett bolag skulle kunna undgå skatt för vinst vid avyttring genom att i stället utdela eller utskifta tillgången i fråga till sina delägare föreslogs, att dylik utdelning eller utskiftning skulle till sina verkningar i fråga om bolagets skattskyldighet likställas med avyttring. Vissa övergångsbestämmelser meddelades till förekommande av att man skulle komma att beskatta vinst, som hade sin grund däri, att vid den nya lagens ikraftträdande tillgångar varit upptagna till lägre värde än det verkliga eller till lägre värde än det, varmed tidigare räknats i beskattningsavseende.

Inkomna yttranden.

Utlåtanden över skatteberedningens förslag hava inkommit från samtliga länsstyrelser, bank- och fondinspektionen, försäkringsinspektionen, riksräkenskapsverket och kammarrätten ävensom från samtliga handelskammare med undantag av en, Sveriges industriförbund, svenska bankföreningen, järnkontoret, Sveriges redareförening, Sveriges allmänna sjöfartsförening, svenska järnvägsföreningen, kooperativa förbundet, Sveriges hantverksorganisation, Göteborgs textilindustriförening, svenska sparbanksföreningen, svenska vattenkraftföreningen, svenska landstingsförbundet och svenska stadsförbundet.

De av skatteberedningen föreslagna bestämmelserna rörande rätt till värdeminskningsavdrag, vilka skulle gälla för andra än vissa juridiska personer, hava i allmänhet lämnats utan erinran. Några anmärkningar hava dock framställts. I vad desamma röra värdeminskning å byggnader hava de redan berörts under 22 §.

Vad angår avdrag för värdeminskning å tillgångar av good wills natur, har länsstyrelsen i *Malmöhus län* anmärkt, att en dylik avdragsrätt icke borde medgivas, ty, om en rörelseidkare köpt en av annan person startad affär, måste det betraktas såsom kapitalförlust, om han icke skulle återvinna beloppet, då han själv i sin ordning överlåte affären.

Den föreslagna rätten till avdrag för överpris och merkostnad har behandlats i flera utlåtanden.

På sätt framgår av skatteberedningens promemoria hade inkomstskattesakkunnigas förslag om rätt till avdrag för överpris och merkostnad tillstyrkts av *en länsstyrelse*, samtliga *handelskammare* utom en, *svenska bankföreningen*, *Sveriges industriförbund* och *Sveriges redareförening*. Däremot hade förslaget avstyrkts av *två länsstyrelser*. Den ena av dessa, länsstyrelsen i *Malmöhus län*, hade framhållit de svårigheter, som skulle möta vid en tillämpning av det föreslagna stadgandet, samt därefter anfört bland annat:

Om icke de sakkunniga så skarpt markerat en särställning för det sålunda föreslagna avdraget i förhållande till de vanliga värdeminskningsavdragen, så skulle ett visst fog kunnat framletas för ett till sina verkningar ungefär ensartat avdrag just under de vanliga värdeminskningsavdragens form. I och med det, att man medgåve slutamortering genom värdeminskningsavdrag i beskattningshänseende för driftsinventarier, som icke blott genom slitning utan även av andra skäl blivit obrukbara före den vanliga amorteringstidens utgång, så hade man också i princip medgivit slutamortering i berörda hänseende å driftsinventarier i en mera tillfällig förvärvskälla, som varit avsedd att upphöra, innan driftsinventarierna hunnit bliva utslitna. Detta bleve allenast en given konsekvens. Nu förekomme emellertid icke så sällan under en tillfällig konjunktur, att ett företag startades eller i varje fall betydligt utvidgades just för att begagna en sådan tillfällig konjunktur. I sådant fall borde konsekvensenligt en kortare amorteringsperiod än den vanliga kunna medgivas. Likaledes hade under den senaste högkonjunkturen förekommit, att gamla fartyg köptes för rederirörelse och gamla maskiner köptes för annan rörelse. Det sade sig självt, att i sådant fall en kortvarigare amorteringstid måste tillämpas, eftersom de redan vid inköpet gamla driftsinventarierna icke kunde äga en lika lång varaktighetstid som de nya. Det hade varit skäl uti att undersöka den vägen, om icke den vore framkomligare än den, på vilken de sakkunniga slagit in. Men under alla förhållanden borde avdraget begränsas till lösa tillgångar för stadigvarande bruk i rörelse. Så snart de fasta anläggningarna droges med, bleve problemet svårlöstare eller kanske till och med olösligt.

Blott ett fåtal av de utlåtanden, som avgivits över skatteberedningens förslag, hava närmare berört frågan om avdrag för överpris och merkostnad.

Länsstyrelsen i *Malmöhus län* har omnämnt vad den i sitt utlåtande över inkomstskattesakkunnigas förslag yttrat i nyss återgivna del samt därefter fortsatt:

»Detta uppslag innebär tydligtvis något helt annat än den taxeringstekniskt omöjliga avdragsrätten för 'överpris och merkostnad'. Den avdragsrätt, som genom detta uppslag ifrågasatts, tager ingen som helst hänsyn till huruvida inköpspriset för inventarierna varit högt eller lågt. Icke heller blir en sådan avdragsrätt begränsad till allmänneliga högkonjunkturtider. Utan den kan förekomma även under i övrigt normala tider. Den kan ifrågakomma exempelvis allenast av den anledningen, att en verkstad erhållit utanför sin vanliga kundkrets en tillfällig order av en för den verkstadens förhållanden enorm storlek, att effektueras på förhållandevis kort tid, varav följden blivit en utvidgning av verkstadens maskinpark till en omfattning,

som knappast kan beräknas få användning efter det ordern fullgjorts. För att än mera beskriva länsstyrelsens tankegång vid givandet av detta uppslag, vill länsstyrelsen erinra om ett riksbekant fall, då en verkstad här i landet erhöll en för vårt lands förhållanden enorm beställning från ett annat land med oberäkneliga politiska förhållanden. Denna beställning krävde en mycket dyrbar utvidgning i en omfattning, som med största sannolikhet icke bleve erforderlig efter beställningens fullgörande. Där hade det av länsstyrelsen ifrågasatta avdraget varit typiskt befogat.

Men länsstyrelsen vill än en gång betona: enda förutsättningen måste vara, att värdeminskningsavdragen inrättas på sätt länsstyrelsen föreslagit med full kontrollmöjlighet från taxeringsmyndigheternas sida. Sker detta, kunna taxeringsmyndigheterna utan fara tillmötesgå framställningar om sådana kortare amorteringsperioder, när sannolika skäl för befogenheten härav uppgivas. Klart är, att sådana uppgivna skäl vinna i styrka, då den skattskyldige själv i sin bokföring gjort minst lika kraftiga avskrivningar som de av honom begärda värdeminskningsavdragen i beskattningsavseende.»

Stockholms handelskammare, svenska bankföreningen och *Sveriges industriförbund* anföra uti ett gemensamt avgivet utlåtande:

»För överpris och merkostnad, föranledda av extra ordinära konjunkturförhållanden, har skatteberedningen ifrågasatt införandet av bestämmelser, ägnade att trygga en hastigare avskrivning än hittills — annat än i ett par kända undantagsfall — kunnat ske med åtnjuten avdragsrätt. I sak är från vår sida häremot icke något att erinra, frånsett att enskilda företagare uteslutits från tillämpningen. Det vill dock synas, som skulle den föreslagna nyordningen av avdragsrätten för värdeminskning i själva verket göra denna extra avdragsrätt obehövlig. En i enlighet härmed gjord uteslutning av dessa bestämmelser ur lagen skulle i sin ordning befria taxeringsmyndigheterna från en alltid vansklig prövning, när allenast 'smärre ändringar i konjunkturerna' rätteligen borde anses föreligga, likasom ock från bedömandet i vilka fall anskaffningskostnad 'blott obetydligt' överstigit normal anskaffningskostnad (anvisningarna till § 34 p. 7 sista stycket). Man lärer i de fall, som här avses och som för övrigt efter hand förlora i aktualitet, icke behöva befara en invändning, att en särskilt med hänsyn till inflationstidens höga förvärvspriser gjord större avskrivning för den skull borde anses såsom 'uppenbart oskälig'. Härför är den i sak alltför väl grundad. Anses emellertid dylik fara icke helt utesluten, synes saken, enklare än genom ur övriga synpunkter obehövliga lagbestämmelser, i fullt betryggande grad kunna läggas till rätta genom ett påpekande i anvisningarna, att vid ett bedömande av en avskrivnings tillåtlighet också skall tagas hänsyn till sådana omständigheter, som de här avsedda. Allenast må det vara i sin ordning, att yrkandet om avdragets godkännande i dessa fall av skattskyldig kompletteras med en upplysning om det extra ordinära förhållandet.»

Kammarrätten yttrar i denna del:

»Vidkommande den av skatteberedningen föreslagna avdragsrätten för 'överpris och merkostnad', skulle avdraget grundas på 'extraordinära' konjunkturförhållanden och föranledas därav, att anskaffningskostnaden 'mera avsevärt' överstigit det pris, som kunde förutses bliva det för liknande tillgångar normala. I sådant fall skulle anskaffningskostnaden få avdragas 'hastigare än bestämmelserna eljest skulle föranleda'. Detta skulle ske i den form, att den skattskyldige finge åtnjuta särskilt avdrag för 'överpris och

merkostnad', motsvarande skillnaden mellan den verkliga anskaffningskostnaden och det belopp, vartill anskaffningskostnaden 'kan antagas under normala förhållanden hava högst uppgått'; och skulle 'avdraget' få fördelas på flere år, i den mån intäkten efter avdrag för övriga omkostnader försloge till täckande av 'avdraget'. Slutligen finge dylikt avdrag icke medgivas vid blott 'smärre' ändringar i konjunkturerna eller för det fall, att den verkliga anskaffningskostnaden 'blott obetydligt' överstigit vad som kunde anses utgöra 'normal anskaffningskostnad'.

Enligt kammarrättens förmenande måste det uppstå stora svårigheter att bedöma, huruvida och i vad mån ett överpris verkligen blivit betalt för en tillgång. Hart när ogörligt måste ofta det för skattskyldiga och taxeringsmyndigheter vara att kunna fastslå, när konjunkturförhållandena vore extraordinära och avdraget följaktligen skulle medgivas eller när allenast 'smärre ändringar i konjunkturerna' förelåge. Lika ogörligt synes det enligt kammarrättens mening vara att bedöma, huruvida den verkliga anskaffningskostnaden 'blott obetydligt' överstigit vad som kunde anses utgöra normal anskaffningskostnad. Överhuvud vill det synas, som om beredningen vid utformandet av denna särbestämmelse i allt för hög grad tagit intryck av den nu tilländalupna kristiden med dess våldsamma konjunkturfluktuationer. Det kan för övrigt ifrågasättas, huruvida stadgandet lämpligen bör upptagas i en skatteförfattning, avsedd att lämna avdragsföreskrifter med hänsyn till *normala* tider.»

Beträffande de föreslagna särskilda bestämmelserna för vissa juridiska personer visa sig åsikterna vara mycket delade.

I ett flertal av de utav *länsstyrelserna* avgivna utlåtandena har vitsordats behovet av nya bestämmelser rörande rätt till avdrag för värdeminskning för den, som har ordnad bokföring, samt har framhållits, att skatteberedningens förslag, i synnerhet i vad angår värdeminskning å inventarier, erbjuder obestridliga fördelar. I andra utlåtanden åter, bland annat av länsstyrelserna i *Malmöhus* och *Västerbottens län* göres gällande, att frågan redan med nuvarande bestämmelser kan ordnas på ett fullt tillfredsställande sätt. Samma mening har uttalats av *kammarrätten*, vilken anmärkt, att de till kammarrätten fullföljda målen angående värdeminskningsavdrag nedgått till ett rätt obetydligt antal, beroende därpå att efter hand i praxis utbildats avdragskvoter, avpassade efter olika näringars behov. Två *reservanter i kammarrätten* hava emellertid ansett, att en stor lättnad i taxeringsarbetet skulle vinnas därigenom, att ifrågavarande skattskyldigas bokföring finge följas beträffande avskrivningarna för värdeminskning, enär därigenom de talrikast förekommande anledningarna till tvistigheter mellan beskattningsmyndigheterna och de skattskyldiga komme att delvis undanröjas.

Erinringar hava i flera avseenden framställts mot förslaget. Så hava även flera av de länsstyrelser, som i princip tillstyrkt detsamma, uttalat, att detsamma borde tillämpas blott i fråga om inventarier och därmed likartade tillgångar men icke i fråga om byggnader och fastigheter i allmänhet liksom ej heller i fråga om aktier och andra värdehandlingar. Även för en tillämpning i fråga om inventarier erfordrades till förekommande av missbruk vissa garantier i avseende å bokföringens beskaffenhet.

Särskilt vore kontrollen svår, då avskrivningar skedde genom avsättning till förnyelsefond o. dyl. De särskilda regler, som kunde komma att införas, borde gälla jämväl för fysiska personer, som vore pliktiga föra handelsböcker.

Överståthållarämbetet, som i huvudsak tillstyrkt skatteberedningens förslag, har angående behandlingen av aktier och andelar i ekonomiska föreningar anfört följande:

»Vad slutligen angår aktier och andelar i ekonomiska föreningar synas överståthållarämbetet skäl icke vara anförda för ändring i nu gällande bestämmelser. Att samtidigt medgiva vissa juridiska personer skattefrihet för utdelning å aktier och rätt till nedskrivning av värdet å samma aktier på grund av exempelvis utebliven utdelning å desamma är att bereda aktiebolagen en alltför gynnsam ställning i skatteavseende. Sådana bestämmelser skulle även inbjuda till åtgärder för nedbringande av stadgad skattskyldighet. Ett aktiebolag inköper nämligen aktier i ett annat bolag kort tid före det utdelning från detsamma förfaller till betalning samt säljer aktierna omedelbart efter utdelningens lyftande, då aktiernas pris åtminstone i flertalet fall nedgått med värdet av kupongen. Det bolag, som gör en sådan transaktion, blir enligt skatteberedningens förslag icke skattskyldigt för den lyftade utdelningen, men erhåller vid taxeringen avdrag från vinsten å dess normala rörelse för skillnaden mellan aktiernas inköps- och försäljningspris eller med andra ord bolaget är icke blott fritt från skatt för utdelningen utan erhåller därtill avdrag från övrig inkomst för mot utdelningen svarande belopp. Ett godtagande av skatteberedningens förslag i detta avseende skulle även försvåra den av överståthållarämbetet såsom önskvärd ansedda likställigheten mellan aktiebolagen och enskilda rörelseidkare med bokföringsskyldighet.»

Länsstyrelsen i *Malmöhus län,* vilken avstyrkt beredningens förslag, har rörande behandlingen av vinst vid försäljning av fastighet yttrat, bland annat:

»Värdeminskningsavdrag medgivas allenast å byggnader och icke å marken till byggnaderna, men vinsten vid försäljning av fastigheten i dess helhet blir skattepliktig, även om vinsten eventuellt skulle hava uppkommit uteslutande genom värdestegring å själva marken.

Det kan ju mycket väl hända, att ett tomtområde, som förvärvats såsom underlag för ett stort fabrikskomplex, måst dyrt betalas med 'överpris och merkostnad', men att däremot ett mycket lyckat entreprenadkontrakt åstadkommits för byggnadernas uppförande, så att dessa påtagligen blivit billigt uppförda. Detta framträder i fastighetstaxeringslängden, där markvärdet sättes lägre än förvärvspriset men byggnadsvärdet sammanfaller med anskaffningskostnaden, så att taxeringsvärdet alltså för hela fastigheten blir lägre än anskaffningskostnaden. Det är givet, att fabriksidkaren-bolaget finner sig böra avskriva 'överpriset och merkostnaden' å fastigheten, men detta måste vägras av taxeringsmyndigheterna, som kunna och böra göra detta utan att på något sätt fela mot bestämmelsen, att sådana skattskyldiga skola 'i regel' erhålla avdrag med samma belopp, som avskrivits i räkenskaperna.

Skulle nu det samhälle, i vars utkant det alltför dyrt inköpta fabriksområdet vid förvärvet var beläget, komma att under årens lopp starkt tillväxa, så att området efter några decennier kommer att ligga snart sagt i

samhällets mitt, så kan det komma ifråga för fabriksidkaren-bolaget att flytta fabriken och tillvarataga en högst betydande värdestegring å marken. Den vinst, som uppkommer vid försäljning av fastighetskomplexet, skall då beskattas. Har fabriksidkaren varit ett aktiebolag, så har han icke lagligen kunnat uppskriva det en gång 'genom avskrivning' nedbragta värdet, och då blir frågan, huruvida i allt fall, utan avseende å den gjorda 'avskrivningen', vinsten skall beräknas efter bokförda värdet. Men den viktigaste frågan blir den, om det verkligen kan vara rätt, att en juridisk person bör betrakta denna vinst såsom inkomst av rörelse och beskattas för den, medan enskilda personer i sådant avseende gå fria. Man skall icke tro, att fall sådana som det nyss anförda allenast äro teoretiskt tänkbara, ty sådana fall förekomma ideligen i det praktiska livet. Länsstyrelsen tillåter sig erinra om det bekanta fallet för några år sedan, då Rörstrandsbolaget flyttade sina fabriksanläggningar.

Har nu i ett dylikt fall fabriksidkaren varit ett handelsbolag, lärer intet hinder för bolaget förefinnas att undan för undan uppskriva värdet allt efter som markvärdestegringen fortlöper. Då skulle väl enligt skatteberedningens förslag konsekvensenligt uppskrivningen beskattas såsom inkomst av rörelse, fastän detta icke framgår av förslaget, ty meningen kan väl icke vara, att vinsten skall beräknas allenast med utgångspunkt från det efter en rad av uppskrivningar tillkomna bokföringsvärdet. Sådant betraktelsesätt, varigenom en uppskrivning av värdet å en fastighet konsekvensenligt borde beskattas såsom inkomst av rörelse till det belopp, varmed uppskrivningen skett, måste väl dock ställa sig motbjudande och icke böra ifrågasättas. I varje fall avviker det högst betänkligt från allmän åskådning och sund affärskutym, och det var ju denna senare, som skulle tjäna såsom vägledning för skatteberedningen.»

Samma länsstyrelse har vidare anmärkt, att en beskattning av vinst vid avyttring i annan form än vanlig realisationsvinstbeskattning vore ännu mindre motiverad, när det gällde tillgångar, som icke hörde till rörelsen. Vad anginge aktier och liknande värdehandlingar, kunde man dock ifrågasätta, att dessa för aktiebolag — men däremot icke för handelsbolag och därmed jämförliga bolag — behandlades såsom varor. Den av skatteberedningen föreslagna rätten till avdrag för alla förluster skulle medföra, att exempelvis borgensförbindelser skulle vara avdragsgilla, även om de icke stått i något som helst samband med driften, något som måste väcka betänkligheter i fråga om handelsbolag och aktiebolag av s. k. familjebolags typ. Möjligheterna att beskatta bolags vinst å avyttring i samband med ett bolags upplösning bleve ofta illusoriska. Ett oeftergivligt villkor vore, att all vinst och sålunda jämväl ersättning för good will skulle vara skattepliktig, något som icke klart framginge av förslaget. Även om detta villkor vore uppfyllt, mötte svårigheter. Ett handelsbolag och därmed jämförligt bolag kunde upplösas genom en enkel firmaanmälan, vilken icke väckte någon som helst uppmärksamhet hos taxeringsmyndigheterna. I fråga om alla slag av bolag mötte svårigheter redan på grund av omöjligheten att beräkna den skattepliktiga vinsten.

I sistnämnda hänseende anför länsstyrelsen med syftning på aktiebolags beskattning följande:

»Ett livskraftigt bolag plägar väl i allmänhet icke upplösas utan i samband med fusion eller uppgående i ett annat bolag av ungefärligen enahanda art. Den erhållna betalningen för bolagets tillgångar plägar då utgå under form av aktier antingen i ett genom fusionen nybildat bolag eller ock i ett äldre bolag, däri det upplösta bolaget uppgått. I intetdera fallet föreligger något formligt köp av det upplösta bolagets tillgångar, och de eventuella kalkyler, som legat till grund för aktieutbytet, hava i allmänhet icke grundats å några specifika beräkningar angående värdena å olika slag av det upplösta bolagets tillgångar, och i varje fall bliva dessa kalkyler icke tillgängliga för taxeringsmyndigheterna. Huru vill man då göra för att genom beskattning utkräva ett sålunda upplöst bolags motprestation för det bolaget under sin tillvaro fått år för år tillgodonjuta oskäligt höga värdeminskningsavdrag? Det är väl knappast troligt, att skatteberedningen tänkt sig in häruti. Eljest har måhända skatteberedningen tänkt sig, att man kunde grunda beräkningen av den skattepliktiga vinsten å en jämförelse mellan bokförda värdena å tillgångarna i det upplösta samt i det nybildade bolaget. Utom det, att en sådan jämförelse måste i flera hänseenden bliva vilseledande, måste emellertid beaktas, att den i allmänhet icke låter sig utföras, då flera bolags tillgångar sammanslagits. Det skulle ju också kunna hända, att skatteberedningen tänkt sig möjligheten att de i utbyte erhållna aktierna kunde tjäna till underlag för beräkningen av den skattepliktiga vinsten vid bolagets upplösning. Detta är emellertid en mycket vansklig beräkningsgrund. Skulle aktierna tagas till pari, så kan beräkningen slå alldeles fel. Om vid fusionen ett nytt bolag bildats, kan det hända, att aktierna i detta bolag aldrig komma att i allmänna marknaden uppnå pari. Om åter det upplösta bolaget uppgått i ett äldre förutvarande bolag, vars aktier stått i en hög kursnivå, blir beräkningen ännu vanskligare, och för övrigt kan det mycket väl hända, att de i utbyte erhållna aktierna omedelbart efter sammanslagningen undergå en betydande kursförändring.

Om skatteberedningens förslag bleve lagfäst, och om verkligen en sådan beskattning vid bolags upplösning kunde, såsom avsett är, genomföras, så skulle detta i själva verket komma att lägga avgörande hinder mot bolagsfusioner för framtiden. Säkert är, att den största fusion, som förekommit här i länet, omöjligen skulle hava kunnat komma till stånd, om skattelagstiftningen då varit sådan som den nu föreslagna och om den ifrågavarande beskattningen vid de gamla bolagens upplösning också varit av beskaffenhet att kunna genomföras. Men den hade omöjligen kunnat genomföras. Annan beräkningsgrund för vinsten saknades i det förevarande fallet fullständigt än just parivärdet å de i utbyte erhållna aktierna. Men en sådan beräkningsgrund hade i det förevarande fallet varit en upprörande orättvisa, ty icke en dag efter fusionen hava dessa aktier under de många år, som gått, ens tillnärmelsevis uppnått pari.»

Skånes handelskammare avstyrker skatteberedningens förslag, under det att *övriga handelskammare* liksom *Sveriges industriförbund, svenska bankföreningen* och *järnkontoret* i huvudsak tillstyrka förslaget, dock i de flesta fall med den ändring, att de föreslagna bestämmelserna böra gälla jämväl för fysiska personer, som äro pliktiga föra handelsböcker, samt att vinst å försäljning av fastighet till den del, som belöper å själva marken, bör beskattas endast försåvitt förutsättningarna för realisationsvinstbeskattning föreligga.

I sistnämnda avseende anföres uti ett av *Stockholms handelskammare, industriförbundet* och *bankföreningen* gemensamt avgivet utlåtande följande:

»Olägenheterna för den rörelseidkande juridiska personen av förslagets genomförande skulle väsentligen bestå däri, att skattskyldighet såsom för inkomst av rörelse skulle inträda för all vinst vid avyttring av egendom, avsedd till stadigvarande bruk, såsom maskiner, verktyg, fabriksfastighet m. m., oavsett om avyttringen sker efter 5 respektive 10 år efter förvärvet. Det må vara riktigt, att en dylik skattskyldighet i regel måste erkännas såsom en naturlig konsekvens av den friare rätten till avskrivning. Men detta gäller endast i den mån egendomen kan göras till föremål för avskrivning med rätt till motsvarande skatteavdrag. I fråga om fast egendom gäller avskrivningsrätten endast byggnaden, medan jorden icke är föremål för avskrivning. Enligt förslaget skall emellertid hela den vinst, som uppstår genom föryttring av fast egendom, således även i vad vinsten belöper på jorden, bliva beskattningsbar såsom inkomst av rörelse. Då jordvärdet i allmänhet torde fortfarande som hittills komma att successivt stiga, åtminstone inom och i närheten av tätare bebyggda samhällen, skulle beskattandet av vinsten å jordens föryttring komma att innebära införande i inkomstbeskattningens form av ett slags värdestegringsskatt å mark i aktiebolags och andra affärsdrivande juridiska personers ägo. som skulle medföra en avsevärt ökad skattebörda för de redan förut alltför hårt beskattade aktiebolagen, och som dessutom ofta skulle föranleda betydande svårigheter och kostnader vid bolags upplösning eller uppgående i annat bolag. Framhållas må ävenledes, hurusom exempelvis ett skogsägande bolag, som — vilket ofta är fallet — har ett mycket stort antal hemmansdelar, förvärvade vid olika tidpunkter, men samlade i ett fastighetskonto, helt enkelt icke skulle kunna vid avyttring av viss fastighetsdel fastställa huru mycket av det gemensamma bokvärdet belöper på den försålda fastighetsdelen.

Vad som i betänkandet framhållits därom, att beskattningen av vinsten vid avyttring av inventarier kompenseras av den föreslagna avdragsrätten i det fall, att föryttringen medför förlust, har endast i ringa grad tillämpning i fråga om mark. Det är därför efter vår uppfattning nödvändigt att vid genomförande av den föreslagna skattereformen träffa sådan anordning, att skattskyldighet för vinst vid avyttring av fast egendom, vilken sker mer än tio år efter förvärvet, kommer att gälla endast den del av vinsten, som icke belöper på själva jorden.»

Sveriges allmänna sjöfartsförening, som i princip tillstyrkt skatteberedningens förslag, har beträffande behandlingen av vinst vid avyttring av fartyg anfört, bland annat, följande:

»Beskattningen av en vinst, varom här är fråga, kan — oavsett om förutsättningar för dess karaktär av värdestegringsskatt föreligga eller icke — under vissa omständigheter bliva betungande. Även om i vanliga fall under ett rederiföretags fortvaro möjlighet finnes att utjämna en dylik vinst genom avskrivning å tonnage, som anskaffats i stället för det avyttrade, eller å andra fartyg eller inventarier, som möjligen finnas i företagets ägo, kunna dock olägenheterna redan vid avyttringar utan samband med rörelsens upphörande bliva betydande. Särskilt kan så tänkas bliva fallet, om avyttring och nyanskaffning icke äga rum under samma räkenskapsår, vilket lätt kan inträffa, exempelvis vid förlisning av fartyg. Det torde väl nämligen vara meningen, att som vinst i här avsedda bemärkelse skulle behandlas även överskottet av försäkringssumman utöver det nedskrivna anskaffningsvärdet.

Emellertid är det tydligen vid total avyttring av driftsinventarierna i samband med ett företags nedläggande, som olägenheterna kunna bliva som mest kännbara, och det fall som härvidlag otvivelaktigt har den största praktiska betydelsen är då ett företag uppgår i ett annat vid s. k. fusioner. Sådana affärstransaktioner förekomma kanske i sin största utsträckning under goda affärskonjunkturer, då avyttringsvinsterna följaktligen kunna beräknas bliva betydande. Utsikten att dessa skulle komma att drabbas av en hög progressiv beskattning skulle otvivelaktigt verka synnerligen hämmande på genomförandet av sådana ofta ur ekonomiska och andra synpunkter mycket önskvärda sammanslutningar. Då den vanliga formen för ifrågavarande fusioner är att ett eller flera aktiebolag överlåta sina tillgångar till ett annat mot aktier i detta senare, vilka därefter utdelas bland aktieägarna i de förra bolagen i utbyte mot deras förutvarande aktier, lär man också knappast kunna säga, att en verklig avyttring ägt rum. Rörelsen fortsättes under andra former av de förutvarande delägarna. Styrelsen tillåter sig därför ifrågasätta, om överlåtelser av sådant slag nödvändigtvis måste i beskattningshänseende likställas med avyttringar, varom här är fråga. Om det föreskreves, att ingående bokföringsvärdena å de övertagna tillgångarna, å vilka det övertagande bolaget framdeles skulle verkställa sina avskrivningar, icke finge sättas högre än motsvarande värden hos det överlåtande bolaget, respektive att i motsatt fall endast skillnaden skulle beskattas som vinst hos det överlåtande bolaget, synes någon olägenhet i beskattningshänseende icke behöva befaras av en dylik anordning.»

Kammarrätten har mot två reservanter avstyrkt skatteberedningens förslag och därvid framhållit, bland annat:

Förslaget medförde två olika inkomstbegrepp, ett för bolag och andra ekonomiskt verkande juridiska personer samt ett för övriga skattskyldiga. Detta måste betecknas såsom synnerligen betänkligt, ej allenast från principiell ståndpunkt sett utan ock med hänsyn till därmed förknippade svårigheter för såväl deklaranter som taxeringsmyndigheter. Härtill komme, att gränsen mellan de två inkomstbegreppens tillämplighetsområde icke följde någon i och för sig rationellt dragen linje, samt att beskattning enligt den nya regeln lätteligen skulle kunna, med kringgående av lagens bestämmelser, undvikas. Förslagets dubbla inkomstbegrepp syntes kammarrätten vara en så väsentlig brist i förslaget, att detsamma redan på denna grund måste avstyrkas. En undersökning gåve vid handen, att förslaget från synpunkten av det allmännas skatteintresse kunde bliva direkt oförmånligt och att detsamma för de skattskyldiga själva ej torde bliva enbart till gagn. I förstnämnda hänseende vore uppenbart, att de skattskyldigas frihet att bestämma såväl storlek av som tidpunkt för avdragen kunde medföra olägenhet och förlust för stat och kommun och övriga skattdragare i kommunen. Nära till hands låge nämligen för den skattskyldige att göra stora nedskrivningar till motvikt mot ett års jämförelsevis stora inkomster eller med hänsyn till en tillfällig höjning i den kommunala utdebiteringen för att därigenom nedbringa sina skatteutgifter. Utsikten härtill kunde emellertid locka den skattskyldige till avskrivningar, som i annat sammanhang kunde bliva till förfång såsom bidragande till en skenbart sämre balansställning. Vidare kunde den skatt, som avsåges skola utgå vid framtida avyttring av de nedskrivna tillgångarna, komma att drabba synnerligen kännbart, kännbarare ju mer som avskrivits.

Departementschefen.

Såsom av det anförda framgår, hava uti de avgivna utlåtandena betänkligheter i olika avseenden uttalats mot skatteberedningens förslag angående särskilda regler för vissa grupper skattskyldiga. Härvid är att märka, att helt motsatta synpunkter kommit till uttryck. I några utlåtanden uttalas, att de föreslagna bestämmelserna blott böra gälla i fråga om vissa slag av tillgångar, under det att i andra framhålles nödvändigheten av likartade bestämmelser i fråga om alla slags tillgångar. Några anse, att de föreslagna reglerna böra gälla jämväl för fysiska personer, vilka äro pliktiga föra handelsböcker, andra uttala sin anslutning till den av skatteberedningen föreslagna begränsningen, och andra åter ifrågasätta, att reglerna böra gälla blott för en ännu trängre krets av skattskyldiga. Själv är jag av den uppfattningen, att skatteberedningens förslag i flera avseenden skulle innebära beaktansvärda fördelar. Emellertid har det visat sig, att ett lösande av avskrivningsfrågan på det sätt skatteberedningen föreslagit för med sig konsekvenser på olika områden. Förslagets verkningar låta sig näppeligen till fullo överblickas enbart med ledning av den utredning, som hittills förebragts, utan synes ytterligare utredning vara erforderlig, huruvida och i vilken utsträckning man skall kunna följa den av skatteberedningen anvisade vägen. Jag anser mig för den skull icke böra nu framlägga förslag till lösning av hithörande frågor i överensstämmelse med skatteberedningens förslag. Till denna min ståndpunkt har även bidragit, att nu förevarande spörsmål hava ett visst samband med frågan om aktiebolags och ekonomiska föreningars beskattning; så torde t. ex. det sätt, varpå aktiebolagsbeskattningen ordnas, kunna öva ett visst inflytande på frågan, huruvida ett särskilt inkomstbegrepp bör införas för dessa bolag, liksom ock på frågan, i vad mån vinst, som kommer till synes vid ett bolags uppgång i ett annat, bör beskattas. Det torde för den skull vara lyckligast, om dessa frågor kunde vinna sin lösning samtidigt. På sätt jag tidigare framhållit, bör problemet om vissa juridiska personers beskattning enligt min mening göras till föremål för ytterligare utredning. Önskvärt vore dessutom, att den sedan flera år på dagordningen stående frågan om ändrade bestämmelser angående förande av handelsböcker kunde bliva avgjord före avskrivningsfrågans slutliga lösning, ehuruväl jag, i motsats till vad som i flera utlåtanden uttalats, icke kan anse detta som ett oeftergivligt villkor.

Ehuru jag således ansett bestämmelser icke böra nu meddelas därom, att för vissa grupper av skattskyldiga skola gälla särskilda regler rörande rätt till avdrag för värdeminskning, synes intet hinder föreligga att stadga nya, mera detaljerade bestämmelser angående avdrag för värdeminskning å tillgångar, som användas i rörelse i allmänhet. Dessa bestämmelser böra tydligen tillsvidare gälla för alla skattskyldiga, och de synas kunna i huvudsak bygga på vad i sådant avseende av skatteberedningen föreslagits och som i stort sett lämnats utan anmärkning. Avdraget för värdeminskning å byggnader har jag behandlat vid 22 §; och i övrigt torde blott ett par detaljer förtjäna närmare omnämnande. Vad angår avdrag för värdeminsk-

ning å rättigheter av good wills natur, är jag ense med länsstyrelsen i Malmöhus län, att, om en person inköpt en affär och därefter sålt den med förlust, denna förlust är att anse såsom kapitalförlust, samt att på grund härav avdrag för värdeminskningen icke bör tillåtas. Emellertid kunna fall tänkas, då en rättighet av good wills natur är begränsad till tiden, t. ex. om en rörelseidkare mot en summa i ett för allt förvärvar rätten att under fem år använda ett visst varumärke. I ett dylikt fall skulle det strida mot vanliga beskattningsregler, om han icke finge under femårsperioden åtnjuta avdrag för den utgivna ersättningen; hade ersättningen utgått med en femtedel varje år, hade avdrag otvivelaktigt varit medgivet. Jag har för den skull ansett det av skatteberedningen föreslagna tredje stycket av punkt 5 i anvisningarna böra bibehållas. Sant är att, om nämnda stycke utginge, den skattskyldige i ett fall som det nyss nämnda troligen skulle i praktiken erhålla avdrag på grund av bestämmelsen i första stycket och att på den grund tredje stycket måhända ej vore behövligt. Stadgandets största betydelse ligger emellertid däri, att av detsamma följer, att avdrag för värdeminskning å rättigheter av good wills natur i regel icke är medgivet. Det av skatteberedningen föreslagna stadgandet om rätt till avdrag för överpris och merkostnad har icke upptagits i det nu framlagda förslaget. Ett generellt stadgande av dylik innebörd synes knappast behövligt uti en för normala förhållanden avsedd författning. Detta förhållande får dock ej anses innebära, att det under alla förhållanden blir uteslutet att medgiva avdrag, varom här är fråga. Sådana omständigheter kunna nämligen tänkas föreligga, att avdrag kan medgivas redan på grund av huvudregeln i 20 §, att alla omkostnader för inkomstens förvärvande må avdragas.

30 §.

Denna paragraf motsvarar 35 § i kommittéförslaget och i C-förslaget.

Inländsk försäkringsanstalt.

Försäkringsrörelse i allmänhet.

Vad angår de allmänna principerna för beskattning av *inländska försäkringsanstalter*, hänvisar jag till vad jag tidigare därom anfört. Beträffande avfattningen av de erforderliga stadgandena vill jag här blott framhålla följande.

Lagtexten ansluter sig i stort sett till skatteberedningens förslag med däri av försäkringsinspektionen föreslagna ändringar. I anledning av ett utav försäkringsinspektionen gjort förslag i fråga om livränteförsäkringsrörelses beskattning har föreskrivits, att förbudet mot avdrag för avsättning till utfäst vinstutdelning icke gäller i fråga om vinstutdelning å livränteförsäkringar. Dylik vinstutdelning beskattas enligt föreliggande förslag i stället hos försäkringstagarna. Försäkringsinspektionen hade anmärkt, att det skattepliktiga räntebeloppet icke borde begränsas av överskottets storlek utan begränsas av storleken av överskottet ökat med avdragsgilla avsättningar till andra fonder än försäkringsfonden; i anslutning till försäkrings-

inspektionens förslag på denna punkt, dock med den ändring i sak, att även aktieägares andel i överskottet å livförsäkringsrörelsen medräknas vid ifrågavarande begränsning, har intagits den bestämmelsen, att räntebeloppet icke får överstiga den på livförsäkringsrörelsen belöpande andelen av behållningen av bolagets hela verksamhet, och har i anvisningarna intagits närmare föreskrift, huru denna andel skall beräknas.

Vad angår anvisningarna i förevarande del, hava de erhållit ändrad uppställning och avfattning i avsikt att erbjuda större reda och överskådlighet. I anslutning till föreliggande förslag till lag om försäkringsavtal har för annan försäkring än livförsäkring införts benämningen sjuk-, olycksfalls- eller skadeförsäkring. Förändrade bestämmelser hava föreslagits beträffande behandlingen av utjämningsfonder. Att på sätt skatteberedningen föreslagit införa särskilda bestämmelser om behandlingen av dessa fonder till den del, de kunna visas motsvara tidigare beskattad inkomst, skulle säkerligen i praktiken medföra svårigheter, därest tillämpning av dessa bestämmelser någon gång skulle påfordras. Man synes emellertid kunna antaga, att försäkringsanstalterna icke skola till utjämningsfonder avsätta större belopp, än som enligt de meddelade bestämmelserna bliva skattefria. Skulle större avsättningar anses behövliga, torde avsättningar ske till fonder under fri disposition. Man torde för den skull kunna vid lagstiftningen utgå från att de belopp som efter den nya lagens ikraftträdande avsättas till utjämningsfonder, icke bliva beskattade. Vad angår äldre fonder, torde dessa hos aktiebolagen hava varit beskattade, och de böra för den skull icke inräknas bland utjämningsfonderna. Hos de ömsesidiga bolagen åter har vad som avsatts till fonder hittills icke beskattats, och man kan därför icke bortse från dessa vid beräkning av maximum för fri fondavsättning; i övrigt skall nedsättning av dylik fond betraktas som intäkt.

För ernående av en viss förenkling i anvisningarnas formulering har i föreliggande förslag benämningen *utjämningsfond* utsträckts att gälla i fråga om *alla* ett *ömsesidigt* försäkringsbolags vid lagens ikraftträdande förefintliga fonder utöver försäkringsfond, premieåterbäringsreserv och säkerhetsfond, utan något särskilt villkor i fråga om dylik fonds användning. I samma syfte hava anvisningarna vidare omformulerats så, att vid bestämmandet av den skattepliktiga inkomsten endast ökningen eller minskningen av utjämningsfondernas *summa* beräknas, men ej ökningen eller minskningen av de enstaka fonderna.

På grund av nu anförda ändringar behöver man vid beskattning endast taga hänsyn till en enda grupp fonder (utjämningsfonderna) utöver försäkringsfond, premieåterbäringsreserv och säkerhetsfond. Vidare erfordras icke, såsom eljest vore nödvändigt, bestämmelse angående vad som bör iakttagas, om en fond ökas och en annan samtidigt minskas.

Om benämningen utjämningsfond gives den vidsträcktare betydelse nyss sagts, skulle härav följa, att avdragsgill avsättning även skulle kunna äga

rum till sådan vid lagens ikraftträdande förefintlig fond, för vilkens användning eljest stadgade restriktioner icke gälla. Då anvisningarna emellertid i sak äro avsedda att i denna punkt överensstämma med skatteberedningens och försäkringsinspektionens förslag, vilka innebära att avsättning till dylik fond ej är avdragsgill, har för förhindrande av nyss nämnd konsekvens här tillfogats en bestämmelse att vid tillämpningen av anvisningarna dylik fond icke må upptagas till högre belopp vid årets slut än vid dess början. Denna bestämmelse medför, jämförd med försäkringsinspektionens förslag i övrigt, den skillnaden, att dylik fonds ökning under året icke, såsom i nämnda förslag skett, skall medräknas vid avgörandet, huruvida utjämningsfonderna under året uppnått maximum för skattefri fondavsättning.

I fråga om regeln för beskattning av utjämningsfond på grund av ändring av bolagsordningen torde uttrycket »det belopp, som får sålunda disponeras» kunna föranleda svårigheter vid tillämpningen. Ifrågavarande uttryck synes utan olägenhet kunna uteslutas, enär det därigenom avsedda resultatet, att i visst fall utjämningsfonden vid dylik ändring icke till hela sitt belopp skall upptagas som intäkt, även kan ernås därigenom, att bolaget i detta fall företager ändringen på sådant sätt, att visst belopp kvarstår i utjämningsfonden, utan att reglerna för dennas användning ändras, medan återstoden överföres till en ny fond.

I tillämpliga delar hava ändringar svarande mot de nyss nämnda företagits i fråga om utjämningsreserver för livförsäkringsrörelse; för skattefri vinstfond för livränteförsäkringsrörelse har införts benämningen garantifond för dylik rörelse.

På sätt jag tidigare omnämnt skola livräntetagare skatta för den ränta, de erhålla på sina erlagda premier, samt för vinstutdelning, och skall på grund härav försäkringsanstalten vara fri från skatt för räntan och utdelningen. Härav föranledda ändrade bestämmelser hava intagits i anvisningarna. Särskilda bestämmelser hava jämväl meddelats rörande behandlingen av ränte- och kapitalförsäkringsanstalter.

De i förevarande paragraf med tillhörande anvisningar meddelade bestämmelser skola gälla all försäkringsrörelse, i den mån skatteplikt för densamma föreligger. I anvisningarna har intagits ett uttryckligt påpekande att bestämmelserna gälla jämväl för sådan försäkringsrörelse, som drives av understödsföreningar.

Pensionsanstalters skattskyldighet.

Uti flera utlåtanden har frågan om pensionsanstalters beskattning berörts. *Sveriges privatanställdas pensionskassa* har sålunda föreslagit, att den enligt 49 § e) av kommittéförslaget i viss utsträckning medgivna skattefriheten för pensionsanstalter icke bör gälla för pensionsanstalter, som äro försäkringsbolag, och har härom anfört:

»Den skillnad, som i beskattningshänseende uppstår mellan pensionsanstalter, som ej äro försäkringsbolag, och pensionsanstalter, som äro försäkringsbolag, är uppenbarligen motiverad av de tekniska svårigheter, som förefinnas för ett fullt enhetligt beskattningssystem av alla slag av pensionsanstalter. Å ena sidan kan man näppeligen åstadkomma beskattning av överskotten hos det förra slaget av pensionsanstalter, emedan så gott som samtliga dessa sakna skyldighet att årligen upprätta försäkringstekniska bokslut (enda nu existerande undantag är Sveriges Privatanställdas Pensionskassa, nedan nämnd S. P. P.). Å andra sidan uppstå svårigheter att undantaga pensionsanstalter, som äro försäkringsbolag, från den skattskyldighet, som i allmänhet åvilar försäkringsbolag. Samtliga nu existerande svenska försäkringsbolag torde nämligen jämväl kunna sägas vara pensionsanstalter, enär de utom kapitalförsäkring även meddela livränteförsäkring.

Den berörda skiljaktigheten är dock mera av formell än av reell natur. Ehuru beskattningssystemet för olika slag av pensionsanstalter företer skiljaktigheter, kan nämligen beskattningen i sin helhet sägas vara lika.

Å ena sidan är sålunda en pensionsanstalt, som är försäkringsbolag, med avseende å livränterörelse fritagen från ränteskatt och från skatt på grund av avsättningar till säkerhetsfond, premieåterbäringsreserv och utjämningsreserv, men blir avsättning till övriga vinstfonder beskattad. Försäkringstagarna i en dylik anstalts livränterörelse beskattas för utfallande ränta och premieåterbäring (obs. de nedan under 8 föreslagna modifikationerna), men ej för andra vinstandelar.

Å andra sidan är en pensionsanstalt, som ej är försäkringsbolag, fri från beskattning, men beskattas dess försäkringstagare med avseende å utfallande ränta och alla vinstandelar, vare sig de äro att jämställa med premieåterbäring eller annat slag av vinstandelar. (Obs. de nedan under 8 föreslagna modifikationerna.)»

Svenska livförsäkringsbolags direktörsförening har beträffande pensionsanstalters beskattning anfört, bland annat, följande:

Vad först beträffade de pensionsanstalter (pensionskassor), som vore inregistrerade som understödsföreningar, kunde direktörsföreningen icke finna någon giltig grund för generell olikhet i beskattningshänseende mellan understödsföreningar, beroende på huruvida de benämndes pensionsanstalter eller ej. Den inskränkta skattskyldigheten för pensionsanstalter kunde enligt direktörsföreningens förmenande vara av sociala skäl väl motiverad i fråga om mindre pensionskassor, som icke vore pliktiga att årligen försäkringstekniskt beräkna sin försäkringsfond, men grundad anledning att för samtliga pensionsanstalter stadga inskränkt skattskyldighet syntes icke föreligga. Direktörsföreningen hemställde därför, att de understödsföreningar med godkända stadgar, som vore pliktiga att årligen försäkringstekniskt beräkna sin försäkringsfond, ävensom de pensionsanstalter, som utan att vara registrerade såsom understödsföreningar inrättats av annan än staten, skulle — evad de benämndes pensionskassor eller ej — vara underkastade skatteplikt efter samma grunder som livförsäkringsbolag.

Försäkringsinspektionen har föreslagit, att pensionsanstalt, som är försäkringsaktiebolag, skall skatta, förutom för inkomst av fastighet, jämväl för aktieägares andel i överskottet.

Kammarrätten har i sitt utlåtande över kommunalskattekommitténs förslag uttalat, att det borde tagas i övervägande, huruvida icke pensionsanstalter, i den mån de kunde rubriceras såsom understödsföreningar, också borde med dem likställas i beskattningsavseende.

Departementschefen.

På sätt i de åberopade utlåtandena framhållits torde det vara svårt att i fråga om försäkringsbolag och understödsföreningar uppdraga någon bestämd gräns mellan sådana, som äro pensionsanstalter, och sådana, som icke äro att betrakta såsom pensionsanstalter. Ty såväl bolag som föreningar kunna på en gång driva pensionsförsäkringsrörelse och annan försäkringsrörelse. Det är också ur beskattningssynpunkt skäligen likgiltigt, huruvida försäkringsbolag och understödsföreningar, som uteslutande driva pensionsförsäkringsrörelse, erhålla skattefrihet i den utsträckning, kommunalskattekommittén föreslagit; något som också Sveriges privatanställdas pensionskassa framhållit i fråga om försäkringsbolagen. Med de föreslagna bestämmelserna rörande beräkning av inkomst av livförsäkringsrörelse kommer nämligen pensionsförsäkringsrörelse att praktiskt taget undgå beskattning, och någon annan förvärvskälla än rörelse och fastighet torde ett försäkringsbolag eller en understödsförening i regel icke hava. Vid sådant förhållande synes man, utan att några berättigade intressen därigenom åsidosättas, kunna behandla alla försäkringsbolag och alla understödsföreningar lika samt alltså beskatta sådana pensionsanstalter, som äro antingen försäkringsbolag eller ock understödsföreningar med skyldighet att årligen försäkringstekniskt beräkna sin försäkringsfond. Däremot anser jag tillräckliga skäl icke föreligga att utsträcka skattskyldigheten till övriga pensionsanstalter.

Utländsk försäkringsanstalt.

För utländska försäkringsanstalter gäller för närvarande samma huvudregel för beräkning av den beskattningsbara inkomsten som för andra skattskyldiga, nämligen att från bruttointäkterna avdrag får göras för alla utgifter för inkomstens förvärvande och bibehållande. Emellertid har efter hand utbildat sig den praxis, att utländsk försäkringsanstalts taxering, då tillfredsställande utredning om den behållna inkomsten saknas, bestämmes till 16 procent av det belopp, som motsvarar anstaltens premieinkomst under året efter avdrag av under året utgivna återförsäkringspremier.

Med hänvisning till förenämnda praxis och dess tillämpande i ett särskilt angivet fall anhöll *Svenska livförsäkringsbolags direktörsförening* i skrivelse i februari 1919, att Kungl. Maj:t ville låta företaga utredning om lämpligaste sättet för beräkning av den inkomst, varå utländska livförsäkringsbolag jämlikt bestämmelserna i gällande skattelagar skulle erlägga skatt. Direktörsföreningen anförde såsom huvudskäl för sin framställning, att de svenska livförsäkringsbolag, som i utlandet dreve rörelse, kunde komma att underkastas oskälig beskattning, om de utländska livförsäkringsbolagen här beskattades på olämpligt sätt.

Över denna framställning av direktörsföreningen avgav *kammarrätten*

den 25 september 1919 utlåtande, däri kammarrätten fann vad i framställningen andragits icke giva vid handen, att närmare bestämmelser angående beräkningen av utländskt livförsäkringsbolags beskattningsbara inkomst vore erforderliga.

Svenska försäkringsföreningen har därefter i skrivelse den 30 november 1922 anfört, bland annat, följande. Då det för utländsk försäkringsanstalt, efter vad erfarenheten visat, kunde medföra rätt stora svårigheter att på ett nöjaktigt sätt för taxeringsmyndigheterna framlägga redogörelse för vinsten å dess rörelse i Sverige, torde det vara i hög grad önskvärt, att ett särskilt schema för utländska försäkringsbolags deklaration fastställdes, varigenom man skulle kunna undgå den nu i Sverige tillämpade praxis att, då nöjaktig utredning saknades, helt summariskt såsom vinst beskatta 16 procent av premieinkomsten efter avdrag av under året utbetalade återförsäkringspremier, detta oberoende av om den verkliga vinsten varit vida högre eller lägre, ja till och med om rörelsen gått med förlust.

Denna skrivelse överlämnades till *kommunalskattekommittén* för att tagas i övervägande vid fullgörande av det åt kommittén lämnade uppdrag. Kommittén har i sitt betänkande (35 § 2 mom. med tillhörande anvisningar) föreslagit, *att* »för försäkringsrörelse, som drivits av utländsk försäkringsanstalt, skall såsom inkomst här i riket upptagas så stor del av anstaltens hela inkomst, som belöper å premieinkomsten härstädes i förhållande till anstaltens premieinkomst i dess helhet», *att* »vid uppskattning av utländsk försäkringsanstalts inkomst av försäkringsrörelse skola de uppgifter och förslag, som därom avgivas av försäkringsinspektionen, tjäna till ledning», *samt att* »såsom premieinkomst är att räkna bruttobeloppet av årets försäkringspremier utan avdrag för reassuranspremier, dock att, där i fråga om premieinkomsten för anstaltens rörelse i dess helhet uppgift finnes tillgänglig allenast för premieinkomsten efter sådant avdrag, denna nettopremieinkomst må läggas till grund för beräkningen av inkomsten av näringen här i riket.»

Inkomstskattesakkunniga hava i sitt förslag upptagit samma bestämmelser om beräkning av utländsk försäkringsanstalts inkomst här i riket som kommunalskattekommittén. Någon särskild motivering anföres icke.

Inkomna yttranden.

Föreliggande spörsmål har berörts i en del av de yttranden, som avgivits över kommunalskattekommitténs och inkomstskattesakkunnigas förslag.

Länsstyrelsen i *Göteborgs och Bohus län* anför, att i kommitténs förslag nya bestämmelser lämnats för beskattning av utländska försäkringsbolag, i vilket avseende den hittillsvarande bristen på lagbestämmelser framkallat ett mera summariskt beskattningsförfarande. Länsstyrelsen ansåge sig kunna biträda kommitténs förslag härutinnan.

Försäkringsinspektionen anför:

»Till grund för kommitténs förslag i fråga om *utländska försäkringsanstalters beskattning* ligger den åskådningen, att sådan anstalts svenska

rörelse icke är att anse såsom en självständig affärsverksamhet, vars beskattningsbara inkomst bestämmes enbart efter dess egna inkomster och utgifter, utan som en del av anstaltens hela rörelse, och att viss del av anstaltens hela inkomst är att betrakta som inkomst för den svenska rörelsen. Den svenska rörelsens del i anstaltens hela inkomst bestämmes enligt förslaget efter förhållandet mellan anstaltens bruttopremieinkomst här i riket och dess totala bruttopremieinkomst, alltså på ett sätt som är snarlikt det, som skall tillämpas vid fördelning på flera kommuner av ett svenskt bolags hela beskattningsbara inkomst.

Om utländsk försäkringsanstalts inkomst här i riket skall bestämmas på detta sätt, lär det ej kunna ske utan att försäkringsinspektionen lämnar sin medverkan. Detta förutsättes även i anvisningarna. Men det blir då säkerligen nödvändigt att i lagen om utländsk försäkringsanstalts verksamhet här i riket ålägga sådan anstalt en utsträckt uppgiftsskyldighet angående rörelsen i dess helhet. Detta synes helst böra undvikas, enär dessa uppgifter skulle vara utan betydelse för försäkringsinspektionens egentliga verksamhet och försäkringsinspektionen icke skulle hava någon möjlighet att utöva någon verklig kontroll över deras riktighet. Försäkringsinspektionen finner sig därför icke kunna tillstyrka kommitténs förslag i denna punkt.

För närvarande uppskattas utländskt bolags beskattningsbara inkomst till viss procent av dess premieinkomst för egen räkning å dess rörelse i Sverige. En sådan regel har den stora fördelen att den är enkel att tillämpa. Och den leder till resultat, som ej synas obilliga, om man bestämmer procentsatsen efter de svenska aktiebolagens erfarenhet om vad dessa bolags överskott i medeltal utgör i procent av premieinkomsten för egen räkning inom olika försäkringsgrenar. Enligt försäkringsinspektionens beräkning voro dessa procenttal, avrundade till närmaste 5- eller 10-tal, under åren 1921—23 följande, om ingen annan ränteinkomst medräknas än räntan på försäkringsfonden, beräknad efter 4 procent eller den lägre räntefot, som är gällande för denna fonds beräkning:

Livförsäkring	10
Sjuk- och olycksfallsförsäkring	10
Ansvarsförsäkring inkl. automobilförsäkring	25
Brandförsäkring	15
Inbrottsförsäkring	50.

Intet utländskt försäkringsbolag driver för närvarande verksamhet här i riket i andra grenar än de här nämnda.

Ifrågavarande beräkning kan ej vara annat än ungefärlig, men torde dock kunna bliva användbar för det ändamål, varom här är fråga.

I anslutning till dessa siffror synes man, om man vill i princip bibehålla nuvarande regel för beräkning av utländsk försäkringsanstalts beskattningsbara inkomst, för närvarande kunna bestämma, att den skall beräknas vara nedan angivna procent av anstaltens premieinkomst för egen räkning å dess rörelse i Sverige:

i liv-, sjuk- och olycksfallsförsäkring	10 procent
» brandförsäkring	15 »
» annan försäkring	25 » .

I fråga om inbrottsförsäkring talar visserligen de svenska aktiebolagens erfarenhet under ovannämnda år för en högre procentsats än 25 procent. Men dels torde denna komma att sjunka, dels är de utländska bolagens

verksamhet i denna gren så obetydlig, att särskild hänsyn, åtminstone för närvarande, ej synes behöva tagas till densamma (sammanlagda premieinkomsten uppgår till ungefär 10,000 kronor).

Det synes böra ankomma på Kungl. Maj:t att efter försäkringsinspektionens hörande bestämma de procentsatser, som tid efter annan skola tillämpas.»

Svenska brandtarifföreningen anför:

»Beträffande de utländska här i riket genom generalagenter med underlydande agenturer verksamma brandförsäkringsanstalterna har föreningen väl i princip icke något att erinra mot den ändring i ordningen för deras beskattning, som i bägge förslagen förordas i enlighet med vad försäkringsinspektionens chef i förevarande ämne hemställt. Föreningen kan dock icke dela förhoppningen om att man, låt vara med försäkringsinspektionens bistånd, skall nå fram till en i nöjaktig grad effektiv och praktikabel beskattning på den föreslagna vägen. Kommittén säger sig anse, att vid utländsk försäkringsanstalts inkomstbeskattning härstädes lämpligen bör av anstaltens hela inkomst, beräknad enligt samma grunder som för inländska försäkringsanstalters inkomst, upptagas så stor del, som belöper å bruttopremieinkomsten härstädes, i förhållande till anstaltens bruttopremieinkomst i dess helhet, varvid för det fall, att bruttopremieinkomsten ej kan ur det utländska bolagets berättelser utläsas, den svenska bruttopremien får ställas i relation till den totala nettopremien.

Meningen är alltså, att ett separat bokslut skall för den svenska rörelsen, uppgöras, varvid såsom inkomst skall jämte annat upptagas den andel av bolagets räntor, som belöper på den svenska avdelningen.

Nu frågas:

1) Skall för ett utländskt bolag, som driver åtskilliga försäkringsgrenar, men här i landet t. ex. endast brand, jämförelsen göras mellan brandpremien i Sverige och brandpremien för hela rörelsen eller mellan brandpremien i Sverige och bolagets totala premieintäkt av samtliga grenar?

Man kan kanske finna denna fråga onödig och anse som självklart, att jämförelsen skall göras endast med bolagets räkenskaper för brandförsäkringsrörelsen. I de flesta fall föreligger nog också för brand särskild avdelning i bolagens styrelseberättelser, men för t. ex. automobilförsäkring torde med bestämdhet kunna påstås, att denna gren ej har sitt särskilda kapitel i de utländska bolagens berättelser utan ingår i kapitlet om diverse grenar.

2) Vilken andel av bolagets räntor skall tagas till inkomst för den svenska avdelningen?

Somliga utländska bolag upptaga räntor under varje huvudkapitel, andra uppföra desamma endast i klump på vinst- och förlustkonto.

3) Skola till kostnader räknas endast den svenska avdelningens kostnader eller skall däri även inrymmas någon del av huvudkontorets?

Tarifföreningen anser redan denna axplockning giva vid handen, att uppgörandet av ett bokslut för den svenska avdelningen av ett utländskt bolags affär stöter på så många och så stora svårigheter, att taxeringsmyndigheterna även med så sakkunnig hjälp som från försäkringsinspektionen ej kunna övervinna dem. Alldeles får ej heller förbises, att därest en inkomstbeskattning av här arbetande utländska brandförsäkringsanstalter enligt förslagens linjer skulle visa sig mera hårdhänt än det nuvarande beskattningssättet i det särskilda fallet föranleder, de inhemska företagen i branschen, som jämväl arbeta på utländsk botten, säkerligen icke skulle undgå att få vidkännas reciprok behandling i större eller mindre utsträckning.

Ur nu anförda synpunkter torde därför vara lämpligast att tillsvidare bibehålla den nuvarande beskattningsgrunden, möjligen med någon sänkning av procentsatsen 16 procent å nettopremierna, enär det endast torde vara i enstaka undantagsfall som en vinst av denna storlek kan ernås.»

Svenska livförsäkringsbolags direktörsförening framhåller, att svenska försäkringsföreningens förut omnämnda framställning i denna fråga i de föreliggande förslagen vunnit beaktande, varför direktörsföreningen intet har att erinra mot de föreslagna bestämmelserna.

Svenska försäkringsföreningens sakkunnignämnd anför:

»I Svenska försäkringsföreningens tidigare åberopade skrivelse av den 30 november 1922 framställdes yrkande om att ett särskilt schema för utländska försäkringsanstalters deklaration borde fastställas. Härigenom skulle man undgå det summariska förfarandet att beräkna vinsten av sådan anstalts rörelse här i landet till viss procent av nettopremieintäkten. Då den av kommunalskattekommittén föreslagna, av försäkringsinspektionen förordade ordningen för utländsk försäkringsanstalts beskattning kan anses innebära ett försök att realisera den av det privata försäkringsväsendets målsmän sålunda hävdade uppfattning, har nämnden i *princip* intet att erinra mot förslaget. Ur *praktisk* synpunkt synes denna ordning, såsom direktörsföreningen också framhåller i sitt utlåtande, väl lämpa sig för åtminstone livförsäkringsföretag. Däremot är nämnden av liknande skäl, som de för vilka brandtarifföreningen gjort sig till tolk, icke övertygad om att man genom förslagets lagfästande inför en i möjligaste mån både praktisk, effektiv och rättvis beskattning av de utländska försäkringsanstalterna.»

Kammarrätten anför:

»På de av försäkringsinspektionen anförda skälen och då det synes oformligt att göra denna myndighet till mellanhand mellan den skattskyldiga anstalten och taxeringsmyndigheten, samt genom lämpligt avvägda, varierande procenttal den gängse metoden synes bliva avsevärt förbättrad, får kammarrätten förorda inspektionens förslag.»

Från förestående yttrande voro två ledamöter i kammarrätten skiljaktiga och ansågo sig böra biträda kommunalskattekommitténs förslag, enär detta förslag syntes innebära avsevärda fördelar i jämförelse med försäkringsinspektionens stelare och för ernående av rättvisa taxeringar otjänliga beskattningsregler.

Departementschefen.

Det av kommunalskattekommittén och inkomstskattesakkunniga framlagda förslaget till beräkning av utländsk försäkringsanstalts härstädes beskattningsbara inkomst har, såsom framgår av det sagda, blivit utsatt för stark kritik. Även försäkringsinspektionen, vars medverkan utgör förutsättningen för att de ifrågasatta bestämmelserna skulle kunna tillämpas, har funnit sig icke kunna tillstyrka kommitténs förslag i denna punkt. Erfarenheten har visat, att stora svårigheter föreligga för de utländska försäkringsanstalterna att beträffande den inkomst, som skall här i riket tagas till beskattning, framlägga en beräkning, som kan av beskattningsmyndigheterna godtagas.

Dessa svårigheter, som med skärpa framhållits i de avgivna yttrandena, hava ock medfört att beskattningsmyndigheterna i stor utsträckning nödgats tillgripa en schablon, vilken givetvis måst bliva rätt grov.

Försäkringsinspektionen har med utgångspunkt från nuvarande praxis föreslagit, att utländska försäkringsanstalters härstädes beskattningsbara inkomst alltid skall beräknas till viss procent av deras nettopremieinkomst, därvid försäkringsinspektionen ansett olika procenttal böra komma till användning i fråga om olika slag av försäkringsrörelse.

Med hänsyn till de erinringar, som framställts mot kommitténs förslag, anser jag mig icke kunna förorda detsamma. Jag ansluter mig i stället i princip till det av försäkringsinspektionen framställda förslaget, som synes mig ägnat att medföra icke blott enkelhet och enhetlighet vid taxeringarna utan även större rättvisa gentemot de utländska försäkringsanstalterna än den praxis, som nu tillämpas.

Emellertid skulle man, även om man går in för det av försäkringsinspektionen framlagda förslaget, kunna tänka sig att giva en bestämmelse om dylika procenttal allenast sekundär betydelse, d. v. s. föreskriva, att regeln om visst procenttal skall tillämpas endast då den utländska försäkringsanstalten icke utreder, huru stor inkomsten av dess rörelse i sin helhet varit samt huru stor del av denna inkomst med tillämpning av de vanliga reglerna för fördelning av inkomst till beskattning å olika orter bör härstädes tagas till beskattning. Att på detta sätt medgiva de utländska försäkringsanstalterna valrätt mellan tvenne olika sätt att beräkna deras härstädes beskattningsbara inkomst finner jag dock icke lämpligt. Det skulle kunna leda till att försäkringsanstalter omväxlande begärde att bliva beskattade efter det ena och efter det andra sättet, beroende på vilket beräkningssätt som för varje år gåve det lägsta resultatet.

Beträffande de särskilda procentsatser, som i förevarande avseende skulle komma till användning, har försäkringsinspektionen ansett det böra ankomma på Kungl. Maj:t att efter försäkringsinspektionens hörande till efterrättelse fastställa de procentsatser, som tid efter annan kunde anses lämpliga. Detta förslag kan jag icke godtaga. Procentsatsernas fastställande är en beskattningsfråga, som bör prövas av riksdagen. Skulle erfarenheten sedermera visa, att de fastställda procentsatserna i något avseende icke äro lämpliga, få desamma ändras i den för ändring av lagen gällande ordning. Försäkringsinspektionen har, såsom redan omnämnts, föreslagit, att till grund för beräkningen av utländsk försäkringsanstalts härstädes beskattningsbara inkomst skall läggas anstaltens *netto*premieinkomst här i riket. Kommunalskattekommittén, som föreslog, att av anstaltens hela inkomst så stor del skulle här beskattas, som belöpte å premieinkomsten härstädes i förhållande till anstaltens premieinkomst i dess helhet, ansåg, att de premiebelopp, som därvid skulle med varandra jämföras, borde vara *brutto*premiebeloppen, d. v. s. premiebeloppen utan avdrag för återförsäkringspremier. Kommittén motiverade detta beräkningssätt därmed, att det eljest skulle kunna inträffa, att utländsk för-

säkringsanstalt genom att belasta sin försäkringsverksamhet här i riket med utgifter för återförsäkring i högre grad än verksamheten i övrigt nedbringade eller till och med borteliminerade för anstalten skattepliktig inkomst härstädes. Till den av kommittén sålunda uttalade farhågan har jag ansett mig böra taga hänsyn. Jag har på grund härav och med hänsyn till att beloppet av utgivna återförsäkringspremier för den svenska rörelsen i regel icke torde kunna kontrolleras hos generalagenten utan endast på anstaltens huvudkontor låtit undersöka möjligheten att till grund för beräkningen av utländsk försäkringsanstalts härstädes beskattningsbara inkomst lägga anstaltens *brutto*premieinkomst här i riket. På förfrågan har därvid chefen för försäkringsinspektionen under hand uttalat, *att* han icke ansåge det möta hinder att beräkna den beskattningsbara inkomsten i förhållande till bruttopremierna i stället för nettopremierna, *att* den hittillsvarande erfarenheten av de svenska försäkringsbolagens vinstprocent syntes utvisa, att med hänsyn till den olika grad av återförsäkring, som ägde rum inom de olika slagen av försäkringsrörelse, variationen i vinstprocent för olika slag av försäkringsrörelse vore mindre, då man räknade med bruttopremier i stället för nettopremier, *att* de procenttal, som angivits i försäkringsinspektionens förenämnda skrivelse och som hänförde sig till åren 1921—1923, syntes beträffande vissa slag av försäkringsrörelse vara stadda i sjunkande, *att* särskilt procenttal syntes böra stadgas för sjöförsäkringsrörelse, som för närvarande icke dreves av något utländskt bolag och därför icke omnämnts i försäkringsinspektionens yttrande, men som givetvis kunde komma att utövas av utländskt bolag, *att* procenttalet för utländska bolags livförsäkringsrörelse borde sättas relativt högre, om ränteskatt skulle uttagas av svenska men icke av utländska livförsäkringsbolag, *samt att* han med hänsyn till vad sålunda anförts ansåge, att, om utländsk försäkringsanstalts härstädes beskattningsbara inkomst skulle fastställas till viss procent av anstaltens *brutto*premier här i riket, procenttalen lämpligen borde utgöra 5 för sjöförsäkringsrörelse och 10 för övriga slag av försäkringsrörelse, dock att, därest ränteskatt uttoges av svenska livförsäkringsbolag ungefär i enlighet med skatteberedningens förslag, procenttalet för utländsk livförsäkringsrörelse borde sättas till 15.

I enlighet med de av chefen för försäkringsinspektionen sålunda avgivna förslag, som jag finner ägnade att läggas till grund för lagstiftning i ämnet, har jag låtit utforma bestämmelserna om beräkning av utländsk försäkringsanstalts härstädes beskattningsbara inkomst.

Såsom ett 4 mom. i paragrafen har intagits ett påpekande, att, därest egen fastighet använts i rörelse, avdrag jämlikt 45 § skall ske, innan inkomsten av rörelsen framkommer. *Procentavdrag.*

31 §.

Denna paragraf motsvarar 36 § i kommittéförslaget och i C-förslaget.

Periodiskt understöd. Beträffande grunderna för beskattning av periodiskt understöd hänvisas till vad jag härom yttrat vid 19 §. Såsom en ny punkt i anvisningarna har intagits bestämmelse, att vad som uppbäres från stiftelse i vissa fall är att anse såsom periodiskt understöd. Härom åberopas vad jag vid redogörelsen för juridiska personers beskattning anfört rörande stiftelsers beskattning.

Royalty o. dyl. Länsstyrelsen i *Södermanlands län* har mot kommittéförslagets bestämmelse att royalty, licensavgift o. dyl. skall hänföras till intäkt av tjänst anmärkt, att det vore oegentligt, att dylik intäkt i alla de fall, då densamma icke vore att hänföra till intäkt av rörelse, skulle angivas såsom intäkt av tjänst; åtskilliga fall torde nämligen förekomma, då dylik intäkt lämpligast borde rubriceras som tillfälligt förvärv.

Departementschefen. I anledning av denna anmärkning har paragrafen med anvisningar undergått viss omarbetning till framhållande av att endast periodiskt utgående ersättning är att hänföra till intäkt av tjänst. Engångsersättning bör däremot hänföras till intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. Detta har icke här uttryckligen utsagts, enär det får anses utan vidare följa av bestämmelserna om vad som är att räkna såsom intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. Kommittén har beträffande förevarande bestämmelses tillämpning gjort den inskränkning, att bestämmelsen icke skall gälla, då ersättningen är att hänföra till intäkt av rörelse. Emellertid lärer det förekomma fall, då royalty enligt vanliga regler bör hänföras till intäkt av fastighet, så t. ex. när ett stenbrott eller en grustäkt utarrenderats mot arrende, som är beroende av den uttagna kvantitetens storlek. I det nu framlagda förslaget har intagits föreskrift, att dylik royalty skall hänföras till intäkt av fastighet.

Boställe. Av nu gällande bestämmelse, att innehavare av fast egendom, som är anslagen till boställe eller eljest på lön, skall likställas med ägare, följer, att intäkt från dylik fastighet för innehavaren skall upptagas såsom inkomst av fast egendom. Härutinnan innebär kommittéförslaget en ändring, i det att enligt detsamma intäkt från boställe av annan fastighets natur skall för innehavaren räknas såsom intäkt av tjänst. På sätt jag redan under 13 § omnämnt finnes emellertid enligt min mening ingen anledning göra skillnad mellan det fall, att boställe eller eljest på lön anslagen fastighet är jordbruksfastighet, och det fall, då fastigheten är av annan fastighets natur, utan bör i båda fallen intäkt, som innehavaren åtnjutit från fastigheten, räknas såsom fastighetsintäkt. Härav betingade ändringar hava gjorts i förevarande och nästföljande paragrafer.

32 §.

Förevarande paragraf motsvarar 37 § i kommitténförslaget och i C-förslaget.

Beträffande den förvärvskälla, till vilken intäkt av boställe eller eljest på lön anslagen fastighet är att hänföra, åberopas vad jag därom anfört vid 31 §. *Boställe.*

Såsom jag redan vid redogörelsen för inländska försäkringsanstalters beskattning omnämnt, har jag anslutit mig till tanken att beskatta livränta, som utgår på grund av försäkring, hos försäkringstagarna och icke hos försäkringsanstalten. Bestämmelserna om beskattning av livränta bygga i stort sett på skatteberedningens förslag men hava för vinnande av större överskådlighet erhållit en ändrad uppställning. I övrigt torde följande böra påpekas. *Livränta.*

Livränta på grund av pupillförsäkring, som tagits annorledes än mot engångspremie, borde enligt de principer, som ligga till grund för förslaget, rätteligen beskattas till sitt fulla belopp. Jag har dock av sociala skäl ansett mig böra biträda skatteberedningens förslag att från skatteplikt frikalla ett belopp av 600 kronor, och skall detta enligt det nu framlagda förslaget gälla även livsvariga livräntor. Att medgiva större skattefrihet finner jag icke påkallat.

Under framhållande, att icke livsvariga livräntor sällan torde utgå annat än till minderåriga, har försäkringsinspektionen förklarat sig anse, att icke livsvariga livräntor alltid kunna behandlas lika med de livsvariga. Emellertid torde — ifall man frånser pupillförsäkring — den verkliga frivilliga pensioneringen praktiskt taget alltid taga sig uttryck i livsvariga livräntor. Då det är av vikt, att gränslinjen mot kapitalförsäkring — som ju beskattas i annan form, och beträffande vilken avgifter ej få avdragas — blir så tydlig som möjligt, anser jag mig fördenskull böra förorda, att, så snart fråga är om annat än pupill- och tjänstepensionering, allenast livsvariga livräntor, som ej utgått på grund av engångspremie, beskattas som pensioner.

Utgår livränta på grund av pensionsförsäkring mot engångspremie eller på grund av annan försäkring än pupillförsäkring eller pensionsförsäkring, skall räntan tagas till beskattning blott delvis eller till den del den kan anses motsvara ränta på erlagda premier. I den för beräkning härav avsedda tabellen har i enlighet med ett av försäkringsinspektionen framlagt förslag gjorts den ändring, att den skattepliktiga delen av livräntan räknas lika för alla åldrar till och med 35 år.

I enlighet med vad försäkringsinspektionen därom föreslagit har livränta från ränte- och kapitalförsäkringsanstalt erhållit en särställning, i det att dylik ränta alltid skall upptagas med reducerat belopp.

Bestämmelsen om vad som skall förstås med försäkring mot engångspremie har ansetts vara av den betydelse, att den bör hava sin plats i

själva lagtexten och icke, såsom skatteberedningen föreslagit, i anvisningarna. Enligt vad som framgår av vissa utlåtanden, synes förevarande bestämmelse hava givits den tolkning, att, om viss del av premien erlagts såsom engångspremie eller inom fem år, såsom fallet är med så kallad retroaktivavgift o. dyl., försäkringen skulle uppdelas i två delar, varav den del, som motsvarade den på dylikt sätt erlagda premien, skulle beskattas med ett enligt tabellen reducerat belopp, under det att den återstående delen skulle beskattas fullt. Detta är icke stadgandets innebörd, vilket enligt min mening tydligt framgår därav, att försäkring mot engångspremie ej anses föreligga, försåvitt ej hela premien skall enligt försäkringsavtalet erläggas på angivet sätt.

Värdesättning av bostadsförmån.

Kommittéförslaget upptager i punkt 3 av anvisningarna till 37 § en bestämmelse, att, om tjänstebostad med hänsyn till representationsskyldighet eller av annan anledning är större än som kan anses erforderligt för tjänstinnehavarens och hans familjs personliga behov, hänsyn härtill skall tagas vid värdesättningen. En liknande bestämmelse, ehuru något annorlunda formulerad, återfinnes i punkt III i anvisningarna till 7 § av inkomstskattesakkunnigas förslag.

Länsstyrelsen i *Kopparbergs län* har anmärkt, att en dylik bestämmelse kunde komma att i beskattningsavseende giva tjänstemän, åt vilka bostad upplåtits, en gynnsammare ställning än tjänstemän utan bostadsförmån. Jämväl för tjänsteman, som måste förhyra bostad, kunde ju representationsplikt föreligga, men den större, hans personliga behov överstigande bostad, som han med hänsyn till representationsplikten varit nödsakad att förskaffa sig, skulle icke berättiga honom till något avdrag för den högre hyra, som han till äventyrs måst vidkännas.

Departementschefen.

En bestämmelse av i huvudsak det innehåll, som kommittén föreslagit, synes mig vara önskvärd. Jag tänker därvid närmast på sådana bostäder som t. ex. landshövdingeresidensen. Värdesattes dylik bostadsförmån efter i orten gällande hyrespris — därest det över huvud i orten funnes något allmänt hyrespris för bostäder av denna storlek — skulle man kanske komma till ett hyresvärde, som nästan ginge upp till samma belopp som den kontanta lönen. Detta vore uppenbart orimligt. Det värde, som bör beskattas, synes vara hyresvärdet av en bostad, som varit fullt tillräcklig för tjänstinnehavarens behov, därest han icke haft den särskilda, med hans tjänst förenade representationsplikten. Motsvarande är förhållandet om t. ex. åt en bruksdisponent såsom bostad upplåtes ett å bruket befintligt corps de logis, som är avsevärt större än som erfordras för hans behov, så att en del av byggnaden står obegagnad eller blott tillfälligtvis användes. De av länsstyrelsen i Kopparbergs län mot förslaget i denna del anförda skäl synas mig icke bärande. En tjänstinnehavare torde näppeligen för fullgörande av honom åliggande representationsskyldighet privat skaffa sig

en bostad, som i storlek ens tillnärmelsevis går upp till tjänstebostäder sådana som dem jag nu omnämnt. Kommittéförslaget har omarbetats för att komma i närmare överensstämmelse med de synpunkter jag nu framlagt.

Fria resor, fria skatter m. m.

Anvisningarna hava kompletterats med ett påpekande, att jämväl sådana förmåner som fria resor, fria skatter o. dyl. kunna utgöra intäkt av tjänst.

Förvaltningsbidrag.

I anledning av en utav *kammarrätten* framställd anmärkning, att med förvaltningskostnadsbidrag och expensanslag, varom talades i 3 mom., tydligen åsyftades sådana anslag, som vore avsedda att fullt täcka de motsvarande utgifterna, men icke t. ex. i vissa domsagor förekommande förvaltningsbidrag, som vore att betrakta som en löneförmån och vilkas förekomst icke uteslöte avdrag vid taxeringen för även överskott i kostnaden, har påpekande härom intagits i punkt 4 av anvisningarna.

Avlöning till bolagsman.

Kammarrätten har vidare anmärkt, att stadgandet i punkt 9 av anvisningarna syntes behöva kompletteras, så att därunder ej komme fall, där fråga vore om fast lön för stadigvarande anställning oberoende av delägarskapet i företaget, t. ex. en fartygsbefälhavares lön, vilken borde taxeras som inkomst, även om befälhavaren hade någon mindre andel i bolaget. Så torde förfaras i nuvarande lagtillämpning, som kommittén för övrigt sade sig följa.

Departementschefen.

En föreskrift, att avlöning från handelsbolag eller rederi till delägare skulle anses såsom inkomst av tjänst, synes kunna leda till missbruk, enär bolagsavtalets innehåll rörande vinstens fördelning på avlöning och ren vinstandel skulle bliva avgörande för beskattningsorten, när delägarna äro bosatta i annan kommun än den, där rörelsen drivits. Att, på sätt kammarrätten synes avse, meddela en dylik föreskrift för det fall, att avlöningen utginge oberoende av delägarskapet, torde näppeligen kunna gå för sig med hänsyn till svårigheten att avgöra, huruvida avlöningens storlek eller anställningen över huvud varit beroende av delägarskapet eller icke. I betraktande härav har jag ansett stadgandet i fråga böra avfattas i överensstämmelse med kommittéförslaget.

33 §.

Denna paragraf motsvarar 38 § i kommittéförslaget och i C-förslaget.

Med de principer, till vilka jag anslutit mig vid redogörelsen för beskattningen av vad som utfaller på grund av pensionsförsäkring, överensstämmer, att skattskyldig skall från sin intäkt av tjänst åtnjuta avdrag för alla avgifter, som han på grund av tjänsten erlagt för sin egen eller efterlevande familjs pensionering. Avdragsrätten är oberoende av till vem avgifterna erlagts, och får avdrag alltså ske vare sig avgifterna erlagts till arbets-

givaren, försäkringsanstalt eller kassa, som icke kan anses såsom försäkringsanstalt.

De i kommittéförslagets anvisningar meddelade föreskrifter rörande rätten till avdrag för kostnad för resor i tjänsten hava omarbetats i syfte att söka tydligare utmärka, att avdrag för ökade levnadskostnader i regel icke är tillåtet enbart på den grund, att den skattskyldige har sitt arbete på annan ort än den, där han är bosatt. För det fall, att det kan anses bero på den skattskyldige själv, att han icke bosatt sig på den ort, där han har sitt arbete, bör avdrag icke medgivas för ökade levnadskostnader. Däremot har jag icke ansett mig böra biträda den av ett par reservanter i kammarrätten uttalade meningen, att den nuvarande och i kommittéförslaget bibehållna rätten att avdraga skälig kostnad för resor till och från arbetsplatsen bör väsentligt begränsas.

34 §.

Denna paragraf motsvarar 39 § i kommittéförslaget och C-förslaget.

Uti paragrafens anvisningar har intagits ett påpekande, att procentavdrag jämlikt 45 § icke är tillåtet i förvärvskällan tjänst, på grund av att fastighet icke kan ingå i förvärvskällan. Om en tjänsteman, som har att på egen bekostnad hålla tjänstelokal, inrymmer denna i ett honom tillhörigt hus, skall han således vid beräkningen av sin inkomst av annan fastighet såsom intäkt upptaga beräknat hyresvärde för tjänstelokalen. Från denna och övriga intäkter av fastigheten får han åtnjuta vederbörligt procentavdrag. Vid beräkningen av sin inkomst av tjänst får han göra avdrag för det beräknade hyresvärdet för tjänstelokalen.

35 §.

För vinnande av enhetlighet i lagtextens uppställning hava 40 och 41 §§ i kommittéförslaget och i C-förslaget uppdelats i vardera tre paragrafer. Nu förevarande paragraf motsvarar 40 § 1 mom.

Realisationsvinst.

Vad angår de förutsättningar, under vilka vinst å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom skall enligt förslaget beskattas, hänvisar jag till vad jag därom yttrat vid 19 §. Däremot torde böra beröras grunderna för beräkning av vinst respektive förlust på en dylik avyttring.

Uti punkt IX av anvisningarna till 9 § i inkomstskattesakkunnigas förslag hava upptagits regler för beräkning av realisationsvinst. Enligt dessa regler skall bland intäkten ingå, förutom vad som erhållits för den avyttrade egendomen, av densamma under beskattningsåret uppburen avkastning, därest denna icke är att hänföra till inkomst av fast egendom eller till inkomst av rörelse. Avdrag får åtnjutas för, bland annat, alla under beskattningsåret utbetalade förvaltningskostnader och räntor, därest dessa ej böra hänföras till inkomstgrupperna inkomst av fast egendom eller inkomst av rörelse, ävensom för under tidigare år utbetalade förvaltnings-

kostnader och räntor, för vilka avdrag icke kunnat åtnjutas tidigare år på grund av intäkternas ringa storlek.

Kommunalskattekommitténs förslag innehåller inga bestämmelser i förevarande avseende, men kommittén har i sin motivering gjort följande uttalande i frågan:

»I fråga om beräkning av realisationsvinsts belopp håller kommittén före, att i denna beräkning icke bör, såsom någon gång blivit ifrågasatt, ingå den inkomst, som kan hava härflutit från det realiserade föremålet under den tid detsamma varit i den skattskyldiges hand. Denna inkomst har han att redovisa under den förvärvskälla, dit den naturligen är att räkna — fastighet, rörelse eller yrke eller kapital — och får skatta för samma inkomst, oberoende av huru han förfarit med det objekt, varav inkomsten härflutit. Ett annat förfarande skulle kunna leda till, att den normala avkastningen av en viss förvärvskälla helt undginge beskattning. Särskilt är en sådan skild beräkning av inkomst och av eventuell realisationsvinst av vikt för det fall, att dessa skola tagas till beskattning inom olika kommuner. — Å andra sidan får ej heller vid realisationsvinstens beräkning avdrag ske för kostnader, vilka redan avräknats eller bort avräknas vid uppskattning av inkomsten från den förvärvskälla, som det realiserade föremålet för den skattskyldige utgjort under den tid, det varit i hans hand.»

Inkomna yttranden.

Länsstyrelsen i *Uppsala län* har yrkat, att de av kommittén sålunda lämnade direktiv borde intagas i anvisningarna till kommunalskattelagen.

Länsstyrelsen i *Jönköpings län* ställer sig på motsatt ståndpunkt och anför i förevarande avseende:

»Av kommitténs motivering framgår, att enligt kommitténs mening vid beräkningen av realisationsvinst hänsyn ej skall tagas till sådana inkomster av och utgifter för det avyttrade föremålet, vilka skolat tagas i betraktande vid taxeringarna under tiden före föremålets avyttrande. En sådan tillämpning av förevarande stadganden torde icke alltid kunna anses vara riktig. Om exempelvis en person omedelbart efter förvärvandet av en fastighet verkställer reparationer, som draga en kostnad, motsvarande två eller flera års hyror, får han första året ett betydande underskott. Säljer han så fastigheten redan nästa år och har han icke då annan inkomst, från vilken underskottet må kunna avräknas, skulle han aldrig få tillgodoräkna sig underskottet. Detta synes innebära en påtaglig orättvisa. I regel torde man likväl ej behöva taga hänsyn till inkomster och utgifter under ägotiden, men i fråga om realisationsvinst å avyttring av jordbruksfastighet måste iakttagas, att vid taxeringarna åtnjutna avdrag för minskning i skogs ingångsvärde skola tilläggas vid vinstens beräkning. Emellertid torde man komma till det säkraste resultatet genom att till inköpspriset lägga alla utgifterna och till försäljningspriset alla inkomsterna samt att till eventuellt överskott lägga sådant tidigare underskott å den förvärvskälla, där inkomst av föremålet redovisats, för vilket avdrag åtnjutits å inkomst från annan inkomstkälla, men å andra sidan från summan draga tidigare överskott, för vilket skatt erlagts.»

Kammarrätten har gent emot länsstyrelsens i Uppsala län yrkande om intagande i anvisningarna av kommitténs direktiv framhållit, att t. ex. vid

uppskattning av vinst genom avyttring av en jordbruksfastighet efter så kort tids innehav, att taxering för inkomst av jordbruk ej hunnit äga rum, det, i fall jordbruket gått med förlust, vore obilligt att beräkna realisationsvinst å avyttringen utan hänsyn till de förekomna löpande utgifterna för jordbruket. De ifrågavarande direktiven syntes alltså icke lämpliga i alla fall.

Departementschefen.

Att, på sätt länsstyrelsen i Jönköpings län hemställt, vid beräkningen av realisationsvinst taga hänsyn till alla intäkter av och utgifter för den avyttrade egendomen, som den skattskyldige haft under den tid, han innehaft densamma, torde i praktiken möta betydande svårigheter. Särskilt gäller detta jordbruksfastighet. Det torde visa sig svårt för att icke säga omöjligt icke blott för den skattskyldige att uppgiva intäkter och utgifter ifråga om en jordbruksfastighet, vilken han innehaft exempelvis i nio år, utan jämväl för beskattningsmyndigheterna att kontrollera dessa uppgifter, i synnerhet med hänsyn till att deklarationer icke skola förvaras längre tid än fem år. Inkomstskattesakkunnigas förslag är då lättare att tillämpa. Detta förslag förutsätter, att alla under tidigare år från den avyttrade egendomen influtna intäkter blivit i vederbörlig ordning beskattade, och att avdrag för utgifter, som under tidigare år gjorts för egendomen och icke äro att hänföra till kapitalinvestering, såsom grundförbättring o. dyl., får ske endast i den mån den skattskyldige kan visa, att egendomen, betraktad såsom förvärvskälla, något år visat underskott, vilket icke kunnat avdragas från annan inkomst. Emellertid torde även inkomstskattesakkunnigas förslag medföra vissa olägenheter. Det måste sålunda i viss mån anses såsom en oegentlighet, att den skattskyldige genom att försälja viss egendom skulle kunna bereda sig tillfälle att få åtnjuta avdrag för underskott, som hänför sig till den normala inkomstberäkningen för ett tidigare år, ehuru dylikt icke är tillåtet i andra fall. Vidare skulle, då det icke vore fråga om fastighet eller egendom, som hörde till rörelse, egendomens avkastning komma att hänföras till olika förvärvskällor, beroende av huruvida egendomen avyttrats under året eller icke. Den största betydelsen skulle stadgandet hava i fråga om aktier och andra värdepapper. Utdelning på aktier och ränta på obligationer skulle hänföras till intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet, därest värdepapperen avyttrats under beskattningsåret, men i annat fall till intäkt av kapital. Detta skulle enligt min mening icke vara lyckligt. Jag har för den skull anslutit mig till den åsikt, som kommittén uttalat i sin motivering. Om utgifter för den avyttrade egendomen gäller det motsvarande som beträffande avkastningen. I den mån det är fråga om löpande utgifter, böra utgifterna avdragas från den förvärvskälla, till vilken avkastningen är att hänföra. Då det torde vara erforderligt, att skattelagen innehåller bestämmelser rörande grunderna för beräkning av realisationsvinst, hava dylika bestämmelser intagits i anvisningarna till 36 §.

Att enligt förslaget till intäkt av jordbruksfastighet skall hänföras vad som av köpeskillingen för en jordbruksfastighet belöper å växande skog eller

växande gröda har jag omnämnt vid 21 §. I följd härav kommer oftare än eljest skulle vara fallet en försåld jordbruksfastighet att lämna intäkt, som täcker de löpande utgifterna under försäljningsåret.

Ersättning för överlåtelse av rörelse.

Enligt 7 § i inkomstskattesakkunnigas förslag skall till inkomst genom tillfälliga vinster hänföras, bland annat, ersättning, som idkare av rörelse erhållit vid överlåtelse av rörelsen, vare sig för materiella tillgångar, utfästelse att ej utöva viss verksamhet, good will, rätt till firmanamn eller dylikt, därest överlåtelsen skett inom tio år efter förvärvet. På sätt närmare utföres i anvisningarna innebär detta förslag, att ersättning, med den angivna tidsbegränsningen, beskattas oberoende av det fång, varigenom rörelsen förvärvats, alltså även om t. ex. överlåtaren själv upparbetat rörelsen eller ärvt den, samt att ersättningen skall betraktas såsom en helhet.

Enligt kommittéförslaget åter beskattas utan någon begränsning i avseende å tiden eller sättet för rörelsens förvärvande ersättning, som idkare av rörelse vid rörelsens överlåtande till annan person kan hava betingat sig för utfästelse att icke utöva viss verksamhet, men beskattas däremot annan ersättning för värde av good wills natur endast i den mån sådana förhållanden föreligga, att ersättningen kan hänföras till realisationsvinst, det vill säga om rörelsen inom fem år före avyttringen förvärvats genom köp eller byte. Om i ersättningen för överlåtelsen ingått ersättning för materiella tillgångar, skall ersättning för varor eller produkter hänföras till intäkt av rörelse (punkt 1 av anvisningarna till 33 §) samt ersättning för fastigheter, inventarier o. dyl. behandlas enligt de för realisationsvinst gällande regler.

Länsstyrelsen i *Jämtlands län* yttrar i denna punkt:

Inkomna yttranden.

»Kommunalskattekommittén behandlar således ersättning för underlåtenhet att utöva viss verksamhet och ersättning för good will olika. Det förefaller ovisst, om en sådan åtskillnad är befogad ur beskattningssynpunkt. I båda fallen synes det vara samma värde, som ersättes, nämligen den kundkrets, det förtroende, de affärsförbindelser och dylikt, som i överlåtarens hand varit förenade med rörelsen och som köparen vill i största möjliga mån tillförsäkra sig. Huruvida den ena eller andra formen användes i avtalet, synes likgiltigt. Ofta framkommer icke heller ersättning öppet utan ingår i betalningen för samtidigt överlåten egendom. På grund av de växlande och oklara formuleringar, som tillämpas vid dylika uppgörelser, torde det vara svårt för beskattningsmyndigheterna att uppdraga den gräns, kommittén förutsätter. Frågan är då, huruvida den ersättning, som i ena eller andra formen betingas, bör anses såsom beskattningsbar inkomst eller ej. Enligt länsstyrelsens uppfattning bör nyssnämnda värde (kundkrets, affärsförbindelser och så vidare) anses utgöra en del av det kapital, rörelseidkaren insatt i rörelsen, och den ersättning, han erhåller vid överlåtelsen, såsom ett utbyte av kapital i en form mot en annan. Med denna uppfattning bör i konsekvens med det inkomstbegrepp, som i övrigt synes ligga under kommitténs förslag, beskattning icke äga rum under annan förutsättning än då beskattning sker vid överlåtelse av lös egendom (realisationsvinst).»

Kammarrätten har härom anfört:

»Kammarrätten har funnit det önskvärt, att åtminstone ersättning vid överlåtelse av rörelse för immateriella värden av olika slag bleve beskattad efter enhetlig grund. Härvid har kammarrätten funnit skäl saknas för uppställande av någon tidsgräns för beskattningsbarheten. Dylika begränsningar hava ju sitt ursprung i önskan att skapa presumtion för till- eller frånvaron av spekulationssyfte, ett spörsmål som här, även enligt inkomstskattesakkunniga, icke torde behöva beaktas.

Om ersättning vid överlåtelse av värden av good wills natur skulle kunna beskattas endast enligt reglerna för realisationsvinst, är det för övrigt antagligt, att skatteplikt skulle inträda endast i rena undantagsfall. Värden av good wills natur torde nämligen för sin uppkomst i allmänhet kräva längre tid än fem år, vartill kommer att, för det fall att en överlåten rörelse grundlagts av överlåtaren och således ej förvärvats genom köp eller byte, förutsättning för realisationsvinstbeskattning knappast kan anses föreligga. Kammarrätten får alltså för sin del förorda, att all ersättning för immateriella värden vid överlåtelse av rörelse skall, utan hänsyn till förvärvets art eller tidpunkten därför, taxeras såsom intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet.»

Tre ledamöter i kammarrätten voro skiljaktiga på denna punkt. Två av reservanterna förordade kommittéförslaget. Den tredje reservanten ansåg, att ersättning, som rörelseidkare vid rörelsens överlåtande betingat sig för utfästelse att ej utöva viss verksamhet, borde vara fri från beskattning i det fall, då den utginge som engångsavgift, enär den endast utgjorde utbyte av i rörelsen liggande dolt kapital mot frigjort kapital, samt att, om engångsersättning skulle göras skattepliktig, skatteplikten borde göras beroende av att överlåtelsen skett inom viss tid efter förvärvet.

Departementschefen.

På sätt länsstyrelsen i Jämtlands län framhållit skulle det leda till en mycket ojämn beskattning, därest ersättning för utfästelse att icke utöva viss verksamhet och annan ersättning för good will skulle behandlas efter olika regler. I varje överlåtelse av en rörelse torde ligga en, uttrycklig eller tyst, utfästelse att icke utöva liknande verksamhet, åtminstone icke på samma ort. Kommittéförslaget torde innebära, att beskattning annorledes än i form av realisationsvinstbeskattning icke skall äga rum, därest icke i avtalet om överlåtelsen uttryckligen angives, att visst belopp utgör ersättning för utfästelse att icke utöva viss verksamhet. Är detta meningen, blir bestämmelsen illusorisk, enär det säkerligen i framtiden icke komme att i överlåtelseavtal angivas någon särskild ersättning härför. Skulle man åter vilja i fråga om varje affärsöverlåtelse söka särskilja och beskatta den del av ersättningen, som kan anses skäligen belöpa på den i överlåtelsen uttryckligt eller faktiskt ingående utfästelsen att icke vidare utöva liknande verksamhet, torde detta komma att möta stora svårigheter. Jag har för den skull anslutit mig till den av kammarrätten uttalade åsikten, att all ersättning för uti en affärsöverlåtelse ingående tillgångar av immateriell natur, alltså även rätt till varumärke, firmanamn, tidnings titel o. dyl. böra beskattas efter enhetlig

grund. Däremot har jag lika med kommittén och kammarrätten funnit riktigast, att ersättning för materiella tillgångar, som ingå i överlåtelsen, behandlas efter andra regler.

Vad angår frågan, huruvida ersättning för immateriella tillgångar skall beskattas endast under de förutsättningar, som gälla för beskattning av realisationsvinst, eller om den skall beskattas utan hänsyn till förvärvets art och utan tidsbegränsning, föreligga utan tvivel skäl, som tala för det senare tillvägagångssättet. Detta skulle dock medföra vissa olägenheter. Givetvis kunde man icke beskatta ersättningen såsom nettovinst, utan avdrag måste tillåtas för omkostnader, vilka icke varit av den natur, att de fått såsom löpande utgifter avdragas vid beräkning av den årliga inkomsten av rörelsen, sålunda framförallt vad överlåtare, som själv förvärvat rörelsen genom köp, fått betala vid sitt förvärv av densamma. Hade rörelsen förvärvats genom arv, borde, i analogi med vad som gäller vid beskattning av inkomst av skogsbruk, avdrag få ske för det belopp, efter vilket arvskatt erlagts. Inkomstskattesakkunniga hava ock i sitt förslag upptagit bestämmelser härom. Skulle, på sätt kammarrätten föreslagit, beskattning äga rum utan någon som helst tidsbegränsning, torde det möta stora svårigheter för den skattskyldige att förebringa erforderlig utredning, och fara torde föreligga, att den skattskyldige bleve oskäligt hårt beskattad. Med inkomstskattesakkunnigas förslag att införa en tidsbegränsning av tio år minskas dessa olägenheter något, men det torde dock ofta visa sig svårt att åstadkomma en materiellt rättvis taxering. Med hänsyn härtill har jag stannat vid att ersättning för överlåtelse av rörelse bör beskattas endast i det fall, att förutsättningar för ersättningens beskattande såsom realisationsvinst föreligga. Då motsvarande skall gälla för till rörelsen hörande tillgångar av materiell natur, vilka icke äro att anse såsom varor, vinnas därigenom enhetliga bestämmelser för alla till en rörelse hörande tillgångar utom varor, oavsett huruvida de äro av materiell eller immateriell natur.

36 §.

Denna paragraf motsvarar 40 § 2 mom. i kommittéförslaget och i C-förslaget.

Angående rätten till avdrag vid beräkning av realisationsvinst hänvisar jag till vad jag därom uttalat vid nästföregående paragraf.

Enligt 19 § äro lotterivinster icke skattepliktiga, därest sammanlagda beloppet icke uppgått till 100 kronor. Därest skattskyldig haft lotterivinster till lägre belopp, bör han dock vara pliktig tåla, att dessa vinster gå i kvittning mot hans utgifter för inköp av lotter, så att dessa utgifter få avdragas från till äventyrs förefintlig realisationsvinst endast till den del, som de överstiga lotterivinsternas sammanlagda belopp.

37 §.

Paragrafen motsvaras av 40 § 3 mom. i kommittéförslaget och i C-förslaget.

I anvisningarna har intagits ett påpekande, att avdrag enligt 45 § icke är medgivet i förvärvskällan tillfällig förvärvsverksamhet. Om en person

inköper en jordbruksfastighet och kort tid därefter försäljer densamma, får procentavdrag icke åtnjutas från eventuell realisationsvinst utan endast från vad som redovisats såsom nettointäkt av jordbruksfastighet.

38 §.

Uppställning.

På sätt jag vid 35 § omnämnt har jag ansett 41 § i kommittéförslaget böra uppdelas i tre paragrafer, nämligen på 38, 39 och 40 §§. Härtill har jämväl bidragit, att innehållet i nu förevarande paragraf blivit så utökat, att den icke lämpligen bör intagas i ett enda moment.

Då skilda regler gälla för beräkning av inkomst av fastighet och rörelse i utlandet och för övrig inkomst av kapital, har jag funnit lämpligast att i skilda moment upptaga bestämmelserna om vilka intäkter som äro att hänföra till de olika förvärvskällorna.

Aktieutdelning m. m.

I överensstämmelse med vad skatteberedningen i sitt betänkande angående juridiska personers beskattning föreslagit har i anvisningarna intagits påpekande, att såsom inkomst av kapital anses endast sådan utdelning från aktiebolag och föreningar, som skett i förhållande till innehavda aktier och andelar, men däremot icke utdelning, som skett efter annan grund.

Utdelning från utländska bolag.

Kommittéförslaget innehåller inga särskilda bestämmelser angående beskattning av utdelning från andra utländska bolag än aktiebolag, bankbolag och kommanditbolag, utan är väl avsett, att beskattning av intäkt, som en skattskyldig erhållit genom utländskt bolag, skall följa de regler, som skulle gällt, därest bolaget varit svenskt. Det synes dock vara lämpligare, att t. ex. en delägare i ett utländskt handelsbolag icke skattar för hela sin andel i bolagets vinst utan endast för vad han under beskattningsåret uppburit från bolaget, och alltså tills vidare befrias från skatteplikt för vinst, som kvarstår i bolaget. Detta överensstämmer bäst med förslagets bestämmelse, att skatteplikt icke skall föreligga för vad som av inkomst av rörelse i utlandet därstädes använts för rörelsen. På grund härav skall vad som uppbäres från utländskt bolag alltid beskattas såsom utdelning, även om bolaget icke är att anse såsom aktiebolag, bankbolag eller kommanditbolag.

Skattskyldighet för utdelning vid aktiers övergång till ny ägare.

Därest aktie, banklott eller andel i ekonomisk förening under beskattningsåret bytt ägare, gäller för närvarande jämlikt punkt 4:o) i anvisningarna till inkomstskatteförordningen, att utdelningen skall upptagas såsom inkomst för den, som varit ägare av den till aktien, lotten eller andelen hörande *kupongen* eller eljest berättigad lyfta utdelningen vid den tidpunkt, då denna blev tillgänglig till lyftning.

Inkomstskattesakkunniga hava föreslagit bibehållande av denna bestämmelse.

Kommunalskattekommittén har däremot i 71 § föreslagit, att i ett dylikt fall utdelningen skall upptagas såsom inkomst för den, som varit ägare av aktien, banklotten eller andelen vid den tidpunkt, då utdelningen blivit tillgänglig för lyftning.

Förevarande fråga har berörts blott i ett fåtal yttranden.

Av *tre taxeringsnämndsordförande* i Stockholm, vilka gemensamt avgivit yttrande, har en tillstyrkt kommitténs förslag. De två övriga hava förordat bibehållande av nu gällande bestämmelse, och hava de därvid anfört:

»Nära nog undantagslöst torde utdelning, varom här är fråga, vara bunden vid en kupong. Vi erinra också därom, att även om aktien, lotten eller andelen är ställd till viss man, kupongen är ett »innehavarepapper» och således i och för sig bärare av rätt till utdelning i var mans hand, försåvitt icke vederbörande bolag eller förening träffat uttrycklig bestämmelse i motsatt riktning. Praktiskt taget, kan man säga, förekomma icke några dylika särbestämmelser.

På grund av detta förhållande synes oss förslaget leda till konsekvenser, som knappast kunna anses hållbara. I sådant avseende anse vi oss böra särskilt framhålla, att, om exempelvis en aktieägare, innan utdelningen blivit tillgänglig för lyftning, avhänder sig den utdelningen bärande kupongen till A och sedermera, men fortfarande innan samma utdelning blivit tillgänglig för lyftning, avhänder sig aktien till B, så skall — enligt förslaget — B, om han är ägare till aktien, då utdelningen blir för lyftning tillgänglig, eller den, som då äger aktien, skatta för denna utdelning, en enligt vår uppfattning otillfredställande ordning, som förutsätter den för övrigt, enligt vad av det ovannämnda framgår, oriktiga konstruktionen att vid överlåtelsen till B avkastningen fortfarande är knuten till själva aktien. Vidare är att här beakta, att det vid försäljning av aktier vid tiden omkring avslutandet av vederbörande bolags räkenskaper ofta inträffar, att säljaren betingar sig att komma i åtnjutande av den närmast förfallande kupongen. Vi befara därjämte, att den föreslagna ordningen möjligen skulle vid tiden omedelbart före det utdelningen blir för lyftning tillgänglig tvinga till omregistrering av aktier och lotter i en omfattning, som bleve särskilt för bolagen men också för den enskilda högst betungande.»

Länsstyrelsen i *Jämtlands län* har förordat bibehållande av nu gällande bestämmelse och har framhållit, att, därest utdelning skulle lyftas mot kupong, den av kommittén föreslagna regel torde antingen föranleda den presumtionen, att kuponginnehavaren på den tid då utdelningen blivit tillgänglig för lyftning varit ägare av aktien, eller ock medföra särskilda för taxeringsnämnderna betungande bestämmelser angående utredningen om äganderätten.

Departementschefen.

Jag har icke kunnat ansluta mig till den av kommittén uttalade åsikten, att utdelning under alla förhållanden är att anse såsom intäkt för den, som varit delägare i företaget just vid den tidpunkt, då utdelningen blivit tillgänglig för lyftning. Synnerligast i det rätt ofta förekommande fall, att en person strax innan utdelningen faller säljer en aktie »utan kupong», förefaller det uppenbart, att utdelningen bör betraktas såsom intäkt för den gamle och icke för den nye ägaren. Den av kommittén föreslagna bestämmelsen kan jämväl avsevärt minska betydelsen av den bolagen enligt taxeringsförordningen åliggande uppgiftsplikten, enär bolagens uppgifter i regel torde avse den person, som uppburit utdelningen, och icke den, som vid den avgörande tidpunkten varit delägare, något varom bolaget ofta icke har någon kunskap. Jag har för den skull ansett nuvarande bestämmelse vara att föredraga.

39 §.

Paragrafens första moment har sin motsvarighet i 41 § 2 mom. i kommitténs förslaget och i C-förslaget.

Jag har anslutit mig till kommitténs förslag, att all gäldränta, som icke bör hänföras till annan förvärvskälla, skall avdragas i den förvärvskälla, som bildas av annat kapital än fastighet och rörelse i utlandet. I det nu framlagda förslaget har i 44 § med tillhörande anvisningar meddelats regler för gäldräntas fördelning i de fall, då det ej kan utredas, till vilken förvärvskälla räntan är att hänföra. Dessa regler skola tillämpas även då det gäller att avgöra storleken av den på aktier, som ett aktiebolag innehar, belöpande skuldränta, vilken icke får avdragas vid taxeringen.

Därjämte har såsom ett andra moment intagits bestämmelse angående beräkningen av inkomst från fastighet eller rörelse i utlandet. Därvid har stadgats, att underskott å t. ex. en fastighet i utlandet får avdragas från inkomst av annan fastighet i utlandet eller av rörelse i utlandet. Detta torde hava varit avsett att gälla jämväl enligt kommittéförslaget, enär enligt detsamma all fastighet och all rörelse i utlandet skolat utgöra en enda förvärvskälla. Kommitténs i 42 § av dess förslag upptagna bestämmelse, att underskott å förevarande förvärvskälla i dess helhet icke får avdragas från inkomst av annan förvärvskälla, har bibehållits i det nu framlagda förslaget och har sin plats i 46 §.

40 §.

Denna paragraf motsvarar 41 § 3 mom. i kommittéförslaget och i C-förslaget.

41 §.

Förevarande paragraf har närmast sin motsvarighet i 72 § i kommitténs förslaget och i C-förslaget.

I nu gällande lagstiftning saknas uttryckliga bestämmelser för avgörandet av frågan, till vilket beskattningsår en given intäkt är att hänföra. I praxis torde frågan hava lösts på det sättet, att intäkten hänförts till det beskattningsår, under vilket den kan anses hava intjänats, och icke till det år, då intäkten influtit till den skattskyldige, så t. ex. i fråga om köpeskilling för varor, som sålts på kredit, lön och tantième, ränta, som belöpt på ett år, men betalts ett senare år o. s. v. (Jag bortser i det följande från aktieutdelning; det särskilda sätt, varpå beskattningen av aktieinkomst har anordnats, har medfört, att hos aktieägarna beskattats deras andel i den utdelade vinsten först det år, då utdelning skett, och icke redan det år, då vinsten intjänats av bolaget.) Då fråga är om det beskattningsår, till vilket en omkostnad är att hänföra, gäller i motsvarande delar vad nyss sagts om inkomst. Beträffande inneliggande lager av varor och

produkter gäller, att vid beräkningen av inkomst av rörelse hänsyn skall tagas till lagret, så att värdet av tillverkade produkter kommer att bliva intäkt för det år, under vilket tillverkningen skett, men att däremot förhållandet är det motsatta vid beräkningen av inkomst från jordbruksfastighet.

Kommittéförslaget upptager i viss utsträckning bestämmelser i förevarande avseende. Så skall enligt punkt 7 av anvisningarna till 37 § tantième eller liknande förmån räknas som intäkt först under det år, då den blivit för lyftning tillgänglig, samt enligt punkt 4 av anvisningarna till 41 § avdrag för ränta få ske allenast för det beskattningsår, varunder räntan utbetalts, dock att i rörelse eller yrke, varöver förts handelsböcker i enlighet med vad därom är särskilt stadgat, ränteavdraget må göras efter bokföringsmässiga grunder. Slutligen stadgas i 72 §, att ränta eller annan periodvis inflytande likvid skall räknas såsom intäkt under det år, då den blivit för lyftning tillgänglig, dock att, om räntan eller likviden utgör intäkt i rörelse eller yrke, varöver förts handelsböcker i enlighet med vad därom är särskilt stadgat, inkomsten må beräknas efter bokföringsmässiga grunder. Såsom exempel på periodvis inflytande intäkt nämnes i anvisningarna bland annat ersättning för upplåten skogsavverkningsrätt. Vad angår lager o. dyl. föreskrives i 35 § 1 mom., att vid beräkning av inkomst av rörelse eller yrke hänsyn skall tagas till in- och utgående balans, och detsamma bör tydligen jämväl ske, när enligt 28 § inkomst av jordbruk skall beräknas efter bokföringsmässiga grunder.

Inkomstskattesakkunniga hava i 10 § 4 mom. av sitt förslag upptagit generella bestämmelser om det beskattningsår, till vilket en intäkt är att hänföra. För skattskyldig, som enligt lag varit pliktig föra handelsböcker, skall inkomsten beräknas efter bokföringsmässiga grunder, men skall för annan skattskyldig intäkt anses hava åtnjutits och utgift få avdragas det år, då intäkt influtit eller blivit tillgänglig för lyftning resp. utgift betalats. I anvisningarna meddelas närmare bestämmelser.

Förevarande spörsmål har berörts blott i ett fåtal utlåtanden.

Inkomna yttranden.

Länsstyrelsen i *Gävleborgs län* anser de i kommittéförslaget beträffande vissa slag av intäkt meddelade bestämmelser, att de skola anses utgöra intäkter under det beskattningsår, desamma blivit tillgängliga för lyftning böra gälla beträffande alla intäkter, varå bestämmelserna kunna vara tillämpliga, t. ex. även i fråga om intäkt av tjänst och intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet.

Jämväl länsstyrelsen i *Uppsala län* och *två taxeringsnämndsordförande* framföra det önskemålet, att generella bestämmelser i förevarande avseende måtte meddelas.

Länsstyrelsen i *Malmöhus län* anför:

»Länsstyrelsen finner de sakkunnigas förslag och de anvisningar, som till detta lagrum givits, vara obetingat att föredraga framför motsvarande bestämmelser i kommunalskatteförslaget. Även om de sakkunnigas anvisningar i stora delar få anses självklara, måste de dock bliva ägnade att klara begreppen för taxeringsmyndigheterna, helst som dessa anvisningar fått en redig avfattning.

I ett visst avseende innefatta emellertid dessa bestämmelser en ändring av vad som nu gäller beträffande rörelseidkare, vilken ändring de sakkunniga måhända icke beaktat. Nu gällande deklarationsbilaga för rörelseidkare skiljer icke mellan *bokföringspliktiga* och *icke bokföringspliktiga rörelseidkare,* utan den skiljer mellan *dem, som föra handelsböcker* och *dem, som icke föra handelsböcker.* Att bilagan för dem, som föra handelsböcker, faktiskt icke passar för andra än dem, som haft dubbel bokföring, samt att bilagan för dem, som icke föra handelsböcker, är bristfällig därutinnan, att den icke redovisat in- och utgående varuskulder och varufordringar, äro saker för sig, som länsstyrelsen i detta sammanhang allenast vill i förbigående anmärka.

Nu har emellertid länsstyrelsen funnit de sakkunnigas förslag alldeles förträffligt därutinnan, att det skiljer mellan bokföringspliktiga och icke bokföringspliktiga rörelseidkare. Alla till den första gruppen hörande rörelseidkare skola så till vida deklarera bokföringsmässigt, att in- och utgående lager samt in- och utgående varufordringar och varuskulder skola bliva avgörande för det skattepliktiga inkomstbeloppet. I deklarationsavseende böra emellertid nu gällande bilagor reformeras och vara olika för dem, som haft dubbel bokföring, och dem, som haft enkel bokföring.

Alla rörelseidkare däremot, vilka icke äro lagligen bokföringspliktiga, böra upprätta sin inkomstberäkning enligt anvisningarna till nu förevarande paragraf, vilket innebär, att de *icke,* såsom nu gällande bilaga och huvuddeklarationens anvisningar i punkterna 37 och 38 föreskriva, skola såsom inkomst upptaga även fordringar för under året försålda varor och icke heller skola såsom omkostnader upptaga skulder för inköpta varor, varjämte all balansering av varulager bortfaller.

Detta blir enligt länsstyrelsens förmenande en obetingad fördel och kommer att underlätta deklarationsförfarandet för en mängd smärre rörelseidkare utan bokföringsplikt. Men följden blir en olägenhet så tillvida, att ytterligare en blankett till bilaga för dessa rörelseidkare blir nödvändig, vilket så tillvida kan medföra villervalla, att de skattskyldiga få svårt att välja den rätta blanketten.»

Länsstyrelsen i *Kopparbergs län* avstyrker den av kommittén föreslagna bestämmelsen, att ränta skall räknas som intäkt icke under det år, varpå den belöper, utan under det år, då den blir tillgänglig för lyftning. Härom uttalar länsstyrelsen:

»Någon olägenhet vid tillämpningen av det av kommittén föreslagna stadgande, då frågan gäller räntemedel å i bank insatta penningar eller ränta å obligationer, lärer väl icke uppstå, men, där låntagaren är en enskild person, komma förhållandena att ställa sig annorlunda. Det kan ju tänkas att en låntagare, ehuru fullt solid, vägrar att utbetala ränta, vilken då icke kan bli för lyftning tillgänglig, förrän densamma på exekutiv väg indrivits. Vidtagas ej sådana åtgärder eller träffas ej med gäldenären överenskommelse om räntans läggande till kapitalet eller lämnas ej å rän-

tan särskild förskrivning, synes det fall kunna inträffa, att räntan icke blir föremål för beskattning. Den omständigheten, att låntagaren kan bliva insolvent, synes knappt utgöra skäl för den av kommittén föreslagna bestämmelsen. Även om särskild förbindelse utfärdats för räntan eller överenskommelse träffats om räntans läggande till kapitalet, kan gäldenären bliva urståndsatt att fullgöra räntelikviden, men skall i dessa fall, enligt kommitterades uppfattning, fordringsägaren likväl anses hava lyftat räntan och blir skattskyldig för densamma.

Faran för att en långivare får erlägga skatt för ett räntebelopp, som sedermera icke inflyter, torde i regel kunna avvärjas på det sätt, att långivaren, därest han befarar insolvens hos gäldenären, i deklarationen anmärker detta förhållande, och lärer taxeringsnämnden, om långivarens farhågor befinnas hava skäl för sig, icke påföra beskattning för räntebeloppet.»

Rörande den föreslagna bestämmelsen, att, om skogsavverkningsrätt upplåtits mot betalning, som skall erläggas under flera år, såsom intäkt för varje särskilt år skall upptagas den del av köpeskillingen, som under samma år influtit, uttalar länsstyrelsen i *Kopparbergs län* den farhågan, att densamma lätt kan medföra, att en del av köpeskillingen blir obeskattad. Liknande farhågor hava kommit till uttryck uti de av länsstyrelserna i *Jönköpings* och *Kalmar län* avgivna utlåtandena. Sistnämnda länsstyrelse, vilken dock tillstyrker kommittéförslaget i denna del, anför sålunda:

»Länsstyrelsen tillåter sig framhålla, att det för närvarande tillämpade förfaringssättet ur fiskalisk synpunkt är fördelaktigare, i det att det erbjuder möjlighet för taxeringsmyndigheterna att lättare kontrollera, att inkomst av ifrågavarande slag verkligen blir taxerad. Med kommitténs förslag är det nämligen icke uteslutet, att en och annan avbetalning icke blir beskattad. Till förekommande härav blir det säkerligen nödvändigt, att minnesanteckningar rörande dylika försäljningar föras hos taxeringsnämnderna eller ock att tillbörlig uppmärksamhet ägnas åt innehållet i föregående års deklarationer. I varje fall synes erforderligt, att den skattskyldige ålägges att, då inkomst av ifrågavarande slag första gången upptages i deklaration, lämna uppgift å hela köpeskillingen och huru den skall betalas.»

Kammarrätten har uttalat, att kommitténs förslag, att beskattningsåret för tantième skall framflyttas till det år, då densamma skall lyftas, synes riktigt och ur taxeringssynpunkt tilltalande, men att det erfordras övergångsbestämmelser till förekommande av dubbelbeskattning. Beträffande 72 § i kommittéförslaget har kammarrätten anmärkt, att den i andra stycket av nämnda paragraf medgivna inkomstberäkningen av räntor och andra periodvis inflytande likvider efter bokföring, till undvikande av missbruk, syntes böra göras beroende av beskattningsnämnds godkännande genom inskjutande av orden »efter beskattningsnämnds beprövande».

En ledamot av kammarrätten var skiljaktig och avstyrkte kommittéförslaget i vad det avsåg att framflytta taxeringen av tantième, därvid han framhöll, att detta strede mot principen att taga inkomster till beskattning

så snart som möjligt samt att, om förslaget genomfördes, den nödvändiga övergångsbestämmelsen skulle föranleda, att flertalet tantièmetagare icke bleve taxerade till inkomst av tantième under första året av den nya ordningen.

Uti den promemoria angående rätt till avdrag vid beskattningen för värdeminskning å inventarier, byggnader m. m. i rörelse eller yrke, som *1924 års skatteberedning* i oktober 1926 avlämnat, har förevarande spörsmål något berörts. Under 72 § har nämligen i promemorian upptagits bestämmelser i förevarande avseende ävensom i punkt 1 av anvisningarna till nämnda paragraf närmare bestämmelser i vad avsåg skattskyldiga, som varit pliktiga föra handelsböcker. Härvid har skatteberedningen i huvudsak anslutit sig till inkomstskattesakkunnigas förslag. Några anvisningar rörande skattskyldiga, som icke varit pliktiga föra handelsböcker, upptogos ej i förslaget.

Uti de utlåtanden, som avgivits över nämnda promemoria, har frågan om inkomståret i allmänhet icke berörts. Någon bestämd gensaga har icke gjorts mot att denna fråga för dem, som äro bokföringspliktiga, löses med hänsyn till bokföringsmässiga grunder.

Departementschefen.

Det måste anses önskligt att i skattelagstiftningen införa mera generella bestämmelser till ledning vid avgörandet av förekommande tvister, till vilket beskattningsår en intäkt är att hänföra. Vad först angår den stora massan skattskyldiga, vilka icke driva jordbruk eller rörelse, torde det för dem vara naturligast att hänföra intäkten till det år, då den influtit och de alltså kunnat disponera den. Detta måste anses vara fallet icke blott när fråga är om ränteintäkt, utan även när det gäller intäkt av tjänst och speciellt då fråga är om intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. Om en person t. ex. haft ett tillfälligt uppdrag, vilket sträckt sig över två år och likviderats först sedan det blivit slutfört, torde det anses främmande för det allmänna föreställningssättet, om han skulle såsom intäkt för det första året upptaga ett belopp, som av honom beräknats utgöra skälig ersättning för den under det året utförda delen av arbetet. Trots den i lagskipningen tillämpade praxis torde ock de skattskyldiga i stor utsträckning hava deklarerat intäkt såsom hörande till det år, då den influtit; särskilt gäller detta ränteinkomst. Jag har för den skull i denna del anslutit mig till den princip, som kommit till uttryck i inkomstskattesakkunnigas förslag och jämväl torde hava legat till grund för kommittéförslaget. Man synes även på detta sätt enklast lösa frågan om avdrag för förluster på fordringar av ifrågavarande slag. Då fordran icke skall upptagas såsom intäkt, kan avdrag för förlust icke ifrågakomma. Skulle åter en upplupen räntefordran eller fordran på intjänad arbetslön betraktas såsom intäkt, måste tagas under övervägande, under vilken form förlust på dylika fordringar bör få avdragas vid be-

skattningen, enär sådan förlust näppeligen kan betraktas såsom kapitalförlust. Vidkommande därefter dem som driva jordbruk så gäller, såsom nyss påpekats, redan nu, att vid inkomstberäkningen hänsyn icke skall tagas till inneliggande lager, och det förefaller lämpligast att i fråga om fordringar och skulder följa samma regler som i fråga om nyss behandlade kategori skattskyldiga, så att ej heller utestående fordringar och skulder inverka på inkomstberäkningen.

Vad slutligen angår skattskyldiga, som driva rörelse, finner jag det rätt självklart, att för rörelseidkare, som enligt lag är pliktig föra handelsböcker, inkomsten av rörelsen bör beräknas efter bokföringsmässiga grunder, så att hänsyn tages till in- och utgående balans av varulager, inventarier, fordringar, skulder m. m. Om inkomstberäkningen för en dylik rörelseidkare icke toge hänsyn till in- och utgående balans, skulle den säkerligen i de flesta fall bliva fullständigt missvisande och giva ett oriktigt uttryck för hans skatteförmåga. Kammarrättens förslag att låta beskattningsnämnds godkännande vara avgörande för huruvida inkomstberäkningen i fråga om vissa slag av intäkter skall ske efter bokföringsmässiga grunder kan icke av mig bifallas, då det synes nödvändigt, att inkomstberäkningen för en och samma förvärvskälla i sin helhet sker antingen efter bokföringsmässiga eller efter icke bokföringsmässiga grunder. Vidkommande åter frågan om beräkningen av inkomst av rörelse för dem, som icke äro pliktiga föra handelsböcker, är jag mera tveksam om vilken lösning är att föredraga. Onekligen tala, på sätt länsstyrelsen i Malmöhus län framhållit, starka skäl för att behandla dem på samma sätt som de skattskyldiga, vilka icke driva rörelse. Emellertid torde, såsom jag tidigare i annat sammanhang omnämnt, det visa sig nödvändigt att till särskild behandling upptaga frågan, huruvida särskilda grunder böra införas för beräkningen av inkomst för antingen alla skattskyldiga, som enligt lag äro pliktiga föra handelsböcker, eller för vissa grupper av dem. Vid sådant förhållande finner jag det icke lämpligt att redan nu i visst avseende föreslå skilda bestämmelser för bokföringspliktiga och icke bokföringspliktiga rörelseidkare, enär detta skulle kunna föregripa lösningen av övriga hithörande frågor. För den skull skola enligt det nu framlagda förslaget liksom hittills samma regler gälla för alla rörelseidkare vid beräkningen av deras inkomst av rörelse.

Kammarrätten har, bland annat, påpekat behovet av särskilda bestämmelser till förekommande därav, att vid övergången till de nya reglerna tantième bleve beskattad två gånger. Risk för dubbelbeskattning kan föreligga icke blott i det påpekade fallet utan även i andra fall, när en inkomst enligt det nya förslaget skall hänföras till annat beskattningsår än enligt nu gällande bestämmelser. Erforderlig övergångsbestämmelse till förekommande av dylik dubbelbeskattning har upptagits i förslaget.

42 §.

Denna paragraf motsvarar 68 § i kommitténförslaget och i C-förslaget.

Länsstyrelsen i *Uppsala län* framhåller, att, om det verkligen kan anses riktigt, att, då fråga är om jordbrukare, som bor på den fastighet han brukar, värdet av hans bostadsförmån uppskattas med hänsyn tagen jämväl till »den förmån han har av att bo på arbetsplatsen», så torde denna synpunkt också böra tillämpas vid taxering av t. ex. tjänstemän och arbetare, som äga egna hem i närheten av arbetsplatsen eller åtnjuta av arbetsgivaren där upplåten bostad. Beträffande bestämmelsen om uppskattning av värdet av produkter, varor eller andra naturaförmåner, som ingå i lön eller annan inkomst, anför länsstyrelsen, att, om därvid verkligen skulle avses, att t. ex. en jordbrukare skall upptaga från den egna fastigheten åtnjutna produkter till högre värde än som motsvarar det pris han själv vid försäljning av dylika produkter kan erhålla eller en handlande skall upptaga de varor han tillgodogör sig ur den egna affären till högre värde än som motsvarar inköpspriset, en sådan princip knappast kan vara med billighet och rättvisa överensstämmande.

Länsstyrelsen i *Södermanlands län* finner kommitténs förslag i fråga om grunderna för taxering av bostads- och andra naturaförmåners värde vara ägnat att främja rättvisa och jämlikhet mellan skilda grupper av inkomsttagare.

Länsstyrelsen i *Jönköpings län* anför, att vid fastställande av värdet av naturaförmåner taxeringsnämnderna för närvarande ganska allmänt torde utgå från vissa normalvärden, som vid sammanträden med taxeringsnämndernas ordförande inför länsstyrelsen eller ock i annan ordning blivit antagna att för helt län eller viss del därav tillämpas. Därest de deklarerade värdena å ifrågavarande förmåner mera avsevärt understiga de efter förenämnda normalvärden uträknade beloppen, justerar taxeringsnämnden de deklarerade värdena. För vinnande av jämlikhet i taxeringen såväl jordbrukarna sins emellan som emellan jordbrukare och andra inkomsttagare är nämnda praxis av största betydelse. Tillämpningen av vissa normalvärden å jordbrukares naturaförmåner skulle dock få ännu större betydelse, om värdena fastställdes av någon statsmyndighet, så att taxeringsnämnderna icke kunde, såsom nu emellanåt sker, underlåta att tillämpa värdena. Länsstyrelsen föreslår därför, att normalvärden å jordbrukares naturaförmåner och å arbetsanställdas förmån av fri bostad med värme och belysning samt så kallat fritt vivre fastställas av socialstyrelsen att tillämpas såsom minimivärden, vilka för vederbörande kommun såsom helhet icke må frångås utan giltiga skäl och utan att dessa skäl i taxeringsnämndens protokoll antecknas.

Länsstyrelsen i *Gotlands län* finner kommittén hava gått väl långt i förevarande avseende. Att i fråga om produkter från jordbruk till eget

hushåll frångå en prisberäkning, som stöder sig på vad lantbrukaren — normalt taget — kan påräkna genom försäljning i stället för genom konsumtion och i stället fästa sig vid vad, kanske i särskilda undantagsfall, enstaka konsumenter få betala, synes vara att till förmån för en teoretisk spekulation i avseende å taxerings likformighet utan väsentlig vinst i skattehänseende införa svårtillämpliga och för de skattedragande motbjudande grunder.

Länsstyrelsen i *Malmöhus län* anför, att i fråga om värdesättningen av naturaförmåner vid jordbruk i praktiken av taxeringsmyndigheterna torde begagnas en varje år vid sammanträde med taxeringsnämndsordförandena överenskommen schablon. Det kan emellertid sägas, att en sådan schablon i allmänhet verkar till en väl låg värdesättning. Det skulle således kunna vara skäl att avfatta anvisningarna härom på något sätt, ledande till en något högre värdesättning vid överenskommandet om schablonen. Länsstyrelsen anser sig kunna skänka sitt fulla erkännande åt det av kommittén ifrågasatta uppskattningsförfarandet i fråga om bostadsförmån och då särskilt bostad för jordbrukare, varigenom en rättvisan mera motsvarande värdering av denna förmån än hittills torde vara att ernå. Mera tveksam ställer sig länsstyrelsen i frågan om att värdet av produkter från egendomen skulle upptagas efter ortens pris, vilket väl innebär priset för inköp i detalj. För vederbörande skattskyldige blir det säkerligen oftast oförståeligt, att han i sin deklaration skall för sådana varor beräkna ett annat pris än han erhållit därför vid försäljning.

Länsstyrelsen i *Skaraborgs län* framhåller, att tillämpningen av bestämmelserna i nu gällande författning om värdesättning av skattskyldigs naturaförmåner har vållat taxeringsmyndigheterna mycket besvär och arbete. De hos prövningsnämnden anförda besvären över taxeringsnämndens beslut hava också i ett flertal fall rört sig om värdesättningen av dessa naturaförmåner, vilka de skattskyldiga i sina deklarationer upptagit till alltför låga värden och därför fått ändrade av taxeringsnämnden. Vid de sammanträden med taxeringsnämndsordförande m. fl., vilka brukat hållas i länet före taxeringsarbetets början, har också överenskommelse träffats om vissa enhetsvärden å dessa naturaförmåner, men vid tillämpningen härav har det ofta visat sig, att resultatet av dessa överenskommelser varit allt annat än tillfredsställande. Önskligt vore därför, att värdet av naturaförmånerna kunde bestämmas på ett mera objektivt och enhetligt sätt och att det icke överlämnades åt de skattskyldiga själva att värdesätta desamma.

Svenska Landskommunernas förbund anför:

»Anvisningarna till lagförslagets 68 § synas leda till icke önskvärda konsekvenser. Att sålunda låta värdet av förmånen av fri bostad stå i relation till jordbruksfastighetens värde skulle t. ex. leda till att förmånen av fritt husrum i en sämre och mindre bostad på en större egendom skulle komma att taxeras högre än en betydligt bättre och större bostad å en mindre egendom.

Genom bestämmelsen att värdet av produkter, varor eller andra naturaförmåner, som ingå i lön eller annan inkomst, skall upptagas efter det pris, som i orten gällt, därest det varit fråga om att för penningar förskaffa sig dem, har kommittén synbarligen avsett att åstadkomma en ur beskattningssynpunkt rättvis värdering av skatteförmågan för å ena sidan löntagare och å andra sidan övriga skattskyldiga, särskilt jordbrukare och näringsidkare. Ur rent teoretisk synpunkt torde också kanhända intet vara att erinra mot en dylik bestämmelse. I praktiken skulle emellertid, enligt styrelsens mening, bestämmelsen ofta komma att verka i motsatt riktning. Då jordbrukare, såsom flerstädes händer, för partipris sälja produkterna till närboende, skulle dessa således få produkterna till billigare pris än producenterna själva. Även för handlande, som hava möjlighet att i sin affär taga produkter till inköpspris, synes bestämmelsen komma att verka mindre rättvist. På grund av det anförda får styrelsen därför avstyrka ifrågavarande bestämmelse.»

En ledamot av styrelsen för svenska landskommunernas förbund var skiljaktig och biträdde icke styrelsens förenämnda uttalande, enär kommittén genom den föreslagna anordningen endast avsett att söka åstadkomma en möjligast rättvis mätare på skatteförmågan hos de olika individerna.

Smålands och Blekinge handelskammare föreslår, att Kungl. Maj:t, efter förslag av socialstyrelsen, måtte fastställa minimivärden, som inom varje ortsgrupp skola gälla vid värdesättningen av naturaförmåner och som endast under för varje särskilt fall antecknade omständigheter få av taxeringsmyndigheterna underskridas.

Handelskammaren i Gävle finner kommitténs förslag, att produkter och förmåner från egen rörelse skola uppskattas efter vad de på orten betingat för en löntagare, som måste anskaffa dem i detalj, orimligt. Det skulle innebära, att en partihandlare nödgades deklarera vinst efter detaljpriser, om han säljer till sig själv. Det riktiga synes här vara, att såväl jordbrukares som annan näringsidkares i eget hushåll använda produkter upptaxeras efter »gårdens pris», d. v. s. efter det pris, som betingas i vederbörandes rörelse.

Sveriges skogsägareförbund, som finner den tankegång, vilken ligger till grund för kommitténs motivering, att det för en arrendator eller en skogsarbetare skulle vara så särskilt värdefullt att ha bostad nära arbetsplatsen, föga rimlig, anför vidare:

»En konsekvens av denna tankegång skulle bliva följande. Om ett industriföretag bygger och upplåter ett antal fullt lika arbetarebostäder åt sin personal, så skulle värdet av denna bostadsförmån deklareras olika allt efter om bostaden låge på 100, 500 eller 1,000 meters avstånd från fabriken. Eller ett annat fall. Inägojorden till ett bolagshemman är belägen inne i en kyrkby (detta är ett ej ovanligt fall). Manbyggnaden är synnerligen begärlig som bostad åt löntagare, hantverkare eller annat folk i byn, men upplåtes givetvis åt jordbruksarrendatorn. Värdet av bostadsförmånen skulle då för honom beräknas över platsens allmänna hyresnivå, enbart därför att han får bo på arbetsplatsen.

I övrigt vill förbundet erinra därom, att ett mycket stort antal jordbrukare i landets alla delar, detta gäller såväl självägare som arrendatorer,

hava så små jordbruk, att endast en liten del av deras arbetskraft tages i anspråk för skötseln av dessa. I övrigt försörja de sig genom lönearbete, ofta nog långt borta från bostaden. För dessa jordbrukare motväges förmånen av att bo på platsen för det egna jordbruksarbetet ofta mer än väl av nackdelen att ha platsen för förvärvsarbetet på stort avstånd.

Förbundet påyrkar därför, att värdet av bostadsförmån skall upptagas helt efter ortens pris.»

Sveriges allmänna lantbrukssällskap uttalar i fråga om kommitténs förslag angående värdesättningen av bostadsförmån, som jordbrukare tillgodogör sig å av honom brukad fastighet, följande:

»Att jordbrukare skulle belastas med högre värde å förmånen av fri bostad å egen fastighet, därför att denna ligger vid hans arbetsplats, skulle orättvist belasta denne i förhållande till andra skattebetalare, som åtnjuta samma förmån, men som få sitt bostadsvärde beräknat till ortens hyrespris utan hänsyn till, om de hava sitt arbete nära denna bostad eller ej, och alltså utan tillägg för bostadens närhet till arbetsplatsen. Kommitténs påstående, att värdet av att bostaden befinnes å arbetsplatsen skulle stiga med fastighetens storlek, är även orimligt. Om t. ex. å tvenne jordbruk, det ena å 10 hektar, det andra å 50 hektar, bostäderna hava alldeles samma utrymmen och bekvämligheter, så är bostadsförmånen å den senare egendomen givetvis ej mera värd och ännu mindre 5 gånger mera värd, därför att denna egendoms areal är 5 gånger större än den förras.

Sällskapet kan därför icke godkänna kommitténs motivering på denna punkt utan finner, att bostadsförmån för jordbrukare, liksom för andra skattedragare, vilka bo i egna bostäder, bör värderas efter bostädernas utrymmen och beskaffenhet enligt i orten gällande hyrespris. Detta kan givetvis ofta ej beräknas för varje bostad för sig utan efter mera generella grunder.»

Beträffande kommitténs förslag, att värdet av produkter, varor eller andra naturaförmåner, som ingå i lön eller inkomst, skall beräknas efter ortens pris, anför sällskapet:

»För undvikande av missförstånd med hänsyn till tolkningen av »ortens pris», anser sällskapet att anvisningarna på ifrågavarande punkt böra formuleras så, att nyttigheterna ifråga böra upptagas *till försäljningspriset för motsvarande kvantiteter vid egendomen.*

Om t. ex. en jordbrukare tillgodogör sig mjölk för eget hushåll, bör denna upptagas till det pris, som erhålles vid detaljförsäljning för kontinuerlig leverans av mjölk från egendomen, alltså till samma pris som t. ex. en hantverkare eller löntagare får betala, om han regelbundet hämtar sin mjölk från jordbrukarens ladugård. Däremot vore det oriktigt att vid mjölkens värdesättning tillämpa det pris, som eventuellt betalas vid detaljförsäljning från ortens kanske avlägset från egendomen belägna mejeri. Tillämpas detta pris, så skulle det betyda, att lantbrukaren finge ersätta den mjölk, som han hämtar i sin ladugård, med ett pris som kanske vida överstiger, vad han själv finge uppbära vid regelbunden detaljförsäljning från samma ladugård. Att i värdet av den av jordbrukaren konsumerade mjölken inräkna transportkostnaderna för mjölk till mejeriet samt distributionskostnaderna och eventuell mellanhandsvinst vid mejeriets detaljförsäljning, vore givetvis orimligt och skulle sätta jordbrukaren i en ogynn-

sammare ställning på denna punkt än t. ex. de löntagare eller andra yrkesidkare, som direkt köpa mjölk från jordbrukaren till billigare pris än mejeriets detaljförsäljningspris. Samma förhållande gäller även vid uppskattningen av värdet å andra jordbrukets produkter såsom spannmål, mjöl, potatis, slaktdjur och dylikt.»

Liknande synpunkter hava framförts av *Södermanlands läns hushållningssällskap.*

Lantbruksstyrelsen förklarar sig biträda Sveriges allmänna lantbrukssällskaps härovan citerade uttalande och tillägger, att kommitténs förslag, i vad det avser värdesättning av inom jordbruket producerade nyttigheter, som konsumeras i vederbörandes eget hushåll, skulle bliva synnerligen betungande för mindre jordbrukare med stora familjer.

Kammarrätten uttalar beträffande förslaget om uppskattning av bostadsförmån, att det förhållandet, att vederbörande få bo på sin arbetsplats, icke utgör en omständighet av beskaffenhet att böra föranleda särskild uppskattning för taxering i samband med bostadens värde såsom sådan. I övrigt har kammarrätten icke gjort någon erinran mot innehållet i förevarande paragraf.

En ledamot av kammarrätten var skiljaktig och anförde:

»Enligt anvisningarna skall vid uppskattande av värde å bostadsförmån hänsyn tagas bland annat till den förmån en jordbrukare har av att bo på arbetsplatsen. Tankegången kunde måhända fullständigare uttryckas så, att bostadens mer eller mindre avlägsna läge från tätare bebyggda orter ej skall verka nedsättning i hyresvärdet, enär det för jordbrukaren är nödvändigt eller åtminstone innebär en fördel att hava sin bostad på arbetsplatsen. Bestämmelse av sådan innebörd skulle måhända vara ägnad att bidraga till en riktigare uppskattning av jordbrukares bostadsförmån.»

Departementschefen.

I likhet med kommittén finner jag det önskvärt, att de nuvarande bestämmelserna om värdesättning av bostads- och andra naturaförmåner ersättas med mera enhetliga föreskrifter. De ändringar i sak, som kommittén föreslagit, är jag däremot icke beredd att i allo godtaga.

Vad värdesättningen av förmånen av fri bostad beträffar, har kommittén föreslagit, att hänsyn jämväl skall tagas till den förmån, den skattskyldige har av att bo på arbetsplatsen, vilken förmån åter i regel kan anses stå i förhållande till fastighetens storlek och värde. Att på detta sätt ställa bostadsförmånens värde i relation till fastighetens storlek och värde anser jag icke riktigt. Denna föreskrift har ock i de avgivna yttrandena rönt mycken kritik. Då kommittén talat om den skattskyldiges förmån av att bo på arbetsplatsen, torde kommittén därmed hava avsett att framhålla, att den omständigheten, att uthyrningsmöjligheter saknas, icke medför, att bostadsförmånen är värdelös. Detta är riktigt. Även om ingen annan vill bosätta sig i den ifrågavarande bostaden, har denna givetvis ett värde för den, som på grund av sitt arbete måste bo där. Vid fastställandet av detta värde synes hyrespriset å kringliggande orter kunna tjäna till ledning.

Härvid torde böra beaktas, att bostadens belägenhet på stort avstånd från tätare bebyggda samhällen väl kan hava ett ganska stort inflytande på uthyrningsmöjligheterna, men att belägenheten icke behöver på den grund medföra, att bostadsförmånen blir så mycket mindre värd för jordbrukaren, som måste bo där.

Kommitténs bestämmelser om värdesättning av produkter, varor och andra naturaförmåner, som ingå i lön eller annan inkomst, torde i viss mån hava missuppfattats. Kommittén torde icke hava avsett, att detaljpriset i närgränsande samhällen skall ligga till grund för värdesättningen. En dylik värderingsgrund vore också, såsom i de avgivna yttrandena framhållits, oriktig. I detta detaljpris ingå transportkostnader, mellanhandsvinst m. m. Å andra sidan kan icke, då man strävar att åstadkomma jämlikhet mellan dem, som åtnjuta dessa naturaförmåner, och övriga skattskyldiga, tillämpas det *parti*pris, efter vilket exempelvis jordbrukarna försälja sina alster. Vid värdesättningen av naturaförmåner måste därför hänsyn tagas till det pris, som de på samma ort bosatta skattskyldiga, vilka icke åtnjuta dessa förmåner, måste betala för att förskaffa sig dem. Jag anser, att Sveriges allmänna lantbrukssällskap funnit ett riktigt uttryck för denna tanke, då den uttalat, att nyttigheterna i fråga böra upptagas till försäljningspriset för motsvarande kvantiteter vid egendomen. Detta innebär, att *detalj*priset skall läggas till grund, men icke detaljpriset vid mejeriet eller i närliggande samhälle utan det detaljpris, som i allmänhet kommer till användning, då jordbrukaren försäljer förnödenheter till kringboende löntagare och andra för deras egen konsumtion. Samma princip bör givetvis även komma till användning vid värdesättning av de varor m. m., som rörelseidkare för egen förbrukning tillgodogör sig ur sin rörelse.

I enlighet med vad jag nu anfört har jag låtit omredigera anvisningarna till förevarande paragraf.

Uti flera utlåtanden har påyrkats, att av offentlig myndighet, exempelvis socialstyrelsen eller Kungl. Maj:t efter förslag av socialstyrelsen, måtte fastställas vissa minimivärden för bostadsförmån och övriga naturaförmåner, vilka minimivärden, olika för olika ortsgrupper, icke finge vid taxeringen frångås. Någon bestämmelse härom har icke upptagits i förslaget. Med hänsyn till de skiftande förhållandena å olika orter torde det nämligen möta stora svårigheter att fastställa dylika värden för alla de olika slag av förmåner, som kunna ifrågakomma. Det synes lämpligare, att i överensstämmelse med vad nu sker vid förberedande sammanträden inför länsstyrelsen eller landskamreraren vissa normer fastställas, vilka skola inom länet tjäna till ledning vid värderingen av naturaförmåner.

43 §.

Denna paragraf saknar motsvarighet såväl i kommitteförslaget som i C-förslaget.

Beträffande bestämmelserna i denna paragraf, vilken överensstämmer med vad skatteberedningen under 67 § föreslagit i sitt betänkande angående beskattningen av inländska juridiska personers inkomst och förmögenhet, hänvisas till vad jag yttrat i avdelningen om juridiska personers beskattning.

44 §.

Denna paragraf motsvarar 69 § i kommittéförslaget och i C-förslaget.

Gällande bestämmelser.

För närvarande finnes ingen annan bestämmelse om fördelning av gäldränta på olika förvärvskällor än att i punkt 5:o) av anvisningarna till inkomstskatteförordningen föreskrives, att, då tillförlitlig utredning ej kan vinnas, fördelning av ränta på olika fastigheter eller olika rörelser må ske efter förhållandet mellan bruttointäkternas inbördes storlek. Denna fördelningsregel torde få anses supplementärt tillämplig jämväl då det gäller att avgöra, huru stor ränta som skall anses hänföra sig till en icke skattepliktig intäkt, exempelvis till ett aktiebolags intäkt av aktier i annat bolag.

Inkomstskattesakkunniga.

Inkomstskattesakkunniga hava upptagit den nuvarande fördelningsregeln för de fall, då utredning icke kan vinnas.

Kommunalskattekommittén.

Kommunalskattekommittén har i 69 § av sitt förslag såsom allmän regel för fördelning av ränta mellan olika förvärvskällor föreskrivit, att räntan må upptagas till avdrag under de särskilda förvärvskällorna efter ty skäligt prövas. Vidare har kommittén i punkt 3 av anvisningarna till 41 § upptagit den bestämmelsen, att, därest annat ej framgår av förebragt utredning, beskattningsmyndigheterna vid bedömandet av frågan, hur stor del av ett aktiebolags gäld som belöper å dess innehav av aktier, torde böra utgå ifrån, att gälden belöper å aktierna till ett belopp, motsvarande deras halva värde.

Yttranden över kommunalskattekommitténs förslag.

Uti en del inkomna utlåtanden har kritik riktats mot de av kommittén föreslagna bestämmelserna.

Så har länsstyrelsen i *Malmöhus län* framhållit, att det i praktiken i många fall varit omöjligt såväl för de skattskyldiga som i än högre grad för beskattningsnämnderna att angiva en i varje fall användbar beräkningsgrund för uppdelning av ränta å de olika inkomstkällorna, samt att det fördenskull syntes i viss mån anmärkningsvärt, att kommittén föresloge en uppdelning av räntan i ännu flera poster än hittills, samtidigt som kommittén icke lämnat annan anvisning för räntors uppdelning i tvistiga fall än »efter ty skäligt prövas».

Länsstyrelsen i *Uppsala län* har förklarat det skola verka klarläggande, om det meddelades ett positivt och generellt stadgande i fråga om ränteförde lning. *Redareföreningen* har funnit den föreslagna anvisningen för beräkning av skuldränta å aktier vara godtycklig.

Uti ett av *tre taxeringsnämndsordförande i Stockholm* avgivet utlåtande har i förevarande avseende anförts i huvudsak följande.

Den nuvarande regeln om räntans fördelning efter bruttoinkomsternas storlek hade ofta lett till rätt orimliga resultat, då bruttoinkomsterna särskilt i fråga om utdelningar å aktier och inkomst av rörelse under senare åren varit underkastade stora växlingar och ofta helt uteblivit, under det att den å de olika inkomstkällorna belöpande gälden och gäldräntan i regel vore konstanta. Att som kommittén förfarit utan vidare överlämna prövningen i detta hänseende åt de olika beskattningsnämnderna utan anvisande av någon som helst grund eller ledning för gäldräntans fördelning syntes icke vara lämpligt. Resultatet måste bliva, att olika nämnder komme att tillämpa olika fördelningsprinciper med åtföljande betydande olikhet i taxeringen och därav åter med all säkerhet föranledd ökning i antalet besvär över taxeringsbeslut. Lyckligare hade förvisso varit att, då enligt hittills vunnen erfarenhet poster från vinst- och förlustkontot i en räkenskap funnits olämpliga som fördelningsgrund, söka finna en lämpligare sådan från balansräkningen. Vad anginge den av kommittén föreslagna särskilda grunden för beräkning av gäldränta på aktier, funnes icke i anvisningarna närmare bestämt uttrycket »värde», men enligt motiveringen syntes därmed avses börsvärdet (= försäljningsvärdet). Däremot borde först framhållas, att börsvärdet ofta på kort tid kunde undergå rätt stora växlingar och att, då det ofta gällde betydande aktieposter, det belopp, på vilket ränta skulle beräknas, alltså kunde avsevärt fluktuera. Vidare måste det i alla de fall, då värdehandlingarna icke noterades på fondbörs, uppstå stora svårigheter för att icke säga omöjlighet att fixera deras värde för gäldens fördelning. Och slutligen måste, när deras värde kunde bestämmas, halveringen av detta värde såsom grund för fördelningen anses allt för godtyckligt vald. En riktigare och mera stabil grund än börsvärdet för gäldens och gäldräntans fördelning i ifrågavarande fall syntes vara värdehandlingarnas bokförda värde. Detta värde visade i varje fall storleken av det kapital, som vid varje tillfälle vore bundet i tillgångar av ifrågavarande slag, och, därest detta värde bestämdes som beräkningsgrund för fall av bristande utredning, torde i de flesta fall utredning icke komma att saknas, i vad mån denna tillgång motsvarades av egna eller av upplånade medel. Kunde, såsom förut antytts, vid avsaknad av utredning poster från balansräkningen läggas till grund för fördelningen i allmänhet av gäldränta på de olika förvärvskällorna, kunde möjligen också särskilda föreskrifter för beräknande av den på ett aktiebolags aktier i annat bolag belöpande räntan finnas helt obehövliga.

Tre taxeringskommissarier i Stockholm hava i avgivet yttrande vitsordat, att den nuvarande fördelningsregeln i praktiken befunnits olämplig, och samtidigt framhållit vikten av att för fördelningen gåves mera säkra direktiv än som angivits i 69 § av kommitténförslaget. Det syntes dem naturligast, att lagen i första hand fördelade avdragen efter tillgångarna, sådana de vore nedlagda i varje särskild förvärvskälla, och visade deras erfarenhet därpå, att det i regel icke mötte svårighet att verkställa sådan värdesättning av tillgångarna, som härför erfordrades. Vid sådant förhållande borde den särskilda fördelningsregeln i anvisningarna till 41 § punkt 3 utgå.

Skatteberedningen.

Skatteberedningen har i sitt betänkande angående beskattning av inländska juridiska personer till behandling upptagit förevarande spörsmål såsom varande av betydelse för frågan om moder- och dotterbolags beskattning. Skatteberedningen har därvid föreslagit den bestämmelsen, att, om utredning ej kan vinnas angående det upplånade kapitalets fördelning å skattskyldigs olika förvärvskällor, det upplånade kapitalet skall i och för gäldräntans fördelning hänföras till de olika förvärvskällorna i förhållande till värdet av de i varje förvärvskälla nedlagda tillgångar. Angående motiveringen för denna bestämmelse hänvisas till nyssnämnda betänkande sid. 57 o. ff.

Yttrande över skatteberedningens förslag.

I yttrande över skatteberedningens förslag ifrågasätter länsstyrelsen i *Östergötlands län*, huruvida det icke i det stora flertalet fall skulle ligga närmast till hands att låta skuldränta i första hand avdragas från inkomst av kapital eller i varje fall från ränteinkomst, där sådan funnes. Först i det fall, att dylik inkomst icke funnits till belopp motsvarande skuldräntorna, kunde de nu föreslagna avdragsreglerna behöva komma till användning. Att uppställa dylika regler av allmängiltig natur och på samma gång av beskaffenhet att kunna på ett tillfredsställande sätt motiveras, torde vara så gott som omöjligt. Fråga vore, om icke denna fördelningsfråga bäst kunde lösas av praxis efter omständigheterna i varje särskilt fall. Det förefölle dock icke, som om den hittills ofullständiga lagstiftningen på detta område skulle hava vållat några särskilda olägenheter. Spörsmålet syntes i de flesta fall hava lösts i samförstånd mellan de skattskyldiga och taxeringsmännen.

Länsstyrelsen i *Blekinge län* anför:

»Frågan, huru ränteavdrag skall fördelas på en skattskyldigs olika inkomstkällor, är sannerligen av sådan praktisk betydelse, att närmare anvisningar härom äro mycket behövliga i skatteförfattningarna, och synes det länsstyrelsen, att skatteberedningens förslag härutinnan äro i stort sett tillfredsställande, men dels synes det ej hava bemärkts, att, om t. ex. en löntagare äger en bostadsfastighet, kanske större delen av hans gäld ej kan anses häfta vid fastigheten utan vidlåder honom personligen (t. ex. utbildningsskuld, spekulationsskuld m. m.), varför ränta å dylika skulder böra direkt hänföras till allmänna avdrag, dels måste de anförda skälen för räntebeloppens fördelning efter de bokförda värdebeloppen anses föga bärkraftiga, varemot saluvärden och taxeringsvärden för fastigheterna böra för alla skattskyldiga vara den avgörande fördelningsgrunden, fastän givetvis en viss stabilitet å de till fastighets- och aktietillgångar hänförda räntebeloppen härigenom ej bör förhindras. Då ett aktiebolag frikallas från beskattning för inkomst av aktieutdelning från andra bolag, och förstnämnda bolags beskattningskommuner således ej få åtnjuta någon skatteförmån från de tillgångar, som bolaget äger i andra bolag, synes det länsstyrelsen både rättvist och riktigt, att ingen gäldränta får belasta ett sådant bolag för de med ifrågavarande tillgångar sammanhörande skulder, ty rättigheter och skyldigheter böra alltid svara mot varandra.»

Femton *länsstyrelser* hava antingen direkt tillstyrkt skatteberedningens förslag eller ock anfört, att ingen erinran funnits mot förslaget.

Sveriges redareförening tillstyrker förslaget.

Skånes handelskammare har vid sitt utlåtande bilagt en inom handelskammaren utarbetad promemoria, där det i fråga om den föreslagna nya fördelningsregeln för gäldränta framhålles, att densamma syntes mindre väl stämma överens med de för vårt skattesystem gällande grundprinciperna. Även om en fördelning efter intäkternas storlek i vissa fall kunde leda till oegentligheter — vilket för övrigt säkerligen komme att inträffa, vilken konventionell fördelningsgrund som än bestämdes — så borde dock fasthållas vid att inkomsten som sådan vore den för hela skattesystemet godtagna mätaren på skattepliktens storlek, och att därför inkomsten även från olika förvärvskällor i de flesta fall finge antagas ge det riktigaste utslaget, då det gällde att på dessa fördela ett företags gäldränta.

Kammarrätten har beträffande den av skatteberedningen föreslagna ändrade regeln för fördelning av gäldränta å olika inkomstkällor framhållit, att fråga vore, om ej den av skatteberedningen antagna utgångspunkten — att moder- och dotterföretags sammanlagda skattebörda ej borde bliva större än, om allenast ett stort företag funnits, detta skulle haft att draga — borde betinga avdrag även för ränta, som hänförde sig till aktier och föreningsandelar i dotterföretag. Det funnes anledning att vara tveksam i detta avseende. I övrigt har kammarrätten icke funnit något att erinra emot skatteberedningens ifrågavarande förslag.

Departementschefen.

Frågan om gäldräntans fördelning är ett spörsmål av stor betydelse, särskilt för den interkommunala beskattningen. Och denna fråga får än större vikt, därest, i enlighet med vad jag förut föreslagit, den s. k. kedjebeskattningen skall upphöra även vid statsbeskattningen. Vid ett övervägande av frågan, vilken supplementär regel för gäldräntans fördelning, som bör givas, finner jag skatteberedningens förslag böra tillerkännas företräde framför nu gällande bestämmelse. Skatteberedningens förslag synes mig nämligen bättre än den nuvarande regeln svara mot vad som från sund ekonomisk synpunkt torde vara det naturligaste betraktelsesättet. Om en skattskyldig har flera förvärvskällor, är det icke alls givet, att den mest vinstgivande förvärvskällan är den mest skuldbelastade. Tvärtom kan den dåliga förvärvskällan ofta hava krävt jämförelsevis större kapitalinvestering än den goda. Rimligare och naturligare synes mig då det resonemanget, att den skattskyldige i envar av sina förvärvskällor anses hava procentuellt lika stor andel av sina tillgångar belånade. Skatteberedningen har föreslagit, att vid räntefördelningen hänsyn skall tagas till det bokförda värdet av olika tillgångar, när fråga är om skattskyldig, som varit pliktig föra handelsböcker. Hänsyn till det bokförda värdet synes böra tagas endast under den förutsättningen, att den skattskyldige verkligen haft ordnad bokföring. Men under denna förutsättning torde den av skatteberedningen föreslagna regeln böra gälla även i fråga om skattskyldig, som icke varit pliktig föra böcker.

45 §.

Denna paragraf saknar givetvis motsvarighet i kommittéförslaget. I C-förslaget motsvaras den av 42 § 1—6 mom.

Procentavdragets fördelning mellan flera skattskyldiga.

Enligt 1910 års bevillningsförordning, sådan den lydde före 1920 års provisorium, skulle inkomsten av fast egendom alltid anses motsvara vissa procent av taxeringsvärdet — sex för jordbruksfastighet och fem för annan fastighet — och den kommunala bidragsskyldigheten utgöras efter den sålunda beräknade inkomsten, evad den verkliga inkomsten av fastigheten varit större eller mindre. Genom provisoriet infördes garantibeskattningen: för fastigheten skall utgå skatt efter den inkomst, som fastigheten i verkligheten lämnat, men om denna inkomst understiger nyssnämnda procentuellt beräknade belopp, skall skatten utgå efter detta belopp, vilket alltså är ett garanterat minimum för skatteberäkningen.

Tekniskt utformades bestämmelserna enligt den sålunda införda principen på det sätt, *att* fastighetsbevillning fortfarande skulle utgå, *att* därjämte inkomstbevillning skulle utgöras men ej blott för inkomst av kapital och arbete utan även för inkomst av fast egendom, *samt att* vid taxering av sistnämnda slag av inkomst avdrag skulle ske »för det genom fastighetsbevillning beskattade belopp av sex för hundra av taxeringsvärdet för jordbruksfastighet och fem för hundra av taxeringsvärdet för annan fastighet, som av ägare eller innehavare eller, då fråga är om jordbruksfastighet eller boställe, som av ägaren eller innehavaren upplåtits till landbo eller arrendator, av denne begagnats till utövande av sådan inkomstgivande verksamhet varom i 9 § 1 mom. *a)—d)* samt 9 § 3 mom. *a)* 1:o) och 3:o) sägs» (11 § 2 mom. 1:o) *a)* bevillningsförordningen).

1921 års riksdag.

I proposition (nr 31) till 1921 års riksdag föreslog Kungl. Maj:t, att 11 § 2 mom. 1:o) a) bevillningsförordningen skulle erhålla sådan ändrad lydelse, att vid beräkning utav inkomst av fast egendom avdrag finge ske »för det genom fastighetsbevillning beskattade belopp av sex för hundra av taxeringsvärdet för jordbruksfastighet och fem för hundra av taxeringsvärdet för annan fastighet, varav åtnjutits inkomst, varom i 9 § 1 mom. *a)—d)* sägs, eller för frälseränta; skolande detta avdrag ske från ägarens eller innehavarens inkomst av fastigheten eller frälseräntan utom för det fall, att ägare eller innehavare åt landbo eller arrendator upplåtit jord, då avdraget skall ske från landbons eller arrendatorns inkomst av fastigheten».

Dåvarande chefen för finansdepartementet yttrade vid anmälan av förslaget såsom motivering för den sålunda föreslagna ändringen, bland annat, följande:

»Därest en jordbruksfastighet upplåtits till arrendator, har såväl ägaren som arrendatorn inkomst av fastigheten, nämligen ägaren inkomst, varom förmäles i 9 § 1 mom. a), samt arrendatorn inkomst, varom förmäles i 9 § 1 mom. b). Villkoren för avdrag från inkomsten av sex procent å taxe-

ringsvärdet äro sålunda för bådas vidkommande uppfyllda, men det framgår icke med tydlighet av stadgandet, huruvida båda skola få åtnjuta avdrag eller blott en av dem och, i senare fallet, vilkendera är berättigad till avdraget. Meningen har uppenbarligen icke varit, att båda skola erhålla avdrag, då avdraget är avsett att förekomma dubbelbeskattning av den del av inkomsten, som anses redan vara beskattad genom fastighetsbevillningen, men icke att medföra lindrigare beskattning av inkomst av utarrenderad jordbruksfastighet än av annan inkomst samt, då fastighetsbevillning ej av både ägare och arrendator utgöres för en och samma fastighet, icke gärna mer än *ett* avdrag kan komma i fråga. Då det enligt 3 § bevillningsförordningen är ägaren eller den med ägaren likställde innehavaren av en fastighet, som skall utgöra bevillningen för fastigheten, samt enligt 2 kap. 23 § i lagen om nyttjanderätt till fast egendom arrendator icke skall ansvara för jordägaren åliggande bevillning, kunde det synas ligga närmast till hands, att jordägaren skulle äga åtnjuta avdrag för det genom fastighetsbevillningen beskattade beloppet. Det förefaller dock, som om detta icke varit avsett, utan meningen varit, att avdraget skulle ske från arrendatorns inkomst. Riksdagen har tydligen betraktat denna fråga icke från statsbeskattningens synpunkt utan från den synpunkten, att inkomstbevillningen skall ligga till grund för den kommunala skattskyldigheten, och det är ju *arrendatorn,* som har att till kommunen utgöra skatt efter fastighetens taxeringsvärde. Att arrendatorn skall åtnjuta avdraget, framgår för övrigt tydligt av det nya deklarationsformuläret, enligt vilket den, som åtnjuter inkomst av jordbruksfastighet, är berättigad att för bevillningstaxeringen avdraga sex procent av taxeringsvärdet blott å sådan jordbruksfastighet, som av honom *brukats.*»

Den föreslagna ändringen tillstyrktes av bevillningsutskottet i betänkande nr 2 att gälla för 1921 års taxering, och bevillningsutskottets förslag bifölls av riksdagen. Förordning (nr 39) angående, bland annat, denna ändring utfärdades den 11 februari 1921.

I proposition den 18 mars 1921, nr 213, föreslog sedermera Kungl. Maj:t riksdagen att besluta en ny punkt 1:o) i 3 § av anvisningarna vid bevillningsförordningen av följande lydelse:

»Därest skattskyldig åtnjutit sådan inkomst av fast egendom, varom i 9 § 1 mom. *a)—d)* sägs, eller inkomst av frälseränta, äger den skattskyldige åtnjuta avdrag för det genom fastighetsbevillning beskattade belopp av sex för hundra av taxeringsvärdet å jordbruksfastighet och fem för hundra av taxeringsvärdet å annan fastighet, varav inkomsten åtnjutits. Detta avdrag tillkommer ägaren eller innehavaren av fastigheten utom för det fall, att jordbruksfastighet upplåtits åt landbo eller arrendator, då avdraget tillkommer landbon eller arrendatorn. Avdraget skall beräknas efter taxeringsvärdet året näst före det, då taxeringen sker. För det fall att fastigheten nästföregående år icke varit underkastad fastighetsbevillning men dylik skall utgå för det år, då taxeringen sker, får avdrag äga rum utan hinder därav, att bevillning för fastigheten icke utgått, men skall även då avdraget beräknas å taxeringsvärdet nästföregående år. Därest olika skattskyldiga ägt, innehaft eller brukat samma fastighet under olika delar av nästföregående år, skall avdraget fördelas emellan de skattskyldiga i förhållande till den tid, en var av dem ägt, innehaft eller brukat fastigheten. Har ägaren av en jordbruksfastighet själv brukat en del av fastigheten och haft återstoden

utarrenderad samt hava särskilda taxeringsvärden icke varit åsatta de skilda brukningsdelarna, får fastighetens taxeringsvärde uppdelas på brukningsdelarna och avdraget fördelas mellan ägaren och arrendatorn i förhållande till de därvid erhållna värdena.»

I samband därmed föreslogs även ett tillägg till 4 § av bevillningsförordningens anvisningar med en utveckling av det i 11 § 2:o) *a)* bevillningsförordningen givna stadgande om avdrag med fem för hundra av taxeringsvärdet å fastighet, som av ägaren begagnats i rörelse eller yrke. Detta tillägg var av följande lydelse:

»Skattskyldig, som i rörelse eller yrke använt egen fastighet, äger att vid uppskattning av inkomsten av rörelsen eller yrket åtnjuta avdrag för det genom fastighetsbevillning beskattade, hyresvärdet motsvarande belopp av fem för hundra av fastighetens taxeringsvärde eller, om blott en del av fastigheten använts i rörelse eller yrke, av den därå belöpande delen av taxeringsvärdet. Avdraget skall beräknas efter taxeringsvärdet året näst före det, då taxeringen sker. Därest fastigheten nästföregående år icke varit underkastad fastighetsbevillning men dylik skall utgå det år, då taxeringen sker, får avdrag äga rum utan hinder därav, att bevillning för fastigheten icke utgått, men skall även då beräknas efter taxeringsvärdet nästföregående år utom för det fall, att på grund av bestämmelsen i 4 § 4 mom. taxeringsvärde icke varit fastigheten åsatt, då avdraget får beräknas å taxeringsvärdet det år, taxeringen äger rum. Har fastigheten använts i rörelsen eller yrket blott en del av föregående år, får endast däremot svarande del av avdraget åtnjutas.»

Någon närmare motivering för dessa bestämmelser i de delar, som här äro av intresse, anfördes icke av föredragande departementschefen.

Den föreslagna formuleringen utav 4 § av anvisningarna vid bevillningsförordningen lämnades av bevillningsutskottet (i dess betänkande nr 55) utan erinran.

Beträffande den ifrågavarande avdragsrättens fördelning enligt 3 § av anvisningarna förklarade utskottet sig däremot icke hava kunnat följa Kungl. Maj:t. Härom yttrade utskottet:

»Vad angår avdragets uppdelning efter tiden för olika innehav, anser utskottet en sådan anordning kunna leda till orättvisa. Är fråga om stadsfastighet och i allmänhet annan fastighet än jordbruksfastighet, torde detta vara att i mindre grad befara, enär inkomsten av sådan fastighet i regel faller mera jämnt under året och således i stort sett står i direkt förhållande till tiden för innehavet. Beträffande jordbruksfastighet råder emellertid ett motsatt förhållande. I allmänhet torde inkomsten av jordbruk, i varje fall av det egentliga jordbruket, huvudsakligen inflyta under årets senare del, då den inbärgade skörden kan försäljas. Om således A. brukat en jordbruksfastighet under årets sju första månader, varefter B. den 1 augusti övertager densamma med årets gröda, skulle enligt förslaget A., som under sitt innehav kanske haft en mycket ringa inkomst av fastigheten, äga rätt till större del av ifrågavarande avdrag än B., som deklarerar den huvudsakliga årsinkomsten. Vad nu är påpekat angående inkomst av jordbruk, gäller också inkomst av skogsbruk, som, där fråga är om avverkning till avsalu eller om upplåtelse av avverkningsrätt, enligt sakens natur utfaller mera oregelbundet.

Om en uppdelning skulle ske, låge närmast till hands att låta avdraget delas i proportion till de olika brukarnas inkomster av fastigheten. En sådan uppdelning skulle dock stöta på stora praktiska svårigheter. Vederbörande deklaranter skulle själva icke kunna beräkna sitt avdrag, då de ömsesidigt ju saknade kännedom om den andres inkomstsiffra, och för taxeringsnämnderna skulle det bliva synnerligen besvärligt att härutinnan komplettera deklarationerna.

Nu synes emellertid kunna ifrågasättas, om någon uppdelning av avdraget alls behöver ske, då samma fastighet brukats av mera än en under samma år. Grunden varför arrendator ansetts äga företräde framför ägare till hela avdraget, ehuru båda haft inkomst av fastigheten, är givetvis, att den förre har att ensam utgöra de efter taxeringsvärdet utgående kommunalutskylderna för fastigheten. Det vill förefalla utskottet, som om ett liknande skäl kunde motivera en motsvarande lösning för fall, då brukningstiden varit delad men brukningsobjektet detsamma. Den omförmälda skattskyldigheten åligger ju den som vid debiteringstillfället är innehavare, oavsett om fastigheten förut under större eller mindre del av året innehafts av annan. Rätt och billigt synes då vara, att samma person också får hela det ifrågavarande avdraget. Som debiteringen sker på hösten, torde då ock i de flesta fall avdraget komma att åtnjutas av den som haft den största inkomsten av fastigheten. En sådan lösning av frågan, att omhandlade avdrag i sin helhet må tillkomma den som för det nästföregående året påförts eller bort påföras de efter taxeringsvärdet utgående kommunalutskylderna för fastigheten, synes utskottet alltså vara på en gång i möjligaste mån rättvis och i tekniskt avseende förenklad. Med hänsyn till önskvärd likformighet torde samma regel böra tillämpas även ifråga om annan fastighet än jordbruksfastighet, ehuru beträffande sådan fastighet Kungl. Maj:ts förslag, såsom ovan anmärkts, jämväl kunde varit möjligt att genomföra.

För sådana fall, där en jordbruksfastighet under året varit delad mellan ägare och arrendator utan att brukningsdelarna haft särskilda taxeringsvärden, är, såsom ovan framhållits, föreslaget, att fastighetens taxeringsvärde skulle uppdelas på brukningsdelarna och avdraget fördelas i samma proportion. Även frånsett de med en dylik uppdelning förenade praktiska svårigheterna synes konsekvensen kräva, att även i hithörande fall avdraget odelat får tillkomma den som haft att erlägga kommunalutskylderna för det odelade taxeringsvärdet. Följdriktigt torde ock vara, att ifrågavarande föreskrift utsträckes till att omfatta även andra fall av delad brukning, såsom då fastigheten är delad mellan flera arrendatorer eller mellan flera ägare.»

Bevillningsutskottet föreslog på dessa grunder, att senare delen av den förut återgivna punkten i 3 § av anvisningarna skulle erhålla följande lydelse:

»Därest olika skattskyldiga ägt, innehaft eller brukat samma fastighet under olika delar av nästföregående år, skall avdraget *tillkomma den som för det året påförts eller bort påföras de efter taxeringsvärdet utgående kommunalutskylderna för fastigheten. Detsamma skall gälla, där* ägaren av en jordbruksfastighet själv brukat en del av fastigheten och haft återstoden utarrenderad, *eller fastigheten eljest varit delad mellan olika brukare,* samt särskilda taxeringsvärden icke varit åsatta de skilda brukningsdelarna.»

Reservationsvis yrkades emellertid inom bevillningsutskottet bifall till Kungl. Maj:ts förslag oförändrat.

När bevillningsutskottets berörda betänkande företogs till behandling i riksdagen, framhöll dåvarande chefen för finansdepartementet, bland annat, att ett godkännande av bevillningsutskottets förslag i angivna avseende skulle leda till betänkliga konsekvenser, och att, därest något förslag till ändring i förevarande punkt icke av riksdagen godkändes, nytt förslag i ämnet kunde, efter särskild utredning, av Kungl. Maj:t framläggas för 1922 års riksdag i tillräckligt god tid för att en eventuell författning skulle kunna komma till tillämpning vid det årets taxering.

Enligt båda kamrarnas samstämmiga beslut fick också den del av 3 § i anvisningarna, som berördes av bevillningsutskottets ändring, ur paragrafen utgå.

Uppdrag åt 1921 års kommunalskattekommitté.

Kungl. Maj:t beslöt den 29 juni 1921 uppdraga åt 1921 års kommunalskattekommitté att skyndsamt verkställa utredning i de avseenden, som berördes i förenämnda, enligt riksdagens beslut strukna stycke i 3 § av anvisningarna vid bevillningsförordningen angående rätten till avdrag enligt 11 § 2 mom. 1:o) *a)* bevillningsförordningen.

Vid det utdrag av statsrådsprotokollet, varigenom Kungl. Maj:ts beslut delgavs kommunalskattekommittén, hade fogats en promemoria med vissa synpunkter i frågan, utarbetad inom finansdepartementet av numera revisionssekreteraren Waller.

I denna promemoria anfördes, bland annat, följande:

»Att den av utskottet föreslagna lösningen är enkel, torde vara otvivelaktigt, men att den skulle vara rättvisare än den av Kungl. Maj:t föreslagna, är enligt min åsikt tvivel underkastat. Min utgångspunkt är härvid, att inkomsten av en viss fastighet icke bör beskattas genom inkomstbevillning till större del än som överstiger det genom fastighetsbevillningen beskattade beloppet och detta oavsett vem som till vederbörande uppbördsmyndighet inbetalar fastighetsbevillningen eller kommunalutskylderna. Avdraget måste därför anordnas så, att det blir så effektivt som möjligt, d. v. s. får åtnjutas om möjligt till fullo. Vem som i verkligheten skall bära fastighetsbevillningen och kommunalutskylderna, kan ordnas genom privata avtal, men kommunen bör såvitt möjligt icke beskatta mer än den verkliga inkomsten av fastigheten, naturligtvis alltid med den reservationen, att inkomsten för helt år räknat garanteras utgöra minst 6 procent (respektive 5 procent). Har inkomsten icke överstigit nämnda procenttal, skall inkomstbevillning icke utgöras av någon av fastighetens ägare under året; är inkomsten däremot större, skall blott överskottet beskattas genom inkomstbevillning. Detta mål torde icke kunna med säkerhet vinnas vare sig genom Kungl. Maj:ts eller genom utskottets förslag, men genom tillämpning av Kungl. Maj:ts förslag torde man dock komma närmare det riktiga resultatet än enligt utskottets förslag.»

Kommunalskattekommitténs utlåtande inkom till finansdepartementet den 11 november 1921 och var i huvudsak av följande lydelse:

»Tillämpningen av denna bestämmelse [11 § 2 mom. 1:o a) bevillningsförordningen] möter ingen svårighet, så länge inkomsten av en viss fastighet

är för ett visst år samlad i *en* skattskyldigs hand. Däremot uppstå svårigheter, då den samlade fastighetsinkomsten är delad mellan flera var för sig skattskyldiga. Detta är fallet, *då* fastigheten under året varit utarrenderad och den samlade inkomsten sålunda gått dels till ägaren i form av arrende dels till arrendatorn, *eller då* fastighet under året övergått från en ägare eller brukare till en annan ägare eller brukare och en var av dem tagit inkomsten under den tid han innehade fastigheten, *eller då* fastighet under året till olika delar utnyttjats av olika ägare eller brukare, vilka alltså tagit var sin del av fastighetens samlade avkastning, samt de olika brukningsdelarna ej varit åsatta särskilda taxeringsvärden. Då uppkommer den fråga, vilken av de olika inkomsttagarna, som skall komma i åtnjutande av det stadgade avdraget, eller om detta skall dem emellan fördelas och i sådant fall efter vilken grund en dylik fördelning bör ske.

Positivt är detta spörsmål löst endast i fråga om jord, som är upplåten på arrende till landbo eller arrendator, i vilket fall avdraget skall ske från landbons eller arrendatorns inkomst av fastigheten. I övrigt är frågan om avdragsrätten lämnad öppen.

I 1921 års bevillningsutskotts betänkande nr 55 ifrågasattes emellertid att tillämpa en liknande regel även för det fall, att olika skattskyldiga ägt, innehaft eller brukat samma fastighet under olika delar av samma år, eller att ägaren av en jordbruksfastighet själv brukat en del av fastigheten och haft återstoden utarrenderad, eller fastigheten eljest varit delad mellan olika brukare, så att avdraget under alla omständigheter skulle tillkomma den, som för det året påförts eller bort påföras de efter taxeringsvärdet utgående kommunalutskylderna för fastigheten.

En sådan regel för avdragets tillgodonjutande, vilken liksom den för utarrenderad fastighet nu gällande innebär att, då flere skattskyldiga under samma år dragit inkomst av samma fastighet, allenast en av dem skall vara berättigad att tillgodogöra sig 6 respektive 5 procentavdraget, måste emellertid betecknas såsom mindre tillfredsställande. I många fall leder det till, att avdragsrätten icke kan helt utnyttjas. I den mån den avdragsberättigades inkomst av fastigheten understiger avdragets belopp — ett förhållande som med hänsyn till avdragets storlek ej sällan lärer vara att räkna med — får annan inkomsttagare för skillnaden betala en skatt, som han principenligt borde vara fri från. Och den grund, varå en dylik bestämmelse skulle byggas — att endast en av inkomsttagarna från fastigheten har att gälda de av fastigheten efter taxeringsvärdet utgående kommunalutskylderna, det vill säga den garanterade skatten — är ej heller bärande. Visserligen är det så, beroende på beskattningens konstruktion, att denna garanterade skatt i beskattningslängderna formellt påföres och följaktligen även måste gäldas av endast den ene av flere inkomsttagare från fastigheten, men ingalunda följer därav, att samma skatt realt taget utgår allenast av *hans* inkomst från fastigheten. Tvärtom är det och kommer alltid att bliva så, att denna skatt utgår av fastighetens samlade avkastning, och att skyldigheten att betala densamma tages i beräkning vid en eventuell uppgörelse angående fastigheten. Är det fråga om arrende, torde arrendesumman hava bestämts med hänsyn till, att arrendatorn skall betala ifrågavarande skatt, det vill säga jordägaren får så mycket mindre i arrende. Och är det fråga om köp eller annan överlåtelse, lärer nog vid uppgörelsen köparen eller tillträdaren hava tillsett, att han på ett eller annat sätt blivit gottgjord för den del av skatten, som belöper å den tid, under vilken avträdaren innehaft fastigheten, eller på den avkomst denne därav njutit.

Vid sådant förhållande måste den enda utvägen att tillgodose de olika skattskyldigas berättigade intressen vara att på något sätt fördela avdragsrätten dem emellan. Därvid bör emellertid till en början anmärkas, att fullt tillfredsställande anordningar icke lära vara möjliga att åstadkomma, detta beroende på att ifrågavarande fastighetsbeskattning är byggd på en sammankoppling av två olika skatteprinciper. Den ena, primära, delen av skatten är i realiteten en objektskatt, som utgår av en fastighet efter taxeringsvärdet, och som sålunda kräver att fastigheten anses och behandlas såsom en odelbar enhet, utan hänsyn till vem som helt eller delvis tagit inkomsten därav. Den andra, sekundära, delen är en inkomstskatt, som hänför sig till ett personligt skattesubjekt, och som avser att träffa vad denne skattskyldige haft i inkomst av fastigheten, oavsett om denna inkomst härflutit från hela fastigheten eller från en del därav eller influtit under hela året eller blott en del därav. För en kombination av dessa båda skatteformer så att såsom skattepliktig inkomst av fastigheten skall anses allenast vad som återstår, sedan 6 procent respektive 5 procent av taxeringsvärdet avdragits (= den objektbeskattade inkomsten), skulle, då inkomsttagarne från fastigheten äro flere, erfordras att dessas särskilda inkomster sammanfördes på ett ställe och därefter proportionellt minskades med vad å en var av dem belöpte av det för hela fastigheten lagfästa avdraget.

En sådan anordning lärer dock av rent praktiska skäl icke kunna ifrågasättas. Visserligen skall jämlikt 16 § taxeringsförordningen taxeringsmyndigheten i den ort, där fastighet är belägen, numera hava tillgång till samtliga deklarationer, som röra fastigheten, och således även till dem, som upptaga inkomst av fastigheten allenast delvis eller för en del av året, vadan ett sammanförande av dessa deklarationer och en uppdelning av avdragsrätten i förhållande till de olika skattskyldigas inkomst av fastigheten icke skulle vara på detta stadium helt omöjlig. Men enligt deklarationsblanketten skall redan å densamma göras anteckning om ifrågavarande avdrag, och detta är uteslutet, så snart inkomsttagarne av fastigheten äro flere och den ene ej har kännedom om den andres inkomst. Avdragsfördelningen och den slutliga inkomstberäkningen skulle då i dessa fall överflyttas till taxeringsmyndigheterna, som skulle hava att till behandling samtidigt upptaga de olika inkomsttagarnas deklarationer och därvid verkställa fördelningen samt därefter utföra den slutliga inkomsten. Men en dylik utökning av beskattningsmyndigheternas redan nu tunga och omfattande arbete lärer så mycket mindre kunna ifrågasättas, som den skulle kunna bryta sönder den eljest i skattelagstiftningen genomförda principen, att den skattskyldige skall själv i deklarationen beräkna sin skattepliktiga inkomst.

Någon annan mera möjlig grund för avdragets fördelning måste därför sökas. Med hänsyn till avdragets betydelse och ställning i beskattningssystemet torde därvid böra såsom syftemål uppställas, i främsta rummet att avdraget får såvitt möjligt är till fullo utnyttjas — i den mån så ej sker blir motsvarande del av fastighetsinkomsten underkastad dubbel beskattning — samt vidare att avdraget så långt möjligt är tillkommer de olika inkomsttagarna efter förhållandet mellan varderas inkomst från fastigheten.

För det fall att samma fastighet under olika delar av året innehafts av olika skattskyldiga, synes den lämpligaste utvägen vara att såsom grund för avdragets fördelning dem emellan anvisa den tid av året, under vilken en var av dem njutit inkomst av fastigheten. Det medgives ock i 1921 års bevillningsutskotts betänkande nr 55, att denna delningsgrund skulle kunna vara antaglig för stadsfastighet och i allmänhet för annan fastighet än jord-

bruksfastighet, enär inkomsten av sådan fastighet i regel faller mera jämnt under året och således i stort sett står i direkt förhållande till tiden för innehavet. Beträffande jordbruksfastighet rådde emellertid — anför utskottet — ett motsatt förhållande, då inkomsten av jordbruket, i varje fall av det egentliga jordbruket, huvudsakligen inflöte under årets senare del, då den inbärgade skörden kunde försäljas. Men även om vad utskottet sålunda anmärkt i många fall är riktigt, är dock anmärkningen ingalunda av den allmängiltiga art, att därå kan grundas någon bestämmelse angående rätten till ifrågavarande avdrag. Åtskilliga intäkter från jordbruksfastighet — såsom de förnödenheter i bostad och annat, som brukaren tillgodogör sig för sitt personliga behov, produkter från ladugården, alster av vissa binäringar till jordbruket m. m. — utfalla så tämligen jämnt året runt. Och vad angår intäkter av det egentliga jordbruket och av skogsbruk lärer den tidpunkt av året, då de inflyta, få anses vara den, då produkterna realiseras, och när så sker beror ej sällan av konjunkturförhållandena. Under alla förhållanden synes någon fördelningsgrund, som generellt taget bättre än den ovan angivna tillgodoser de olika inkomsttagarnas inbördes rätt, icke stå att finna, och man lärer därför vara nödsakad att anlita densamma.

Beträffande därefter det fall att olika områden av samma fastighet under året ägts eller brukats av olika skattskyldiga utan att särskilt taxeringsvärde varit varje brukningsdel åsatt, synes den enda framkomliga vägen för avdragets fördelning vara att beräkna vad av taxeringsvärdet, som kan belöpa å de olika brukningsdelarna, och därefter fördela avdragsrätten efter förhållandet mellan de sålunda erhållna värdena. Därvid är emellertid att uppmärksamma, att en dylik beräkning icke kan vara av taxeringsmyndighet granskad, då den skattskyldige skall avgiva sin deklaration och däri verkställa det därpå grundade avdraget å sin inkomst. Denna svårighet torde ej kunna övervinnas på annat sätt än att åt deklaranten överlämnas att själv förslagsvis angiva vad av taxeringsvärdet, som han anser skäligen böra belöpa å det område han brukar, och beräkna avdraget därå, varefter det måste ankomma på beskattningsmyndigheterna att efter jämförelse mellan de olika brukningsdelarna justera och fastställa beräkningen. Den uppgift, som härigenom överlämnas åt taxeringsmyndigheten, torde emellertid ej bliva av någon avsevärd omfattning, helst vid den fastighetstaxering, som skall verkställas under år 1922, varje brukningsdel av en fastighet kommer att särskilt taxeras.

Om emellertid rätten att åtnjuta ifrågavarande avdrag i ovan angivna fall — då fastighet under året övergått från en ägare eller brukare till annan ägare eller brukare, eller under året till olika delar innehafts av olika skattskyldiga utan att särskilt taxeringsvärde varit varje brukningsdel åsatt — ordnas efter principen om avdragets fördelning mellan de olika inkomsttagarna, så synes kunna ifrågasättas, huruvida det kan vara skäligt att beträffande utarrenderad jordbruksfastighet bibehålla bestämmelsen om att avdragsrätten skall åtnjutas av arrendatorn ensam. Även här föreligga samma grundläggande förutsättningar som i de ovan angivna fallen: inkomsten av fastigheten är delad mellan jordägaren, som åtnjuter sitt arrende, och arrendatorn, som tager avkastningen av fastigheten och deklarerar inkomst härav med avdrag för arrendet. Den primära delen av skatten — de efter taxeringsvärdet utgående kommunala utskylderna — utgår givetvis av fastighetens samlade avkomst och får antagas vara tagen i beräkning vid arrendeavtalets uppgörande. Den sekundära delen av ifrågavarande beskattning är en ny pålaga, som rimligtvis bör dragas av båda inkomsttagarne

gemensamt. Även här bör rättvisligen en uppdelning äga rum. Att finna en fullt tillfredsställande grund för en dylik uppdelning är dock icke möjligt med hänsyn till de från fall till fall mycket olika förhållandena mellan jordägarens och arrendatorns inkomst av fastigheten. Man måste därför nöja sig med en rätt så grovt tillskuren bestämmelse. Som en sådan skulle man kunna tänka sig, att avdraget uppdelas till $^2/_3$ åt arrendatorn och $^1/_3$ åt jordägaren. Även om denna delningsgrund i många fall ej ger ett så riktigt resultat, som önskligt vore, blir detta dock under alla förhållanden mera rättvist än det, som följer av bestämmelsen om arrendatorns ensamrätt till avdraget.

Det må i detta sammanhang omnämnas, att i några av de yttranden, som av kommittén infordrats från landskamrerarne i länen angående erfarenheterna vid tillämpningen av 1920 års skatteförfattningar, förekomma uttalanden om ifrågavarande procentuella avdrag. I yttrandet från *Malmöhus län* påpekas det oegentliga däri, att *arrendatorn* i bevillningshänseende får njuta avdrag för vad som av fastighetsinkomsten beskattats hos *ägaren*, och framhålles, att det egentligen torde vara ägaren och icke arrendatorn, som i verkligheten får vidkännas de kommunala utskylderna för fastigheten. I yttrandet från *Östergötlands län* uttalas, att tillämpningen av bestämmelserna angående 6 procent avdraget torde i månget fall allt för mycket gynna en arrendator, som arrenderar fastighet med skog, då det ofta mött svårighet att rättvist uppdela taxeringsvärdet å den del, som brukas av arrendatorn, och å skogen, varav ägaren i regel själv åtnjuter hela avkastningen. Från *Kronobergs län* meddelas, att tillämpningen av avdragsrätten där vållat svårigheter särskilt i fråga om skogen, i det att såväl fastighetsägaren, som förmenat att skogen icke kunnat anses ingå i arrendet, som arrendatorn, vilken ansett att så vore fallet, båda gjort anspråk på avdragsrätten. I *Södermanlands län* hava bestämmelserna angående avdraget så tillämpats, att arrendatorn, som betalt kommunalutskylderna för hela fastigheten, fått tillgodonjuta hela 6 procent avdraget, även om från arrendet undantagits i taxeringsvärdet inbegripen skogsmark. Från *Gävleborgs län* meddelas, att många fall förekomma, då bolag dels upplåtit hemman eller del därav till brukare mot visst arrende och frihet från all skattskyldighet för den arrenderade fastigheten, dels utarrenderat en mindre del av ett hemman, vanligen inägojorden, medan bolaget disponerat den till hemmanet hörande skogsmarken, och att därvid tveksamhet uppstått, huruvida ägaren eller arrendatorn vore berättigad till 6 procentavdraget, och om avdraget skulle fördelas efter en uppskattning av de olika brukningsdelarnas beräknade värde. Dessa uttalanden torde i sin mån bära vittne om behovet av klara och uttömmande bestämmelser i förevarande ämne.

Om man nu — såsom kommittén håller före — bör grunda de erforderliga föreskrifterna å principen om avdragsrättens fördelning mellan de olika inkomsttagarna av fastigheten, och man i fråga om grunderna för denna fördelning måste åtnöjas med ovan angivna, förvisso icke under alla förhållanden fullt tillfredsställande regler, torde det vara lämpligt att för sådana speciella fall, då avdragsrätten med tillämpning av de föreslagna bestämmelserna icke kan för viss inkomsttagare av fastighet ifrågakomma eller åtminstone icke till fullo utnyttjas, tillerkänna taxeringsmyndighet befogenhet att låta annan eller andra inkomsttagare av fastigheten få tillgodoräkna sig avdraget till den del, detsamma icke av den förre utnyttjas. Om exempelvis i en utarrenderad egendom ingår skog, därav avkastningen dock huvudsakligen tillkommer ägaren, och arrendatorns inkomst av egen-

domen icke är större, än att avdraget allenast delvis kan komma tillgodo, bör taxeringsmyndigheten kunna medgiva ägaren avdrag å dennes inkomst från egendomen med större eller mindre del av det avdrag, som icke kunnat av arrendatorn utnyttjas. Om av två personer, som under olika delar av året varit ägare eller brukare av en egendom, den ene icke åtnjutit någon behållen inkomst av egendomen, bör avdraget i sin helhet kunna tillgodokomma den andre o. s. v.»

Kommunalskattekommitténs förslag till ändrad lydelse av vissa delar av bevillningsförordningen jämte till samma förordning hörande särskilda anvisningar var av följande lydelse:

11 § 2 mom. 1:o) a) i förordningen:

»a) för det genom fastighetsbevillning beskattade belopp av sex för hundra av taxeringsvärdet å jordbruksfastighet och fem för hundra av taxeringsvärdet å annan fastighet, varav åtnjutits inkomst, varom i 9 § 1 mom. a)—d) sägs, eller å frälseränta;».

3 § 1:o) i särskilda anvisningar till ledning vid taxeringen:

»1:o) Därest skattskyldig åtnjutit sådan inkomst av fast egendom, varom i 9 § 1 mom. a)—d) sägs, eller inkomst av frälseränta, äger den skattskyldige åtnjuta avdrag för det genom fastighetsbevillning beskattade belopp av sex för hundra av taxeringsvärdet å jordbruksfastighet och fem för hundra av taxeringsvärdet å annan fastighet, varav inkomsten åtnjutits, skolande därvid iakttagas,

att om jordbruksfastighet under året varit på arrende upplåten till arrendator, avdraget skall tillgodonjutas till en tredjedel av jordägaren och till två tredjedelar av arrendatorn;

att om under året jordbruksfastighet övergått från en ägare eller brukare till annan ägare eller brukare, eller annan fastighet bytt ägare, avdraget skall emellan dem fördelas i förhållande till den tid, en var av dem ägt eller brukat fastigheten;

att om under året jordbruksfastighet till olika områden utnyttjats av olika ägare eller brukare eller annan fastighet uppdelats mellan flere ägare utan att särskilda taxeringsvärden varit åsatta de olika brukningsdelarna, avdraget skall emellan ägarna eller brukarna fördelas i förhållande till de värden, som vid en uppdelning av taxeringsvärdet finnas skäligen belöpa å de olika brukningsdelarna;

samt att om vid tillämpning av sålunda givna bestämmelser det för fastigheten i dess helhet medgivna avdraget icke kan till fullo utnyttjas, vad *en* inkomsttagare av fastigheten icke kan av avdraget räkna sig tillgodo må på därom av skattskyldig gjord framställning av taxeringsmyndigheten tilläggas annan eller andra inkomsttagare av samma fastighet till avräkning å hans därav influtna inkomst.

Avdraget skall beräknas efter taxeringsvärdet året näst före det då taxeringen sker. För det fall att fastigheten nästföregående år icke varit underkastad fastighetsbevillning, men dylik skall utgå för det år, då taxeringen sker, får avdrag äga rum utan hinder därav, att bevillning för fastigheten icke utgått, men skall även då avdraget beräknas å taxeringsvärdet nästföregående år.»

Yttranden över kommunalskattekommitténs år 1921 avgivna förslag.

Över detta kommunalskattekommitténs förslag avgav kammarrätten — efter överståthållarämbetets och länsstyrelsernas hörande — den 20 december 1921 infordrat utlåtande.

Såväl *överståthållarämbetet* som *samtliga länsstyrelser* med undantag av dem i *Södermanlands, Örebro, Västernorrlands* och *Västerbottens län* tillstyrkte i huvudsak förslaget eller lämnade det utan erinran. Av åtskilliga länsstyrelser betonades behovet av föreskrifter i den riktning, förslaget innehölle. Å andra sidan framhöllos från vissa håll de svårigheter, som förslagets genomförande skulle vålla taxeringsmyndigheterna.

Av de länsstyrelser, som ej tillstyrkte förslaget, vände sig länsstyrelsen i *Södermanlands län* företrädesvis mot den föreslagna fördelningen av avdraget mellan ägare och arrendator. I övrigt ansåg länsstyrelsen i allmänhet möjlighet förefinnas att även utan ny lagstiftning tillämpa regler, i det väsentliga överensstämmande med dem, som kommunalskattekommittén föreslagit. Länsstyrelsen i *Örebro län* hänvisade till möjligheten att genom privata avtal reglera de förhållanden, varom här vore fråga, och ansåg en ny lagstiftning onödig. Länsstyrelsen i *Västernorrlands län* förordade i huvudsak 1921 års bevillningsutskotts förslag.

Länsstyrelsen i *Västerbottens län* anförde i huvudsak följande. Frågan om jordägares eller arrendators avdragsrätt hade väl uppmärksammats jämväl av prövningsnämnden i Västerbottens län. Denna fråga hade emellertid ej särdeles stor betydelse för länet. Utarrendering ägde rum framförallt beträffande sågverksbolagens fastigheter. Arrendet avsåge därvid huvudsakligen inägojorden, men fastighetens värde låge företrädesvis i skogsmarken och skogen. Bolagen torde i regel betala samtliga utskylder för fastigheterna. Då någon uppdelning av taxeringsvärdena efter brukningsdelar hittills ej ägt rum, hade prövningsnämnden utan vidare ställt sig på den ståndpunkten, att jordägaren och ej arrendatorn bort åtnjuta ifrågavarande avdrag i hela dess omfattning. Då vid blivande fastighetstaxering varje brukningsdel kunde åsättas särskilt värde, torde spörsmålet i fråga därigenom få anses löst, åtminstone vad anginge förhållandena inom länet. Förslaget om fördelning av avdragsrätten mellan flere ansåges vålla ett tämligen onödigt arbete. Länsstyrelsen hölle på dessa grunder före, att det vore tillräckligt, om frågan upptoges till slutligt bedömande i sammanhang med den definitiva kommunalskattelagstiftningen.

Några av de länsstyrelser, som i huvudsak tillstyrkte förslaget, framställde erinringar i enskilda punkter.

Länsstyrelsen i *Uppsala län* ansåg sålunda det kunna ifrågasättas, huruvida icke den föreslagna bestämmelsen om skyldighet för beskattningsmyndigheterna att i vissa fall låta en inkomsttagare komma i åtnjutande av uppkommet överskott å en annan inkomsttagares avdrag av praktiska skäl borde utgå; detta desto hellre, som ifrågavarande stadgande icke stode i överensstämmelse med den i skattelagstiftningen genomförda och av kommittén i annat sammanhang framhållna principen, att den skattskyldige skulle själv i deklarationen beräkna sin skattepliktiga inkomst.

Länsstyrelsen i *Gotlands län* fann den utredning, som låge till grund för kommunalskattekommitténs förslag beträffande uppdelningen av avdrag mellan

jordägare och arrendator, icke tillfyllest motivera vare sig att sådan uppdelning ägde rum eller att den borde ske på det av kommittén föreslagna sättet.

Länsstyrelsen i *Gävleborgs län* ville starkt ifrågasätta, huruvida icke bestämmelsen, att, därest det för fastighet i dess helhet medgivna avdraget icke kunde fullt utnyttjas, vad *en* inkomsttagare icke kunde räkna sig till godo finge på framställning tilläggas annan inkomsttagare av samma fastighet till avräkning å hans därav influtna inkomst, borde helt utgå ur förslaget, enär densamma skulle, utan att i avsevärd mån befrämja rättvisan, tillkrångla de redan förut mycket invecklade taxeringsbestämmelserna.

Länsstyrelsen i *Jämtlands län* slutligen fann det vara riktigare att, i stället för att låta arrendator få två tredjedelar och jordägaren en tredjedel av det ifrågavarande avdraget, låta avdraget fördelas mellan båda i förhållande till varderas inkomst. Vidare fann länsstyrelsen, att den taxeringsmyndighet medgivna rätten att i visst fall avvika från de föreslagna bestämmelserna borde tillämpas, oavsett om den skattskyldige därom gjort framställning eller ej.

Kammarrätten yttrade i huvudsak följande. Kammarrätten hade väl funnit det remitterade förslaget kunna göras till föremål för vissa erinringar från rationell beskattningssynpunkt. Med hänsyn till den föreslagna regleringens avsedda provisoriska karaktär och därtill att, såsom ock vissa länsstyrelser framhållit, en del av förslagets grundsatser redan i avsevärd utsträckning tillämpats vid 1921 års taxering, hade kammarrätten emellertid ansett sig kunna, frånsett två detaljer, tillstyrka förslaget. För detsamma hade ock de flesta länsstyrelserna, nämligen alla utom fyra, uttalat sig. Tillämpningen av den i förslaget till ändrad lydelse av 3 § 1:o) i de särskilda anvisningarna till ledning vid taxeringen upptagna bestämmelsen om det ifrågavarande avdragets tillerkännande i visst fall åt annan skattskyldig än den eller de i första hand därtill berättigade hade i förslaget *dels* förbehållits åt taxeringsmyndighet, *dels ock* gjorts beroende av därom av skattskyldig gjord framställning. Ingendera av dessa inskränkningar, av vilka den senare kritiserats jämväl av en av de hörda länsstyrelserna, syntes vara motiverad av några sakskäl. Enligt kammarrättens uppfattning borde båda dessa inskränkningar bortfalla.

I proposition (nr 46) till 1922 års riksdag föreslog Kungl. Maj:t, att 3 § i anvisningarna till bevillningsförordningen skulle i hithörande delar givas följande ändrade lydelse att gälla vid 1922 års taxering: 1922 års riksdag.

»Bestämmelserna om uppskattning — — — undantag och tillägg:

1:o) Därest skattskyldig åtnjutit sådan inkomst av fast egendom, varom i 9 § 1 mom. *a)—d)* sägs, eller inkomst av frälseränta, äger den skattskyldige åtnjuta avdrag för det genom fastighetsbevillning beskattade belopp av sex för hundra av taxeringsvärdet å jordbruksfastighet och fem för hundra av

taxeringsvärdet å annan fastighet, varav inkomsten åtnjutits, skolande därvid iakttagas:

att, om jordbruksfastighet under året varit på arrende upplåten till arrendator, avdraget skall tillgodonjutas av arrendatorn;

att, om under året jordbruksfastighet övergått från en ägare eller brukare till annan ägare eller brukare, eller annan fastighet bytt ägare, avdraget skall emellan dem fördelas i förhållande till den tid, en var av dem ägt eller brukat fastigheten;

att, om under året jordbruksfastighet till olika områden begagnats av olika ägare eller brukare, eller annan fastighet varit uppdelad mellan flera ägare utan att särskilda taxeringsvärden varit åsatta de olika brukningsdelarna, avdraget skall emellan ägarna eller brukarna fördelas i förhållande till de värden, som vid en uppdelning av taxeringsvärdet finnas skäligen belöpa å de olika brukningsdelarna;

samt att, om vid tillämpning av sålunda givna bestämmelser det för fastigheten i dess helhet medgivna avdraget icke kan tillfullo utnyttjas vad *en* inkomsttagare av fastigheten icke kan av avdraget räkna sig till godo må, om synnerliga skäl därtill förefinnas, av taxeringsmyndigheten tilläggas annan eller andra inkomsttagare av samma fastighet till avräkning å hans eller deras därav influtna inkomst.

Avdraget skall beräknas efter taxeringsvärdet året näst före det, då taxeringen sker. För det fall att fastigheten nästföregående år icke varit underkastad fastighetsbevillning, men dylik skall utgå för det år, då taxeringen sker, får avdrag äga rum utan hinder därav, att bevillning för fastigheten icke utgått, men skall även då avdraget beräknas å taxeringsvärdet nästföregående år.»

Vid anmälan inför Kungl. Maj:t av detta förslag anförde dåvarande chefen för finansdepartementet i huvudsak följande:

Det spörsmål, varom nu vore fråga, avsåge rätten att från den totala inkomsten av fast egendom draga det genom fastighetsbevillning beskattade beloppet av sex för hundra av taxeringsvärdet å jordbruksfastighet och fem för hundra av taxeringsvärdet å annan fastighet i sådana fall, då den samlade fastighetsinkomsten vore delad mellan flera var för sig skattskyldiga. Detta vore, såsom kommunalskattekommittén framhållit, fallet,

1) *då* fastigheten under året varit utarrenderad och inkomsten av fastigheten sålunda gått dels till ägaren i form av arrende dels till arrendatorn;

2) *då* fastigheten under året övergått från en ägare eller brukare till annan ägare eller brukare och en var av dem tagit inkomsten under viss del av året; och

3) *då* fastigheten under året till olika delar utnyttjats av olika ägare eller brukare, vilka alltså tagit var sin del av fastighetens samlade avkastning, samt de olika brukningsdelarna ej varit åsatta särskilda taxeringsvärden.

Det vore emellertid endast de med 2) och 3) betecknade fallen, som avsåges i det stycke av Kungl. Maj:ts förslag till 3 § av anvisningarna vid bevillningsförordningen, vilket omformulerats av 1921 års riksdags bevillningsutskott och av riksdagen blivit struket. Det vore också endast dessa

fall, som angåves i Kungl. Maj:ts den 29 juni 1921 meddelade remiss till kommunalskattekommittén.

Kommittén hade i dessa båda fall ställt sig på i huvudsak samma ståndpunkt som Kungl. Maj:ts nämnda förslag. Kommunalskattekommitténs enhälliga förslag i övrigt i berörda del hade vunnit stark anslutning av länsstyrelserna och godkänts även av kammarrätten. Endast en länsstyrelse hade ställt sig på den ståndpunkt, som året förut intagits av bevillningsutskottet. Det hade på sina håll uttalats, att i huvudsak den föreslagna regeln skulle gälla, även om den icke uttryckligen fastsloges i författningstexten. En dylik uppfattning torde också hava legat bakom 1921 års proposition i ämnet. De inkomna yttrandena syntes emellertid bära otvetydigt vittne om behovet av uttryckliga bestämmelser, och departementschefen ansåge på den grund, att kommunalskattekommitténs förslag härvidlag borde följas. Utan särskilt stadgande torde det därvid vara klart, att motsvarande regler skulle gälla exempelvis för sådana fall, då en fastighet *under skatteåret* uppdelats i särskilda brukningsdelar, så att den, som ensam brukat fastigheten, då finge åtnjuta så stor del av avdraget, som svarade mot den del av året, under vilken han innehaft fastigheten, och återstoden utav avdraget fördelades på brukarna av de särskilda fastighetsdelarna.

Större tvekan erbjöde det med 1) betecknade fallet om avdragsrätten för den händelse att fastighet under året varit utarrenderad och den samlade inkomsten gått dels till ägaren i form av arrende, dels till arrendatorn. Denna fråga måste nämligen anses hava fått sin lösning för provisorietiden redan av 1920 års riksdag, fastän 1921 års riksdag givit en tydligare form för vad 1920 års riksdag avsett. Kommunalskattekommittén hade emellertid funnit konsekvensen fordra, att detta fall, såsom i huvudsak likartat med de båda andra, även löstes efter liknande grunder som dessa, desto mera som erfarenheten gåve vid handen, att tillämpningen av gällande bestämmelser medfört obilliga konsekvenser. Ett i det stora hela rättvisare resultat än om vare sig jordägaren eller arrendatorn finge ensam åtnjuta avdraget, skulle, menade kommittén, vinnas, om man uppställde regeln, att jordägaren skulle åtnjuta en tredjedel och arrendatorn två tredjedelar av avdraget.

Departementschefen kunde i denna punkt ej undertrycka en viss tvekan angående lämpligheten av att nu under provisorietiden frångå vad som en gång fullt medvetet av riksdagen fastslagits. Konsekvensen syntes ej med nödvändighet bjuda, att även detta fall i anslutning till de övriga upptoges till ny behandling. I själva verket torde nämligen en reell skillnad mellan detta och de båda andra fallen föreligga därutinnan, att i de sistnämnda fallen olika personer själva brukade antingen samtidigt olika jordområden eller ock a olika tider samma område, varför det här egentligen vore fråga om skilda inkomster, medan i det förstnämnda fallet närmast avsåges den händelse, att *samma* avkastning fördelades mellan olika personer, av vilka endast den ene brukade jorden.

Icke desto mindre ansåge sig departementschefen icke böra motsätta sig införande av en bestämmelse, som enhälligt föreslagits av kommunalskattekommittén, och som förordats av nära nog samtliga länsstyrelser ävensom av kammarrätten. I detta sammanhang borde emellertid ej förbises, att förslaget i nu berörda del icke skulle kunna träda i kraft förrän till 1923 års taxering. Då de ändringar i skatteförfattningarna, som för det dåvarande syntes böra föreläggas riksdagen, lämpligen torde erhålla giltighet allenast

för årets taxering, hade departementschefen ansett riktigast att icke i detta förslag föreslå någon ändring i förevarande del.

Kommunalskattekommittén hade vidare föreslagit en tilläggsbestämmelse, som i sin mån skulle komplettera de för alla tre fallen stadgade huvudreglerna. Denna bestämmelse innebure, att, om vid tillämpning av huvudreglerna det för fastigheten i dess helhet medgivna avdraget icke kunde tillfullo utnyttjas, vad *en* inkomsttagare av fastigheten icke kunde av avdraget räkna sig tillgodo finge på därom av skattskyldig gjord framställning av taxeringsmyndigheten tilläggas annan eller andra inkomsttagare av samma fastighet till avräkning å hans eller deras därav influtna inkomst.

Departementschefen ansåge sig icke kunna tillstyrka antagandet av en sådan bestämmelse som denna utan att samtidigt framhålla de betänkligheter, som framställde sig mot att låta den princip, som låge till grund för bestämmelsen, vinna insteg i vårt beskattningsväsende. En av de sedan gammalt erkända huvudgrundsatserna för beskattningen vore ju principen om skatternas »bestämdhet». Den föreslagna bestämmelsen syntes innebära ett starkt avsteg från denna princip, i det själva grundlaget för beskattningen, det antal skattekronor, med vilket den skattskyldige skulle deltaga i beskattningen, bleve i hög grad beroende av en faktor, som låge helt utom den skattskyldiges eget inflytande, nämligen storleken utav en *annan* persons inkomst. Ju sämre denne andre hade det ställt, ju mindre inkomst han utvunne av den fasta egendom, varom fråga vore, ju mindre del av det ifrågavarande avdraget han alltså kunde utnyttja, desto bättre för den förste skattskyldige. Särskilt vid uppgörandet av arrendeavtal spelade uppenbarligen storleken av jordägarens framtida skattskyldighet en avgörande roll för fastställande av arrendets storlek. Skulle nu denna skattskyldighets omfattning bliva beroende av huru stor nettoinkomst arrendatorn kunde komma att utvinna av fastigheten, låge svårigheten att uppgöra en dylik kalkyl uppenbar.

Trots de betänkligheter, åt vilka nu givits uttryck, funne sig departementschefen böra i huvudsak tillstyrka förslaget även i denna punkt, just med hänsyn till att det här gällde ett provisorium. Departementschefen ansåge det nämligen möjligt, att även med de bestämmelser om en vidsträcktare fördelning av avdragsrätten, som i det föregående berörts, påtagliga missförhållanden i enstaka fall skulle kunna uppstå; och det torde svårligen vara möjligt att på annat sätt än genom att medgiva taxeringsmyndigheterna rätt till en viss frihet vid taxeringen finna bot för sådana missförhållanden. Departementschefen hölle sålunda före, att, trots de invändningar, som kunde framställas, viss möjlighet borde beredas skattskyldig att erhålla sådant ytterligare avdrag, varom nu vore fråga.

Det framlagda förslaget var, såsom förut antytts, avsett att tillämpas allenast vid 1922 års taxering. Departementschefen uttalade, att han avsåge att sedermera föreslå Kungl. Maj:t att framlägga förslag till de ändringar i skatteförfattningarna, som skulle tillämpas från och med år 1923.

Bevillningsutskottet anförde i sitt över förenämnda proposition avgivna betänkande (nr 7) i huvudsak följande:

Det hade förefallit utskottet som om de skäl, kommunalskattekommittén anfört mot 1921 års bevillningsutskotts förslag, icke skulle vara bindande. Medan sistnämnda utskott i främsta rummet sökt tillvarataga *den* skattskyldiges intresse, som hade att gälda de efter taxeringsvärdet å fastigheten ut-

gående kommunalutskylderna, hade kommittén framför allt velat förhindra, att av fastighetens samlade inkomst större del än vad som översköte ett belopp, motsvarande sex procent av taxeringsvärdet å jordbruksfastighet och fem procent av taxeringsvärdet å annan fastighet, träffades av inkomstbevillning. Utskottet ville icke förneka, att den lösning kommittén föreslagit möjligen stode i närmare överensstämmelse med författningens bokstavliga lydelse än den av 1921 års bevillningsutskott valda. Emellertid framginge, såsom för övrigt framhölles i det vid propositionen nr 31 till 1921 års riksdag fogade statsrådsprotokollet, att riksdagen år 1920 betraktat denna fråga icke från statsbeskattningens synpunkt utan från den synpunkten, att inkomstbevillningen låge till grund för den kommunala skattskyldigheten. Genom den av utskottet förordade lösningen vunnes den säkraste garantien för att *den* skattskyldige, som vore i största behov utav avdraget, eller den, som hade att till kommunen utgöra skatt efter fastighetens taxeringsvärde, komme att tillgodonjuta avdraget i full utsträckning.

Det vore visserligen riktigt, att, såsom kommittén påpekat, vid en fastighetsförsäljning regelmässigt träffades överenskommelse om vem av kontrahenterna, som skulle gälda för fastigheten utgående utskylder. Vid en lagstiftning i dessa frågor hade man dock att utgå från att *en* person hade att mot det allmänna svara för utskylderna. Överflyttades sedan genom privaträttsliga avtal skattebördan från den direkt skattskyldige å en annan, torde lagstiftningen varken kunna eller böra taga hänsyn härtill.

Vare sig frågan såges från den ena eller andra synpunkten, torde en fullt rättvis lösning, som tillika vore praktiskt genomförbar, icke stå att vinna. Utskottet hölle dock på förut anförda skäl före, att den av 1921 års bevillningsutskott förordade komme att medföra färre orättvisor än den i propositionen föreslagna. Härtill komme att de anmärkningar, som riktats mot utskottsförslagets bristande principenlighet, förlorade avsevärt i värde genom att den föreslagna bestämmelsen komme att tillämpas under en jämförelsevis kort tid. Det gällde vid sådant förhållande mindre att finna uttryck för den skatteteoretiskt riktigaste principen än att tillgodose ett rent praktiskt behov. Vidare ägde den av sistnämnda utskott föreslagna lösningen en avsevärd fördel genom sin enkelhet i tillämpningen. De i propositionen föreslagna bestämmelserna däremot komme helt säkert särskilt i de fall, då olika delar av fastighet, som utgjorde särskild taxeringsenhet, nyttjats av flera ägare eller brukare, att vålla taxeringsmyndigheterna ett mycket avsevärt arbete icke minst genom besväret att införskaffa det material, som erfordrades för en uppdelning av taxeringsvärdet.

Bevillningsutskottet föreslog, att 3 § i anvisningarna till bevillningsförordningen skulle i hithörande delar givas följande lydelse att gälla vid 1922 års taxering:

»1:o) Därest skattskyldig åtnjutit sådan inkomst av fast egendom, varom i 9 § 1 mom. *a)*—*d)* sägs, eller inkomst av frälseränta, äger den skattskyldige åtnjuta avdrag för det genom fastighetsbevillning beskattade belopp av sex för hundra av taxeringsvärdet för jordbruksfastighet och fem för hundra av taxeringsvärdet för annan fastighet, varav inkomsten åtnjutits. Detta avdrag tillkommer ägaren eller innehavaren av fastigheten utom för det fall, att jordbruksfastighet upplåtits åt landbo eller arrendator, då avdraget tillkommer landbon eller arrendatorn.

Därest olika skattskyldiga ägt, innehaft eller brukat samma fastighet under olika delar av nästföregående år, skall avdraget tillkomma den som

för det året påförts de efter taxeringsvärdet utgående kommunalutskylderna för fastigheten.

Detsamma skall gälla, där ägaren av en jordbruksfastighet själv brukat en del av fastigheten och haft återstoden utarrenderad, eller fastigheten eljest varit delad mellan olika brukare, samt särskilda taxeringsvärden icke varit åsatta de skilda brukningsdelarna.»

Sedan riksdagen godkänt detta betänkande av bevillningsutskottet och således med avslag å Kungl. Maj:ts i proposition nr 46 framlagda förslag beslutat, att avdrag från skattskyldigs inkomst av fast egendom för vad som genom fastighetsbevillning beskattats skulle tillkomma den, som nästföregående år påförts de efter taxeringsvärdet utgående kommunalutskylderna för fastigheten, framlade Kungl. Maj:t i proposition (nr 209) till 1922 års riksdag förslag om ändring i bevillningsförordningen i hithörande delar att tillämpas från och med 1923. Detta förslag överensstämde med vad av riksdagen antagits beträffande 1922 års taxering. Denna proposition blev av riksdagen, sedan bevillningsutskottet (i sitt betänkande nr 31) tillstyrkt densamma, av riksdagen godkänd.

Förordning i ämnet utfärdades den 3 november 1922 (nr 535).

C-förslaget.

Det av huvudreservanterna i kommunalskattekommittén framlagda C-förslaget är, såsom förut framhållits, beträffande fastighetsbeskattningen av samma principiella innebörd som det nu gällande provisoriet. I nu omhandlade avseende föreligger emellertid en skillnad. Enligt provisoriet är det arrendatorn, som erlägger de i förhållande till fastighetsbevillningen utgående kommunalutskylderna. Arrendatorn äger ock åtnjuta procentavdraget. C-förslaget lägger däremot skattskyldigheten för fastigheten på ägaren. Denne tillerkännes även rätten till procentavdraget.

Inkomna yttranden.

Länsstyrelsen i *Östergötlands län* anför i sitt över kommunalskattekommitténs betänkande avgivna yttrande, bland annat:

»De gällande bestämmelser, som avse att reglera procentavdragets fördelning i fall, då en fastighet bytt ägare under taxeringsåret, eller då fastighet varit utarrenderad till en del men i övrigt brukats av ägaren, kunna icke anses tillfredsställande och leda understundom till en orättvis behandling av fastighetsägaren, som icke alltid får tillgodonjuta det avdrag, som enligt garantiskattens natur närmast borde komma honom till del. Inkomsten av jordbruksfastighet till den del, som understiger 6 procent av fastighetens taxeringsvärde, härflyter huvudsakligen av det i fastigheten nedlagda kapitalet, och procentavdraget borde med hänsyn härtill till största delen åtnjutas av ägaren. Enligt gällande bestämmelser åter är det i fråga om utarrenderad fastighet arrendatorn som får räkna sig berörda avdrag till godo till dess fulla belopp. Om dessa och vissa andra i kommittébetänkandet framhållna olägenheter av den enligt provisoriet träffade anordningen i denna del har Eders Kungl. Maj:ts befallningshavande ansett sig böra erinra under antagande att, därest fastighetsskatten anordnas såsom garantiskatt, det icke skall visa sig omöjligt att genom lämpliga bestämmelser i lagen förebygga de påtalade bristerna i det nuvarande systemet.»

Svenska landskommunernas förbund finner den överflyttning av skattskyldigheten för fastighet, som skett både i kommittéförslaget och i C-förslaget, innebära en allt för stor förändring av nuvarande förhållanden. Förbundet finner starka framförallt praktiska skäl tala för bibehållande av nuvarande skattskyldighetsbestämmelser. Förbundet anför, att vid inkomst understigande 4 resp. 6 procent av fastighetens taxeringsvärde enligt kommitté- resp. C-förslaget dubbelbeskattning synes komma att äga rum, då arrendatorn — såsom ej längre erläggande fastighetsskatten — förlorar rätten att i sin deklaration göra motsvarande avdrag.

Kammarrätten och reservanterna i kammarrätten hava icke uttalat sig om frågan angående procentavdragens anordnande.

Genom det s. k. procentavdraget, som i denna paragraf regleras, sker på sätt i den allmänna motiveringen omnämnts, den sammankoppling av fastighetsskatt och inkomstskatt, som är karakteristisk för garantiskattesystemet. Denna sammankoppling möter inga svårigheter i det normala fall, att samme ägare innehaft och själv brukat fastigheten under hela beskattningsåret. Fastighetsskatten påföres ägaren, och denne får sedermera vid beräkningen av sin skattepliktiga inkomst av fastigheten avräkna det belopp, som anses beskattat genom fastighetsskatten. Hava däremot flera skattskyldiga åtnjutit inkomst av samma fastighet antingen så, att fastigheten varit utarrenderad, eller så, att fastigheten under beskattningsåret bytt ägare, bliva förhållandena mera komplicerade. Departementschefen.

För att börja med det fall, då en fastighet är utarrenderad, så vore det givetvis enklast att även i dylikt fall alltid låta ägaren avdraga det belopp, som anses beskattat genom fastighetsskatten. Så är emellertid ej denna fråga för närvarande ordnad; endast arrendatorn får tillgodonjuta procentavdrag, och jordägaren får icke utnyttja något avdrag. Skälet härtill är, att jämlikt kommunallagarna det åligger arrendatorn att gentemot kommunen svara för kommunalskatt för fastigheten. I föreliggande förslag lägges det däremot på ägaren att gentemot kommunen svara för fastighetsskatten. I C-förslaget har i anslutning härtill jordägaren och ej arrendatorn erhållit rätt att utnyttja hela procentavdraget.

Det vill emellertid synas, som om den omständigheten, att den ene eller den andre gentemot kommunen svarar för utskylderna, ej är av den betydelse, att den bör vara avgörande för frågan om vem som skall få utnyttja procentavdraget. Detta synes för den gällande lagstiftningens vidkommande vara klart redan därav, att i fråga om utskylderna för fastigheterna till primärkommunerna full frihet i hela riket råder att i avtal bestämma, huruvida jordägaren eller arrendatorn skall betala dessa utskylder. Det är tydligt, att, om jordägaren enligt arrendekontraktet skall erlägga utskylderna, det har underordnad betydelse för både den ene och den andre av dem vem som står i kommunens debiteringslängd antecknad såsom skattskyldig; det blir blott en formalitet, att debetsedeln är utställd å denne. Ser man saken mera ur reell än

formell synpunkt, ligger det väl närmare till hands att låta den, som enligt arrendeavtalet skall vidkännas utskylderna, också utnyttja procentavdraget.

Går man djupare in på spörsmålet, så torde man emellertid komma till den slutsatsen, att även frågan om vem som enligt arrendeavtalet skall betala skatten endast i ringa mån är avgörande för vem denna skatt i sista hand kommer att träffa. Åtminstone största delen av skatten kommer likväl alltid till sist att stanna på jordägaren. Ty om arrendatorn skall enligt avtalet betala skatten, bestämmes arrendebeloppet givetvis med hänsyn till de avbränningar i skatt, som arrendatorn får vidkännas.

Möjligen skulle man efter denna utläggning vara benägen för den slutsatsen, att det i så fall är rimligt, att jordägaren ensam alltid får utnyttja procentavdraget. Riktigheten av en dylik slutsats kan dock ifrågasättas. Det ligger i jordägarens intresse, att hans och arrendatorns *sammanlagda* skatt för fastigheten blir så liten som möjligt. Samma intresse har för övrigt i viss mån även arrendatorn, ty han kan troligen påräkna något lägre arrende, om bådas sammanlagda netto av fastigheten blir högre. Det ligger alltså i bådas intresse, att procentavdraget kommer att utnyttjas till så stor del som möjligt. Har jordägaren 5 procent och arrendatorn 2 procent på taxeringsvärdet i inkomst, så är det — därest allenast endera av dem skall åtnjuta avdraget — för dem båda tillsammans och var för sig förmånligare, att jordägaren får utnyttja avdraget, enär bådas sammanlagda skatt därigenom blir mindre; är förhållandet det motsatta, d. v. s. har jordägaren 2 procent och arrendatorn 5 procent på taxeringsvärdet i inkomst, är det även för jordägaren förmånligare, om arrendatorn får utnyttja avdraget. Allt detta gäller givetvis under förutsättning av något så när beräkneliga förhållanden vid arrendeavtalets slutande.

Man kan då fråga sig, huruvida ett tillgodoseende av jordägarens och arrendatorns gemensamma intresse överensstämmer med garantiskattesystemets principer. I detta avseende synes man kunna göra gällande, att man ej med utgångspunkt från nämnda system kan begära mer än att från en viss fastighet garanteras en viss minimiinkomst, och att det är från kommunens synpunkt likgiltigt, om denna inkomst härrör från en eller flera personer. Detta betyder, att det enligt garantiskattesystemets principer bör vara berättigat, att tillfälle beredes till procentavdragets utnyttjande i så stor utsträckning som möjligt.

Det återstår då att undersöka, huru detta skall kunna ske. Jag instämmer i vad år 1922 dåvarande chefen för finansdepartementet yttrade därom, att avdragsrätten måste vara på förhand bestämd, och att det ej lämpar sig att låta den enes avdrag bli beroende på huru stor inkomst den andre under visst år åtnjutit från fastigheten. En dylik utväg skulle, såsom då påpekats, stämma illa överens med det allmängiltiga kravet på största möjliga bestämdhet i beskattningen.

Utgår man alltså från att en regel måste på förhand givas om vem som skall äga utnyttja procentavdraget, så framgår redan av förut anförda exem-

pel, att en fullt jämnt verkande sådan icke kan givas. I norra Sverige skulle troligen avdraget kunna bäst utnyttjas, om rätten därtill tillkomme jordägaren, då denne väl vanligtvis, synnerligast om å fastigheten finnes skog, som av ägaren avverkas, har större inkomst än arrendatorn. I södra Sverige torde förhållandet vara det motsatta: arrendatorn har där vanligen den större inkomsten. För södra Sverige passar därför i stort sett den gällande regeln, att arrendatorn åtnjuter procentavdraget, bättre. Att den däremot ej passar lika bra i norra Sverige, framgår bäst av det förut återgivna uttalandet från länsstyrelsen i Västerbottens län, vari upplyses, att man emot gällande lagstiftnings bestämmelser tillerkänt jordägaren och ej arrendatorn procentavdraget. Det för riket i dess helhet jämnaste resultatet uppnås sannolikt, om man i anslutning till kommunalskattekommitténs på sin tid avgivna förslag låter procentavdraget fördelas på jordägaren och arrendatorn. Detta förslag tillstyrktes — låt vara för provisorietiden — av kammarrätten. Enligt det då föreliggande förslaget skulle jordägaren erhålla en tredjedel och arrendatorn två tredjedelar av avdraget. Jag vill emellertid hålla för troligt, att ett än jämnare resultat erhålles, om avdraget delas mitt itu, så att vardera äger utnyttja 3 procent av jordbruksvärde och 2 $^1/_2$ procent på tomt- och industrivärde. I den mån avdraget belöper på skogsvärde, synes däremot jordägaren böra få utnyttja detsamma i dess helhet, enär arrendator i regel icke äger avverka skog i nämnvärd utsträckning.

I anledning av inkommen framställning har jag låtit undersöka, huru det skulle ställa sig med en fördelning mellan fastighetsägare och hyresgäst av procentavdraget beträffande annan fastighet, som i sin helhet uthyres för industriellt eller likartat ändamål. Jag har emellertid kommit till den slutsatsen, att många gränsfall skulle uppkomma, där det vore ovisst, huruvida fastighetsägaren ensam skulle utnyttja avdraget eller detta skulle delas. En dylik bestämmelse kan därför ej av mig förordas. Det vore mycket olyckligt och ägnat att verka irriterande på förhållandet mellan kontrahenterna inbördes, om i något fall fastighetsägaren påyrkade helt procentavdrag och hyresmannen halvt procentavdrag. Det synes mig alltså lämpligast att beträffande annan fastighet behålla den nuvarande bestämmelsen, att fastighetsägaren ensam skall åtnjuta procentavdraget.

I fråga om fastighet, som äges av bostadsförening eller bostadsaktiebolag, synes procentavdraget böra fördelas mellan föreningen eller bolaget samt delägarna. Då en delägare i fråga om inkomstbeskattningen betraktas såsom ägare av den av honom innehavda lägenheten, torde han böra i föreningens eller bolagets ställe få åtnjuta procentavdraget för så stor del av fastighetens taxeringsvärde, som kan anses belöpa på hans lägenhet. Föreningen eller bolaget bör åtnjuta blott den del av procentavdraget, som belöper på lägenheter, vilka icke disponeras av medlemmar. På detta sätt kan procentavdraget utnyttjas mest effektivt.

Jag övergår härefter till det fall, att en fastighet under olika delar av samma beskattningsår tillhört skilda ägare.

Redan enligt gällande bevillningsförordning finnes en uppdelning av procentavdraget föreskriven i visst fall, nämligen då fastighet använts i ägarens rörelse. Procentavdraget uppdelas i dylikt fall både med hänsyn till den tid, varunder fastigheten använts i rörelsen, och med hänsyn till den del av fastigheten, som använts i rörelsen. Förslag om motsvarande uppdelning beträffande övriga fall avslogs däremot år 1922 av riksdagen. Resultatet av den sålunda gällande lagstiftningen kan stundom bliva mycket egendomligt. Om exempelvis en fastighet, som användes dels till affärslokaler för egen rörelse, och dels till bostäder, försålts under året — ett synnerligen vanligt fall — så skall en uppdelning av procentavdraget på säljaren och köparen ske beträffande den del av fastigheten, som nyttjas till affärslokaler, men ej beträffande den övriga delen. Och om en fastighet, som nyttjats till rörelse, överlåtes för att användas till bostäder, föreligger ett fall, för vars lösning gällande lagstiftning knappast lämnar tillräcklig ledning. Som framgår av ett yttrande från tre taxeringsnämndsordförande i Stockholm, förekommer det i praxis, att man, ehuru gällande lagstiftning ej giver stöd därför, låter säljaren och köparen av bostadsfastighet dela procentavdraget i förhållande till den tid en var innehaft fastigheten. Anledningen till detta förfaringssätt uppgives i nämnda yttrande vara de »orimliga resultat», som en tillämpning av gällande bestämmelse skulle föranlett.

Även i nu senast berörda avseende gäller i tillämpliga delar vad förut anförts om ägare och arrendator. Genom avtal mellan säljare och köpare kan det bestämmas, vem som skall betala utskylderna. Däremot kan ej genom avtal bestämmas, huru stora utskylderna skola bliva. För säljare och köpare gemensamt och följaktligen för en var av dem är det fördelaktigast, att utskylderna bliva så små som möjligt och att alltså procentavdraget kan utnyttjas till så stor del som möjligt. Och någon anledning, varför kommunen skulle erhålla en bättre ställning och få högre skatt av inkomsten från fastigheten därför, att fastigheten under året bytt ägare, synes ej föreligga. Ur rättvisans synpunkt förefaller det därför rimligt, att man anordnar skatten så, att tillfälle till procentavdragets utnyttjande i så stor utsträckning som möjligt beredes.

Även här måste dock en rent schablonmässig beräkningsgrund givas; det är här likasom i fråga om arrendatorer olämpligt att exempelvis låta avdraget stå i proportion till respektive inkomster, ty storleken av den enes skattepliktiga inkomst får ej bliva beroende av den andres inkomst. Enligt min mening måste man antaga, att den mest effektiva möjligheten till utnyttjande av procentavdraget erhålles genom att beträffande fastighet i allmänhet tillämpa den regel, som nu gäller för fastighet, vilken nyttjas i rörelse, d. v. s. stadga en fördelning av procentavdraget i proportion till tiden för innehavet av fastigheten. Det är sant, att ej heller en dylik regel kommer att skipa full rättvisa, ty, såsom bevillningsutskottet på sin tid anmärkt, det inträffar säkerligen i många fall, att inkomsten ej faller ens

något så när jämnt på årets olika delar. Beträffande praktiskt taget all annan fastighet än jordbruksfastighet faller dock inkomsten i allmänhet rätt jämnt, och detsamma är väl ofta förhållandet även med jordbruksfastighet. I varje fall är det ovisst, vid *vilken* tid på året den huvudsakliga inkomsten av en jordbruksfastighet erhålles, varför varje schablon, som tager hänsyn allenast till förhållandena vid viss tidpunkt, blir till sina verkningar ojämn. Vidare märkes, att medan taxeringsvärdet på bevillningspliktig jordbruksfastighet i riket år 1926 uppgick till cirka 6.5 miljarder kronor, taxeringsvärdet på bevillningspliktig annan fastighet representerade ett drygt 50 procent högre belopp, nämligen omkring 10 miljarder kronor, varför man ej gärna kan undgå att vid val av beskattningsregel taga minst lika stor hänsyn till annan fastighet som till jordbruksfastighet. Under alla förhållanden måste jag göra gällande, att den nuvarande olikheten mellan fastighet, som nyttjas i rörelse, och övrig fastighet icke bör kvarstå, utan att likformiga bestämmelser böra meddelas. Likaså är jag angelägen att här liksom i fråga om utarrenderade fastigheter betona, att, om man vill låta endast endera av säljaren eller köparen utnyttja avdraget, något hinder givetvis icke finnes att låta avdraget tillkomma exempelvis den, som i den kommunala debiteringslängden står som skattskyldig för fastigheten, men att den rent formella omständigheten, att vederbörande står i nämnda längd upptagen såsom skattskyldig, ej i och för sig utgör tillräcklig grund att låta honom få avdraget. Ty vem som i verkligheten skall betala skatten bestämmes regelmässigt genom köpeavtalet, och för frågan, vem som till sist kommer att *bära* skatten, spelar nämnda förhållande alls ingen roll. Avgörande synes, såsom i det föregående framhållits, böra vara den utsträckning, i vilken procentavdraget i verkligheten kommer att utnyttjas.

Den nu föreslagna regeln i fråga om fördelning av procentavdraget mellan dem, som under olika delar av ett beskattningsår innehava fastigheten, överensstämmer i sak med den, som för provisoriets vidkommande år 1921 enhälligt föreslogs av kommunalskattekommittén och sedermera tillstyrktes av kammarrätten.

För arrendeavtal, som ingåtts före den nya lagens ikraftträdande, synes en övergångsbestämmelse böra meddelas, att äldre lagstiftning fortfarande skall äga giltighet. Det synes nämligen rimligt, att, då det utan större svårighet kan ske, skattelagstiftningen anpassas efter vad som förutsatts vid arrendeavtalens ingående.

Rätt att avräkna procentavdrag för en fastighet från intäkt av en annan fastighet.

Enligt 42 § 4 mom. i C-förslaget skulle skattskyldig, som inom samma kommun haft flera till jordbruksfastighet eller annan fastighet hänförliga förvärvskällor, äga sammanföra inkomstberäkningarna för dessa förvärvskällor, så att underskott å en av dem avräknas å överskott å annan eller andra. Från därefter återstående överskott får procentavdrag för samtliga fastigheter inom kommunen avräknas. I 5 mom. av nyssnämnda paragraf

stadgas, att, om inkomst skall fördelas till beskattning inom flera kommuner, förutnämnda sammanförande av inkomstberäkningar skall verkställas och procentavdrag ske, efter det fördelningen ägt rum.

Emot det salderingssystem mellan olika fastigheter, som sålunda föreslagits i C-förslaget, har kommittémajoriteten (sid. 162) anmärkt, att det ganska illa instämde med vad som väl finge anses vara meningen med garantiskatten, nämligen att för vissa förvärvskällor garantera kommunen en viss minimiinkomst att under alla förhållanden beskatta. Det ledde nämligen till att ett procentavdrag, som ej kunde utnyttjas i en förvärvskälla, finge göras i en annan.

Häremot hava huvudreservanterna i kommittén (sid. 504) erinrat, att grundtanken i C-förslaget vore att skapa garanti för att kommunen ej skulle få mindre skatteunderlag än den antagna procenten, beräknad å totalvärdet av kommunens fastigheter. Genom att olika ägare funnes, kunde kommunen komma att få mera och, om genom salderingen detta överskott i de skattskyldigas berättigade intresse något skulle minskas, innebure detta icke någon orätt mot kommunen eller något mot systemet stridande. För övrigt finge ej förbises, att enligt C-förslagets grunder det vore den skattskyldiges person, som vore den naturliga enheten vid beskattningen, låt vara att hänsynen därtill måste stanna så att säga vid kommunens gräns.

Departementschefen.

I likhet med kommittémajoriteten anser jag det riktigare att hänföra den föreskrivna garantien till *förvärvskällan* än att hänföra den till den skattskyldiges person. Det i C-förslaget upptagna salderingsförfarandet skulle komma att medföra stora taxeringstekniska svårigheter, som ej kunna förbises. Emot salderingsförfarandet talar slutligen även ett skäl, som icke anförts av kommittén. För att kunna få till stånd det önskade salderingsförfarandet har C-förslaget måst föreskriva, att, om inkomsten av en förvärvskälla skall beskattas i flera kommuner, inkomsten skall fördelas, *innan* procentavdrag avräknats. Denna bestämmelse skulle stundom, till den skattskyldiges nackdel, resultera däruti, att i en förvärvskälla, som lämnat en inkomst överstigande procentavdragen, dessa avdrag likväl icke kunde till fullo utnyttjas på den grund, att vid fördelningen av inkomsten alltför små inkomstbelopp tillfölle de kommuner, där fastigheterna vore belägna. Ett sådant resultat finner jag oriktigt samt obilligt mot den skattskyldige.

46 §.

Denna paragraf motsvarar 42 § i kommittéförslaget och delar av 42 § i C-förslaget.

Underskott å förvärvskälla.

Beträffande motiveringen för kommunalskattekommitténs förslag om rätt till avdrag för underskott, som uppkommit å särskild förvärvskälla, hänvisar jag till kommittébetänkandet sid. 252 o. ff. samt sid. 428.

Länsstyrelsen i *Östergötlands län* anför:

»Såsom den kommunala inkomstskatten enligt förslaget blivit lagd, har den utan tvivel i stort sett erhållit karaktären av en personlig skatt på behållen inkomst. Det torde vid sådant förhållande knappast kunna försvaras, att den skattskyldige förvägrats avdrag från sin i hemortskommunen taxerade inkomst för förluster å verksamhet i annan kommun. I skattelagstiftningen torde man vara nödsakad att taga konsekvenserna av det sätt, varpå man konstruerar skatteformerna.»

Länsstyrelsen i *Jönköpings län* anför:

»Kommitténs förslag, att, därest skattskyldigs överskott i en inkomstkälla inom en viss kommun icke täcker underskott i annan inkomstkälla inom samma kommun, förlusten icke får avdragas från överskott å inkomstkälla i annan kommun, torde vid kommunalbeskattningen vara principiellt riktig. Då emellertid avdrag för dylik förlust för närvarande får ske från inkomst i hemortskommunen, kommer för de skattskyldiga ändringen att bliva rätt kännbar, och säkerligen skola icke krav på fortsatt åtnjutande av den hittillsvarande avdragsrätten utebli. Om dessa krav anses böra i någon mån tillmötesgås, skulle detta måhända, i betraktande av att hemortskommunen ensam får beskatta inkomst av tjänst eller anställning, av tillfällig förvärvsverksamhet och av kapital, kunna ske på sådant sätt, att för underskott i annan kommun än hemortskommunen avdrag finge i sistnämnda kommun åtnjutas med underskottets halva belopp.»

Länsstyrelsen i *Kristianstads län* anser, att kommitténs bestämmelser rörande den interkommunala beskattningen i stort sett torde komma att avhjälpa de många synnerligt avsevärda missförhållanden, som den gällande lagstiftningen på detta område föranlett genom mantalsskrivningskommunens missgynnande i förhållande till andra kommuner, där den skattskyldige jämväl beskattats.

Länsstyrelsen i *Malmöhus län* anför, att den genomgående principen vid den kommunala inkomstbeskattningen vore eller borde vara, att såvitt möjligt allenast den renodlade vinsten skulle upptagas till beskattning, d. v. s. »skatt efter förmåga». Emellertid hade i kommittéförslaget särskilt i ett avseende denna princip fått ge vika för kommunens intresse, nämligen då fråga vore om underskott, som skattskyldig haft å förvärvskälla i annan kommun. Avdrag för dylikt underskott finge enligt förslaget äga rum allenast om och i den mån vinst i samma kommun funnes för kvittning tillgänglig. Det vore enligt länsstyrelsens uppfattning önskligt, att såvitt möjligt ändring i lagförslaget vidtoges i sådan riktning, att den skattskyldiges intressen därvidlag bleve bättre tillgodosedda. Måhända kunde denna fråga, med fullt tillvaratagande jämväl av de kommunala intressena, ordnas sålunda, att kommun, som på grund av förlust å förvärvskälla i annan kommun finge vidkännas minskning i sin beskattningsrätt till följd av skattskyldig medgivet avdrag för denna förlust, erhölle ersättning därför genom bidrag från den kommunala utjämningsandelen.

Länsstyrelsen i *Västmanlands län* anför, att tvekan rått, huruvida underskott å fastighet, använd för egen bostad, må avdragas såsom förlust, och

hemställer, att anvisningarna härutinnan förtydligas för undanröjande av varje anledning till tvekan.

Länsstyrelsen i *Jämtlands län* anför i huvudsak följande:

I fråga om den kommunala inkomstskatten har kommittén föreslagit, att varje kommun skall utgöra ett självständigt, slutet beskattningsområde, så att inkomstberäkning skall verkställas särskilt för varje kommun och avse den skattskyldiges inom kommunen förefintliga förvärvskällor, utan rätt för den skattskyldige att därvid åtnjuta avdrag för förlust å förvärvskälla inom annan kommun. Då samma förvärvsverksamhet drives inom olika kommuner, skall däremot dess resultat uppdelas till beskattning mellan de olika kommunerna. Det förefaller länsstyrelsen, som om sistnämnda princip borde läggas till grund även i fråga om beskattning av inkomst från olika förvärvskällor. Kommitténs yttrande, att den skattskyldiges intresse skäligen kan och bör underordnas kommunens beskattningsintresse på sätt nyss antytts, synes icke hava skäl för sig, då det gäller beskattning av inkomst över dennas verkliga belopp. Att den samlade inkomstberäkningen understundom kan medföra vissa svårigheter, såsom kommittén anför, torde ej kunna förnekas, men dessa svårigheter synas dock ej avgörande, eftersom en sådan beräkning förutsättes beträffande den statliga beskattningen. Huvudsvårigheterna skulle således vara att finna i själva fördelningen. Det förefaller emellertid, som om dessa svårigheter icke skulle vara större än de, som understundom uppstå vid fördelningen av inkomst från en och samma förvärvskälla mellan olika kommuner. Länsstyrelsen hemställer således, huruvida icke ändring i detta avseende kan ske i den riktning, länsstyrelsen nyss angivit såsom enligt dess uppfattning principiellt rättvis.

Länsstyrelsen i *Västerbottens län* tillstyrker kommitténs förslag, att vid den interkommunala beskattningen varje kommun skall utgöra ett självständigt, slutet beskattningsområde, vilket förslag synes kunna på lämpligt sätt lösa de svårigheter, som framträtt vid tillämpningen av provisoriets bestämmelser rörande taxeringen av inkomst från staten eller trävarubolag tillhöriga skogskomplex inom länet.

Landskamreraren i Värmlands län uttalar i fråga om den kommunala inkomstskatten, att strävandet att tillgodose kommunens rättmätiga intressen gent emot andra kommuner i kommittéförslaget fått sitt tillbörliga uttryck. Särskilt vid bolags taxering hade ofta påtalats det förhållande, att kommunens intressen eluderades av inkomsttagarens rätt till samlad inkomstberäkning med därav följande rätt till skuldränte- och förlustavdrag å inkomster från andra kommuner. De av kommittén hävdade grunder om inkomstberäkningens stränga lokalisering till varje kommun såsom ett för sig slutet beskattningsområde vore därför av beskaffenhet att böra förordas.

Några taxeringsnämndsordförande uttala sin anslutning till principen om inkomstberäkningens lokalisering till de särskilda kommunerna, under det att en del *andra taxeringsnämndsordförande* däremot anse, att genom samma bestämmelse den skattskyldiges rätt på ett betänkligt sätt åsidosattes. Såsom ett sätt att i någon mån mildra den »överbeskattning», som ofta skulle bliva en följd av kommitténs förslag, ifrågasätter en av sistnämnda ord-

förande ett medgivande, att i kommun, där förlust uppstått, avdrag för förlusten skulle få ske ett kommande år.

Departementschefen.

Den av kommittén föreslagna begränsningen, i förhållande till vad som nu gäller, beträffande rätten till avdrag för underskott, som särskild förvärvskälla utvisar, anser jag mig icke kunna förorda. Den karaktär av personlig inkomstskatt, som den kommunala inkomstbeskattningen numera har, borde enligt min mening rätteligen medföra, att den skattskyldige icke skulle utgöra skatt för mer än sin nettoinkomst, och att han alltså, om någon hans förvärvskälla utvisade underskott, borde få avdraga detta underskott från inkomsten av övriga förvärvskällor. Har den skattskyldige förvärvskällor, som äro lokaliserade inom olika kommuner, kan frågan lösas på flera sätt. Man kan — såsom i 1920 års proposition föreslogs — låta förlusten i första hand avräknas å inkomst inom samma kommun, därefter å inkomsten i hemortskommunen och slutligen å inkomsten i övriga kommuner. Eller ock kan man — såsom länsstyrelsen i Jämtlands län föreslår — anordna en gemensam inkomstberäkning för samtliga kommuner. Sedan från inkomsten av alla förvärvskällor förlustavdrag och övriga allmänna avdrag samt ortsavdrag frånräknats, fördelas den därefter återstående inkomsten till beskattning i de olika kommunerna. Båda dessa förslag torde emellertid medföra mycket stora taxeringstekniska svårigheter, och jag anser mig på grund därav icke kunna förorda något av dem. Vid sådant förhållande synes det ligga närmast till hands att bibehålla de nuvarande bestämmelserna med avdragsrätt i hemortskommunen för alla underskott å olika förvärvskällor. I flera yttranden har emellertid påtalats, att hemortskommunen med nuvarande bestämmelser erhåller en missgynnad ställning. Jag kan dock icke medgiva, att så är förhållandet. Hemortskommunens beskattningsintresse synes hava ganska väl tillgodosetts, då denna kommun berättigats att alltid beskatta — förutom inkomst av fastighet och rörelse, som äro i kommunen lokaliserade — jämväl inkomst av de tre förvärvskällorna tjänst, tillfällig förvärvsverksamhet och kapital. I ett avseende synas mig dock de nuvarande bestämmelserna obilliga mot hemortskommunen. Om en skattskyldig, mantalsskriven i kommunen A, har två i kommunen B lokaliserade förvärvskällor, av vilka den ena gått med förlust och den andra med vinst, så får för närvarande kommunen B beskatta inkomsten av den vinstgivande förvärvskällan utan hänsyn till den skattskyldiges förlustbringande verksamhet i samma kommun. Vid ett vägande av de båda kommunernas beskattningsintresse gent emot varandra, finner jag det i ett sådant fall naturligast, att kommunen B får i första hand vidkännas avdragsrätten för den skattskyldiges förlust i kommunen. Jag har således låtit utforma bestämmelserna i förevarande ämne sålunda, att underskott, som särskild förvärvskälla utvisar, skall i första hand avräknas å annan inkomst, som den skattskyldige haft i samma kommun, och i andra hand, i den mån nämnda inkomst icke förslår,

å den skattskyldiges inkomst i hemortskommunen. Någon avdragsrätt därutöver torde, såsom jag förut anfört, icke böra medgivas.

Periodiskt understöd.

Beträffande frågan om avdrag för periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning hänvisar jag till vad jag förut därom anfört vid 19 §.

Försäkringspremier.

Enligt kommunalskattekommitténs förslag skall avdrag för premier för vissa angivna slag av försäkringar alltid medgivas, under det att avdrag för övriga försäkringspremier medgives endast under förutsättning, att dessa premiers sammanlagda årliga belopp icke överstiger 100 kronor.

Fyra ledamöter i kommittén reserverade sig häremot och förordade bibehållandet av nuvarande bestämmelse, d. v. s. avdrag för samtliga försäkringspremier med högst 200 kronor.

I de yttranden, som avgivits häröver, har kommittémajoritetens förslag att göra avdragsrätten beroende av premiernas storlek nästan genomgående avstyrkts. I åtskilliga yttranden har bibehållandet av nu gällande bestämmelser förordats, under det att i en del yttranden föreslagits, att icke något avdrag för försäkringspremier skulle medgivas.

Departementschefen.

Frågan om rätt till avdrag för försäkringspremier befinner sig enligt den av mig föreslagna lagstiftningen delvis i ett annat läge än enligt kommitténs förslaget. Jag erinrar därom, att, på sätt jag tidigare omnämnt, vad som uppbäres på grund av annan pensionsförsäkring än sådan, som tagits i ränte- och kapitalförsäkringsanstalt eller mot engångspremie, skall enligt det nu framlagda förslaget, dock med visst undantag i fråga om livränta på grund av pupillförsäkring, beskattas till sitt fulla belopp. Därav följer, att de för dylik försäkring erlagda premierna böra få avdragas till fullo, i den mån avdrag för desamma icke ägt rum redan vid beräkning av inkomst av tjänst. För övriga försäkringspremier borde avdrag principiellt icke medgivas, enär utfallande försäkringsbelopp antingen icke alls eller, såsom fallet är med livräntor, blott delvis beskattas. Det i 2 mom. 3) av förevarande paragraf upptagna avdraget harmonierar alltså icke med de principer för försäkringsanstalters och försäkringstagares beskattning, som jag i övrigt förordat. Avdraget är helt betingat av sociala skäl. Fråga är då, till vilket belopp ett dylikt skälighetsavdrag bör medgivas. För närvarande utgör högsta avdraget för utgivna försäkringspremier 200 kronor. Emot detta avdrag har anmärkts, att de skattskyldiga ofta upptaga detsamma i deklarationen, även om de icke haft att erlägga några försäkringspremier. I flera av de avgivna yttrandena har ock avdragets borttagande föreslagits. Med beaktande härav och med hänsyn till den omläggning av försäkringsanstalters och försäkringstagares beskattning, som jag föreslår och som medför, att avdrag för vissa försäkringspremier medgivas till fullo, har jag ansett detta allmänna, ute-

slutande av sociala skäl betingade avdrag för försäkringspremier kunna begränsas till 100 kronor. Detta belopp synes vara för sitt ändamål fullt tillräckligt, särskilt som de mindre inkomsttagarna i regel icke torde hava försäkringar med högre årliga premier än 100 kronor. Den av kommittén föreslagna bestämmelsen att icke medgiva något avdrag alls, då de under året erlagda premierna överstigit 100 kronor, har icke upptagits, då nämnda regel synes mig irrationell och ledande till obilliga resultat.

Avdrag med 200 kronor för gift kvinna.

I överensstämmelse med gällande rätt skall enligt kommittéförslaget här i riket bosatt gift kvinna, som levt tillsammans med mannen och haft inkomst av rörelse eller yrke eller av arbetsanställning, i hemortskommunen åtnjuta avdrag med 200 kronor, om och i den mån sådan hennes inkomst därtill förslår.

Två ledamöter av kommittén hava reserverat sig och ansett, att stadgandet om ifrågavarande avdrag icke bort upptagas i kommittéförslaget.

Ett par *länsstyrelser*, en del *taxeringsnämndsordförande* och *kammarrätten* ansluta sig till reservationen, under det att en *länsstyrelse* samt några *taxeringsnämndsordförande* anse avdraget böra bibehållas.

Departementschefen.

Jag anser icke, att tillräckliga skäl blivit anförda för borttagande av ifrågavarande avdrag, som infördes år 1920. Jag har därför upptagit kommitténs förslag i förevarande avseende med en mindre ändring för att förtydliga meningen, att avdraget får avräknas från all inkomst av eget arbete men icke från annan inkomst. Avdraget får således avräknas exempelvis från hustruns inkomst av arbetsanställning och tillfälliga uppdrag men däremot icke från pension, periodiskt understöd, realisationsvinst eller intäkt av kapital.

Paragrafens tillämpning, då skattskyldig varit bosatt i rikct under allenast en del av beskattningsåret.

Beträffande paragrafens tillämpning, då skattskyldig varit här i riket bosatt under allenast en del av beskattningsåret, hänvisas till vad därom under 42 § yttrats i promemorian angående åtgärder till undvikande av eller lindring i internationell dubbelbeskattning med mera. En mindre ändring har vidtagits i den avfattning, som i promemorian givits förevarande paragrafs 3 mom., vilket har till följd, att för det i detta mom. omförmälda avdragets åtnjutande icke erfordras att, på sätt i promemorian föreslagits, den gifta kvinnan under större delen av beskattningsåret skall hava *samtidigt* varit här i riket bosatt och levt tillsammans med sin man. Förändringen har skett för åstadkommande av mera enkelhet vid paragrafens tillämpning samt för vinnande av överensstämmelse med de principer, som gälla beträffande bestämmelserna om ortsavdrag.

47 §.

Första stycket i denna paragraf överensstämmer med 43 § i kommittéförslaget och i C-förslaget.

Andra stycket i denna paragraf motsvarar 73 § i kommittéförslaget och i C-förslaget. Enligt det nu framlagda förslaget utgå ortsavdragen alltid i jämna 50-tal kronor (48 §) och det särskilda avdrag för ömmande omständigheter, varom förmäles i 49 §, skall enligt där meddelad föreskrift likaledes fastställas i jämna 50-tal kronor. Med hänsyn härtill har det varit tillräckligt att här stadga, att den taxerade inkomsten skall rundas nedåt till jämnt tiotal kronor.

48 §.

Denna paragraf motsvarar 44 § i kommittéförslaget och i C-förslaget.

Beträffande den i förevarande paragraf behandlade frågan om ortsavdrag för här i riket bosatta personer hänvisas till den allmänna motiveringen.

Den i 3 mom. av paragrafen intagna bestämmelsen om ortsavdrag för det fall, att skattskyldig varit här i riket bosatt under allenast en del av beskattningsåret, har hämtats ur promemorian angående åtgärder till undvikande av eller lindring i internationell dubbelbeskattning med mera.

Mot det föreslagna stadgandet har *kammarrätten* anmärkt, att med de bestämmelser, som i fråga om ortsavdrag upptoges i kommittéförslaget, den i paragrafen ifrågasatta proceduren syntes bliva alltför betungande för beskattningsmyndigheterna. *En ledamot av kammarrätten* yttrade, att de föreslagna bestämmelserna om ortsavdrags beräkning i det fall, att skattskyldig endast under viss del av beskattningsåret varit här i riket bosatt, enligt hans mening torde komma att stöta på avsevärda svårigheter vid tillämpningen, och att han, enär en beräkning av ortsavdraget på sätt föreslagits ur ekonomisk synpunkt ej torde äga större betydelse, avstyrkte förslaget i denna del.

Departementschefen. De svårigheter vid tillämpningen, å vilka kammarrättens ledamöter syfta, torde ej gälla själva uträkningen av ortsavdragens belopp — denna lärer i de relativt få fall, då användning av ifrågavarande bestämmelser äger rum, ej komma att verka i någon särskild mån betungande — utan utredningen rörande den tid, den skattskyldige vistats här i riket. Det är ju möjligt, att den i promemorian alternativt angivna metoden att medgiva skattskyldig, som under större delen av beskattningsåret varit bosatt i riket, fullt avdrag och att under annat förhållande helt och hållet vägra avdrag skulle i praktiken visa sig i någon mån enklare. Vinsten härav torde dock bliva obetydlig. En tämligen noggrann utredning angående den tid den skattskyldige vistats härstädes är ju erforderlig redan för bedömande av omfattningen av dennes skattskyldighet och måste således i allt fall verkställas. De skattskyldiga, som vilja komma i åtnjutande av familjeavdrag, få väl till styrkande av sin rätt därtill — oavsett vilken av de båda i promemorian omförmälda metoderna som användes — förebringa utredning, i den mån sådan utredning kan anses erforderlig. I regel lärer väl en uppgift i deras deklarationer angående dessa förhållanden komma att godtagas. Då den i promemorian förordade metoden synes vara mera rättvis än den andra, mera summariska, har jag anslutit mig till den förstnämnda.

Genom detaljföreskrifter och exempel i anvisningarna till förevarande paragraf har jag angivit, huru frågor skola lösas angående ortsavdragens belopp i de fall, då förändringar ägt rum under beskattningsåret beträffande vissa därå inverkande förhållanden, såsom genom äktenskaps ingående, hävande av sammanlevnad mellan makar, ökning eller minskning av barnantal o. s. v. Mot dessa föreskrifter skulle kanske kunna anmärkas, att de ej taga hänsyn uteslutande till förhållandena under den tid, den skattskyldige vistats här i riket. Detta har skett av praktiska skäl.

49 §.

Denna paragrafs 2 mom. motsvarar 45 § i kommittéförslaget och i C-förslaget. Paragrafens 1 mom. saknar däremot motsvarighet i de båda förslagen.

För närvarande erhåller oskift dödsbo efter här i riket mantalsskriven svensk medborgare ortsavdrag i enlighet med vad skulle gällt för den avlidne.

Av 98 § i kommittéförslaget med tillhörande anvisningar framgår, att enligt sagda förslag oskift dödsbo väl skall erhålla ortsavdrag för det beskattningsår under vilket dödsfallet ägt rum, men däremot icke för senare beskattningsår.

Kammarrätten har föreslagit, att i överensstämmelse med rådande praxis dödsbo alltid skall få åtnjuta ortsavdrag i likhet med fysisk person.

Departementschefen.

Den av kommittén föreslagna åtgärden att alltid vägra dödsbo ortsavdrag med undantag för blott det beskattningsår, då dödsfallet inträffade, synes lätt kunna leda till obilligheter. Om exempelvis en jordbrukare, vilkens hustru avlidit, lever i oskift bo med sina minderåriga barn och de icke haft annan inkomst än inkomsten från den gemensamma fastigheten, måste det förefalla orättvist, därest ortsavdrag icke skulle medgivas. Det synes vara naturligast att i ett dylikt fall giva dödsboet icke blott grundavdrag utan jämväl barnavdrag på grund av de minderåriga dödsbodelägarna. Att, på sätt kammarrätten föreslagit, låta oskift dödsbo alltid åtnjuta ortsavdrag synes dock knappast motiverat. Jag har trott mig hava funnit en lämplig medelväg genom att tillerkänna beskattningsnämnd befogenhet att, då dödsbodelägare varit för sitt uppehälle huvudsakligen beroende av dödsboets inkomst, efter diskretionär prövning medgiva dödsboet grundavdrag och barnavdrag intill högst det belopp, vartill den avlidne skulle hava åtnjutit avdrag. Avdrag för hustru eller husföreståndarinna kan alltså icke åtnjutas av dödsbo för senare beskattningsår än det, varunder dödsfallet inträffat. För sistnämnda beskattningsår har dödsboet däremot liksom enligt kommittéförslaget ovillkorlig rätt till ortsavdrag och i förekommande fall, till avdrag för hustru och barn.

50 §.

Denna paragraf överensstämmer med 46 § i kommittéförslaget och i C-förslaget.

51 §.

Denna paragraf motsvarar 47 § i kommittéförslaget och i C-förslaget.

Enligt 12 § 2 mom. bevillningsförordningen inträder bevillningsplikt för här i riket mantalsskriven svensk medborgare beträffande hans i mantalsskrivningskommunen taxerade inkomst, då denna inkomst, sammanräknad med hans i andra kommuner taxerade inkomster, överstiger 600 kronor.

Enligt kommittéförslaget skall fysisk person, som är här i riket bosatt och vars inom hemortskommunen taxerade inkomst icke uppgår till 500 kronor, icke upptagas till beskattning för sådan inkomst.

En taxeringsnämndsordförande har ansett gränsen för skatteplikt böra sättas lika med ortsavdraget, en annan taxeringsnämndsordförande har funnit gränsen 500 kronor befogad och fördelaktig. Några taxeringsnämndsordförande finna den däremot för låg och två av dem förorda, att gränsen sättes till 800 kronor.

Departementschefen. I likhet med kommittén anser jag den nuvarande kombinationen av den skattskyldiges i mantalsskrivningskommunen taxerade inkomst med hans i andra kommuner taxerade inkomster icke böra bibehållas. Att konstatera sistnämnda inkomster torde nämligen, såsom kommittén framhåller, ofta möta svårighet för taxeringsnämnden i hemortskommunen. Den av kommittén föreslagna nedsättningen av gränsen för skattefrihet från 600 kronor till 500 kronor finner jag däremot icke tillräckligt motiverad. Enligt förevarande paragraf skall således fysisk person, som under beskattningsåret varit här i riket bosatt, icke upptagas till beskattning för inkomst i hemortskommunen, försåvitt ej hans där taxerade inkomst uppgår till minst 600 kronor. Jag har ansett någon skillnad icke böra i förevarande avseende göras mellan det fall, att den skattskyldige varit här i riket bosatt under hela beskattningsåret, och det fall, att bosättningen avsett blott en del av beskattningsåret.

52 §.

Denna paragraf motsvarar 48 § i kommittéförslaget och C-förslaget.

Enligt bevillningsförordningen få allmänna avdrag avräknas å den skattskyldiges behållna inkomst i *mantalsskrivningskommunen.* För äkta makar gäller, att, om nämnda avdrag överstiga den därtill närmast berättigade makens inkomst, det överskjutande beloppet får avräknas från den andra makens behållna inkomst i mantalsskrivningskommunen.

Enligt kommittéförslaget får underskott, som särskild förvärvskälla utvisar, avdragas allenast från sådan skattskyldigs inkomst, som skall taxeras

i *samma kommun.* I enlighet härmed föreskriver kommittéförslaget i fråga om äkta makar, att allmänna avdrag (utom det särskilda avdraget å 200 kronor för gift kvinna), som helt eller delvis ej kunnat utgå av den därtill närmast berättigade makens i en kommun skattepliktiga inkomst, få avräknas å den andra makens inkomst i *samma kommun.*

Departementschefen.

På sätt jag förut anfört vid 46 § har jag ansett det böra föreskrivas, att underskott, som särskild förvärvskälla utvisar, i första hand skall avräknas å inkomst, för vilken den skattskyldige skall taxeras i samma kommun, men att, om denna inkomst icke därtill förslår, det återstående underskottet får avdragas från den skattskyldiges i hemortskommunen skattepliktiga inkomst. Med hänsyn härtill måste de av kommittén givna reglerna för beskattning av äkta makar i viss mån ändras. Därvid finnas olika möjligheter att ordna nu ifrågavarande speciella avdragsrätt, såsom framgår av följande exempel. Två äkta makar hava sin hemort i kommunen A och åtnjuta båda i nämnda kommun skattepliktig inkomst. Därjämte har envar av makarna en till kommunen B lokaliserad förvärvskälla. I kommunen B har mannens förvärvskälla lämnat underskott och hustruns överskott. Mannens avdragsrätt för underskottet i B kan då ordnas på olika sätt. Man kan föreskriva, att underskottet i B i första hand skall avräknas å mannens inkomst i hemortskommunen (A), därefter, i den mån nämnda inkomst ej därtill förslår, å hustruns inkomst i den kommun, där den förlustgivande förvärvskällan är lokaliserad, d. v. s. å hustruns inkomst i kommunen B, samt i sista hand från hustruns inkomst i hemortskommunen (A). Eller man kan stadga, att underskottet i B i första hand skall avräknas å hustruns inkomst i samma kommun (B), därefter å mannens inkomst i hemortskommunen (A), samt i sista hand å hustruns inkomst i hemortskommunen (A). Slutligen kan man ordna avdragsrätten så, att underskottet i B i första hand avräknas å mannens inkomst i hemortskommunen (A) och därefter å hustruns inkomst i hemortskommunen (A). Då de två första alternativen säkerligen skulle medföra stora besvärligheter vid taxeringsarbetet, finner jag nämnda två alternativ icke böra ifrågakomma. Jag har således i förevarande paragraf intagit stadgande därom, att, om avdrag, som i 46 § 1 och 2 mom. medgives, helt eller delvis ej kunnat utnyttjas å den därtill närmast berättigade makens skattepliktiga inkomst, bristen må avräknas å den andra makens inkomst i hemortskommunen. Jag anser ock, att alla berättigade krav på avdrag i förevarande avseende härigenom bliva tillräckligt tillgodosedda.

53 §.

Rörande denna paragraf, vilken motsvarar 49 § i kommittéförslaget och i C-förslaget, hänvisar jag till vad i den allmänna motiveringen anförts rörande dels beskattningen av inländska juridiska personer dels ock åtgärder till undvikande av eller lindring i internationell dubbelbeskattning ävensom till vad vid 30 § anförts rörande pensionsanstalters beskattning.

Inkomst av lediga ecklesiastika sysslor.

Enligt bevillningsförordningen skall inkomstbevillning utgöras för den behållna inkomst, som, enligt gällande föreskrifter, kan vid lediga ecklesiastika sysslor tillfalla de under konsistoriernas vård eller annan allmän förvaltning ställda kassor.

I skrivelse den 23 mars 1925 har *direktionen för prästerskapets änke- och pupillkassa* hemställt, att Kungl. Maj:t vid avlåtande till riksdagen av proposition med förslag till kommunalskattelag måtte låta bestämmelserna om skattskyldighet i nämnda lag erhålla sådan avfattning, att kassan icke bleve skattskyldig för behållen inkomst av lediga ecklesiastika sysslor.

En ledamot av kammarrätten har i särskilt yttrande förordat en undersökning av frågan om ifrågavarande kassa åliggande skattskyldighet. Det syntes honom antagligt, att fog funnes för skattefrihet åtminstone för sådan inkomst, som icke skulle taxeras såsom inkomst av fastighet.

Departementschefen.

Ehuru vissa skäl skulle kunna anses tala för den av prästerskapets änke- och pupillkassa påyrkade skattebefrielsen, anser jag mig dock ej böra tillmötesgå detta krav. Ifrågavarande skattskyldighet infördes år 1868; och att nu borttaga den skulle i realiteten innebära, att kassan erhölle ett årligt kommunalt anslag. Härtill finner jag anledning icke föreligga.

54 §.

Denna paragraf motsvarar 50 § i kommittéförslaget och i C-förslaget.

Aktiebolags skattefrihet för aktieutdelning.

Vad angår aktiebolags och ekonomiska föreningars skattefrihet i vissa fall för utdelningar hänvisas till vad i den allmänna motiveringen anförts rörande juridiska personers beskattning.

Person tillhörande främmande makts beskickning eller konsulat.

De i 50 § c) kommittéförslaget upptagna bestämmelserna om skattefrihet för person, som tillhör främmande makts beskickning eller konsulat, hava sin motsvarighet i 70 § av förevarande förslag.

Lappallmogens skattskyldighet för inkomst av renskötsel.

Lappskatten.

Skattskyldighet till staten har av ålder ålegat lapparna. I äldsta tider utgick skatten av lapparna liksom skatterna i allmänhet i naturapersedlar, mestadels i skinn av pälsbärande djur, såsom mård och ekorre (gråverk). Genom Kungl. Maj:ts brev den 8 juli 1695 utfärdades nya bestämmelser. Enligt dessa skulle samtliga olika skattetitlar vid skattläggningen sammanföras till en enda summa i reda penningar, vilken skulle påläggas varje by. Detta är ursprunget till den s. k. »lappskatten». Dylik skatt utgår numera endast i Norrbottens och Västerbottens län. För närvarande uppgår lappskatten inom Norrbottens län till ett sammanlagt belopp av 501 kronor 57 öre. I Västerbottens län utgör den tillhopa 133 kronor 3 öre, varav dock 3 kronor 54 öre för tvenne lappskatteland i Malå socken icke vidare debiteras och uppbäres.

Beträffande debiteringen och uppbörden av lappskatten gälla formellt ännu bestämmelserna i 1760 års lappfogdeinstruktion, enligt vilken den enligt

jordeboken respektive lappbyar påförda skatten skulle fördelas av länsmannen med två nämndemän och därom givas kronofogden besked till rättelse vid uppbörden. Dessa bestämmelser kunna numera icke tillämpas. I stället ha andra metoder för skatteuppbörden kommit till användning. Inom Norrbottens län debiteras lappskatten i en post för varje lappskatteland att betalas av vederbörande byordningsman, som sedan fördelar skatten bland renägande lappar i vederbörande lappby och uttager den av dem. Inom Västerbottens län har på senaste tiden, för undvikande av de olägenheter, som skulle vara förbundna med den obetydliga lappskattens debitering och uttagande hos ett stort antal skattdragande, följts det tillvägagångssättet, att skatten enligt föreskrift från länsstyrelsen av häradsskrivarna påförts de olika lappbyarna, varefter det överlämnats åt byamännen att själva fördela den sig emellan.

Skattskyldighet till bevillning samt till inkomst- och förmögenhetsskatt.

Enligt 1695 års brev voro lapparna fritagna från bevillning, vilken lärer få hänföras till det i § 4 av sagda brev omnämnda »annat extra ordinarie», varför nybyggarna »lika som andra lappar» fritogos. Utvecklingen gick sedan därhän, att denna frihet endast kvarstod för lappallmogens inkomst av renskötsel. I 1883 års bevillningsförordning fick lappallmogens bevillningsfrihet det uttryck, som sedan dess bibehållits, eller att från utgörande av inkomstbevillning frikallas lappallmogen för inkomst av renskötsel. I gällande bevillningsförordning återfinnes stadgandet i 12 § 8 mom.

Enahanda stadgande finnes upptaget i 5 § 1 mom. av gällande förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt.

Kommunal skattskyldighet.

Gällande författningar medföra icke för lapparna i deras yrke som renskötande någon kommunal skattskyldighet, då de icke för sådan rörelse kunna påföras bevillning. Men vid sidan om författningarna har av lapparna, åtminstone på vissa orter, utgjorts och utgöres ännu, om än i mindre omfattning, bidrag till de kommunala utgifterna.

Skattskyldighet och fattigvård.

Med frågan om den lappska fattigvården har sammanställts frågan om lapparnas skattskyldighet. Om kommunerna skulle belastas med denna fattigvård, har det nämligen ansetts, att den lapparna enligt gällande bestämmelser tillkommande friheten från skattskyldighet till kommunen för inkomst av renskötsel borde upphöra. I sammanhang härmed har ock ifrågasatts, att jämväl inkomst- och förmögenhetsskatt till staten samt bevillning för berörda slag av näring, varifrån lapparna nu äro fria, borde av dem utgöras. Den lapparna hittills lagligen tillkommande undantagsställningen i avseende å skattskyldighet till stat och kommun skulle alltså bortfalla.

Särskild utredning.

Efter uppdrag av chefen för socialdepartementet har före detta landshövdingen *Johan Widén* såsom sakkunnig verkställt utredning och avgivit för-

slag angående fattigvården bland lapparna och om lapparnas beskattning (Stat. off. utredn. 1924: 58 och 59).

Över förslaget hava yttranden avgivits av dels länsstyrelserna i Norrbottens, Västerbottens och Jämtlands län, vederbörande häradsskrivare, lappfogdar och fattigvårdskonsulenter, ett flertal kommuner och en del fattigvårdsstyrelser samt lappallmogen vid särskilt anordnade sammanträden, dels domkapitlen i Härnösand och Luleå jämte präster i vissa församlingar och dels statskontoret, kammarkollegium, riksräkenskapsverket och kammarrätten.

Lappskattens borttagande.

Förslaget innehåller till en början, att den s. k. lappskatten i Norrbottens och Västerbottens län skall upphöra att utgå och förty avskrivas ur kronans jordebok och räkenskaper.

Kammarrätten har icke någon erinran att framställa häremot.

Skattskyldighet till stat, kommun, församling, landsting.

Den sakkunnige framhåller, att den beskattning, man ifrågasätter för lapparna, bör i möjligaste mån följa de grunder, som äro gällande för övriga medborgares beskattning. Att, såsom tänkbart vore, påföra lapparna endast bevillning men bibehålla deras frihet från inkomstskatt för renskötsel skulle enligt den sakkunnige innebära ett avsteg från den åsyftade likställigheten med rikets övriga inbyggare. Då dessutom lapparna själva, i den mån de uttalat sig till förmån för en beskattning, uttalat sig för skatt även till staten samt till och med i något fall ställt denna i främsta rummet, hade det ansetts riktigast att icke i avseende på statsbeskattningen för dem göra något undantag.

I fråga om beskattningsorten anföres, att några särskilda bestämmelser härom utöver författningarna icke äro erforderliga. Det syntes vara klart, att beskattningsorten även vad anginge bevillningen borde sammanfalla med mantalsskrivningsorten, där lapparna hade sina huvudvisten och måste anses huvudsakligen driva sin näring.

Den kommunala beskattningen skall enligt förslaget ordnas för lapparna enligt samma grunder som för de övriga medlemmarna av kommunen, likväl med det undantag, att de nomadiserande fjällapparna skola vara fria från de enligt kyrkostämmoförordningen utgående avgifterna till kommunens folkskoleväsen. Såsom skäl härför anför den sakkunnige, att lapparnas eget skolväsen är ordnat på sidan av den allmänna stadgan om folkundervisningen i riket huvudsakligen på statens bekostnad genom särskilda bestämmelser och att de vanliga skoldistrikten äro fritagna från omkostnader för detsamma.

Med lapparnas skyldighet att på föreslaget sätt deltaga i utgörandet av kommunalutskylder skulle följa, att de bleve skyldiga att deltaga i sådana allmänna avgifter, som utgöras av dem, som betala kommunalutskylder, och efter samma grund som dessa, såsom byggande av tingshus m. m., ävensom att utgöra avgifter till prästerskapets avlöning.

Från *lapparna själva* hava uttalats olika meningar om det berättigade i att av dem uttaga skatt, vare sig det gäller sådan till kommunen eller till staten. Under det att å visst håll lapparnas förpliktelse härutinnan erkänts, därvid såsom skäl anförts, att lapparna även i beskattningshänseende borde vara fullt likställda med övriga svenska medborgare, har åter från annat håll inlagts en bestämd gensaga mot förslaget. Så har uttryckts den farhågan, att, om detta genomfördes, det snart bleve slut med det relativa välstånd, varav lapparna nu kunde sägas vara i besittning. Det har även från lapparnas sida framhållits, att de aldrig kunde tillgodogöra sig de förmåner, som de fast boende erhölle för sina utlägg till kommunen, samt att till kommunen borde utgå ersättning endast för de verkliga utgifter, som denna haft för de renskötande lapparnas fattigvård. Vad särskilt skatt till staten angår, lärer på en del håll kvarleva en viss motvilja mot allt vad avgifter till staten heter, uppkommen genom de inskränkningar i lapparnas förfogande över markområden, vartill staten förmenas hava medverkat.

I de av *kommunerna* och *myndigheterna* avgivna yttrandena framhålles det principiellt riktiga i kravet på lapparnas beskattning, men påpekas tillika det ringa utbyte, skatten skulle lämna staten och kommunerna, samt de svårigheter, som skulle inställa sig vid uttagandet av skatten. Allmänt påtalas lapparnas försumlighet att betala de pensionsavgifter, som nu påföras dem.

Lappfogden i Norrbottens läns södra distrikt och *länsstyrelsen i samma län* anföra, att avdrag för ersättningar för renskador icke böra medgivas, då dessa i regel uppkomma genom försumlighet i renskötseln, samt hemställa dessutom, att de renskötande lapparna vid taxeringen måtte hänföras till högsta dyrortsgruppen, vilket av länsstyrelsen motiveras därmed, att lapparnas av deras näring betingade levnadssätt nödgar dem till i vissa avseenden högre levnadskostnader än den bofasta befolkningen.

Länsstyrelsen i *Jämtlands län* föreslår en särskild anordning för lapparnas beskattning. Enligt detta förslag borde beskattningsåret räknas från den 1 oktober till den 1 oktober. Mellan dessa tider ligger en relativt sluten period, innefattande inkomst genom renslaktning och försäljning samt utfallet av kalvningstiden.

Kammarrätten anför i huvudsak följande:

Otvivelaktigt hade kommunerna, som enligt förslaget i främsta rummet skulle svara för kostnaden för den lapska fattigvården, intresse av att lapparnas inkomst av renskötsel bleve föremål för kommunal beskattning. Ett liknande intresse finge även anses föreligga för staten med hänsyn till de ej oväsentliga utgifter, som enligt förslaget skulle åvila staten med avseende å den lapska fattigvården.

Då det utan vidare syntes vara klart, att inkomst av renskötsel skulle beskattas såsom inkomst av rörelse, vore onödigt att i anvisningarna till ledning vid inkomstskattetaxeringen bland exemplen på inkomst av rörelse eller yrke införa även renskötsel. Jämväl bestämmelsen om avdragsrätt för ersättningar för renskador, utgivna på grund av renbeteslagen och kon-

ventionen med Norge, syntes böra utgå. Huruvida dylika avdrag skulle medgivas, borde lämpligen avgöras med hänsyn till omständigheterna i vart föreliggande fall. Dylika ersättningar för renskador kunde utgå jämväl på grund av konventionen den 9 maj 1925 mellan Sverige och Finland angående renar i gränsområdena (lag den 7 januari 1926 innefattande bestämmelser i anledning av konventionen).

Beträffande beskattningsorten i bevillningsavseende för lapparnas inkomst av renskötsel ifrågasattes icke någon avvikelse från den allmänna regeln, att inkomsten skulle beskattas, där näringen bedrivits. Då enligt vedertagen uppfattning renskötsel ansåges bedrivas, där lappen hade sitt s. k. huvudviste, bleve detta att betrakta som beskattningsort för hela inkomsten oberoende av renhjordens under året växlande betesplatser. Då huvudvistet vore bestämmande för lappens rätta mantalsskrivningsort, inträffade alltså i allmänhet, på sätt den sakkunnige med ett uttalande i frågan syntes hava åsyftat, att faktiskt mantalsskrivningsort och beskattningsort komme att sammanfalla.

Kammarrätten funne sig böra avstyrka den gjorda hemställan, att de renskötande lapparna vid taxeringen måtte hänföras till högsta dyrortsgruppen. Motiveringen härför syntes icke övertygande, och egendomligt förefölle det, att en viss kategori av skattskyldiga i kommunen skulle kunna hänföras till särskild dyrortsgrupp. Säkerligen komme de övriga skattskyldiga i kommunen att betrakta en dylik anordning såsom ett obefogat privilegium för lapparna.

Enligt förslaget angående den kommunala beskattningen skulle lapparna för inkomst av renskötsel utgöra jämväl landstingsskatt. Om beskattningen till primärkommunerna, såsom avsett vore, komme att läggas efter nya linjer, måste landstingsskatten i enlighet därmed ordnas.

Det vore att förutse att icke oväsentliga svårigheter komme att inställa sig vid den nu föreslagna beskattningen. Kammarrätten ansåge sig dock böra tillstyrka förslaget härom med de ändringar, vartill de av ämbetsverket gjorda anmärkningar föranledde. Detta skedde huvudsakligen med hänsyn till den betydelse lapparnas beskattning kunde erhålla för deras fattigvård. Kammarrätten kunde i detta hänseende instämma med länsstyrelsen i Jämtlands län, som syntes hava träffat frågans kärnpunkt, då länsstyrelsen yttrade, att det möjligen kunde tänkas, att medvetandet att lapparna vore skyldiga att skatta för sin speciella näring, komme att göra kommunernas bofasta medlemmar mindre obenägna för att sörja för den lapska fattigvården, och att med hänsyn härtill länsstyrelsen ansåge sig icke böra avstyrka den ifrågasatta ändringen.

Departementschefen.

Den undantagsställning, som lappallmogen i beskattningsavseende intager i fråga om inkomst av renskötsel, synes numera allmänt betraktas såsom föråldrad. I det förslag till ett nyordnande av fattigvården för lappar, som förut i dag framlagts av chefen för socialdepartementet, har ock såsom en förutsättning för förslagets genomförande angivits, att lapparnas skattefrihet för inkomst av renskötsel skall upphöra.

Då jag nu föreslår lapparnas likställighet i beskattningsavseende med övriga medborgare, anser jag emellertid likställigheten böra göras fullständig i alla avseenden och således utan någon inskränkning i fråga om skatt till skolväsendet.

Till förmån för skattefrihet i sistnämnda hänseende kunna utan tvivel åberopas vissa skäl. För annan lapparnas inkomst än inkomst av renskötsel utgår emellertid redan nu skatt till skolväsendet och att borttaga denna skattskyldighet finner jag ej motiverat. Det skulle möta stora svårigheter att ur det beskattningsbara beloppet avskilja den inkomst, som anses hänföra sig till renskötsel, och fördenskull synes det ej möjligt att genomföra ett dylikt uppslag. Då skolväsendet även för lapparna bekostas av det allmänna, begås ingen orättvisa mot dem genom att låta dem bidraga till kostnaden för skolväsendet. Att detta bidrag rätteligen borde gäldas till staten, är en sak för sig. Från statsverkets synpunkt torde någon anledning ej finnas att göra anspråk på de obetydliga belopp, varom här kan vara fråga.

Författningsmässigt torde för den föreslagna ändringen icke erfordras annat, än att den nuvarande undantagsbestämmelsen i fråga om lappallmogen utgår.

I sammanhang härmed bör den s. k. lappskatten i Norrbottens och Västerbottens län upphöra att utgå (och förty ur kronans jordebok och räkenskaper avskrivas). Bestämmelse om lappskattens upphörande torde emellertid ej böra intagas i kommunalskattelagen utan i övergångsbestämmelserna till förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt.

Här i riket bosatt delägare i oskift dödsbo efter person, som vid sitt frånfälle varit bosatt i utlandet.

Enligt kommunalskattekommitténs förslag (punkt 2 i anvisningarna till 49 §) är oskift dödsbo efter person, som vid frånfället icke varit här i riket bosatt, skattskyldigt allenast för inkomst av här belägen fastighet, för inkomst av rörelse eller yrke, som här bedrivits, och för härifrån åtnjuten royalty eller därmed likartad ersättning. Har dödsboet haft annan inkomst, tages sådan till beskattning allenast till den del, som belöper å här i riket bosatt delägare och beskattas hos denne.

Genom de numera utarbetade föreskrifterna i 38 § 1 mom. och 67 § har den ändring vidtagits i kommitténs förslag, att sådant oskift dödsbos inkomst, i den mån den utdelas till här i riket bosatt person, kommer att beskattas hos delägaren. Härigenom kan likväl beskattningen stundom bliva oskäligt hård. En i utlandet bosatt, därstädes avliden svensk har exempelvis efterlämnat en i Sverige belägen fastighet, av vilken hans här i riket bosatta dödsbodelägare åtnjuta avkastningen. För inkomsten av fastigheten skall stärbhuset utgöra kommunal inkomstskatt, men dessutom skulle varje sådan delägares inkomst av fastigheten även beskattas här i riket såsom utdelning från dödsboet. I förevarande paragraf har intagits en bestämmelse till förekommande av dylik dubbelbeskattning.

55 §.

Enligt 52 § andra stycket i kommittéförslaget äger beskattningsnämnd, om den finner uppenbart, att skattskyldig till följd av omständighet, som i 45 § omförmäles (s. k. ömmande omständigheter), saknar förmåga att utgöra

den skatt för inkomst, som på grund av taxering under taxeringsåret skulle påföras honom, att medgiva den nedsättning i eller befrielse från skattskyldighet, vartill förhållandena anses föranleda.

Denna bestämmelse, som i en del yttranden avstyrkts eller ansetts böra begränsas, finner jag mig icke kunna tillstyrka. Jag anser det nämligen olämpligt att på beskattningsnämnderna överlåta en dylik obegränsad rätt att medgiva skattebefrielse. Ifrågavarande av kommittén föreslagna bestämmelse har således icke upptagits i det nu framlagda förslaget.

56—61 §§.

56 § överensstämmer med 58 § i kommittéförslaget och 57 § i C-förslaget.

57 § 1 och 2 mom. överensstämma med 59 § i kommittéförslaget och 58 § i C-förslaget.

57 § 3 mom. är hämtat ur skatteberedningens betänkande om juridiska personers beskattning.

58 § motsvarar 60 § i kommittébetänkandet och 59 § i C-förslaget.

59 § överensstämmer med 61 § i kommittéförslaget och 60 § i C-förslaget.

60 § motsvarar 74 § i kommittéförslaget och C-förslaget.

61 § motsvarar 66 § i kommittéförslaget och 65 § i C-förslaget.

Beträffande fördelningen av inkomst av fastighet på olika kommuner anför länsstyrelsen i *Jönköpings län*:

Inkomst av fastighet.

»Kommittén har föreslagit borttagande av nu gällande bestämmelser, huru vid fördelningen av inkomst från fastigheter, som utgöra en förvaltningsenhet men tillhöra olika kommuner, bör förfaras, då skattskyldig haft särskilda kostnader för vissa av fastigheterna. Enligt kommittens mening bör även i detta fall frågan om fördelningen lösas med tillhjälp av den supplementära föreskriften, att inkomsten skall fördelas efter fastigheternas i de skilda kommunerna taxeringsvärden. Man torde likväl på denna väg lätt nog kunna komma till resultat, som icke kunna av vederbörande kommuner godkännas eller anses skäliga. Antag, att ägaren av en fastighet (A) med riklig avverkningsbar skog lägger under sitt skogsbruk en angränsande, i annan kommun belägen, till arealen betydligt större fastighet (B), där större delen av skogsmarken är kalhuggen. Taxeringsvärdet är å den förra 20,000 kronor, å den senare 40,000 kronor. Ägaren avverkar skog å fastigheten A för ett värde av 5,000 kronor och å fastigheten B för 1,000 kronor samt verkställer arbeten för skogskultur med mera för 500 kronor å fastigheten A och 2,000 kronor å fastigheten B. Enligt kommitténs förslag skulle fördelningen av nettoinkomsten, 3,500 kronor, ske så, att en tredjedel komme på A och två tredjedelar på B. Det enda rimliga i detta fall vore väl att använda hittillsvarande föreskriften, att nettovinsten skall fördelas efter bruttoinkomsterna av de skilda fastigheterna, motsvarande här för fastigheten A fem sjättedelar och för fastigheten B en sjättedel. Länsstyrelsen föreslår alltså att hittillsvarande föreskrifter i frågan bibehållas.»

Länsstyrelsen i *Kopparbergs län* anför:

»Erfarenheten från taxeringen i Kopparbergs län, varest inkomsten av fastighet till väsentlig del utgöres av inkomst av skogsbruk, har ådagalagt,

att härstädes i allmänhet och särskilt då det gällt fördelning av de större fastighetsägarnas — skogsbolagens — inkomst tillämpats av kommittén såsom supplementär angivna fördelningsgrund, ett förhållande, som visat sig leda till orimliga resultat. Sålunda har till exempel en kommun, där det avverkade och använda virkets rotvärde uppgått till mycket betydande belopp, låt säga flera hundratusen kronor, erhållit så ringa del av den från samtliga fastigheter gemensamt härflutna inkomsten, att sedan medgivna avdrag för fastighetsbevillningen skett, ingen eller obetydlig inkomst återstått till beskattning. Å andra sidan hava kommuner, varest ingen eller endast ringa avverkning förekommit, men där den skattskyldige ägt fastigheter med höga taxeringsvärden, blivit oskäligt gynnade. Nu angivna missförhållanden hava väl uppmärksammats av såväl taxeringsnämnder som länets prövningsnämnd, som dock måste låta bero vid vederbörandes förklaring att annan fördelningsgrund än taxeringsvärdet icke kunnat åberopas.

Då det torde kunna antagas, att länets större fastighetsägare under förmenande att utredning om huru stor del av inkomsten belöpt å de särskilda kommunerna icke kunnat förebringas, även framgent ämna använda fastighetstaxeringsvärdena såsom fördelningsgrund för inkomsten, har länsstyrelsen för att i någon mån söka åstadkomma en rättelse i de missförhållanden i avseende å inkomstfördelningen, som ovan framhållits, velat ifrågasätta, huruvida icke, då jordbruksinkomsten utgöres av inkomst av skogsbruk, såsom supplementär fördelningsgrund jämväl kunde antagas det vid taxering till skogsaccis uppskattade rotvärdet å inom de olika kommunerna avverkat virke från egna fastigheter. Visserligen lärer icke heller på denna väg en fullt rättvis fördelningsgrund kunna åstadkommas, men de uppenbara missförhållanden, vartill hittills gällande och nu föreslagna bestämmelser föranleda, torde genom inkomstens fördelning på sätt länsstyrelsen nu ifrågasatt kunna i avsevärd mån reduceras.»

Länsstyrelsen i *Jämtlands län* förklarar, att det vid åtskilliga tillfällen visat sig förenat med svårigheter att kontrollera uppgifterna angående inkomst från inom flera kommuner belägna fastigheter, vilka behandlats som en förvärvskälla. På grund av dessa svårigheter anser länsstyrelsen önskvärt, om en utväg kunde finnas att underlätta taxeringsarbetet genom införande av mera specificerade uppgifter.

Kammarrätten anser det i andra stycket av 58 § i kommittéförslaget förekommande uttrycket »Saknas utredning härom» böra utbytas mot »Kan utredning härom icke vinnas».

Av de avgivna yttrandena framgår till en början, att en viss oklarhet synes råda angående den utsträckning, i vilken procentavdrag skall åtnjutas. Härutinnan må erinras, att den garanti gentemot kommunen, som är föreskriven för fastighetsinkomst såväl enligt gällande provisorium som enligt det nu framlagda förslaget, avser varje särskild förvärvskälla. Huruvida en eller flera förvärvskällor föreligga avgöres enligt bestämmelserna i 18 §. Utgöra emellertid flera fastigheter en enda förvärvskälla, skall från den från dessa fastigheter gemensamt härflutna nettointäkten avräknas procentavdrag för alla fastigheterna, även om dessa fastigheter ligga inom olika kommuner. Den inkomst av fastighet, som därefter återstår, skall beskattas i varje kommun

Departementschefen.

till så stor del, som kan anses hava inom kommunen influtit. Understundom kan det emellertid möta svårigheter att utreda, hur stor del av fastighetsinkomsten, som härflutit från varje kommun, och måste för sådana fall givas en supplementär fördelningsregel. Vid övervägande av detta spörsmål torde man böra utgå ifrån att fördelning av fastighetsinkomsten skall ske allenast mellan de kommuner, från vilka intäkt av fastigheterna härflutit. Ett motsatt förfarande synes, även om det i speciella fall skulle kunna vara önskvärt med hänsyn till att kommunerna därigenom under olika år erhölle ett jämnare beskattningsunderlag, icke överensstämma med de allmänna principerna för inkomstfördelning. Beträffande realinnehållet av den supplementära fördelningsregeln synes det mig, att det rättvisaste resultatet skulle erhållas, om inkomsten fördelades i förhållande till den *brutto*intäkt, som influtit inom varje kommun. Jag har dock ansett möjlighet böra beredas att i vissa fall göra inkomstfördelningen efter taxeringsvärden. Har inkomsten till mera avsevärd del bestått av inkomst av skogsbruk, bör hänsyn härtill tagas vid inkomstfördelningen, så att den av skogsbruk härflytande inkomsten fördelas i förhållande till skogsvärdet i de olika kommunerna Påpekande härav har intagits i anvisningar till 56 §. Länsstyrelsen i Kopparbergs län har ifrågasatt, huruvida icke, då inkomsten utgöres av inkomst av skogsbruk, såsom supplementär fördelningsgrund jämväl kunde antagas det vid taxering till skogsaccis uppskattade rotvärdet å inom de olika kommunerna avverkat virke från egna fastigheter. Den sålunda föreslagna fördelningsgrunden synes ej böra lagfästas såsom normal sådan med hänsyn därtill, att taxeringen till skogsaccis (skogsskatt) och taxeringen för inkomst av skogsavverkningen icke alltid äga rum samma år. Den av kammarrätten föreslagna ändringen har iakttagits.

Inkomst av rörelse i allmänhet.

Stadskollegiet i Stockholm anser kommun, där huvudkontor är beläget, skäligen böra vid fördelning av inkomst av rörelse tillföras 10 i stället för 5 procent.

Överståthållarämbetet anför:

»Den andel av 5 procent av rörelseinkomsten, som kommunalskattekommittén såsom regel föreslår skall beskattas i kommun, där huvudkontoret är beläget, anser överståthållarämbetet i betraktande därav, att så väl inköp som försäljningar samt hela affärens administrering i allmänhet är förlagd till huvudkontoret, vara för låg och böra höjas till 10 procent. Även vid fördelning av inkomsten av bankrörelse synes skäligt, att huvudkontorskommunen erhåller viss procent av inkomsten, innan densamma efter av kommittén angivna grunder fördelas till beskattning mellan de kommuner, inom vilka bankens kontor varit belägna».

Länsstyrelsen i *Blekinge län* uttalar däremot sin fulla anslutning till den decentralisation i fråga om fördelningen i vissa fall av beskattningsföremålen kommunerna emellan, som kommitténs förslag innehåller, då det måste anses ostridigt, att hemortskommunen hittills blivit i allt för hög grad gynnad med den rättstillämpning, som i detta avseende varit gällande.

Länsstyrelsen i *Jönköpings län* framhåller att, även om den av kommittén föreslagna huvudgrunden för fördelning av skatt för näring och inkomst kunde vara riktig, dock sådana omständigheter kunde föreligga, att en kommun hade berättigade anspråk på andel i ett företags näringsskattevärde och beskattningsbara inkomst, utan att företaget inom kommunen hade fast driftställe. Länsstyrelsen anför härom följande:

»I händelse ett större industriföretags arbetare till stort antal bo i annan kommun, än där företaget är lokaliserat, så är den förra kommunen i mycket hög grad beroende av företagets bärighet och fortsatta verksamhet. Upphör driften eller inställes densamma för någon tid, får denna kommun vidkännas svårigheter av samma slag som den kommun, där företaget drives, och då båda kommunernas svårigheter till det huvudsakliga hänföra sig till samma slags utgifter för företagets arbetare nämligen för skolundervisning, religionsvård och understöd i ena eller andra formen, kan man med ganska stora skäl ifrågasätta, att driftskommunen bör dela med sig något av företagets beskattningsbara inkomst och möjligen även av dess näringsskattevärde till den kommun, där företaget visserligen icke har fast driftställe men där ett större antal av dess arbetare äro bosatta. Fördelningen skulle kunna ske efter liknande principer, som redan gälla beträffande fördelningen av järnvägsföretags beskattningsbara inkomst mellan kommuner, där järnvägen är framdragen, det vill säga efter förhållandet mellan de inom varje kommun till företagets personal utbetalta avlöningsförmånerna. Möjligen borde före nyssnämnda fördelning den kommun, där företaget drives, erhålla någon särskild andel med hänsyn till, att kommunen fått och alltjämt får vidkännas vissa utgifter för själva anläggningen».

Jönköpings stads drätselkammare har framhållit enahanda synpunkter.

Länsstyrelsen i *Kalmar län* anför:

»Då det synes länsstyrelsen rimligt, att den kommun, där skog avverkas, far tillgodogöra sig skatt å den inkomst, som uppkommer genom avverkningen, vare sig denna verkställes av fastighetens ägare eller av annan på grund av upplåtelse, anser sig länsstyrelsen böra förorda kommitténs förslag att med fast driftställe skall likställas, bland annat, fastighet, därå skogsavverkning på grund av upplåtelse försiggått».

Länsstyrelsen i *Västerbottens län* anför beträffande den föreslagna bestämmelsen, att såsom fast driftställe skall anses fastighet, därå skogsavverkning på grund av upplåtelse försiggått, följande:

»Trävarubolagen, vilka i allmänhet bedriva avverkning inom ett stort antal kommuner, sammanslå sin virkesfångst från egna skogar och från de kronoparker och övriga skogar, där bolaget avverkat på grund av upplåtelse. Virket sammanlägges i flottled och föres däri till sågverket. En del av virket ligger i flottleden flere år. Vid förädlingen och försäljningen torde det vara omöjligt att hålla reda på från vilken kommun råvaran kommer och huruvida köpvirke från viss kommun lämnat vinst eller förlust. En bestämmelse om skyldighet för sågverksbolag att uppgiva den del av vinsten, som borde belöpa på en viss avverkningskommun, torde för den skull bliva praktiskt outförbar. Största olägenheten av stadgandet

skulle emellertid uppkomma därav att taxeringsmyndigheterna med hänsyn till bestämmelsens avfattning antagligen skulle förledas till fullkomligt godtyckliga taxeringar. Länsstyrelsen anser sig alltså böra avråda från nämnda bestämmelse, i varje fall i dess nu föreslagna form.»

På enahanda grunder anser länsstyrelsen i *Norrbottens län* det alldeles ogörligt att få en något så när användbar och hållbar grund för uppdelning av ett stort trävarubolags inkomst av rörelse på alla de olika kommuner, där skogsavverkning försiggått, i synnerhet om, vilket länsstyrelsen funne oklart, såsom fast driftställe skulle anses jämväl fastighet, där avverkning skett på grund av köp av träd på rot.

Sveriges köpmannaförbund anför i huvudsak följande:

Förbundet hade nyligen haft anledning ägna sin uppmärksamhet åt den s. k. kioskhandelns beskattning. Denna handel bedreves i stor utsträckning av några större företag i aktiebolagsform. Dessa bolag hade inom vissa kommuner påförts bevillningstaxering men genom besvär hos kammarrätten fått denna taxering upphävd. Troligt vore, att bolagens i kammarrätten beaktade besvär grundat sig därpå, att rörelsen inom vederbörande kommuner ej ansetts vara av större omfattning eller att svårighet förefunnits för självständig bokföring och förvaltning. Det sistnämnda skälet torde kunna lämnas utan beaktande, och vad det första beträffade vore det förbundet bekant, att kioskhandeln flerstädes vore av mycket stor omfattning samt att den vore stadd i hastig utveckling, icke minst tack vare den frihet från butikstängningslagens bestämmelser, som denna handelsverksamhet alltjämt åtnjöte. Det torde ej kunna bestridas, att kommunernas krav på beskattning av kioskrörelsen inom den kommun, där den bedreves, vore fullt berättigat. Det förefölle förbundet, som om kommitténs förslag om den interkommunala beskattningens ordnande skulle medföra beaktande av bl. a. detta krav. Förbundet kunde nämligen ej på annat sätt tyda uttalandet om att »inkomstberäkningen för den skattskyldige skall verkställas särskilt för varje kommun och avse hans inom kommunen förefintliga förvärvskällor utan hänsyn till sådana förvärvskällor, som han kan hava haft inom annan kommun». Förbundet hade därför all anledning att tillstyrka kommitténs förslag i denna del.

Kammarrätten anför beträffande de föreslagna bestämmelserna om fast driftställe följande:

»De i paragrafen uppräknade exemplen på fast driftställe öppna en synnerligen vid ram för detta begrepp med ty följande splittring av ett visst skattesubjekts beskattning i mycket högre grad än fallet är enligt gällande regler. Redan förekomsten i en kommun av ett varunederlag eller ett jämförelvis obetydligt försäljningsställe kan sålunda enligt förslaget föranleda taxering inom denna kommun.

Kammarrätten anser en sådan utveckling icke vara tilltalande, men förmodligen är den ofrånkomlig, därest näringsskatten kommer till stånd. Sker så icke, torde böra tagas i övervägande en begränsning av begreppet 'fast driftställe'.»

En ledamot av kammarrätten har i särskilt yttrande angående dessa bestämmelser anfört:

»Av kommitténs motiv (sid. 468) framgår, att härmed avsetts att frångå den praxis, som på grundval av bevillningsförordningen utbildats rörande beskattningsort i rörelse, i det förslaget tillerkänner en kommun, inom vilken rörelseidkare har allenast ett varunederlag, beskattningsrätt, medan för närvarande rörelsen icke beskattas därstädes, så framt ej försäljning av varor äger rum å själva nederlaget.

Den omständigheten att en vara upplägges i en kommun, t. ex. vid järnvägsstation, hamn eller med anledning av varans eldfarliga beskaffenhet i särskild byggnad, innebär enligt mitt förmenande icke, att rörelsen därifrån utövas. För att detta skall äga rum måste direkt utlämning till kunder eller försäljning föreligga. Att en utskeppningsrörelse i förening med varunederlag, t. ex. av malm och sten, under vissa förhållanden kan betraktas såsom lokalt fristående del av rörelsen, rubbar icke riktigheten härav.

Kommitténs förslag i vad det bryter med samma princip synes icke motiverat och leder i praktiskt hänseende till egendomliga konsekvenser i fråga om fördelningen av beskattningsbar inkomst mellan två eller flera kommuner. Även vid näringsskatten skulle en sådan föreskrift leda till betänkliga följder.»

Departementschefen.

De anmärkningar, som riktats mot kommittén, därför att densamma skulle hava föreslagit, att kommun, där huvudkontor är beläget, i regel skulle tilldelas fem procent av den beskattningsbara inkomsten, anser jag icke befogade. Kommittén har klart utsagt, att, där omständigheterna därtill föranleda, huvudkontorskommunen skall erhålla högre procent än fem. Det av kommittén angivna procenttalet fem är allenast en minimisiffra, som kan överskridas.

Någon anledning att i fråga om fördelningen av inkomst av bankrörelse stadga, att huvudkontorskommunen skall erhålla viss procent av den beskattningsbara inkomsten, innan densamma fördelas till beskattning mellan de kommuner, där banken haft kontor, synes mig icke föreligga. Huvudkontorskommunen synes nämligen även utan en sådan bestämmelse bliva väl tillgodosedd med den avfattning reglerna om fördelning av inkomst av bankrörelse hava.

Länsstyrelsen i Jönköpings län har ifrågasatt, att ett näringsföretags inkomst skulle kunna tagas till beskattning även i kommun, där näringen icke haft fast driftställe men där ett större antal av företagets arbetare bo. Även om en sådan fördelningsregel i enstaka fall skulle kunna giva ett önskvärt resultat, strider den dock mot vedertagna principer för fördelning av inkomst. Därjämte anser jag en sådan bestämmelse taxeringstekniskt ogenomförbar.

Kommittén har föreslagit, att inkomst genom avverkning av skog på grund av särskild upplåtelse skall tagas till beskattning jämväl inom kommun, där avverkning ägt rum; och har denna bestämmelse erhållit den lagtekniska utformningen, att med fast driftställe likställts fastighet, där skogsavverkning på grund av upplåtelse försiggått. Denna bestämmelse har bestämt avstyrkts av två länsstyrelser i Norrland. Även kammarrätten ställer sig tveksam emot den av kommittén föreslagna utvidgningen av begreppet fast driftställe. Under sådana förhållanden har jag ansett ifrågavarande av kommittén före-

slagna bestämmelse icke böra upptagas i det av mig nu framlagda förslaget till kommunalskattelag.

Kammarrätten har, såsom nämnts, funnit de i kommittéförslaget uppräknade exemplen på fast driftställe innebära en utvidgning av de fall, då kommun skall äga beskatta ett företag, och har kammarrätten ansett en sådan utveckling icke vara tilltalande. En ledamot av kammarrätten har i särskilt yttrande speciellt kritiserat den föreslagna bestämmelsen, att såsom fast driftställe skulle anses varunederlag. Den kritik, som riktats mot kommitténs förslag i sistnämnda avseende, finner jag vägande, i den mån kritiken avsett kommitténs förslag, att enbart förekomsten av ett magasin eller dyl. skulle grunda beskattningsrätt, vilket förslag väsentligen torde hava föranletts av den av kommittén föreslagna näringsskatten. Förefinnes däremot i en kommun ett verkligt, nederlag, d. v. s. en plats, där särskilda anläggningar funnits, eller särskilda anordningar vidtagits för distribution o. d., så bör givetvis ifrågavarande kommun hava beskattningsrätt. Sådan rätt torde ock föreligga redan med nu gällande bestämmelser, och kommittén torde icke hava avsett att i detta avseende göra någon ändring. Jag har emellertid i förevarande paragraf icke upptagit »varunederlag» bland de i paragrafen uppräknade exemplen på den grund, att detta uttryck möjligen kan missförstås. I den mån ett verkligt nederlag, på sätt jag nyss anfört, förefinnes, inbegripes detta i förevarande paragrafs stadgande därom, att såsom fast driftställe skall anses plats, å vilken funnits särskild anläggning eller vidtagits särskild anordning för stadigvarande bruk vid rörelsens utövande.

Såsom jag nyss anfört, anser jag ej heller fastighet, därå skogsavverkning på grund av upplåtelse försiggått, böra likställas med fast driftställe. Sedan nu omförmälda ändringar vidtagits i kommitténs förslag om vad som med fast driftställe skall förstås, torde av den av kammarrätten påtalade utvidgningen av begreppet fast driftställe kvarstå allenast, att fastighet, som varit föremål för jordstyckning, och plats, där entreprenadarbete av större omfattning bedrivits under lokal ledning, skulle utgöra fast driftställe. I den mån dessa bestämmelser innebära en utvidgning av nu gällande bestämmelser, finner jag i likhet med kommittén densamma befogad. Enligt Sveriges köpmannaförbund skulle kommitténs bestämmelser om fast driftställe innebära en utvidgning beträffande den s. k. kioskhandelns beskattning. Härutinnan må erinras, att den omständigheten huruvida försäljning sker i »kiosk» eller i handelsbod icke är avgörande. Enligt de föreslagna bestämmelserna föreligga förutsättningarna för kommuns beskattningsrätt, så snart försäljningsstället är stadigvarande. Även enligt nu gällande bestämmelser synes i dylika fall beskattningsrätt föreligga, så snart omsättningen uppnått en icke alltför obetydlig omfattning.

Vatten, gas och elektrisk kraft.

Västerås stads drätselkammare finner de föreslagna fördelningsbestämmelserna beträffande rörelse, som avser att medelst ledning tillhandahålla vatten, gas eller elektrisk kraft, icke lämpliga, i varje fall icke under alla förhållanden

Fall kunna nämligen givas, då dessa bestämmelser skulle giva resultat, vilka stå mycket illa överens med de principer, som varit ledande vid fördelningsbestämmelsernas upprättande. Härefter anför drätselkammaren följande:

»Man behöver endast gå till ett fall, som ligger oss nära, nämligen Västerås stads vattenverk, för att bliva övertygad om bestämmelsens olämplighet. Vattnet tages här från nedsänkta brunnar i en grusås å Hesslö kronoegendom i Badelunda socken, där också vad vi kalla vattenverket är beläget. Detta verk består av ett i en särskild, för övrigt helt obetydlig byggnad inrymt elektriskt pumpmaskineri jämte ett reservmaskineri av värmemotorer. Anläggningens skötsel, som är synnerligen enkel och så gott som uteslutande består i tillsyn, ombesörjes av två i en särskild, verket tillhörig byggnad på platsen boende personer, en maskinmästare och en maskinist. Vore ej driften kontinuerlig eller i det närmaste kontinuerlig, kunde *en* man vara fullt tillräcklig. För hela vattenledningsrörelsen i övrigt, som är förlagd till staden och ombesörjes med tillhjälp av ett vitt utgrenat ledningsnät av flere mils längd samt av vattenreservoarer och filterbassänger, vilket allt till värdet motsvarar den ojämförligt största delen av anläggningen, erfordras en mångdubbelt större personal, nämligen för tillsyn och underhåll av ledningar, serviser, reservoarer, brandposter m. m. för avläsning av mätare, för debitering, uppbörd och bokföring samt slutligen för teknisk och ekonomisk ledning av det hela. Nu skulle enligt kommittéförslagets fördelningsregler ej mindre än 45 procent av verkets beskattningsbara inkomst beskattas i Badelunda socken till följd av att det obetydliga pumpverket är där beläget, och 55 procent i Västerås, därav 5 procent, *säger och skriver endast fem procent*, för huvudkontoret, som i detta fall representerar den egentliga rörelsen, och 50 procent, därför att avnämarne äro tillfinnandes i Västerås. Man skulle möjligen kunna tänka sig, att de 45 procenten för verket borde fördelas på Badelunda och Västerås jämlikt anvisningsbestämmelsernas föreskrift, att om delar av ett och samma vattenverk ligga inom olika kommuner, 45-procentandelen skall fördelas på de olika kommunerna i förhållande till anläggningarnes taxeringsvärden. Det skulle nämligen kunna göras gällande, att reservoarer och filterbassänger, vilka ligga inom staden, borde räknas som delar av verket, och därför en uppdelning ske. Men långt ifrån säkert är detta. Med förslagets terminologi och i saknad av vägledande bestämmelser i anvisningar eller motivering torde nog vederbörande taxeringsmyndighet få svårt att hänföra sådana stillastående anläggningar som de nämnda under begreppet verk. Med vanligt språkbruk överensstämmer det icke.

Under sådana förhallanden torde det utan vidare vara klart, att förslagets fördelningsbestämmelser stå i uppenbart missförhållande till vad som skäligen måste anses vara en lämplig och förnuftig fördelning av rörelsens beskattning. Någon skulle möjligen vilja invända, att anläggningens oeftergivliga förutsättning, vattentillgangen, är av så avgörande betydelse, att det är rimligt, att den kommun, där denna tillgång finnes, får en avsevärd andel av skatten. Må så vara, men antag då, att vattnet förefinnes och brunnar ligga, såsom nu, i Badelunda, men pumpverket i Västeras. Gränsen mellan kommunerna kunde nämligen gå så nära grusasen, att detta vore möjligt — sådant var också förhållandet med stadens förra nu nedlagda vattenverk, som låg i Västerås, medan brunnarna lågo i S:t Ilian. Då skulle ingen del av inkomsten eller i varje fall endast en obetydlighet enligt förslaget beskattas i Badelunda och ingen skulle väl anse detta orimligt. Härtill kommer slutligen, att vattenverket drives med elektrisk kraft, som levereras av stadens eget inom staden belägna elektricitetsverk, och för leveransen till det egna vattenverket i Bade-

lunda socken skall också enligt förslaget elektricitetsverket beskattas i denna socken, vilket även det förefaller något egendomligt.

I motiveringen framhålles, att förslaget bibehållit nuvarande bestämmelser med endast den ändring, att den på huvudkontoret fallande delen fixerats till 5 procent. Denna ändring är dock icke så obetydlig, som den knapphändiga motiveringen synes giva vid handen, ty det är alldeles givet, att nuvarande stadganden, som innehålla, att 50 procent skola taxeras där verk och kontor varit förlagda och fördelas om verk och kontor legat å olika orter efter den grund, som taxeringsmännen finna skälig, giva möjlighet till en efter de verkliga förhållandena avpassad fördelning.

Bäst synes det drätselkammaren vara, att antingen låta fördelningen i nu ifrågavarande hänseende ske enligt huvudregeln i 60 paragrafens sista stycke eller ock bibehålla nuvarande bevillningsförordnings bestämmelser. Beträffande det av drätselkammaren anförda exemplet med Västerås vattenverk är givetvis 1920 års Kungl. förslag att föredraga framför kommittéförslaget, men andra fall kunna tänkas, då detta icke heller passar. En efter de verkliga förhållandena avvägd prövning är givetvis att förorda framför varje slag av schablonmässiga detaljregler.»

Länsstyrelsen i *Västmanlands län* anser, att, på sätt Västerås stads drätselkammare påvisat, de i 60 § av kommittéförslaget utformade reglerna för fördelning av den beskattningsbara inkomsten i vissa fall skulle verka mycket godtyckligt. Den i sista stycket av samma paragraf givna regeln syntes vara att föredraga i fråga om fördelning av inkomst av rörelse, som avsåge att medelst ledning tillhandahålla vatten, gas eller elektrisk kraft.

Ombudsmannen vid Stockholms industriverksstyrelse anser, att kommittéförslaget tar för liten del av Stockholms elektricitetsverks inkomst till beskattning i Stockholm. För vinnande av större smidighet och skälighet i fördelningen borde ej 45 procent föras till kraftverk etc., där ofta blott en mindre del av företagets kapital vore nedlagt, utan hänsyn borde tagas jämväl till anläggningar för »förädling» t. ex. omtransformering av ström och möjligen även för förvaring av vatten. Ett ytterligare skäl för en sådan förändring vore att kostnaden för elektrisk råenergi vore jämförelsevis ringa.

Till ombudsmannens yttrande ansluter sig *stadskollegiet i Stockholm*.

Jämväl *svenska Stadsförbundet* finner de synpunkter, ombudsmannen framhållit, vara värda beaktande.

Svenska vattenkraftföreningen och *Svenska elektricitetsverksföreningen* anföra i gemensamt yttrande följande:

»I 60 § 3 stycket lämnas föreskrifter rörande fördelning av inkomst av kraftverksrörelse i de fall, där inkomsten skall tagas till beskattning inom mer än en kommun. Enligt nämnda föreskrifter skall 5 procent av inkomsten beskattas i kommun, där huvudkontor funnits, 45 procent i kommun, där kraftstation varit belägen, samt 50 procent i kommun, där förbrukning ägt rum. Dessa fördelningsregler överensstämma i stort sett med vad för

närvarande gäller i fråga om uppdelning av inkomst. Det är emellertid att märka, att, efter det gällande bestämmelser infördes, kraftverksrörelsen tagit en betydande utveckling samt att densamma delvis utövas under andra förhållanden än vid berörda tidpunkt. Frågan om fördelningen bör därför upptagas till förnyad omprövning.

Därvid är att iakttaga, att frågan om uppdelning av inkomsten å kraftstationen å ena sidan och övriga grenar av verksamheten å den andra numera har större betydelse än tidigare, då kraftstationen i regel var förlagd till den kommun, inom vilken energien huvudsakligen användes. Förhållandena inom olika företag växlade icke på samma sätt som nu. En fördelningsgrund med ett fast procenttal å kraftstationskommunen kunde därför godtagas utan att större missförhållanden uppkommo.

Ett dylikt stelt fördelningssystem måste numera anses föråldrat. Vissa företag äro mera utpräglade distributionsföretag och inom dessa uppköpas ofta nog större eller mindre mängder energi från andra kraftverk, medan inom andra åter kraftalstringen är av större betydelse och en stor del av energien levereras till underdistributörer. Kraftstationerna äro icke sällan belägna på betydande avstånd från den ort, där energien förbrukas, och i sådana fall får uppenbarligen en betydande del av energiens värde anses hava uppstått icke blott genom själva framalstringen vid kraftstationen utan även genom överföringen. Nu nämnda förhållanden göra, att uppdelningsfrågan bör lösas efter andra linjer än de föreslagna.

En tillfredsställande fördelningsgrund erhålles givetvis i de fall, där bokföringen är så ordnad att därav framgår, huru stor del av vinsten hänför sig till kraftstationen och till verksamheten i övrigt. I flertalet fall föres emellertid icke sådan bokföring. I sådana fall föreslå föreningarna, att, efter det huvudkontorskommunen bekommit 5 procent av inkomsten, återstående 95 procent fördelas på kraftstationen och distributionsverksamheten i förhållande till den bruttointäkt av verksamheten, som uppkommit å vardera av dessa båda rörelsegrenar. Vid fastställande av bruttoinkomsten för kraftstationen beräknas då värdet av den vid kraftstationen alstrade energien. En sådan värdering enligt objektiva grunder torde i regel icke möta svårigheter. Återstoden av bruttoinkomsten anses hava uppkommit å distributionen och uppdelas mellan distributionskommunerna på sätt kommittén föreslagit. Om sålunda ett företag under ett år försäljer eller förbrukar energi för ett värde av 1,000,000 kronor och bruttovinsten vid kraftstationen uträknas till 300,000 kronor, kommer efter avdrag för huvudkontorskommunens andel 5 procent, $^3/_{10}$ av återstoden 950,000 att beskattas i kraftstationskommunen och $^7/_{10}$ i de kommuner, där kraften av företagaren levereras. Såsom ett ytterligare skäl för att välja ett dylikt sätt att fördela inkomsten vilja föreningarna framhålla, att vid leverans av vattenkraftenergi jämväl under överföringen åtskilliga förädlingsprocedurer förekomma, som kunna vara förenade med betydande kostnader. Framställningen av användbar energi är sålunda icke inskränkt till själva kraftstationen utan är så att säga fortlöpande under transporten av energien. Kraftstationens och ledningsapparatens verksamhet gå in i varandra och den äldre fördelningsregeln, vilken till förebild tagit förhållandena inom produktionsföretag med egen försäljning, torde numera föga lämpa sig för kraftverksrörelsen. —

Om i ett företag finnas flera inom olika kommuner belägna kraftstationer, skulle enligt anvisningarna till 60 § den å kraftverken belöpande inkomsten fördelas mellan dessa i förhållande till anläggningarnas taxeringsvärden. Även vid fördelningen mellan kraftstationerna, varmed bör likställas trans-

formatorstationer, synes lämpligen bruttoinkomsten vid de olika kraftstationerna böra tagas till norm. I allt fall bör vid ett antagande av A-förslaget uppdelningen verkställas med hänsyn tagen till värdet av förutom fast egendom av samtliga de till kraftstationen hörande tillgångar, som uppräknas i anvisningarna till 18 § under aktiva 1 b., varigenom den enligt föreningarnas mening riktiga följden uppkommer att jämväl de fasta maskiner, som enligt A-förslaget hänföras till lös egendom, bilda underlag vid fördelningen.

Den i anvisningarna till 60 § lämnade föreskriften om fördelning av den beräknade inkomsten av kraft, som levereras till underdistributör, är otillfredsställande. Dels synes det oegentligt att en företagare beskattas inom kommun, där han icke bedriver någon som helst verksamhet (man tänke sig för övrigt de svårigheter, som kunna uppstå, om underdistributören mottager kraft från flera företag), dels torde det i praktiken uppstå svårigheter, enär bestämmelsen förutsätter, att leverantören vid sin deklarations upprättande äger kännedom om huru underdistributörens kraftleverans fördelar sig inom olika kommuner. Föreningarna anse för övrigt, att i allmänhet icke någon egentlig olägenhet uppstår genom att vinsten i sin helhet beskattas i den kommun, där producenten levererar energien till distributören.»

Vattenfallsstyrelsen har i fråga om 59 och 60 §§ i kommittéförslaget påpekat, att dessa paragrafer på en punkt icke överensstämde. Enligt 59 § skulle nämligen inkomst av kraftverksrörelse beskattas i kommun, där fast driftställe funnits, samt i kommun, där förbrukning ägt rum. Enligt 66 § vore exempelvis ett avdelningskontor att betrakta som fast driftställe; och ansåge vattenfallsstyrelsen, att såväl exempelvis en sekundärstation med tillhörande stationsmästarebostad som en tertiärstation med hänsyn till den allmänna formuleringen av 66 § vore att betrakta såsom fasta driftställen. Emellertid medgåve, därest ett avdelningskontor vore beläget inom kommun, där kraft icke levererades, 60 § icke beskattning i kommunen, och hade i sistnämnda paragraf ej heller tagits hänsyn till sekundär- och tertiärstationer.

Vattenfallsstyrelsen har vidare anfört i huvudsak följande:

Enär fall kunde förekomma, då ett företag, vilket tillhandahölle elektrisk kraft, tillverkade endast en liten del av kraften vid egen kraftstation och köpte större delen av kraften från annat företag, ifrågasatte styrelsen vidare, om icke större rättvisa än genom kommitténs förslag kunde uppnås genom att, sedan 5 procent av inkomsten beskattats i kommun, där huvudkontoret funnits, återstående 95 procent fördelades på kraftstation och distributionsanläggningar i förhållande till bruttointäkten av verksamheten vid var och en av dessa båda grenar av rörelsen. Det mötte nämligen intet hinder att ur bruttointäkten avskilja den del, som skäligen kunde anses belöpa på driften vid själva kraftstationen. Därest i en kraftverksrörelse arbetade flera, i olika kommuner belägna kraftstationer, ansåge styrelsen lämpligare, att vid antagande av C-förslaget inkomsten fördelades mellan kraftstationskommunerna i förhållande till taxeringsvärdena å kraftstationerna och därtill hörande anläggningar än att fördelningen skedde efter bruttointäkterna vid stationerna. Den del av nettoinkomsten, som skulle beskattas i förbrukningskommunerna borde däremot fördelas efter bruttointäkterna därstädes.

I fråga om fördelningen på olika kommuner av den del av inkomsten, som skulle belöpa på förbrukningen, yttrar styrelsen i huvudsak följande:

Föreskriften om fördelning av inkomst genom kraftleverans till distributör efter distributörens bruttointäkt inom varje kommun ansåge styrelsen icke lämplig. Grunden till bestämmelsen, att en del av inkomsten skulle beskattas i kommun, där förbrukning ägt rum, måste hava varit, att *den skattebetalande kraftleverantören* i denna kommun erhållit inkomst. Huruvida sedan kraften genom annat i sin ordning skattebetalande företag överförts till och förbrukats i den ena eller andra kommunen, vore åtminstone den primäre kraftleverantören såsom skattebetalare fullständigt ovidkommande. För honom vore det naturligt att skatta till den kommun, där han verkligen haft inkomst, och för kommunen vore det naturligt att få beskatta den inkomst, som erhållits i densamma. Vidare skulle ett helt nytt moment inkomma vid fördelningen, nämligen distributörens inkomst. Om de kommuner, till vilka kraften av underleverantören överfördes, skulle vara med vid delningen, borde fördelningen ske i förhållande till det kraftpris, som den primäre kraftleverantören betingat sig för kraften, och icke efter det pris, kraften efter ytterligare detaljfördelning betingade, ty kraftavgiften hos den slutliga förbrukaren kunde med samma utgångspris variera från 1 till 10, allt eftersom det gällde ström till en medelstor industri eller till en torpare, som endast hade en lampa. Styrelsen ansåge det principiellt felaktigt att beskatta ett företags inkomst i förhållande till ett annat företags bruttointäkt. Som förmodligen varken underdistributören kunde åläggas att lämna kraftproducenten uppgift om sin bruttointäkt inom olika kommuner, eller taxeringsnämndsordföranden vore berättigad lämna honom upplysningar ur distributörens deklaration, bleve det för kraftproducenten omöjligt att i ifrågavarande kommuner avgiva vederbörlig inkomstuppgift eller granska om av taxeringsnämnderna vidtagen fördelning vore riktig. Vattenfallsstyrelsen ansåge på grund av det anförda, att nuvarande regler borde i princip bibehållas och att sålunda, om kraft levererats till någon, som utövade distribution därav, förbrukningen för leverantörens del skulle anses hava skett i den kommun, där leveransen ägt rum.

Departementschefen.

Med hänsyn till de anmärkningar, som riktats mot kommittéförslagets bestämmelser om fördelning av inkomst av rörelse, som avser att medelst ledning tillhandahålla vatten, gas eller elektrisk kraft, finner jag nämnda bestämmelser böra i viss mån omformuleras. I yttrandena har framhållits, att en leverantör av elektrisk kraft ofta icke själv producerade all den kraft han levererade utan köpte en del. I sådant fall vore såväl de nu gällande som de av kommittén föreslagna reglerna icke tillfredsställande. Denna anmärkning finner jag befogad. Däremot anser jag det föreslagna sättet för det påtalade missförhållandets avhjälpande icke tillfredsställande. En föreskrift, att, sedan huvudkontorskommunen erhållit fem procent av inkomsten, återstående nittiofem procent av inkomsten skola fördelas på kraftstation och distributionsanläggningar i förhållande till bruttointäkten av verksamheten vid var och en av dessa båda grenar av rörelsen, torde giva anledning till många tvister. Jag anser det därför bättre, om i lagen fastslås — låt vara schablonmässigt — den proportion, i vilken inkomsten bör fördelas mellan produktions- och distributionsverksamheten. Har en leve-

rantör av elektrisk kraft själv producerat all kraft, skola således förbrukningskommunerna såsom hittills erhålla femtio procent av inkomsten, samt den återstående hälften tillfalla de kommuner, där huvudkontor eller kraftverk varit beläget. Att därvid, såsom kommittén föreslagit, fastslå, att huvudkontorskommunen skall erhålla fem procent av inkomsten, finner jag lämpligt. Har emellertid kraftleverantören själv köpt en del av den levererade kraften, synes det riktigast att uppdela den andel (45 procent) av inkomsten, som eljest skolat taxeras i kraftverkskommunen, i en produktions- och en distributionsinkomst, vilken uppdelning lämpligen bör ske efter det förhållande, i vilket den köpta kraften stått till hela den av kraftleverantören levererade kraften. Om i ett företag finnas flera inom olika kommuner belägna vatten-, gas- eller kraftverk, eller om delar av ett och samma vatten-, gas- eller kraftverk ligga i olika kommuner, skall enligt kommittéförslaget inkomstfördelningen mellan dessa kommuner ske efter taxeringsvärdena. Detta finner jag lämpligt och ägnat att åstadkomma en jämnare fördelning mellan kommunerna under olika år, än om fördelningen skulle ske efter bruttointäkterna vid de olika verken. Beträffande frågan vilka inrättningar som äro att hänföra till vatten-, gas- och kraftverk synes mig av praktiska hänsyn gränsen mellan produktions- och distributionsanläggningar böra dragas ur lokal synpunkt. Sålunda torde exempelvis filtrer och vattenreservoarer, som ligga i anslutning till pumpverket eller den sjö eller brunn, varur vattnet tages, böra hänföras till vattenverk. Finnes däremot en vattenreservoar anordnad inom distributionsområdet på större avstånd från det egentliga vattenverket, torde denna reservoar böra räknas till distributionsanläggningarna. Likaledes lär en transformatorstation i anslutning till kraftstationen böra räknas till kraftverket, under det att en transformatorstation, som, sedan kraften letts från kraftverket fram till distributionsområdet, ånyo transformerar strömmen till förbrukning, räknas till distributionsanläggningarna. Har vatten, gas eller elektrisk kraft levererats till någon, som inom olika kommuner utövat distribution därav, har jag i fråga om beskattningsorten för leverantören bibehållit den nuvarande bestämmelsen eller att förbrukningen för leverantörens del anses hava skett i den kommun, där leveransen ägt rum. Den av kommittén föreslagna bestämmelsen i förevarande avseende skulle, såsom i de avgivna yttrandena framhållits, medföra alltför stora taxeringstekniska svårigheter.

Den av vattenfallsstyrelsen anmärkta inkongruensen mellan 59 och 60 §§ i kommittéförslaget har undanröjts.

Spårväg. Beträffande fördelningen av inkomst av spårvägsdrift anför *Stockholms stads drätselnämnds kammarkontor:*

»Bestämmelsen om uppdelning av inkomst efter förhållandet mellan de inom varje kommun influtna avgifter torde endast i undantagsfall få tillämpning, då det i allmänhet icke lärer vara möjligt att upprätta tillförlitlig statistik för en sådan uppdelning. Att åter verkställa uppdelning efter spårvägslinjernas längd synes i många fall kunna leda till ett uppenbart oriktigt

resultat, då denna fördelningsgrund icke giver något uttryck för trafikfrekvensen å olika delar inom ett trafiknät. Man jämföre exempelvis förhållandena i detta hänseende å spårvägslinjerna inom de centrala delarna av Stockholm och inom Solna kommun. Ett betydligt rättvisare resultat torde vinnas, om uppdelningen verkställes efter antalet körda »vagnkilometer» inom olika kommuner.»

Stockholms stadskollegium ävensom några *taxeringskommissarier* och *taxeringsnämndsordförande i Stockholm* ansluta sig till samma synpunkt.

Departementschefen.

De erinringar, som i förut omnämnda yttranden gjorts emot de av kommittén föreslagna fördelningsreglerna för inkomst av spårvägsdrift, synas mig befogade. Kammarkontorets förslag att låta fördelningen ske efter antalet inom varje kommun körda vagnkilometer torde ock giva ett bättre fördelningsresultat än de av kommittén föreslagna fördelningsreglerna. Huvudkontoret bör dock, på sätt kommittén föreslagit, först erhålla 5 procent.

Linjetrafik med omnibus.

Länsstyrelsen i *Malmöhus län* anser det med hänsyn till den omfattning, s. k. linjetrafik med omnibus eller annat motorfordon på senare tider vunnit, vara önskvärt, att föreskrifter om fördelning av inkomst av sådan rörelse till beskattning meddelas.

Samma önskemål uttala några *taxeringskommissarier i Stockholm*.

Kammarrätten anser det böra tagas i övervägande, om ej med t. ex. spårvägsdrift bör likställas regelbunden omnibustrafik, som numera i stor omfattning idkas såsom kommunikationsmedel såväl inom större samhällen som mellan dessa och kringliggande kommuner.

Departementschefen.

Med den omfattning, som omnibustrafiken numera tagit, torde det vara nödvändigt att meddela särskilda bestämmelser för fördelningen av inkomsten av sådan rörelse. Då denna rörelse har ungefär samma karaktär som spårvägsdrift, synes det vara naturligast att för båda dessa slag av trafikrörelse gälla enahanda fördelningsregler. Jag har således i 57 och 58 §§ låtit införa fördelningsregler för omnibustrafik av samma innebörd som de bestämmelser, som gälla för spårvägsdriften. De sålunda meddelade bestämmelserna gälla emellertid allenast linjetrafik med omnibus, d. v. s. icke hyrverksrörelse och drosktrafikrörelse.

Rederirörelse.

Enligt *kommunalskattekommitténs* förslag skulle inkomst av rederirörelse beskattas i kommun, där fast driftställe för rörelsen funnits, eller, om fast driftställe saknats, i kommun, där fartyget haft sin hemort.

Sveriges redareförening framhåller i sitt utlåtande över kommittéförslaget, att, därest inkomst av rederirörelse skall uppdelas mellan flera kommuner, det med hänsyn till denna rörelses speciella natur torde vara förenat med

stora svårigheter att bestämma den grund, varefter beskattningen mellan kommunerna skall fördelas.

Kammarrätten framhåller, likaledes i sitt yttrande över kommittéförslaget, att det beträffande rederirörelse i många fall torde vara svårt att fixera något fast driftställe. Måhända vore det från taxeringssynpunkt praktiskt att alltid låta fartygets hemort vara beskattningsort.

Enligt *skatteberedningens* betänkande om juridiska personers beskattning skulle inkomst av rederirörelse beskattas i kommun, där fast driftställe för rörelsen funnits, eller, om fast driftställe saknats, i delägarnas hemortskommuner. I motiveringen till detta stadgande framhålles, att, för den händelse fast driftställe funnits, det syntes bäst överensstämma med den tankegång, som ligger till grund för bestämmelserna om beskattningsorten för rörelseinkomst, att låta delägares inkomst från rederiet, eventuell avlöning däri inbegripen, beskattas i den kommun, där driftstället funnits, och att det förefaller, som om delägarnas hemortskommuner borde hava större rätt till denna skattekälla än den kommun, där fartyget haft sin hemort, och jämväl större rätt än den kommun, där huvud- och korrespondentredaren är bosatt och där inkomsten enligt nu gällande regler skall beskattas.

Länsstyrelserna i *Stockholms*, *Södermanlands*, *Östergötlands* och *Norrbottens län* ansluta sig till den av skatteberedningen ifrågasatta ändringen.

Stadsbokhållaren i Karlskrona, vars utlåtande åberopas av *magistraten därstädes*, uttalar sig i samma riktning och påpekar, att intressenterna i ett rederi hava möjlighet att förlägga fartygets hemort till en ort med låga kommunalskatter.

Länsstyrelsen i *Blekinge län* anför:

»Att enkla handelsbolag taxeras som hittills hos varje delägare för hans andel i vinsten synes riktigt, men beträffande rederier synes det länsstyrelsen lämpligare, om varje delägare finge skatta i sin hemort för sin andel av rederiets inkomst. Fast driftställe kan man väl knappast anse förefinnas för ett rederi, och det har därjämte visat sig, att nuvarande bestämmelsen om gemensam taxeringsort för alla delägare i rederi har konsekvenser, som äro särdeles olämpliga. Under krigsåren inhöstades som bekant kolossala vinster å rederirörelser, men efter fredsslutet kom ett fruktansvärt bakslag, och betydliga förluster uppkommo för flertalet rederier. Under det att den kommun, där rörelsen ansågs bedriven, fick tillgodonjuta skatterna å krigstidsvinsterna, fingo delägarnas hemortskommuner vidkännas förlustavdragen för de stora underskotten under krisåren, vilket icke kan anses överensstämma med sunda skattebestämmelser och framkallade stort missnöje inom de kommuner, som fingo vidkännas skatteminskning genom förlustavdragen men aldrig fått någon skatt under de vinstgivande åren. Även om det fortfarande skulle föreskrivas, att rederirörelsen skall beskattas i driftskommunen, får länsstyrelsen på det bestämdaste avstyrka, att rederidelägare, som utföra arbete för rederiet, t. ex. fartygens befälhavare, skulle jämväl för sin arbetsinkomst taxeras i samma kommun. Här föreligger ju i allmänhet en ren

löneinkomst, och missbruk torde knappast kunna förekomma, varemot förslaget att anse lönen utgöra en del av rederiinkomsten måste anses vara ett principprytteri, som saknar allt berättigande. Snarare synes det länsstyrelsen lämpligt, att även för enkla bolag i allmänhet avlöning, som de enskilda delägarna givetvis ofta med fullt skäl åtnjuta före delningen av årsvinsten, finge taxeras som inkomst av tjänst i delägarnas hemortskommuner, därest ej skälig anledning kunde anses hava saknats att uppdela bolagets årsvinst i löne- och rörelseinkomst. För ett familjeaktiebolag sker väl nästan alltid dylik uppdelning, och någon berättigad anmärkning häremot torde ej hava förekommit.»

Länsstyrelsen i *Kristianstads län* förordar den föreslagna ändringen, särskilt som därigenom undvekes den av kommittén föreslagna och enligt länsstyrelsens uppfattning mindre tillfredsställande anordning, att avlöning till ett fartygs befälhavare, som tillika vore delägare i rederiet, skulle, då fast driftställe för rederirörelsen saknats, tagas till beskattning i kommun, där fartyget haft sitt hemvist, och sålunda ej komma befälhavarens hemortskommun tillgodo.

Länsstyrelsen i *Göteborgs och Bohus län* anser det enklast och på samma gång fullt teoretiskt riktigt, att delägare i rederi, som samtidigt är löntagare, beskattas för sin andel i rederiets vinst enligt kommitténs förslag samt för sin lön från rederiet i sin hemortskommun.

Kammarrätten finner kommitténs förslag vara att föredraga framför skatteberedningens, bland annat av det praktiska skälet, att sistnämnda förslag skulle kunna leda till att utländska delägare, som ju icke hade hemortsrätt här i riket, ginge fria från kommunalskatt.

Departementschefen.

I likhet med kommittén och skatteberedningen finner jag ingen anledning att beträffande rederirörelse frångå huvudregeln rörande beskattningsorten för inkomst av rörelse. Jag anser således, att inkomst av rederirörelse bör beskattas, där fast driftställe för rörelsen funnits. Såsom fast driftställe torde i främsta rummet ifrågakomma rederiets huvudkontor. Den av redareföreningen framhållna svårigheten att, därest fast driftställe funnits i flera kommuner, fördela inkomsten till beskattning mellan dessa kommuner synes mig icke vara av beskaffenhet att föranleda ett frångående av förenämnda huvudregel. Emellertid måste bestämmelser givas för det fall, att fast driftställe saknats. I sådant fall synes det mig ligga närmast till hands att beskatta varje delägares inkomst av rederirörelsen i delägarens hemortskommun. Hemortskommunen synes, särskilt med tanke på att i inkomsten av rederirörelse kan ingå löneinkomst, hava större anspråk på beskattningsrätten än den kommun, där fartyget har sin hemort. Med hänsyn till den av kammarrätten framställda anmärkningen mot skatteberedningens förslag torde böra föreskrivas, att, om fast driftställe icke funnits och den skattskyldige saknat hemortskommun, inkomsten för sådan skattskyldig skall taxeras i den kommun, där fartyget vid taxeringsårets ingång har sin hemort.

Realisationsvinst vid försäljning av fastighet.

I *1920 års förslag* till kommunalskattelag upptogs den bestämmelsen, att realisationsvinst vid avyttring av fast egendom skulle taxeras i den kommun, där egendomen vore belägen.

Kommunalskattekommittén, som vid prövning av frågan fann sig icke böra i sitt förslag upptaga nyssnämnda särbestämmelse, framhöll, att redan den omständigheten, att realisationsvinsten icke härledde sig av någon å fast driftställe utövad verksamhet utan vore bunden vid den skattskyldiges person, bjöde, att realisationsvinsten principiellt borde beskattas i hemortskommunen. Men än mer hade de svårigheter, som i praktiken måste inställa sig vid utbrytande av sådan realisationsvinst, varom nu vore fråga, från övriga inkomster i samma förvärvskälla samt vid beskattning av realisationsvinster inom olika kommuner, givit kommittén anledning att icke föreslå ändring i vad som dittills i förevarande avseende gällt.

Länsstyrelsen i *Södermanlands län* anser realisationsvinst vid avyttring av fast egendom böra beskattas i den kommun, där fastigheten är belägen, varigenom sådana vinster ej så lätt som under nuvarande förhållanden skulle undgå beskattning samt tillförlitlig utredning om vinstens verkliga belopp lättare kunde av taxeringsmyndigheterna vinnas.

Länsstyrelsen i *Jönköpings län* yttrar:

»Från regeln, att realisationsvinst skall taxeras i den skattskyldiges hemortskommun, bör enligt länsstyrelsens mening göras undantag för det fall, att realisationsvinsten avser jordbruksfastighet och till huvudsaklig del hänför sig till fastighetens skogstillgångar. Iakttages icke detta, kan avkastningen av fastighet bli taxerad i annan kommun, än där fastigheten är belägen.

Av samma orsak bör den, som yrkesmässigt köper och säljer fastigheter, för inkomsten därav, i den mån densamma hänför sig till vinst å försäljning av skog i samband med avyttring av fastighet, taxeras i den kommun, där fastigheten är belägen. De i 60 § föreslagna bestämmelserna torde måhända möjliggöra att så kan ske».

Länsstyrelsen i *Blekinge län* anför i fråga om beskattningsorten för realisationsvinst vid fastighetsförsäljning följande:

»Länsstyrelsen håller före, att även i fråga om realisationsvinsten den kommun, där fastigheten är belägen, bör hava närmaste rättigheten till den skatteintäkt, som av dylik fastighetsförsäljning kan uppstå. Att denna mening ingått i den allmänna rättsuppfattningen torde framgå därav att, innan rättstillämpningen i högre instans blivit inom taxeringsnämnderna bekant, dylik realisationsvinst ständigt upptogs till beskattning i fastighetskommunen. Då realisationsvinster å jordbruksfastigheter i flertalet fall torde bero på tillväxt och högre värdesättning av skogen, är även ur denna synpunkt fastighetskommunens skatteintresse vid fastighetsförsäljning synnerligen berättigat. Med förslagets ståndpunkt i denna del skulle, i samma mån köpeskillingen jämväl innefattar skogens avverkningsvärde och säljaren under sin besittningstid sparat och ökat densamma, skogsavkastningen som in-

komstkälla helt eller delvis berövas fastighetskommunen. Det är emellertid även ur fiskalisk synpunkt starka skäl, som tala för, att dylik realisationsvinst beskattas i fastighetskommunen. Flyttar nämligen säljaren, såsom ofta sker, omedelbart efter försäljningen till annan kommun, blir sådan vinst ofta helt och hållet obeskattad. En dylik förflyttning sker kanske just i avsikt att undgå beskattning för realisationsvinst. Under alla förhållanden kan nästan med visshet sägas, att realisationsvinsten i dylikt fall högst sällan blir upptagen till sitt fulla belopp. Härom torde föreligga en allmän erfarenhet ej blott i Blekinge utan även i andra län. Kommunalskattekommittén har visserligen anmärkt, att principiella skäl, såsom saknaden av fast driftställe och olämpligheten att utbryta ifrågavarande realisationsvinst från övriga inkomster i samma förvärvskälla, hindrat densamma att härutinnan följa regeringsförslaget av år 1920. Det synes emellertid länsstyrelsen, som om dessa principiella skäl vore vida mindre bärkraftiga än de, som tala för en taxering i fastighetskommunen.»

Några *taxeringsnämndsordförande i olika län* utveckla enahanda synpunkter.

Att beskatta realisationsvinst vid försäljning av fast egendom såsom inkomst av fastighet anser jag icke böra ifrågakomma. Denna tanke avvisades redan i 1920 års proposition såsom i vissa, om än mindre ofta förekommande fall medförande obillighet. Emot den i 1920 års proposition föreslagna bestämmelsen angående beskattningsorten för nu ifrågavarande slag av realisationsvinst synes mig kommittén hava anfört vägande skäl. Särskilt vill jag understryka, att en dylik bestämmelse skulle leda till en ytterligare inskränkning i den redan starkt beskurna rätten till avdrag för realisationsförlust. Från vinst å försäljning av fastighet i annan kommun än hemortskommunen skulle exempelvis avdrag icke få ske för förlust vid försäljning av aktier. En dylik inskränkning i avdragsrätten skulle vara obillig mot den skattskyldige. I viss mån har emellertid det intresse, som torde ligga bakom kravet på realisationsvinstens beskattning i fastighetskommunen, blivit tillgodosett genom de i det nu framlagda förslagets 21 och 35 §§ införda bestämmelserna om avgränsningen mellan inkomst av jordbruksfastighet och inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet vid försäljning av fastighet. Enligt dessa bestämmelser skall nämligen vad som av köpeskillingen för en fastighet belöper å växande skog och växande gröda räknas såsom intäkt av fastighet. Departementschefen.

Enligt kommittéförslaget skall inkomst av bankrörelse beskattas i varje kommun, där huvud-, avdelnings- eller kommissionskontor funnits. *Bankrörelse.*

Bank- och fondinspektionen erinrar, att beteckningen »kommissionskontor» icke förekommer i bankverksamheten. Inspektionen anser därför, att detta uttryck bör utgå.

I det nu framlagda förslaget har av inspektionens erinran föranledd redaktionell ändring vidtagits. Departementschefen.

Administrativa områden.

Stockholms handelskammare, Svenska bankföreningen och *Sveriges industriförbund* anföra i gemensamt utlåtande, att nu gällande bestämmelse, att handlande i de städer, som innefattade flera församlingar med självständig beskattningsrätt, skulle för den handelsrörelse, de därstädes idkat, taxeras inom den församling, där de vore mantalsskrivna — vilken bestämmelse numera syntes äga betydelse allenast för Stockholm — visat sig praktiskt ändamålsenlig, då den medfört en behövlig skatteförstärkning till de ekonomiskt svagare församlingarna i stadens yttre delar. Då något missnöje med eller olägenhet av denna anordning icke veterligen förekommit, syntes den böra bibehållas, och det kunde ifrågasättas, huruvida den icke borde än ytterligare utsträckas till utövarne av de s. k. fria yrkena.

Svenska stadsförbundet förklarar sig icke hava kännedom om att några erinringar framställts mot nu gällande bestämmelse om uppdelning av inkomst mellan olika administrativa områden inom kommun. Däremot hade från olika håll uttalats önskemål om en centralisation av församlingarnas ekonomiska förvaltning. I avvaktan på eventuella åtgärder i sådan riktning ansåge förbundet nuvarande bestämmelser böra bibehållas.

Stockholms drätselnämnds kammarkontor förklarar, att bestämmelsen i 74 § i kommittéförslaget för Stockholms del skulle medföra en förflyttning av skattekronor till de församlingar, som ha minsta utgifterna för kyrka och skola.

Några *taxeringskommissarier i Stockholm* anse bestämmelserna i 74 § olämpliga för Stockholm och förorda, med hänsyn till att folkskoleväsendet i Stockholm är en kommunal angelägenhet, att enskild skattskyldig taxeras i mantalsskrivningsförsamlingen för all inkomst av inom olika församlingar idkad rörelse.

Några *taxeringsnämndsordförande i Stockholm* anföra:

»Redan nu föranleder bestämmelsen om fördelning av inkomst utav rörelse mellan olika församlingar i Stockholm avsevärt arbete för såväl de skattskyldiga som taxeringsmyndigheterna, ett arbete som man funnit desto mera betungande, som betydelsen av församlingsavgifterna i Stockholm är förhållandevis ringa. I stället för att söka på denna punkt åstadkomma förenkling och besparing för såväl de skattskyldiga som det allmänna, har kommittén föreslagit att fördelningen skall avse alla rörelseidkare, vilka utövat rörelse inom skilda församlingar i samma kommun. — Den ekonomiska konsekvensen härav för församlingarna i Stockholm skulle säkerligen bliva, att de centrala församlingarna, vilka inrymma affärskvarteren och i vilka redan nu utdebiteringarna äro särskilt låga, blevo gynnade.

Vi föreslå i stället, att fördelning icke skall ske av näringsskatt och inkomst av rörelse mellan olika församlingar i Stockholm, för det fall att den skattskyldige där är bosatt eller eljest Stockholm är hans beskattningsort för inkomst- och förmögenhetsskatt, då näringen och inkomsten i sin helhet bör taxeras inom samma församling, där taxering till inkomst- och förmögenhetsskatt skall äga rum. Möjligen bör denna föreskrift tillämpas även å andra kommuner än Stockholm och i vilka särskild folkskolestyrelse finnes, men hava vi i saknad av kännedom om de skäl, som kunna före-

finnas för en uppdelning i andra städer, inskränkt oss till att föreslå en undantagsbestämmelse för Stockholm.»

Överståthållarämbetet anser uppdelning av inkomst enligt bestämmelserna i 74 § kommittéförslaget mellan de olika församlingarna i Stockholm obehövlig.

Jämväl *kammarrätten* anser frågan om dispens för huvudstadens del från ifrågavarande stadgande vara förtjänt att undersökas.

Departementschefen.

Det principiellt riktiga är givetvis, såsom kommittén framhåller, att den beskattningsbara inkomsten fördelas till beskattning mellan olika administrativa områden. Emot de av kommittén i enlighet härmed föreslagna bestämmelserna i 74 § hava emellertid av taxeringstekniska skäl gjorts invändningar, som jag anser mig böra beakta. Jag har således i förevarande paragraf bibehållit den nu gällande bestämmelsen, att, där fysisk person driver handelsrörelse i stad med flera församlingar, hans inkomst av sådan rörelse skall beskattas i mantalsskrivningsförsamlingen. Däremot anser jag det icke tillrådligt att, såsom ifrågasatts, giva denna undantagsbestämmelse större omfattning än som nu gäller.

Överflyttning av vinst från ett företag till ett annat.

I fråga om motiveringen till de i 57 § 3 mom. intagna bestämmelserna hänvisar jag till vad jag anfört i kapitlet om juridiska personers beskattning.

Beskattning för gemensamt kommunalt ändamål.

Beträffande den i 59 § 3 mom. intagna bestämmelsen därom, att inkomst i visst fall skall beskattas för gemensamt kommunalt ändamål, hänvisar jag till vad därom anförts i den allmänna motiveringen.

62 §.

Denna paragraf motsvarar 62 § i kommittéförslaget och 54 § i C-förslaget.

Länsstyrelsen i *Södermanlands län* ifrågasätter, huruvida icke både för kommunal- och statsbeskattningen möjligheten till eftertaxering borde utsträckas även till sådana fall, då uppenbart skriv- eller räknefel eller annat förbiseende vare sig av skattskyldig eller myndighet förorsakat uteblivande av taxering eller föranlett för låg taxering; och förklarar sig länsstyrelsen anse den nuvarande begränsningen av möjligheterna till rättelse i sådant avseende stötande för det allmänna rättsmedvetandet.

Vidare har *riksräkenskapsverket* i skrivelse den 29 februari 1924 — under förmälan att uti ett angivet fall en skattskyldig genom förbiseende från beskattningsnämndernas sida undgått taxering — hemställt, att uttrycklig bestämmelse måtte i skatteförfattningarna intagas därom, att eftertaxering kan ifrågakomma icke blott när skattskyldig undgått att erlägga skatt av orsak beroende av honom själv, utan jämväl då orsaken varit att finna hos taxeringsmyndigheterna.

Departementschefen. Enligt 50 § i nu gällande taxeringsförordning äger vederbörande kronoombud att i anledning av förelupen felräkning, misskrivning eller annat därmed jämförligt förbiseende anföra besvär före utgången av kalenderåret näst efter det, då taxeringen ägt rum. Den extra ordinarie besvärsrätt, som sålunda tillerkänts kronoombudet och som jag anser böra bibehållas i den taxeringsförordning, vartill förslag kommer att av mig anmälas, synes mig vara tillfyllest för att rätta till en felaktighet av den art, länsstyrelsen och riksräkenskapsverket åsyfta. Att till den skattskyldiges nackdel utsträcka det extra ordinarie förfarandet i fall, där beskattningsnämnderna gjort ett förbiseende men ingenting ligger den skattskyldige till last, anser jag icke lämpligt.

63 §.

Denna paragraf motsvarar 100 § i kommittéförslaget och 86 § i C-förslaget. Den verkställda omredigeringen är endast av formell natur.

64 §.

I 97 § i kommittéförslaget och 66 § i C-förslaget regleras vissa fall, då annan än ägare av fastighet är i stället för ägaren skattskyldig för fastigheten och inkomsten därav. Motsvarande bestämmelser hava ansetts böra upptagas i kapitlet om fastighetsskatt, 13 §, varefter i kapitlet om kommunal inkomstskatt, 64 §, intagits allenast en hänvisning till nyssnämnda 13 §.

65 §.

Denna paragraf motsvarar 65 § i kommittéförslaget och 66 § i C-förslaget.

Enligt kommittéförslaget skall beträffande dels frågorna, huruvida skattskyldig har barn, och om barns ålder, dels ock frågan om förändring i förhållande, som har betydelse för taxering av gift skattskyldig, det förhållande, som rått under större delen av beskattningsåret, vara bestämmande för taxeringen.

I några av de inkomna yttrandena har kritik riktats mot dessa bestämmelser i kommittéförslaget och har i dessa yttranden förordats bibehållandet av nuvarande bestämmelser. Särskilt har kritiken vänt sig mot kommitténs bestämmelser i denna del i vad de avse frågorna om barnen och deras ålder, vilka bestämmelser skulle förutsätta, att noggranna anteckningar fördes icke blott om barnens födelseår utan även om dagen för deras födelse.

Departementschefen. Vad först beträffar frågan om förändring i förhållande, som har betydelse för gift skattskyldigs taxering, så saknas för närvarande uttryckliga bestämmelser härutinnan. Uppkomna spörsmål i denna del hava därför vid taxeringarna fått lösas från fall till fall, därvid stundom en tendens visat sig att

låta det förhållande, som rått under större delen av året, bliva utav avgörande betydelse. Det sätt att lösa denna fråga, som nuvarande praxis således i viss mån anvisat, och som kommunalskattekommittén upptagit, synes mig — med hänsyn till alla de variationer, som härutinnan kunna inträffa — naturligast och ägnat att i flertalet fall leda till de riktigaste resultaten. Jag har således låtit avfatta förevarande paragraf i denna del i överensstämmelse med kommittéförslaget.

Vidkommande därefter frågorna om skattskyldig har barn och om barns ålder, så innebär kommitténs förslag i regel, att den avgörande tidpunkten för dessa spörsmål satts till den 1 juli i stället för till den 31 december. Emellertid synes det mig bättre att i överensstämmelse med nuvarande bestämmelser utgå från den tidpunkt under beskattningsåret, som vid deklarationens avgivande ligger närmast i tiden. De taxeringstekniska svårigheter, som skulle föranledas av kommitténs förslag, anser jag även böra beaktas. Jag har därför låtit avfatta denna del av förevarande paragraf i överensstämmelse med gällande bestämmelser.

66 §.

Beträffande denna paragraf, vilken motsvarar 64 § i kommittéförslaget och 63 § i C-förslaget, hänvisas till vad därom anförts i den allmänna motiveringen.

67 §.

Denna paragraf saknar motsvarighet i kommunalskattekommitténs förslag men överensstämmer med 25 § i presidenten Peterssons förslag till förordning angående statlig inkomst- och förmögenhetsskatt. Bestämmelser av ungefär enahanda innehåll återfinnas även i 26 § gällande förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt. Jag har ansett det lämpligt att i kommunalskattelagen upptaga förevarande stadgande, som synes befordra reda och klarhet.

68 §.

Beträffande denna paragraf hänvisas till vad därom anförts i den allmänna motiveringen.

69 och 70 §§.

I de för närvarande gällande skatteförfattningar saknas — med bortseende från några specialbestämmelser — föreskrifter om skattskyldighet för tjänstemän vid svenska beskickningar hos utländska makter och vid svenska konsulat. I den mån dessa tjänstemän jämlikt § 3 mom. 2 mantalsskrivningsförordningen skola föras i mantal i S:t Nikolai församling i Stockholms stad, bliva de emellertid — dock med undantag för inkomst av tjänst, varför skattefrihet i viss utsträckning åtnjutes — beskattade såsom här i riket oinskränkt skattskyldiga.

Då kommunalskattekommittén omarbetade de gällande bestämmelserna om skattskyldighet så, att såsom oinskränkt skattskyldiga skulle anses allenast de personer, som vore i riket bosatta, intogo i kommitténs lagförslag inga särskilda föreskrifter om beskattning av tjänstemän vid svenska beskickningar och konsulat. Dessa personer skulle således här i riket bliva skattskyldiga allenast i samma omfattning som utomlands bosatta personer.

I promemorian angående åtgärder till undvikande av eller lindring i internationell dubbelbeskattning med mera föreslogs emellertid en bestämmelse därom, att å svensk medborgare, som tillhörde svensk beskickning eller lönat svenskt konsulat eller beskickningens eller konsulatets betjäning och som på grund av sin tjänst vore bosatt utomlands, skulle tillämpas vad som i beskattningshänseende stadgades angående här i riket bosatt person. Angående den närmare innebörden av bestämmelsen samt rörande några modifikationer och tillägg till densamma hänvisas till promemorian sid. 28—30.

Härom anför *kammarrätten:*

»Vad angår svenska diplomatiska och konsulära tjänstemän å utrikes ort åsyftar kommunalskattekommittén en betydande lindring i den sådana personer åliggande kommunala skattskyldigheten. Motiveringen härför är den, att de såsom bosatta utomlands icke hava förbindelse med någon kommun här i riket. Vissa av dessa tjänstemän, nämligen svenska medborgare, som tillhöra svensk beskickning eller lönat svenskt konsulat samt beskickningens eller konsultatets betjäning, behandlas i regel utomlands på grund av förhållanden, som sammanhänga med den dem tillkommande exterritorialitetsrätten, i skatteavseende, såsom om de icke vore därstädes bosatta. Den konsekvens, promemorieförfattaren härav dragit, nämligen att de från svensk sida böra behandlas såsom här i riket bosatta, synes kammarrätten riktig.»

Beträffande beskattning av främmande makts härvarande beskickning och konsulat tillhörande person jämte betjäning meddelas för närvarande bestämmelser i 5 § 1 mom. c) inkomstskatteförordningen samt 12 § 8 mom. f) bevillningsförordningen.

Likartade bestämmelser äro meddelade i 50 § c) kommunalskattekommitténs förslag till kommunalskattelag. I detta författningsrum återfinnes emellertid ingen föreskrift om frihet för svensk medborgare för inkomst, som åtnjutits av tjänst hos den främmande makten. Kommittén anser nämligen, att giltiga skäl saknas för sådan skattskyldighet.

I omförmälda promemoria hava särskilda bestämmelser intagits angående förevarande personers skattskyldighet (se särskilt under 102 § sid. 30).

Vad i promemorian sålunda anförts har av *kammarrätten* lämnats utan anmärkning.

Angående särskilt diplomaters och konsulers beskattningsort anför *kammarrätten:*

»Beträffande de svenska diplomatiska och konsulära tjänstemän i utlandet, vilka i skatteavseende skola behandlas såsom här i riket bosatta, föreslås i promemorian att för inkomst, som eljest skulle kommunalt beskattas i hemortskommunen, skatt i stället skall utgöras för gemensamt kommunalt ändamål. Med hänsyn till den ståndpunkt, kammarrätten intagit till förslaget om taxering för gemensamt kommunalt ändamål, anser kammarrätten bestämmelser i förevarande avseende icke böra intagas i kommunalskattelagen. Att inkomst av nu berört slag under alla förhållanden komme att beskattas i Stockholm, kan i vissa fall synas mindre tilltalande, då personerna faktiskt ej äro där bosatta. För de jämförelsevis få fall, varom här är fråga, synes emellertid anledning ej föreligga att lagfästa mer invecklade bestämmelser för beskattningsortens fastställande, isynnerhet som Stockholm för sin rätt till skatt i detta fall möjligen skulle kunna åberopa, att flertalet utlänningar, tillhörande främmande makters beskickningar och lönade kousulat samt beskickningarnas och konsultatens betjäning, äro bosatta i Stockholm och dock allenast inskränkt skattskyldiga till kommunen. I fråga om sistnämnda personers beskattningsort har kammarrätten icke någon erinran mot förslaget.»

Två ledamöter i kammarrätten hemställa beträffande de svenska diplomatiska och konsulära tjänstemännens i utlandet kommunala beskattningsort för inkomst, som eljest beskattas i hemortskommunen, att beskattningsorten bestämmes till den kommun, där den skattskyldige senast varit bosatt.

Departementschefen.

De i promemorian föreslagna bestämmelserna synas mig i allmänhet höra godtagas. Angående ett par detaljföreskrifter hava emellertid anmärkningar till mig under hand framställts. Sålunda har framhållits, att olönad svensk eller utländsk konsul alltid borde vara frikallad från skatt för inkomst, som han åtnjutit på grund av sin tjänst (sportler o. dyl.). Till stöd härför har åberopats, att, åtminstone i flertalet fall, sådan inkomst faktiskt åtginge för representationskostnader och andra dylika utgifter, vilka han måste vidkännas i och för sin tjänst, ehuru svårigheter ofta förelåge att styrka behörigheten av avdrag därför i beskattningshänseende. Vad särskilt anginge utländska konsulers beskattning här i riket, föranledde hänsyn till främmande makter, att sådan beskattning i vissa fall icke kunde anses lämplig. På grund av sådan hänsyn borde ej heller svensk medborgare, som vore anställd å främmande makts härvarande beskickning eller lönade konsulat beskattas för inkomst av tjänst hos den främmande makten. De synpunkter, som sålunda framhållits, har jag ansett böra beaktas.

70 §

Angående denna paragraf hänvisas till allmänna motiveringen.

Om undantag från denna lags bestämmelser i vissa fall.

72—74 §§.

Angående dessa bestämmelser hänvisas till vad som yttrats i promemorian angående åtgärder till undvikande av eller lindring i internationell dubbelbeskattning med mera.

Särskilda stadganden.

75 §.

Förevarande paragraf motsvarar 99 § i kommittéförslaget och i C-förslaget.

76 §.

Denna paragraf överensstämmer med 101 § i kommittéförslaget och i C-förslaget.

Övergångsbestämmelserna.

Första punkten i övergångsbestämmelserna överensstämmer med motsvarande punkt i kommittéförslaget och i C-förslaget.

Punkt 2 har sin motsvarighet i punkt 2 av övergångsbestämmelserna i kommittéförslaget och i C-förslaget. Jag har ansett denna punkt böra kompletteras med en föreskrift, att för det i punkten avsedda fall procentavdraget för fastigheten skall i sin helhet tillkomma den, som enligt de äldre bestämmelserna skulle haft rätt till avdraget.

Angående punkt 3 hänvisas till vad jag därom yttrat under 21 §.

Punkt 4 saknar motsvarighet i båda förslagen. Jag har ansett det böra uttryckligt utsägas, att vid 1928 års taxering procentavdraget skall beräknas med hänsyn till det år 1927 vid bevillningstaxeringen fastställda taxeringsvärdet.

Punkt 5, vilken saknar motsvarighet i kommittéförslaget och i C-förslaget, har hämtats från skatteberedningens betänkande angående juridiska personers beskattning.

Angående punkt 6 i övergångsbestämmelserna hänvisar jag till vad jag därom yttrat vid 41 §.

Specialmotivering till instruktion för värdesättning av skogsmark och växande skog.

Verkställda utredningar.

I kommunalskattekommitténs betänkande är ej meddelat något förslag till instruktion för värdesättning av skogsmark och växande skog. Bland annat med hänsyn till nödvändigheten att vid varje allmän fastighetstaxering fastställa en efter de rådande förhållandena lämplig kapitaliseringsprocent för beräkning av skogens värde i förhållande till avkastningen har kommittén

ansett det lämpligare, att dylik instruktion utfärdades i särskild författning.

Genom särskilda remisser den 9 juli 1926 anbefallde Kungl. Maj:t *dels* domänstyrelsen och statistiska centralbyrån att inkomma med utlåtande angående utfallet av 1922 års allmänna taxering av jordbruksfastigheter i riket, i vad denna taxering avsåge värdet av skogsmark och växande skog, *dels* ock domänstyrelsen att inkomma med förslag till instruktion för värdesättning av skogsmark och växande skog, avsedd att tillämpas vid allmän fastighetstaxering år 1928. Vid förstnämnda remiss voro fogade av 1924 års skatteberedning utarbetade sammandrag av 1922 års taxering av jordbruksfastighet, innehållande *dels* genom summering av taxeringslängderna erhållna uppgifter för varje landskommun angående jordbruksfastigheternas totala jordbruksvärde, skogsvärde, tomt- och industrivärde samt totala taxeringsvärden, *dels ock* i särskilt konceptexemplar ungefärliga beräkningar över skogsmarkens värde per hektar för varje landskommun enligt taxeringsresultatet.

I båda ärendena inhämtades yttranden från samtliga överjägmästare, vissa jägmästare, centralrådet för skogsvårdsstyrelsernas förbund och samtliga skogsvårdsstyrelser samt i förra ärendet jämväl från lantmäteristyrelsen.

I särskilda den 22 december 1926 dagtecknade utlåtanden hava därefter ämbetsverken avgivit svar å remisserna.

Över det förslag till instruktion för värdesättning av skogsmark och växande skog, som sålunda avgivits av domänstyrelsen, har sedermera kammarrätten i ett den 24 januari 1927 dagtecknat utlåtande yttrat sig. Vid remissens besvarande har kammarrätten haft tillgängligt det av domänstyrelsen och statistiska centralbyrån avgivna yttrande rörande utfallet av 1922 års allmänna fastighetstaxering.

Utfallet av 1922 års allmänna fastighetstaxering beträffande skog.

I sistnämnda yttrande uttala domänstyrelsen och statistiska centralbyrån sammanfattningsvis:

»Att framlägga på exakta sifferuppgifter byggda slutsatser rörande utfallet av 1922 års fastighetstaxering i vad den avser värdet av skogsmark och växande skog har icke låtit sig göra, då tillfredsställande kontrollmöjligheter icke stått till buds beträffande flere av de faktorer, på vilka taxeringen bygger.

I fråga om dessa olika faktorer förtjäna följande ur det sammanförda materialet antecknade, till nackdel för ett gott taxeringsresultat verkande omständigheter att uppmärksammas.

a) *Arealen av till skogsbörd duglig mark* blev icke alltid tillfredsställande uppskattad på grund av bland annat otillfredsställande kännedom om densamma, benägenhet att underskatta arealen och därvid redovisa den såsom mindervärdig »övrig areal», samt rörande arealredovisningar icke fullt tillfredsställande bestämmelser.

b) *Den normala årliga virkesavkastningen* får anses hava blivit relativt ojämnt bedömd i flera fall, särskilt för bondehemmanens skogar. I vissa trakter såsom t. ex. övre Norrland underskattades sannolikt boniteten här-

vid ganska allmänt, om jämförelse göres med statens skogar. För de sydligare delarna av landet torde de felaktigheter, som uppkommit vid boniteringen, mest varit förorsakad av för stor schablonmässighet vid bonitetens beräknande och för ringa kännedom om densammas storlek, då tillfredsställande jämförelsematerial saknades.

c) *Värdet i penningar av den uppskattade normala årliga virkesavkastningen.* De största felaktigheterna vid rotvärdets bedömande torde härflutit ur det förhållandet att hänsyn tagits till det faktiska, förhandenvarande skogstillståndet i stället för som avsett var till ett normaltillstånd samt att väl stor schablonmässighet tillämpats vid rotvärdets beräknande, varvid speciellt tillräcklig hänsyn till inom orten föreliggande olika avsättningsförhållanden ej tagits. För skogar med ogynnsamma avsättningsförhållanden har dessutom utjämningen till hela kronor medfört betydligt större relativt avsteg från det exakta värdet än för bättre belägna skogar.

Då därtill prisfallet sannolikt varit starkare för trakter med svagare avsättningsförhållanden, torde kunna sägas att vid jämförelse mellan svagare och bättre lägen rotvärdet framstår som mindre tillfredsställande beräknat.

d) *Den s. k. relativa skogstillgången* har med all sannolikhet i många fall byggts mindre på faktiska förhållanden än vad möjligt varit. Storleken av densamma anges i åtskilliga fall ha fått påverkas av nämndens subjektiva syn på vad taxeringsvärdet för en fastighet *borde* bliva.

Sedan ämbetsverken framhållit de omständigheter, som lett till mindre tillfredsställande taxeringsresultat, vilja ämbetsverken framhålla, att de bristfälligheter, som kunnat konstateras i taxeringsresultaten, till sin art likväl äro sådana, att de hänföra sig ej till taxeringsprinciperna utan till taxeringsapparatens handhavande, och med hänsyn till sin omfattning icke ge fog för att beteckna totalutfallet som otillfredsställande, särskilt om skälig hänsyn tages till att taxeringsföreskrifterna tillämpades för första gången.»

Det material, som i nu berörda ärende sammanbragts, torde kunna med fördel tillgodogöras vid nästa allmänna fastighetstaxering.

Domänstyrelsens förslag till instruktion m. m.

Vad härefter angår domänstyrelsens yttrande med förslag till instruktion för värdesättning av skogsmark och växande skog, torde detta tillika med kammarrättens utlåtande över detsamma böra såsom bilaga (bil. 7 och 8) fogas vid statsrådsprotokollet. Beträffande instruktionsförslaget tillåter jag mig hänvisa till de båda yttrandena. I den mån det gäller frågor av taxeringsorganisatorisk innebörd, skall jag upptaga dem i samband med frågan om taxeringsorganisationen.

Departementschefen.

Domänstyrelsen har ifrågasatt, att de ursprungliga kommittémotiven till 1921 års instruktion, som tillämpats vid 1922 års allmänna fastighetstaxering, skulle i viss förändrad form fogas till densamma såsom särskilda anvisningar. Kammarrätten har efter någon förkortning inarbetat anvisningarna i själva instruktionen. Den form, anvisningarna sålunda erhållit, är fullständigare än den gamla, och jag finner den i allt väsentligt tillfredsställande. De frågor, som närmast beröra taxeringsorganisationen, äro avskilda ur instruktionen för att få sin plats i taxeringsförordningen. Denna anordning synes lämplig.

Rörande frågan, i vilka fall betesvärde skall medräknas i skogsmarksvärdet har jag uttalat mig i det föregående. Det förslag, jag där förordat, torde i sak överensstämma med domänstyrelsens förslag, som jag nu följer med vissa ändringar, avsedda att utgöra förtydliganden.

Behovet av en mera bestämd gränslinje än tillförene mellan vad som skall förstås med skogsmark och vad som skall rubriceras såsom betesmark har jag i det föregående framhållit. Domänstyrelsen har här föreslagit, att sådan betesmark, som ej är att rubricera som betesvall, skall upptagas såsom skogsmark. Kammarrätten har velat ifrågasätta, huruvida det ej vore tillrådligt att tillsvidare bibehålla den hittills brukade definitionen å betesmark, under förhoppning, att vederbörande myndigheter skola vid förestående taxeringsförfarande lyckas komma bättre till rätta med betesmarksarealerna än förra gången.

Någon definition å vad som skall förstås med skogsmark och betesmark i den nu gällande lagstiftningen finnes dock knappast, och, såsom jag nyss nämnt, synes en uttrycklig definition vara behövlig. Någon egentlig anmärkning mot domänstyrelsens förslag i detta avseende har ej framställts. Kammarrätten synes emellertid hava befarat, att enligt densamma mera mark skulle indragas under skogsmarken än enligt nu gällande regler. Det är möjligt, att så skulle bliva fallet, ehuru jag knappast kan finna, att ändringen i ordalydelse giver stöd för ett dylikt antagande. Den föreslagna definitionen innebär i stället ett uttryckligt stadgande, att kultiverad betesmark, även om den är skogbevuxen, ej skall betraktas såsom skogsmark utan såsom betesvall. Emellertid finner jag vissa ändringar i domänstyrelsens förslag önskvärda. Sålunda bör det enligt min mening uttryckligen sägas ifrån, att fråga är blott om *skogbeväxt* betes- och hagmark. Vidare bör komma till uttryck, att även annan betesmark finnes än betesvall. Härigenom vinnes, att kultiverad och annan betesmark åtskiljas, vilket torde underlätta värderingen och dessutom hava den betydelsen, att en benämning införes, under vilken även mindre värdefull betesmark kan redovisas. Under denna benämning, »annan betesmark», torde komma att falla förutom slåtterängar o. dyl., även sådan betesmark, som visserligen kan vara bevuxen med buskar samt ett och annat träd, men ej kan benämnas skogbeväxt eller betraktas såsom skogsmark. Det är min uppfattning, att det resultat, som vid tillämpningen av denna definition erhålles, ej skall mycket skilja sig från det, till vilket en förståndig tillämpning av nuvarande obestämda regler kommit.

Beträffande bestämmandet av bonitetsklasser och prisklasser har domänstyrelsen föreslagit, att jämkning till den vid instruktionen fogade tabellens siffror ej skulle ske, i fråga om boniteten, för skogar med tillförlitliga hushållningsplaner och, i fråga om prissättning för skogar, för vilka ordnad bokföring finnes. Kammarrätten har ansett, att detta förslag skulle i hög grad försvåra taxeringen av skogar med ordnad hushållningsplan. I stället har kammarrätten upptagit ett av domänstyrelsen berört men icke förordat förslag, att ytterligare intervaller skulle införas i tabellen rörande bonitets-

siffrorna. Anledningen till att domänstyrelsen ej upptagit detta förslag hade varit den, att det icke kunde vara tänkbart att ens vid jämförelse med skogar med tillförlitliga hushållningsplaner så noga uppskatta boniteten, som en tabell med smärre intervaller skulle förutsätta.

För egen del är jag av den uppfattningen, att kammarrättens uttalande om svårigheterna att verkställa taxering av skogar med ordnad hushållningsplan utan tillhjälp av tabell bör tillerkännas vitsord. Å andra sidan är det klart, att beträffande skogar med tillförlitlig hushållningsplan ett bättre resultat måste kunna uppnås, om tabellen upptager boniteter och virkespriser med smärre intervaller än de nuvarande, och att sålunda, om man ej anser sig kunna upptaga domänstyrelsens förslag beträffande dylika skogar, förslaget om dylika mindre intervaller bör godkännas. Vad övriga skogar beträffar, måste åter enligt min mening vitsord givas åt domänstyrelsens uttalande om omöjligheten att verkställa en noggrannare bonitering än den nuvarande. Då det emellertid är uppenbart, dels att det ej är lämpligt att fastställa skilda tabeller för skogar med ordnad hushållningsplan och skogar utan sådan, dels att taxeringsresultatet beträffande skogar av senare slaget ej med smärre intervaller än de nuvarande kan väntas undergå någon *försämring*, finner jag mig böra tillstyrka kammarrättens förslag i förevarande avseende. De smärre intervallerna torde kunna ifråga om bonitering stanna vid siffran 3 kubikmeter per hektar, medan beträffande virkesvärdena de smärre intervallerna synas böra sträcka sig upp till 8 kronor per kubikmeter.

Rörande kapitaliseringsprocenten för beräkning av skogars värde har kammarrätten ifrågasatt 5 procent i stället för av domänstyrelsen föreslagna 5 $^1/_2$ procent. I detta avseende har jag låtit inhämta ett utlåtande från professorn Tor Jonson, vilket utlåtande torde få såsom bilaga (bil. 9) fogas vid statsrådsprotokollet. Denne har ansett kapitaliseringssiffran ej kunna för närvarande skäligen sättas lägre än 5 $^1/_2$ eller möjligen 5 procent. För egen del förordar jag sistnämnda siffra. Kapitaliseringsprocenten bör nämligen enligt min uppfattning bestämmas så, att den resulterar i värden, som skäligen kunna anses motsvara skogens saluvärde under de närmaste åren under förutsättning av skogens fortsatta användning för uthålligt skogsbruk. Intet synes mig antyda, att med tillämpning av kapitaliseringsprocenten 5 värden skulle erhållas, vilka överstiga saluvärdena.

Slutligen delar jag kammarrättens uppfattning, att domänstyrelsen allt fortfarande bör vara underkastad åläggande att förhandstaxera statens skogar. Denna fråga sammanhänger emellertid med taxeringsförordningen, och förslag i berörda avseende kommer att av mig framläggas i samband med behandlingen av frågan om denna förordning.

Föredragande departementschefen uppläser härefter inom finansdepartementet utarbetade förslag till *dels* kommunalskattelag, *dels* förordning med instruk-

tion för värdesättning av skogsmark och växande skog och hemställer, att dessa förslag måtte i proposition föreläggas riksdagen.

Denna av statsrådets övriga ledamöter biträdda hemställan behagar Hans Kungl. Höghet Kronprinsen-Regenten bifalla och skall till riksdagen avlåtas proposition av den lydelse bilaga vid detta protokoll utvisar.

Vid protokollet:
E. Regnér.

Bilaga 1.

Vissa statistiska utredningar rörande den allmänna kommunalskatten m. m.

Utredningarnas omfattning.

Efterföljande redogörelse omfattar vissa av de viktigare statistiska utredningar, som för arbetet med den ifrågasatta skattereformen verkställts inom finansdepartementet till belysning av frågor rörande den allmänna kommunalskatten och i viss mån den statliga inkomst- och förmögenhetsskatten.

I en första avdelning hava vissa ur kommunalskattekommitténs statistik framgångna huvudresultat, avseende två av kommitténs provtaxeringsförslag (A- och C-förslagen) och kommitténs slutliga förslag (K-förslaget), sammanställts. De meddelade uppgifterna hänföra sig till de vid kommunalskattekommitténs provtaxering i sin helhet undersökta kommunerna (27 landskommuner och 5 städer).

Redogörelsens andra avdelning behandlar dels frågan om de kommunala orts- och familjeavdragen, dels frågan om skattebördans fördelning vid å ena sidan skattesystem med fristående objektbeskattning och å andra sidan skattesystem, där objektbeskattningen, liksom i gällande provisorium, anordnats i form av garantibeskattning.

I samband med sistnämnda fråga rörande skattebördans fördelning vid olika anordning av objektbeskattningen har därjämte utredning verkställts beträffande den skogsskatt av garantiskatts natur, som inarbetats i det av huvudreservanterna i kommunalskattekommittén framlagda förslaget. Slutligen hava vissa speciella undersökningar verkställts rörande skogsbeskattning i form av garantiskatt å skogsvärde och accis å avverkat virkes rotvärde.

I redogörelsens tredje och sista avdelning slutligen behandlas frågan om de statliga orts- och familjeavdragen.

1. Kommunalskattekommitténs provtaxeringsförslag och kommitténs slutliga förslag till kommunal repartitionsskatt.

Olika skattesystem.

Den kommunala repartitionsskatten såväl enligt nu gällande provisorium som enligt A-, C- och K-förslagen bygger *dels* på vissa objektvärden (fastighets- och vad angår A- och K-förslagen jämväl näringsskattevärden), *dels* på den efter vissa regler beräknade beskattningsbara inkomsten. Dessa båda grundelement hava i de olika skatteförslagen kombinerats enligt tvenne principiellt skilda linjer. Enligt C-förslaget har härvid objektbeskattningen — liksom enligt nu rådande provisorium — utformats såsom garantiskatt, medan i A- och K-förslagen en fristående objektskatt upptagits. Såsom en följd härav framgår, att vid inkomstberäkningen, vad angår C-förslaget, avdrag medgivas för vad som kan anses vara beskattat genom garantiskatten för fastighet (procentavdragen). Enligt A- och K-förslagen åter medgivas vid inkomstberäkningen inga motsvarande avdrag, och är följaktligen enligt dessa förslag inkomstbeskattningen på denna punkt oberoende av den parallellt utgående objektskatten.

Enligt A-, C- och K-förslagen förutsattes därjämte att genom en fristående skogsaccis respektive skogsskatt, lagd på avverkat virke, ersätta den minskning i skattebelastningen, som föranletts därav, att objekt- och garantiskattens repartitionstal för skogsvärde sänkts i förhållande till repartitionstalet för jordbruksvärde.

Såsom förut nämnts, upptaga A- och K-förslagen vid sidan av fastighetsvärden jämväl näringsskattevärden. Dessa värden hänföra sig till de lösa kapitaltillgångar, som äro nedlagda i näringen och med vilka den stadigvarande drives. Därvid är att märka, att s. k. fasta maskiner, som enligt provisoriet och C-förslaget redovisas såsom fast egendom, enligt A- och K-förslagen i beskattningsavseende betraktas såsom lös egendom och följaktligen i sistnämnda förslag undantagas från fastighetsbeskattning för att i stället underkastas näringsbeskattning. Genom upptagandet jämväl av näringsskattevärden i underlaget för objektbeskattningen enligt A- och K-förslagen har detta underlag i avsevärd grad ökats. Denna ökning härleder sig väsentligen från skattevärden å annan näring än jordbruksnäring. Härmed sammanhänger också, att den föreslagna näringsbeskattningen skulle få relativt större betydelse för städerna än för landskommunerna.

Av ojämförligt större betydelse i den kommunala beskattningen än i det föregående angivna objektvärden är den *skattepliktiga* inkomsten, som bildar utgångspunkt för den kommunala inkomstbeskattningen. Vid framräknandet av den skattepliktiga inkomsten äger enligt C-förslaget avdrag rum för vad som kan anses vara beskattat genom garantiskatten för fastighet. I A- och K-förslagen åter är den från olika förvärvskällor flytande nettoinkomsten i sin helhet redovisad såsom skattepliktig inkomst.

Orts- och familjeavdrag.

Den skattepliktiga inkomsten minskas med vissa allmänna avdrag, bland vilka även ingår underskott i förvärvskälla. Sedan de allmänna avdragen gjorts, föreligger den *taxerade* inkomsten. Denna åter skall i sin ordning minskas med orts- och familjeavdrag och, vad angår provisoriet samt A- och C-förslagen, undergå viss ytterligare reduktion (avdragens s. k. bankning), varefter den *beskattningsbara* inkomsten föreligger. Skillnaden mellan taxerad och beskattningsbar inkomst utgör ett uttryck för vad som konsumerats genom orts- och familjeavdragen.

Den genom ortsavdragen åstadkomna nedskärningen av den totala taxerade inkomsten framgår av efterföljande tablå, där den beskattningsbara inkomstens storlek i procent av den taxerade inkomsten angives. Till jämförelse meddelas i tablån jämväl motsvarande på grundval av 1920 års taxering för hela riket (utom de tre största städerna) beräknade procenttal, avseende de före provisoriets genomförande gällande skattereglerna.

	Före provisoriet %	Provisoriet %	A-förslaget %	C förslaget %	K-förslaget %
Landskommunerna	83.1	52.9	61.6	59.7	59.9
Städerna	93.1	69.5	71.5	70.5	72.4

Såsom framgår av tablåns siffror har provisoriets genomförande medfört en utomordentligt kraftig nedgång i den beskattningsbara inkomsten. Denna nedgång är väsentligen att återföra till de då införda nya orts- och familjeavdragen jämte den därmed sammanhängande inkomstreduceringen (avdragens bankning). Kommunalskattekommitténs olika förslag åter skulle — åtminstone vad angår landskommunerna — indraga en något

större del av den taxerade inkomsten under beskattning än provisoriet. Detta förhållande sammanhänger närmast med förslagens bestämmelser om att vissa skattskyldiga finge åtnjuta allenast fjärdedels eller halva ortsavdrag samt, vad angår K-förslaget, jämväl med bankningens borttagande.

Den beskattningsbara inkomstens storlek enligt kommunalskattekommitténs förslag i jämförelse med motsvarande inkomst enligt provisoriet angives i efterföljande tablå.

	Provisoriet %	A-förslaget %	C-förslaget %	K-förslaget %
Landskommunerna	100.0	126.9	113.8	123.5
Städerna	100.0	109.0	102.5	110.4

Skattekronor belöpande på objektvärden och inkomstbelopp.

På grundval av förut angiva objektvärden samt beskattningsbara inkomstbelopp äro kommunalskattekommitténs olika förslag — liksom nu gällande provisorium — uppbyggda. Fördelningen av den kommunala skattebördan på dessa grundelement sker med hjälp av vissa repartitionstal, vilka angiva det antal skattekronor, som belöpa på 100 kronor av nämnda objektvärden och inkomstbelopp. Storleken av dessa repartitionstal för såväl provisoriet som A-, C- och K-förslagen angives i nedanstående tablå. I tablån redovisas därvid även de repartitionstal, som *teoretiskt* motsvara den del av skogsbeskattningen, som enligt förslagen skulle uttagas i form av skogsaccis respektive skogsskatt.

Till jämförelse meddelas i tablån jämväl de repartitionstal, som upptagits i huvudreservanternas inom kommunalskattekommittén förslag (här benämnt R-förslaget).

	Provisoriet	A-förslaget	C-förslaget	K-förslaget	R-förslaget
Jordbruksvärde	0.06	0.04	0.06	0.04	0.06
Tomt- och industrivärde	0.06	0.04	0.06	0.03	0.05
Skogsvärde	0.06	0.02	0.03	0.01	0.01
Taxeringsvärde å annan fastighet	0.05	0.04	0.05	0.03	0.05
Skattevärde å näring	—	0.02	—	0.03	—
Beskattningsbar inkomst	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00
Beräknad skogsaccis resp. skogsskatt	.	0.02	0.03	0.03	0.05

Tillämpas ovanstående repartitionstal på de för varje skattskyldig redovisade objektvärdena och den beskattningsbara inkomsten, framgår det antal skattekronor, efter vilket den kommunala skattebördan utskiftas.

Sammanställas de för olika objektvärden och inkomstbelopp framräknade skattekronorna, erhålles en bild av fastighets-, närings- och inkomstbeskattningens samt skogsaccisens respektive skogsskattens relativa betydelse för den kommunala beskattningen enligt såväl nu gällande provisorium som enligt kommunalskattekommitténs olika förslag. För A- och K-förslagen med dessa förslags fristående objektbeskattning motsvara skattekronorna för fastighetsvärden, näringsskattevärden, beskattningsbar inkomst och beräknad skogsaccis respektive skogsskatt de andelar av den totala skattebördan, som i verkligheten äro att hänföra till de olika beskattningsföremålen. Vad angår provisoriet och C-förslaget däremot lämnar antalet fastighetsskattekronor ej något mått för det tillskott i skattekronor, som garantibeskattningen medför.

Objekt- respektive garantibeskattningens totala effekt kan däremot för samtliga förslag mätas genom den förhöjning av det totala antalet

skattekronor, som föranledes genom de olika förslagens beskattning av fastighet och näring, i förhållandet till det antal skattekronor, som vid olika skatteförslag skulle förefinnas, om allenast inkomsten beskattades. Stegringen utöver inkomstskattekronorna är nämligen att återföra på de olika skatteförslagens bestämmelser om objekt- respektive garantibeskattning. Minskas de för objekt- respektive garantibeskattningen normerande repartitionstalen, sänkas också de olika skatteförslagens samlade skattekronor för att vid objekt- respektive garantiskattebestämmelsernas fullständiga borttagande helt utgöras av inkomstskattekronor.

I efterföljande tablå redovisas, vad angår A-, C- och K-förslagen, det samlade antalet skattekronor i förhållande till antalet skattekronor vid motsvarande skattesystem utan objekt- respektive garantibeskattning. De för de olika skatteförslagen angivna indextalen uttrycka de samlade skattekronorna i procent av nyssnämnda inkomstskattekronor.

	A-förslaget	C-förslaget	K-förslaget
	%	%	%
Landskommunerna	126.1	122.4	127.1
Städerna	114.9	108.0	114.8

Tablåns siffror visa, hurusom den *effektiva* objektbeskattningen skulle bliva något större vid skatteförslagen med fristående objektbeskattning (A- och K-förslagen) än vid garantiskatteförslaget (C-förslaget). Å andra sidan skulle enligt samtliga kommunalskattekommitténs förslag objektbeskattningen spela en större roll för landskommunerna än för städerna.

De i den föregående redogörelsen berörda momenten, nämligen å ena sidan den nedskärning av den taxerade inkomsten, som är att återföra på orts- och familjeavdragen, och å andra sidan den utökning av skattekronorna, som sammanhänger med objekt- respektive garantibeskattningen å fastighet eller näring, äro de enda av avgörande betydelse för skattebördans fördelning. Härvid torde särskilt uppmärksammas, att orts- och familjeavdragen äro lika anordnade i A- och C-förslagen, medan i K-förslaget andra avdragsregler upptagits. I fråga om beskattningen av fastighet åter ansluter sig C-förslaget nära till provisoriet, medan i A- och K-förslagen fristående objektbeskattning å fastighet och näring tillämpats.

De i kommunalskattekommitténs olika förslag tillämpade reglerna för orts- och familjeavdragen och för objektbeskattningen skulle gemensamt åstadkomma en icke oväsentlig utökning av skattekronorna i jämförelse med provisoriet. Storleken av denna utökning angives i efterföljande tablå, där de totala skattekronorna enligt kommitténs olika förslag satts i relation till provisoriets sammanlagda skattekronor.

	Provisoriet	A-förslaget	C-förslaget	K-förslaget
	%	%	%	%
Landskommunerna	100.0	113.0	109.7	110.8
Städerna	100.0	108.6	102.1	109.4

Skattebördans fördelning på olika sociala grupper skattskyldiga.

För att närmare belysa de förskjutningar i skattebördans fördelning i jämförelse med provisoriet, som den skiftande utformningen av orts- och familjeavdragen samt fastighets- och näringsbeskattningens olika anordning inom de skilda kommittéförslagen tillsammantagna skulle åstadkomma, meddelas i efterföljande tablå en sammanställning över den procentuella fördelningen av den sammanlagda skattebördan på vissa sociala grupper skattskyldiga enligt å ena sidan provisoriet samt å andra sidan A-, C- och K-förslagen.

	Provisoriet %	A-förslaget %	C-förslaget %	K-förslaget %
Landskommunerna.				
1. Ägare eller brukare av jordbruksfastighet	24.5	24.9	24.1	25.6
2. Ägare av annan fastighet	1.3	1.2	1.2	1.0
3. Rörelse- och yrkesidkare	6.8	6.8	6.3	7.0
4. Tjänstemän och löntagare	51.2	51.5	53.1	50.1
5. Övriga enskilda inkomsttagare	2.3	2.1	2.2	2.2
6. Aktiebolag och solidariska bankbolag	13.9	13.5	13.1	14.1
Summa	100.0	100.0	100.0	100.0
Städerna.				
1. Ägare eller brukare av jordbruksfastighet	0.7	0.6	0.7	0.6
2. Ägare av annan fastighet	5.1	5.3	5.1	4.7
3. Rörelse- och yrkesidkare	19.0	19.4	18.7	19.5
4. Tjänstemän och löntagare	54.3	52.2	55.3	52.1
5. Övriga enskilda inkomsttagare	2.9	2.7	2.9	2.7
6. Aktiebolag och solidariska bankbolag	18.0	19.8	17.3	20.4
Summa	100.0	100.0	100.0	100.0

Den i tablån genomförda uppdelningen av de skattskyldiga omfattar sex skilda grupper, av vilka en utgöres av inländska aktiebolag och solidariska bankbolag, medan övriga fem grupper hänföra sig till den återstående huvudgruppen skattskyldiga. Vid uppdelningen har den skattskyldige förts till den grupp, dit han med hänsyn till inkomstförhållandena och övriga omständigheter väsentligen hör.

Av tablåns siffror framgår att kommunalskattekommitténs olika förslag så avvägts, att skattebördans fördelning enligt dessa förslag nära sammanfaller med den fördelning, som framgår av provisoriet.

Skattebördans fördelning på olika grupper förvärvskällor.

Med hänsyn till att de trenne grupperna förvärvskällor, fastighet, rörelse eller yrke och övriga förvärvskällor, äro enligt garantiskattesystemet — liksom enligt de på fristående objektbeskattning vilande A- och K-förslagen — skatteteknisk strängt avgränsade från varandra, har det slutligen varit av intresse att söka klarlägga den andel av kommunernas samlade skattebörda, som åvilar eller skolat åvila envar av nämnda förvärvskällor.

Resultatet av en sådan fördelning redovisas i efterföljande tablå, varvid uppgifter kunnat meddelas jämväl rörande skattebördans fördelning *före* provisoriets genomförande. Den till beskattningsreglerna före provisoriet hänförliga undersökningen har verkställts på grundval av de för provisoriet föreliggande siffermaterialet och utförts med ledning av de offentliggjorda taxeringsresultaten för år 1920.

	Före provisoriet %	Provisoriet %	A-förslaget %	C-förslaget %	K-förslaget %
Landskommunerna.					
1. Fastighet	18.8	33.0	32.0	32.3	32.4
2. Rörelse eller yrke	10.9	12.2	12.7	11.0	13.5
3. Annan förvärvskälla	70.3	54.8	55.3	56.7	54.1
Summa	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0
Städerna.					
1. Fastighet	6.7	9.4	9.1	9.2	7.9
2. Rörelse eller yrke	26.2	31.8	33.9	30.9	35.1
3. Annan förvärvskälla	67.1	58.8	56.7	59.9	57.0
Summa	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0

Av tablåns sifferuppgifter framgår, att provisoriet medfört en mycket väsentlig förskjutning av det relativa skattetrycket inom kommunerna i förhållande till vad det varit dessförinnan. Såväl inom landskommunerna som inom städerna har skattetrycket ökats avsevärt å förvärvskällan fastighet och något mindre å förvärvskällan rörelse eller yrke men starkt minskats å annan förvärvskälla (tjänst, anställning, kapital m. m.).

De inom kommunalskattekommittén utarbetade skatteförslagen skulle däremot icke komma att medföra någon mera betydande förskjutning av skattebördan mellan de redovisade förvärvskällorna i jämförelse med förhållandena under provisoriet.

2. Inom finansdepartementet särskilt undersökta förslag till allmän kommunalskatt.

Till ledning vid utarbetandet inom finansdepartementet av förslag till kommunalskattelag hava kommunalskattekommitténs statistiska utredningar i vissa avseenden kompletterats. Dessa kompletterande undersökningar hava, vad angår den kommunala repartitionsskatten, väsentligen hänfört sig till de tvenne huvudfrågorna rörande orts- och familjeavdragens storlek och byggnad samt objektbeskattningens omfattning och anordning.

Orts- och familjeavdrag.

Vad först angår *orts- och familjeavdragen*, har den utarbetade statistiken närmast avsett att belysa verkningarna av de avdragsbestämmelser, vilka efter överväganden i olika riktningar upptagits i det inom finansdepartementet utarbetade förslaget till allmän kommunalskattelag.

Utgångspunkten för nämnda överväganden har härvid varit de förslag, som i avdragsfrågan framförts av kommunalskattekommittén. Enligt såväl gällande provisorium som kommunalskattekommitténs olika förslag hava orts- och familjeavdragen till sina grundbelopp differentierats med hänsyn till fem skilda ortsgrupper. Hustru- och barnavdragen, som enligt provisoriet uppgå till samma belopp i alla ortsgrupperna, hava i kommunalskattekommitténs förslag satts i relation till grundavdragen och följaktligen underkastats samma differentiering som dessa. Därjämte har i kommunalskattekommitténs förslag — i motsats till vad fallet är i provisoriet — hustruavdraget upptagits till högre belopp än barnavdraget, i det att hustruavdraget satts lika med $^1/_2$ grundavdrag och barnavdraget till $^1/_4$ grundavdrag. Slutligen har den i provisoriet i samband med avdragen föreskrivna inkomstreduceringen (avdragens s. k. bankning) slopats i kommunalskattekommitténs — liksom i reservanternas — definitiva förslag. Enligt sistnämnda förslag framgår följaktligen den beskattningsbara inkomsten direkt ur den taxerade inkomsten efter avdrag av fixa belopp, vilka till sin storlek äro oberoende av den taxerade inkomstens höjd.

I det förslag till nya avdragsbestämmelser, som utarbetats inom finansdepartementet, har den i provisoriet tillämpade differentieringen av grundavdragen efter fem ortsgrupper bibehållits. I anslutning till kommunalskattekommitténs förslag har motsvarande differentiering i viss utsträckning fastställts jämväl för hustru- och barnavdragen. Hustruavdraget och avdraget för första barnet hava härvid i alla ortsgrupper utom den första fastställts till högre belopp än avdraget för varje följande barn. Slutligen har förutsatts att i likhet med förhållandet enligt kommunalskat-

tekommitténs definitiva förslag bankningen skulle bortfalla, och alltså fasta avdrag utan åtföljande inkomstreducering stadgas.

Vid fastställande av avdragsbeloppen hava i det inom finansdepartementet utarbetade förslaget de nya avdragen direkt anpassats till nu rådande relativt konstanta prisnivå. Den i provisoriet tillämpade kristidsförhöjningen av avdraget har härigenom kunnat undvikas. Vidare har i det nya förslaget — i motsats till vad fallet var enligt kommunalskattekommitténs förslag — utom grundavdragen jämväl hustru- och barnavdrag fastställts till avrundade belopp.

I fråga om avdragsbeloppens differentiering efter ortsgrupper har denna i det nya förslaget drivits något längre än i kommunalskattekommitténs defintiva förslag. Enligt sistnämnda förslag fastställdes grundavdragen så, att desamma för skilda ortsgrupper överstego provisoriets motsvarande avdrag med samma belopp. Med hänsyn till att enligt kommunalskattekommitténs förslag den vid provisoriet stadgade inkomstreduceringen (avdragens bankning) slopats, skulle uppenbarligen vid dylikt förhållande genom kommitténs förslag differentieringen av avdragen bliva mindre än för närvarande. För att jämväl vid fasta avdrag utan åtföljande inkomstreducering (bankning) uppnå en tillfredsställande differentiering av avdragen har i jämförelse med kommunalskattekommitténs nyssnämnda förslag enligt det inom finansdepartementet utarbetade förslaget skillnaden mellan avdragens storlek inom olika ortsgrupper ökats.

De föreslagna nya avdragen, sådana dessa framgått efter de jämkningar, som med ledning av särskilda undersökningar vidtagits, redovisas i efterföljande tab. A. I samma tabell redovisas jämväl nu tillämpade avdrag såväl utan som med den 50-procentförhöjning, som representeras av den med provisoriets avdragssystem sammanhängande inkomstreduceringen (avdrag utan och med bankning).

Vid en jämförelse av de föreslagna nya avdragen med nuvarande avdrag framgår av tabellens siffror, att de nya avdragen för olika familjeförhållanden nästan genomgående äro till storleken belägna mellan nuvarande »obankade» och motsvarande »bankade» avdrag. Endast i femte ortsgruppen falla de nya avdragen för grupperna gift med 1—3 barn utanför eller på angivna gränser, i det att för dessa grupper de nya avdragen äro större än eller lika stora som motsvarande »bankade» avdrag enligt nu gällande regler. I de lägre ortsgrupperna ligga de nya avdragen närmare den undre av nyss angivna gränser och i de högre ortsgrupperna närmare den övre. I de lägsta ortsgrupperna bliva för vissa inkomstlägen dessa avdrag mindre gynnsamma för större familjer än nuvarande avdrag. Detta är delvis en nödvändig konsekvens av bankningens borttagande.

Rörande de föreslagna nya avdragens verkningar hänvisas till sifferuppgifterna i tab. 1, i vilken resultaten av en på grundval av 1925 års taxering verkställd undersökning, omfattande 16 olika taxeringsdistrikt, redovisas. Av tabellens siffror framgår, att för taxeringsdistrikt tillhörande ortsgrupperna III, IV och V genom de nya avdragen praktiskt taget lika stor andel av den taxerade inkomsten indrages under beskattning som enligt provisoriets avdrag. I taxeringsdistrikt, tillhörande ortsgrupperna I och II, medföra däremot de nya avdragen en viss stegring av den beskattningsbara inkomsten. Sistnämnda förhållande sammanhänger väsentligen därmed, att den genomförda differentieringen av hustru- och barnavdragen efter ortsgrupper i de lägsta ortsgrupperna medfört lägre avdrag för vissa grupper skattskyldiga.

Tab. A. Orts- och familjeavdrag vid allmänna kommunalskatten.

	Ortsgrupp				
	I	II	III	IV	V
Nuvarande avdrag:					
Grundavdrag	350— 525	400— 600	450— 675	550— 825	600— 900
Hustruavdrag	150— 225	150— 225	150— 225	150— 225	150— 225
Barnavdrag	150— 225	150— 225	150— 225	150— 225	150— 225
Summa avdrag:					
Ensamstående	350— 525	400— 600	450— 675	550— 825	600— 900
Gift utan barn	500— 750	550— 825	600— 900	700—1,050	750—1,125
Gift med 1 barn	650— 975	700—1,050	750—1,125	850—1,275	900—1,350
» » 2 »	800—1,200	850—1,275	900—1,350	1,000—1,500	1,050—1,575
» » 3 »	950—1,425	1,000—1,500	1,050—1,575	1,150—1,725	1,200—1,800
» » 4 »	1,100—1,650	1,150—1,725	1,200—1,800	1,300—1,950	1,350—2,025
» » 5 »	1,250—1,875	1,300—1,950	1,350—2,025	1,450—2,175	1,500—2,250
» » 6 »	1,400—2,100	1,450—2,175	1,500—2,250	1,600—2,400	1,650—2,475
Föreslagna avdrag:					
Grundavdrag	500	500	600	700	800
Hustruavdrag	150	200	250	250	300
Första barnavdrag	150	200	250	250	300
Övriga barnavdrag	150	150	150	200	200
Summa avdrag:					
Ensamstående	500	500	600	700	800
Gift utan barn	650	700	850	950	1,100
Gift med 1 barn	800	900	1,100	1,200	1,400
» » 2 »	950	1,050	1,250	1,400	1,600
» » 3 »	1,100	1,200	1,400	1,600	1,800
» » 4 »	1,250	1,350	1,550	1,800	2,000
» » 5 »	1,400	1,500	1,700	2,000	2,200
» » 6 »	1,550	1,650	1,850	2,200	2,400

Objektskatt eller garantiskatt å fastighet.

Beträffande *objektbeskattningen* hava de av kommunalskattekommittén verkställda undersökningarna kompletterats i avsikt att ytterligare belysa verkningarna av å ena sidan ett skattesystem med fristående objektbeskattning och å andra sidan ett skattesystem, där objektbeskattningen i likhet med gällande provisorium anordnats i form av garantibeskattning. Med hänsyn till att den i vissa av de inom kommunalskattekommittén utarbetade förslagen ingående objektbeskattningen å näring av olika anledningar ej ansetts böra nu upptagas i förslaget till kommunalskattelag, hava hithörande undersökningar begränsats till skattesystem med objektbeskattning endast å fastighet.

Nu ifrågavarande kompletterande undersökningar, vilka uteslutande hänfört sig till landskommuner, hava i första hand avsett att belysa jordbruksnäringens skattebörda vid olika system för objektbeskattningens anordning. För att på denna punkt vinna klarhet har det varit nödvändigt att verkställa undersökningar, avseende olika konjunkturer för jordbruket. Kommunalskattekommitténs på grundval av 1922 års taxeringar grundade statistik har för detta ändamål dels omräknats, dels kompletterats med statistik, grundad på 1918 och 1925 års taxeringar. Den på grundval av 1918 års taxering utarbetade statistiken har erhållits genom en omräkning

av den i samband med provisoriets införande utarbetade statistiken. Den på 1925 års taxering grundade statistiken åter har framgått ur en särskilt för ändamålet verkställd summarisk provtaxering. Den sålunda åstadkomna statistiken, som hänför sig till inkomstförhållandena under åren 1917, 1921 och 1924, har härvid så anordnats, att för vart och ett av nämnda år de redovisade skatteförslagen upptagit samma orts- och familjeavdrag, varigenom för varje år för sig full jämförbarhet uppnåtts i fråga om objektbeskattningens verkningar vid å ena sidan garantibeskattning och å andra sidan fristående objektbeskattning.

Resultaten av de på grundval av 1918, 1922 och 1925 års taxeringar verkställda beräkningarna redovisas i närslutna tabellerna 2—4.

I tab. 2, som omfattar 16 landskommuner, sker jämförelse mellan provisoriet och ett skatteförslag S med fristående objektbeskattning, vilket sistnämnda förslag sammanfaller med det av herr Swartz vid 1920 års riksdag framförda förslaget, sedan i detta förslag objektbeskattningen å näring utmönstrats. Förslaget S upptager samma orts- och familjeavdrag som provisoriet.

I tab. 3, som omfattar 27 landskommuner, har till grund för jämförelsen lagts kommunalskattekommitténs provtaxeringsförslag C, varvid i detta förslag jämväl inräknats beräknad skogsaccis. Med C-förslaget jämföras ett skatteförslag Aa med fristående objektbeskattning, vilket förslag framgått ur provtaxeringsförslaget A efter frånräknande av den i sistnämnda förslag ingående särskilda näringsskatten. I Aa-förslaget har den i A-förslaget förutsatta skogsaccisen upptagits till beräknat belopp. Orts- och familjeavdragen hava i såväl C- som Aa-förslaget upptagits i enlighet med de för kommunalskattekommitténs provtaxeringsförslag tillämpade reglerna. I samma tab. 3 redovisas därjämte ett garantiskatteförslag Rc, vilket förslag nära sammanfaller med huvudreservanternas i kommunalskattekommitténs förslag.

I tab. 4 slutligen, som omfattar 35 landskommuner, jämföras provisoriet och ett skatteförslag Kp med fristående objektbeskattning, vilket sistnämnda förslag framgått ur kommunalskattekommitténs definitiva förslag, sedan i detsamma objektbeskattningen å näring utmönstrats, samt provisoriets orts- och familjeavdrag tillämpats. I Kp-förslaget har härvid den i kommitténs förslag förutsatta skogsskatten upptagits till beräknat belopp.

För erhållande av en samlad överblick rörande arten och storleken av den objektbeskattning, som ingår i de i tabellerna 2—4 till jämförelse upptagna skatteförslagen, meddelas i efterföljande tablå en sammanställning av de repartitionstal, som i de olika förslagen reglera objektbeskattningens avvägning.

Med anledning av att för provisoriet och S-förslaget i den statistiska jämförelsen hänsyn icke tagits till någon accisbeskattning av avverkat virke, hava för dessa förslag i tablån ej angivits några mot skogsaccis svarande repartitionstal.

	Förslag med garantibeskattning			Förslag med fristående objektbeskattning		
	Provisoriet	C-förslaget	Rc-förslaget	S-förslaget	Aa-förslaget	Kp-förslaget
Jordbruksvärde	0.06	0.06	0.06	0.04	0.04	0.04
Tomt- och industrivärde	0.06	0.06	0.05	0.03	0.04	0.03
Skogsvärde	0.06	0.03	0.01	0.04	0.02	0.01
Taxeringsvärde å annan fastighet	0.05	0.05	0.05	0.03	0.04	0.02
Beskattningsbar inkomst	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00
Beräknad skogsaccis resp. skogsskatt	·	0.03	0.05	·	0.02	0.03

I var och en av tabellerna 2—4 redovisas *dels* det totala antalet skattekronor såväl absolut som i procent av skattekronorna enligt det för jämförelsen grundläggande garantiskatteförslaget (provisoriet respektive C-förslaget), *dels* skattekronornas fördelning antingen på förvärvskällor eller på olika grupper skattskyldiga.

Vad först angår det totala *antalet skattekronor*, utvisa tabellerna, att för samtliga kommunerna tillsammantagna de med fristående objektbeskattning uppbyggda skatteförslagen medföra vad beträffar 1918 och 1925 års taxeringar en stegring i förhållande till provisoriet om respektive 5.8 och 2.4 procent och i fråga om 1922 års taxering en sänkning i förhållande till garantiskatteförslaget C om 1.3 procent.

Beträffande de enskilda kommunerna uppvisar den på grundval av 1918 års taxering upprättade statistiken för S-förslaget ökning i skattekronornas antal i 12 kommuner och minskning i 4 kommuner. Den största ökningen skulle uppstå i Åsele (25.7 procent) och största minskningen i Los (11.5 procent). På grundval av 1922 års taxering skulle skattekronornas antal enligt Aa-förslaget ökas i 6 kommuner och minskas i 21 kommuner. Den största ökningen återfinnes i Hemmingsdynge (9.6 procent) och den största minskningen i Gladhammar (13.3 procent). Vad slutligen angår de ur 1925 års taxering framgångna siffrorna, skulle Kp-förslaget medföra ökning i skattekronornas antal i 18 kommuner och minskning i 17 kommuner. Den största ökningen hänför sig till Los (29.3 procent) och den största minskningen till Rolfstorp (15.4 procent).

Rörande *skattekronornas fördelning*, vilken sammanfaller med skattebördans, har i tabell 2 denna fördelning kunnat verkställas efter förvärvskällor (fastighet, rörelse eller yrke och annan förvärvskälla), medan i tabellerna 3 och 4 uppdelning ägt rum på olika grupper skattskyldiga. I tabell 3 hava de skattskyldiga fördelats i sex och i tabell 4 i tre olika grupper. Den skiljaktiga uppdelningen av skattekronorna i de olika tabellerna sammanhänger med, att uppdelningen måst anpassas till föreliggande möjligheter att utan alltför vidlyftiga nya undersökningar utnyttja redan utarbetad statistik eller statistiskt material.

För de olika skatteförslagen utom Rc-förslaget återfinnes i efterföljande tablå en sammanställning av tabellernas slutsiffror, avseende samtliga i de olika tabellerna redovisade kommuner.

Den på grundval av 1918 års taxering verkställda jämförelsen utvisar en ej oväsentligt högre skattebelastning å fastighet enligt objektskatteförslaget än enligt provisoriet. Likaledes utvisa undersökningarna, grundade på 1922 års taxering, att vid fristående objektbeskattning ett ökat skattetryck inträder för ägare och brukare av jordbruksfastighet och ett minskat skattetryck för aktiebolag i jämförelse med förhållandena vid det till grund för jämförelsen liggande garantiskatteförslaget C. 1925 års taxeringssiffror slutligen angiva en väsentligen oförändrad skattebelastning såväl å ägare och brukare av fastighet som å aktiebolag enligt de vid jämförelsen upptagna skatteförslagen.

Beträffande de enskilda kommunerna framgår ur 1918 års taxering, att vid övergång till fristående objektbeskattning en förskjutning av skattetrycket till fastighetsägarnas nackdel skulle ske i 11 kommuner, till deras fördel i 5 kommuner. Den största relativa ökningen av fastighetsägarnas skattebörda skulle inträda i Västra Kärrstorp (från 54.7 till 61.1 procent)

	Provisoriet %	S-förslaget %
1918 års taxering.		
1. Fastighet	43.8	46.6
2. Rörelse eller yrke	28.3	27.1
3. Annan förvärvskälla	27.9	26.3
Summa	**100.0**	**100.0**

	C-förslaget %	Aa-förslaget %
1922 års taxering.		
1. Ägare eller brukare av jordbruksfastighet	24.1	25.4
2. Ägare av annan fastighet	1.2	1.0
3. Rörelse- och yrkesidkare	6.8	6.2
4. Tjänstemän och löntagare	53.1	53.7
5. Övriga enskilda inkomsttagare	2.2	2.2
6. Aktiebolag och solidariska bankbolag	13.1	11.5
Summa	**100.0**	**100.0**

	Provisoriet %	Kp-förslaget %
1925 års taxering.		
1. Skattskyldiga som ägt eller brukat fastighet	38.4	38.8
2. Övriga enskilda skattskyldiga	45.3	44.3
3. Aktiebolag och solidariska bankbolag	16.3	16.9
Summa	**100.0**	**100.0**

och den största minskningen i Los (från 57.5 till 51.9 procent). Vad angår den på grundval av 1922 års taxering utarbetade statistiken, är det närmast uppgifterna för å ena sidan gruppen ägare och brukare av jordbruksfastighet (jordbrukare) och å andra sidan gruppen aktiebolag, som tilldrager sig uppmärksamhet. Vid övergången till fristående objektbeskattning skulle en förskjutning av skattebördan till jordbrukarnas nackdel inträda i 15 kommuner, en förskjutning till deras fördel i 11 kommuner. Den största relativa ökningen av jordbrukarnas skattebörda skulle inträda i Edsele (från 26.3 till 31.0 procent) och den största minskningen i Mollösund (från 4.9 till 3.6 procent). För aktiebolag skulle obetydlig eller ingen ökning av skattebördan inträda i 7 kommuner, medan i 18 kommuner en, i regel avsevärd, minskning av skattebördan skulle uppstå. I Ramnäs skulle bolagen från att förut ha burit 18.1 procent av skattebördan med den fristående objektbeskattningen få bära allenast 10.7 procent. För Gladhammar skulle motsvarande procenttal bliva 23.0 och 12.6 respektive. Den på 1925 års taxering grundade undersökningen slutligen ger till resultat, att i 18 kommuner skattebördan vid övergången till fristående objektbeskattning skulle förskjutas till fastighetsägarnas nackdel och i 15 kommuner till deras fördel. Den relativt största ökningen av fastighetsägarnas skattebörda skulle, liksom vid 1922 års taxering, inträda i Edsele (från 27.1 till 30.4 procent). Den relativt största minskningen av fastighetsägarnas skattebörda skulle äga rum i Österplana (från 3.9 till 3.4 procent). Aktiebolagens andel av skattebördan åter skulle ökas i 14 kommuner och minskas i 17 kommuner (4 kommuner upptaga för detta år ej några skattskyldiga aktiebolag). I Kvillinge skulle aktiebolagens skattebörda ökas från 13.3 till 18.3 procent och i Siljansnäs från 8.9 till 12.7 procent. Minskning i aktiebolagens skattebörda skulle däremot inträda i Rämen från 31.0 till 22.8 procent och i Norra Vram från 10.1 till 6.7 procent.

Garantiskatt å avverkat virkes rotvärde.

Såsom tidigare angivits upptager den på grundval av 1922 års taxering grundade statistiken (tab. 3) jämväl uppgifter rörande ett *garantiskatteförslag Rc*, nära sammanfallande med det av huvudreservanterna inom kommunalskattekommittén framlagda förslaget. Statistiken rörande Rc-förslaget har tillkommit för att närmare belysa verkningarna av den skogsskatt av garantiskatts natur, som inarbetats i nämnda reservanters slutliga förslag. Tabellens hithörande siffror hava framgått ur kommunalskattekommitténs statistik rörande provtaxeringsförslaget C efter omräkning enligt de av reservanterna framförda ändrade repartitionstalen och med tillägg av den av samma reservanter föreslagna på särskild taxering grundade (faktiska) skogsskatten.

Med hänsyn till att Rc-förslagets repartitionstal utom beträffande skogsvärde nära ansluta sig till C-förslagets samt att orts- och familjeavdragen i de båda förslagen överensstämma, måste de framkomna olikheterna mellan de båda förslagen i fråga om totalantalet skattekronor och dessas fördelning vara att återföra på den skiljaktiga skogsbeskattning, som tillämpats.

Vad först angår antalet skattekronor, framgår av tabellen, att för samtliga redovisade kommuner tillsammantagna den i Rc-förslaget genomförda ändrade skogsbeskattningen skulle medföra en sänkning om 2.4 procent. Av hela antalet redovisade 27 kommuner uppvisa 18 större eller mindre sänkning, medan 9 kommuner uppvisa oförändrat eller obetydligt höjt antal skattekronor. I 2 kommuner skulle sänkningen av antalet skattekronor uppgå till över 10 procent, nämligen i Åsele (10.4 procent) och i Roasjö (10.3 procent).

Beträffande skattekronornas och därmed skattebördans fördelning på olika grupper skattskyldiga lämnas i efterföljande tablå en jämförande sammanställning, avseende samtliga redovisade kommuner.

1922 års taxering.	C-förslaget %	Rc-förslaget %
1. Ägare eller brukare av jordbruksfastighet	24.1	23.4
2. Ägare av annan fastighet	1.2	1.3
3. Rörelse- och yrkesidkare	6.3	6.5
4. Tjänstemän och löntagare	53.1	54.4
5. Övriga enskilda inkomsttagare	2.2	2.2
6. Aktiebolag och solidariska bankbolag	13.1	12.2
Summa	100.0	100.0

Av tablån framgår, att skattetrycket enligt Rc-förslaget avsevärt minskats såväl för gruppen ägare och brukare av jordbruksfastighet som för gruppen aktiebolag. Ser man på de särskilda kommunerna, uppvisa förskjutningarna i skattebördans fördelning föga enhetlighet. Avsevärd nedgång i skattebördan uppvisa, vad angår gruppen ägare och brukare av jordbruksfastighet, Agunnaryd, Edsele, Gladhammar och Vätö samt, vad angår gruppen aktiebolag, Multrå, Roasjö, Rämen och Åsele. Större eller mindre stegring av skattetrycket redovisas i fråga om ägare eller brukare av jordbruksfastighet för 7 kommuner och i fråga om aktiebolag för 6 kommuner.

Garantiskatt å skogsvärde och accis å avverkat virkes rotvärde.

Vid sidan av i det föregående angivna mera omfattande undersökningar rörande verkningarna av olika skattesystem hava slutligen speciella undersökningar, omfattande ett fåtal kommuner, utförts beträffande skogsbeskattningen, och hava dessa undersökningar hänfört sig till en sådan anordning

av skogsbeskattningen, som avsågs i kommunalskattekommitténs provtaxeringsförslag C.

Enligt sistnämnda förslag skulle skogsvärdet underkastas garantibeskattning efter ett repartitionstal av 0.03. I jämförelse med provisoriet innebar detta förslag en nedsättning av garantiskatten å skogsvärdet till hälften. Såsom kompensation för denna nedsättning var det avsett att upptaga en fristående skogsaccis å avverkat virke, så avpassad att densamma beräknats motsvara en fristående objektbeskattning å skogsvärdet efter ett repartitionstal av 0.03.

Rörande den närmare innebörden av den ifrågasatta skogsaccisen, vilken till storlek och anordning skulle överensstämma med den i kommunalskattekommitténs slutliga förslag upptagna skogsskatten, hänvisas till de i sistnämnda förslag upptagna stadganden. Enligt dessa stadganden skulle skogsaccisen omfatta jämväl husbehovsvirke samt utgå efter en skattesats lika med $/_3$ av medeltalet för utdebiteringen å allmänna kommunalskatten under närmast föregående 5 år. Vidare var föreskrivet, att för resp. års stater endast $^1/_3$ av tillgängliga skogsaccismedel finge tagas i anspråk.

I de skatteförslag, som i nu ifrågavarande sammanhang inom finansdepartementet gjorts till föremål för undersökning, har förberörda förslag till skogsaccis kombinerats med garantibeskattning å skogsvärde enligt tvenne olika alternativ. I alternativ I har repartitionstalet för skogsvärde, liksom i provtaxeringsförslaget C, upptagits till 0.03, medan i alternativ II motsvarande repartitionstal satts till 0.04. För att erhålla full jämförbarhet med nu gällande skattesystem har vid utarbetandet av här ifrågavarande statistik i båda alternativen provisoriets skatteregler i övrigt bibehållits oförändrade.

Resultatet av de inom finansdepartementet verkställda undersökningarna redovisas i närslutna tabell 5. Den i tabellen för fem olika landskommuner meddelade statistiken, som utarbetats på grundval av 1925 års skattetaxeringar, hänför sig till räkenskapsåret 1926. För att med ledning av tillgängliga siffror avseende nämnda år kunna verkställa de i tabellen angivna beräkningarna hava vissa förenklade antaganden måst göras beträffande skogsaccisens ianspråktagande. Sålunda har vid statistikens utarbetande den under år 1926 i anspråk tagna skogsaccisen genomgående antagits sammanfalla med den under år 1925 utgående skogsaccisen. Vidare har totalbeloppet av de utgifter, som skola täckas av skogsaccis och allmän kommunalskatt, satts lika med summan av den enligt provisoriet debiterade allmänna kommunalskatten och den på angivet sätt för provisoriet fastställda skogsaccisen.

Huvudresultaten av här ifrågavarande undersökning redovisas i efterföljande tablå, där uppgift lämnas om de skattesatser, vilka på grundval av gjorda antaganden skulle framgå enligt å ena sidan provisoriet och å andra sidan de undersökta alternativa förslagen.

	Provisoriet		Inom finansdepartementet utarbetade förslag			
			Alternativ I		Alternativ II	
1925 års taxering.	Skog - accis	Allmän kommunalskatt	Skoga- accis	Allmän kommunalskatt	Skoga- accis	Allmän kommunalskatt
Håsjö socken	2.—	7.70	2.23	8.28	2.23	8.02
Kråksmåla socken	2.—	9.06	3.32	9.89	3.32	9.14
Multrå socken	2.—	11.19	3.68	11.81	3.68	11.03
Lycksele socken	2.—	5.—	1.56	6.—	1.56	5.74
Sorsele socken	2.—	9.—	2.74	9.91	2.74	9.38

Enligt tablåns siffror skulle de nya reglerna för skogsaccisen medföra högre skogsaccis i fyra av de redovisade kommunerna och lägre skogsaccis i en kommun. Den allmänna kommunalskatten åter skulle enligt alternativ I stegras i samtliga kommuner och enligt alternativ II i samtliga kommuner utom en. Såsom naturligt är ligga skattesatserna avseende allmänna kommunalskatten enligt alternativ II genomgående lägre än enligt alternativ I.

För att ytterligare belysa de föreslagna alternativa förslagens verkningar med särskild hänsyn till de för den nya skogsaccisen upptagna reglerna rörande accismedlens fondering, har en fördjupad undersökning verkställts rörande tvenne av de i tabell 5 redovisade kommunerna, nämligen Lycksele och Sorsele. För dessa socknar har sålunda undersökningen utsträckts till vart och ett av räkenskapsåren 1923—1926, och med ledning av vissa antaganden rörande skogsaccisfondens storlek vid periodens början har beräkning verkställts rörande skattebelastningens storlek under respektive år.

De ur denna undersökning frångångna skattesatserna redovisas i efterföljande tablå.

	Provisoriet		Inom finansdepartementet utarbetade förslag			
			Alternativ I		Alternativ II	
1922—1925 års taxeringar.	Skogsaccis	Allmän kommunalskatt	Skogsaccis	Allmän kommunalskatt	Skogsaccis	Allmän kommunalskatt
Lycksele socken.						
År 1923	2.—	4.50	1.67	5.49	1.67	5.27
År 1924	2.—	4.50	1.65	4.59	1.62	4.45
År 1925	2.—	4.30	1.70	4.23	1.68	4.16
År 1926	2.—	5.—	1.62	5.65	1.60	5.42
Sorsele socken.						
År 1923	2.—	6.65	2.70	6.60	2.70	6.16
År 1924	2.—	8.40	2.60	9.01	2.58	8.86
År 1925	2.—	9.45	2.70	10.99	2.62	10.40
År 1926	2.—	9.—	2.88	10.31	2.78	9.80

Tablåns sifferuppgifter angiva, att de båda alternativa förslagen skulle i jämförelse med provisoriet för vissa år medföra ej oväsentliga avvikelser i skattebelastningen. Delvis torde emellertid dessa avvikelser sammanhänga med den ojämnhet, varmed skogsaccisen under nämnda år enligt provisoriet tagits i anspråk.

I detta sammanhang har det slutligen varit av intresse att på grundval av föreliggande taxeringsuppgifter för hela riket klarlägga det faktiska sambandet mellan objektbeskattning å skogsvärde och accisbeskattning å avverkat virkes rotvärde. För vinnande av detta syfte meddelas i närslutna tabell 6 en sammanställning för rikets olika län av skogsvärden och till skogsaccis taxerade rotvärden för vart och ett av åren 1923—1925.

Av sammanställningens slutsiffror framgår, att för riket i dess helhet de till skogsaccis taxerade rotvärdena för vart och ett av åren 1923—1925 utgjorde respektive 3.43, 8.51 och 10.02 procent av det totala skogsvärdet. I medeltal för de redovisade tre åren uppgick motsvarande procenttal till 7.32.

Under förutsättning att skattesatserna för den allmänna kommunalskatten under fem år närmast före respektive i tabellen redovisade år i genomsnitt sammanfalla med motsvarande skattesatser under det år skogsaccis utgår, skulle såsom en kalkyl lätt visar, den i finansdepartementets nyssberörda undersökningar upptagna skogsaccisen för riket i dess helhet motsvara en fristående objektskatt å skogsvärde efter repartitionstal, som för respektive

år uppginge till en tredjedel av det taxerade rotvärdets förut angivna relativa storlek eller för år 1923 till 0.0114, för år 1924 till 0.0284 och för år 1925 till 0.0334 samt i medeltal för de tre åren till 0.0244.

I vad mån de redovisade åren vart för sig eller i medeltal representera normala avverkningskvantiteter och prislägen och följaktligen normal avkastning av den ifrågasatta skogsaccisen är emellertid omöjligt att med bestämdhet avgöra. Tilläggas må dock, att de år 1923 till skogsaccis taxerade rotvärdena på grund av avverkningens ringa omfattning under närmast föregående år måste anses vara exceptionellt låga och att sålunda detta års siffror icke kunna anses representativa.

Detaljsiffrorna avseende de olika länen äro enligt tabellen mycket växlande och följaktligen skifta också de mot den ifrågasatta skogsaccisen svarande repartitionstalen för den beräknade objektskatten å skogsvärde mellan vida gränser.

3. Orts- och familjeavdragen vid inkomst- och förmögenhetsskatten.

I samband med den omläggning av de kommunala orts- och familjeavdragen, som vid förarbetena till förslaget till ny kommunalskattelag ifrågasatts, har jämväl frågan om de statliga orts- och familjeavdragens nyordning upptagits till prövning.

I det förslag till förordning angående statlig inkomst- och förmögenhetsskatt, som utarbetats av presidenten Petersson, hava reglerna för de statliga orts- och familjeavdragen utformats i nära anslutning till de regler, som av kommunalskattekommittén i dess slutliga förslag förordats för kommunalbeskattningen. En direkt relation mellan statliga och kommunala avdrag har i förslaget bibehållits. För närvarande utgå de statliga orts- och familjeavdragen med dubbla beloppet av de kommunala avdragen. Enligt presidenten Peterssons förslag skulle de statliga avdragen utgå med belopp, som med endast 50 procent överskjuta förenämnda av kommunalskattekommittén föreslagna kommunala avdrag. Den skärpning av skattetrycket avseende mindre inkomster, som den sålunda föreslagna sänkningen av de statliga orts- och familjeavdragen i och för sig skulle medföra, motväges i viss utsträckning av den i presidenten Peterssons förslag vidtagna ändringen av skatteskalan för skattskyldiga fysiska personer, varigenom skatteprocenten för dessa sänkts från 3 till 2 ½ för den del av det beskattningsbara beloppet, som icke överstiger 5,000 kronor. Skatteprocenten för belopp, som överstiger 5,000 kronor, har bibehållits oförändrad.

Det inom finansdepartementet utarbetade förslaget till statliga orts- och familjeavdrag har i sin tur, vad angår avdragens byggnad och anordning, utarbetats i nära anslutning till motsvarande förslag i fråga om kommunalbeskattningen. Följaktligen har nu gällande differentiering av grundavdragen efter fem ortsgrupper bibehållits samt motsvarande differentiering jämväl tillämpats för hustru- och barnavdrag. Liksom för kommunalbeskattningen hava härvid i förslaget avdragen för hustru och första barnet fastställts till högre belopp än övriga barnavdrag. Slutligen hava jämväl i fråga om statsbeskattningen i förslaget upptagits fasta avdrag utan åtföljande inkomstreducering.

Vid fastställandet av avdragsbeloppen hava i förslaget de nya avdragen, liksom för kommunalbeskattningen, direkt anpassats till nu rådande relativt konstanta prisnivå. Vidare hava jämväl för statsskatten såväl grundavdrag som hustru- och barnavdrag fastställts till avrundade belopp.

Vad åter angår de statliga avdragsbeloppens storlek, har i det nya förslaget nu gällande och i presidenten Peterssons förslag bibehållna fasta relation till de för kommunalbeskattningen föreslagna avdragen frångåtts. De nya statliga avdragen hava tvärtom i fråga om avdragsbeloppens storlek och differentiering mellan ortsgrupper fastställts uteslutande med hänsyn till statsbeskattningens egna krav. I det inom finansdepartementet utarbetade förslaget har härvid — liksom i presidenten Peterssons förslag — avdragens fastställande kombinerats med förslag till ändring av själva skatteskalan.

Liksom beträffande kommunalbeskattningen har vid statsbeskattningen den för närvarande i samband med avdragen tillämpade inkomstreduceringens (bankningens) slopande haft till oavvislig följd en starkare differentiering efter ortsgrupper av avdragen. I jämförelse med presidenten Peterssons förberörda förslag har också i det nya förslaget skillnaden mellan avdragens storlek inom olika ortsgrupper ökats.

I förhållande till för närvarande tillämpade orts- och familjeavdrag hava de föreslagna nya avdragen så avpassats, att för mellersta ortsgruppen grundavdraget sammanfaller med nuvarande »obankade» grundavdrag, medan avdragen för hustru och första barnet upptagits till belopp, som något överstiger nu tillämpade »obankade» familjeavdrag. Övriga barnavdrag däremot hava för ortsgruppen i fråga satts till belopp, som något understiger nyssnämnda »obankade» familjeavdrag. Med utgångspunkt från de sålunda fastställda avdragen för mellersta ortsgruppen, har avdragssystemet sedermera utbyggts jämväl för övriga ortsgrupper.

De för statsbeskattningen på detta sätt framgångna orts- och familjeavdragen redovisas i efterföljande tab. B. I denna tabell redovisas jämväl nu tillämpade avdrag såväl utan som med den 50-procentförhöjning, som representeras av den med nuvarande avdragssystem sammanhängande inkomstreduceringen (avdrag utan och med bankning).

Vid en jämförelse mellan de föreslagna nya avdragen och nuvarande avdrag framgår av tabellens siffror, att i högsta ortsgruppen de nya avdragen för olika familjeförhållanden genomgående äro högre än nuvarande »obankade» avdrag men lägre än motsvarande »bankade» avdrag. Jämväl i fjärde ortsgruppen överstiga de nya avdragen i regel nu gällande motsvarande »obankade» avdrag. Endast för ensamstående sammanfaller det nya avdraget med nuvarande avdrag. I tredje ortsgruppen överstiga de nya avdragen nu tillämpade »obankade» avdrag för grupperna gift utan barn och gift med 1—2 barn, medan för ensamstående samt för familjer med 3 eller flera barn de nya avdragen uppgå till samma belopp som eller lägre belopp än nu gällande avdrag. I första och andra ortsgrupperna slutligen äro de nya avdragen genomgående lägre än motsvarande »obankade» avdrag enligt nu gällande avdragsregler. Såsom sammanfattning av den gjorda jämförelsen mellan de föreslagna nya avdragen och de nuvarande avdragen kan anföras, att de nya avdragsreglerna i de lägre ortsgrupperna genomgående undandraga en något mindre del av inkomsten från beskattning samt i allmänhet äro mindre gynnsamma för större familjer än nuvarande avdragsbestämmelser. Detta förhållande, att de föreslagna nya avdragen — liksom motsvarande för kommunalbeskattningen utarbetade avdrag — i mindre grad än nu gällande avdrag taga hänsyn till den minskade skatteförmåga, som familjer med många barn måste anses äga, är en med slopandet av den i samband med nuvarande avdrag tillämpade inkomstreduceringen (bankningen) ofrånkomlig konsekvens.

Tab. B. Orts- och familjeavdrag vid inkomst- och förmögenhetsskatten.

	Ortsgrupp				
	I	II	III	IV	V
Nuvarande avdrag:					
Grundavdrag	700—1,050	800—1,200	900—1,350	1,100—1,650	1,200—1,800
Hustruavdrag	300— 450	300— 450	300— 450	300— 450	300— 450
Barnavdrag	300— 450	300— 450	300— 450	300— 450	300— 450
Summa avdrag:					
Ensamstående	700—1,050	800—1,200	900—1,350	1,100—1,650	1,200—1,800
Gift utan barn	1,000—1,500	1,100—1,650	1,200—1,800	1,400—2,100	1,500—2,250
Gift med 1 barn	1,300—1,950	1,400—2,100	1,500—2,250	1,700—2,550	1,800—2,700
» » 2 »	1,600—2,400	1,700—2,550	1,800—2,700	2,000—3,000	2,100—3,150
» » 3 »	1,900—2,850	2,000—3,000	2,100—3,150	2,300—3,450	2,400—3,600
» » 4 »	2,200—3,300	2,300—3,450	2,400—3,600	2,600—3,900	2,700—4,050
» » 5 »	2,500—3,750	2,600—3,900	2,700—4,050	2,900—4,350	3,000—4,500
» » 6 »	2,800—4,200	2,900—4,350	3,000—4,500	3,200—4,800	3,300—4,950
Föreslagna avdrag:					
Grundavdrag	500	700	900	1,100	1,300
Hustruavdrag	250	300	350	400	450
Första barnavdrag	250	300	350	400	450
Övriga barnavdrag	200	200	250	300	350
Summa avdrag:					
Ensamstående	500	700	900	1,100	1,300
Gift utan barn	750	1,000	1,250	1,500	1,750
Gift med 1 barn	1,000	1,300	1,600	1,900	2,200
» » 2 »	1,200	1,500	1,850	2,200	2,550
» » 3 »	1,400	1,700	2,100	2,500	2,900
» » 4 »	1,600	1,900	2,350	2,800	3,250
» » 5 »	1,800	2,100	2,600	3,100	3,600
» » 6 »	2,000	2,300	2,850	3,400	3,950

För att beträffande mindre inkomster mildra den skärpning av inkomst- och förmögenhetsskatten, som de föreslagna nya avdragsreglerna i och för sig skulle medföra, har på sätt ovan antytts förslag till viss ändring av skatteskalan upptagits. Med ledning av särskilda undersökningar har ändringen i skatteskalan enligt förslaget härvid så utformats, att för skattskyldiga fysiska personer skatteprocenten sänkts från 3 till 2 för den del av det beskattningsbara beloppet, som icke överstiger 2,000 kronor, varemot skatteprocenten för belopp, som överstiga 2,000 kronor, bibehållits oförändrad.

För att närmare åskådliggöra, huru de ändrade reglerna för orts- och familjeavdragen och den vidtagna sänkningen i skatteskalan gemensamt skulle komma att verka, har närslutna tabell 7 utarbetats. I tabellen redovisas för varje ortsgrupp särskilt det mot olika taxerade inkomstbelopp svarande grundbeloppet av inkomst- och förmögenhetsskatten såväl enligt nu gällande regler som enligt de föreslagna nya grunderna för avdrag och skatteskala. Särskilda uppgifter meddelas härvid för ensamstående, gift utan barn samt gift med 1, 2, 3 och 4 barn.

Av tabellen framgår, att den föreslagna omläggningen av inkomst- och förmögenhetsskatten, vad angår mindre och medelstora inkomster, i allmänhet skulle medföra någon skatteökning i första och andra ortsgrupperna samt en obetydlig skatteminskning i femte ortsgruppen. I tredje och fjärde ortsgrupperna skulle skatteförhållandena i huvudsak bliva oförändrade.

Tab. 1. Den beskattningsbara inkomstens storlek enligt provisoriet och enligt det inom finansdepartementet utarbetade förslaget, beräknad på grundval av 1925 års taxering.

Taxeringsdistrikt	Taxerad inkomst enligt provisoriet	Beskattningsbar inkomst				Beskattningsbar inkomst enligt förslaget i procent av motsvarande inkomst enligt provisoriet
		Enligt provisoriet		Enligt förslaget		
	Kronor	Kronor	%	Kronor	%	%
Ortsgrupp I.						
Askersunds socken	1,046,240	417,580	39.9	458,250	43.8	109.7
Hällums socken	65,030	19,710	30.3	22,080	34.0	112.0
Kävlinge socken (exkl. municipalsamhället)	241,840	131,200	54.3	143,420	59.3	109.3
Sturkö socken	514,760	143,680	27.9	154,870	30.1	107.8
Vrena socken	478,950	253,030	52.8	277,190	57.9	109.5
Ortsgrupp II.						
Hamrånge socken	2,550,020	1,247,920	48.9	1,426,090	55.9	114.3
Kuddby socken	452,010	170,740	37.8	195,220	43.2	114.3
Kävlinge municipalsamhälle	2,255,410	1,553,200	68.9	1,676,150	74.3	107.9
Multrå socken	347,350	124,170	35.7	142,030	40.9	114.4
Rämens socken	1,517,060	718,830	47.4	827,160	54.5	115.1
Ortsgrupp III.						
Smögens socken	521,060	213,410	41.0	212,190	40.7	99.4
Sorsele socken	1,204,860	456,220	37.9	455,700	37.8	99.9
Ortsgrupp IV.						
Sollefteå stad	3,796,500	2,611,620	68.8	2,698,830	71.1	103.3
Täby socken	3,816,920	2,214,310	58.0	2,335,050	61.2	105.5
Ortsgrupp V.						
Kiruna municipalsamhälle	10,283,460	6,788,500	66.0	6,866,410	66.8	101.1
Råsunda municipalsamhälle	6,845,800	4,740,120	69.2	4,781,330	69.8	100.9

Tab. 2. Skattekronornas antal och fördelning inom 16 landskommuner på grundval av 1918 års taxering.

Förslaget P = särskilda utskottets vid 1920 års riksdag förslag = provisoriet (exkl. skogsaccis).
Förslaget S = Swartz' förslag vid 1920 års riksdag utan näringsskatt.

Taxeringsdistrikt	Olika skatte-förslag	Summa skatte-kronor	Därav å			Summa skattekronor i procent av provisoriets skattekronor
			Fastighet	Rörelse eller yrke	Annan förvärvs-källa	
			%	%	%	%
Askersunds socken	P	12,081	80.1	3.7	16.2	100.0
	S	14,200	83.1	3.1	13.8	117.5
Hamrånge socken	P	16,894	34.4	19.0	46.6	100.0
	S	16,297	32.1	19.7	48.2	96.5
Hossmo socken	P	1,666	69.5	10.0	20.5	100.0
	S	1,908	73.4	8.8	17.8	114.5
Hällums socken	P	702	91.8	4.8	3.4	100.0
	S	840	93.2	4.0	2.8	119.7
Kråksmåla socken	P	7,623	52.6	31.4	16.0	100.0
	S	8,061	55.1	29.7	15.2	105.7
Kuddby socken	P	3,146	74.1	15.7	10.2	100.0
	S	3,377	75.9	14.5	9.6	107.3
Kävlinge socken	P	24,025	13.4	65.9	20.7	100.0
	S	23,882	12.5	66.7	20.8	99.4
Los socken	P	13,826	57.5	15.0	27.5	100.0
	S	12,238	51.9	17.0	31.1	88.5
Längbro socken	P	19,343	32.9	23.5	43.6	100.0
	S	18,624	29.7	24.9	45.4	96.3
Nordmalings socken	P	24,210	41.2	21.7	37.1	100.0
	S	25,893	45.1	20,3	34.6	107.0
Norra Vrams socken	P	7,394	22.2	35.4	42.4	100.0
	S	7,633	24.6	34.3	41.1	103.2
Rolfstorps socken	P	2,507	86.1	8.9	5.0	100.0
	S	2,825	87.5	8.0	4.5	112.7
Slättåkra socken	P	17,006	18.6	55.3	26.1	100.0
	S	17,194	17.1	57.0	25.9	101.1
Västra Kärrstorps socken	P	2,657	54.7	20.2	25.1	100.0
	S	3,104	61.1	17.4	21.5	116.8
Åsele socken	P	31,369	75.9	7.9	16.2	100.0
	S	39,424	80.9	6.4	12.7	125.7
Österplana socken	P	8,174	11.8	58.6	29.6	100.0
	S	8,280	12.9	58.0	29.1	101.3
Tillsammans	P	**192,623**	**43.8**	**28.3**	**27.9**	**100.0**
	S	**203,780**	**46.6**	**27.1**	**26.3**	**105.8**

Tab. 3. Skattekronornas antal och fördelning inom 27 landskommuner på grundval av 1922 års taxering.

Förslaget C = kommunalskattekommitténs provtaxeringsförslag C (inkl. beräknad skogsaccis).
Förslaget Rc = huvudreservanternas inom kommunalskattekommitténs förslag (inkl. faktisk skogsskatt) med C-förslagets orts- och familjeavdrag.
Förslaget Aa = kommunalskattekommitténs provtaxeringsförslag A (inkl. beräknad skogsaccis) utan näringsskatt.

Taxeringsdistrikt	Olika skatteförslag	Summa skattekronor	D ä r a v å							Summa skattekronor i procent av C-förslagets skattekronor
			Andra skattskyldiga än inländska aktiebolag och solidariska bankbolag						Inländska aktiebolag och solidariska bankbolag	
			Ägare eller brukare av jordbruksfastighet	Ägare av annan fastighet	Rörelse- och yrkesidkare	Tjänstemän och löntagare	Övriga	Summa		
			%	%	%	%	%	%	%	%
Agunnaryds socken	C	3,401.13	57.4	0.6	3.1	27.7	6.8	95.1	4.9	100.0
	Rc	3,459.18	51.3	0.6	3.0	27.2	6.2	88.3	11.7	101.7
	Aa	3,605.03	60.9	0.4	3.0	25.9	6.0	96.2	3.8	106.0
Edsele socken	C	8,727.49	26.3	0.1	6.2	33.0	0.2	65.8	34.2	100.0
	Rc	8,897.86	22.7	0.2	7.7	32.3	0.2	63.1	36.9	101.9
	Aa	8,027.38	31.0	0.2	6.7	35.9	0.2	74.0	26.0	92.0
Gladhammars socken	C	8,793.17	18.5	0.6	2.6	53.6	1.7	77.0	23.0	100.0
	Rc	8,408.09	16.9	0.6	2.7	56.1	1.8	78.1	21.9	95.6
	Aa	7,624.02	20.4	0.4	2.8	61.8	2.0	87.4	12.6	86.7
Gnosjö socken	C	3,901.75	13.6	0.9	18.7	54.7	1.4	89.3	10.7	100.0
	Rc	3,896.66	13.9	0.9	18.5	54.7	1.4	89.4	10.6	99.9
	Aa	3,858.20	13.6	0.8	18.3	55.2	1.4	89.3	10.7	98.9
Hamrånge socken	C	19,035.00	17.6	1.0	2.5	59.7	0.4	81.2	18.8	100.0
	Rc	19,322.84	19.0	1.0	2.5	58.8	0.4	81.7	18.3	101.5
	Aa	18,809.42	18.2	0.7	2.5	60.2	0.4	82.0	18.0	98.8
Hemmingsdynge socken	C	3,606.69	46.3	0.5	2.2	45.9	4.2	99.1	0.9	100.0
	Rc	3,606.69	46.3	0.5	2.2	45.9	4.2	99.1	0.9	100.0
	Aa	3,952.76	51.4	0.3	1.8	41.8	3.8	99.1	0.9	109.6
Håbols socken	C	2,567.15	69.7	0.1	3.1	26.1	0.1	99.1	0.9	100.0
	Rc	2,403.17	67.3	0.1	3.3	27.8	0.1	98.6	1.4	93.6
	Aa	2,471.51	68.5	0.1	3.5	27.2	0.1	99.4	0.6	96.3
Håsjö socken	C	7,568.87	44.4	1.2	5.4	42.2	0.6	93.8	6.2	100.0
	Rc	8,004.62	47.8	1.2	5.0	39.8	0.5	94.3	5.7	105.8
	Aa	7,549.48	46.4	1.1	5.5	42.2	0.6	95.8	4.2	99.7
Hällums socken	C	887.90	85.3	0.7	1.5	12.5	—	100.0	—	100.0
	Rc	887.30	85.3	0.7	1.5	12.5	—	100.0	—	99.9
	Aa	863.28	85.2	0.3	1.6	12.9	—	100.0	—	97.2
Kinna socken	C	24,994.11	4.7	0.9	23.4	55.0	4.5	88.5	11.5	100.0
	Rc	24,957.74	4.6	1.0	23.4	55.0	4.5	88.5	11.5	99.9
	Aa	25,251.53	4.8	0.8	23.6	54.8	4.4	87.9	12.1	101.0
Kråksmåla socken	C	4,811.44	43.8	1.5	6.5	37.2	0.6	89.1	10.9	100.0
	Rc	4,637.04	41.6	1.5	6.7	38.5	0.7	89.0	11.0	96.4
	Aa	4,289.30	40.6	1.3	5.4	41.4	0.7	89.4	10.6	89.1
Kvillinge socken	C	31,221.95	9.4	2.7	3.9	64.7	5.1	85.8	14.2	100.0
	Rc	31,103.04	9.3	2.6	3.9	64.9	5.2	85.9	14.1	99.6
	Aa	30,606.98	8.7	2.1	4.0	65.9	5.2	85.9	14.1	98.0
Längbro socken	C	36,145.46	9.7	1.4	6.9	75.2	2.8	96.0	4.0	100.0
	Rc	36,065.55	9.5	1.4	6.9	75.3	2.9	96.0	4.0	99.8
	Aa	35,473.05	10.6	1.1	5.5	75.9	2.9	96.0	4.0	98.1

Tab. 3 (forts.). **Skattekronornas antal och fördelning inom 27 landskommuner på grund val av 1922 års taxering.**

Taxeringsdistrikt	Olika skatteförslag	Summa skattekronor	Därav å: Andra skattskyldiga än inländska aktiebolag och solidariska bankbolag: Ägare eller brukare av jordbruksfastighet	Ägare av annan fastighet	Rörelse- och yrkesidkare	Tjänstemän och löntagare	Övriga	Summa	Inländska aktiebolag och solidariska bankbolag	Summa skattekronor i procent av C-förslagets skattekronor
			%	%	%	%	%	%	%	%
Mollösunds socken	C	1,334.71	4.9	14.1	30.0	47.9	0.8	97.7	2.3	100.0
	Rc	1,334.71	4.9	14.1	30.0	47.9	0.8	97.7	2.3	100.0
	Aa	1,225.21	3.6	9.8	31.3	52.0	0.8	97.5	2.5	91.8
Multrå socken	C	3,429.80	34.7	1.0	0.7	53.8	0.5	90.7	9.3	100.0
	Rc	3,301.52	37.4	1.1	0.7	55.9	0.4	95.5	4.5	96.3
	Aa	3,180.23	33.2	1.0	0.9	57.7	0.5	93.3	6.7	92.7
Mörarps socken	C	6,572.60	39.1	3.1	11.3	35.6	9.6	98.7	1.3	100.0
	Rc	6,601.96	39.4	3.2	11.2	35.4	9.5	98.7	1.3	100.4
	Aa	6,601.62	39.6	3.2	11.6	35.2	9.5	99.1	0.9	100.4
Näs socken	C	590.10	60.9	0.9	—	38.2	—	100.0	—	100.0
	Rc	574.00	59.8	1.0	—	39.2	—	100.0	—	97.3
	Aa	574.28	59.9	0.6	—	39.5	—	100.0	—	97.3
Ramnäs socken	C	13,807.20	10.1	0.2	3.7	67.4	0.5	81.9	18.1	100.0
	Rc	13,684.04	9.7	0.2	3.8	68.0	0.5	82.2	17.8	99.1
	Aa	12,770.46	11.9	0.1	3.9	72.9	0.5	89.3	10.7	92.5
Ramundeboda socken	C	15,962.69	2.5	1.7	2.8	74.8	2.8	84.6	15.4	100.0
	Rc	15,767.59	2.5	1.8	2.8	75.7	2.8	85.6	14.4	98.8
	Aa	15,216.17	2.6	1.9	2.9	78.5	2.9	88.8	11.2	95.3
Roasjö socken	C	401.07	60.5	0.1	3.1	23.7	2.0	89.4	10.6	100.0
	Rc	359.91	61.3	0.2	3.3	26.4	2.2	93.4	6.6	89.7
	Aa	355.59	60.0	0.1	2.9	26.8	2.8	92.1	7.9	88.7
Rolfstorps socken	C	2,295.14	53.0	1.5	4.2	40.6	0.2	99.5	0.5	100.0
	Rc	2,280.27	52.7	1.6	4.2	40.8	0.2	99.5	0.5	99.4
	Aa	2,082.86	48.8	1.1	4.8	44.6	0.8	99.6	0.4	90.8
Rämens socken	C	13,556.86	6.8	0.1	0.7	67.4	0.1	75.1	24.9	100.0
	Rc	12,426.34	6.8	0.1	0.8	73.5	0.1	81.3	18.7	91.7
	Aa	12,230.48	7.6	0.1	0.8	74.8	0.1	83.4	16.6	90.2
Siljansnäs socken	C	8,302.36	46.1	0.4	5.5	40.8	0.4	93.2	6.8	100.0
	Rc	7,984.42	44.4	0.4	5.7	42.0	0.4	92.9	7.1	96.2
	Aa	8,393.04	49.7	0.2	5.7	39.4	0.4	95.4	4.6	101.1
Sturkö socken	C	1,969.00	16.0	2.0	5.8	75.4	0.3	99.5	0.5	100.0
	Rc	1,969.00	16.0	2.0	5.8	75.4	0.3	99.5	0.5	100.0
	Aa	1,871.41	12.9	1.3	6.8	78.5	0.3	99.3	0.7	95.0
Vrena socken	C	5,253.11	10.5	2.7	7.0	71.3	4.1	95.6	4.4	100.0
	Rc	5,223.56	10.2	2.7	7.0	71.7	4.1	95.7	4.3	99.4
	Aa	5,162.11	11.2	2.3	7.5	72.2	4.0	97.2	2.8	98.3
Vätö socken	C	4,867.66	19.6	6.0	4.9	65.0	2.4	97.9	2.1	100.0
	Rc	4,907.78	17.7	5.9	4.9	64.5	2.4	95.4	4.6	100.8
	Aa	4,671.28	19.4	4.2	5.1	67.4	2.4	98.5	1.5	96.0
Åsele socken	C	46,749.10	56.8	0.2	3.5	21.9	0.2	82.6	17.4	100.0
	Rc	41,889.35	57.0	0.2	3.9	24.4	0.2	85.7	14.3	89.6
	Aa	50,253.96	57.4	0.1	3.4	20.5	0.2	81.6	18.4	107.5
Tillsammans	C	**280,753.51**	**24.1**	**1.2**	**6.3**	**53.1**	2.2	**86.9**	**13.1**	**100.0**
	Rc	**273,953.63**	**23.4**	**1.3**	**6.5**	**54.4**	**2.2**	**87.8**	**12.2**	**97.6**
	Aa	**276,970.54**	**25.4**	**1.0**	**6.2**	**53.7**	**2.2**	**88.5**	**11.5**	**98.7**

Tab. 4. Skattekronornas antal och fördelning inom 35 landskommuner på grundval av 1925 års taxering.

Förslaget P = provisoriet (exkl. skogsaccis).
Förslaget Kp = kommunalskattekommitténs slutliga förslag (inkl. beräknad skogsskatt) utan näringsskatt och med provisoriets orts- och familjeavdrag.

Taxeringsdistrikt	Olika skatteförslag	Summa skattekronor	Därav å: Andra skattskyldiga än inländska aktiebolag och solidariska bankbolag: Skattskyldiga som ägt eller brukat fastighet	Övriga	Summa	Inländska aktiebolag och solidariska bankbolag	Summa skattekronor i procent av provisoriets skattekronor
			%	%	%	%	%
Agunnaryds socken	P	2,927.73	72.4	21.7	94.1	5.9	100.0
	Kp	3,097.53	75.7	20.5	96.2	3.8	105.8
Askersunds socken	P	8,066.75	42.6	39.6	82.2	17.8	100.0
	Kp	9,896.21	47.3	32.8	79.6	20.4	122.7
Edsele socken.....	P	6,981.29	27.1	22.8	49.4	50.6	100.0
	Kp	6,585.43	30.4	23.6	54.0	46.0	94.3
Gladhammars socken ...	P	8,402.95	22.4	51.7	74.1	25.9	100.0
	Kp	7,935.75	23.1	54.7	77.8	22.2	94.4
Gnosjö socken	P	2,964.45	49.5	43.8	93.3	6.7	100.0
	Kp	2,899.81	48.2	44.8	93.0	7.0	97.8
Hemmingsdynge socken..	P	2,582.44	69.8	28.9	98.7	1.3	100.0
	Kp	2,782.76	71.8	26.8	98.6	1.4	107.8
Hossmo socken	P	1,870.81	66.2	33.8	100.0	—	100.0
	Kp	1,989.15	68.2	31.8	100.0	—	106.3
Håbols socken	P	2.407.07	85.2	13.5	98.7	1.3	100.0
	Kp	2,328.59	85.2	13.9	99.1	0.9	96.7
Håsjö socken	P	6,104.80	51.5	37.9	89.4	10.6	100.0
	Kp	6,239.00	54.0	37.0	91.0	9.0	102.2
Hällums socken.....	P	753.86	66.0	21.2	87.2	12.8	100.0
	Kp	659.04	66.5	24.2	90.7	9.3	87.4
Kinna socken	P	26,318.25	34.1	51.9	86.0	14.0	100.0
	Kp	26,625.49	34.0	51.3	85.3	14.7	101.2
Kråksmåla socken	P	4,786.66	61.6	33.3	94.9	5.1	100.0
	Kp	4,885.54	64.1	32.6	96.7	3.3	102.1
Kuddby socken	P	3,753.44	63.6	36.2	99.8	0.2	100.0
	Kp	3.585.29	62.0	37.9	99.9	0.1	95.5
Kvillinge socken.....	P	22,913.09	33.8	52.9	86.7	13.3	100.0
	Kp	23,848.04	30.9	50.8	81.7	18.3	104.1
Kävlinge socken.....	P	24,772.37	34.1	45.6	79.7	20.3	100.0
	Kp	26,200.05	33.6	43.1	76.7	23.3	105.8
Los socken	P	14,442.18	58.7	24.4	83.1	16.9	100.0
	Kp	18,679.08	61.4	18.9	80.3	19.7	129.3
Längbro socken.....	P	37,417.89	47.7	48.6	96.3	3.7	100.0
	Kp	36,674.59	46.8	49.6	96.4	3.6	98.0

Tab. 4 (forts.). **Skattekronornas antal och fördelning inom 35 landskommuner på grundval av 1925 års taxering.**

Taxeringsdistrikt	Olika skatteförslag	Summa skattekronor	Därav å: Andra skattskyldiga än inländska aktiebolag och solidariska bankbolag: Skattskyldiga som ägt eller brukat fastighet	Övriga	Summa	Inländska aktiebolag och solidariska bankbolag	Summa skattekronor i procent av provisoriets skattekronor
			%	%	%	%	%
Mollösunds socken	P	1,744.09	51.0	47.5	98.5	1.5	100.0
	Kp	1,644.88	48.1	50.3	98.4	1.6	94.3
Multrå socken	P	2,730.27	42.9	39.4	82.3	17.7	100.0
	Kp	2,697.93	42.2	39.8	82.0	18.0	98.8
Mörarps socken	P	5,199.80	68.4	30.7	99.1	0.9	100.0
	Kp	5,175.20	68.6	30.9	99.5	0.5	99.5
Nordmalings socken	P	23,052.97	47.1	42.4	89.5	10.5	100.0
	Kp	22,622.54	48.6	43.2	91.8	8.2	98.1
Norra Vrams socken	P	6,811.14	34.1	55.8	89.9	10.1	100.0
	Kp	6,857.84	37.9	55.4	93.3	6.7	100.7
Näs socken	P	578.75	75.1	24.9	100.0	—	100.0
	Kp	633.03	77.2	22.8	100.0	—	109.4
Ramnäs socken	P	11,438.05	15.7	54.5	70.2	29.8	100.0
	Kp	12,292.04	16.4	50.7	67.1	32.9	107.5
Ramundeboda socken	P	12,934.60	7.4	73.7	81.1	18.9	100.0
	Kp	12,749.68	7.4	74.7	82.1	17.9	98.6
Roasjö socken	P	419.67	54.4	35.5	89.9	10.1	100.0
	Kp	387.01	54.2	38.5	92.7	7.3	92.2
Rolfstorps socken	P	1,992.59	70.5	29.5	100.0	—	100.0
	Kp	1,684.81	65.1	34.9	100.0	—	84.6
Rämens socken	P	10,878.13	7.2	61.8	69.0	31.0	100.0
	Kp	9,697.11	7.9	69.3	77.2	22.8	89.1
Siljansnäs socken	P	6,721.67	62.2	28.9	91.1	8.9	100.0
	Kp	6,888.55	59.1	28.2	87.3	12.7	102.5
Slättåkra socken	P	13,743.73	20.8	59.7	80.5	19.5	100.0
	Kp	14,305.28	19.4	57.3	76.7	23.3	104.1
Sturkö socken	P	1,902.19	50.7	49.0	99.7	0.3	100.0
	Kp	1,884.41	50.4	49.5	99.9	0.1	99.1
Vrena socken	P	3,658.61	35.7	52.5	88.2	11.8	100.0
	Kp	3,758.83	36.0	51.2	87.2	12.8	102.7
V. Kärrstorps socken	P	2,502.64	77.7	22.3	100.0	—	100.0
	Kp	2,665.94	79.1	20.9	100.0	—	106.5
Vätö socken	P	4,326.14	58.2	39.5	97.7	2.3	100.0
	Kp	4.167.30	57.1	41.0	98.1	1.9	96.3
Österplana socken	P	11,829.43	3.9	27.9	31.8	68.2	100.0
	Kp	12,008.88	3.4	27.5	30.9	69.1	101.5
Tillsammans	P	**299,930.00**	**38.4**	**45.3**	**83.7**	**16.3**	**100.0**
	Kp	**307,032.06**	**38.8**	**44.3**	**83.1**	**16.9**	**102.4**

Tab. 5. Utdebiteringen å skogsaccis och allmän kommunalskatt vid olika förslag till skogsbeskattning enligt beräkning för år 1926.

	Provisoriet	Inom finansdepartementet utarbetade förslag	
		Alternativ I	Alternativ II
Håsjö socken.			
År 1925 utgående skogsaccis:			
Accispliktigt virkes rotvärde	361,120	369,610	369,610
Accis per 100 kronors rotvärde	2.—	2.28	2.28
Utgående skogsaccis	7,222	8,242	8,242
Utgifter att täckas av skogsaccis och allmän kommunalskatt	54,230	54,230	54,230
Därav efter avdrag för i anspråk tagen (= utgående) skogsaccis	47,008	45,988	45,988
Antal skattekronor för utdebitering:			
Fastighetsskattekronor	2,749	2,038	2,275
Inkomstskattekronor	3,356	3,518	3,459
Summa skattekronor	6,105	5,556	5,734
Utdebitering per skattekrona	7.70	8.28	8.02
Kråksmåla socken.			
År 1925 utgående skogsaccis:			
Accispliktigt virkes rotvärde	141,300	149,300	149,300
Accis per 100 kronors rotvärde	2.—	3.32	3.32
Utgående skogsaccis	2,826	4,957	4,957
Utgifter att täckas av skogsaccis och allmän kommunalskatt	46,739	46,739	46,739
Därav efter avdrag för i anspråk tagen (= utgående) skogsaccis	43,913	41,782	41,782
Antal skattekronor för utdebitering:			
Fastighetsskattekronor	2,447	1,950	2,117
Inkomstskattekronor	2,400	2,500	2,455
Summa skattekronor	4,847	4,450	4,572
Utdebitering per skattekrona	9.06	9.89	9.14
Multrå socken.			
År 1925 utgående skogsaccis:			
Accispliktigt virkes rotvärde	70,960	79,450	79,450
Accis per 100 kronors rotvärde	2.—	3.68	3.68
Utgående skogsaccis	1,419	2,924	2,924
Utgifter att täckas av skogsaccis och allmän kommunalskatt	31,967	31,967	31,967
Därav efter avdrag för i anspråk tagen (= utgående) skogsaccis	30,548	29,043	29,043

Tab. 5 (forts.). **Utdebiteringen å skogsaccis och allmän kommunalskatt vid olika förslag till skogsbeskattning enligt beräkning för år 1926.**

	Provisoriet	Inom finansdepartementet utarbetade förslag	
		Alternativ I	Alternativ II
Antal skattekronor för utdebitering:			
Fastighetsskattekronor	1,375	1,137	1,217
Inkomstskattekronor	1,355	1,432	1,405
Summa skattekronor	2,730	2,569	2,622
Utdebitering per skattekrona	11.19	11.31	11.08
Lycksele socken.			
År 1925 utgående skogsaccis:			
Accispliktigt virkes rotvärde	2,551,010	2,590,610	2,590,610
Accis per 100 kronors rotvärde	2.—	1.55	1.55
Utgående skogsaccis	51,020	40,154	40,154
Utgifter att täckas av skogsaccis och allmän kommunalskatt	251,110	251,110	251,110
Därav efter avdrag för i anspråk tagen (= utgående) skogsaccis	200,090	210,956	210,956
Antal skattekronor för utdebitering:			
Fastighetsskattekronor	20,018	13,643	15,768
Inkomstskattekronor	20,000	21,515	20,988
Summa skattekronor	40,018	35,158	36,756
Utdebitering per skattekrona	5.—	6.—	5.74
Sorsele socken.			
År 1925 utgående skogsaccis:			
Accispliktigt virkes rotvärde	601,610	629,910	629,910
Accis per 100 kronors rotvärde	2.—	2.74	2.74
Utgående skogsaccis	12,032	17,260	17,260
Utgifter att täckas av skogsaccis och allmän kommunalskatt	98,666	98,666	98,666
Därav efter avdrag för i anspråk tagen (= utgående) skogssaccis	86,634	81,406	81,406
Antal skattekronor för utdebitering:			
Fastighetsskattekronor	5,157	3,560	4,093
Inkomstskattekronor	4,469	4,654	4,588
Summa skattekronor	9,626	8,214	8,681
Utdebitering per skattekrona	9.—	9.91	9.88

Tab. 6. Skogsvärde enligt 1922 års fastighetstaxering samt till skogsaccis åren 1923—1925 taxerat rotvärde.

Län	Skogsvärde enligt 1922 års taxering	Till skogsaccis taxerat rotvärde						Rotvärde i proc. av skogsvärde i medeltal åren 1923—1925
		år 1923		år 1924		år 1925		
		Kronor	i procent av skogsvärdet	Kronor	i procent av skogsvärdet	Kronor	i procent av skogsvärdet	
Stockholms.....	41,714,400	1,206,580	2.89	3,051,235	7.31	3,290,528	7.89	6.08
Uppsala	32,742,000	1,387,377	4.24	3,230,201	9.87	3,432,849	10.48	8.20
Södermanlands	42,398,600	3,535,648	8.34	4,459,012	10.52	5,345,771	12.61	10.49
Östergötlands...	73,513,193	1,416,736	1.93	4,378,242	5.96	5,640,385	7.67	5.19
Jönköpings.....	57,102,920	2,437,113	4.27	5,056,917	8.86	6,816,873	11.94	8.35
Kronobergs.....	58,675,840	1,375,908	2.34	3,872,886	6.60	4,864,023	8.29	5.75
Kalmar.....	69,867,181	1,883,790	2.70	4,875,480	6.98	6,628,285	9.49	6.89
Gotlands.....	9,803,900	104,138	1.06	322,312	3.29	501,397	5.11	3.15
Blekinge	13,707,410	215,550	1.57	761,780	5.56	1,077,347	7.86	5.00
Kristianstads ...	22,516,590	1,410,613	6.26	3,550,511	15.77	2,270,200	10.08	10.71
Malmöhus	13,835,715	517,382	3.74	1,187,004	8.58	1,127,865	8.15	6.82
Hallands	10,443,840	336,754	3.22	637,334	6.10	774,858	7.42	5.58
Göteborgs och Bohus	10,163,870	316,158	3.11	640,215	6.30	653,792	6.43	5.28
Älvsborgs.....	52,969,180	1,950,921	3.68	3,939,263	7.44	5,303,247	10 01	7.04
Skaraborgs	36,062,400	913,975	2.53	3,048,169	8.45	3,384,698	9.39	6.79
Värmlands	175,244,936	5,089,908	2.90	13,616,809	7.77	14,572,806	8.32	6.33
Örebro.....	68,130,670	2,489,938	3.65	4,147,003	6.09	4,820,806	7.08	5.61
Västmanlands...	39,728,830	1,548,285	3.90	3,303,364	8.31	3,487,833	8.78	7.00
Kopparbergs ...	169,478,215	4,494,892	2.65	14,657,705	8.65	15,268,118	9.01	6.77
Gävleborgs	125,183,360	6,753,153	5.39	15,265,621	12.19	15,483,742	12.37	9.99
Västernorrlands	121,976,250	4,913,623	4.03	12,372,607	10.14	16,157,923	13.25	9.14
Jämtlands	131,732,435	5,579,466	4.24	14,283,960	10.84	19,428,019	14.75	9.94
Västerbottens...	133,572,900	4,092,038	3.06	12,390,128	9.28	15,370,297	11.51	7.95
Norrbottens ...	88,407,875	904,965	1.02	2,985,634	3.38	4,512,000	5.10	3.17
Tillsammans	1,598,972,510	54,874,911	3.43	136,033,392	8 51	160,213,662	10.02	7.32

Tab. 7. Inkomst- och förmögenhetsskattens grundbelopp nu och enligt det inom finansdepartementet utarbetade förslaget.

a) Ortsgrupp I.

Taxerat belopp	Inkomst- och förmögenhetsskattens grundbelopp															
	Ensamstående		Gift utan barn		Gift med ett barn		Gift med två barn		Gift med tre barn		Gift med fyra barn	
	nu	enligt förslaget	nu	enligt förslaget	nu	enligt förslaget	nu	enligt förslaget	nu	enligt förslaget	nu	enligt förslaget
500	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —
600	— —	*2* —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —
700	— —	*4* —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —
800	1 50	*6* —	— —	*1* —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —
900	3 —	*8* —	— —	*3* —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —
1,000	4 50	*10* —	— —	*5* —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —
1,100	6 —	*12* —	1 50	*7* —	— —	*2* —	— —	— —	— —	— —	— —	— —
1,200	7 50	*14* —	3 —	*9* —	— —	*4* —	— —	— —	— —	— —	— —	— —
1,300	9 —	*16* —	4 50	*11* —	— —	*6* —	— —	*2* —	— —	— —	— —	— —
1,400	10 50	*18* —	6 —	*13* —	1 50	*8* —	— —	*4* —	— —	— —	— —	— —
1,500	13 50	*20* —	7 50	*15* —	3 —	*10* —	— —	*6* —	— —	*2* —	— —	— —
1,600	16 50	*22* —	9 —	*17* —	4 50	*12* —	— —	*8* —	— —	*4* —	— —	— —
1,700	19 50	*24* —	10 50	*19* —	6 —	*14* —	1 50	*10* —	— —	*6* —	— —	*2* —
1,800	22 50	*26* —	12 —	*21* —	7 50	*16* —	3 —	*12* —	— —	*8* —	— —	*4* —
1,900	25 50	*28* —	13 50	*23* —	9 —	*18* —	4 50	*14* —	— —	*10* —	— —	*6* —
2,000	28 50	*30* —	15 —	*25* —	10 50	*20* —	6 —	*16* —	1 50	*12* —	— —	*8* —
2,100	31 50	*32* —	18 —	*27* —	12 —	*22* —	7 50	*18* —	3 —	*14* —	— —	*10* —
2,200	34 50	*34* —	21 —	*29* —	13 50	*24* —	9 —	*20* —	4 50	*16* —	— —	*12* —
2,300	37 50	*36* —	24 —	*31* —	15 —	*26* —	10 50	*22* —	6 —	*18* —	1 50	*14* —
2,400	40 50	*38* —	27 —	*33* —	16 50	*28* —	12 —	*24* —	7 50	*20* —	3 —	*16* —
2,500	43 50	*40* —	30 —	*35* —	18 —	*30* —	13 50	*26* —	9 —	*22* —	4 50	*18* —
2,600	46 50	*43* —	33 —	*37* —	19 50	*32* —	15 —	*28* —	10 50	*24* —	6 —	*20* —
2,700	49 50	*46* —	36 —	*39* —	22 50	*34* —	16 50	*30* —	12 —	*26* —	7 50	*22* —
2,800	52 50	*49* —	39 —	*41* 50	25 50	*36* —	18 —	*32* —	13 50	*28* —	9 —	*24* —
2,900	55 50	*52* —	42 —	*44* 50	28 50	*38* —	19 50	*34* —	15 —	*30* —	10 50	*26* —
3,000	58 50	*55* —	45 —	*47* 50	31 50	*40* —	21 —	*36* —	16 50	*32* —	12 —	*28* —
3,500	73 50	*70* —	60 —	*62* 50	46 50	*55* —	33 —	*49* —	24 —	*43* —	19 50	*38* —
4,000	88 50	*85* —	75 —	*77* 50	61 50	*70* —	48 —	*64* —	34 50	*58* —	27 —	*52* —
4,500	103 50	*100* —	90 —	*92* 50	76 50	*85* —	63 —	*79* —	49 50	*73* —	36 —	*67* —
5,000	118 50	*115* —	105 —	*107* 50	91 50	*100* —	78 —	*94* —	64 50	*88* —	51 —	*82* —
5,500	133 50	*130* —	120 —	*122* 50	106 50	*115* —	93 —	*109* —	79 50	*103* —	66 —	*97* —
6,000	148 50	*145* —	135 —	*137* 50	121 50	*130* —	108 —	*124* —	94 50	*118* —	81 —	*112* —
6,500	163 50	*160* —	150 —	*152* 50	136 50	*145* —	123 —	*139* —	109 50	*133* —	96 —	*127* —
7,000	178 50	*175* —	165 —	*167* 50	151 50	*160* —	138 —	*154* —	124 50	*148* —	111 —	*142* —
7,500	193 50	*190* —	180 —	*182* 50	166 50	*175* —	153 —	*169* —	139 50	*163* —	126 —	*157* —
8,000	208 50	*205* —	195 —	*197* 50	181 50	*190* —	168 —	*184* —	154 50	*178* —	141 —	*172* —
8,500	223 50	*220* —	210 —	*212* 50	196 50	*205* —	183 —	*199* —	169 50	*193* —	156 —	*187* —
9,000	238 50	*235* —	225 —	*227* 50	211 50	*220* —	198 —	*214* —	184 50	*208* —	171 —	*202* —
9,500	253 50	*250* —	240 —	*242* 50	226 50	*235* —	213 —	*229* —	199 50	*223* —	186 —	*217* —
10,000	268 50	*265* —	255 —	*257* 50	241 50	*250* —	228 —	*244* —	214 50	*238* —	201 —	*232* —
15,000	458 —	*460* —	440 —	*450* —	422 —	*440* —	404 —	*432* —	386 —	*424* —	368 —	*416* —
20,000	658 —	*660* —	640 —	*650* —	622 —	*640* —	604 —	*632* —	586 —	*624* —	568 —	*616* —
25,000	897 50	*905* —	875 —	*892* 50	852 50	*880* —	830 —	*870* —	807 50	*860* —	785 —	*850* —
30,000	1,147 50	*1,155* —	1,125 —	*1,142* 50	1,102 50	*1,130* —	1,080 —	*1,120* —	1,057 50	*1,110* —	1,035 —	*1,100* —
35,000	1,397 50	*1,405* —	1,375 —	*1,392* 50	1,352 50	*1,380* —	1,330 —	*1,370* —	1,307 50	*1,360* —	1,285 —	*1,350* —
40,000	1,647 50	*1,655* —	1,625 —	*1,642* 50	1,602 50	*1,630* —	1,580 —	*1,620* —	1,557 50	*1,610* —	1,535 —	*1,600* —
45,000	1,937 —	*1,950* —	1,910 —	*1,935* —	1,883 —	*1,920* —	1,856 —	*1,908* —	1,829 —	*1,896* —	1,802 —	*1,884* —
50,000	2,237 —	*2,250* —	2,210 —	*2,235* —	2,183 —	*2,220* —	2,156 —	*2,208* —	2,129 —	*2,196* —	2,102 —	*2,184* —
75,000	3,876 50	*3,895* —	3,845 —	*3,877* 50	3,813 50	*3,860* —	3,782 —	*3,846* —	3,750 50	*3,832* —	3,719 —	*3,818* —
100,000	5,626 50	*5,645* —	5,595 —	*5,627* 50	5,563 50	*5,610* —	5,532 —	*5,596* —	5,500 50	*5,582* —	5,469 —	*5,568* —

Tab. 7 (forts.). **Inkomst- och förmögenhetsskattens grundbelopp nu och enligt det inom finansdepartementet utarbetade förslaget.**

b) Ortsgrupp II.

Taxerat belopp	Inkomst- och förmögenhetsskattens grundbelopp											
	Ensamstående		Gift utan barn		Gift med ett barn		Gift med två barn		Gift med tre barn		Gift med fyra barn	
	nu	enligt förslaget	nu	enligt förslaget	nu	enligt förslaget	nu	enligt förslaget	nu	enligt förslaget	nu	enligt förslaget
700	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
800	—	2 —	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
900	1 50	4 —	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
1,000	3 —	6 —	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
1,100	4 50	8 —	—	2 —	—	—	—	—	—	—	—	—
1,200	6 —	10 —	1 50	4 —	—	—	—	—	—	—	—	—
1,300	7 50	12 —	3 —	6 —	—	—	—	—	—	—	—	—
1,400	9 —	14 —	4 50	8 —	—	2 —	—	—	—	—	—	—
1,500	10 50	16 —	6 —	10 —	1 50	4 —	—	—	—	—	—	—
1,600	12 —	18 —	7 50	12 —	3 —	6 —	—	2 —	—	—	—	—
1,700	15 —	20 —	9 —	14 —	4 50	8 —	—	4 —	—	—	—	—
1,800	18 —	22 —	10 50	16 —	6 —	10 —	1 50	6 —	—	2 —	—	—
1,900	21 —	24 —	12 —	18 —	7 50	12 —	3 —	8 —	—	4 —	—	—
2,000	24 —	26 —	13 50	20 —	9 —	14 —	4 50	10 —	—	6 —	—	2 —
2,100	27 —	28 —	15 —	22 —	10 50	16 —	6 —	12 —	1 50	8 —	—	4 —
2,200	30 —	30 —	16 50	24 —	12 —	18 —	7 50	14 —	3 —	10 —	—	6 —
2,300	33 —	32 —	19 50	26 —	13 50	20 —	9 —	16 —	4 50	12 —	—	8 —
2,400	36 —	34 —	22 50	28 —	15 —	22 —	10 50	18 —	6 —	14 —	1 50	10 —
2,500	39 —	36 —	25 50	30 —	16 50	24 —	12 —	20 —	7 50	16 —	3 —	12 —
2,600	42 —	38 —	28 50	32 —	18 —	26 —	13 50	22 —	9 —	18 —	4 50	14 —
2,700	45 —	40 —	31 50	34 —	19 50	28 —	15 —	24 —	10 50	20 —	6 —	16 —
2,800	48 —	43 —	34 50	36 —	21 —	30 —	16 50	26 —	12 —	22 —	7 50	18 —
2,900	51 —	46 —	37 50	38 —	24 —	32 —	18 —	28 —	13 50	24 —	9 —	20 —
3,000	54 —	49 —	40 50	40 —	27 —	34 —	19 50	30 —	15 —	26 —	10 50	22 —
3,500	69 —	64 —	55 50	55 —	42 —	46 —	28 50	40 —	22 50	36 —	18 —	32 —
4,000	84 —	79 —	70 50	70 —	57 —	61 —	43 50	55 —	30 —	49 —	25 50	43 —
4,500	99 —	94 —	85 50	85 —	72 —	76 —	58 50	70 —	45 —	64 —	33 —	58 —
5,000	114 —	109 —	100 50	100 —	87 —	91 —	73 50	85 —	60 —	79 —	46 50	73 —
5,500	129 —	124 —	115 50	115 —	102 —	106 —	88 50	100 —	75 —	94 —	61 50	88 —
6,000	144 —	139 —	130 50	130 —	117 —	121 —	103 50	115 —	90 —	109 —	76 50	103 —
6,500	159 —	154 —	145 50	145 —	132 —	136 —	118 50	130 —	105 —	124 —	91 50	118 —
7,000	174 —	169 —	160 50	160 —	147 —	151 —	133 50	145 —	120 —	139 —	106 50	133 —
7,500	189 —	184 —	175 50	175 —	162 —	166 —	148 50	160 —	135 —	154 —	121 50	148 —
8,000	204 —	199 —	190 50	190 —	177 —	181 —	163 50	175 —	150 —	169 —	136 50	163 —
8,500	219 —	214 —	205 50	205 —	192 —	196 —	178 50	190 —	165 —	184 —	151 50	178 —
9,000	234 —	229 —	220 50	220 —	207 —	211 —	193 50	205 —	180 —	199 —	166 50	193 —
9,500	249 —	244 —	235 50	235 —	222 —	226 —	208 50	220 —	195 —	214 —	181 50	208 —
10,000	264 —	259 —	250 50	250 —	237 —	241 —	223 50	235 —	210 —	229 —	196 50	223 —
15,000	452 —	452 —	434 —	440 —	416 —	428 —	398 —	420 —	380 —	412 —	362 —	404 —
20,000	652 —	652 —	634 —	640 —	616 —	628 —	598 —	620 —	580 —	612 —	562 —	604 —
25,000	890 —	895 —	867 50	880 —	845 —	865 —	822 50	855 —	800 —	845 —	777 50	835 —
30,000	1,140 —	1,145 —	1,117 50	1,130 —	1,095 —	1,115 —	1,072 50	1,105 —	1,050 —	1,095 —	1,027 50	1,085 —
35,000	1,390 —	1,395 —	1,367 50	1,380 —	1,345 —	1,365 —	1,322 50	1,355 —	1,300 —	1,345 —	1,277 50	1,335 —
40,000	1,640 —	1,645 —	1,617 50	1,630 —	1,595 —	1,615 —	1,572 50	1,605 —	1,550 —	1,595 —	1,527 50	1,585 —
45,000	1,928 —	1,938 —	1,901 —	1,920 —	1,874 —	1,902 —	1,847 —	1,890 —	1,820 —	1,878 —	1,793 —	1,866 —
50,000	2,228 —	2,238 —	2,201 —	2,220 —	2,174 —	2,202 —	2,147 —	2,190 —	2,120 —	2,178 —	2,093 —	2,166 —
75,000	3,866 —	3,881 —	3,834 50	3 860 —	3,803 —	3,839 —	3,771 50	3,825 —	3,740 —	3,811 —	3,708 50	3,797 —
100,000	5,616 —	5,631 —	5,584 50	5,610 —	5,553 —	5,589 —	5,521 50	5,575 —	5,490 —	5,561 —	5,458 50	5,547 —

Tab. 7 (forts.). **Inkomst- och förmögenhetsskattens grundbelopp nu och enligt det inom finansdepartementet utarbetade förslaget.**

c) Ortsgrupp III.

Taxerat belopp	Inkomst- och förmögenhetsskattens grundbelopp															
	Ensamstående		Gift utan barn		Gift med ett barn		Gift med två barn		Gift med tre barn		Gift med fyra barn	
	nu	enligt förslaget	nu	enligt förslaget	nu	enligt förslaget	nu	enligt förslaget	nu	enligt förslaget	nu	enligt förslaget
900	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —
1,000	1 50	*2* —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —
1,100	3 —	*4* —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —
1,200	4 50	*6* —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —
1,300	6 —	*8* —	1 50	*1* —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —
1,400	7 50	*10* —	3 —	*3* —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —
1,500	9 —	*12* —	4 50	*5* —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —
1,600	10 50	*14* —	6 —	*7* —	1 50	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —
1,700	12 —	*16* —	7 50	*9* —	3 —	*2* —	— —	— —	— —	— —	— —	— —
1,800	13 50	*18* —	9 —	*11* —	4 50	*4* —	— —	— —	— —	— —	— —	— —
1,900	16 50	*20* —	10 50	*13* —	6 —	*6* —	1 50	*1* —	— —	— —	— —	— —
2,000	19 50	*22* —	12 —	*15* —	7 50	*8* —	3 —	*3* —	— —	— —	— —	— —
2,100	22 50	*24* —	13 50	*17* —	9 —	*10* —	4 50	*5* —	— —	— —	— —	— —
2,200	25 50	*26* —	15 —	*19* —	10 50	*12* —	6 —	*7* —	1 50	*2* —	— —	— —
2,300	28 50	*28* —	16 50	*21* —	12 —	*14* —	7 50	*9* —	3 —	*4* —	— —	— —
2,400	31 50	*30* —	18 —	*23* —	13 50	*16* —	9 —	*11* —	4 50	*6* —	— —	*1* —
2,500	34 50	*32* —	21 —	*25* —	15 —	*18* —	10 50	*13* —	6 —	*8* —	1 50	*3* —
2,600	37 50	*34* —	24 —	*27* —	16 50	*20* —	12 —	*15* —	7 50	*10* —	3 —	*5* —
2,700	40 50	*36* —	27 —	*29* —	18 —	*22* —	13 50	*17* —	9 —	*12* —	4 50	*7* —
2,800	43 50	*38* —	30 —	*31* —	19 50	*24* —	15 —	*19* —	10 50	*14* —	6 —	*9* —
2,900	46 50	*40* —	33 —	*33* —	21 —	*26* —	16 50	*21* —	12 —	*16* —	7 50	*11* —
3,000	49 50	*43* —	36 —	*35* —	22 50	*28* —	18 —	*23* —	13 50	*18* —	9 —	*13* —
3,500	64 50	*58* —	51 —	*47 50*	37 50	*38* —	25 50	*33* —	21 —	*28* —	16 50	*23* —
4,000	79 50	*73* —	66 —	*62 50*	52 50	*52* —	39 —	*44 50*	28 50	*38* —	24 —	*33* —
4,500	94 50	*88* —	81 —	*77 50*	67 50	*67* —	54 —	*59 50*	40 50	*52* —	31 50	*44 50*
5,000	109 50	*103* —	96 —	*92 50*	82 50	*82* —	69 —	*74 50*	55 50	*67* —	42 —	*59 50*
5,500	124 50	*118* —	111 —	*107 50*	97 50	*97* —	84 —	*89 50*	70 50	*82* —	57 —	*74 50*
6,000	139 50	*133* —	126 —	*122 50*	112 50	*112* —	99 —	*104 50*	85 50	*97* —	72 —	*89 50*
6,500	154 50	*148* —	141 —	*137 50*	127 50	*127* —	114 —	*119 50*	100 50	*112* —	87 —	*104 50*
7,000	169 50	*163* —	156 —	*152 50*	142 50	*142* —	129 —	*134 50*	115 50	*127* —	102 —	*119 50*
7,500	184 50	*178* —	171 —	*167 50*	157 50	*157* —	144 —	*149 50*	130 50	*142* —	117 —	*134 50*
8,000	199 50	*193* —	186 —	*182 50*	172 50	*172* —	159 —	*164 50*	145 50	*157* —	132 —	*149 50*
8,500	214 50	*208* —	201 —	*197 50*	187 50	*187* —	174 —	*179 50*	160 50	*172* —	147 —	*164 50*
9,000	229 50	*223* —	216 —	*212 50*	202 50	*202* —	189 —	*194 50*	175 50	*187* —	162 —	*179 50*
9,500	244 50	*238* —	231 —	*227 50*	217 50	*217* —	204 —	*209 50*	190 50	*202* —	177 —	*194 50*
10,000	259 50	*253* —	246 —	*242 50*	232 50	*232* —	219 —	*224 50*	205 50	*217* —	192 —	*209 50*
15,000	446 —	*444* —	428 —	*430* —	410 —	*416* —	392 —	*406* —	374 —	*396* —	356 —	*386* —
20,000	646 —	*644* —	628 —	*630* —	610 —	*616* —	592 —	*606* —	574 —	*596* —	556 —	*586* —
25,000	882 50	*885* —	860 —	*867 50*	837 50	*850* —	815 —	*837 50*	792 50	*825* —	770 —	*812 50*
30,000	1,132 50	*1.135* —	1,110 —	*1,117 50*	1,087 50	*1,100* —	1,065 —	*1,087 50*	1,042 50	*1,075* —	1,020 —	*1,062 50*
35,000	1,382 50	*1.385* —	1,360 —	*1.367 50*	1,337 50	*1.350* —	1,315 —	*1.337 50*	1,292 50	*1,325* —	1,270 —	*1,312 50*
40,000	1,632 50	*1,635* —	1,610 —	*1,617 50*	1,587 50	*1 600* —	1,565 —	*1.587 50*	1,542 50	*1,575* —	1,520 —	*1,562 50*
45.000	1,919 —	*1.926* —	1.892 —	*1 905* —	1,865 —	*1.884* —	1,838 —	*1.869* —	1,811 —	*1.854* —	1,784 —	*1,839* —
50,000	2,219 —	*2.226* —	2,192 —	*2.205* —	2,165 —	*2,184* —	2,138 —	*2.169* —	2,111 —	*2.154* —	2,084 —	*2,139* —
75,000	3,855 50	*3.867* —	3,824 —	*3.842 50*	3,792 50	*3,818* —	3,761 —	*3.800 50*	3,729 50	*3,783* —	3,698 —	*3,765 50*
100,000	5,605 50	*5,617* —	5,574 —	*5,592 50*	5,542 50	*5,568* —	5,511 —	*5,550 50*	5,479 50	*5,533* —	5,448 —	*5,515 50*

Tab. 7 (forts.). **Inkomst- och förmögenhetsskattens grundbelopp nu och enligt det inom finansdepartementet utarbetade förslaget.**

d) Ortsgrupp IV.

Taxerat belopp	Inkomst- och förmögenhetsskattens grundbelopp															
	Ensamstående		Gift utan barn		Gift med ett barn		Gift med två barn		Gift med tre barn		Gift med fyra barn	
	nu	enligt förslaget	nu	enligt förslaget	nu	enligt förslaget	nu	enligt förslaget	nu	enligt förslaget	nu	enligt förslaget
1,100	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —
1,200	1 50	*2* —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —
1,300	3 —	*4* —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —
1,400	4 50	*6* —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —
1,500	6 —	*8* —	1 50	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —
1,600	7 50	*10* —	3 —	*2* —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —
1,700	9 —	*12* —	4 50	*4* —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —
1,800	10 50	*14* —	6 —	*6* —	1 50	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —
1,900	12 —	*16* —	7 50	*8* —	3 —	— —	— —	— —	— —	— —	— —	— —
2,000	13 50	*18* —	9 —	*10* —	4 50	*2* —	— —	— —	— —	— —	— —	— —
2,100	15 —	*20* —	10 50	*12* —	6 —	*4* —	1 50	— —	— —	— —	— —	— —
2,200	16 50	*22* —	12 —	*14* —	7 50	*6* —	3 —	— —	— —	— —	— —	— —
2,300	19 50	*24* —	13 50	*16* —	9 —	*8* —	4 50	*2* —	— —	— —	— —	— —
2,400	22 50	*26* —	15 —	*18* —	10 50	*10* —	6 —	*4* —	1 50	— —	— —	— —
2,500	25 50	*28* —	16 50	*20* —	12 —	*12* —	7 50	*6* —	3 —	— —	— —	— —
2,600	28 50	*30* —	18 —	*22* —	13 50	*14* —	9 —	*8* —	4 50	*2* —	— —	— —
2,700	31 50	*32* —	19 50	*24* —	15 —	*16* —	10 50	*10* —	6 —	*4* —	1 50	— —
2,800	34 50	*34* —	21 —	*26* —	16 50	*18* —	12 —	*12* —	7 50	*6* —	3 —	— —
2,900	37 50	*36* —	24 —	*28* —	18 —	*20* —	13 50	*14* —	9 —	*8* —	4 50	*2* —
3,000	40 50	*38* —	27 —	*30* —	19 50	*22* —	15 —	*16* —	10 50	*10* —	6 —	*4* —
3,500	55 50	*52* —	42 —	*40* —	28 50	*32* —	22 50	*26* —	18 —	*20* —	13 50	*14* —
4,000	70 50	*67* —	57 —	*55* —	43 50	*43* —	30 —	*36* —	25 50	*30* —	21 —	*24* —
4,500	85 50	*82* —	72 —	*70* —	58 50	*58* —	45 —	*49* —	33 —	*40* —	28 50	*34* —
5,000	100 50	*97* —	87 —	*85* —	73 50	*73* —	60 —	*64* —	46 50	*55* —	36 —	*46* —
5,500	115 50	*112* —	102 —	*100* —	88 50	*88* —	75 —	*79* —	61 50	*70* —	48 —	*61* —
6,000	130 50	*127* —	117 —	*115* —	103 50	*103* —	90 —	*94* —	76 50	*85* —	63 —	*76* —
6,500	145 50	*142* —	132 —	*130* —	118 50	*118* —	105 —	*109* —	91 50	*100* —	78 —	*91* —
7,000	160 50	*157* —	147 —	*145* —	133 50	*133* —	120 —	*124* —	106 50	*115* —	93 —	*106* —
7,500	175 50	*172* —	162 —	*160* —	148 50	*148* —	135 —	*139* —	121 50	*130* —	108 —	*121* —
8,000	190 50	*187* —	177 —	*175* —	163 50	*163* —	150 —	*154* —	136 50	*145* —	123 —	*136* —
8,500	205 50	*202* —	192 —	*190* —	178 50	*178* —	165 —	*169* —	151 50	*160* —	138 —	*151* —
9,000	220 50	*217* —	207 —	*205* —	193 50	*193* —	180 —	*184* —	166 50	*175* —	153 —	*166* —
9,500	235 50	*232* —	222 —	*220* —	208 50	*208* —	195 —	*199* —	181 50	*190* —	168 —	*181* —
10,000	250 50	*247* —	237 —	*235* —	223 50	*223* —	210 —	*214* —	196 50	*205* —	183 —	*196* —
15,000	434 —	*436* —	416 —	*420* —	398 —	*404* —	380 —	*392* —	362 —	*380* —	344 —	*368* —
20,000	634 —	*636* —	616 —	*620* —	598 —	*604* —	580 —	*592* —	562 —	*580* —	544 —	*568* —
25,000	867 50	*875* —	845 —	*855* —	822 50	*835* —	800 —	*820* —	777 50	*805* —	755 —	*790* —
30,000	1,117 50	*1,125* —	1,095 —	*1,105* —	1,072 50	*1,085* —	1,050 —	*1,070* —	1,027 50	*1,055* —	1,005 —	*1,040* —
35,000	1,367 50	*1,375* —	1,345 —	*1,355* —	1,322 50	*1,335* —	1,300 —	*1,320* —	1,277 50	*1,305* —	1,255 —	*1,290* —
40,000	1,617 50	*1,625* —	1,595 —	*1,605* —	1,572 50	*1,585* —	1,550 —	*1,570* —	1,527 50	*1,555* —	1,505 —	*1,540* —
45,000	1,901 —	*1,914* —	1,874 —	*1,890* —	1,847 —	*1,866* —	1,820 —	*1,848* —	1,793 —	*1,830* —	1,766 —	*1,812* —
50,000	2,201 —	*2,214* —	2,174 —	*2,190* —	2,147 —	*2,166* —	2,120 —	*2,148* —	2,093 —	*2,130* —	2,066 —	*2,112* —
75,000	3,834 50	*3,853* —	3,803 —	*3,825* —	3,771 50	*3,797* —	3,740 —	*3,776* —	3,708 50	*3,755* —	3,677 —	*3,734* —
100,000	5,584 50	*5,603* —	5,553 —	*5,575* —	5,521 50	*5,547* —	5,490 —	*5,526* —	5,458 50	*5,505* —	5,427 —	*5,484* —

Tab. 7 (forts.). **Inkomst- och förmögenhetsskattens grundbelopp nu och enligt det inom finansdepartementet utarbetade förslaget.**

e) Ortsgrupp V.

Taxerat belopp	Inkomst- och förmögenhetsskattens grundbelopp															
	Ensamstående		Gift utan barn		Gift med ett barn		Gift med två barn		Gift med tre barn		Gift med fyra barn	
	nu	enligt förslaget	nu	enligt förslaget	nu	enligt förslaget	nu	enligt förslaget	nu	enligt förslaget	nu	enligt förslaget
1,200	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
1,300	1 50	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
1,400	3 —	*2* —	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
1,500	4 50	*4* —	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
1,600	6 —	*6* —	1 50	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
1,700	7 50	*8* —	3 —	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
1,800	9 —	*10* —	4 50	*1* —	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
1,900	10 50	*12* —	6 —	*3* —	1 50	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
2,000	12 —	*14* —	7 50	*5* —	3 —	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
2,100	13 50	*16* —	9 —	*7* —	4 50	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
2,200	15 —	*18* —	10 50	*9* —	6 —	—	1 50	—	—	—	—	—	—	—	—	—
2,300	16 50	*20* —	12 —	*11* —	7 50	*2* —	3 —	—	—	—	—	—	—	—	—	—
2,400	18 —	*22* —	13 50	*13* —	9 —	*4* —	4 50	—	—	—	—	—	—	—	—	—
2,500	21 —	*24* —	15 —	*15* —	10 50	*6* —	6 —	—	1 50	—	—	—	—	—	—	—
2,600	24 —	*26* —	16 50	*17* —	12 —	*8* —	7 50	*1* —	3 —	—	—	—	—	—	—	—
2,700	27 —	*28* —	18 —	*19* —	13 50	*10* —	9 —	*3* —	4 50	—	—	—	—	—	—	—
2,800	30 —	*30* —	19 50	*21* —	15 —	*12* —	10 50	*5* —	6 —	—	1 50	—	—	—	—	—
2,900	33 —	*32* —	21 —	*23* —	16 50	*14* —	12 —	7 —	7 50	—	3 —	—	—	—	—	—
3,000	36 —	*34* —	22 50	*25* —	18 —	*16* —	13 50	*9* —	9 —	*2* —	4 50	—	—	—	—	—
3,500	51 —	*46* —	37 50	*35* —	25 50	*26* —	21 —	*19* —	16 50	*12* —	12 —	*5* —	—	—	—	—
4,000	66 —	*61* —	52 50	*47 50*	39 —	*36* —	28 50	*29* —	24 —	*22* —	19 50	*15* —	—	—	—	—
4,500	81 —	*76* —	67 50	*62 50*	54 —	*49* —	40 50	*39* —	31 50	*32* —	27 —	*25* —	—	—	—	—
5,000	96 —	*91* —	82 50	*77 50*	69 —	*64* —	55 50	*53 50*	42 —	*43* —	34 50	*35* —	—	—	—	—
5,500	111 —	*106* —	97 50	*92 50*	84 —	*79* —	70 50	*68 50*	57 —	*58* —	43 50	*47 50*	—	—	—	—
6,000	126 —	*121* —	112 50	*107 50*	99 —	*94* —	85 50	*83 50*	72 —	*73* —	58 50	*62 50*	—	—	—	—
6,500	141 —	*136* —	127 50	*122 50*	114 —	*109* —	100 50	*98 50*	87 —	*88* —	73 50	*77 50*	—	—	—	—
7,000	156 —	*151* —	142 50	*137 50*	129 —	*124* —	115 50	*113 50*	102 —	*103* —	88 50	*92 50*	—	—	—	—
7,500	171 —	*166* —	157 50	*152 50*	144 —	*139* —	130 50	*128 50*	117 —	*118* —	103 50	*107 50*	—	—	—	—
8,000	186 —	*181* —	172 50	*167 50*	159 —	*154* —	145 50	*143 50*	132 —	*133* —	118 50	*122 50*	—	—	—	—
8,500	201 —	*196* —	187 50	*182 50*	174 —	*169* —	160 50	*158 50*	147 —	*148* —	133 50	*137 50*	—	—	—	—
9,000	216 —	*211* —	202 50	*197 50*	189 —	*184* —	175 50	*173 50*	162 —	*163* —	148 50	*152 50*	—	—	—	—
9,500	231 —	*226* —	217 50	*212 50*	204 —	*199* —	190 50	*188 50*	177 —	*178* —	163 50	*167 50*	—	—	—	—
10,000	246 —	*241* —	232 50	*227 50*	219 —	*214* —	205 50	*203 50*	192 —	*193* —	178 50	*182 50*	—	—	—	—
15,000	428 —	*428* —	410 —	*410* —	392 —	*392* —	374 —	*378* —	356 —	*364* —	338 —	*350* —	—	—	—	—
20,000	628 —	*628* —	610 —	*610* —	592 —	*592* —	574 —	*578* —	556 —	*564* —	538 —	*550* —	—	—	—	—
25,000	860 —	*865* —	837 50	*842 50*	815 —	*820* —	792 50	*802 50*	770 —	*785* —	747 50	*767 50*	—	—	—	—
30,000	1,110 —	*1,115* —	1,087 50	*1,092 50*	1,065 —	*1,070* —	1,042 50	*1,052 50*	1,020 —	*1,035* —	997 50	*1,017 50*	—	—	—	—
35,000	1,360 —	*1,365* —	1,337 50	*1,342 50*	1,315 —	*1,320* —	1,292 50	*1,302 50*	1,270 —	*1,285* —	1,247 50	*1,267 50*	—	—	—	—
40,000	1,610 —	*1,615* —	1,587 50	*1,592 50*	1,565 —	*1,570* —	1,542 50	*1,552 50*	1,520 —	*1,535* —	1,497 50	*1,517 50*	—	—	—	—
45,000	1,892 —	*1,902* —	1,865 —	*1,875* —	1,838 —	*1,848* —	1,811 —	*1,827* —	1,784 —	*1,806* —	1,757 —	*1,785* —	—	—	—	—
50,000	2,192 —	*2,202* —	2,165 —	*2,175* —	2,138 —	*2,148* —	2,111 —	*2,127* —	2,084 —	*2,106* —	2,057 —	*2,085* —	—	—	—	—
75,000	3,824 —	*3,839* —	3,792 50	*3,807 50*	3,761 —	*3,776* —	3,729 50	*3,751 50*	3,698 —	*3,727* —	3,666 50	*3,702 50*	—	—	—	—
100,000	5,574 —	*5,589* —	5,542 50	*5,557 50*	5,511 —	*5,526* —	5,479 50	*5,501 50*	5,448 —	*5,477* —	5,416 50	*5,452 50*	—	—	—	—

Bilaga 2.

P. M.

angående accisprocentens beräkning vid skogsbeskattning genom skogsaccis.

Enligt grunderna för 1922 års skogstaxering skall taxeringsvärdet å skogsmark och växande skog beräknas med ledning av en uppskattning av den avkastning, som årligen kan uttagas vid ett efter rationella grunder bedrivet skogsbruk. Denna uppskattning skall tillgå på så sätt, att den genomsnittliga normala årliga virkesavkastningen (boniteten) uppskattas i kubikmeter per hektar skogsmark, varefter den sålunda antagna virkesavkastningens värde i penningar (A) beräknas efter visst för skogen ifråga tillämpligt rotvärde per kubikmeter. Från detta värde avdrages en fjärdedel för kostnader för skogens vård, förvaltning, underhåll m. m. Den därefter återstående nettoavkastningen, som alltså utgör 75 procent av bruttoavkastningen, lägges till grund för värdesättningen av skogsmarken sålunda, att markvärdet per hektar sättes till 3 gånger den årliga nettoavkastningen. Värdet å växande skog skall, om normal skogstillgång förefinnes, taxeras till 13.67 gånger den årliga nettoavkastningen. Är skogstillgången icke normal, jämkas taxeringsvärdet enligt vissa angivna grunder.

Det stadgade förfaringssättet innebär, att den årliga nettoavkastningen vid normal skogstillgång kapitaliseras efter 6 procent räntefot, varigenom det sammanlagda taxeringsvärdet å skogsmark och växande skog erhålles. För bestämmande av fastighetsskatten beräknas en inkomst av 6 procent å detta taxeringsvärde, vilken inkomst tydligen blir lika med den uppskattade nettoavkastningen. Skogsegendomen får därefter deltaga i den kommunala beskattningen med ett efter uttaxeringen i kommunen (s) å denna inkomst beräknat skattebelopp (K). Följande ekvation gäller alltså:

$$K = 0.75 \cdot s \cdot A.$$

Betecknas det på växande skogen belöpande skattebeloppet med K_v, är tydligen, eftersom den växande skogens taxeringsvärde är $13^2/_3$ A eller 82 procent av skogsmarkens och växande skogens sammanlagda taxeringsvärde, som är $16^2/_3$ A,

$$K_v = 0.82 \cdot 0.75 \cdot s \cdot A.$$

Om man nu vill uttaga samma skattebelopp genom en på det avverkade virkets rotvärde (bruttovärdet A) lagd skogsaccis, utgörande p gånger rotvärdet, så erhålles p ur ekvationen

$$p \cdot A = 0.82 \cdot 0.75 \cdot s \cdot A \text{ eller } p = 0.615\ s.$$

Är exempelvis uttaxeringen 10 kronor per 100 kronors inkomst, så är $s = 0.1$ och $p = 0.0615$. Accisen skall alltså i sådant fall utgöra 6.15 procent av rotvärdet. Detta överensstämmer, såsom synes, med det resultat som professor Tor Jonson meddelat i sin till 1921 års kommunalskattekommitté i november 1923 avgivna promemoria angående skogsbeskattning genom fastighetsskatt eller genom skogsaccis.

Det är härvid förutsatt, att hela den nuvarande fastighetsskatten å växande skog skall ersättas med accis. Om däremot endast en del av densamma skall ersättas, måste accisprocenten väljas i motsvarande grad lägre. Då den nuvarande fastighetsskatten utgår efter ett repartitionstal av 0.06, finner man, att mot fastighetsskatt efter repartitionstalet 0.01 svarar en accis av $^1/_6 \cdot 0.615 \cdot s \cdot A$ eller 0.1025 s av rotvärdet.

För de nu anförda beräkningarna äro förutsättningarna desamma som angivits i professor Jonsons promemoria.

Professor Jonson anför emellertid, att vissa förhållanden åstadkomma, att det beräknade teoretiska sambandet mellan fastighetsskatt och accis enligt angivna accisprocenter icke i praktiken kommer att leda till fullt enahanda skattebelopp. Så t. ex. hade man anledning antaga att taxeringsvärdena vid 1922 års taxering sattes så höga, att en genomsnittsavkastning på 6 procent icke kunde uttagas från dem åtminstone under rådande lågkonjunktur och med anlitande av enbart tillväxten. Såsom basis för prissättningen hade nämligen använts virkesprisen för perioden 1912—1919, vilka ovanligt höga pris icke väntades stå sig för den kommande tiden. Detta skulle sålunda föranleda, att ej heller skogsaccis vore att påräkna till så höga belopp, som beräknats, utan accisprocenten skulle, för att ge full kompensation för fastighetsskatten inför inträffad varaktig minskning i avkastningen behöva höjas.

Härvid må dock framhållas, att 1922 års fastighetstaxeringsvärden icke äro avsedda att gälla för framtiden. Om prissättningen å den växande skogen vid nästa fastighetstaxering kommer att ske efter liknande grunder som vid 1922 års taxering, d. v. s. enligt de pris, som för liknande sortiment under ett visst antal av de senaste åren i genomsnitt varit å orten gällande, torde avkastningens penningvärde, om taxeringen i övrigt i verkligheten genomföres efter enahanda grunder som 1922 års taxering, komma att uppskattas lägre än vid sistnämnda taxering. Även om fastighetsskatten å skog nu icke skulle utbytas mot accis, skulle alltså den befarade minskningen i skattebeloppet inträda. Att enbart på grund härav betrakta den ur beräkningarna erhållna accisprocenten såsom för låg är icke motiverat, försåvitt accisen skall motsvara vad som under en längre tidsperiod i genomsnitt skulle kommit att uttagas i fastighetsskatt enligt nu gällande grunder.

Å andra sidan framhåller professor Jonson en del moment, som verka i helt motsatt riktning mot det nyss omnämnda. Han fäster därvid den huvudsakliga vikten vid den omständigheten, att den nuvarande avverkningen i Sverige i hög grad överstiger tillväxten, varigenom en realisation av själva virkeskapitalet årligen äger rum. Detta innebär, att långt högre belopp uttagas, än som vid fastighetstaxeringen antagits utgöra skogens normala och uthålliga avkastning och att ett sålunda förhöjt avverkningsbelopp kommer att, så länge överavverkningen pågår, medföra en skogsaccis, som ger högre inkomst för kommunen än motsvarande fastighetsskatt skulle hava lämnat. Efter att hava meddelat några siffror till stöd för bedömande av överavverkningens ungefärliga storlek anför professor Jonson, att de angivna accisprocenterna därför måste anses som maximibelopp, vilka i den dåvarande skogliga situationen borde avrundas nedåt för att icke överkompensation skulle äga rum, därest viss fastighetsskatt skulle ersättas med accis. Särskilt skulle denna överavverkning förekomma i inre Norrland.

Sedan professor Jonsons promemoria avgavs, har emellertid arbetet med en noggrannare, på marken verkställd uppskattning av vårt lands skogstillgångar fortskridit. Genom riksskogstaxeringsnämndens försorg är för när-

varande en systematisk undersökning av desamma under utförande. Därvid uppskattas även den årliga tillväxten.

Av riksskogstaxeringens resultat att döma (se nämndens underdåniga skrivelse den 20 augusti 1926 samt professor Jonsons artikel i Nordisk Statistisk Tidskrift år 1926, häft. 2—3), synes det kunna ifrågasättas om ej den årliga tillväxten tidigare blivit något för lågt beräknad. Dessa resultat föreligga nu för omkring halva landets skogsmarksareal. Det har härvid visat sig, att — frånsett det i inre Norrland ekonomiskt i stort sett värdelösa lövskogsvirket — speciellt norrlandsskogarna innehålla en större mängd yngre och växtliga bestånd med högre såväl absolut som relativ virkesproduktion än som tidigare antagits.

Riksskogstaxeringens hittills vunna resultat giva icke möjlighet att draga några bestämda slutsatser för landet i dess helhet. Och även om dessa resultat skulle kunna anses giva vid handen, att den årliga tillväxten tidigare blivit för lågt uppskattad, så är därmed icke sagt, att något svar nu kan givas på frågan, huruvida överavverkning äger rum eller icke. Uppskattningen av det årliga uttaget ur skogarna torde nämligen vara ganska approximativ och i behov av kontroll. Det torde vara tillräckligt att erinra därom, att noggrannare kännedom om husbehovsförbrukningens och självgallringens storlek ännu saknas.

Det torde därför föreligga skäl att tills vidare betrakta frågan om överavverkningen såsom en öppen fråga, på vilken ett tillförlitligt svar ännu icke lämnats. Det lär under sådana förhållanden icke kunna göras gällande, att de ur professor Jonsons teoretiska beräkningar framkomna accisprocenterna böra anses som maximibelopp, vilka böra avrundas nedåt för att icke viss överkompensation skall äga rum.

Tvärtom torde det vara berättigat att uttala, att de ifrågavarande accisprocenterna sannolikt skola komma att resultera i accisbelopp, som i genomsnitt motsvara den enligt nuvarande grunder utgående fastighetsskatten å växande skog eller den del därav, som kan komma att ersättas med accis. Vill man emellertid vara på den säkra sidan, med andra ord hava säkerhet för att accisbeloppen i genomsnitt icke skola komma att understiga fastighetsskatten — då synes i varje fall en avrundning *nedåt* av de erhållna accisprocenterna icke kunna tillrådas.

Stockholm i januari 1927.

David Östrand.

Bilaga 3.

P. M.

angående åtgärder till undvikande av eller lindring i internationell dubbelbeskattning med mera.

Inledning.

Under de senare åren hava allt oftare klagomål framställts däröver, att samma inkomst eller förmögenhet blivit föremål för beskattning, såväl i Sverige som i utlandet. I anledning därav har man vid det pågående arbetet med revision av lagstiftningen rörande den direkta beskattningen till stat och kommun ansett sig böra ägna särskild uppmärksamhet åt frågan angående vad som genom lagstiftning lämpligen kan göras till förekommande av eller lindring i sådan dubbelbeskattning. Resultatet av de undersökningar i ämnet, som nu verkställts, föreligger i denna P. M.

Dubbelbeskattningens orsaker.

Orsaken till förevarande slags dubbelbeskattning är i flertalet fall att finna däri, att de bestämmelser i skatteförfattningarna, som reglera skattskyldigheten, i flertalet länder äro alltför omfattande. De personer, som äro bosatta i en viss stat, beskattas i de flesta fall i denna stat såsom *inskränkt skattskyldiga* för all inkomst, som åtnjutits från denna stat eller från utlandet, samt — under förutsättning att förmögenhetsskatt överhuvudtaget förekommer — för all förmögenhet, vare sig den befinnes i staten eller utomlands. På samma sätt beskattas i allmänhet i berörda stat hemmahörande juridiska personer. Men därjämte underkastas de personer, som ej äro bosatta i staten i fråga, ävensom utländska juridiska personer såsom *inskränkt skattskyldiga* en mer eller mindre långt gående beskattning för från staten åtnjutna inkomster eller där nedlagd förmögenhet. Under de senare åren har — särskilt i de stater, som deltagit i världskriget — sistnämnda beskattning allt mera utvidgats, så att densamma ofta omfattar alla eller så gott som alla inkomster, som från staten åtnjutits. Följden härav bliver i regel, att inkomst, som uppburits från en stat av en person, bosatt i en annan stat, eller förmögenhetstillgång, som befinner sig i en annan stat än den stat, där ägaren bor, beskattas i två stater. Med de höga skattetariffer, som numera gälla i flertalet länder, bliva skatteförhållandena för personer, vilka åtnjuta inkomst, som utsättes för dubbelbeskattning, stundom rent av olidliga; fall, då över 50 procent av inkomsten åtgått till utgörande av skatt i två stater, kunna icke betecknas som sällsynta; något enstaka fall har t. o. m. omtalats, då skattskyldigheten på grund av dubbelbeskattning och under inverkan av särskilda ogynnsamma omständigheter i övrigt överstigit 100 procent.

Försök utomlands att genom lagstiftning undvika dubbelbeskattning.

Undantagsvis hava emellertid skatteförfattningarna för att minska risken för dubbelbeskattning mildrat de oinskränkt skattskyldigas skatteplikt beträffande från utlandet åtnjutna inkomster eller i utlandet nedlagd förmögenhet. Så äro t. ex. i Norge bosatta fysiska personer eller där hemmahörande juridiska personer i allmänhet skattskyldiga i nämnda land endast för hälften av inkomst av fast egendom eller av näring i annat land samt helt fritagna från förmögenhetsskatt å sådana tillgångar. Liknande lättnader i beskattningen medgivas i några kantoner i Schweiz för inkomster, åtnjutna av rörelse utomlands.

I några stater hava försök gjorts med att genom mera omfattande bestämmelser undgå dubbelbeskattning. Som exempel kan anföras, att i nederländsk lagstiftning stadgas, att om en i Nederländerna bosatt inländsk medborgare med avseende å fast egendom i utlandet eller med avseende å yrke eller näring, som drives utomlands, är underkastad skatt, som utgår till främmande stat för inkomsten, skall hans inkomstskatt i Nederländerna minskas med den skatt, som enligt den nederländska lagen om inkomstskatt belöper å en inkomst lika med den del av hans inkomst, som består i avkastning av ifrågavarande fastighet, yrke eller näring. En liknande föreskrift gäller i Nederländerna även rörande förmögenhetsskatten. — I Förenta staterna avräknas från den skatt, som den skattskyldige inländske medborgaren där skall utgöra, den skatt, som han faktiskt betalt i utlandet för inkomst, åtnjuten därifrån. Men det belopp, som avdrages, får ej överstiga ett angivet maximum. — För inkomst, som är underkastad beskattning såväl i Storbritannien som i någon av dess dominions, efterskänkes ömsesidigt viss del av skatten efter tämligen invecklade grunder. — I detta sammanhang bör omnämnas, att i vissa länders skatteförfattningar intagits bestämmelser därom att, under förutsättning av ömsesidighet, medborgare i annat land befrias från skattskyldighet för visst slag av inkomst.

Skattetraktater mellan utländska stater.

I allmänhet hava emellertid staterna ej varit villiga att söka lösa dubbelbeskattningsproblemet genom lagstiftningsåtgärder, vilka inneburit ett ensidigt avstående av skatt utan motsvarande uppoffring från andra staters sida. Många länder hava däremot sökt tillgodose önskemålet om undvikande av dubbelbeskattning genom traktater, i vilka beträffande varje slags inkomstkälla eller förmögenhetstillgång bestämmes, huruvida beskattningen skall ske i den stat, där inkomsttagaren, respektive ägaren av förmögenhetstillgången är bosatt eller hör hemma, eller inom stat, där inkomsten förvärvas, respektive förmögenhetstillgången befinner sig. Vissa länder, där intresset för sådana traktater varit stort, hava redan avslutat skatteöverenskommelser med flertalet av sina grannländer. Andra stater hava däremot ännu ej ingått något skatteavtal. Det är emellertid att förvänta, att även sistnämnda stater småningom komma att begagna sig av berörda väg till lindring av det skattetryck, för vilket en del av deras medborgare utsättes genom dubbelbeskattningen.

Nationernas förbunds behandling av denna fråga.

I detta sammanhang torde jämväl böra nämnas, att såväl frågorna om skattetraktater som om åtgärder i övrigt till den internationella dubbelbeskattningens undvikande sedan flera år tillbaka varit föremål för behandling hos Nationernas förbund. Några utredningar i ämnet, vilka verkställts genom dess finanskommittés försorg, hava offentliggjorts, men eljest är resultatet av förbundets arbete i denna del icke känt.

Lagförslag i Sverige till undvikande av dubbelbeskattning.

I Sverige har — efter det bestämmelserna om skattskyldighet i 3 och 12 §§ förordningen om inkomst- och förmögenhetsskatt och 10 § förordningen angående bevillning av fast egendom samt av inkomst erhållit sin nuvarande lydelse genom förordningar den 19 november 1920 — fråga vid något tillfälle varit uppe om lagstiftningsåtgärder för lindring i dubbelbeskattning. I sådant hänseende erinras om, att å möte i Stockholm år 1921 mellan representanter för regeringarna i Sverige, Danmark och Norge för åstadkommande av likartade bestämmelser i de tre rikena angående beskattning av utlänningar enighet vanns därom, att i de svenska och danska skatteförfattningarna borde — i likhet med vad som redan gällde enligt de norska skattelagarna — intagas bestämmelser om att personer, som vore skattskyldiga för inkomst av utomlands belägen fast egendom, icke skulle beskattas för mera än hälften av denna inkomst, samt att förmögenhetsskatt ej skulle utgöras för sådan fast egendom. Förhandlingarna å mötet i denna del föranledde emellertid ingen ändring av den svenska eller den danska skattelagstiftningen. Av visst intresse är jämväl, att ovannämnda representanter för de skandinaviska regeringarna anslöto sig till den uppfattningen, att en vistelse under åtminstone sex månader i något av berörda länder borde därstädes grunda oinskränkt skattskyldighet.

De av 1921 års kommunalskattekommitté utarbetade bestämmelserna om skattskyldighet beträffande kommunal repartitionsskatt, utgående för inkomst, äro i huvudsakliga delar intagna i 49 § av förslaget till kommunalskattelag (här nedan kallat »kommunalskattelagförslaget»). För statsbeskattningens vidkommande hava bestämmelser i ämnet utarbetats av före detta presidenten Albert Petersson i 6 och 12 §§ av hans förslag till förordning angående statlig inkomst- och förmögenhetsskatt (här nedan kallat »förslaget till statsskatteförordning»).

Skattetraktater mellan Sverige och utländska stater.

Frågan om ingående av traktater med främmande stater till förekommande eller lindring av dubbelbeskattning har även i Sverige på senare tid tillvunnit sig intresse. I 1910 års bevillningsförordning 14 § (sedermera 15 §) intogs ett stadgande, som berättigade Konungen att med annat lands regering ingå överenskommelse om särskilda grunder för fördelning i skatteavseende mellan Sverige och det andra landet av inkomst av näring, som idkats under sådana förhållanden, att näringsidkaren vore för inkomst av näringen skattskyldig inom bägge länderna, men den begränsade räckvidden av stadgandet förhindrade detsammas användning i och för avslutande av traktater av mera allmän innebörd. Med stöd av detta stadgande har emellertid en överenskommelse ingåtts med Norge den 18 januari 1913 angående fördelning i skatteavseende mellan Sverige och Norge av Luossavaara-Kiirunavaara aktiebolags inkomst. Under de senaste åren har problemet rörande dubbelbeskattnings undvikande ytterligare aktualiserats, och särskilt har fråga uppkommit angående avslutande med utländska stater av traktater, innefattande generella föreskrifter rörande alla inkomstarter och alla slags förmögenhetstillgångar. Som det ansetts lämpligt att lämna Kungl. Maj:t möjlighet att utan riksdagens hörande ingå sådana överenskommelser, har den 22 maj 1925 utfärdats en förordning med föreskrifter angående medgivande i vissa fall av undantag från gällande bestämmelser om inkomst- och förmögenhetsskatt m. m. (Svensk förf.-samling nr 155/1925, här nedan kallad »1925 års undantagsförordning»). Enligt denna förordning äger Kungl. Maj:t — därest inkomst eller förmögenhet, som skall tagas till beskattning

enligt förordningen om inkomst- och förmögenhetsskatt, eller inkomst, som skall tagas till beskattning enligt bevillningsförordningen, tillika är underkastad beskattning i främmande stat — att till förekommande av eller lindring i en dylik dubbelbeskattning, med den främmande statens regering träffa överenskommelse om fördelning i beskattningshänseende mellan Sverige och den främmande staten av inkomsten eller förmögenheten eller ock att, under förutsättning av ömsesidighet i tillämpliga hänseenden, förordna att viss inkomst eller viss förmögenhet eller inkomst eller förmögenhet av visst slag skall helt eller delvis vara fri från taxering här i riket.

På grund av omförmälda bestämmelse i 1925 års undantagsförordning har ännu ej avslutats någon traktat med främmande makt, men underhandlingar i sådant hänseende hava inletts.

Allmän motivering.

Lagstiftningsåtgärder till undvikande eller lindring av dubbelbeskattning.

Undvikande eller lindring av dubbelbeskattning annorledes än genom traktater.

Den första fråga, som vid en undersökning i förevarande ämne framställes, är, om till undvikande eller lindring av sådan dubbelbeskattning, varom nu är fråga, de svenska bestämmelserna om skattskyldighet kunna i någon avsevärd mån mildras. Svaret lärer utan tvivel bliva nekande, åtminstone så länge de utländska stränga skattskyldighetsbestämmelserna äro gällande. Härmed är likväl icke sagt, att icke vissa speciella föreskrifter angående skattskyldigheten kunna anses alltför tryckande och böra i någon mån modifieras. Vid den undersökning rörande stadgandena angående oinskränkt och inskränkt skattskyldiga, som kommer att göras här nedan, bör givetvis även sistnämnda synpunkt beaktas.

De system för dubbelbeskattningens undvikande eller lindrande, som användas i Nederländerna och Förenta staterna (se ovan), torde ej heller kunna förordas.

I detta sammanhang bör omnämnas ännu en möjlighet att — annorledes än genom traktat — bereda lindring i skattetrycket vid dubbelbeskattning, nämligen genom efterskänkande av skatt. En sådan anordning torde kunna vara att förorda i enstaka fall men kan givetvis aldrig bliva mera än en nödfallsutväg. I en särskild avdelning här nedan skall denna fråga utförligare behandlas.

Det blir således så gott som uteslutande genom skattetraktater som från svensk sida lösningen av dubbelbeskattningsproblemet får sökas. Den följande redogörelsen kommer följaktligen att i all huvudsak ägnas åt frågor, som röra skatteöverenskommelser med främmande makter.

Lagstiftningsåtgärder till underlättande av avslutandet av skattetraktater.

Mot den ovan angivna huvudbestämmelsen i 1925 års undantagsförordning lärer knappast något vara att anmärka. Enär det emellertid av skattetekniska skäl ansetts lämpligt, att hela denna förordning upphäves och dess stadganden införas i kommunalskattelagen och förordningen angående statlig inkomst- och förmögenhetsskatt, hava i de nedan intagna förslagen till ändringar i förslagen till sådana författningar ifrågavarande

bestämmelser införts i ett särskilt kapitel med undantagsbestämmelser under 105 § kommunalskattelagen och 29 § förordningen angående statlig inkomst- och förmögenhetsskatt.

Emellertid har det visat sig, att 1925 års undantagsförordning icke ger tillräckliga möjligheter för att underhandlingar angående allmänna skattetraktater mellan Sverige och främmande makter skola kunna medföra gott resultat. Berörda förordning lämnar nämligen allt för litet rörelsefrihet. Förordningen torde varit tillräcklig, om i de utländska författningarna stadgandena om skattskyldighet överensstämde med de svenska samt om de särskilda begrepp och definitioner, som utbildats i utländsk skattelagstiftning och rättsvetenskap, överensstämde med motsvarande, av oss tillämpade. Men om så ej är förhållandet, är en förordning sådan som 1925 års undantagsförordning, vilken allenast medgiver ett *avstående* av beskattningsrätt i större eller mindre mån, icke tillfyllest för att åstadkomma en generell uppgörelse. Innan två stater, som vilja med varandra ingå skattetraktater, skrida till en uppdelning i beskattningshänseende av olika slags inkomster och förmögenhetstillgångar sins emellan, måste nämligen enighet vinnas angående vissa rättsregler och vissa begrepp, t. ex. att skattskyldighet i allmänhet i båda staterna grundas på att den skattskyldige är där bosatt och icke i den ena staten beror på medborgarskap och mantalsskrivningsskyldighet, att at begreppet »bosatt» icke gives olika omfattning, att icke den ena staten låter förhållandena vid årsskiftet vara avgörande för, om en person skall anses där bosatt, under det att den andra staten därvidlag tar hänsyn till omständigheterna under hela beskattningsåret,[1] att med begreppen fast egendom, rörelse etc. menas i huvudsak detsamma i både rikena, att definitionen å begreppet »fast driftställe» ej är föremål för delade meningar o. s. v. Som det ej lärer givas två stater, i vilkas lagstiftning alla dessa frågor lösas på samma sätt, är det ofrånkomligt, därest en allmän traktat skall kunna åstadkommas, att staterna avtalsvis i viss utsträckning frångå berörda, hos dem vedertagna begrepp och allmänna rättsregler; så har även skett i de skatteavtal, som redan slutits mellan utländska stater.[2] Ett sådant förhållande kan synas mindre tilltalande; det kommer nog att leda till vissa svårigheter såväl för de skattskyldiga som för taxeringsmyndigheterna. Och givetvis bör vid sådant förhållande tillses, att vid traktatens ingående varsamhet iakttages, och att mot varandra stridande principer i de särskilda traktaterna om möjligt icke komma att tillämpas. Men helt undvikas kunna ej sådana modifikationer i gällande lagstiftning. Dessa modifikationer kunna föranleda en minskning av skattskyldigheten, såsom förutsättes i 1925 års undantagsförordning, men lika ofta torde de i stället åstadkomma en ökning därav.

[1] Angående begreppen »taxeringsår» och »beskattningsår» hänvisas till 96 § kommunalskattelagförslaget.

[2] Som exempel å hur olika villkoren för skattskyldighet angivas, omnämnas här bestämmelserna i detta hänseende i tre traktater, som Tjeckoslovakien avslutat med andra makter. Enligt traktaten den 18 februari 1922 med *Österrike* beskattas flertalet inkomster, där den skattskyldige är bosatt eller vistas under minst 8 månader. Är skattskyldig bosatt i båda länderna, avgör i regel medborgarskapet, var beskattningen sker. Jämlikt traktaten med *Italien* av den 1 mars 1924 sker beskattningen i allmänhet där den skattskyldige är bosatt — om 8 månaders vistelse talas ej. Är den skattskyldige bosatt både i sistnämnda stat och Tjeckoslovakien, sker uppdelningen av beskattningsrätt enligt särskild överenskommelse. I traktaten med *Polen* finnas liknande bestämmelser; dock stadgas, att om den skattskyldige är bosatt i båda de fördragsslutande staterna, uppdelning sker av beskattningsrätten i förhållande till vistelsetiden i vardera staten.

Framhållas måste likväl, att den ökning av skattskyldigheten, varom här talas, icke för den skattskyldige, som därav beröres, kommer att betyda en skärpt beskattning, eftersom densamma i verkligheten endast innebär en överflyttning av skattskyldighet från den utländska staten till Sverige. Om exempelvis i den svenska skattelagstiftningen intages den definition å »fast driftställe», som i 66 § kommunalskattelagförslaget angives, men i skattetraktat med annan stat skulle bestämmas, att jämväl agentur vore att anse såsom fast driftställe, innebure beskattning för rörelseinkomst här i riket av en utomlands bosatt person, som härstädes hade en agent, otvivelaktigt en utvidgning av skattskyldigheten i förhållande till gällande skatteförfattningar, men för den skattskyldige behövde detta ej innebära någon ökning av hans skattebörda, då en motsvarande skattelindring för honom inträdde i utlandet. Ibland komme en sådan överflyttning av skattskyldighet t. o. m. att för honom innebära en fördel.

Fråga om ökning av beskattningsrätten traktatsvis kan för övrigt förekomma även beträffande de speciella föreskrifterna om inskränkt skattskyldighet (jfr 49 § kommunalskattelagförslaget och 6 och 12 §§ förslaget till statsskatteförordning). Såsom ovan anförts, kommer i regel vid avslutande av en allmän skattetraktat mellan Sverige och utländsk stat en uppdelning av beskattningsrätten att äga rum, så att för varje särskild inkomstart eller varje slags förmögenhetstillgång utredes, huruvida beskattningen bör ske inom den stat, där inkomsttagaren, respektive ägaren av förmögenhetstillgången är bosatt eller hör hemma, eller inom den stat, där inkomsten förvärvas, respektive förmögenhetstillgången befinner sig. Om den svenska beskattningen till stat och kommun träffar *såväl* här i riket förvärvad inkomst, respektive här befintlig förmögenhet av visst slag, som uppbäres, respektive äges av utomlands bosatt fysisk person eller utländsk juridisk peron, *som ock* utomlands förvärvad inkomst, respektive därstädes befintlig förmögenhet av samma slag, som uppbäres, respektive äges av här i riket bosatt fysisk person eller svensk juridisk person — vilket t. ex. enligt kommunalskattelagförslaget och förslaget till statsskatteförordning är förhållandet med inkomst av fast egendom eller av rörelse — så kan vilketdera som helst av dessa resultat åstadkommas genom medgivande av lättnader i skattskyldigheten. Däremot kan icke på grund av samma lagförslag detta ske beträffande inkomst av tjänst eller inkomst genom utdelning å aktier eller likartade värdepapper. Ty om man t. ex. skulle vilja traktatsvis bestämma, att sådan inkomst beskattades allenast i det land, därifrån den tillflutit inkomsttagaren, skulle i allt fall inkomst av nämnda slag, vilken härifrån tillflutit utomlands bosatt inkomsttagare, icke kunna, utan utökning av den eljest gällande skattskyldigheten, här bliva underkastad kommunalskatt. Och en traktatsföreskrift, att vinst genom icke yrkesmässig försäljning av fastighet skulle beskattas i det land, där fastigheten ligger, komme med avseende å innehållet i ovannämnda författningsförslag att medföra, att utomlands bosatt person, som åtnjutit vinst genom sådan försäljning av svensk fastighet, icke utan särskild föreskrift därom kunde här i riket beskattas för vinsten vare sig statligt eller kommunalt.

Med avseende å vad sålunda anförts, kunde det ifrågasättas, huruvida icke bestämmelser om rätt för Konungen att på grund av skattetraktat föreskriva ökning av skattskyldighet, borde utarbetas. Bestämmelserna, som skulle utgöra ett komplement till stadgandet i 1925 års

undantagsförordning om rätt för Konungen att på grund av traktat avstå från beskattning av inkomst eller förmögenhet, skulle intagas i kommunalskattelagen och i förordningen angående statlig inkomst- och förmögenhetsskatt. Den bestämmelse, som skulle införas i förordningen, kunde erhålla ungefär följande innehåll:

»Därest regeringen i annat land förklarar, att statlig beskattning därstädes icke kommer att äga rum eller att lindring i sådan beskattning kommer att medgivas beträffande enligt denna förordning skattepliktig inkomst, som uppbäres av i berörda land bosatt person eller av medborgare i nämnda land eller av därstädes hemmahörande juridisk person och för vilken inkomst skattskyldighet enligt bestämmelserna i 6 § 1 mom. b) eller d) icke föreligger, eller beträffande enligt denna förordning skattepliktig förmögenhet, som icke är här i riket nedlagd, men som äges av person, varom ovan säges, må Konungen, därest särskilda skäl därtill föranleda, efter överenskommelse med berörda regering förordna, att sådan inkomst eller förmögenhet skall helt eller delvis här i riket tagas till beskattning enligt denna förordning.»[1]

En dylik bestämmelse om överflyttning av skattskyldighet har emellertid icke intagits i författningsförslagen. Det har nämligen ansetts tvivelaktigt, om en sådan utvidgning av den Konungen enligt 1925 års undantagsförordning tillerkända befogenheten rörande beskattningsrätten verkligen borde ske. Det torde få förutsättas, att allmänna skattetraktater i alla fall komma att föreläggas riksdagen till godkännande. Bestämmelsen har emellertid här intagits, då ståndpunkttagandet till den däri uttalade principen kan äga viss betydelse vid bedömandet av de frågor, som i det följande komma att behandlas.

Om nu de svenska skatteförfattningarna moderniseras och komma att förete mindre avvikelser från utomlands gällande föreskrifter — särskilt gäller detta bestämmelserna om förutsättningarna för oinskränkt skattskyldighet — kommer givetvis behovet av utvidgning av skattskyldigheten vid slutande av dubbelbeskattningstraktater att bliva mindre, Samma förhållande bleve givetvis följden, om skattskyldigheten beträffande utomlands bosatta fysiska och utländska juridiska personer gjordes mera omfattande.

I anledning av vad sålunda anförts kommer här nedan att verkställas en undersökning, huruvida och i vad mån en modernisering eller skärpning av bestämmelserna om skattskyldighet skulle kunna verkställas. Beträffande särskilt skärpningen kan likväl ej bortses ifrån att även skäl tala däremot. Ty uppenbarligen måste all hänsyn tagas även till förhållandena beträffande de länder med vilka dubbelbeskattningsöverenskommelser ej finnas. Ett riktigt avvägande av betydelsen av de olika intressen, som beröras av förevarande spörsmål, är självfallet nödvändigt. En ändring av skattskyldighetsbestämmelserna synes ej böra ske i annan mån än den kan betraktas som i och för sig skälig och lämplig.

[1] Den utvidgning av skattskyldighet, varom här är fråga, gäller således ej annan inkomst eller förmögenhet än sådan, som enligt bestämmelserna i förslagen till skatteförfattningar är här i riket skattepliktig, ehuru skattskyldighet för densamma icke föreligger jämlikt 49 § kommunalskattelagförslaget eller 6 eller 12 § förslaget till statsskatteförordning (således ej inkomst, som omförmäles i 25 § kommunalskattelagförslaget eller sådan förmögenhet, som angives i 9 § 2 mom. i nämnda förslag till förordning).

Oinskränkt skattskyldiga.

Skattskyldighetens omfattning.

Bestämmelserna om att flertalet skattskyldiga böra beskattas här i riket för all inkomst, vare sig den förvärvats här i riket eller å utländsk ort, och för all den förmögenhet, de äga, vare sig här eller utrikes, lära böra bibehållas. Det torde saknas vägande skäl för att annorledes än genom traktat eftergiva skattskyldighet beträffande fast egendom utomlands på sätt de delegerade vid det ovannämnda interskandinaviska mötet i Stockholm år 1921 föreslagit. Och någon grund för andra undantag från bestämmelserna lärer ej heller föreligga.

Juridiska personers skattskyldighet.

Vad härefter angår frågan, vilka som böra hänföras till de oinskränkt skattskyldiga, så synes denna beträffande de juridiska personerna ej erbjuda större svårigheter. För deras vidkommande hava bestämmelser intagits i 49 § av kommunalskattelagförslaget och i 6 § av förslaget till statsskatteförordning, vilka förslag i vissa hänseenden förändrats och kompletterats i ett av skatteberedningen utarbetat betänkande angående beskattning av inländska juridiska personers inkomst och förmögenhet. Enligt dessa bestämmelser hänföras utländska juridiska personer aldrig till de oinskränkt skattskyldiga, varemot de svenska juridiska personerna alltid räknas till denna grupp — att beträffande vissa av de sistnämnda full skattskyldighet jämlikt bestämmelserna i ovanberörda förslag ej föreligger överhuvud taget, är ett förhållande, som i detta sammanhang saknar intresse. Mot ifrågavarande anordning av de juridiska personernas skattskyldighet lärer här intet vara att erinra.

Fysiska personers skattskyldighet enligt förslagen till skatteförfattningar.

De för närvarande gällande bestämmelserna om fysiska personers oinskränkta skattskyldighet uppställa fordran såväl å svenskt medborgarskap som ock å mantalsskrivningsskyldighet här i riket. De hava emellertid frångåtts i kommunalskattelagförslaget (49 §) och i förslaget till statsskatteförordning (6 och 12 §§), vilka förslag i stället såsom förutsättning i berörda hänseende föreskriva, att den skattskyldige skall vara här i riket bosatt. Huruvida någon är att anse som bosatt här i riket eller ej, skall i allmänhet bedömas efter förhållandena vid taxeringsårets ingång (65 § kommunalskattelagförslaget). Angående orsaken till de föreslagna ändringarna i gällande lagstiftning hänvisas till kommunalskattekommitténs betänkande (sid. 441 och följande) samt till förslaget till statsskatteförordning (sid. 20 och följande).

Utländsk lagstiftning.

I utländska skattelagstiftningar äro förutsättningarna för oinskränkt skattskyldighet för fysiska personer mycket olika. Mantalsskrivningsskyldighet såsom direkt grund för sådan skattskyldighet är en speciellt svensk anordning och torde sakna motsvarighet annorstädes. Skattskyldighetens beroende av medborgarskap är numera i allmänhet övergivet men förekommer likväl ännu (t. ex. i Finland). Mycket allmän är däremot förutsättningen, att den skattskyldige är i riket bosatt, men detta uttryck har i de särskilda lagstiftningarna en mycket varierande innebörd. Än beskrives det så, att en person samtidigt kan vara bosatt å flera orter (se t. ex. den tyska bestämningen: »Einen Wohnsitz im Sinne der Steuergesetze hat jemand da, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die auf die Absicht der Beibehaltung einer solchen schliessen lassen»), än angives orten, där den skattskyldige är bosatt så, att allenast *en* sådan ort

vid en viss tidpunkt är tänkbar (se t. ex. i den schweiziska lagstiftningen för den federala krigsskatten: »Le domicile de toute personne est au lieu où eller réside avec l'intention de s'y établir.» Eller i belgisk lagstiftning: »Le domicile est le lieu où l'on a son principal établissement»). Ganska vanligt är, att skatteförfattningarnas definitioner av förevarande begrepp avvika från den civilrättsliga beskrivningen därå. Mera sällsynt är, att avgörandet om en person är bosatt eller ej i en stat bestämmes allenast av förhållanden vid en viss tidpunkt, såsom årsskiftet (detta förekommer dock, exempelvis i Norge); vanligen få i sådant hänseende omständigheterna under hela beskattningsåret betydelse, och intet hindrar, att en person anses i beskattningshänseende bosatt och således oinskränkt skattskyldig under allenast en del av sistnämnda år samt icke bosatt och alltså endast inskränkt skattskyldig under återstoden av året. Ganska vanligt är vidare, att personer, som icke äro i ett rike bosatta men därstädes stadigvarande vistas, bliva därstädes oinskränkt skattskyldiga (ofta erfordras då en viss minimitid för vistelsen, t. ex. ett år eller sex månader). Till tillfällig vistelse eller tillfälliga avbrott i stadigvarande vistelse brukar hänsyn ej tagas (se t. ex. de tyska skatteförfattningarnas beskrivning å vistelse med rättslig betydelse: »Einen gewöhnlichen oder dauernden Aufenthalt im Sinne der Steuergesetze hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die auf die Absicht schliessen lassen, an diesem Orte oder in diesem Lande nicht nur vorübergehend zu verweilen»).

Stadgandenas betydelse för dubbelbeskattningsproblemet.

Till belysande av dessa stadgandens betydelse för dubbelbeskattningsproblemet och därmed sammanhängande frågor kan ett exempel anföras: Om vi tänka oss, att Sverige avslutat en skattetraktat med en stat A, i vilken såsom oinskränkt skattskyldig anses där bosatt person, samt frågan, om personen är där bosatt, bestämmes efter förhållandena under hela beskattningsåret, kommer — därest begreppet »bosatt» icke i traktaten definierats, samt Sveriges skattelagstiftning överensstämmer med kommunalskattelagförslaget och förslaget till statsskatteförordning — dubbelbeskattning i vissa fall och skattefrihet i vissa andra fall att inträda. För att belysa detta tänka vi oss vidare, att i traktaten bestämts, att ränteinkomst beskattas allenast i den stat, där inkomsttagaren bor, att en person X bor i A första hälften av beskattningsåret och i Sverige under årets andra hälft, samt att han åtnjuter räntor under vardera hälften av året till belopp av 10,000 kronor. Han blir då taxerad i Sverige, där han varit bosatt vid beskattningsårets utgång, för hela sin inkomst, 20,000 kronor, och i A för inkomst under första halvåret 10,000 kronor, vadan således 10,000 kronor beskattas dubbelt, oaktat skattetraktaten innehåller bestämmelse om beskattningsorten för ränteinkomst. Om X däremot skulle bo i Sverige under första halvåret och i A under andra halvåret, skulle, under i övrigt enahanda förutsättningar, han icke alls taxeras i Sverige, och i A skulle han beskattas för allenast 10,000 kronors inkomst, i följd varav beskattning utebleve beträffande 10,000 kronor. Enligt traktaten kan visserligen Sverige beskatta sistnämnda belopp, men lagstiftningen lägger hinder i vägen därför.

Liknande ojämnheter i beskattningen kunna givetvis alltid inträffa, då stater, i vilka förutsättningarna för skattskyldighet bestämmas olika, icke traktatsvis enats om samma föreskrifter i ämnet.

Som, på sätt ovan anförts, flertalet utländska lagstiftningar icke bestämma den oinskränkta skattskyldigheten efter förhållandena vid års-

skiftet och det således i allmänhet lärer finnas föga utsikt att vid traktatsförhandlingar med främmande stat utverka skattskyldighetens bestämmande efter de i svensk skattelagstiftning gällande principerna, torde sådana förhandlingar antagligen bliva resultatlösa, därest icke riksdagen samtycker till att i traktat förutsättningarna för skattskyldigheten bestämmas efter grunder, avvikande från den svenska lagstiftningens. En sådan avvikelse, som i allmänhet lärer innebära ett betydande avsteg från de svenska beskattningsprinciperna, torde dock vara ägnad att bereda svårigheter såväl för beskattningsmyndigheterna som för de skattskyldiga, som därav beröras.

Skall skattskyldigheten bestämmas efter förhållandena vid årsskiftet?

Berörda omständigheter hava föranlett, att man tagit i övervägande lämpligheten av en omändring av den svenska lagstiftningen sålunda, att förutsättningarna för oinskränkt skattskyldighet bestämmas på ett sätt, som mera än de i kommunalskattelagförslaget och i förslaget till statsskatteförordning intagna stadgandena i ämnet är i överensstämmelse med modern skattelagstiftning. Särskilt har därvid förts på tal frågan om att övergiva anordningen med skattskyldighetens bestämmande efter förhållandena vid årsskiftet och att i stället i nämnda avseende taga hänsyn till omständigheterna under hela beskattningsåret, vilket, såsom ovan antytts, skulle kunna föranleda, att en person bleve oinskränkt skattskyldig för en del av beskattningsåret och inskränkt skattskyldig för återstoden av året. För en sådan reform kan för övrigt anföras, att beskattningen torde bliva mera rättvis, om det för närvarande gällande summariska bestämmandet av skattskyldigheten efter förhållandena vid en viss tidpunkt upphör.

Invändning torde likväl måhända komma att framställas emot en sådan anordning, som föranleder, att beskattningsmyndigheterna måste besväras med undersökning av den skattskyldiges bostadsförhållanden under hela beskattningsåret. Invändningen bör kunna med framgång bemötas därmed, att fråga allenast är om ett mindre antal fall — till undvikande av varje missförstånd bör redan nu framhållas, att fråga ej är om att låta förevarande regel om skattskyldighetens bestämmande i förhållande till utländska stater även gälla i frågor om rätt beskattningsort svenska kommuner emellan — samt att, om principen i fråga ej godtages i lagstiftningen, densamma dock, om allmänna skatteavtal med främmande makter skola avslutas, torde komma att traktatsvis inträngа i det svenska beskattningssystemet och göra detsamma mera invecklat än detsamma eljest skulle hava blivit.

Emellertid bör omnämnas, att det ifrågasatts att låta med förevarande reform anstå, till dess 1924 års uppbördssakkunniga blivit färdiga med det förslag till uppbörds- och indrivningsväsendets omläggning, varmed arbete för närvarande pågår. För att ifrågavarande stadganden om skattskyldigheten skola kunna effektivt tillämpas erfordras nämligen vissa uppgifter till beskattningsmyndigheterna om vederbörandes bostadsförhållanden och måhända även vissa kontrollåtgärder, varom föreskrifter lämpligen böra utarbetas i sammanhang med de uppbördssakkunnigas förslag. Häremot kan dock med fog göras gällande, att det är praktiskt, att samtliga de materiella bestämmelserna rörande beskattningen i ett sammanhang fastställas för att sedan utgöra underlag för de uppbördssakkunnigas arbete.

Innebörden av begreppet »bosatt».

Det i anvisningarna till 49 § av kommunalskattelagförslaget intagna stadgandet, att såsom bosatt här i riket räknas den, som här har sitt egentliga bo och hemvist, har bibehållits med ett tillägg, varom nedan förmäles. Den i svensk lagstiftning gällande grundsatsen, att en person ej kan anses såsom bosatt vid en viss tidpunkt å mera än en ort, bör alltjämt bestå.

Stadigvarande vistelse såsom förutsättning för oinskränkt skattskyldighet.

Emellertid torde skäl finnas för att utsträcka den oinskränkta skattskyldigheten jämväl till fall, då personer här i riket stadigvarande vistas utan att vara härstädes bosatta. Behovet av en föreskrift i detta hänseende framträdde tydligt under kristiden, då utlänningar under långa tider uppehöllo sig i Sverige, boende å hotell eller pensionat, utan att bliva föremål för beskattning från svensk sida. I en del fall påfördes de visserligen slutligen skatt, såsom om mantalskrivningsskyldighet för dem förelegat, men detta kunde likväl författningsenligt ej ske, förrän på grund av vistelsens långvarighet eller andra omständigheter man kunde betrakta dem såsom här bosatta. Lämpligheten av att i svensk lagstiftning — i överensstämmelse med vad som gäller i åtskilliga utländska staters författningar — fastslå oinskränkt skattskyldighet i förevarande fall torde vara otvivelaktig. Av skatteteknisk skäl hava jämlikt anvisningarna till 49 § i nedan införda förslag till ändrad lydelse av vissa paragrafer i kommunalskattelagförslaget personer, som ej i Sverige haft sitt egentliga bo och hemvist, men härstädes stadigvarande vistats, inordnats bland de här i riket *bosatta*, varigenom »bosatt»-begreppet i beskattningshänseende fått en utvidgad innebörd, som ej överensstämmer med mantalsskrivningsförordningens bestämmelser. Måhända kan lämpligheten härav diskuteras ur vissa synpunkter, och det är naturligtvis möjligt, att föreskrifterna i ämnet kunna, utan att alltför mycket tynga skatteförfattningarna, på annat sätt avfattas med bibehållande av det hittills omfattade »bosatt»-begreppet. Emellertid — även om så sker — är det ej uteslutet, att begreppet ifråga *traktatsvis* kommer att undergå modifikationer, så att avvikelse från mantalsskrivningsförordningens stadgande härutinnan inträder. Som ovan nämnts, är det för övrigt ej sällsynt i utländsk lagstiftning, att det skatteteknisk »bosatt»-begreppet bestämmes annorlunda än det civilrättsliga, och förebilder till den ovan föreslagna skatteteknisk anordningen saknas ej.[1]

Någon särskild definition å begreppet stadigvarande vistelse (jfr ovan sid. 44* den tyska beskrivningen däråå) torde ej vara erforderlig. I anvisningarna till 49 § i nedan införda förslag till ändrad lydelse av vissa paragrafer i kommunalskattelagförslaget framhålles, att tillfälligt avbrott i stadigvarande vistelse saknar juridisk betydelse. Stadigvarande vistelse samtidigt å flera orter lärer knappast kunna tänkas förekomma; i motsatt fall borde i 64 § i kommunalskatteförslaget intagas en föreskrift till bestämmande av hemortskommunen i det fall, att en person samtidigt vore bosatt — d. v. s. vistades — å flera orter.[2] I detta sammanhang framhålles, att anvisningarna till 49 § i förslaget till ändring av vissa paragrafer

[1] Se för Norges vidkommande: Skattelov for landet § 17 sista stycket: »Utlendinger ansees i ethvert tilfelle bosatt her i riket når de den 1 januar har opholdt sig her uavbrutt i minst 1 år.»

[2] Enligt tysk rätt lär stadigvarande vistelse samtidigt å flera orter anses kunna förekomma. (Se Dr. Erich Stoltz och Dr. Karl Schröder: Die deutschen Reichssteuergesetze unter besonderer Berücksichtigung von Wohnsitz und Aufenthalt sowie Einkommen und Vermögen im Ausland sid. 24.)

i kommunalskattelagförslaget äro så avfattade, att vistelse endast subsidiärt kan grunda oinskränkt skattskyldighet, d. v. s. allenast om den skattskyldige ej eljest skall anses här i riket bosatt. En person betraktas således ej såsom här i riket bosatt samtidigt å två orter, därför att han å en ort har sitt stadgivarande bo och hemvist och å en annan ort under samma tid stadigvarande vistas.

Det har ifrågasatts, huruvida icke i lagtexten borde angivas en minimitid (t. ex. sex månader), som vistelsen måste hava omfattat, för att oinskränkt skattskyldighet skulle grundas. Skattetekniska svårigheter kunna dock inställa sig, om en sådan tid sträcker sig över två beskattningsår. Om t. ex. en person vistas här i riket från den 1 november 1926 till den 1 juni 1927, blir det först i maj 1927 klart, huruvida han för tiden den 1 november—den 31 december 1926 är i Sverige oinskränkt skattskyldig, men en undersökning därutinnan medhinnes måhända ej av 1927 års taxeringsnämnd. För övrigt torde den föreslagna bestämmelsen — utan minimitid — möjliggöra en smidigare tillämpning och kommer antagligen icke att bereda beskattningsmyndigheterna några svårigheter.[1] Att i vissa fall — intill dess erforderliga kontrollföreskrifter utarbetats — utlänningars stadigvarande vistelse i riket ej kommer till dessa myndigheters kännedom, kan vara beklagligt men lärer ej utgöra skäl till att hindra bestämmelsens intagande i skattelagstiftningen.

Vissa författningsändringar såsom följd av ändringar i bestämmelserna om oinskränkt skattskyldighet.

Ovanberörda föreskrifter, som förutsätta att skattskyldig kan anses i Sverige bosatt under allenast en del av ett beskattningsår, torde föranleda vissa ändringar i andra bestämmelser i kommunalskattelagförslaget angående här i riket bosatta personer, nämligen beträffande allmänna avdrag (42 §), rörande ortsavdrag (44 och 45 §§) angående beskattningsbar inkomst (46 och 47 §§), ävensom rörande oskiftade dödsbon efter här i riket bosatta personer (t. ex. 52 §). Ändringar böra även vidtagas i motsvarande bestämmelser i förslaget till förordning angående statlig inkomst- och förmögenhetsskatt. Det särskilda stadgandet beträffande deklarationsplikt för här i riket bosatt person i 70 § av det av 1923 års taxeringssakkunniga avgivna förslaget till taxeringsförordning måste även undergå viss omarbetning. Angående de närmare bestämmelserna härom hänvisas till den speciella motiveringen här nedan.

Omläggning av förmögenhetsbeskattningen.

Tveksamt är emellertid, om allt vad ovan sagts beträffande förutsättningarna för oinskränkt skattskyldighet skall tillämpas vid förmögenhetsbeskattningen. Att personer, som här i riket stadigvarande vistas utan att här hava sitt egentliga bo och hemvist, jämväl med hänsyn till sistnämnda beskattning skola anses såsom här i riket bosatta, kan väl ej vara föremål för tvekan. Däremot är det svårare att besvara spörsmålet, huruvida den omständigheten, att förhållandena vid årsskiftet förlora sin särskilda betydelse för bestämmandet av skattskyldigheten vid inkomstbeskattningen, skall såsom konsekvens medföra en liknande förändring beträffande förmögenhetsbeskattningen. Emellertid bör framhållas, att sistnämnda beskattning, så som densamma är anordnad i Sverige, företer på en punkt, som i förevarande hänseende har betydelse, en avsevärd olikhet mot inkomstbeskattningen. Under det att vid sistnämnda skatteform årsskiftet

[1] Av lydelsen av anvisningarna till 49 § i det här nedan intagna förslaget till ändringar i kommunalskattelagförslaget framgår, att vistelse här i riket under minst ett halvår *i regel* bör grunda oinskränkt skattskyldighet.

endast spelar roll för skattskyldighetens bestämmande men icke för inkomstberäkningen — inkomstskatten avser ju att åtkomma all inkomst under *hela* beskattningsåret, för vilken skattskyldighet föreligger — bestämma vid förmögenhetsbeskattningen omständigheterna vid årsskiftet icke allenast skattskyldigheten utan hela förmögenhetsvärderingen, så att de förändringar i förmögenhetsförhållandena, som före sistnämnda tidpunkt inträffat, icke hava någon inverkan på förmögenhetsskattens storlek. Så länge denna årsskiftets betydelse för taxeringen till sådan skatt består, lärer emellertid någon förändring i föreskrifterna angående skattskyldigheten såsom följd av inkomstskattens omläggning i omförmälda del ej behöva vidtagas.

En annan fråga är emellertid, om man, för att underlätta avslutandet av skattetraktater med främmande makter, bör vidtaga ändringar i berörda bestämmelser om skattskyldighet för förmögenhet. Innan frågan besvaras, torde några ord om den utländska skattelagstiftningen i denna del vara på sin plats.

I åtskilliga utländska stater saknas förmögenhetsskatt. I vissa stater (t. ex. Norge) är denna skatt liksom i Sverige anordnad med hänsyn till förhållandena vid årsskiftet. I andra stater åter bestämmes skatten med hänsyn till såväl förmögenhetsförhållandena under hela beskattningsåret som ock till förändringar i skattskyldigheten under året. Det enklaste systemet i sådant hänseende användes i Österrike, där förmögenhetsvärdet, efter vilket skatten beräknas, erhålles genom den beskattningsbara inkomstens kapitalisering efter vissa grunder. Som skattskyldigheten beträffande inkomstskatten förändras med hänsyn därtill, om den skattskyldige varit i landet bosatt eller ej, kommer förmögenhetsskatten således att anpassa sig efter samma förhållanden. — I Nederländerna anses såsom skattskyldiga de fysiska personer, som där vid beskattningsårets ingång äro bosatta eller under årets lopp bosätta sig. Den, som bosätter sig i landet först under året, är skattskyldig för så många tolftedelar av beskattningsåret som antalet hela månader, som återstå till dess slut, räknat från det han bosatt sig i riket. Förmögenhetens värde vid beskattningsårets början den 1 maj eller, för den som inflyttar, vid inflyttningen tages i betraktande vid skattens bestämmande. — I Tyskland gäller följande: Förmögenhetstaxeringen (Hauptfeststellung) sker i allmänhet efter förhållandena den 1 januari. Förändras förmögenhetsvärdet under året med mera än en femtedel eller med mera än 100,000 riksmark, sker ny taxering under året (Neufeststellung). Vissa förmögenhetstillgångar, som uppstå under året, kunna särskilt taxeras (Nachfeststellung). Sådan särskild taxering sker även, om skattskyldighet uppstår under taxeringsperioden eller om oinskränkt skattskyldighet förändras till inskränkt eller tvärtom. Under taxeringsperioden kan skattskyldighet upphöra. Skatten erlägges i allmänhet med en fjärdedel av hela beloppet var och en av dagarna den 15 februari, den 15 maj, den 15 augusti och den 15 november.

Om nu exempelvis Sverige avslutar skattetraktat med Tyskland samt därvid överenskommes, att obligationer skola beskattas till förmögenhetsskatt i den av de båda staterna, där ägaren är bosatt, men i avtalet icke intages någon föreskrift om, vid vilken tid han skolat vara i staten bosatt för att skattskyldighet må föreligga, kommer — därest en person X, som under hela beskattningsåret ägt obligationer till visst värde, under första hälften av detta år bott i Tyskland och under återstoden av året i Sverige — han att i Tyskland erlägga halv förmögenhetsskatt

för denna tillgång och i Sverige hel skatt. Dubbelbeskattning inträder således i viss mån. Om X däremot bott i Sverige under första hälvten av året och i Tyskland under återstoden därav, skulle, under i övrigt enahanda förutsättningar, han icke alls erlägga förmögenhetsskatt i Sverige och allenast halv förmögenhetsskatt i Tyskland. Förmögenhetsbeskattning har således till en viss del uteblivit.

Sådana ojämnheter i skattehänseende skulle naturligtvis kunna undgås, om förmögenhetsbeskattningen i Sverige lades efter andra linjer. Bäst skulle syftet vinnas genom beskattningens anordnande så, att såväl beträffande förmögenhetsuppskattningen som skattskyldigheten hänsyn toges till förhållandena under hela beskattningsåret. En sådan omläggning av beskattningen, lärer, åtminstone såvitt förmögenhetsuppskattningen angår, likväl icke kunna genomföras. Återstår således den möjligheten, att ändring göres endast beträffande skattskyldigheten. För att undvika de ojämnheter i beskattningen, som framträtt i exemplet här ovan, skulle emellertid redan denna åtgärd vara tillräcklig. Men bestämmelserna om förmögenhetsskatten skulle härigenom bliva ganska invecklade. Som bekant beskattas nämligen en betydande del av de särskilda svenska förmögenhetstillgångarna — fastigheter, anläggnings- och driftskapital i rörelse samt aktier och likartade värdepapper — alltid här i riket *utan hänsyn till var ägaren är bosatt,* och beskattningen av sådan egendom måste således fortfarande liksom för närvarande ske efter fulla värdet, om egendomen finnes i Sverige vid årsskiftet, varemot i annat fall all beskattning här i riket utebliver. Endast beskattning av annan förmögenhet, d. v. s. huvudsakligen obligationer och andra fordringar, kontanter, vissa lyxinventarier och smycken samt förmögenhet utomlands, är beroende av, om ägaren är här bosatt. Beträffande sådan egendom skulle kunna föreskrivas, att om ägaren varit i Sverige bosatt allenast en del av beskattningsåret, endast så stor del av egendomens värde beskattades härstädes, som motsvarade berörda del av året. Som emellertid i det fall, att ägaren avflyttat från riket före årsskiftet, värdet av förmögenheten vid avflyttningen av skatteteknika skäl icke kan läggas till grund för taxeringen, återstår intet annat än att uppskatta den i utlandet vid årsskiftet bosatte ägarens förmögenhet — såvitt densamma avser annat än fast egendom, rörelsekapital, aktier och likartade värdepapper — efter värdet vid sistnämnda tidpunkt samt sedermera påföra nämnda förmögenhet skatt med hänsyn till den tid ägaren varit i riket bosatt.

Efter omläggning av beskattningen — enligt de här ovan utskisserade linjerna skulle visserligen — genom skattetraktat med de länder, där förmögenhetsbeskattningen är anordnad med hänsyn till förhållandena under hela beskattningsåret — dubbelbeskattning och omotiverade luckor i beskattningshänseende i allmänhet kunna undvikas. Men efter en dylik omläggning skulle i stället uppstå vissa svårigheter vid ingående av skatteavtal med stater, där förmögenhetsbeskattningen är anordnad efter de grunder, som för närvarande gälla i svensk lagstiftning. Vid sådant förhållande kan det ifrågasättas, huruvida skäl föreligga att övergiva det nuvarande beskattningssystemet. Vid underhandlingar om skatteöverenskommelse med stat, där beskattningen är anordnad på annat sätt, får sedan det spörsmålet lösas, om det är lämpligt att *traktatsvis* omlägga beskattningen, exempelvis efter de ovan skisserade linjerna.

Inskränkt skattskyldiga.

Fysiska personer, som ej varit här i riket bosatta, samt utländska juridiska personer bliva enligt förslagen till skatteförfattningar här i riket inskränkt skattskyldiga, d. v. s. de utgöra skatt allenast för vissa, i författningarna angivna inkomster, som åtnjutits härifrån riket, samt för här i riket nedlagd förmögenhet.

För skattskyldighet till stat och till kommun böra, om möjligt, gälla samma bestämmelser.

Beträffande de ovannämnda inkomster, som här i riket beskattas, föreligger enligt förslagen en viss olikhet mellan stats- och kommunalbeskattningen. Inkomst av tjänst samt inkomst genom utdelning å aktier, lotter i solidariska bankbolag, kommanditlotter och andelar i ekonomiska föreningar beskattas sålunda endast statligt men ej kommunalt. Anledningen härtill har angivits vara den, att ingen svensk kommun ansetts äga berättigat intresse att beskatta en person, som ej är bosatt eller hemmahörande därstädes, för sådana inkomster, enär de ej härflutit av någon inom kommunen lokaliserad förvärvskälla (kommunalskattekommitténs betänkande sid. 441). Mot grundsatsen, att kommunalskatt icke bör utgöras till en *viss* kommun för sådana inkomster, torde antagligen ingenting vara att invända, men som ojämnhet i beskattningen ofta framträder som följd av, att vissa inkomster beskattas statligt men ej kommunalt, borde det vara ett önskemål att kunna underkasta sådana inkomster, som åtnjuta en oförtjänt skattelindring, kommunal beskattning i någon form. Det måste väl synas tämligen meningslöst, att t. ex. en svensk diplomat, bosatt på grund av sin tjänst utomlands, icke skulle någonstädes erlägga kommunalutskylder för aktieutdelning härifrån riket eller pension från ett privat svenskt företag. Och även om man bortser från personer, som i utlandet åtnjuta exterritorialitet, torde liknande fall kunna anföras, då personer, som härifrån riket åtnjuta inkomster av sådana slag, som ovan förmälts, ingenstädes beskattas kommunalt därför. Måhända kan häremot invändas, att dessa fall äro undantagsfall och att de svenska bestämmelserna angående kommunalbeskattningen äro skäliga, enär dubbelbeskattning eljest ofta skulle inträffa. Men är det sista argumentet riktigt, borde konsekvensen fordra ett eftergivande av den svenska statsskatten i hithörande fall.

Som en riktig grundsats torde kunna fastslås, att då fråga är om lagstiftning i berörda hänseende, först utredes, vilka skattekällor Sverige anser sig hava företrädesrätt att utnyttja framför andra stater, varefter beskattning av dessa källor sker till fullo, både statligt och kommunalt. Andra skattekällor böra däremot helt lämnas till beskattning åt andra stater. Risken både för dubbelbeskattning och för luckor i beskattningen skulle härigenom i viss mån minskas och hela skattesystemet vinna betydligt i enkelhet.

I de fall, då inkomst, som åtnjutes av utomlands bosatt fysisk person eller utländsk juridisk person, av grunder, som sålunda anförts, bör i Sverige beskattas, men inkomsten icke kan anses hänförlig till någon inom viss svensk kommun lokaliserad skattekälla, borde inkomsten påföras — förutom statsskatt— skatt, som användes till något gemensamt kommunalt ändamål. Närmast till hands ligger då att förfoga över sistnämnda skatt såsom för närvarande sker med den kommunala progressivskattens utjämningsandel. Detta synes också böra ske. Beskattningen bör således ej gälla någon viss kommun, och debiteringen måste följaktligen ske efter

andra grunder än de för allmänna kommunalutskylder eljest gällande. Enklast är, att inkomsten beskattas kommunalt efter en fix, för hela riket gällande procent av den skattepliktiga inkomsten. I sådant hänseende har föreslagits fem procent, vilket belopp med hänsyn till storleken av utdebiteringen i allmänhet i svenska kommuner måste anses jämförelsevis lågt. — Ifrågavarande skatt träder givetvis i stället för andra allmänna kommunala utskylder, såväl till primärkommuner som till kommuner av högre ordning.

Beskattning av alla härifrån riket åtnjutna inkomster.

Den största skärpning av skattskyldigheten, som kan ifrågasättas beträffande fysiska personer, vilka ej äro här i riket bosatta, ävensom beträffande utländska juridiska personer, torde, såvitt angår inkomstbeskattningen i Sverige, bestå däri, att det, i huvudsaklig överensstämmelse med vad som stadgas i vissa utländska lagstiftningar, föreskrives, att omförmälda personer skola beskattas i riket för alla inkomster, som de härifrån åtnjutit. Huruvida beskattningen skall skärpas intill denna maximigräns eller i vad mån vissa härifrån uppburna inkomster allt fortfarande skola fritagas från beskattning, skall här nedan utredas efter granskning av skattskyldigheten beträffande varje särskilt inkomstslag.

Inkomst av fast egendom och av rörelse eller yrke.

Inkomster av i Sverige belägen fastighet och av rörelse eller yrke, som här i riket bedrivits, skola enligt förslagen här beskattas såväl statligt som kommunalt, och härom torde inga delade meningar förekomma.

Inkomst av tjänst.

För inkomst av tjänst, som härifrån tillflutit utomlands bosatt person, skall enligt förslaget till statsskatteförordning skatt utgöras, varemot enligt kommunalskattelagförslaget skattskyldighet ej föreligger för sådan inkomst. Royalty och ersättning för utnyttjande av patent, mönster eller dylikt, i den mån sådana inkomster i skattehänseende borde behandlas såsom inkomst av tjänst, skulle likväl bliva föremål för kommunal beskattning.

Redan i 1883 års bevillningsförordning stadgades, att utlänning skulle vara här i riket skattskyldig för härifrån uppburen lön och pension, och en sådan föreskrift har sedan alltjämt gällt beträffande bevillningen, intill dess berörda skattskyldighet, såvitt avser sådan utlänning, som ej författningsenligt är eller bör vara i riket mantalsskriven, genom förordning den 19 november 1920 upphävts. Beträffande svensk medborgare, för vilken mantalsskrivningsplikt ej förelåge, gällde jämväl skyldighet att erlägga bevillning för sådan inkomst, intill dess genom samma kungörelse befrielse från sådan beskattning inträdde. Vidkommande skyldighet för personer, som nu nämnts, att utgöra inkomstskatt för lön och pension härifrån riket, har sådan skyldighet stadgats i alla förordningar om sådan skatt.

Angående anledningen till ovanberörda ändringar i skattskyldigheten till bevillning hänvisas till vad i sådant hänseende anförts i 1921 års kommunalskattekommittés betänkande sid. 441 och följande.

I detta sammanhang lärer böra omnämnas en vid 1909 års riksdag inom andra kammaren väckt motion (nr 106), däri hemställts, att riksdagen ville besluta att i skrivelse till Kungl. Maj:t anhålla om framläggande av förslag till särskilda bevillningsavgifter för utlänningar, som i Sverige åtoge sig eller utförde arbete utan att där vara uppförda till beskattning. Motionen, vilken synes hava tillkommit i anledning av användandet av polska och galiziska säsongarbetare vid lantbruk i Skåne, blev av riksdagen icke bifallen.

Under år 1914 upptogs ånyo frågan om utländska arbetares skatteplikt. I motion (nr 210) inom andra kammaren vid den senare riksdagen nämnda år hemställdes om avlåtande till Kungl. Maj:t av en skrivelse i ämnet. Till stöd för motionen framhölls bland annat, att införskrivningen av utländska, särskilt polska och galiziska, arbetare, fortfarande påginge. De användes huvudsakligen vid jordbruket, men ibland jämväl inom industrien. Dessa arbetare, som i regel icke läte mantalsskriva sig, vore, i förhållande till de svenska arbetarna, särskilt gynnsamt ställda i beskattningshänseende. För övrigt hade de i regel lämnat riket, innan någon skatt av dem kunde uttagas. Antingen de själva eller deras arbetsgivare borde förpliktas skatta för den lön, de åtnjutit.

Andra kammarens fjärde tillfälliga utskott, som bland annat antecknade, att finska arbetare i stort antal årligen sysselsattes vid sågverk och gruvor i Norrland, hemställde i utlåtande (nr 5) angående motionen om skrivelse till Kungl. Maj:t i enlighet med motionärens yrkande.

Efter det andra kammaren bifallit utskottets hemställan, hade första kammarens första tillfälliga utskott i utlåtande (nr 5) bland annat yttrat, att om man ville vinna en effektiv beskattning i förevarande fall, en viss till beloppet bestämd eller efter arbetsinkomsten avpassad avgift borde för utländska arbetare fastställas, för vars erläggande arbetsgivaren borde åläggas ansvara, men att utskottet, som ansåge, att ett sådant åläggande i vissa fall vore orättvist och att kontrollen över skattens utgörande och fördelning mellan stat och kommun vore förenad med svårigheter, ej kunde tillstyrka den föreslagna skatteplikten.

I riksdagens skrivelse den 29 augusti 1914 (nr 222) anfördes, bland annat, att det syntes riksdagen, rent principiellt sett, vara uppenbart, att utlänningar borde vara skyldiga att betala skatt för sin här i landet förvärvade inkomst, även i de fall, då de mera tillfälligt uppehölle sig i riket. Ett motsatt förhållande innebure, att den svenska arbetaren i detta hänseende sattes i sämre ställning än med honom konkurrerande utländska arbetare. Den inkomst, som det här skulle bli fråga om att beskatta och som enligt dåvarande skattelagstiftning ej kunde åtkommas vare sig från statens eller kommunens sida, skulle sannolikt uppgå till ej obetydliga belopp. Ur kommunal synpunkt torde för övrigt i vissa kommuner beskattningen av utländska arbetares inkomster vara av ganska stor betydelse i fråga om skatternas storlek. På grund härav anhöll riksdagen, att Kungl. Maj:t täcktes föranstalta om utredning, huruvida och under vilken form utlänningar, som i Sverige åtoge sig eller utförde arbete utan att enligt då gällande föreskrifter vara här i landet underkastade inkomstbevillning eller bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter, borde åläggas skatteplikt till stat och kommun.

Sedan Kungl. Maj:t den 18 september 1914 bemyndigat chefen för finansdepartementet att tillkalla två sakkunniga personer för att i samråd med kommunalskattekommitterade verkställa den av riksdagen begärda utredningen samt avgiva de förslag, som därav föranleddes, blevo dåvarande revisionssekreteraren Hjalmar Himmelstrand och dåvarande förste kanslisekreteraren Einar Hennings för ändamålet tillkallade. Efter samråd med landskamreraren Otto Landén, vilken deltagit i kommunalskattekommitterades arbete, avgavs sedermera den 12 november 1919 ett förslag till förordning, innehållande, bland annat, föreskrifter därom, att då utländsk arbetare användes till arbete här i riket, skulle för den inkomst, han därav åtnjöte, utgöras särskild bevillningsavgift med tio procent av inkomstens

belopp, samt att avgiften skulle erläggas av arbetsgivaren, som ägde att å den arbetaren tillkommande avlöningen avdraga sålunda erlagd avgift. För bestämmelsernas tillämpning utarbetades närmare föreskrifter.

Berörda lagförslag har icke blivit framlagt till riksdagens prövning. Till 1924 års uppbördssakkunnigas arbetsuppgifter hör emellertid även att utarbeta föreskrifter till förekommande av att löntagare undandraga sig fullgörandet av sin skattskyldighet.

De skäl, som föranlett den ovan berörda författningsändringen den 19 november 1920, varigenom befrielse vanns från kommunal skattskyldighet beträffande inkomst av lön eller pension, åtnjuten av utomlands bosatt person, äga fortfarande giltighet. Såsom obilligt måste alltjämt anses, att sådana personer, som hava sin verksamhet förlagd utom riket men uppbära lön därför från Sverige, t. ex. i allmän tjänst anställda personer med verksamhet utomlands och missionärer, skola här i riket betala kommunalskatt för sin lön. Men fråga är, om mera vägande skäl finnas för statlig beskattning av sådan inkomst. Visserligen har till stöd härför åberopats, att, även om de personer, varom nu förmälts, icke hava sådan förbindelse med någon svensk kommun, att kommunal skatteplikt kan ifrågakomma, de likväl, därest de äro svenska medborgare, stå under svenska statens skydd och härigenom åtnjuta vissa förmåner, vilka kunna motivera statlig beskattning. Men om detta skäl godtages, föranledes man återvända till den i skatteförfattningarna ännu gällande, men i förslaget till statsskatteförordning frångångna ståndpunkten, att alla svenska medborgare, som äro bosatta utomlands, beskattas statligt för all inkomst härifrån riket. Ty det finnes ej mera skäl att beskatta en svensk, utomlands bosatt missionär för lön härifrån än en svensk, i utlandet boende rentier för ränteinkomst, uppburen ifrån riket. Båda åtnjuta i lika mån svenska statens skydd, men utomlands bosatta personer skola likväl enligt förslaget till statsskatteförordning icke beskattas för ränteinkomster från Sverige.

Vidare har såsom skäl för att nu omförmäld inkomst av tjänst bör beskattas statligt men icke kommunalt, i motiven till förslaget till förordning angående statlig inkomst- och förmögenhetsskatt (sid. 20 och följande) anförts, att förvärvskällan, varur inkomsten härflyter, väl är lokaliserad inom riket men icke lokaliserad till någon särskild kommun. Vad sålunda anförts bör likväl ej lägga hinder i vägen för statsbeskattningens eftergivande i förevarande hänseende. I detta sammanhang må framhållas, att en sådan åtgärd skulle förekomma dubbelbeskattning i många fall, ävensom att nämnda åtgärd icke torde hava någon statsfinansiell betydelse.

Däremot lärer ej finnas skäl att låta utomlands bosatta personer undgå beskattning för arbetsinkomst, härflytande av verksamhet *här i riket.* Till stöd därför åberopas vad riksdagen i ovan omförmälda skrivelse av den 29 augusti 1914 i denna del yttrat.

På grund av vad sålunda anförts ligger det nära till hands att formulera ifrågavarande stadganden rörande statlig och kommunal beskattning så, att person, som icke är här i riket bosatt, beskattas här för sådan inkomst av tjänst, som förvärvats genom verksamhet här i riket. Genom sådana föreskrifter skulle utomlands bosatta personer, som åtnjöte lön härifrån för verksamhet, som utövades utom Sverige, ej för sin lön underkastas beskattning härstädes, varemot säsongarbetare bleve för avlöning på grund av anställning i riket skattskyldiga härstädes. Fråga är emellertid, om ett sådant stadgande icke bliver för omfattande. Det lärer knappast vara riktigt, att utomlands bosatt person, som på grund av sin tjänst

utövar någon verksamhet här i riket och därför åtnjuter lön *från utlandet*, t. ex. utländsk tjänsteman eller utländsk handelsresande, som å tjänstens vägnar tillfälligt uppehåller sig här i Sverige, skall för sin avlöning erlägga skatt härstädes. För att utesluta möjligheten av en sådan beskattning torde åt förevarande stadganden givas den avfattning, att skattskyldighet kommer att för person, som icke är här i riket bosatt, föreligga för härifrån uppburen, genom verksamhet här i riket förvärvad inkomst av tjänst.

Liksom mot gällande bestämmelser om statlig beskattning av utomlands bosatt persons inkomst av lön eller pension härifrån riket, kan även mot nu föreslagna stadganden riktas den anmärkningen, att desamma utan särskilda kontroll- och indrivningsföreskrifter bliva ineffektiva. Med sådana föreskrifter bör emellertid anstå i avbidan på uppbördssakkunnigas förslag i ämnet. Frågan synes emellertid möjlig att lösa utan att tillskapa en ny beskattningsform, bestående av särskild bevillningsavgift i enlighet med det ovan omförmälda, av särskilda sakkunniga utarbetade förslaget.

Vad ovan stadgats är självfallet tillämpligt å avlöningsförmåner, pension, undantagsförmåner m. m., som härröra av ett tjänsteförhållande, i den mån verksamheten utövats i Sverige. Beträffande frågan, huruvida verksamhet skall anses utövad här i riket eller ej, hänvisas till anvisningarna punkt 2 till 49 § i kommunalskattelagförslaget, enligt dess ändrade lydelse här nedan. Däremot lärer skäl ej finnas att utsträcka skattskyldigheten till förmåner, som icke åtnjutas på grund av något tjänsteförhållande, men som likväl enligt 36 § i kommunalskattelagförslaget likställas med intäkt av tjänst (livräntor i flertalet fall, vissa undantagsförmåner etc.).

Varför inkomst av tjänst, uppburen av i utlandet bosatt person, enligt kommunalskattelagförslaget skulle undgå kommunal beskattning berodde, enligt vad som framhållits, därpå, att inkomsten ej härflutit av någon inom en viss kommun lokaliserad förvärvskälla. Med hänsyn därtill böra kommunalutskylder för härifrån riket uppburen, genom verksamhet härstädes förvärvad inkomst av tjänst, därest densamma åtnjutes av utomlands bosatt person, efter taxering för gemensamt kommunalt ändamål användas för skatteutjämning. Att beskattningen ej äger rum i den kommun, där inkomsten intjänats, står i god överensstämmelse med vad som gäller, därest inkomsttagaren är bosatt i Sverige. Även då äger kommun icke beskatta inkomst av tjänst, därför att densamma därstädes förvärvats, utan mantalsskrivningskommunen är rätt beskattningsort. Det äldre systemet — att inkomst av ifrågavarande slag, åtnjuten av utlänning, som icke bort här mantalsskrivas, beskattades, där dennes inkomster huvudsakligen förvärvades — var opraktiskt särskilt i de fall, då utländsk säsongarbetare under en taxeringsperiod arbetade i flera kommuner. Angående denna fråga hänvisas i övrigt till vad vidare här nedan kommer att därom yttras i samband med spörsmålet om beskattningsortens bestämmande.

Inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet.

Inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet (se 40 § kommunalskattelagförslaget) beskattas enligt förslagen till skatteförfattningar ej här i riket, varken statligt eller kommunalt, om den åtnjutes av fysisk person, som ej är bosatt här i riket, eller av utländsk juridisk person. För bedömande av frågan, om skäl till ändring härutinnan föreligger, bör till en början framhållas, att förvärvskällan i många fall knappast kan anses lokaliserad till något visst land och att det vid sådant förhållande kan vara svårt att avgöra, huruvida inkomsten »härifrån åtnjutits». Ej sällan lärer

detta vara fallet med vinster å icke yrkesmässig avyttring av egendom. Exempelvis torde vinst genom enstaka försäljning av aktier i svenskt aktiebolag eller av obligationer, utgivna av svenskt företag, vare sig försäljningen äger rum här i riket eller utomlands, antagligen ej kunna anses hava härflutit från Sverige. Skulle likväl en annan åsikt med framgång kunna göras gällande, torde i allt fall, om vinsten åtnjutes av utom riket bosatt eller hemmahörande person, föga skäl finnas för intäktens beskattning statligt eller kommunalt i Sverige. Beträffande vissa andra sådana vinster skulle däremot mera anledning föreligga för en sådan beskattning. Särskilt gäller detta beträffande vinst genom icke yrkesmässig avyttring av här i riket belägen fastighet eller härstädes utövad rörelse eller i Sverige befintliga tillbehör till fastigheten eller rörelsen, vilken vinst torde anses hava åtnjutits härifrån riket. Beskattning av sådan vinst härstädes står i god samklang därmed, att inkomst av här belägen fastighet eller av rörelse, som här bedrivits, blir föremål för beskattning i Sverige, då den uppbäres av person, varom ovan förmälts.

Beträffande andra inkomster av tillfällig förvärvsverksamhet än vinster å icke yrkesmässig avyttring av egendom framhålles, att ersättning, som utomlands bosatt idkare av i Sverige bedriven rörelse vid överlåtelse av densamma betingat sig för utfästelse att ej utöva viss verksamhet, bör i förevarande hänseende underkastas samma bestämmelser som vinst genom icke yrkesmässig avyttring av rörelse.[1] Till att utsträcka skattskyldigheten till återstående, i 40 § kommunalskattelagförslaget omförmälda intäkter, som åtnjutas av utom riket bosatta fysiska eller utländska juridiska personer, lärer däremot ej föreligga skäl.

För de inkomster av tillfällig förvärvsverksamhet, vilka, enligt vad ovan sagts, böra här i riket beskattas, oaktat de uppbäras av utomlands bosatta eller hemmahörande skattskyldiga, torde taxering ske till gemensamt kommunalt ändamål. Visserligen tala vissa skäl för att skatt för sådana inkomster tillfalla kommun, där den försålda fastigheten är belägen eller rörelsen bedrivits, men en sådan anordning torde ej överensstämma med föreskriften, att inkomst av angivet slag ej beskattas å ort, där fastigheten finnes eller rörelsen utövas, utan i inkomsttagarens hemortskommun i de fall, då denne är här i riket bosatt eller hemmahörande.

Ränteinkomst.

Ränteinkomst, uppburen härifrån riket av utomlands bosatt fysisk eller utländsk juridisk person, beskattas enligt författningsförslagen ej i Sverige, varken statligt eller kommunalt. Någon ändring därutinnan lärer ej böra ske. En utsträckning av skattskyldigheten i detta hänseende kommer nämligen med sannolikhet att verka betungande för de svenska företag, som nödgas anlita kredit utomlands. Det måste antagas, att de utländska långivarna bereda sig ersättning för den skatt de nödgas utgiva i Sverige för sina inkomsträntor genom höjning av räntefoten, och skatten kommer således att i sista hand bäras av de svenska låntagarna. För övrigt är anledning befara, att de utomlands bosatta eller hemmahörande personer, som hava banktillgodohavanden i Sverige och för räntor därå erlägga stämpel,[2] genom ytterligare räntebeskattning föranledas draga nämnda kapital ur landet.

[1] Ersättning för utfästelsen ingår ofta i köpesumman för rörelsen, och det kan då bliva svårt att utreda, huru mycket därav som utgör dylik ersättning.

[2] Se förordningen angående stämpelavgiften den 19 november 1914 8 § under rubrikerna *Checkräkning, Depositionsräkning, Kapitalräkning* och *Sparkasseräkning.*

Utdelning å aktier och likartade värdepapper.

Utdelningar å aktier, å lotter i solidariska bankbolag och å andelar i ekonomiska föreningar samt utdelningar å kommanditlotter i kommanditbolag med flera än fyra kommanditdelägare (jämför beträffande sistnämnda inkomst 49 § 2 och 3 mom. kommunalskattelagförslaget enligt berörda lagrums lydelse i det av skatteberedningen utarbetade betänkandet angående beskattning av inländska juridiska personers inkomst och förmögenhet), uppburna av utomlands bosatt fysisk eller av utländsk juridisk person, beskattas enligt förslagen till skatteförfattningar statligt men ej kommunalt. Anledningen till denna olikhet angives i motiven till förslaget till statsskatteförordning sid. 20 och 21 vara, att förvärvskällan väl är lokaliserad inom riket men icke inom någon särskild kommun.

Det torde vara tvivelaktigt, om allenast av berörda anledning och utan hänsyn till nationalekonomiska synpunkter skattelagstiftningen i denna del bör anordnas på sätt sålunda föreslagits. Icke desto mindre vill det synas, som om de föreslagna bestämmelserna, vilka i huvudsak överensstämma med gällande svensk skattelagstiftning, borde tills vidare lagfästas. Anledning härtill är, att förevarande spörsmål sammanhänger med den aktuella frågan om de svenska aktiebolagens och de här i riket bosatta aktieägarnas beskattning, en fråga, som ej lärer komma att upptagas till prövning i samband med de skatteförslag, som äro avsedda att framläggas för innevarande års riksdag.

Här i riket nedlagd förmögenhet.

Enligt 12 § i förslaget till statsskatteförordning (jämför ock paragrafens ändrade lydelse i skatteberedningens betänkande angående beskattning av inländska juridiska personers inkomst och förmögenhet) är fysisk person, som ej är bosatt här i riket, samt utländsk juridisk person skattskyldig i Sverige för i riket nedlagd förmögenhet. Vad därmed förstås angives i anvisningarna till berörda paragraf.

Någon egentlig utvidgning eller inskränkning av förevarande begrepp torde ej böra ske. Detsamma anpassar sig ganska väl till föreskrifterna angående den statliga inkomstbeskattningen av inskränkt skattskyldiga. Sålunda beskattas utomlands bosatta eller hemmahörande personer för förmögenhetsvärdet av fastighet, rörelse, aktier och likartade värdepapper likaväl som för inkomst av dessa tillgångar. Av samma skäl, som anförts mot beskattning av ränteinkomster, som tillfalla ifrågavarande skattskyldiga, lära ej heller obligationer, banktillgodohavanden eller andra fordringar i dessa personers hand underkastas förmögenhetsbeskattning. Beträffande slutligen kontant kapital samt de under 9 § e) i förslaget till statsskatteförordning omförmälda tillgångar, torde intet skäl föreligga att inordna dessa i den förmögenhet, som alltid beskattas härstädes utan hänsyn till var ägaren är bosatt.

Anmärkas må, att beskrivningen i anvisningarna till 12 § i omförmälda förslag bör i viss mån förtydligas. Ehuru det säkerligen är avsikten, att inventarier, lager o. d., som tillhöra fast egendom, skola räknas till här i riket nedlagd förmögenhet, bör detta klart utsägas. Detsamma gäller antagligen frälseränta, tomträtt och vattenfallsrätt. Innebörden av begrepket »anläggnings- eller driftkapital i rörelse» torde närmare angivas. Ett sådant förtydligande sker bäst genom att anknyta beskrivningen över här i riket nedlagd förmögenhet till den uppräkning av de särskilda slagen skattepliktiga tillgångar, som gjorts i 9 § 1 mom. i förslaget till statsskatteförordning. I det här nedan intagna förslaget till ändrad lydelse av vissa

paragrafer i sistnämnda förslag har detta gjorts på ett sätt, som antagligen i huvudsak överensstämmer med vad som för närvarande är härutinnan gällande.

Beskattningsorten.

A) Beskattningsort enligt statsskatteförordningen.

Enligt 22 § i förslaget till statsskatteförordning taxeras skattskyldig i och för statlig inkomst- och förmögenhetsskatt i hemortskommunen. Med hemortskommun menas, enligt föreskrift i 64 § kommunalskattelagförslaget, för fysiska personers vidkommande den kommun, där den skattskyldige författningsenligt är eller bör vara mantalsskriven. Beträffande juridiska personers hemortskommun meddelas i sistnämnda paragraf särskilda bestämmelser, vartill hänvisas. Saknas hemortskommun, skall den skattskyldige taxeras, där inkomsten huvudsakligen förvärvats eller, om taxeringen avser uteslutande förmögenhet, där förmögenheten huvudsakligen varit nedlagd.

Med hänsyn till den för statsbeskattningen föreskrivna progressiva skattetariffen samt till vinnande av största möjliga enkelhet i taxeringsförfarandet är det av vikt, att för hela beskattningsåret allenast en enda taxering förekommer. Beskattningsorten bör allt fortfarande, liksom hittills, kunna bestämmas av mantalsskrivningsskyldigheten. I den kommun, där mantalsskrivning för taxeringsåret rättsligen skall äga rum, verkställes således beskattningen medelst en enda taxering för hela året, oavsett om den skattskyldige varit där bosatt under hela året eller under endast en del därav, i vilket sistnämnda fall oinskränkt skattskyldighet föreligger för en del av året och inskränkt skattskyldighet under årets återstod.[1]

Därest den skattskyldige icke bör vara i någon kommun inom riket mantalsskriven, men han i allt fall varit i en kommun bosatt — uttrycket omfattar, enligt vad ovan förmälts, jämväl stadigvarande vistelse — under en del av beskattningsåret och förty blir för denna del av året där oinskränkt skattskyldig, lärer taxering *för hela året* böra ske i denna kommun. Skattetekniskt har detta i nedan angivna förslag till ändrad lydelse av 64 § kommunalskattelagförslaget ordnats på det sätt, att begreppet hemortskommun utvidgats så, att för ifrågavarande fall kommunen, där han varit bosatt, blir hemortskommun.

För de sällsynta fall, då en person under beskattningsåret varit bosatt inom flera kommuner utan att mantalsskrivningsskyldighet i någon kommun för taxeringsåret förelegat, måste en regel finnas, som bestämmer beskattningsorten. Det föreslås för sådant fall, att den kommun, där den skattskyldige senast under beskattningsåret varit bosatt, skall anses såsom hemortskommun. Regeln torde i tillämpningen vara mera praktisk än en föreskrift, att den kommun, där han varit bosatt längsta tiden under året, skall hava företräde. För övrigt föreligger här en analogi med det fall, att en person varit bosatt under beskattningsåret i flera kommuner men i den sista så länge, att mantalsskrivningsplikt där uppkommer för taxeringsåret.

[1] Undantagsvis sker taxering i mantalsskrivningsorten, ehuru den skattskyldige icke alls varit där bosatt under beskattningsåret. T. ex.: En utomlands bosatt person driver i Sverige rörelse med räkenskapsår den 1 augusti 1926—den 31 juli 1927. Efter sistnämnda dag inflyttar han till Sverige och blir här rätteligen mantalsskriven för år 1928.

På sätt ovan framhållits (sid. 46* och 47*) lärer fall icke kunna förekomma, då en skattskyldig kan anses bosatt samtidigt inom flera kommuner.

Återstå slutligen de fall, då den skattskyldige icke bort i någon kommun i riket mantalsskrivas för taxeringsåret och han icke heller varit under beskattningsåret någonstädes i landet bosatt, d. v. s. de fall, då hemortskommun saknas — däri givetvis inräknas alla de fall, då taxering av utländsk juridisk person skall ske. Fråga är, om vid sådana förhållanden skall tillämpas den i 22 § förslaget till statsskatteförordning angivna regeln, att den skattskyldige beskattas, där inkomsten huvudsakligen förvärvats eller, om taxeringen uteslutande avser förmögenhet, där förmögenheten huvudsakligen varit nedlagd.

De för närvarande i förevarande ämne gällande bestämmelserna, vilka äro i huvudsak överensstämmande med de sålunda föreslagna, hava varit föremål för klander. Ofta har det nämligen varit ovisst, i vilken kommun den skattskyldiges inkomst huvudsakligen förvärvats eller hans förmögenhet huvudsakligen varit nedlagd. Följden har blivit, att de uppgifter, som vissa myndigheter och enskilda äro skyldiga att avgiva till ledning vid taxering angående skattskyldigs avlöningsförmåner och utdelningar, blivit sända till olika kommuner, och att den skattskyldiges inkomster av berörda slag beskattats å flera ställen. För den utom riket bosatte skattskyldige, som ofta ej äger närmare kännedom om svensk skattelagstiftning, verkar det egendomligt, att hans taxering, som ett år skett i en viss kommun, ett påföljande år, oaktat förvärvskällorna icke förändrats, kan författningsenligt komma att verkställas i en annan kommun, och i följd härav uppstår lätt villrådighet hos honom angående den rätta orten för deklarations avgivande.[1] I flera uttalanden från myndigheter har också framhållits lämpligheten därav, att alla utom riket bosatta skattskyldiga taxeras å en bestämd ort inom riket.

Med hänsyn till vad ovan anförts har förslag utarbetats därom, att samtliga taxeringar i de fall, då hemortskommun saknas, skola ske i Stockholm.

Måhända skulle kunna mot anordningen invändas, att en taxeringsnämnd i Stockholm i regel vid förevarande taxeringar kommer att sakna nödig kännedom om de förhållanden, taxeringarna avse. I viss mån träffas även det nuvarande systemet med hela taxeringen å ort, där inkomst eller förmögenhet huvudsakligen förvärvats, av en liknande anmärkning. För övrigt torde ifrågavarande förhållande icke böra tillmätas allt för stor betydelse. Genom officiella uppgifter beträffande löneinkomster och utdelningar å aktier och likartade värdepapper och genom underrättelser jämlikt bestämmelserna i 97 och 98 §§ förslaget till taxeringsförordning torde erforderlig kunskap om åtnjutna inkomster i de flesta fall erhållas.

[1] Stundom kan det för den skattskyldige vara omöjligt att beräkna, vilken ort som är den rätta beskattningsorten. Om en utomlands bosatt person äger i Sverige två fastigheter, belägna, den ena i kommunen A och den andra i kommunen B, och han själv uppskattar inkomsten av fastigheten i A något högre än inkomsten av fastigheten i B, skall han författningsenligt avgiva sin deklaration i A angående inkomst av båda fastigheterna. Emellertid höjer taxeringsnämnden i B värderingen av naturaförmåner från fastigheten där i någon mån utöver den skattskyldiges uppskattning, med påföljd, att inkomsten från denna fastighet överstiger inkomsten från fastigheten i A, och så sker taxering i B för inkomst av båda fastigheterna. Utom obehaget av dubbeltaxering åsamkas den skattskyldige antagligen förlust av rätten att överklaga taxeringen i B, då han underlåtit att därstädes avgiva deklaration.

B) Beskattningsort enligt kommunalskattelagen.

En viktig synpunkt vid bestämmandet av ort för kommunalbeskattningen är givetvis, att föreskrifterna därutinnan i största möjliga mån överensstämma med motsvarande regler för statsbeskattningen. Full likhet är emellertid omöjlig att åstadkomma, då hänsyn måste tagas till kommunernas intresse att få i skattehänseende utnyttja inom deras områden befintliga förvärvskällor. Som den kommunala repartitionsskatten icke är anordnad efter progressiv skala, bortfaller tvånget att genom en enda taxering träffa all under beskattningsåret förvärvad inkomst.

Med hänsyn till kommunernas särskilda intressen givas i 58—60 §§ i kommunalskattelagförslaget särskilda regler om beskattningsort beträffande inkomst av fast egendom och av rörelse eller yrke. Anledning saknas att i detta sammanhang närmare ingå därpå.

Vidare måste från de allmänna reglerna om beskattningsorten undantagas de fall, då beskattning, på sätt ovan omförmälts, bör ske för gemensamt kommunalt ändamål. Sådan beskattning sker, enligt vad förut anförts, beträffande viss inkomst av tjänst samt för några slag av inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet — under förutsättning, att den skattskyldige icke är i riket bosatt eller att den skattskyldige är en utländsk juridisk person. Huru denna beskattning skall verkställas, kommer här nedan att något närmare beröras.

Beträffande övriga inkomster — här bortses från den speciella föreskriften i 61 § kommunalskattelagförslaget om vissa inkomster från lediga ecklesiastika sysslor — bör beskattningsorten bestämmas efter de regler, som gälla för statsbeskattningen. I första hand sker beskattningen således i den kommun, där den skattskyldige bör mantalsskrivas. Detta innebär — för att taga ett i någon mån komplicerat fall — att om en person, som under hela beskattningsåret åtnjutit pension härifrån riket, varit bosatt utomlands under tiden den 1 januari—den 31 mars, och bott i kommunen A i Sverige under tiden den 1 april — den 30 november samt i kommunen B här i riket, i vilken kommun han för taxeringsåret blivit rätteligen mantalsskriven, från den 1 december över årsskiftet, beskattning sker för gemensamt kommunalt ändamål beträffande den del av pensionen, som belöper å tiden den 1 januari—den 31 mars, varemot återstoden av inkomsten beskattas i B. I A taxeras intet. Men det sistnämnda överensstämmer med vad för närvarande gäller om beskattningsorten. En uppdelning av pensionen å taxeringar i både A och B torde onödigtvis komplicera skattesystemet och leda till besvärligheter vid taxeringsarbetet, eftersom de allmänna avdragen och ortsavdragen, som tillerkännas i riket bosatta personer, vid sådant förhållande även borde fördelas å båda kommunerna.

För de fall, då mantalsskrivningskommun saknas, sker beskattningen, i överensstämmelse med stadgandena för statsbeskattningen, i den kommun, där den skattskyldige varit bosatt senast under beskattningsåret. En uppdelning av taxeringen å flera kommuner, där han varit bosatt, bör lika litet ske i detta fall som i de ovan omförmälda fall, då en av kommunerna tillika är mantalsskrivningskommun.

C) Några frågor, som beröra såväl stats- som kommunalbeskattningen.

Särskilda bestämmelser för vissa utomlands bosatta personer.

Det bör anmärkas, att med anledning av stadgandet i § 3 Mom. 2 mantalsskrivningsförordningen vissa personer, ehuru bosatta utomlands, jämlikt 64 § kommunalskattelagförslaget erhålla hemortskommun i S:t Nikolai för-

samling i Stockholm. Något särskilt skäl för att dessa personer skola där beskattas, torde dock ej föreligga. Med den här nedan givna avfattningen av 61 § kommunalskattelagförslaget lärer visserligen, vad dessa personer angår, i allmänhet ingen inkomst förekomma, som skall kommunalt beskattas i hemortskommunen. Beträffande några personer, nämligen dem, som omförmälas i 101 § av sistnämnda förslag, enligt dess här nedan angivna lydelse, föreligger dock ett annat förhållande. De skola nämligen jämlikt sistberörda paragraf beskattas som om de vore här i riket bosatta. För dem böra således särskilda föreskrifter givas till undvikande av beskattning i omförmälda församling. Utskylder böra i stället av dem utgöras för gemensamt kommunalt ändamål.

Inkomst, som beskattas i riket på grund av traktatsföreskrift.

Slutligen bör anmärkas, att i de fall, då på grund av traktat taxering kommer att ske här i riket för inkomst, för vilken kommunal skattskyldighet eljest ej föreligger, skäl ej heller i allmänhet lärer föreligga, att utskylderna för sådan inkomst tillfalla någon särskild kommun, utan böra desamma i stället gå till gemensamt kommunalt ändamål.

Särskilda taxeringsmyndigheter.

Taxering för gemensamt kommunalt ändamål lärer lämpligen böra verkställas i Stockholm av en särskild, för hela riket gemensam taxeringsnämnd — förslagsvis kallad *gemensamma taxeringsnämnden.*[1] Åt denna taxeringsnämnd bör jämväl anförtros att handhava beskattningen av statlig inkomst- och förmögenhetsskatt, då hemortskommun saknas. Över denna taxeringsnämnds beslut kan klagan föras hos den för riket gemensamma prövningsnämnden (»interkommunala prövningsnämnden»), vilken jämväl oberoende av särskild klagan verkställer granskning av berörda taxeringsnämnds beskattningsåtgärder.[2]

Efterskänkande av skatt.

Efterskänkande av statsskatt.

Av vad ovan anförts framgår, att någon lindring av bestämmelserna om skattskyldighet för att förekomma sådan dubbelbeskattning, varom i denna P. M. är fråga, i allmänhet icke bör ske. Den anvisade vägen till dubbelbeskattnings undvikande — genom traktater — torde ju under de närmaste åren endast i rätt begränsad utsträckning stå öppen. För att emellertid möjligheten till rättelse av sådan beskattning icke skulle vara i flertalet fall alldeles utesluten, har fråga uppkommit, huruvida ej Konungen borde erhålla bemyndigande att i hithörande fall, då ömmande omständigheter eller eljest synnerliga skäl föreläge, efterskänka statlig inkomst- och förmögenhetsskatt. Som de skattemedel, som på detta sätt staten komme att årligen avstå, ej lära överstiga ett förhållandevis obetydligt belopp, torde några betänkligheter mot förslaget knappast behöva förekomma.

Efterskänkande av kommunalskatt.

Betydligt svårare är att lösa spörsmålet, huruvida eller på vad sätt efterskänkande av kommunalutskylder under motsvarande omständigheter kan ske. I detta hänseende erinras till en början om de i kommunalförfatt-

[1] En av de vanliga taxeringsnämnderna i Stockholm torde kunna anförtros att i de fall, då det behöves, fungera såsom gemensam taxeringsnämnd.

[2] Jämför 68 och 132 §§ förslaget till taxeringsförordning.

ningarna meddelade bestämmelserna om kommunernas rätt att efterskänka ogulden skatt (förordningen om kommunalstyrelse på landet § 21 Mom. 4; förordningen om kommunalstyrelse i stad § 18 Mom. 6 och förordningen om kyrkostämma, samt kyrkoråd och skolråd § 15 Mom. 4). Någon utsträckning av kommunernas rätt i berörda hänseende i syfte att undvika dubbelbeskattning torde emellertid ej vara att förorda. Skall överhuvud taget efterskänkande av utskylder av ifrågavarande anledning äga rum, lärer för vinnande av riktig och likformig tillämpning av föreskrifterna därom, bestämmanderätten härutinnan böra anförtros åt Kungl. Maj:t. Ej heller i dylikt syfte torde emellertid förslag böra framläggas. Det har diskuterats ett förslag, att av en kommuns medel skulle utgå ersättning vid efterskänkande av ringare belopp intill en lågt satt maximigräns, som bestämdes i något angivet förhållande till antalet skattekronor inom kommunen, och att, om berörda gräns överskredes, ersättning av statsmedel skulle utgå. — Även har den möjligheten diskuterats, att ingen särskild kommun skulle lämna medel till efterskänkande av skatten, utan att i stället dessa medel skulle tagas av en särskild fond, som bildades av de utskylder, som erlades vid taxering för gemensamt kommunalt ändamål. Skulle brist uppstå i denna fond, skulle bristen täckas eller åtminstone ersättning förskotteras av statsmedel. Uppstode mera avsevärt överskott, skulle detta, åtminstone delvis, användas för skatteutjämning. — Intet av dessa förslag har likväl kunnat förordas.

En fråga, som är i viss mån beroende av de nu anförda, gäller möjligheten att i dubbelbeskattningstraktater införa bestämmelser om rätt för respektive regeringar att genom ett efterföljande förfarande träffa anordningar till förekommande av dubbelbeskattning i sådana fall, då själva traktaten visat sig ej fylla sitt ändamål att förhindra en sådan. Detta spörsmål torde behöva upptagas till prövning först då dylik traktatsbestämmelse ifrågakommer.

Speciell motivering.

Inledning.

Efter de principer, som ovan angivits, hava utarbetats förslag till ändringar i kommunalskattelagförslaget och i förslaget till statsskatteförordning. Ändringsförslagen hava här nedan i huvudsakliga delar intagits. De smärre redaktionella ändringar, som i samband med den sakliga omarbetningen erfordras i vissa paragrafer i berörda två förslag till skatteförfattningar, hava icke angivits, och detsamma är förhållandet med det flertal, i allmänhet obetydliga ändringar i förslaget till taxeringsförordning, som betingas av det förevarande, nedan intagna förslaget. Utöver omarbetningen i vissa hänseenden av ovannämnda förslag till skatteförfattningar, föranleder det förevarande förslaget vissa obetydliga ändringar i kommunallagarna ävensom utarbetandet av särskilda bestämmelser angående den grund, efter vilken utskylder för gemensamt kommunalt ändamål skola utgöras, samt rörande uppbörd och redovisning av sistnämnda utskylder, men författningstext i dessa hänseenden är ej heller här nedan intagen.

I den mån vissa paragrafer i kommunalskattelagförslaget och förslaget till statsskatteförordning omarbetats i det av finansdepartementets skatteberedning utarbetade betänkandet angående beskattning av inländska juridiska personers inkomst och förmögenhet, anknyter sig det här nedan intagna förslaget till den förändrade lydelsen av dessa paragrafer.

Förslag till ändringar i förslaget till kommunalskattelag.

42 §.

Det torde vara principiellt riktigt, att avdrag, om vilka i denna paragraf 2 och 3 mom. förmäles, medgivas för skattskyldig, som varit i riket bosatt under allenast viss del av beskattningsåret, endast i vad de belöpa å berörda del av året. En bestämmelse härom är också utarbetad beträffande de avdrag, som angivas i 2 mom. Den skall enligt förslaget undantagslöst gälla avdragen under 1), 2) och 3 a). Beträffande det avdrag, varom i 2 mom. 3 b) sägs, uppstår ett särskilt spörsmål, nämligen, om det för helt år bestämda maximum, 100 kronor, skall procentuellt minskas, då skattskyldig är här bosatt under kortare tid, så att t. ex. för ett halvt års vistelse högst 50 kronors avdrag beviljas. Enklast är emellertid, att berörda maximum gäller oberoende av, huru lång tid den skattskyldige varit i riket bosatt, och då det från finansiell synpunkt lärer vara för kommunerna tämligen likgiltigt vilkendera metoden, som lagfästes, har föreskrift med oföränderligt maximum utarbetats.

Huruvida makar skola i taxeringshänseende behandlas såsom gifta, beror enligt den princip, som för vissa fall uttalats i 65 § andra stycket i kommunalskattelagförslaget, därpå, om äktenskapet bestått under större delen av beskattningsåret.

Beträffande avdraget för gift kvinna till belopp av 200 kronor, borde, i överensstämmelse med vad ovan sagts, minskning av avdraget ske, då skattskyldig varit i riket bosatt under allenast en del av beskattningsåret. Avdragets storlek skulle i sådant fall bestämmas i förhållande till längden av den tid, hon varit härstädes bosatt. I förevarande förslag har emellertid en mera summarisk anordning ifrågasatts. Därest kvinnan varit här i riket bosatt under större delen av beskattningsåret, är ifrågavarande förutsättning för medgivande av hela avdraget uppfylld, eljest erhålles intet avdrag alls.

Emellertid är beviljandet av sistnämnda avdrag beroende av ytterligare villkor, nämligen, bland annat, att hon levt tillsammans med sin man. Under vilken tid sammanlevnaden skall hava ägt rum, för att villkoret enligt kommunalskattelagförslaget skall anses uppfyllt, är måhända ej alldeles tydligt; i överensstämmelse med vad ovan sagts har det emellertid i förevarande förslag ansetts tillräckligt, att så skett under större delen av beskattningsåret samt att hon *samtidigt* varit i riket bosatt. En gift kvinna, som varit här i riket bosatt under tiden den 1 januari—den 30 september 1927 och levt tillsammans med sin man under tiden den 1 mars—30 september samma år, är vid 1928 års taxering berättigad till avdraget; detta skulle däremot vägras, om hon levt med honom här i riket allenast under tiden den 1 maj—den 30 september 1927 och efter sistnämnda dag utomlands fortsatt sammanlevnaden intill årets slut.

Avdraget skall äga rum i den mån kvinnan ägt här i riket skattepliktig inkomst av rörelse eller yrke eller av arbetsanställning. Att inkomsten

förvärvats under den tid hon varit i riket bosatt, erfordras ej; en föreskrift av motsatt innebörd skulle antagligen onödigtvis komplicera bestämmelserna i ämnet.

44 §.

Beträffande ortsavdrag föreligga, då skattskyldig varit här i riket bosatt allenast under en del av beskattningsåret, vissa spörsmål, likartade med dem, som uppkommit vid behandlingen av föreskrifterna i 42 §. Principiellt sett, bör en procentuell uträkning av avdragets storlek äga rum i förhållande till längden av den tid, den skattskyldige varit i riket bosatt. I enlighet härmed samt med vissa avrundningar till vinnande av enkelhet i tillämpningen hava också bestämmelserna i ämnet utformats. Framhållas bör dock, att fråga även framställts, om icke ytterligare förenkling av stadgandena skolat ske, så att varje skattskyldig, som under större delen av beskattningsåret varit bosatt i riket, erhölle fullt avdrag, medan under annat förhållande avdraget skulle helt och hållet förvägras.

Huru de föreslagna bestämmelserna verka i de fall, då förändringar under beskattningsåret inträffa beträffande vissa i denna paragraf berörda förhållanden, såsom på grund av äktenskaps ingående eller upplösning, ändring av barnantal o. s. v., kommer ej här att diskuteras, då inom finansdepartementet äro under utarbetande förslag till ändring av de föreliggande författningsförslagen, såvitt angår avdrag för make och barn.

47 §.

Det har icke föreslagits någon ändring av det beskattningsbara minimum 500 kronor för det fall, att den skattskyldige varit här i riket bosatt allenast under en del av beskattningsåret. Anmärkas bör emellertid, att inom finansdepartementet är under utredning en fråga om ändring av bestämmelserna angående sådant minimum beträffande skattskyldiga, som under hela beskattningsåret varit bosatta i riket.

64 §.

Den av kommunalskattekommittén föreslagna bestämmelsen, att med hemortskommun förstås den kommun, där den skattskyldige författningsenligt är eller böra vara mantalsskriven, har ersatts med föreskriften, att därmed förstås den kommun, där den skattskyldige författningsenligt skall vara för taxeringsåret mantalsskriven. Förändringen avser endast ett förtydligande av kommitténs förslag.

98 §.

Med anledning av inom finansdepartementet pågående omarbetning av vissa bestämmelser i kommunalskattelagförslaget har sista meningen i förevarande paragraf i nämnda förslag åtminstone tills vidare uteslutits; anvisningarna till paragrafen hava lämnats oförändrade.

101 §.

Särskilda föreskrifter saknas i kommunalskattelagförslaget angående beskattning av personer, som tillhöra svensk beskickning hos utländsk makt eller svenskt konsulat eller beskickningens eller konsulatets betjäning. Kommunalskattekommittén synes hava ansett, att dessa personer, vilka

icke vore i Sverige bosatta, skulle vara fria från utgörande av kommunalutskylder för annan inkomst än sådan, som angåves i 49 § 1 mom. b) i kommitténs lagförslag. Som dessa personer — med bortseende från dem, som tillhöra olönat konsulat eller dess betjäning — i allmänhet jämväl äro befriade från utgörande av kommunalutskylder utomlands, skulle så gott som fullständig skattefrihet för dem inträda i kommunalt hänseende. Enär vägande skäl för sådan skattefrihet — vilken ej heller föreligger enligt gällande beskattningsförfattningar — torde saknas, har i förevarande paragraf stadgats, att å svensk medborgare, som tillhör svensk beskickning hos utländsk makt eller lönat svenskt konsulat eller beskickningens eller konsulatets betjäning och som på grund av sin tjänst är bosatt utomlands, är tillämpligt vad i lagen stadgas angående här i riket bosatt person. Härav följer, att sådan person är skattskyldig härstädes jämlikt 49 § 1 mom. a) för all inkomst, som av honom här i riket eller å utländsk ort förvärvats. Ett undantag har likväl gjorts för inkomst i svenska statens tjänst. Skattefrihet i detta avseende får anses vara ett sedan länge gällande privilegium, och bestämmelser härom finnas för närvarande i § 40 förordningen om kommunalstyrelse i Stockholm och § 37 Mom. 3 förordningen om kyrkostämma samt kyrkoråd och skolråd i Stockholm.

För inkomst, som enligt de allmänna bestämmelserna i denna lag skolat beskattas i hemortskommunen, skall emellertid, då densamma åtnjutits av person, varom i denna paragraf förmäles, utgöras utskylder för gemensamt kommunalt ändamål. Av föreskrifterna i förevarande paragraf, jämförda med stadgandena i 64 §, framgår, att detsamma gäller oskift dödsbo efter sådan person.

Eftersom vad i kommunalskattelagen föreskrives angående här i riket bosatt person skall tillämpas jämväl å person, varom i ifrågavarande paragraf förmäles, skall vid sådan beskattning för gemensamt kommunalt ändamål, varom ovan nämnts, allmänna avdrag och ortsavdrag medgivas. Ortsavdrag beräknas med för Stockholms stad gällande belopp. Angående ifrågavarande taxering hänvisas i övrigt till anvisningarna till 101 §.

De bestämmelser, som meddelas angående person, tillhörande svensk beskickning hos utländsk makt eller lönat svenskt konsulat eller beskickningens eller konsulatets betjäning, och som på grund av sin tjänst är bosatt utomlands, torde böra utsträckas i tillämpliga delar jämväl till sådan persons hustru och minderåriga barn — åldersgränsen har föreslagits till 16 år — då dessa personer äro svenska medborgare och bo hos honom. I överensstämmelse med internationell kutym bliva de personer, till vilka beskattningsrätten således skulle utsträckas, i regel icke underkastade beskattning i den stat, där de bo.

Jämväl har förevarit en fråga om att utsträcka paragrafens bestämmelser till enskilda tjänare, anställda hos diplomater och konsuler, om vilka i paragrafen nämnes. Praxis angående sådan tjänares beskattning varierar emellertid i olika stater, varför det tills vidare ansetts lämpligt att låta anstå med en sådan åtgärd.[1]

Olönade konsuler, som icke äro medborgare i den stat, där de äro bosatta och utöva sin befattning, beskattas i allmänhet i denna stat såsom andra därstädes bosatta personer; dock brukar skattefrihet tillerkännas dem för de förmåner (sportler m. m.), som de åtnjuta i anledning av sin tjänst. Något skäl att här i riket beskatta sådana svenska konsuler för

[1] Frågan angående omfattningen av diplomaternas och hos dem anställda personers privilegier och särställning är under utredning genom Nationernas förbunds försorg.

förmåner av angivet slag lärer emellertid ej föreligga, då de jämlikt förut omförmälda författningsrum i kommunalförordningarna i Stockholm äro befriade från skattskyldighet därför.

102 §.

Angående beskattning av person, som tillhör främmande makts härvarande beskickning eller konsulat eller beskickningens eller konsulatets betjäning och som icke är svensk medborgare, stadgas i 50 § c) kommunalskattelagförslaget. För beskattning av dessa personer — med bortseende tills vidare från dem som tillhöra olönade konsulat eller deras betjäning — torde såsom regel böra gälla, att de skola beskattas, som om de icke vore här i riket bosatta. De skulle således bliva skattskyldiga på sätt för sådant fall stadgas i 49 § 1 mom. a) enligt förevarande, här nedan intagna förslag. De avvikelser från föreskrifterna i 50 § c) kommunalskattelagförslaget, som härav föranledas, torde vara utan betydelse. Beträffande inkomster, som enligt 59 och 61 §§ i allmänhet skola beskattas i hemortskommunen, bör emellertid skatt utgöras av person, varom nu är fråga, i den kommun, där han senast haft sitt egentliga bo och hemvist eller, utan att sådant fall förelegat, stadigvarande vistats; bemälde skattskyldige kommer således allenast i undantagsfall (t. ex. då han är främmande makts representant samtidigt i Sverige och i annan stat och bor i sistnämnda stat) att utgöra skatt för gemensamt kommunalt ändamål jämlikt 61 § 3 mom. i nedan intagna förslag. Av föreskrifterna i förevarande paragraf samt i hithörande anvisningar följer, att de förmåner, som tillkomma här i riket bosatta personer (vissa allmänna avdrag, ortsavdrag etc.) ej skola komma i 1 mom. av denna paragraf omförmälda personer till del.

I överensstämmelse med vad under närmast föregående paragraf anförts angående internationell kutym, omfatta bestämmelserna i 1 mom. i förevarande paragraf även hustru och minderåriga barn men ej enskilda tjänare.

Angående beskattning av olönad utländsk konsul, som ej är svensk medborgare, hänvisas jämväl till vad ovan under 101 § angående sådana konsuler anförts, och har i överensstämmelse därmed stadgandet i förevarande paragrafs andra moment avfattats. Skattskyldigheten för sådan person har härigenom utsträckts utöver vad av kommunalskattekommittén i sådant avseende föreslagits.

105 §.

Vad i denna paragrafs första och tredje stycken stadgas, återfinnes i huvudsak i 1 § 1 mom. och i 4 § i 1925 års undantagsförordning. Beträffande förevarande paragrafs andra stycke hänvisas till motsvarande bestämmelse i 3 § av sistnämnda förordning. Sistnämnda paragrafs innehåll är ändrat därutinnan, att skattetraktats giltighet kan upphöra först vid det årsskifte, som infaller närmast efter det en uppsägningstid av högst sex månader tilländalupit. I allmänhet torde årsskiftet vara den lämpligaste tidpunkten för sådant avtals upphörande.

106 §.

Stadgandet motsvarar de föreskrifter, som äro intagna i 5 § 4 mom. och 53 § i kommunalskattelagförslaget.

Förslag till ändringar i förslaget till förordning angående statlig inkomst- och förmögenhetsskatt.

4 §.

Rörande innehållet av denna paragraf hänvisas till motiveringen för 42 § förslaget till ändringar i kommunalskattelagförslaget.

22 §.

I utlandet bosatt, här i riket icke mantalsskriven skattskyldig lärer enligt föreliggande förslag i allmänhet icke bliva i Sverige skattskyldig för lön från svenska statsverket. Skulle likväl något sådant fall inträffa, sker beskattningen jämlikt förevarande paragraf i Stockholm. Den beträffande sådan inkomst i förslaget till statsskatteförordning 22 § intagna föreskriften om beskattningsorten har således uteslutits i nedan intagna författningsförslag.

25 §.

Beträffande innehållet i denna paragraf hänvisas till motiveringen för 101 § i förslaget till ändringar i kommunalskattelagförslaget.

Som person, varom i 1 mom. av förevarande paragraf förmäles, skall föras i mantal i S:t Nikolai församling i Stockholms stad, skulle således med avseende å bestämmelserna i 64 § förslaget till kommunalskattelag och 22 § förslaget till statsskatteförordning beskattningen av denne ske i nämnda församling. Bäst är emellertid, att taxeringen handlägges av den i Stockholm sammanträdande för hela riket gemensamma taxeringsnämnden, som, enligt vad som föreslagits, skall taxera honom till skatt för gemensamt kommunalt ändamål. Statsskattetaxeringen lärer emellertid kunna överflyttas å sistnämnda taxeringsnämnd genom en föreskrift därom i taxeringsförordningen.

Att olönad svensk konsul, som på grund av sin tjänst är bosatt utomlands, icke bör vara berättigad att vid sin taxering här i riket komma i åtnjutande av de förmåner, som tillförsäkrats här i riket bosatta personer, torde vara självklart.

De i 1 mom. av denna paragraf omförmälda personer bliva givetvis skyldiga att erlägga skatt för all den förmögenhet de ägt vare sig här eller på utrikes ort. Olönad svensk konsul är skattskyldig allenast för här i riket nedlagd förmögenhet.

26 §.

Angående beskattning för inkomst beträffande person som tillhör främmande makts härvarande beskickning eller lönade konsulat eller beskickningens eller konsulatets betjäning och som icke är svensk medborgare, meddelas föreskrifter i 7 § b) förslaget till statsskatteförordning.

Rörande innehållet i förevarande paragraf hänvisas till motiveringen för 102 § förslaget till ändringar i förslaget till kommunalskattelag.

Från grundsatsen, att ovan nämnd person skall beskattas på sätt föreskrives beträffande person, som icke är bosatt här i riket, göres ett undantag i ifrågavarande paragraf. Enligt vad en genom utrikesdepartementets försorg verkställd utredning utvisar, beskattas nämligen personer, tillhörande beskickning eller lönat konsulat eller beskicknings eller sådant kon-

sulats betjäning, i regel icke för utdelning å aktier eller likartade värdepapper i den stat, där de äro ackrediterade.[1] I överensstämmelse med vad kommunalskattekommittén hemställt, har således föreslagits, att personer, varom i 1 mom. av förevarande paragraf förmäles, frikallas från beskattning av sådan utdelning. Deras skattskyldighet här i landet blir således lindrigare än skattskyldigheten beträffande utomlands bosatta personer.

Enligt förslaget till statsskatteförordning synas personer, om vilka nu är fråga, bliva här i riket skattskyldiga för *all* förmögenhet, vare sig här i riket eller å utrikes ort. Gällande skattelagstiftning beskattar dem allenast för här i riket nedlagd förmögenhet. Men även denna lagstiftning torde vara något för sträng — det lärer väl icke vara skäl att låta dem erlägga förmögenhetsskatt för aktier och likartade värdepapper, då utdelningen därå är skattefri. Föreliggande förslag befriar också personer, varom nu är fråga, från förmögenhetsskatt för sistnämnda tillgångar, i följd varav deras skattskyldighet här i riket blir mindre omfattande än utomlands bosatta personers. Olönade utländska konsuler, bosatta här i riket men icke svensk medborgare, erlägga däremot skatt för all förmögenhet, vare sig härstädes eller å utrikes ort. Som de för närvarande äro skattskyldiga allenast för här i riket nedlagd förmögenhet, blir skattskyldigheten således härutinnan utsträckt.

29 §.

Vad i denna paragraf stadgas, återfinnes i huvudsak i 1 § 1 mom. samt 2—4 §§ i 1925 års undantagsförordning. Angående den avvikelse från föreskriften i 3 § i nämnda förordning, som verkställts, hänvisas till motiveringen till 105 § förslaget till ändringar i kommunalskattelagförslaget.

31 §.

Det har icke ansetts lämpligt att i förevarande paragraf stadga, att efterskänkande av skatt kan ifrågakomma först då de beslut, genom vilka den skattskyldige av vederbörande myndigheter beskattats i båda staterna, blivit lagakraftvunna. I regel lärer visserligen eljest något efterskänkande icke ifrågakomma. Men fall kunna tänkas, då på grund av yrkande av vederbörande kronoombud eller kommun angående höjningar av den skattskyldiges taxering något lagakraftvunnet beslut rörande taxeringen icke lärer komma att föreligga under flera år, efter det taxering ägt rum, och då det vore obilligt, att den skattskyldige härigenom utestängdes från möjlighet att vinna lindring i sin skattebörda enligt bestämmelserna i denna paragraf.

Vid restitution av skattemedel enligt förevarande stadgande lär givetvis den skattskyldige icke därå få tillgodonjuta ränta.

[1] För skatt, som vid utdelnings lyftande uppbäres genom avdrag från utdelningsbeloppet, brukar skattefrihet ej förekomma.

Förslag

till

ändringar i förslaget till kommunalskattelag

5 §.

1 mom. — — —
2 mom. — — —
3 mom. — — —
4 mom. Att främmande stat tillhörig, för dess beskickning eller konsulat härstädes avsedd fastighet i visst fall kan undantagas från beskattning, därom stadgas i 106 §.

(Se vidare anvisningarna.)

42 §.

1 mom. — — —
2 mom. I hemortskommunen äger skattskyldig, som varit här i riket bosatt under hela beskattningsåret, därjämte njuta avdrag:
1) — — —
2) — — —
3) för premier och andra avgifter, som skattskyldig för sig och i förekommande fall även för sin make betalt
a) för sjuk- och arbetslöshetsförsäkring — — — begravningshjälp och
b) för kapital- och olycksfallsförsäkring ävensom för pensionsförsäkring, som ej avses i 38 § och 2) här ovan.

Därest skattskyldig endast under en del av beskattningsåret varit här i riket bosatt, skall avdrag, som nu sagts, i hemortskommunen åtnjutas allenast i den mån det belöper å nämnda tid.

Avdrag, som i punkt 3 b) här ovan avses, må ej för skattskyldig eller, om skattskyldig under större delen av beskattningsåret varit gift och båda makarna under året haft försäkringar, som i 3 b) avses, för dem båda tillsammans åtnjutas till högre belopp än 100 kronor. Har skattskyldig för försäkring, som i 3 b) avses, fått uppbära vinstutdelning eller premieåterbäring, må avdrag ske med allenast det belopp, varmed premien överskjuter vad sålunda uppburits.

3 mom. Har gift kvinna, som under större delen av beskattningsåret varit här i riket bosatt och levt tillsammans med sin man, haft inkomst av rörelse eller yrke eller av arbetsanställning, må hon, om och i den mån sådan hennes inkomst därtill förslår, i hemortskommunen åtnjuta avdrag med 200 kronor.

(Se vidare anvisningarna.)

44 §.

1 mom. Skattskyldig fysisk person, som varit här i riket bosatt under hela beskattningsåret, äger — — — för varje sådant barn.

2 mom. Skattskyldig fysisk person, som varit här i riket bosatt allenast under en del av beskattningsåret, äger att å den i hemortskommunen taxerade inkomsten åtnjuta kommunalt ortsavdrag, utgörande för varje kalendermånad eller del därav, varunder han varit här i riket bosatt, $^1/_{12}$ av enligt bestämmelserna i 1 mom. utgående avdrag. Det avdragsbelopp, som sålunda erhålles,

avrundas nedåt till jämnt 50-tal kronor. Understiger beloppet 50 kronor, medgives intet avdrag.

(Se vidare anvisningarna.)

45 §.

Finnes — — — må efter vederbörande beskattningsnämnds prövning den skattskyldiges i hemortskommunen taxerade inkomst nedsättas med, utöver denne enligt 44 § tillkommande ortsavdrag, ytterligare högst ett belopp, motsvarande ett sådant ortsavdrag.

46 §.

Såsom skattskyldigs — — — upptagas:

a) för *skattskyldig fysisk person*, som varit här i riket bosatt under hela eller någon del av beskattningsåret:

inom — — — inkomst;

b) — — —

47 §.

Fysisk person, som varit här i riket bosatt under hela eller någon del av beskattningsåret och vars inom hemortskommunen taxerade inkomst icke uppgår till 500 kronor, skall icke upptagas till beskattning för sådan inkomst.

I övrigt inträder skatteplikt i fråga om skatt för inkomst:

för juridisk person och för fysisk person, som ej varit här i riket under någon del av beskattningsåret bosatt, då den beskattningsbara inkomsten i kommunen uppgår till minst 100 kronor, samt

för fysisk person, som varit här i riket bosatt under hela eller någon del av beskattningsåret: i hemortskommunen — — — 100 kronor.

49 §.

1 mom. Skyldighet att erlägga skatt för inkomst åligger, såframt ej annat föreskrives i denna lag eller särskilda bestämmelser, meddelade i den ordning 105 § angiver:

a) fysisk person:

för tid, under vilken han varit här i riket bosatt:

för all inkomst, som av honom här i riket eller å utländsk ort förvärvats; samt

för tid, under vilken han ej varit här i riket bosatt:

för inkomst av här belägen fastighet;

för inkomst av rörelse eller yrke, som här bedrivits;

för härifrån uppburen, genom verksamhet här i riket förvärvad inkomst av tjänst;

för vinst å icke yrkesmässig avyttring av fast egendom eller rörelse här i riket eller härstädes befintliga tillbehör till sådan egendom eller rörelse; samt

för ersättning, som vid överlåtelse av i Sverige bedriven rörelse betingas för utfästelse att ej utöva viss verksamhet;

b) staten:

för — — — nyss är sagd;

c) landsting — — — av rörelse;

d) kyrkor — — — för sådan inkomst;

e) svenska aktiebolag — — — för delägarnes gemensamma räkning:

för all inkomst, som här i riket eller å utländsk ort förvärvats;

f) utländska bolag och andra här i riket ej hemmahörande juridiska personer:

för inkomst av här belägen fastighet;

för inkomst av rörelse, som här bedrivits;

för vinst å icke yrkesmässig avyttring av fast egendom eller rörelse här i riket eller härstädes befintliga tillbehör till sådan egendom eller rörelse; samt

för ersättning, som vid överlåtelse av i Sverige bedriven rörelse betingats för utfästelse att ej utöva viss verksamhet.

2 mom. — — —

3 mom. — — —

(Se vidare anvisningarna.)

50 §.

Från skattskyldighet *frikallas:*

a) — — —

b) — — —

c) utlänning eller i utlandet — — — (punkt d) i kommunalskattelagförslaget) — — — åtnjutits;

d) lappallmogen:

för inkomst av renskötsel.

Att personer, om vilka i 102 § förmäles, äro frikallade från skattskyldighet för vissa inkomster, framgår av bestämmelserna i samma paragraf.

52 §.

Har behållningen i boet efter avliden skattskyldig, som vid dödsfallet varit här i riket bosatt, ej överstigit 20,000 kronor — — — anses föranleda.

(53 § utgår.)

61 §.

1 mom. Inkomst från *lediga ecklesiastika sysslor,* som influtit till allmän kassa, beskattas i den kommun, där inkomsten av sysslan eljest bort beskattas.

2 mom. Skatt för annan inkomst av *tjänst* än i 1 mom. säges, samt skatt för inkomst av *tillfällig förvärvsverksamhet* ävensom av *kapital* utgöres, om inkomsten förvärvats under tid, då skattskyldig varit här i riket bosatt, i hans hemortskommun.

3 mom. Har under tid, då skattskyldig ej varit här i riket bosatt, denne åtnjutit inkomst av tjänst, varom i 2 mom. sägs, eller inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet, beskattas inkomsten i Stockholm för gemensamt kommunalt ändamål.

64 §.

Med *hemortskommun* förstås i denna lag den kommun, där den skattskyldige författningsenligt skall vara för taxeringsåret mantalsskriven.

För den, som varit under ett beskattningsår eller del därav bosatt här i riket utan att mantalsskrivningsskyldighet i någon kommun beträffande honom förelegat för taxeringsåret, skall såsom hemortskommun anses den kommun, där han senast varit här i riket bosatt under beskattningsåret.

För oskift dödsbo efter avliden person, som vid dödsfallet varit bosatt här i riket, skall — — — är bosatt.

(65 § första stycket samt 75 § utgå.)

98 §.

Avlider skattskyldig, skall för det beskattningsår, då dödsfallet inträffade, oskift dödsbo efter honom taxeras för inkomst, som den avlidne haft, med tillämpning av de i 49 § 1 mom. a) meddelade bestämmelserna. Dessutom är dödsboet skattskyldigt för efter dödsfallet influten inkomst av beskaffenhet, varom i 49 § 1 mom. e) säges, därest den avlidne vid sitt frånfälle varit här i riket bosatt, men eljest allenast för efter dödsfallet influten inkomst av sådant slag, som angives i 49 § 1 mom. f). Vid taxeringen skall i

övrigt för dödsboet tillämpas vad som enligt bestämmelserna i denna lag skolat gälla för den avlidne.

(Se vidare anvisningarna.)

101 §.

Å svensk medborgare, som tillhör svensk beskickning hos utländsk makt eller lönat svenskt konsulat eller beskickningens eller konsulatets betjäning och som på grund av sin tjänst är bosatt utomlands, är tillämpligt vad i denna lag stadgas angående här i riket bosatt person; dock är han icke skattskyldig här i riket för sin inkomst av berörda tjänst, och skall beträffande annan inkomst, som enligt föreskrifterna i denna lag beskattas i hemortskommunen, skatt i stället utgöras i Stockholm för gemensamt kommunalt ändamål.

Vad ovan sagts gäller i tillämpliga delar jämväl sådan persons hustru och barn under 16 år, därest de äro svenska medborgare och bo hos honom.

(Se vidare anvisningarna.)

102 §.

1 mom. Person, som tillhör främmande makts härvarande beskickning eller lönade konsulat eller beskickningens eller konsulatets betjäning och som icke är svensk medborgare, anses i beskattningshänseende icke vara här i riket bosatt. Beträffande inkomster, vilka enligt föreskrifterna i denna lag beskattas i hemortskommunen, skall skatt av honom utgöras i den kommun här i riket, där han senast under beskattningsåret haft sitt egentliga bo och hemvist eller, utan att sådant fall förelegat, stadigvarande vistats.

Vad ovan sagts gäller jämväl sådan persons hustru och barn under 16 år, därest de bo hos honom och icke äro svenska medborgare.

2 mom. Olönad utländsk konsul, som icke är svensk medborgare, är frikallad från skatt för förmåner, som han åtnjutit på grund av sin tjänst hos främmande makt.

(Se vidare anvisningarna.)

103 §.

Skatt, som jämlikt bestämmelserna i 61 § 3 mom. och 101 § utgöres för gemensamt kommunalt ändamål, skall användas till utjämning av skattetrycket olika kommuner eller andra menigheter emellan.

104 §.

Där för tillämpningen — — — (se 101 § kommunalskattelagförslaget) — — — föreskrifter.

VI. Om undantag från denna lags bestämmelser i vissa fall.

105 §.

Därest inkomst, för vilken kommunal repartitionsskatt utgöres, tillika är underkastad kommunal beskattning i annat land, äger Konungen att, till förekommande av eller lindring i dylik dubbelbeskattning, med nämnda lands regering träffa överenskommelse om fördelning i beskattningshänseende mellan berörda land och Sverige av inkomsten eller ock att, under förutsättning av ömsesidighet i tillämpliga hänseenden, förordna, att viss inkomst eller inkomst av visst slag skall helt eller delvis vara fri från beskattning här i riket.

Överenskommelse med främmande stats regering i fråga, varom ovan förmäles, skall upphöra att gälla senast vid det årsskifte, som infaller närmast efter det en uppsägningstid av högst sex månader tilländalupit.

Konungen äger meddela de närmare föreskrifter, som må finnas erforder-

liga för tillämpning av överenskommelser eller förordnanden, varom i denna paragraf stadgas.

106 §.

Under förutsättning av ömsesidighet må Konungen medgiva befrielse från utgörande av skatt för främmande stat tillhörig, för dess beskickning eller konsulat härstädes avsedd fastighet, så ock för inkomst av densamma.

107 §.

Skall i anledning av överenskommelse eller beslut, varom i 105 eller 106 § säges, inkomst, som enligt denna lag är skattepliktig, ej här i riket beskattas, får underskott, som uppkommer vid inkomstberäkningen, icke vid taxering avräknas å här i riket beskattningsbar inkomst.

(Se vidare anvisningarna.)

Denna lag träder i kraft — — —.

Genom denna förordning upphävas:

förordningen — — — ändringar;

förordningen den 22 maj 1925 (nr 155) med föreskrifter angående medgivande i vissa fall av undantag från gällande bestämmelser om inkomst- och förmögenhetsskatt m. m. med däri gjorda ändringar, så vitt avser bevillning för inkomst;

dock att dessa författningar skola äga tillämpning även efter den nya lagens ikraftträdande i de hänseenden, som nedan angivas.

Vid den nya — — — skolat ingå till fonden.

Anvisningar

till 44 §.

(Här intagas exempel till belysande av paragrafens tillämpning.)

till 49 §.

1. Under den tid en person i Sverige har sitt egentliga bo och hemvist eller, utan att sådant fall föreligger, härstädes stadigvarande vistas, anses han i beskattningshänseende vara här i riket bosatt. Svensk medborgare, som uppehåller sig å resor i främmande land men har bo eller familj kvar i riket, anses sålunda vara bosatt här i riket, även om vistelsen utomlands är långvarig. En utlänning, som stadigvarande bor härstädes eller som under längre tid (t. ex. ett halvår eller mera) — utan andra avbrott än rent tillfälliga — vistas härstädes å en eller flera platser, behandlas likaledes i beskattningshänseende som här i riket bosatt. Däremot bör en i allmän tjänst anställd person eller en missionär, som för sin verksamhet uppehåller sig och har fast bostad å utrikes ort, icke anses som här i riket bosatt, även om han fortfarande är mantalsskriven härstädes. Detsamma gäller rörelse- eller yrkesidkare, som för sin verksamhet på ett mera stadigvarande sätt slagit sig ner å utrikes ort, liksom ock arbetare, som för längre tid tagit anställning utomlands. Sjöman, som under utövning av sitt yrke uppehåller sig å främmande farvatten men är inskriven å sjömanshus här i riket eller har sin familj härstädes, anses fortfarande vara bosatt här i riket.

Huruvida en person skall här mantalsskrivas eller ej, är utan betydelse för frågan om hans skattskyldighet. Sålunda är exempelvis en i allmän tjänst anställd svensk medborgare eller en svensk missionär, bosatt å utrikes ort, icke skattskyldig i Sverige för inkomst av kapital. Ej heller avgöres frågan, om en person skall anses här i riket bosatt eller ej, eller, med andra ord, frågan om omfattningen av hans skattskyldighet uteslutande med hänsyn

till förhållandena vid beskattningsårets utgång, utan avseende fästes vid omständigheterna under hela året, och kan i anledning härav en person komma att beskattas såsom här bosatt för allenast en del av samma år.

2. Svensk medborgare eller utlänning är för tid, under vilken han ej varit här i riket bosatt, skattskyldig allenast för vissa, i förevarande paragraf angivna inkomster. Tjänst å svenskt fartyg utomlands anses såsom verksamhet här i riket, och således bliver av sådan tjänst härflytande lön, som uppburits härifrån riket, föremål för beskattning i Sverige. Verksamhet på grund av anställning i svenskt företag anses utövad här i riket, även om tjänsteinnehavaren i och för sin tjänst måste göra tillfälliga besök utomlands eller under längre tid uppehålla sig därstädes under kringresande, t. ex. handelsresande. Förmåner, som härröra av ett förutvarande tjänsteförhållande (pension, vissa undantagsförmåner o. s. v.) och åtnjutas av person, som icke är bosatt här i landet, beskattas i Sverige, om verksamheten huvudsakligen utövats härstädes. Härifrån åtnjuten royalty eller ersättning för utnyttjande av patent, mönster eller dylikt beskattas här i riket, även om nämnda inkomst uppbäres av person, som icke är bosatt i Sverige, eller av utländskt bolag. För sådan person föreligger däremot ej skattskyldighet för livränta eller andra enligt 36 § med inkomst av tjänst likställda förmåner, som icke åtnjutas på grund av något tjänsteförhållande.

3. — — —

4. — — —

till 101 §.

Skattskyldig, som i denna paragraf omförmäles, åtnjuter vid sin taxering i Stockholm för gemensamt kommunalt ändamål samma förmåner i beskattningshänseende, som om han varit i nämnda stad bosatt. Å honom äro således tillämpliga alla bestämmelser om allmänna avdrag (42 §), ortsavdrag (44 och 45 §§) och lägsta skattepliktiga belopp (47 § första stycket). De i 52 § meddelade stadgandena och de i 98 § givna föreskrifterna, såvitt desamma avse oskift dödsbo efter här i riket vid dödsfallet bosatt person, äro jämväl tillämpliga beträffande sådant dödsbo efter person, varom i förevarande paragraf förmäles.

till 102 §.

Å person, som i 1 mom. av denna paragraf avses, äro icke tillämpliga de om allmänna avdrag i 42 § 2 och 3 mom. meddelade bestämmelserna och icke heller föreskrifterna om ortsavdrag (44 och 45 §§) eller föreskriften om lägsta skattepliktiga belopp (47 § första stycket). De i 52 § meddelade stadgandena och de i 98 § givna bestämmelserna, såvitt desamma avse allenast oskift dödsbo efter person, som varit här i riket bosatt vid dödsfallet, äro icke tillämpliga å sådant dödsbo efter person, varom i 1 mom. av förevarande paragraf är fråga.

till 107 §.

Skall jämlikt överenskommelse eller beslut, varom i 105 eller 106 § sägs, allenast viss del av skattepliktig inkomst undantagas från beskattning här i riket, och uppstår underskott vid inkomstberäkningen, får en motsvarande del av underskottet icke avräknas vid taxering här i riket. Därest således överenskommelse träffas mellan Sverige och annan stat därom, att beträffande inkomst av viss rörelse, som bedrives i båda staterna, hälften skall beskattas i vardera staten, får allenast hälften av underskott, som uppstår vid inkomstberäkningen, avräknas vid taxering i Sverige.

Förslag

till

ändringar i förslaget till förordning angående statlig inkomst- och förmögenhetsskatt.

4 §.

1 mom. — — —

2 mom. — — —

3 mom. Skattskyldig fysisk person, som varit här i riket bosatt under hela eller någon del av beskattningsåret, äger — — — kommunalskattelagen sägs.

4 mom. Gift kvinna, som under större delen av beskattningsåret varit här i riket bosatt, äge ock — — — där sägs.

6 §.

1 mom. Skyldighet att erlägga skatt för inkomst åligger, såframt ej annat föreskrives i denna förordning eller särskilda bestämmelser, meddelade i den ordning 29 § angiver:

a) fysisk person:

för tid, under vilken han varit här i riket bosatt:

för all inkomst, som av honom här i riket eller å utländsk ort förvärvats; samt

för tid, under vilken han ej varit här i riket bosatt:

för inkomst av här belägen fastighet;

för inkomst av rörelse eller yrke, som här bedrivits;

för härifrån uppburen, genom verksamhet här i riket förvärvad inkomst av tjänst;

för vinst å icke yrkesmässig avyttring av fast egendom eller rörelse här i riket eller härstädes befintliga tillbehör till sådan egendom eller rörelse;

för ersättning, som vid överlåtelse av i Sverige bedriven rörelse betingats för utfästelse att ej utöva viss verksamhet; samt

för inkomst genom utdelning å aktier, lotter i solidariska bankbolag, kommanditlotter och andelar i ekonomiska föreningar, såvitt företagen äro svenska;

b) svenska aktiebolag — — — (se under c) förslaget till statsskatteförordning) — — — gemensamma räkning:

för all inkomst, som här i riket eller å utländsk ort förvärvats;

c) utländska bolag och andra här i riket ej hemmahörande juridiska personer:

för inkomst av här belägen fastighet;

för inkomst av rörelse, som här bedrivits;

för vinst å icke yrkesmässig avyttring av fast egendom eller rörelse här i riket eller härstädes befintliga tillbehör till sådan egendom eller rörelse;

för ersättning, som vid överlåtelse av i Sverige bedriven rörelse betingats för utfästelse att ej utöva viss verksamhet; samt

för inkomst genom utdelning å aktier, lotter i solidariska bankbolag, kom-

manditlotter och andelar i ekonomiska föreningar, såvitt företagen äro svenska.

2 mom. — — —

3 mom. — — —

7 §.

Från skattskyldighet frikallas:

a) —

b) utlänning eller — — — (se punkt c) förslaget till statsskatteförordning) — — — åtnjutits;

c) lappallmogen:

för inkomst av renskötsel;

d) staten;

e) landsting — — — (se punkt f) förslaget till statsskatteförordning) — — — hushållningssällskap;

f) kyrkor, — — — (se punkt g) förslaget till statsskatteförordning) — — — all inkomst;

g) ägare av sådan fastighet — — — (se punkt h) förslaget till statsskatteförordning) — — — ändamål;

h) svenska aktiebolag — — — (se punkt i) förslaget till statsskatteförordning) — — — yrke.

Att personer, om vilka i 26 § förmäles, äro frikallade från skattskyldighet för vissa inkomster, framgår av bestämmelserna i samma paragraf.

12 §.

1 mom. Skyldighet att erlägga skatt för förmögenhet åligger, så framt ej annat föreskrives i särskilda bestämmelser, meddelade i den ordning 29 § angiver:

a) fysiska personer, vilka varit här i riket bosatta vid beskattningsårets utgång; samt

b) föreningar och samfund — — — för inkomst:

för all den förmögenhet de vid beskattningsårets slut ägt vare sig här eller på utrikes ort;

c) fysiska personer, vilka icke varit här i riket bosatta vid beskattningsårets utgång, ävensom utländska bolag:

för förmögenhet, som vid nämnda tidpunkt varit här i riket nedlagd.

Vad sålunda — — — för förmögenhet.

För personer, om vilka i 26 § förmäles, bestämmes skyldigheten att erlägga skatt för förmögenhet efter de i samma paragraf meddelade föreskrifter.

2 mom. Med här i riket nedlagd förmögenhet avses:

a) tillgångar, som omförmälas i 9 § 1 mom. a)—c), försåvitt desamma finnas här i riket; samt

b) svenska aktier, lotter i svenska solidariska bankbolag, kommanditlotter i svenska kommanditbolag och andelar i svenska ekonomiska föreningar, i den mån dessa tillgångar icke ingå under a) i detta mom.

(Se vidare anvisningarna).

15 §.

Till grund för beräkningen av inkomst- och förmögenhetsskatt skall läggas sammanlagda beloppet av den skattskyldiges taxerade inkomst, så beräknad som ovan i 5 § är sagt, och en sextiondedel av hans till förmögenhetsskatt skattepliktiga förmögenhet, beräknad som ovan i 8 eller 12 § är sagt. Är han — — — bortfaller.

16 §.

1 mom. A det till inkomst- och förmögenhetsskatt taxerade beloppet äger skattskyldig fysisk person, som varit här i riket bosatt under hela eller

del av beskattningsåret, åtnjuta statligt ortsavdrag, utgående med en och en halv — — — ortsavdrag.

2. mom. — — —.

3. mom. — — —.

(Se vidare anvisningarna).

17 §.

1 mom. Såsom till inkomst- och förmögenhetsskatt beskattningsbart belopp skall upptagas:

a) för skattskyldig fysisk person, som varit här i riket bosatt under hela eller någon del av beskattningsåret:

det — — — och

b) —

2 mom. Skyldighet att utgöra inkomst- och förmögenhetsskatt inträder:

för fysisk person, som varit här i riket bosatt under hela eller någon del av beskattningsåret:

då — — — 100 kronor.

22 §.

1 mom. Skattskyldig taxeras enligt denna förordning i hemortskommunen. Saknas hemortskommun, beskattas inkomsten i Stockholm.

2 mom. — — —.

23 §.

Har behållningen i boet efter avliden skattskyldig, som vid dödsfallet varit här i riket bosatt, ej överstigit 20,000 kronor — — — kommunalbeskattningen.

25 §.

1 mom. Å svensk medborgare, som tillhör svensk beskickning hos utländsk makt eller lönat svenskt konsulat eller beskickningens eller konsulatets betjäning och som på grund av sin tjänst är bosatt utomlands, är tillämpligt vad i denna lag stadgas angående här i riket bosatt person.

Vad ovan sagts gäller jämväl sådan persons hustru och barn under 16 år, därest de äro svenska medborgare och bo hos honom.

2 mom. Olönad svensk konsul, som är svensk medborgare och på grund av sin tjänst är bosatt utomlands, är skattskyldig, förutom för de inkomster och för den förmögenhet, för vilka skattskyldighet här i riket eljest föreligger, för de förmåner, som han åtnjutit i anledning av berörda tjänst.

26 §.

1 mom. Person, som tillhör främmande makts härvarande beskickning eller lönade konsulat eller beskickningens eller konsulatets betjäning och som icke är svensk medborgare, anses i beskattningshänseende icke vara här i riket bosatt. Sådan person är frikallad från skattskyldighet, förutom för de inkomster och den förmögenhet, för vilka med anledning härav skatteplikt ej föreligger, för inkomst genom utdelning å svenska aktier, lotter i svenska solidariska bankbolag, kommanditlotter i svenska kommanditbolag och andelar i svenska ekonomiska föreningar, ävensom för förmögenhet, varom i 12 § 2 mom. b) förmäles. Skatt skall av person, varom nu är fråga, utgöras i den kommun här i riket, där han senast under beskattningsåret haft sitt egentliga bo och hemvist eller, utan att sådant fall förelegat, stadigvarande vistats.

Vad ovan sagts gäller jämväl sådan persons hustru och barn under 16 år, därest de bo hos honom och icke äro svenska medborgare.

2 mom. Olönad utländsk konsul, som icke är svensk medborgare, är frikallad från skatt för förmåner, som han åtnjutit på grund av sin tjänst hos främmande makt.

27 §.

Med utländskt — — — (se 25 § i förslaget till statsskatteförordning) — — — juridisk person.

28 §.

Där för — — — (se 26 § i förslaget till statsskatteförordning) — — — föreskrifter.

Om undantag från denna förordnings bestämmelser i vissa fall.

29 §.

Därest inkomst eller förmögenhet, för vilken inkomst- och förmögenhetsskatt utgöres, tillika är underkastad statlig beskattning i annat land, äger Konungen att, till förekommande av eller lindring i dylik dubbelbeskattning, med nämnda lands regering träffa överenskommelse om fördelning i beskattningshänseende mellan berörda land och Sverige av inkomsten eller förmögenheten eller ock att, under förutsättning av ömsesidighet i tillämpliga hänseenden, förordna, att viss inkomst eller viss förmögenhet eller inkomst eller förmögenhet av visst slag skall helt eller delvis vara fri från beskattning här i riket.

I fall, varom ovan förmäles, må Konungen förklara, att inkomst- och förmögenhetsskatt skall av skattskyldig utgöras till högre belopp än gällande bestämmelser eljest skulle föranleda, dock att skatten ej må komma att uppgå till större del, procentuellt beräknad, av det på grundval av överenskommelsen eller förordnandet fastställda beskattningsbara beloppet, än skatten skulle utgjort av det beskattningsbara belopp, som skulle hava fastställts, om hänsyn ej tagits till överenskommelsen eller förordnandet.

Överenskommelse med främmande stats regering i fråga, varom ovan förmäles, skall upphöra att gälla senast vid det årsskifte, som infaller närmast efter det en uppsägningstid av högst sex månader tilländalupit.

Konungen äger meddela de närmare föreskrifter, som må finnas erforderliga för tillämpning av överenskommelser eller förordnanden, som i denna paragraf avses.

30 §.

Skall i anledning av överenskommelse eller förordnande, varom i 29 § säges, inkomst, som enligt denna förordning är skattepliktig, ej här i riket beskattas, får underskott, som uppkommer vid inkomstberäkningen, icke vid taxering avräknas å här i riket beskattningsbar inkomst.

Skuld, som häftar vid förmögenhet, vilken jämlikt överenskommelse eller förordnande, varom i 29 § säges, icke skall här i riket beskattas, får icke vid taxering här i riket avräknas från annan förmögenhet.

31 §.

Om skattskyldig blivit genom beslut av vederbörande myndigheter beskattad för samma inkomst eller förmögenhet såväl här i riket som i utländsk stat, må Konungen på ansökan av den skattskyldige efter vederbörandes hörande kunna, därest ömmande omständigheter eller eljest synnerliga skäl föreligga, förordna om efterskänkande av skatt till undvikande av eller lindring i dubbelbeskattningen. Har skatt redan erlagts, återbekommes skatten i den ordning, som för restitution av kronoutskylder stadgas.

Anvisningar

till 12 §.

Jämväl fysisk person, som — utan att vid beskattningsårets utgång hava haft sitt egentliga bo och hemvist i Sverige — då stadigvarande vistats härstädes, är skyldig erlägga förmögenhetsskatt för all under 1 mom. a) och b) omförmäld förmögenhet.

Såsom här i riket nedlagd förmögenhet anses icke vad utom riket bosatt svensk medborgare eller utlänning placerar i svenska obligationer eller — — — i vård hos annan härstädes.

till 16 §.

I de fall, då jämlikt bestämmelserna i 44 § kommunalskattelagen kommunalt ortsavdrag icke utgår på den grund, att den skattskyldige varit bosatt i riket under allenast så kort tid under beskattningsåret, att avdraget icke skulle hava uppgått till 50 kronor, tillerkännes honom icke heller statligt ortsavdrag.

Bilaga 4.

P. M.

angående landstingsbeskattningen.

Den nuvarande landstingsorganisationen infördes genom förordningen om landsting den 21 mars 1862.[1] I fråga om den beskattningsrätt, som därvid tillerkändes landsting, stadgade förordningen, att de avgifter, som av landstinget blivit till uttaxering beslutade, skulle utgå i förhållande till den allmänna bevillning enligt bevillningsstadgan för fast egendom eller för inkomst av kapital eller arbete, som av en var skattskyldig till statsverket erlades; dock att, där enligt lag andra grunder för kostnadernas uttaxering vore fastställda, vad sålunda vore stadgat skulle gälla. Enligt landstingsförordningen medgavs både en *territoriell differentiering*, så att olika skattesatser kunde bestämmas för olika delar av länet, och en *differentiering efter skatteobjekt*, så att bidragen för vissa företag exempelvis kunde utdebiteras allenast på jordbruksfastighet eller med ett högre belopp på jordbruksfastighet än på övriga beskattningsföremål.

Dessa bestämmelser för landstingsskattens utgörande skilde sig från de i förordningen om kommunalstyrelse på landet stadgade grunderna för kommunalutskylders utgörande bland annat däruti, att för vissa staten tillhöriga fastigheter kommunalskatt erlades men icke landstingsskatt. Vid 1904 års riksdag väcktes motionsvis förslag om sådan ändring i landstingsförordningen, att den skillnad, som förelåge beträffande grunderna för utgörande av kommunalutskylder och landstingsskatt, måtte upphöra. I den skrivelse, som riksdagen med anledning av denna motion avlät till Kungl. Maj:t, anförde riksdagen, att riksdagen funnit det framförda förslaget förtjäna beaktande. Enligt riksdagens åsikt förelåge intet giltigt skäl för den dåvarande åtskillnaden i berörda hänseende. Även landstingsskatten vore till sin natur en kommunalskatt, ehuru utgående för en större kommuns behov, och det syntes därför riksdagen rättvist och billigt, att densamma utginge efter samma grunder som annan kommunalskatt.

I proposition till 1905 års riksdag förklarade sig Kungl. Maj:t dela dessa riksdagens synpunkter. I propositionen föreslogs därför, att i landstingsförordningen skulle införas stadgande om att för sådan jordbruksfastighet, för vilken bevillning ej erlades, skulle påföras landstingsskatt efter det belopp, som, därest bevillning skulle utgått för densamma, på grund av taxeringsvärdet svarade mot sådan bevillning, varemot inkomst av arrende för sådan fastighet ej skulle vid påförandet av landstingsskatt tagas i beräkning; och skulle vad sålunda stadgades gälla jämväl kronopark, som bildats vare sig av mark, som åt kronan inköpts efter 1874 års början, eller av staten tillhörig jordbruksdomän eller del av sådan. Denna proposition blev av riksdagen antagen.

[1] En fullständigare historik än den här meddelade finnes intagen i kommunalförfattningssakkunnigas betänkande IV med förslag till lag om landsting m. m., sid. 161 ff.

År 1909 erhöllo bestämmelserna om landstingets beskattningsrätt den lydelsen, att de avgifter, som av landstinget blivit till uttaxering beslutade, skulle av en var skattskyldig utgöras i förhållande till hans inkomst, beräknad för jordbruksfastighet till sex kronor och för annan fastighet till fem kronor för varje fulla etthundra kronor av taxeringsvärdet jämlikt senast fastställda taxeringslängd, samt i fråga om inkomst av kapital och arbete till det beskattningsbara belopp, för vilket bevillning till staten skulle jämlikt senast fastställda taxeringslängd erläggas. Beträffande fastighet, för vilken bevillning ej erlades, påfördes landstingsskatt endast för jordbruksfastighet samt för kronopark, som bildats antingen av mark, inköpt åt kronan efter 1874 års början, eller av staten tillhörig jordbruksdomän eller del av sådan. Inkomst av arrende av sådan jordbruksfastighet, för vilken bevillning ej erlades, skulle ej vid påförande av landstingsskatt tagas i beräkning.

I samband med 1920 års förslag till kommunalskattelag — vilket som bekant bland annat upptog beskattningsformerna fastighetsskatt, näringsskatt och kommunal inkomstskatt — framlade Kungl. Maj:t i särskild proposition (nr 222) förslag till provisoriska ändringar i landstingsförordningen. I denna proposition anfördes, att man ansett riktigast att i så ringa grad som möjligt avvika från den gällande normen för skattskyldighet i avbidan på ett slutligt fastställande av landstingets uppgifter, i vilket avseende, bland annat, frågan om väghållningsskyldigheten vore av vikt. Man hade därför tänkt sig skattskyldigheten bestämd i förhållande till »dels inkomst av fast egendom, beräknad för fastighet med åsatt jordbruksvärde till sex kronor och för annan fastighet samt frälseränta till fem kronor för varje fulla etthundra kronor av taxeringsvärdet jämlikt senast fastställda taxeringslängd, dels ock annan inkomst, beräknad till det belopp, varmed den skattskyldiges till kommunal inkomstskatt beskattningsbara belopp kunde överstiga hans vid taxering till kommunal inkomstskatt uppskattade inkomst av fast egendom med tillägg, i förekommande fall, av hyresvärdet motsvarande fem procent av taxeringsvärdet å fastighet, varför fastighetsskatt utginge och som av ägaren begagnats i skattepliktig näring eller eljest i rörelse eller yrke».

Detta förslag innebar således, att särskild taxering till landstingsskatt måste äga rum.

Då 1920 års riksdag avslog förslaget till kommunalskattelag och antog det nu gällande kommunalskatteprovisoriet, gjordes icke några ändringar i själva landstingsförordningens beskattningsbestämmelser. Genom särskild förordning av år 1920 föreskrevs däremot, att vad i avseende å utlagors utgörande vore stadgat om bevillningstaxerad eller till bevillning beskattningsbar inkomst av *kapital och arbete* beträffande utlagor, som skulle utgå i förhållande till taxeringarna till bevillning under vart och ett av åren 1921—1924, i stället skulle gälla bevillningstaxerad eller till bevillning beskattningsbar inkomst av *fast egendom, kapital och arbete*. Denna förordning har år 1924 givits förlängd giltighet för åren 1925 och 1926. De i avseende å bevillningstaxeringen vidtagna ändringarna kommo härigenom att över hela linjen återverka på landstingsbeskattningen. Dessa ändringar beträffande bevillningstaxeringen — särskilt införande av rätten till allmänna avdrag samt orts- och familjeavdrag — hava haft en mycket stor inverkan å det relativa trycket av landstingsskatten. Angående förskjutningen i skattetrycket hänvisas till kommunalskattekommitténs betänkande sid. 204 ff.

Enligt den nu gällande lagen om landsting den 20 juni 1924 skall skyldighet att erlägga landstingsskatt åligga en var, som jämlikt senast fastställda taxeringslängder skall inom landstingsområdet påföras allmän bevillning av fast egendom eller av inkomst. Landstingsskatten utgår för fastighet i förhållande till beräknad inkomst, utgörande för jordbruksfastighet sex kronor och för annan fastighet fem kronor för varje fulla etthundra kronor av taxeringsvärdet, samt för inkomst i förhållande till det beskattningsbara belopp, för vilket bevillning av inkomst skall erläggas jämlikt senast fastställda taxeringslängd.

Ur landstingslagen hava uteslutits bestämmelserna om landstingets rätt att bestämma särskild grund för beskattningen. Den territoriella differentieringen har däremot bibehållits.

På grund av stadgande i särskild därom gällande författning äga landstingen uttaga s. k. personliga sjukvårdsavgifter, varom emellertid i detta sammanhang ej är fråga.

Slutligen må erinras, att till landstingen icke utgår någon progressivskatt, ej heller skogsaccis.

Innan frågan om landstingsbeskattningens framtida ordnande behandlas, må här erinras om den ständigt fortgående ökningen av landstingens uppgifter och verksamhet samt om den överflyttning av uppgifter från primärkommunerna till landstingen, som ägt rum. I sistnämnda avseende kan framhållas hälso- och sjukvård samt fattigvård. Till belysande av nyssnämnda förhållanden ävensom av landstingens ekonomiska ställning och landstingsområdenas struktur hänvisas till nedanintagna fem tablåer, tab. 2 och 4 hämtade ur Sveriges landstings tidskrift år 1925 och tab. 1 och 5 från kommunalförfattningssakkunnigas betänkande IV. Sistnämnda två tablåer hava kompletterats med uppgifter från statistisk årsbok och förberörda tidskrift. Uppgifterna i tab. 3 hava erhållits från statistiska centralbyrån.

Tab. 1. Landstingens utgifter åren 1875—1925. [1]

År	Totalutgifter kr.	År	Totalutgifter kr.
1875	1 776 274	1921	81 272 492
1895	3 946 853	1922	80 725 668
1905	7 865 743	1923	72 933 956
1913	17 085 238	1924	62 536 698
1920	70 409 098	1925	65 580 649

[1] Siffrorna för åren t. o. m. 1922 avse de verkliga utgifterna; för de följande åren angivas de i staterna beräknade utgifterna.

Tab. 2. Landstingens för åren 1914—1925 i staterna beräknade utgifter i kronor.

År	Förvaltningskostnader o. dyl.	Hälso- och sjukvård	Undervisningsväsende	Jordbruk med binäringar	Kommunikationer utom skjutshållningen [1]	Ordnings- och polisväsen	Arbetsförmedling	Nykterhetsundervisning	Kostnader för folkpensionering	Anslag till avhjälpande av befarad arbetslöshet	Anslag till fattigvård och övriga sociala ändamål	Räntor och avbetalningar å skuld	Uppbördskostnader, avskrivningar och restitutioner	Övriga utgifter	Summa utgifter
1914	298 572	11 607 224	1 391 635	691 516	763 974	174 854	98 106	40 056	84 000	—	49 915	1 378 341	312 651	172 312	17 063 156
1915	299 421	9 494 403	1 364 320	663 425	368 645	178 330	108 176	34 120	380 917	1 045 900	15 745	1 908 034	385 179	453 862	16 700 477
1916	309 294	10 848 280	1 452 572	697 358	303 969	190 469	113 122	40 456	575 414	788 893	14 080	1 969 423	422 399	510 033	18 235 762
1917	317 977	17 121 954	1 604 424	705 736	375 032	182 318	131 451	43 856	1 689 000	889 400	13 890	3 078 598	674 399	514 145	27 342 180
1918	415 241	21 404 121	2 158 758	865 849	410 749	206 648	151 768	44 056	1 932 320	1 665 276	14 880	2 417 049	1 091 671	638 089	33 416 475
1919	555 320	33 937 489	3 332 475	1 264 682	593 577	331 110	206 951	56 554	2 055 950	1 384 200	1 236 804	3 441 948	1 966 136	2 439 558	52 802 754
1920	810 217	44 503 806	5 414 055	1 561 819	1 253 738	299 214	304 174	47 207	1 936 100	1 545 700	2 161 980	4 222 815	3 922 645	3 102 340	71 085 810
1921	1 087 610	63 348 422	7 149 878	2 395 803	1 118 312	254 190	354 646	55 604	2 239 000	1 033 200	2 981 887	4 128 857	4 831 423	3 559 705	94 538 537
1922	1 160 053	51 205 669	4 870 553	1 737 897	905 092	231 085	338 887	51 100	3 388 000	4 697 533	4 527 225	4 909 543	8 892 203	2 689 130	89 603 970
1923	1 176 420	37 033 724	4 598 973	1 471 962	600 682	205 236	295 569	48 700	3 667 900	3 555 110	5 701 143	5 870 566	7 154 173	1 553 798	72 933 956
1924	1 107 702	32 399 115	3 772 547	1 466 266	832 545	195 189	284 745	45 670	3 799 000	446 800	6 589 520	5 310 770	5 193 122	1 093 707	62 536 698
1925	1 123 087	35 478 865	3 973 032	1 486 631	591 568	193 381	296 681	50 330	4 236 600	326 025	6 502 839	5 631 532	4 622 792	1 067 286	65 580 649

[1] För skjutshållning hava tidigare uttagits särskilda s. k. bidrag till skjutsentreprenaderna. Enligt 1924 års ändringar i landstingslagen m. m. skall däremot länens andel i entreprenadbidragen utgå av landstingsmedel.

Tab. 3. Landstingens tillgångar och skulder den 31 december 1922.

Landsting	Tillgångar[1]	Skulder
Stockholms läns	20 583 805	10 179 857
Uppsala »	4 492 689	1 695 321
Södermanlands »	6 984 575	3 454 856
Östergötlands »	10 681 052	5 326 667
Jönköpings »	6 990 221	1 708 485
Kronobergs »	3 186 356	580 531
Kalmar läns norra	2 305 124	1 001 004
» » södra	2 850 470	667 787
Gotlands läns	1 250 898	449 357
Blekinge »	8 035 515	4 699 082
Kristianstads »	5 772 218	1 780 606
Malmöhus »	14 113 662	3 690 622
Hallands »	6 504 993	1 774 952
Göteborgs och Bohus »	8 865 270	5 109 944
Älvsborgs »	12 051 959	2 880 531
Skaraborgs »	7 729 829	814 980
Värmlands »	10 527 711	864 606
Örebro »	5 765 693	941 565
Västmanlands »	6 979 455	1 383 829
Kopparbergs »	12 291 670	1 632 241
Gävleborgs »	9 791 130	506 567
Västernorrlands »	11 188 594	1 770 908
Jämtlands »	4 549 189	1 202 649
Västerbottens »	6 164 526	840 374
Norrbottens »	7 250 623	2 824 145
Summa	**196 907 227**	**57 781 466**
Tillkommer för gemensamma anstalter	10 172 790	168 693
Summa	**207 080 017**	**57 950 159**

[1] Inräknat för 1923 års behov avsedda, men under år 1922 influtna skatter (i den mån de ej använts redan under år 1922).

Tab. 4. Areal, folkmängd, skattetaxeringar, landstingsskatt

1	2	3	4	5
Landstingsområde	Areal land den 1 jan. 1924	Därav åkerjord	Folkmängd den 1 jan. 1924	Taxerings-å bevillnings-egendom
				Jordbruks-fastighet
	Hektar	Hektar		Kronor
Stockholms läns	738 982	162 358	254 488	250 165 700
Uppsala »	512 087	154 110	139 519	163 393 100
Södermanlands »	623 755	182 042	192 290	213 989 500
Östergötlands »	987 281	255 987	250 200	376 199 240
Jönköpings »	1 061 688	140 001	229 914	251 133 800
Kronobergs »	890 666	101 562	158 648	176 297 400
Kalmar läns norra	531 998	79 378	93 238	126 041 400
Kalmar läns södra	563 867	117 711	137 529	146 535 800
Gotlands läns	311 794	76 593	56 645	69 431 100
Blekinge »	290 863	62 550	148 872	97 871 000
Kristianstads »	624 280	248 273	244 119	330 788 600
Malmöhus »	464 075	342 928	331 668	640 981 200
Hallands »	476 961	147 040	150 010	197 349 500
Göteborgs och Bohus »	482 516	98 204	207 259	182 364 600
Älvsborgs »	1 167 811	220 481	307 400	300 870 290
Skaraborgs »	807 496	337 617	246 448	341 927 600
Värmlands »	1 746 444	195 133	269 971	391 109 500
Örebro »	842 746	162 342	222 601	240 045 000
Västmanlands »	643 819	165 708	168 022	184 176 300
Kopparbergs »	2 824 847	106 027	255 331	390 823 300
Gävleborgs »	1 812 810	114 464	235 400	294 129 400
Västernorrlands »	2 412 797	97 960	271 357	296 506 800
Jämtlands »	4 769 003	66 511	135 662	265 041 300
Västerbottens »	5 557 087	90 683	190 177	283 161 800
Norrbottens »	9 866 009	42 195	188 434	213 655 000
Summa	**41 011 682**	**3 767 858**	**5 085 202**	**6 423 988 230**
Städer, som ej deltaga i landsting	46 454	13 966	920 557	68 633 000
Summa för hela riket	**41 058 136**	**3 781 824**	**6 005 759**	**6 492 621 230**

och personlig sjukvårdsavgift för olika landstingsområden.

6	7	8	9	10	11	12
värde i kr. pliktig fast 1924	Bevillnings-taxerad inkomst 1924	Därav beskattnings-bar inkomst	Landstingsskatt enligt 1924 års landstings beslut			Personliga sjukvårds-avgifter, beräknade eller uppskattade
			På 100 kronors beräknad beskattningsbar inkomst		Uttaxerat belopp	
Annan fastighet			å landsbygden	i städerna		
Kronor	Kronor	Kronor	Öre	Öre	Kronor	Kronor
638 217 800	223 574 060	140 462 970	170	170	3 252 797	50 000
191 925 300	99 751 390	59 649 760	150	150	1 183 424	28 000
243 376 300	121 473 178	68 877 650	165/218	150/190	1 565 022	30 000
260 052 600	135 109 241	76 914 090	160	160	1 804 444	50 000
226 470 450	117 060 280	70 460 630	190	190	1 839 751	47 500
105 503 100	68 342 243	35 699 390	190	190	982 375	30 000
62 405 100	38 170 535	20 525 100	230	226	710 840	17 000
112 842 950	62 064 145	35 870 370	200	200	1 008 000	25 000
42 897 700	21 949 020	12 624 480	204/216	204	389 687	12 177
159 716 100	76 738 330	45 998 420	268	250	1 534 963	24 500
204 766 900	112 844 403	63 675 220	140	140	1 243 968	47 000
428 952 700	220 119 130	136 816 140	162	156	3 125 949	65 000
147 865 700	76 669 742	44 632 020	200	200	1 275 461	30 000
202 904 700	103 265 287	58 756 030	200	200	1 573 403	40 000
330 359 900	182 170 777	107 952 920	165	165	2 350 149	60 000
160 550 300	113 654 915	63 382 190	180	180	1 645 878	56 500
267 179 700	128 962 781	72 814 730	180	180	1 984 070	54 000
258 018 200	150 032 590	87 161 500	155	140/155	1 713 760	40 000
230 095 000	96 667 166	51 802 490	200	200	1 472 502	30 800
278 277 700	130 163 887	73 326 930	210	210	2 326 727	50 000
193 399 800	115 669 205	62 141 180	190	190	1 698 830	45 200
274 635 340	163 116 421	92 930 920	225	225	2 797 903	59 009
75 323 500	64 423 490	36 150 090	195/275	203/275	1 132 000	25 000
98 721 200	79 076 872	40 908 280	279/290	287·5	1 795 808	39 887
156 035 200	108 800 850	64 356 550	316	316	2 692 500	32 000
5 350 494 040	**2 809 869 938**	**1 623 890 050**	**140/316**	**140/316**	**43 100 211**	**988 573**
4 154 222 550	1 657 881 482	1 241 062 140	—	—	—	—
9 504 716 590	**4 467 751 420**	**2 864 952 190**	**140/316**	**140/316**	**43 100 211**	—

Tab. 5. Landstingsskattens totala belopp jämfört med sammanlagda beloppet av utskylderna till primärkommunerna åren 1875—1925.[1]

År	Landstingsskattens totala belopp i kronor	Kommunalutskyldernas totala belopp i kronor	Landstingsskattens storlek i procent av kommunalutskylderna
1875	404 950	19 711 610	2·1
1885	713 343	28 256 321	2·5
1895	1 077 332	35 799 203	3·0
1905	3 019 758	57 608 778	5·2
1910	5 782 324	88 459 195	6·5
1915	11 273 690	113 134 933	10·0
1920	55 640 295	397 533 960	14·0
1921	74 502 960	503 302 847	14·8
1922	68 764 278	434 626 891 [2]	15·8
1923	48 129 217	309 645 172 [2]	15·5
1924	40 656 155	264 368 786 [2]	15·4
1925	43 155 664	279 314 240 [2]	15·5

[1] Siffrorna för tiden 1875—1915 avse de *influtna* skattebeloppen, från och med 1920 däremot de för resp. års behov *utdebiterade* beloppen. I kommunalutskyldernas totalbelopp ingå även dylika utskylder till städer, som ej deltaga i landsting.
[2] Häri ingår den kommunala progressivskattens kommunandel.

1921 års kommunalskattekommittés förslag till kommunalskattelag (det reviderade A-förslaget eller K-förslaget) — vilket är av samma principiella innebörd som 1920 års förslag — upptager beskattningsformerna kommunal repartitionsskatt för fastighet, näring och inkomst ävensom skogsskatt och progressivskatt. Av dessa äro fastighetsskatten och näringsskatten objektskatter, vilka utgå i förhållande till fastighets taxeringsvärde och närings på visst sätt beräknade s. k. skattevärde. Inkomstskatten är en personlig i huvudsak proportionell inkomstskatt. Skogsskatten utgår vid skogens avverkning i förhållande till det taxerade rotvärdet. Den är en utbruten del av fastighetsskatten och är avsedd att kompensera den lättnad i fråga om den årliga fastighetsskatten, som den växande skogen under uppväxttiden åtnjuter därigenom, att för skogsvärde repartitionstalet satts lägre än för jordbruksvärde. Progressivskatten ansluter sig liksom den nuvarande kommunala progressivskatten till den statliga inkomst- och förmögenhetsbeskattningen och utgår efter viss progressiv skala.

Två reservanter inom kommittén förorda ett skattesystem (det reviderade C-förslaget eller R-förslaget), som i princip överensstämmer med nu gällande kommunalskatteprovisorium. Detta förslag upptager fastighetsskatt, skogsskatt, inkomstskatt och progressivskatt. Såväl fastighetsskatten, vilken utgår i förhållande till fastighets taxeringsvärde, som skogsskatten, vilken utgår i förhållande till taxerat rotvärde, ingå emellertid i detta förslag såsom led i garantiskattesystemet. Det mot en beräknad minimiinkomst

svarande belopp, som blivit beskattat genom fastighetsskatten och skogsskatten, får således vid beräkningen av den till inkomstskatten beskattningsbara inkomsten avdragas (s. k. procentavdrag).

Enligt såväl K-förslaget som R-förslaget skall den nuvarande skogsaccisen upphöra.

Då det nu är meningen att upptaga kommunalskattefrågan beträffande såväl primärkommunerna som sekundärkommunerna till definitiv lösning, torde det redan av taxeringstekniska skäl få anses såsom en ganska självklar förutsättning, att några andra skatteformer än de, som anlitas antingen för statsbeskattningen eller för beskattningen till primärkommunerna, icke skola sökas för sekundärkommunernas vidkommande. En särskild taxering för de senares räkning bör om möjligt undvikas. Skulle de skatteformer, som föreslagits beträffande primärkommunerna, i ett eller annat avseende befinnas mindre väl lämpade att upptagas beträffande sekundärkommunerna, bör man alltså hellre än att för sekundärkommunernas vidkommande införa särskilda mer eller mindre olikartade skatteformer ömsesidigt jämka, så att skatteformerna bliva någorlunda lämpade för båda slagen av kommuner. Att för sekundärkommunernas vidkommande söka anslutning till den statliga inkomstskattetaxeringen torde av flera skäl icke böra ifrågakomma — här må allenast hänvisas därtill, att vid statsbeskattningen någon fördelning av inkomsten till beskattning inom olika beskattningsområden icke förekommer.

Om man utgår ifrån, att någon särskild taxering för sekundärkommunernas vidkommande icke skall äga rum, så innebär antagandet av ett *garantiskattesystem* för primärkommunerna, att — på grund av den vid garantibeskattningen förefintliga sammankopplingen av objekt- och inkomstskatten — man för sekundärkommunerna måste hava identiskt samma skattesystem som för primärkommunerna, därest man icke vill för sekundärkommunerna *antingen* avstå från all inkomstbeskattning och nöja sig med allenast objektbeskattning *eller ock* införa en fristående objektbeskattning vid sidan av garantibeskattningen i överensstämmelse med vad som för närvarande gäller i fråga om vägbeskattningen. Det bör nämligen observeras, att, därest icke en lucka skall uppstå i sekundärkommunernas inkomstbeskattning, en sänkning av repartitionstalen för den i garantiskatten ingående objektskatten förutsätter en motsvarande nedsättning av de s. k. procentavdragen vid inkomstbeskattningen. Denna sänkning kräver särskild taxering, som ej kan ske annorledes än genom en ny inkomstberäkning på grundval av deklarationerna. Däremot kan, utan särskild taxering, en höjning av repartitionstalen för objektskatten vidtagas utan motsvarande höjning av procentavdragen vid inkomstbeskattningen, vilket faktiskt innebär en fristående objektbeskattning vid sidan av garantibeskattningen.

Har man åter för primärkommunerna ett system med *fristående objektbeskattning* vid sidan av en inkomstbeskattning, medför detta större frihet i fråga om möjligheterna att ordna sekundärkommunernas beskattning. Sålunda kunna repartitionstalen för objekten sättas både högre och lägre än vid beskattningen till primärkommunerna, liksom ock ett vid dessas beskattning använt objekt kan uteslutas vid beskattningen till sekundärkommunerna.

Vad nu särskilt landstingsbeskattningen angår, så fullfölja landstingen — såsom av bestämmelserna i 4 § landstingslagen framgår — i många avseenden samma ändamål som primärkommunerna, och gränsen mellan landstingens och primärkommunernas verksamhetsområden ligger ej fullt klar. Utvecklingen synes snarast hava gått i den riktningen att, i den mån det sociala livet utvecklas och de kommunala uppgifterna svälla ut, låta landstingen såsom kommuner av större ordning verka i skatteutjämnande syfte genom övertagande av uppgifter, som förut ansetts tillhöra primärkommunerna.

I detta sammanhang må erinras om frågan om väghållningsbesvärets överflyttande till landstingen, en fråga som emellertid för närvarande icke torde befinna sig i det läge, att spörsmålet om landstingsbeskattningens definitiva ordnande bör för dess skull skjutas på framtiden.

Skulle man taga konsekvenserna fullt ut av vad nu sagts om landstingens förhållande till primärkommunerna, så borde väl detta medföra, att — vare sig K-förslaget eller R-förslaget komme till användning inom primärkommunerna — samma beskattningsregler skulle i allo tillämpas jämväl vid landstingsbeskattningen. I detta sammanhang må erinras om det förut citerade uttalandet av 1904 års riksdag, att landstingsskatten till sin natur vore en kommunalskatt, ehuru utgående för en större kommuns behov, och att det därför syntes riksdagen rättvist och billigt, att densamma utginge efter samma grunder som annan kommunalskatt. De ändringar, som sedan landstingsförordningens tillkomst vidtagits i fråga om landstingsbeskattningen, hava också gått ut på att bringa denna i närmare anslutning till kommunalbeskattningen. Numera föreligger ock överensstämmelse mellan landstingsbeskattningen och beskattningen till primärkommunerna, om man bortser från skogsaccisen och den kommunala progressivskatten samt den olikhet, som finnes beträffande frågan om vem som är skattskyldig för fastighet.

Några skäl att beträffande *repartitionsbeskattningen* övergiva den nuvarande överensstämmelsen mellan primärkommunernas och landstingens beskattningsregler synas knappast föreligga. Införes R-förslaget i primärkommunerna är man, såsom förut framhållits, praktiskt taget bunden att jämväl använda detta system obeskuret för landstingens vidkommande.

Vad härefter angår frågan om *progressivitet* vid landstingens inkomstbeskattning bör märkas, att denna icke är en ren landstingsskattefråga. Progressionen vid beskattningen av inkomst måste nämligen alltid avvägas med hänsyn till det sammanlagda trycket av de olika inkomstskatterna — statsskatten samt skatterna till primär- och sekundärkommunerna. Då spörsmålet om ändring i denna progression faller utanför ramen för denna P. M., så bortses här från tanken på särskilda anordningar för vinnande av progressivitet vid landstingsbeskattningen.

Särskilt beaktande måste här ägnas frågan om *skogsbeskattningen*. Enligt det av kommunalskattekommittén framlagda K-förslaget har för jordbruksfastighet — frånsett tomt- och industrivärde — beräknats ett repartitionstal av 0.04. I fråga om skogsvärdet har dock detta repartitionstal uppdelats sålunda, att objektskatten för skogsvärdet utgår efter ett repartitionstal av allenast 0.01, under det att den skatt, som svarar mot återstående 0.03 procent av skogsvärdet, kompenseras genom en skogsskatt, utgående vid skogens avverkning i förhållande till det avverkade virkets taxerade rotvärde. I denna skogsskatt erhålla emellertid landstingen icke någon andel. Om således det av kommittén förordade K-förslaget skall läggas

till grund för kommunalbeskattningen, bör — därest det relativa skattetrycket av landstingsskatten såsom hittills skall bliva lika med det relativa skattetrycket av primärkommunernas repartitionsbeskattning (inklusive skogsskatten) — repartitionstalet för fastighetsskatten å skogsvärde vid landstingsbeskattningen sättas till 0.04, såvida man ej föredrager att även för landstingens vidkommande inrätta en motsvarande skogsskatt, vilket dock givetvis skulle medföra en komplicering av skattesystemet, som om möjligt bör undvikas. Att vid landstingsbeskattningen bestämma ett lägre repartitionstal för skogsvärde än för jordbruksvärde och kompensera denna lättnad för skogsvärdet med en ökning av skogsskatten till primärkommunerna är en utväg, som icke gärna synes böra ifrågakomma med hänsyn till att skogsskatten i primärkommunerna kommer att utgå med mycket växlande belopp i olika kommuner och därför är mindre lämpad att ersätta en lättnad i den enhetliga landstingsskatten.

Här må emellertid erinras om följande. Enligt 1920 års förslag till kommunalskattelag utgjorde repartitionstalen för fastighetsskatten 0.06 för jordbruksvärde, 0.045 för annat värde och 0.03 för skogsvärde, därvid med skogsvärde avsågs värde av växande skog utöver husbehov. Någon skogsaccis av betydelse skulle enligt förslaget ej utgå. Till skillnad från förhållandet enligt kommunalskattekommitténs förslag var således skogsvärdet väsentligt lindrigare belastat av objektskatten än jordbruksvärdet. En dylik lättnad för skogsvärdet i förhållande till jordbruksvärdet har ock ofta påyrkats (jfr prop. 191/1920 sid. 270 och kommitténs betänkande sid. 568). Därest man skulle önska tillgodose detta krav på lättnad för skogsvärdet vid objektbeskattningen, kan såsom en möjlighet att realisera detta tänkas att vid landstingsbeskattningen behålla samma repartitionstal för skogsvärdet som vid kommunalbeskattningen eller 0.01 utan att införa någon skogsskatt till landstingen. En variation av denna tanke är att sätta repartitionstalet för skogsvärde till 0.02 vid såväl kommunalbeskattningen som landstingsbeskattningen. I förra fallet blir det 0.03 och i senare 0.02 procent av skogsvärdet, som i jämförelse med jordbruksvärdet fritages från fastighetsskatt vid landstingsbeskattningen. Om repartitionstalet för skogsvärdet vid kommunalbeskattningen höjes från 0.01 till 0.02, synes en motsvarande nedsättning i den kommunala skogsskatten böra ske.

Att på sätt nu framkastats bestämma repartitionstalen *lika* för kommunalskatten och för landstingsskatten medför den *debiterings*tekniska fördelen, att antalet skattekronor för varje skattskyldig varder lika för båda skatterna — under förutsättning dock, att den nu förefintliga olikheten mellan kommunalskatten och landstingsskatten i fråga om vem som är skattskyldig för fastighet undanröjes.

Även det av huvudreservanterna inom kommunalskattekommittén förordade R-förslaget upptager en kommunal skogsskatt. Denna är emellertid, på sätt förut nämnts, anordnad såsom ett led i en *garanti*beskattning av inkomsten av skogsbruket. För sextio procent av det avverkade virkets eller den till avverkning upplåtna skogens taxerade rotvärde erlägges skogsskatt. Vid beräkningen av skattepliktig inkomst av fastighet medgives, förutom övriga procentavdrag, avdrag för vad sålunda blivit genom skogsskatt beskattat.

Då skogsskatten i R-förslaget är på detta sätt inarbetad i skattesystemet samt, såsom förut framhållits, olika inkomstberäkning för kommunalbeskattningen och landstingsbeskattningen av taxeringstekniska skäl icke synes böra ifrågasättas, återstår — därest R-förslaget skall användas vid

kommunalbeskattningen — för landstingsbeskattningen endast den möjligheten, att denna även i förevarande hänseende anordnas i full överensstämmelse med kommunalbeskattningen. Detta innebär, att i landstingsbeskattningen skall ingå en skogsskatt av samma konstruktion som R-förslagets.

Enligt såväl K-förslaget som R-förslaget skall viss del av den i landskommun utgående kommunala skogsskatten i utjämnande syfte fonderas. Då landstingen med sin rikligare tillgång på beskattningsföremål knappast äro i behov av denna fondering, torde det måhända vara lämpligast och enklast att vid landstingsbeskattningen låta eventuellt förekommande skogsskatt i sin helhet årligen komma till användning.

I anslutning till vad här ovan anförts synes kunna ifrågasättas, om icke den naturligaste lösningen av spörsmålet om landstingens beskattning vore följande. Vare sig K-förslaget eller R-förslaget lägges till grund för primärkommunernas beskattning, ordnas landstingsbeskattningen efter samma system, som blir gällande för primärkommunernas repartitionsbeskattning, samt med de för denna gällande repartitionstalen. Om K-förslagets grundprinciper godkännas men någon skogsskatt till landstingen anses icke böra utgå, ingår dock fastighets skogsvärde vid landstingsbeskattningen i repartitionen med samma repartitionstal som jordbruksvärde. Skall skogsskatt — vare sig enligt K-förslaget eller R-förslaget — utgå till landstingen, äger någon fondering av denna skogsskatt icke rum.

Stockholm i augusti 1925.

ERLAND GEIJER.

Bilaga 5.

P. M.

angående den kommunala progressivskatten och anskaffning av medel för kommunal skatteutjämning.

Sedan infordrade yttranden numera inkommit över dels 1921 års kommunalskattekommittés förslag till kommunalskattelag m. m. dels skatteberedningens promemoria angående landstingsbeskattningen, dels ock beredningens betänkande angående den kommunala skatteutjämningen, torde i ett sammanhang böra beröras vissa med frågan om den kommunala progressivskatten och anskaffningen av medel för skatteutjämning sammanhängande frågor.

Gällande regler om kommunal progressivskatt.

Enligt nuvarande bestämmelser gäller i fråga om den kommunala progressivskatten i huvudsak följande.

Kommunal progressivskatt utgöres efter viss skala för varje till inkomst- och förmögenhetsskatt beskattningsbart belopp, som överstiger, i fråga om andra skattskyldiga än svenska aktiebolag och solidariska bankbolag, 3,000 kronor samt i fråga om bolag, som nu nämnts, 6 procent av det bolagets kapital, vartill hänsyn skall tagas vid bolagets taxering till inkomst- och förmögenhetsskatt.

Av progressivskattens grundbelopp skola sjuttiofem procent (kommunandelen) i den utsträckning nedan angives användas till täckande av vederbörande kommuners, församlingars och skoldistrikts skattebehov. Återstående tjugofem procent (utjämningsandelen) skola i den utsträckning och i enlighet med de föreskrifter, som särskilt stadgas, uttagas för användning till utjämning av skattetrycket olika kommuner eller andra menigheter emellan. Uppbörd av utjämningsandel skall äga rum först sedan Kungl. Maj:t för varje år, efter att hava prövat hela behovet av medel för utjämning, meddelat särskild föreskrift därom. Uppbörden verkställes av kommunen och på dess ansvar, varefter medlen inlevereras till statsverket. Innevarande år uttages av utjämningsandelens grundbelopp 75 procent.

Skattskyldig uppföres till kommunandel av progressivskatten i den eller de kommuner, där han under näst föregående år åtnjutit inkomst av beskaffenhet att kunna där taxeras till bevillning, och till utjämningsandel i den kommun, där han taxeras till inkomst- och förmögenhetsskatt. Har skattskyldig inom olika kommuner åtnjutit inkomst av beskaffenhet att kunna taxeras till bevillning i samma kommuner, skall å honom belöpande kommunandel av progressivskatten fördelas mellan kommunerna i förhållande till storleken av hans inom varje kommun till bevillning uppskattade, till jämna hundratal kronor reducerade inkomst, beträffande inkomst av fast egendom, rörelse eller yrke utan det avdrag av fem resp. sex procent av fastighets taxeringsvärde, som skett vid bevillningstaxeringen.

Har skattskyldig icke inom någon kommun åtnjutit inkomst av beskaffenhet att kunna taxeras till bevillning, upptages han till kommunandel av progressivskatt i den kommun, där han taxeras till inkomst- och förmögenhetsskatt. Detsamma skall gälla, om kommunandelen icke uppgår till 200 kronor. Därest vid fördelning av progressivskatt annan kommun än den, där skattskyldig taxeras till inkomst- och förmögenhetsskatt, skulle tillföras belopp understigande 50 kronor, uppföres skattskyldig jämväl till detta belopp i sistnämnda kommun.

Taxeringen till kommunal progressivskatt verkställes uti den kommun, där skattskyldig taxeras till inkomst- och förmögenhetsskatt, i samband med taxeringen till dylik skatt. Förslag till fördelning av kommunal progressivskatt mellan olika kommuner upprättas av taxeringsnämnden, men beslut angående fördelningen fattas av prövningsnämnden. För att möjliggöra denna fördelning är ett särskilt underrättelseförfarandet stadgat.

Därest efter anförda besvär över taxeringsnämnds, prövningsnämnds eller kammarrättens beslut eller eljest taxering till bevillning eller inkomst- och förmögenhetsskatt ändras eller bliver någon åsatt, skall samtidigt vidtagas den ändring i taxeringen till progressivskatt eller verkställas den taxering till sådan skatt, som därav må föranledas.

I den mån tillgängligt belopp av kommunandelen därtill förslår, skall densamma utom i nedan angivet undantagsfall i första hand användas till täckande av högst en fjärdedel av det belopp, som av kommunalstämma, kommunalfullmäktige, allmän rådstuga eller stadsfullmäktige till utdebitering beslutats. Är tillgängligt belopp av kommunandelen av den storlek, att det icke sålunda behövt i sin helhet tagas i anspråk, skall överskottet avräknas på vad kyrkostämma eller kyrkostämmor till utdebitering beslutat, dock med högst en fjärdedel av utdebiteringens hela belopp. Består en församling av flera skoldistrikt eller ett skoldistrikt av flera församlingar, skall progressivskatten i första hand användas för den större enhetens behov. Består en församling eller ett skoldistrikt av flera kommuner, skall rätten att i första hand använda progressivskatt tillkomma församlingen eller skoldistriktet.

Kommunalskattekommitténs förslag beträffande kommunal progressivskatt.

Kommunalskattekommitténs förslag beträffande den kommunala progressivskatten innebär i huvudsak följande.

Kommunal progressivskatt skall efter viss skala utgå för varje till inkomst- och förmögenhetsskatt beskattningsbart belopp, som överstiger, i fråga om andra skattskyldiga än svenska aktiebolag och solidariska bankbolag, 3,000 kronor samt i fråga om bolag, som nu nämnts, 6 procent av det bolagets kapital, vartill hänsyn skall tagas vid bolagets taxering till inkomst- och förmögenhetsskatt.

Skattskyldig taxeras till kommunal progressivskatt i den kommun, där han taxeras till inkomst- och förmögenhetsskatt. Överstiger progressivskattens belopp 300 kronor, skall progressivskatten utgå till den eller de kommuner, där den skattskyldige taxeras till kommunal repartitionsskatt för inkomst. Är han till sådan skatt taxerad i flera kommuner, skall progressivskattebeloppet uppdelas mellan kommunerna efter förhållandet mellan den skattskyldiges inom varje kommun till kommunal repartitionsskatt beskattningsbara inkomst, avrundad nedåt till jämna hundratal kronor. Därest vid sådan fördelning annan kommun än den, där den skattskyldige taxeras till inkomst- och förmögenhetsskatt, skulle erhålla progressivskattebelopp understigande 50 kronor, skall sådant skattebelopp tillföras sistnämnda

kommun. Överstiger progressivskattens belopp icke 300 kronor eller är den skattskyldige icke i någon kommun taxerad till kommunal repartitionsskatt för inkomst, utgår progressivskatten i dess helhet till den kommun, där han taxeras till inkomst- och förmögenhetsskatt.

Av den kommunala progressivskatt, som utgöres inom en kommun, skall för täckande av skattebehovet för kommunala, kyrkliga och skoländamål användas en tiondel för varje krona och en tusendel för varje öre, som per skattekrona utdebiteras i kommunal repartitionsskatt till kommun, församling och skoldistrikt (kommunandelen). Är kommun delad i eller mellan olika församlingar eller skoldistrikt, skall beräkning, som nu är sagd, göras särskilt för varje sådan kommundel. Återstoden av vad som inom kommunen utgöres i kommunal progressivskatt skall inlevereras till statsverket för att användas till utjämning av skattetrycket olika kommuner eller andra menigheter emellan (utjämningsandelen).

Av kommunandelen skall utgå först vad som belöper å utdebiteringen för kommunala behov, därefter och i den mån tillgång därtill finnes vad som enligt nyss angiven grund belöper å utdebiteringen för kyrkliga behov samt sist vad som belöper å utdebiteringen för skolans behov. Består församling eller skoldistrikt av flera kommuner eller skoldistrikt av flera församlingar, skall av kommunandelen i första hand utgå vad som belöper å utdebiteringen inom den större enheten.

Därest efter anförda besvär över taxeringsnämnds, prövningsnämnds eller kammarrättens beslut eller eljest taxering till inkomst- och förmögenhetsskatt eller till kommunal repartitionskatt för inkomst ändras eller bliver någon åsatt, skall samtidigt vidtagas den ändring i taxeringen till kommunal progressivskatt eller verkställas den taxering till sådan skatt, som därav må föranledas.

I avseende å den kommunala progressivskatten hava emellertid inom kommittén framställts reservationer — bakom majoritetsförslaget stå kommitténs ordförande och fyra ledamöter. Tre reservanter hava ansett kommittén sakna anledning att inlåta sig på den beträffande skatteutjämningen sekundära frågan om beredande av medel åt statsverket att bestrida utgifterna för sådan utjämning. Dylika utgifter utgjorde reella statsutgifter, för vilkas täckande olika alternativ kunde tänkas, exempelvis med de inkomster, som stode statsverket till buds. Den kommunala progressivskatten borde alltså i sin helhet tillfalla vederbörande primärkommuner efter i huvudsak enahanda grunder som dem, kommittémajoriteten föreslagit, d. v. s. så att viss bråkdel av progressivskattens grundbelopp skulle få uttagas för varje procents utdebitering av allmän kommunalskatt i kommunerna. Maximum skulle enligt reservanternas mening vara 150 procent av grundbeloppet, som skulle uttagas vid 15 procents eller högre utdebitering i allmän kommunalskatt. En av majoritetens fyra ledamöter (landskamreraren Eiserman) har utarbetat ett särskilt utkast till grunder för skatteutjämningen, vilket ävenledes innebär, att frågan om anskaffning av medel för skatteutjämningen skulle frigöras från spörsmålet om den kommunala progressivskatten.

De olika uppfattningar, som gjort sig gällande angående skalans avvägning, torde i detta sammanhang sakna betydelse.

Skatteberedningens förslag angående skatteutjämning.

I det av skatteberedningen avgivna betänkandet angående den kommunala skatteutjämningen har anknytning sökts till det nu gällande sättet för meddelande av utjämningsbidrag. Frågan om medelsanskaffningen har däremot i nämnda betänkande lämnats öppen. Beträffande de synpunkter, som

därvidlag varit vägledande, hänvisas till betänkandet, företrädesvis sid. 48—51.

Yttranden ang. kommunala progressivskatten och skatteutjämningen.

I avgivna yttranden över kommunalskattekommitténs förslag har beträffande den kommunala progressivskatten anslutning givits dels till kommittémajoritetens, dels till reservanternas ståndpunkt. Röster hava emellertid ej saknats, vilka velat göra gällande, att progressivitet i primärkommunernas beskattning alls ej borde ifrågakomma.

I fråga om skatteutjämningen har man med ett par undantag anslutit sig till skatteberedningens principiella ståndpunkt, att de nuvarande grundreglerna i huvudsak böra bibehållas.

Skatteberedningen ang. landstingsskatten.

Slutligen må här erinras, att frågan om progressivitet vid den kommunala beskattningen äger en viss aktualitet även beträffande landstingsbeskattningen.

I en inom skatteberedningen av assessorn E. Geijer utarbetad, till trycket befordrad och i vederbörlig ordning remitterad promemoria i detta ämne anföres i dylikt avseende:

»Vad härefter angår frågan om *progressivitet* vid landstingens inkomstbeskattning bör märkas, att denna icke är en ren landstingsskattefråga. Progressionen vid beskattningen av inkomst måste nämligen alltid avvägas med hänsyn till det sammanlagda trycket av de olika inkomstskatterna — statsskatten samt skatterna till primär- och sekundärkommunerna. Då spörsmålet om ändring i denna progression faller utanför ramen för denna P. M., så bortses här från tanken på särskilda anordningar för vinnande av progressivitet vid landstingsbeskattningen.»

I vissa av de över denna promemoria infordrade yttranden har frågan om progressivitet i landstingsbeskattningen berörts.

Länsstyrelsen i Kronobergs län ifrågasätter, huruvida ej skäl kunde föreligga att för landstingens del söka anslutning till den statliga inkomstskattetaxeringen. *Landstingets i Malmöhus läns förvaltningsutskott* ifrågasätter progressivitet även för landstingsskattens vidkommande och yttrar följande: »Förvaltningsutskottet föreställer sig, att denna fråga skall kunna ordnas på så sätt, att viss del av den kommunala progressivskatten i första hand avsättes till landstingen. Härigenom skulle även uppnås ett utjämningsförhållande kommunerna emellan i skatteavseende. Det händer nämligen, att många kommuner, ofta mycket skattetyngda, icke äro i tillfälle att få tillgodogöra sig någon som helst progressivskatt, under det att andra kommuner äro i detta hänseende synnerligen lyckligt lottade. Finge landstingen för sina behov avskära en del av progressivskatten, synes detta utskottet icke vara annat än rimligt och rättvist.» *Länsstyrelsen i Östergötlands län,* som avstyrkt progressivitet vid primärkommunernas beskattning, finner sig därav icke förhindrad ifrågasätta, att, därest det finnes önskvärt att anordna en progressivskatt för kommunala behov, utredning företages angående lämpligheten att anordna en dylik skatt för landstingsbeskattningen. »Det kan tänkas», yttrar länsstyrelsen, »att åtskilliga av de olägenheter, som ansetts förknippade med den kommunala progressivskatten i dess nuvarande gestalt, i någon mån kunna undvikas vid en för den större kommunen, landstinget, anordnad progressivskatt.» *Kammarrätten* yttrar i förevarande punkt, bland annat: »I frågans nuvarande läge och i brist på utredning i denna del vill kammarrätten allenast uttala, *att* rätt till progressiv beskattning bör tillkomma landstingen endast i den mån de fullgöra upp-

gifter av statlig natur, *att* det emellertid är ett praktiskt önskemål att antalet fristående skatter icke ökas, samt *att* den samlade progressionen av inkomst- och förmögenhetsskatten samt den kommunala progressivskatten även enligt de föreliggande skatteförslagen kommer att bliva så stark att, om landstingen tillerkännes rätt till progressiv beskattning, motsvarande minskning måste ske med avseende å de eljest utgående progressiva skatterna. Skulle det befinnas önskvärt att vid landstingsbeskattningen införa ett moment av progressiv art, torde — med hänsyn därtill, att vissa städer icke deltaga i landsting — detta måhända kunna ske så att kommuner, som deltaga i landsting, till dessa senare avstå viss del av sin kommunala progressivskatt.»

Olägenheter med gällande regler om kommunal progressivskatt.

När frågan om progressiviteten i den kommunala beskattningen och om medelsanskaffningen för kommunal skatteutjämning skall besvaras, gäller det givetvis först att undersöka, huruvida ej den redan nu tillämpade ordningen är tillfredsställande. I detta avseende må anföras följande.

Mot själva normen för progressiviteten kan anmärkas, att progressivskatten är lika stor oberoende av utdebiteringssiffran för den allmänna kommunalskatten. Denna fråga skall vidare behandlas i det följande.

Mot bestämmelserna om progressivskattens fördelning på olika kommuner hava i olika sammanhang framställts anmärkningar på grund av det besvär, som denna fördelning förorsakat taxeringsmyndigheterna. Den viktigaste anmärkningen i detta avseende lärer väl gälla det förhållandet, att en ändring i bevillningstaxeringen i en enda kommun medför ändring i den kommunala progressivskatten ej blott i denna kommun utan i alla de övriga kommuner, där vederbörande är bevillningstaxerad. Uppenbart är, att där det, såsom stundom inträffar, gäller bolag, som äro skattskyldiga i hundratals kommuner, en dylik ändrad fördelning skall förorsaka oproportionerligt och stundom orimligt besvär dels för den beskattningsmyndighet, som skall verkställa omräkningen, dels för alla dessa kommuner, som skola verkställa tilläggsdebitering eller restitution, ehuru de själva ej vidtagit minsta åtgärd för överklagande av taxeringen i kommunen och ej heller de skattskyldiga anmärkt mot taxeringen, dels ock slutligen för de skattskyldiga själva, som skola reglera om sina mellanhavanden med samtliga kommunerna.

Reglerna om rätt för kommuner av olika slag — borgerlig primärkommun, församling, skoldistrikt — att taga i anspråk kommunal progressivskatt samt om den inbördes ordningen mellan kommunerna härutinnan äro invecklade och lära på sina håll knappast efterföljas. Särskilt svår blir tillämpningen av nämnda regler, när den skall ske samtidigt med en tillämpning av reglerna om skogsaccis till kommuner av olika slag. Att i detalj utveckla dessa svårigheter skulle föra för långt. I vissa undantagsfall möta i själva verket problem, som knappast torde *kunna* erhålla en rationell lösning.

Över sättet för utjämningsandelens uttagande genom kommunernas försorg har ofta klagats å kommunalt håll. Utjämningsandelen har ansetts förorsaka besvär och kostnader för uppbörd och redovisning, som ej stå i rimligt förhållande till de belopp, det gäller att uttaga. Någon möjlighet att mäta dessa kostnader föreligger uppenbarligen icke.

Olägenheter med kommunalskattekommitténs förslag ang. kommunal progressivskatt.

Hur ställer det sig då med kommunalskattekommitténs förslag i nu angivna och övriga avseenden?

Vad först frågan om normen för progressiviteten beträffar, så förefaller det onekligen vid första påseendet tilltalande, att progressiviteten ställes i förhållande till utdebiteringen i kommunen. Men det bör märkas, att enligt majoritetsförslaget den omständigheten, att kommunen får uppbära blott viss bråkdel av progressivskatten, ej spelar någon som helst roll för de skattskyldiga själva, då dessa alltid få betala skattens hela grundbelopp; det föreslagna förfaringssättet äger betydelse blott för bestämmande av huru mycket kommunen skall betala för utjämningsändamål. Till denna fråga skola vi återkomma i det följande.

Mera bestickande förefaller i vissa avseenden reservantförslaget, som ställer själva *utdebiteringen* av progressivskatten i förhållande till utdebiteringen av allmän kommunalskatt, så att vad som ej stannar hos kommunen överhuvud ej skall uttagas. Fråga är dock, om denna regel i verkligheten innebär ett högre mått av rättvisa än den nu gällande regeln.

Det torde nämligen vara ostridigt, att en progressivskala, som utgår från en lägre genomsnittsprocent, kan och bör förete en relativt starkare stegring än en progressivskala, som utgår från en högre genomsnittsprocent. Börjar skalan med procenttalet 1 vid låg inkomst, kanske man anser det rimligt, att den slutar med procenttalet 10 för stora inkomster. Men om skalan börjar med procenttalet 10 för låga inkomster, kan den ej sluta med tiodubbla siffran eller 100 för höga inkomster, ty det är orimligt att uttaga *hela* inkomsten i skatt; i stället bör man kanske i sistnämnda fall stanna vid siffran 30. Om man, såsom riktigt är, tager hänsyn till både den proportionella och den progressiva kommunalskatten, så blir i själva verket enligt *nu gällande* bestämmelser nämnda villkor uppfyllt — progressiviteten är betydligt starkare med 1 procents allmän kommunalskatt än med 10 procents allmän kommunalskatt. Den kommunala progressivskattens grundbelopp varierar för närvarande (betr. andra än aktiebolag) mellan $^1/_2$ och 6 procent för olika inkomster. Är nu den allmänna kommunalskatten 1 procent, så kommer den sammanlagda skatten att variera mellan 1 och 7 procent; är den allmänna kommunalskatten 10 procent, kommer den sammanlagda skatten att variera mellan 10 och 16 procent. Den högsta siffran i skalan är i det förra fallet 7 gånger större än den lägsta, i senare fallet blott 1.6 gånger större. Stegringen i skalan är alltså betydligt starkare i förra fallet.

Enligt reservanterna i kommunalskattekommittén skulle, under förutsättning av samma grundbelopp som nu, om allmänna kommunalskatteutdebiteringen är 1 procent, variationen komma att äga rum mellan 1 och 1.6 procent och, om den allmänna kommunalskatteutdebiteringen utgör 10 procent, mellan 10 och 16 procent. Detta betyder i båda fallen ett förhållande mellan högsta och lägsta siffran av 1.6 — d. v. s. den relativa stegringen i skalan blir precis densamma vid 1 procents grundutdebitering och vid 10 procents grundutdebitering, ett resultat, som enligt vad nyss påvisats är oriktigt.

Nu kan det utan tvivel med visst fog göras gällande, att progressiviteten enligt nuvarande system (liksom enligt kommunalskattemajoritetens förslag) är jämförelsevis alltför hög vid låg kommunal utdebitering, men det må ifrågasättas, om detta är ett större fel än felet i reservanternas förslag, som innebär, att progressiviteten är jämförelsevis för låg i de bäst ställda kommunerna. I förbigående må anmärkas, att reservanterna tänkt sig uttagande av progressivskatt intill $1\,^1/_2$ gånger progressivskattens grundbelopp, vilket skulle ske vid 15 procents utdebitering av allmän kommunalskatt, och det

må ifrågasättas, om ej progressionen i sistnämnda fall blir alltför hög. Såsom nedan närmare utvecklas, torde emellertid progressiviteten böra bedömas med hänsyn till alla stats- och kommunala, direkta och indirekta skatter. Vad som står fast är dock, att *principen* i reservantförslaget knappast är riktigare än nu gällande betydligt enklare grunder, även om reservantförslaget vid första påseendet förefaller rättvisare.

Kommittéförslaget synes i vissa fall kunna föranleda en benägenhet hos kommunerna att höja den kommunala utdebiteringen för att få taga i anspråk större del av den kommunala progressivskatten. Påfallande blir denna risk, om den kommunala progressivskattens grundbelopp är synnerligen stort i förhållande till kommunens utdebiteringsbehov. Risken kan emellertid minskas, om man kompletterar kommitténs regel med en föreskrift sådan som den nu gällande, att ej mer än en fjärdedel av utdebiteringsbehovet får fyllas med progressivskatt. Även med denna begränsning torde det emellertid ligga nära till hands för kommunerna att öka sin egen utdebitering för att slippa avstå progressivskatt till främmande kommuner. Sistnämnda olägenhet förefinnes uppenbarligen icke med reservantförslaget, men väl en ökad möjlighet att votera mindre nödiga utgifter med visshet om att dessa till största delen komma att drabba ett fåtal inkomsttagare.

Vidare kan givetvis mot både kommittéförslaget och reservantförslaget anmärkas, att, om de nu gällande bestämmelserna äro svåra att tillämpa för kommunerna, de föreslagna bestämmelserna komma att bliva väsentligt svårare och antagligen i många fall föranledande felaktigheter och klagomål. Komplikationer med reglerna om uttagande av skogsskatten — vilken ju blir vida mer betydelsefull än den nuvarande skogsaccisen — synas även vara att förutse. Graden av dessa svårigheter torde erhålla en viss belysning redan av de i kommunalskattekommitténs betänkande intagna exemplen till ledning vid tillämpningen av ifrågavarande bestämmelser (se anvisningarna till 82—84 samt 91 och 92 §§ i förslaget), men svårigheterna bleve än större, om man, på sätt här ovan ifrågasatts, införde en regel om begränsning av progressivskattens storlek i så måtto, att genom dylik skatt må fyllas högst en fjärdedel av kommunens skattebehov. Anledningen att beivra begångna felaktigheter vid kommunens utdebitering av progressivskatt för egen räkning kommer enligt kommittémajoritetens förslag att ökas, ty staten torde böra bliva pliktig tillse, att utjämningsmedlen komma att utgå med det riktiga beloppet.

Svårigheterna med fördelningen av den kommunala progressivskatten på olika kommuner hava enligt kommittéförslaget något minskats genom höjande av de belopp, som skola vara undantagna från fördelning. För de svåraste fallen, d. v. s. beträffande stora belopp, som skola fördelas på en mängd kommuner, torde dock ej svårigheterna bli avsevärt mindre än nu.

Reglerna för uppbörd och redovisning av utjämningsmedel har kommittén själv ansett förbättrade. Ett av landskamreraren Eiserman i detta avseende utarbetat förslag, vilket avviker från kommitténs, har dock förordats i ett stort antal utlåtanden. Att här närmare ingå på denna — mera sekundära — fråga torde ej vara nödvändigt.

Vidare frågas, huruvida de av kommittémajoriteten föreslagna reglerna för medelsanskaffning till skatteutjämning äro rationella. Såsom vi förut framhållit, har kommitténs förslag beträffande begränsning av kommunernas rätt att taga i anspråk kommunal progressivskatt betydelse *allenast* för denna fråga; förslaget innebär i detta avseende, att kommunerna skola avstå medel till skatteutjämning efter grunder, som taga hänsyn till dels utdebiterings-

procentens storlek, dels tillgången på progressivskatteföremål i kommunen. M. a. o., en kommun med jämförelsevis låg utdebitering skulle betala till skatteutjämning på *den* grund, att i kommunen funnes en eller annan särskilt hög inkomsttagare, medan däremot en annan kommun med lika låg eller lägre utdebitering men med inkomsterna jämnare fördelade på flera inkomsttagare skulle slippa undan. Det förefaller svårligen kunna anses rättvist, att en kommun med exempelvis 8 procents utdebitering och goda progressivskatteföremål skulle till skatteutjämning avstå ett belopp, motsvarande $^1/_5$ av progressivskattens grundbelopp, medan en kommun med endast 2 procents utdebitering men utan progressivskatt skulle helt slippa att betala till skatteutjämning. Den nuvarande metoden för medelsanskaffning till skatteutjämning är såtillvida mera rationell, som den innebär, att medlen till skatteutjämning uttagas av de skattskyldiga efter grunder, som gälla för statsskatten, ehuru skatten bär kommunalskattens namn och uppbäres av kommunerna.

Förslag att utbyta den kommunala progressivskatten mot en progressiv landstingsskatt.

I det följande skall nu närmare behandlas ett framkommet uppslag att *utbyta* den kommunala progressivskatten mot en progressiv landstingsskatt. Detta skulle enklast kunna tillgå så, att den nuvarande kommunandelen av progressivskatten i stället för till primärkommunen ginge till landstinget, dock att städer, som ej deltaga i landsting, givetvis skulle behålla sin kommunandel.

Vid en granskning av detta uppslag måste först ihågkommas, att, om vederbörande skola betala skatt efter sin förmåga, denna förmåga måste bedömas med hänsyn till samtliga förmågeskatter: statliga, sekundärkommunala och primärkommunala skatter av olika slag. Det bör även beaktas, att en progressiv inkomstskatt alltid kan klyvas i en proportionell och en progressiv skatt, den förra med det procenttal, som är det lägsta i den ursprungliga skalan, och den senare med de procentsatser, som utgöra skillnaden mellan de ursprungliga siffrorna och den proportionella skattens procenttal. Vår gällande inkomst- och förmögenhetsskatt kan exempelvis utbytas mot en proportionell skatt om 3 procent (i grundbelopp) och en progressiv skatt, som börjar med 1 procent, i den mån inkomsten överstiger 10,000 kronor, och fortsätter med 2 procent, i den mån inkomsten överstiger 20,000 kronor, o. s. v. Om det av praktiska skäl visar sig lämpligt, kan man sålunda förlägga hela progressiviteten till exempelvis statsbeskattningen och nöja sig med proportionella skatter till primärkommuner och landsting, utan att i stort sett någon ändring i varje skattedragares börda uppstår. På samma sätt kan progressiviteten förläggas till exempelvis endast staten och landstingen eller endast staten och primärkommunerna (vilket nu sker), utan att detta i det hela innebär någon olikhet för de enskilda.

Om den nuvarande kommunandelen av den kommunala progressivskatten går till landstingen eller primärkommunerna, så betyder detta med avseende å *denna* skatts belopp för de skattskyldiga ingen skillnad, under förutsättning att hela kommunandelen uttages, och från de undantagsfall, då detta ej sker, d. v. s. där kommunandelen utgör mer än fjärdedelen av kommunens utdebiteringsbehov, kan här bortses. Summan allmän kommunalskatt och landstingsskatt blir också inom landstingsområdet såsom helhet alldeles densamma som förut, d. v. s. lika med skillnaden mellan å ena sidan landstingets och primärkommunernas sammanlagda utdebiteringsbehov och å andra sidan progressivskattens belopp. Däremot kan uppenbarligen en olikhet

i den sammanlagda kommunal- och landstingsskattens belopp inträda i förhållandet mellan de olika kommunerna, i det de skattskyldiga i de kommuner, som ha goda progressivskatteföremål, få ökning i sin skatt och de skattskyldiga i de kommuner, som ha dåliga progressivskatteföremål, få minskning i sin skatt. Ty den proportionella landstingsskatten minskas lika för hela länet, men den proportionella skatten till primärkommunerna ökas mer eller mindre i olika kommuner. Huruvida denna ökning representerar ett större eller mindre belopp än minskningen i den proportionella landstingsskatten blir avgörande för om i det hela en ökning eller minskning av skatten uppstår. Regeln är nu tvivelsutan den, att de kommuner, som hava goda progressivskatteföremål, också hava ett gott underlag för den proportionella skatten, medan kommunerna med dåliga progressivskatteföremål ofta hava ett sämre underlag jämväl för den proportionella skatten. Det kan därför antagas, att det i allmänhet blir de skattskyldiga i de bättre ställda kommunerna, som få ökning i sin sammanlagda skatt, och de skattskyldiga i de sämre ställda kommunerna, som få sin sammanlagda skatt minskad. Härigenom skulle i viss utsträckning en skatteutjämning vinnas utan ett särskilt utjämningsförfarande.

En verkställd statistisk utredning (tab. 1—3) bekräftar, att ett dylikt resultat verkligen är att vänta. Utredningen har avsett att med hänsyn till 1924 års utdebiteringar till primärkommuner och landsting visa, i vad mån en förskjutning av skattetrycket skulle inträtt, därest den kommunala progressivskattens kommunandel utgått till landstingen i stället för till primärkommunerna. Vid statistikens utarbetande har man vid beräkning av utdebitering för landstingens behov utgått från den förutsättningen, att varje landsting skulle få disponera hela kommunandelen för alla de skattskyldiga (bolag såväl som enskilda), vilka inom landstingsområdet taxerats till inkomst- och förmögenhetsskatt.

Utredningen visar, att i stort sett de förskjutningar, som skulle uppstå genom progressivskattens förändring till landstingsskatt, bliva obetydliga. Vad landskommunerna beträffar, så skulle en ökning i det sammanlagda skattetrycket inträtt i 303 kommuner, medan skattetrycket skulle minskats eller förblivit oförändrat i 2,107 kommuner. Detta resultat skulle lätt kunna leda till en förmodan, att för städernas vidkommande genomgående en ökning skulle inträtt. Det visar sig dock, att även i 36 städer skattetrycket skulle minskats eller förblivit oförändrat, medan 69 städer förete ökning i skattetrycket (städer, som ej deltaga i landsting, inbegripas givetvis ej i undersökningen). Den omständigheten, att utdebiteringens ökning koncentreras till så jämförelsevis få kommuner, visar givetvis, att även progressivskatteföremålen äro koncentrerade till ett mindretal kommuner, och att sålunda den kommunala progressivskattens betydelse såsom kommunal skattekälla är jämförelsevis inskränkt. Det visar sig också, att det i stort sett är i de bäst ställda kommunerna — där behovet av en progressivskatt är minst — som ökningen i skattetrycket skulle inträtt. Detta gäller såväl städer som landsbygd. Av kommunerna med låg utdebitering är det jämförelsevis många, som visa ökning. Vad beträffar kommuner med hög utdebitering visar sig en ökning i mycket få fall; att dessa fall ej äro än färre, sammanhänger bland annat därmed, att vissa län genomgående förete mycket höga siffror på skattetrycket samt att enligt sakens natur även i dessa län vissa kommuner måste utvisa ökning. Betraktar man varje län för sig, faller ökningen genomgående i stort sett på de bättre ställda kommunerna i länen. Samma är förhållandet beträffande städerna i riket.

Det förut anmärkta förhållandet, att ökningen i skattetrycket koncentreras till så jämförelsevis få kommuner, skulle vidare lätt kunna föranleda det antagandet, att ökningen i dessa kommuner skulle bliva jämförelsevis stor. Ej heller detta visar sig vara fallet. I 105 av de 303 landskommunerna stannar ökningen vid högst $^1/_{10}$ procent av inkomsten. Endast i 53 landskommuner kommer siffran över $^1/_2$ procent av inkomsten, och av dessa kommuner hava 22 haft högst 4 procent och 20 mellan 4 och 6 procent utdebitering. I städerna skulle ökningen blott i 3 fall överstigit $^1/_2$ procent. Av dessa städer hade 2 mindre än 6 procent och 1 mellan 6 och 8 procent utdebitering.

Någon närmare undersökning har icke verkställts rörande storleken av den sammanlagda utdebiteringens *minskning* i olika kommuner, men då den kommunala utdebiteringen i intet fall blir minskad, kan man av minskningen i utdebiteringen till landstingen få ett maximum för minskningen. I sådant avseende kan omnämnas, att minskningen är störst i Hallands län med 0.38 procent och minst i Västerbottens län med 0.10 procent.

Trots det att resultatet av den statistiska utredningen måste anses visa, att i stort sett en förskjutning av skattetrycket i önskvärd riktning skulle inträda, så kvarstår dock det faktum att några få synnerligt skattetyngda landskommuner och städer skulle se sin skattebörda ökad. I och för sig kan detta ej betecknas såsom i egentlig mening orättvist, men det är i alla fall beklagligt, då det skulle innebära en försämring för vederbörande kommuner i förhållande till vad som nu gäller. Resultatet kan emellertid genom särskilt stadgande undanröjas i skatteutjämningsväg — delaktighet i skatteutjämningen är ju nu ifrågasatt även för synnerligt skattetyngda städer.

Vid statistikens utnyttjande bör beaktas följande. Såsom förut påpekats bygger statistiken på den förutsättningen, att varje landsting skulle få disponera kommunandelen för de skattskyldiga, som inom landstingsområdet taxerats till inkomst- och förmögenhetsskatt. Det har visat sig, att den progressivskatt, som samtliga landsting tillsamman skulle få disponera, är mindre än summan av de belopp av kommunandelen, som varit tillgängliga för de i landstingsområdena ingående kommunerna. Detta beror självfallet därpå, att de städer, som icke deltaga i landsting, skulle få mer än enligt nu gällande bestämmelser, något som torde finna sin förklaring däri, att uti dessa städer till inkomst- och förmögenhetsskatt taxerats enskilda skattskyldiga och framförallt bolag, vilkas inkomst förvärvats även i andra kommuner och vilkas progressivskatt alltså enligt nu gällande bestämmelser fördelats även på kommuner, som deltaga i landsting. Resultatet av omläggningen torde särskilt för landskommunernas del bliva bättre, om, såsom i det följande alternativt ifrågasättes, aktiebolagens och bankbolagens progressivskatt fördelas på olika landstingsområden efter ungefär de regler, som nu gälla för fördelningen olika kommuner emellan.

Det lärer svårligen kunna påstås, att det nu gällande systemet ger en idealisk fördelning av progressivskatteföremålen på kommunerna. I stort sett torde den ifrågasatta anordningen med den kommunala progressivskatten som landstingsskatt innebära ett steg i riktning mot en *bättre* fördelning än den nuvarande.

Vad progressiviteten beträffar, så skulle denna genomsnittligt bliva densamma som nu och densamma som enligt kommunalskattekommitténs majoritetsförslag (från olikheterna i själva skalan bortses här). Däremot skulle progressiviteten bliva en annan än enligt kommittéreservanternas förslag;

men enligt vår mening skulle resultatet snarast bliva bättre än enligt reservantförslaget. För de skattskyldiga i gemen torde det med hänsyn till de jämförelsevis obetydliga variationerna i landstingens utdebitering av proportionell skatt bli lättare att förstå en bestämmelse om likartad progressivskala för landstingens vidkommande än den nu gällande bestämmelsen om likartad progressivskala för primärkommunerna med deras skiftande utdebiteringssiffror.

Ur rättvisans synpunkt lärer således kunna göras gällande, dels att progressivskattens överflyttning till landstingen ej skulle innebära någon stor förändring, dels att den förändring, som dock skulle inträda, i huvudsak kan betecknas som god.

En omständighet av en viss betydelse är den, huruvida något eller några landsting skulle i progressivskatten erhålla så betydande beskattningsföremål, att fara skulle föreligga för onödig utdebitering av den proportionella landstingsskatten. En sammanställning (se tab. 4) visar emellertid, att med den nuvarande fördelningen av progressivskatteföremålen på de olika landstingsområdena så jämförelsevis måttliga belopp komme att falla på varje område, att dylika farhågor ej torde behöva hysas.

De mest påtagliga fördelarna med progressivskattens anordning som landstingsskatt skulle emellertid komma till synes på det rent praktiska området. De olägenheter, som nu äro förenade med att små kommuner, församlingar och skoldistrikt skola manipulera med progressivskattemedel, skulle bortfalla. Landstingen äga sådana förvaltningsorgan, att progressivskattens handhavande ej bör bereda dem några svårigheter.

Framför allt skulle emellertid de olägenheter, som nu äro förenade med att kommunandelen vid taxeringen skall fördelas på olika kommuner, kunna högst väsentligt förringas eller helt undanröjas. För andra skattskyldiga än aktiebolag (inkl. solidariska bankbolag) och ekonomiska föreningar synes all dylik fördelning kunna undvaras. Ett i det stora hela rättvist resultat synes kunna uppnås, om progressivskatten från andra än aktiebolag stannar i det landstingsområde eller den i landsting icke deltagande stad, där vederbörande taxeras till inkomst- och förmögenhetsskatt. Denna tanke avvisades år 1920 för primärkommunernas vidkommande, men frågan ställer sig påtagligen helt annorlunda, när det gäller så stora områden som landstingsområdena. Det är att antaga, att i det stora hela resultatet i fråga om nu nämnda skattskyldiga bleve ungefär detsamma utan fördelning som med fördelning. Beträffande aktiebolag och ekonomiska föreningar åter torde vissa ej önskvärda resultat uppstå, om hela progressivskatten skulle få stanna där taxeringen till inkomst- och förmögenhetsskatt sker, d. v. s. där styrelsen har sitt säte. Vissa storstäder skulle härigenom bliva otillbörligt gynnade. Detta förhållande föranledde 1920 års kungl. förslag, att av aktiebolagens progressivskatt 90 procent skulle gå till skatteutjämning. Nu erbjuda sig beträffande aktiebolagens och ekonomiska föreningarnas progressivskatt närmast två olika möjligheter, antingen att verkställa en fördelning av dessas progressivskatt på olika landstingsområden och städer i huvudsaklig anslutning till de grunder, som nu gälla beträffande primärkommunerna, eller att i anslutning till 1920 års tankegång låta viss del av progressivskatten från aktiebolag och ekonomiska föreningar gå till skatteutjämning.

En fördelning av allenast aktiebolagens och de ekonomiska föreningarnas progressivskatt på blott landstingsområden och städer, som icke deltaga i landsting, skulle uppenbarligen kräva en mycket mindre apparat än den

nuvarande fördelningen av jämväl enskildas progressivskatt på samtliga primärkommuner. Huru denna apparat skulle anordnas, torde här ej behöva beröras.

Fråga är emellertid, om ej den andra ifrågasatta utvägen eller att låta aktiebolags progressivskatt till viss del gå till skatteutjämning, har åtskilligt, som talar för sig. Vederbörande hemortsområde torde i dylikt fall böra behålla viss del, exempelvis 20 à 25 procent av progressivskatten, medan återstoden skulle gå till skatteutjämning. Ett teoretiskt försvar av en viss bärighet för ett dylikt förfaringssätt torde kunna åstadkommas. En av bristerna i beskattningssystemet måste alltid bli en ofullkomlig fördelning av beskattningsföremålen i allmänhet. Denna brist är en av anledningarna — låt vara ej den viktigaste — för skatteutjämningsförfarandet. Det ligger då intet orimligt i att en viss skatt, för vars fördelning på olika kommuner det i och för sig torde vara särskilt svårt att finna rationella grunder — den nuvarande fördelningsgrunden beträffande den kommunala progressivskattens kommunandel torde kunna betecknas som rätt godtycklig — fördelas på kommunerna i riket under anläggande av skatteutjämningssynpunkten. Även denna fördelningsmetod är givetvis teoretiskt ofullkomlig men synes dock erbjuda fördelen av att utgöra ett praktiskt grepp, som samtidigt löser den svåra frågan om medelsanskaffningen för skatteutjämning. De medel, som på detta sätt skulle erhållas, torde i huvudsak räcka till utjämningsbehovet, om detta skall beräknas ha ungefär samma omfattning som för närvarande.[1] Vad som ytterligare skulle behövas kunde fyllas med statsmedel. Att alltför mycket medel på denna väg skulle erhållas, kan givetvis förekommas genom en lämplig avvägning av skatteskalan. En möjlighet, som torde ha vissa skäl för sig, är att giva den del av aktiebolagens progressivskatt, som skulle gå till skatteutjämning, uttrycklig karaktär av statsskatt, vilket lämpligast skulle ske genom att inlägga skatten under den vanliga aktiebolagsskatten genom en sammanslagning av de båda skatteskalorna.

Anses nu berörda metod för anskaffning av medel för skatteutjämning icke lämplig, ifrågasättes, att dylika medel uttagas efter i huvudsak nuvarande grunder, men att den för ändamålet avsedda skatten uppföres å kronodebetsedeln. Numera böra i förväg approximativa beräkningar kunna verkställas både av vad som skall komma att inflyta i skatt och av vad som kan väntas erforderligt för skatteutjämning. Det skäl, som föranledde 1920 års riksdag att antaga de nu gällande bestämmelserna, torde i huvudsak ha bortfallit. Ett slags fondbildning i analogi med vad som gäller beträffande statsverkets kassafond skulle äga rum av utjämningsmedel, så att överskott ett visst år finge täcka underskott ett följande år o. s. v. Denna form för medelsanskaffning till skatteutjämning synes oss vara den lämpligaste, även om den kommunala progressivskatten skulle behållas av primärkommunerna, såvida man ej är beredd att taga steget fullt ut och låta skatteutjämningen verkställas med vanliga statsmedel.

Vad debitering och uppbörd beträffar, så skulle genom den kommunala progressivskattens överflyttande till landstingen en betydande förenkling vinnas. Kommunerna — med undantag av de städer, som ej deltaga i landsting — skulle helt befrias från allt besvär med progressivskatten.

[1] Hela grundbeloppet av aktiebolagens kommunala progressivskatt utgjorde år 1925 4,915,292 kronor (beräknat); hela beloppet till skatteutjämning har år 1926 uppgått till 3,982,944 kronor 25 öre.

Denna skulle debiteras med sitt enhetliga, på förhand bestämda belopp samtidigt med landstingsskatten i samband med kronouppbörden, (städer, som ej deltaga i landsting, skulle dock själva fortfarande handha debitering och uppbörd av de medel, som skulle stanna hos dessa städer). Debitering och uppbörd av medel till skatteutjämningen skulle helt omhänderhas av staten. Landstingen skulle allenast underrättas om huru stort belopp de hade att bekomma i progressivskatt samt hade att taga hänsyn till detta belopp vid uppgörande av sin utgifts- och inkomststat. Medlen skulle därpå tillsammans med övrig landstingsskatt inflyta till landstingens kassa. Även landstingen skulle alltså vara fria från allt besvär med denna skatt, och deras kostnad för debitering och uppbörd skulle ej genom den ifrågasatta anordningen ändras. För staten slutligen torde det ökade besväret på grund av skattens debitering och uppbörd ej bliva synnerligen stort, då det här gäller ett ringa antal skattskyldiga. Å andra sidan skulle det besvär, som nu åvilar staten med mottagande av redovisning av utjämningsmedel, däri inbegripet riksräkenskapsverkets arbete med kontrollen å desamma, bortfalla.

Det torde böra anmärkas, att, i den mån de nuvarande grunderna för fördelning av progressivskatt o. d. frångås, resultatet kommer att te sig något annorlunda än vad den förut anförda statistiken utvisar. Den statistiska utredningen visar dock, i vilken riktning det framlagda uppslaget skulle komma att verka.

Såvitt vi kunna finna, innebär det anförda en bärande saklig motivering för att utbyta den kommunala progressivskatten mot en progressiv landstingsskatt av samma storlek. Frågan uppställer sig då, om ej några skäl finnas, som tala till förmån för den nu gällande anordningen. I detta avseende må erinras, dels att ett bibehållande av det bestående torde förorsaka mindre friktion än en övergång till ett nytt system skulle göra — en på beskattningsväsendets område ej betydelselös omständighet — dels att en utbredd folkmening, som ej beaktar de ovan angivna synpunkterna, möjligen föredrager en progressiv skatt till primärkommunerna framför en progressiv landstingsskatt trots de därmed förenade större olägenheterna.

Vi hava emellertid trott det här behandlade uppslaget vara av det värde, att vederbörande myndigheter m. fl. borde beredas tillfälle att yttra sig över detsamma. Detta synes kunna ske utan att detaljerade förslag i olika avseenden behöva föreligga.

Vi tillåta oss alltså vördsamt hemställa, att yttranden från vederbörande myndigheter m. fl. inhämtas över vad i föreliggande promemoria anföres med särskilt beaktande av följande huvudpunkter:

I stället för den nuvarande kommunala progressivskatten inrättas en progressiv skatt att tillfalla landsting och städer, som ej deltaga i landsting, efter lika grund för riket i dess helhet och av en storlek, som ungefär motsvarar den nuvarande progressivskattens kommunandel. Någon fördelning av progressivskatten beträffande andra skattskyldiga än aktiebolag och ekonomiska föreningar äger ej rum, utan skatten stannar hos det landstingsområde respektive den stad, där taxering sker till inkomst- och förmögenhetsskatt. Aktiebolagens och de ekonomiska föreningarnas progressivskatt stannar blott till viss mindre del där taxeringen till inkomst- och förmögenhetsskatt sker, medan återstoden av denna skatt användes för skatteutjämning; eller (alternativt) nämnda skattskyldigas progressivskatt fördelas på lands-

tingsområden och i landsting ej deltagande städer efter i huvudsak nu gällande grunder. Om ej nämnda metod för anskaffande av medel för skatteutjämning anses lämplig, så inrättas i stället för ändamålet en särskild statsskatt, i huvudsak motsvarande den kommunala progressivskattens nuvarande utjämningsandel.

Stockholm i september 1926.

1924 års skatteberedning

CARL W. U. KUYLENSTIERNA. HARALD WALLER.

Tab. 1. Förskjutning i utdebiteringen per 100 kronor inkomst år 1924 av sammanlagd kommunal- och landstingsskatt, därest kommunandelen av kommunala progressivskatten tillfallit landstingen i stället för primärkommunerna. Fördelning länsvis på landskommunerna med hänsyn till storleken av den kommunala utdebiteringen.

Landstingsområde	Antal kommuner, däri kommunalskatten år 1924 utgjorde							
	högst 4 %	4.01— 6 %	6.01— 8 %	8.01— 10 %	10.01— 12 %	12.01— 15 %	över 15 %	Summa
Stockholms län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	1	21	36	16	14	8	—	96
Ökad utdebitering	2	9	6	—	—	—	—	17
Uppsala län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	2	14	36	15	8	4	—	79
Ökad utdebitering	1	3	3	—	—	—	—	7
Södermanlands län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	1	5	36	20	5	5	—	72
Ökad utdebitering	3	9	5	1	—	—	—	18
Östergötlands län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	5	32	63	19	8	1	—	128
Ökad utdebitering	2	7	4	5	—	—	—	18
Jönköpings län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	2	33	42	25	6	—	1	109
Ökad utdebitering	5	5	5	1	1	—	—	17
Kronobergs län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	5	12	33	15	8	2	—	75
Ökad utdebitering	1	8	1	1	1	—	—	12
Kalmar län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	1	9	29	26	12	9	4	90
Ökad utdebitering	1	3	6	3	1	—	—	14
Gotlands län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	1	10	27	24	14	8	6	90
Ökad utdebitering	—	2	—	—	—	—	—	2
Blekinge län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	—	—	6	5	5	8	6	30
Ökad utdebitering	—	—	2	2	1	—	—	5
Kristianstads län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	5	33	53	22	10	4	1	128
Ökad utdebitering	4	4	6	3	—	—	—	17
Malmöhus län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	17	86	66	15	4	2	1	191
Ökad utdebitering	9	30	6	1	1	—	—	47
Hallands län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	1	13	23	25	5	14	—	81
Ökad utdebitering	1	1	2	—	1	—	—	5
Göteborgs och Bohus län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	2	6	12	20	13	17	12	82
Ökad utdebitering	1	4	—	—	—	—	—	5

Landstingsområde	Antal kommuner, däri kommunalskatten år 1924 utgjorde							
	högst 4 %	4.01— 6 %	6.01— 8 %	8.01— 10 %	10.01— 12 %	12.01— 15 %	över 15 %	Summa
Älvsborgs län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	3	39	63	44	22	20	9	200
Ökad utdebitering	7	8	2	—	1	—	1	19
Skaraborgs län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	6	59	93	41	31	14	3	247
Ökad utdebitering	1	8	4	2	—	—	—	15
Värmlands län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	1	7	30	22	10	4	—	74
Ökad utdebitering	—	5	5	2	3	—	—	15
Örebro län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	2	17	20	14	—	—	—	53
Ökad utdebitering	1	3	3	1	—	—	—	8
Västmanlands län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	—	8	15	21	3	5	1	53
Ökad utdebitering	—	5	2	6	—	—	—	13
Kopparbergs län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	2	11	22	5	2	1	—	43
Ökad utdebitering	3	3	1	—	—	—	—	7
Gävleborgs län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	—	6	16	11	3	2	—	38
Ökad utdebitering	1	4	5	3	—	—	1	14
Västernorrlands län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	1	5	14	16	10	6	4	56
Ökad utdebitering	—	2	2	2	—	1	—	7
Jämtlands län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	—	3	18	17	7	4	—	49
Ökad utdebitering	—	4	5	1	—	1	—	11
Västerbottens län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	1	4	10	6	4	—	—	25
Ökad utdebitering	—	1	—	1	—	—	1	3
Norrbottens län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	—	—	—	3	4	5	6	18
Ökad utdebitering	—	1	—	2	1	2	1	7
Hela riket.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	59	433	763	447	208	143	54	2,107
Ökad utdebitering	43	129	75	37	11	4	4	303
Minskad eller oförändrad utdebitering; kommunerna angivna i % av samtliga	57.8 %	77.0 %	91.1 %	92.4 %	95.0 %	97.3 %	93.1 %	87.4 %
Ökad utdebitering; kommunerna angivna i % av samtliga	42.2 %	23.0 %	8.9 %	7.6 %	5.0 %	2.7 %	6.9 %	12.6 %

Tab. 2. Förskjutning i utdebiteringen per 100 kronor inkomst år 1924 av sammanlagd kommunal- och landstingsskatt, därest kommunandelen av kommunala progressivskatten tillfallit landstingen i stället för primärkommunerna. Fördelning på landskommuner med ökad utdebitering efter ökningens storlek.

Ökad utdebitering i procent av inkomsten	Antal kommuner, däri kommunalskatten år 1924 utgjorde							
	högst 4 %	4.01—6 %	6.01—8 %	8.01—10 %	10.01—12 %	12.01—15 %	över 15 %	Summa
0.01—0.10	5	45	28	18	5	3	1	105
0.11—0.25	8	29	17	13	3	—	3	73
0.26—0.50	8	35	24	4	1	—	—	72
0.51—	22	20	6	2	2	1	—	53
Summa	43	129	75	37	11	4	4	303

Tab. 3. Förskjutning i utdebiteringen per 100 kronor inkomst år 1924 av sammanlagd kommunal- och landstingsskatt, därest kommunandelen av kommunala progressivskatten tillfallit landstingen i stället för primärkommunerna. Fördelning på städerna i riket med hänsyn till storleken av den kommunala utdebiteringen samt, beträffande städer med ökad utdebitering, ökningens storlek.

	Antal kommuner, däri kommunalskatten år 1924 utgjorde							
	högst 4 %	4.01—6 %	6.01—8 %	8.01—10 %	10.01—12 %	12.01—15 %	över 15 %	Summa
Minskad eller oförändrad utdebitering i summa städer	—	1	13	19	2	1	—	36
Ökad utdebitering i summa städer	1	12	34	18	3	1	—	69
Utdebiteringen i procent av inkomsten ökad med								
0.01—0.10	—	1	14	8	1	—	—	24
0.11—0.25	1	7	16	9	1	1	—	35
0.26—0.50	—	2	3	1	1	—	—	7
0.51—	—	2	1	—	—	—	—	3

Tab. 4. Utdebitering av landstingsskatt samt kommunandel av den kommunala progressivskatten för varje landstingsområde år 1924.

1 Landstingsområde	2 Landstingsskatt	3 Kommunandel av kommunal progressivskatt	4 Kol. 3 i % av kol. 2
Stockholms läns	3,185,525	666,329	20.9
Uppsala »	1,185,744	258,182	21.8
Södermanlands »	1,571,612	326,295	20.8
Östergötlands »	1,799,819	287,660	16.0
Jönköpings »	1,840,191	205,760	11.2
Kronobergs »	979,495	87,161	8.9
Kalmar läns norra	713,808	140,627	8.2
Kalmar läns södra	1,006,093		
Gotlands läns	391,190	31,369	8.0
Blekinge »	1,536,252	111,404	7.3
Kristianstads »	1,312,652	236,113	18.0
Malmöhus »	3,143,326	509,152	16.2
Hallands »	1,277,326	183,094	14.3
Göteborgs och Bohus »	1,596,863	156,349	9.8
Älvsborgs »	2,351,632	396,803	16.9
Skaraborgs »	1,654,656	288,083	17.4
Värmlands »	1,973,525	172,637	8.7
Örebro »	1,713,603	356,441	20.8
Västmanlands »	1,487,157	124,438	8.4
Kopparbergs »	2,324,494	228,119	9.8
Gävleborgs »	1,699,720	126,266	7.4
Västernorrlands »	2,800,195	207,104	7.4
Jämtlands »	1,130,864	71,924	6.4
Västerbottens »	1,794,630	57,766	3.2
Norrbottens »	2,685.292	92,543	3.4
Summa	43,155,664	5,321,619	12.3

Bilaga 6.

Tabeller rörande den kommunala progressivskatten.

Tab. 1. Förskjutning i utdebiteringen per 100 kronor inkomst år 1923 av sammanlagd kommunal- och landstingsskatt, därest kommunandelen av kommunala progressivskatten tillfallit landstingen i stället för primärkommunerna. Fördelning länsvis på landskommunerna med hänsyn till storleken av den kommunala utdebiteringen.

Landstingsområde	Antal kommuner, däri kommunalskatten år 1923 utgjorde							
	högst 4 %	4.01— 6 %	6.01— 8 %	8.01— 10 %	10.01— 12 %	12.01— 15 %	över 15 %	Summa
Stockholms län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	—	18	38	20	8	7	—	91
Ökad utdebitering ...	4	12	4	2	—	—	—	22
Uppsala län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	4	20	29	20	5	1	—	79
Ökad utdebitering	2	5	—	—	—	—	—	7
Södermanlands län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	1	11	36	16	8	2	—	74
Ökad utdebitering	4	6	5	1	—	—	—	16
Östergötlands län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	2	41	54	24	2	3	—	126
Ökad utdebitering	4	8	8	—	—	—	—	20
Jönköpings län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	1	31	46	30	4	—	1	113
Ökad utdebitering	2	5	4	—	2	—	—	13
Kronobergs län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	2	16	33	18	5	5	—	79
Ökad utdebitering	1	5	2	—	—	—	—	8
Kalmar län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	1	6	39	21	8	13	5	93
Ökad utdebitering	1	4	3	3	1	—	—	12
Gotlands län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	3	14	17	25	18	4	9	90
Ökad utdebitering	—	2	—	—	—	—	—	2
Blekinge län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	—	—	6	5	6	5	8	30
Ökad utdebitering	—	1	—	3	1	—	—	5
Kristianstads län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	5	47	43	15	11	3	—	124
Ökad utdebitering	6	5	7	3	—	—	—	21
Malmöhus län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	25	85	68	13	2	—	1	194
Ökad utdebitering	12	21	8	3	—	—	—	44

Landstingsområde	Antal kommuner, däri kommunalskatten år 1923 utgjorde							
	högst 4 %	4.01— 6 %	6.01— 8 %	8.01— 10 %	10.01— 12 %	12.01— 15 %	över 15 %	Summa
Hallands län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	3	10	26	19	15	7	1	81
Ökad utdebitering	1	1	2	—	—	1	—	5
Göteborgs och Bohus län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	2	7	14	17	10	21	13	84
Ökad utdebitering	1	1	1	—	—	—	—	3
Älvsborgs län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	6	41	76	32	20	20	6	201
Ökad utdebitering	5	7	2	2	2	—	—	18
Skaraborgs län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	17	56	92	45	24	8	2	244
Ökad utdebitering	4	9	3	1	1	—	—	18
Värmlands län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	1	13	33	18	12	3	—	80
Ökad utdebitering	—	2	2	5	—	—	—	9
Örebro län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	2	18	19	13	—	—	—	52
Ökad utdebitering	2	2	4	—	—	—	—	8
Västmanlands län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	—	10	21	12	8	2	—	53
Ökad utdebitering	—	4	5	3	1	—	—	13
Kopparbergs län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	1	11	18	9	1	1	—	41
Ökad utdebitering	4	2	1	2	—	—	—	9
Gävleborgs län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	1	4	14	14	5	4	1	43
Ökad utdebitering	1	1	5	1	—	—	—	8
Västernorrlands län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	1	7	17	16	12	5	2	60
Ökad utdebitering	1	—	1	—	—	1	—	3
Jämtlands län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	—	3	18	16	10	6	1	54
Ökad utdebitering	—	3	1	1	—	—	—	5
Västerbottens län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	1	7	7	4	4	1	1	25
Ökad utdebitering	—	—	—	—	2	—	—	2
Norrbottens län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	—	—	2	3	1	7	5	18
Ökad utdebitering	—	1	—	3	1	1	1	7
Hela riket.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	79	476	766	425	199	128	56	2 129
Ökad utdebitering	55	107	68	33	11	3	1	278
Minskad eller oförändrad utdebitering; kommunerna angivna i % av samtliga	59.0 %	81.6 %	91.8 %	92.8 %	94.8 %	97.7 %	98.2 %	88.5 %
Ökad utdebitering; kommunerna angivna i % av samtliga	41.0 %	18.4 %	8.2 %	7.2 %	5.2 %	2.3 %	1.8 %	11.5 %

Tab. 2. Förskjutning i utdebiteringen per 100 kronor inkomst år 1925 av sammanlagd kommunal- och landstingsskatt, därest kommunandelen av kommunala progressivskatten tillfallit landstingen i stället för primärkommunerna. Fördelning på landskommuner med ökad utdebitering efter ökningens storlek.

Ökad utdebitering i procent av inkomsten	Antal kommuner, däri kommunalskatten år 1925 utgjorde							
	högst 4 %	4.01—6 %	6.01—8 %	8.01—10 %	10.01—12 %	12.01—15 %	över 15 %	Summa
0.01—0.10	7	38	49	21	4	4	—	123
0.11—0.25	10	27	29	11	2	1	2	82
0.26—0.50	12	29	21	5	2	—	—	69
0.51—	15	30	12	5	3	2	—	67
Summa	44	124	111	42	11	7	2	341

Tab. 3. Förskjutning i utdebiteringen per 100 kronor inkomst år 1925 av sammanlagd kommunal- och landstingsskatt, därest kommunandelen av kommunala progressivskatten tillfallit landstingen i stället för primärkommunerna. Fördelning på städerna i riket med hänsyn till storleken av den kommunala utdebiteringen samt, beträffande städer med ökad utdebitering, ökningens storlek.

	Antal kommuner, däri kommunalskatten år 1925 utgjorde							
	högst 4 %	4.01—6 %	6.01—8 %	8.01—10 %	10.01—12 %	12.01—15 %	över 15 %	Summa
Minskad eller oförändrad utdebitering i summa städer	—	1	14	19	4	1	—	39
Ökad utdebitering i summa städer	1	11	30	24	—	1	—	67
Utdebiteringen i procent av inkomsten ökad med								
0.01—0.10	—	1	8	13	—	—	—	22
0.11—0.25	1	6	18	8	—	1	—	34
0.26—0.50	—	3	4	2	—	—	—	9
0.51—	—	1	—	1	—	—	—	2

Tab. 4. Förskjutning i utdebiteringen per 100 kronor inkomst år 1925 av sammanlagd kommunal- och landstingsskatt, därest kommunandelen av kommunala progressivskatten tillfallit landstingen i stället för primärkommunerna. Fördelning länsvis på landskommunerna med hänsyn till storleken av den kommunala utdebiteringen.

Landstingsområde	Antal kommuner däri kommunalskatten år 1925 utgjorde							
	högst 4 %	4.01— 6 %	6.01— 8 %	8.01— 10 %	10.01— 12 %	12.01— 15 %	över 15 %	Summa
Stockholms län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	—	16	30	30	9	6	1	92
Ökad utdebitering	3	8	8	1	1	—	—	21
Uppsala län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	2	15	30	17	5	5	—	74
Ökad utdebitering	1	4	5	2	—	—	—	12
Södermanlands län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	1	9	28	13	12	—	—	63
Ökad utdebitering	3	8	13	2	—	—	—	26
Östergötlands län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	2	30	54	33	6	2	—	127
Ökad utdebitering	2	8	8	1	—	—	—	19
Jönköpings län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	3	24	47	27	8	—	—	109
Ökad utdebitering	3	6	8	—	—	—	—	17
Kronobergs län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	3	9	29	22	7	3	—	73
Ökad utdebitering	—	7	4	3	—	—	—	14
Kalmar län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	—	6	33	20	15	10	2	86
Ökad utdebitering	—	4	9	5	—	—	—	18
Gotlands län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	1	14	21	25	13	7	8	89
Ökad utdebitering	—	2	1	—	—	—	—	3
Blekinge län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	—	1	4	4	6	8	6	29
Ökad utdebitering	—	—	2	4	1	—	—	7
Kristianstads län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	4	29	50	28	9	5	1	126
Ökad utdebitering	3	7	5	4	—	—	—	19
Malmöhus län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	20	76	74	13	3	3	—	189
Ökad utdebitering	7	30	9	1	2	—	—	49
Hallands län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	1	11	22	20	12	12	2	80
Ökad utdebitering	1	2	2	—	1	—	—	6
Göteborgs och Bohus län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	2	4	8	22	14	23	7	80
Ökad utdebitering	1	2	1	1	1	1	—	7

Landstingsområde	Antal kommuner, däri kommunalskatten år 1925 utgjorde							
	högst 4 %	4.01—6 %	6.01—8 %	8.01—10 %	10.01—12 %	12.01—15 %	över 15 %	Summa
Älvsborgs län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	4	34	58	45	27	21	9	198
Ökad utdebitering	8	8	3	—	—	2	—	21
Skaraborgs län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	4	44	88	59	30	16	3	244
Ökad utdebitering	6	5	5	1	—	1	—	18
Värmlands län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	1	9	24	27	8	6	—	75
Ökad utdebitering	—	4	3	5	2	—	—	14
Örebro län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	1	19	13	19	1	—	—	53
Ökad utdebitering	—	4	4	—	—	—	—	8
Västmanlands län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	—	6	27	12	4	4	1	54
Ökad utdebitering	—	4	6	2	—	—	—	12
Kopparbergs län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	—	11	21	4	1	1	—	38
Ökad utdebitering	4	2	5	1	—	—	—	12
Gävleborgs län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	—	7	18	11	2	3	1	42
Ökad utdebitering	1	3	3	3	—	—	—	10
Västernorrlands län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	—	5	16	14	8	9	3	55
Ökad utdebitering	1	1	2	2	1	1	—	8
Jämtlands län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	—	4	16	18	9	2	2	51
Ökad utdebitering	—	3	5	1	—	—	—	9
Västerbottens län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	—	5	8	8	4	1	1	27
Ökad utdebitering	—	—	—	1	—	—	—	1
Norrbottens län.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	—	—	—	2	—	5	8	15
Ökad utdebitering	—	2	—	2	2	2	2	10
Hela riket.								
Minskad eller oförändrad utdebit.	49	388	719	493	213	152	55	2 069
Ökad utdebitering	44	124	111	42	11	7	2	341
Minskad eller oförändrad utdebitering; kommunerna angivna i % av samtliga	52.7 %	75.8 %	86.6 %	92.1 %	95.1 %	95.6 %	96.5 %	85.9 %
Ökad utdebitering; kommunerna angivna i % av samtliga	47.3 %	24.2 %	13.4 %	7.9 %	4.9 %	4.4 %	3.5 %	14.1 %

Tab. 5. Förskjutning i utdebiteringen per 100 kronor inkomst år 1923 av sammanlagd kommunal- och landstingsskatt, därest kommunandelen av kommunala progressivskatten tillfallit landstingen i stället för primärkommunerna. Fördelning på landskommuner med ökad utdebitering efter ökningens storlek.

Ökad utdebitering i procent av inkomsten	Antal städer, däri kommunalskatten år 1923 utgjorde							
	högst 4 %	4.01—6 %	6.01—8 %	8.01—10 %	10.01—12 %	12.01—15 %	över 15 %	Summa
0.01—0.10	10	32	30	16	9	—	1	98
0.11—0.25	15	32	19	11	1	3	—	81
0.26—0.50	12	18	12	3	1	—	—	46
0.51—	18	25	7	3	—	—	—	53
Summa	55	107	68	33	11	3	1	278

Tab. 6. Förskjutning i utdebiteringen per 100 kronor inkomst år 1923 av sammanlagd kommunal- och landstingsskatt, därest kommunandelen av kommunala progressivskatten tillfallit landstingen i stället för primärkommunerna. Fördelning på städerna i riket med hänsyn till storleken av den kommunala utdebiteringen samt, beträffande städer med ökad utdebitering, ökningens storlek.

	Antal städer, däri kommunalskatten år 1923 utgjorde							
	högst 4 %	4.01—6 %	6.01—8 %	8.01—10 %	10.01—12 %	12.01—15 %	över 15 %	Summa
Minskad eller oförändrad utdebitering i summa städer	—	2	11	15	1	2	—	31
Ökad utdebitering i summa städer	1	11	42	18	2	—	—	74
Utdebiteringen i procent av inkomsten ökad med								
0.01—0.10	—	1	15	8	2	—	—	26
0.11—0.25	1	7	22	8	—	—	—	38
0.26—0.50	—	2	5	2	—	—	—	9
0.51—	—	1	—	—	—	—	—	1

Tab. 7. Sammanställning av de landskommuner med mer än 8 procents kommunal utdebitering, i vilka något av åren 1923—25 en ökning av den sammanlagda utdebiteringen i kommunal- och landstingsskatt med mer än 50 öre per 100 kronor inkomst skulle uppstått på grund av den kommunala progressivskattens överförande till landstingen.[1]

	1923		1924		1925	
	Kommunal utdebitering	Utdebiteringen ökad eller minskad med	Kommunal utdebitering	Utdebiteringen ökad eller minskad med	Kommunal utdebitering	Utdebiteringen ökad eller minskad med
Stockholms län.						
Alsike	*8.80*	*0.75*	9.44	— 0.16	8.50	— 0.18
Jönköpings län.						
Reftele	6.70	0.80	*11.00*	*1.35*	6.60	1.29
Blekinge län.						
Listerby	*9.70*	*0.57*	9.90	0.37	9.70	0.27
Ringamåla	13.30	— 0.17	*11.60*	*0.52*	10.50	— 0.18
Hjortsberga	8.90	0.28	8.00	0.21	*8.10*	*1.33*
Kristianstads län.						
Trolle-Ljungby	9.72	— 0.17	10.67	— 0.20	*9.81*	*0.68*
Hallands län.						
Asige	8.10	— 0.26	9.80	— 0.29	*10.05*	*0.75*
Skaraborgs län.						
Härja	12.10	— 0.13	15.10	— 0.23	*14.60*	*0.57*
Värmlands län.						
Svanskog	*9.00*	*0.80*	*10.00*	*1.18*	*10.00*	*0.94*
Bogen	10.20	— 0.13	7.58	0.64	*10.20*	*1.29*
Gävleborgs län.						
Los	7.87	0.83	*9.56*	*1.05*	*9.98*	*0.97*
Västernorrlands län.						
Skön	9.10	— 0.10	9.00	— 0.07	*8.60*	*0.90*
Trehörningsjö	7.00	— 0.15	11.00	— 0.13	*11.00*	*1.11*
Alnö	12.00	— 0.14	14.00	— 0.13	*15.00*	*1.84*
Norrbottens län.						
Junosuando	14.60	0.21	*14.20*	*0.63*	14.10	0.28

Sammanställning av de städer, i vilka något av åren 1923—25 en ökning av den sammanlagda utdebiteringen i kommunal- och landstingsskatt med mer än 50 öre per 100 kronor inkomst skulle uppstått på grund av den kommunala progressivskattens överförande till landstingen.[1]

	1923		1924		1925	
	Kommunal utdebitering	Utdebiteringen höjes med	Kommunal utdebitering	Utdebiteringen höjes med	Kommunal utdebitering	Utdebiteringen höjes med
Värmlands län.						
Karlstad	7.00	0.14	8.00	0.12	*8.50*	*1.13*
Arvika	7.00	0.42	*7.00*	*0.52*	7.20	0.42
Stockholms län.						
Djursholm	*4.15*	*0.66*	*4.30*	*0.60*	*4.05*	*0.71*
Malmöhus län.						
Eslöv	5.20	0.46	*5.40*	*0.51*	5.40	0.39

[1] De icke kursiverade siffrorna angiva förhållandena de år, då nämnda förutsättningar ej förelegga.

Bilaga 7.

Domänstyrelsens utlåtande den 22 december 1926 med förslag till instruktion för värdesättning av skogsmark och växande skog.

Till Konungen.

Genom nådig remiss den 9 juli 1926 har domänstyrelsen anbefallts att till Eders Kungl. Maj:t inkomma med förslag till *instruktion för värdesättning av skogsmark och växande skog*, avsedd att tillämpas vid allmän fastighetstaxering år 1928.

Med anledning härav får domänstyrelsen med remissaktens återställande, och efter att hava inhämtat yttranden från samtliga överjägmästare, vissa jägmästare, centralrådet för skogsvårdsstyrelsernas förbund och samtliga skogsvårdsstyrelser, i underdånighet anföra följande.

I. Inledning. För närmast föregående fastighetstaxering, som ägde rum år 1922, äro grunderna givna i två särskilda nådiga förordningar den 7 juli 1921. Den ena förordningen, *om allmän fastighetstaxering år 1922*, innehåller lagtext rörande uppskattningsgrunderna med anvisningar och i samband med anvisningarna en särskild *instruktion för värdesättning å skogsmark och växande skog*. Den andra förordningen, *om taxeringsmyndigheter och förfarandet vid allmän fastighetstaxering år 1922*, innehåller stadgar rörande taxeringsförfarandet.

Domänstyrelsen får redan från början framhålla, att, enligt styrelsens mening, i nämnda instruktion intagna grunder för värdesättning av skogsmark och växande skog varit tillfredsställande och framför allt inneburit en betydande förbättring av taxeringsgrunderna i jämförelse med tidigare gällande bestämmelser.

De förslag till förändringar, som domänstyrelsen framlägger, beröra alltså icke uppskattningsgrunderna, sådana dessa angivits i instruktionen, utan innebära, i vad de avse instruktionen, närmast en del förtydligande tillägg till densamma. Härjämte har styrelsen i korthet berört vissa, enligt styrelsens mening, i anslutning härtill önskvärda förändringar i såväl förordningen rörande allmän fastighetstaxering år 1922 som förordningen om taxeringsmyndigheter och förfarandet vid allmän fastighetstaxering år 1922. Orsakerna härtill äro i korthet följande.

Ehuru instruktionen finnes intagen i den förstnämnda förordningen om *uppskattningsgrunderna*, innehåller den likväl i punkterna 8—11 bestämmelser rörande bland annat förberedande åtgärder för taxeringen, som uteslutande beröra *förfarandet* vid taxeringen, varom i övrigt stadgas i den sistnämnda av nyss angivna förordningar den 7 juli 1921. Styrelsen anser angeläget, att en såvitt möjligt strängare uppdelning iakttages. På grund härav har styrelsen uteslutit nämnda punkter ur förslaget till instruktion, men behandlat deras innehåll i samband med styrelsens uttalande rörande blivande bestämmelser vid taxeringsförfarandet.

Styrelsen har i detta sammanhang velat bland annat betona, att, sedan resultaten från den nu pågående s. k. *riksskogstaxeringen* en gång blivit slutligt bearbetade med ledning av därvid erhållet material vissa ytterligare kompletteringar torde kunna göras i instruktionen rörande värdesättningen av skogsmark och växande skog. Redan till närmast kommande fastighetstaxering böra emellertid inom flera län för taxeringsarbetet i olika avseenden värdefulla uppgifter kunna lämnas med stöd av då föreliggande resultat från riksskogstaxeringen.

Vid utarbetande av här föreliggande förslag har styrelsen uppmärksammat vad som vid 1926 års riksdag anfördes rörande en kommande fastighetstaxering, särskilt med hänsyn till en av professorn vid skogshögskolan, *Tor Jonson*, utarbetad promemoria angående önskvärda förändringar i »Instruktion för värdesättning å skogsmark och växande skog» framlagd såsom bilaga till motion nr 216 i första kammaren.

Förslag
till
instruktion
för värdesättning av skogsmark och växande skog.

II. Instruktionen.

Understrukna[1] delar utmärka domänstyrelsens förslag till ändringar eller tillägg i instruktionen. Där så icke för sammanhanget varit nödvändigt, har icke den oförändrade texten i den tidigare instruktionen upprepats.

1. Lika med 1921 års förordning.

A. Skogsmark.

2. Skogsmark — — — avkastningsförmåga.
I arealen — — — i övrigt.
Skogsmarkens — — — (normal skogstillgång). Vid — — — ej.
Till avkastningen skall räknas jämväl virke, som användes till husbehov. Finnes å den till skogsbörd dugliga marken bete, som jämsides med rationellt skogsbruk kan av ägaren tillgodogöras, *skall* värdet därå, särskilt angivet, tilläggas markens värde såsom skogsproducerande, *så framt betet av ägaren utnyttjas.*

Även om å hagmark eller betesmark betestillgången är det väsentliga och skogsproduktionen är av underordnad betydelse, skall marken likväl taxeras såsom skogsmark, varefter betesvärdet tillägges, för såvida icke ifrågavarande hagmark eller betesmark är att betrakta såsom betesvall under ordnad skötsel. I senare fallet skall den taxeras såsom betesmark, varvid, om växande träd finnas på densamma, dessa skola särskilt uppskattas.

Ljungmark och annan utmark, som av ålder ligger skoglös, *skall upptagas såsom skogsmark, så snart den kan anses lämpa sig* för skogsproduktion.

3. Lika med 1921 års förordning.

[1]) Här kursiverade.

4. Den normala årliga virkesavkastningen uppskattas i kubikmeter fast mått *på bark* per hektar *med ledning av* markens virkesproducerande förmåga (bonitet). Boniteten angives såsom en *för* hela skogen i fråga *gällande* medelbonitet. *Finnes* för skogen tillförlitlig hushållningsplan, angivande skogsmarkens olika boniteter eller innehållande andra uppgifter, varav markens normala produktionsförmåga kan bedömas, sker uppskattningen av medelboniteten med ledning därav *och skall härvid jämkning av boniteten till i tabell I upptagna bonitetsklasser icke ske.* Saknas dylika uppgifter, uppskattas produktionsförmågan med ledning av vad som kan *utrönas eller* anses vara känt om skogsmarken i fråga, jämfört med medelboniteten å trakten i övrigt, *varvid den uppskattade boniteten i detta fallet infogas i någon av de i tabell I upptagna bonitetsklasserna.*

5. Värdet i penningar av den sålunda uppskattade *normala* avkastningen beräknas efter virkets nettovärde per kubikmeter å rot enligt de pris, som för liknande sortiment under åren *1922—1926* i genomsnitt varit å orten gällande. Finnes för skogen i fråga ordnad bokföring tillgänglig, må densamma läggas till grund för prissättningen under förutsättning, att det uttagna virket och de bokförda prisen varit av ordinär beskaffenhet, *varvid jämkning av de funna medelprisen till i tabell I upptagna prisklasser i detta fallet icke skall ske.* Saknas ordnad bokföring för skogen eller hava för det genomsnittliga prisläget representativa virkesförsäljningar ej förekommit eller anses de bokförda prisen icke kunna läggas till grund för beräkningen, uppskattas rotvärdet *efter en med hänsyn till skogens läge och produktionsförmåga beräknad till såväl kvantitet som sammansättning normal avkastning. Det funna värdet jämkas endast i detta senare fall till den av prisklasserna å tabell I, som ligger närmast.*

6. Lika med 1921 års förordning.

B. Växande skog.

7. Växande skog — — — tillgodogörande. Därest — — — förefinnes, *sättes värdet å den växande skogen till 15* gånger den enligt punkt 6 reducerade årsavkastningen. I fråga om — — — markvärdet. Emellertid — — — normal. Antingen — — — virke. Där så — — — (relativ skogstillgång). Eller — — — beräknas. I sådant fall — — — (relativ skogstillgång). *Jämkningen sker med stöd av de kända avvikelser, skogens virkesförråd uppvisar vid jämförelse med förrådet å en normalt sammansatt skog i fråga om dels förrådets storlek, dels dess sammansättning av grövre och klenare sortiment och skogens därav beroende förmåga att giva en mot den åsatta boniteten och det åsatta normala rotvärdet svarande framtida avkastning.*

För att underlätta bedömandet av när å en skog förefinnes normal skogstillgång, har upprättats tabell II, som med utgångspunkt från dels den omloppstid, vilken anses vara den för orten lämpliga, dels den marken åsatta boniteten, angiver för erforderliga kombinationer den virkesmassa per hektar, som bör å skogen förefinnas för att virkesförrådet skall anses vara av normal storlek. Är ett dylikt virkesförråd jämväl av tillfredsställande sammansättning med avseende på åldrar och sortimentsförekomst m. m., föreligger normal skogstillgång (relativa skogstillgången = 1).

Tabell I, utvisande markens samt den växande skogens värde per hektar för marker av olika avkastningsförmåga och vid olika virkespris. [1]

— —

Tabell II, utvisande storleken av ett normalt sammansatt och slutet virkesförråd för olika boniter och omloppstider. [1]

— —

Exempel på hjälptabell vid fastighetstaxering av skogar i N. N. taxeringsdistrikt år 1928. [1]

— —

Förslag
till
anvisningar

till instruktionen för värdesättning av skogsmark och växande skog.

III. Anvisningar till instruktionen.

1. Vid en rationell värdesättning av skog för beskattningsändamål är det av flera skäl nödvändigt — — — värde. Själva — — — allmänhet. Den — — — tillväxt. Dylika — — — medtagas.

2. Med skogsmark *(produktiv skogsmark)* avses endast den till skogsbörd dugliga *eller lämpliga* marken. Eventuellt å fastigheten förekommande mossar, myrar, kärr, berg, fjällmark och annan dylik mark, *som på grund av klimatiska förhållanden, ogynnsamma vattenförhållanden, näringsbrist hos marken, de lösa jordlagrens ringa djup, är av den beskaffenhet, att en skogsproduktion där rimligen icke kan påräknas,* skall därför först frånskiljas och frånräknas den totala arealen. Dylik ej *skogsproduktiv* mark, *skall* i stället redovisas tillsammans med övrig fastigheten tillhörig mark och värdesättas i sammanhang med denna. *Arealen vatten bör såvitt möjligt i deklarationen angivas särskild för sig.*

Såsom grund för beräkningen av skogsmarkens värde, skall användas den *normala* årliga avkastning, som anses kunna erhållas — — — virkesförråd. Beräkningen — — — skogsförrådet. Är — — — beloppet. Är — — — ur — *skoglig* — — — skick. Vid — — — helhet. I — — — virkesförråd.

S. k. husbehovsvirke, d. v. s. virke, som åtgår till hus- och vägbyggnad, vedbrand, stängsel med mera dylikt, *skall* medtagas — — — virket. Skulle — — — dylikt, *skall* givetvis hänsyn tagas därtill vid avkastningsberäkningen.

Ej sällan händer det att å mark, lämplig för ett rationellt skogsbruk, en blandad skogs- och betesdrift bedrives. Mången gång torde denna driftsform vara ur strängt ekonomisk synpunkt olämplig. Den möjligheten föreligger emellertid, att det bästa utbytet av ett område kan vinnas, därest detta nyttjas dels till skogsbruk och dels till betesbruk, låt vara att intetdera brukningssättet vart för sig vid en sådan användning ger den maximiavkastning i produkter, som skulle kunnat vinnas.

[1] Här ej återgiven.

I olika fall kan således tänkas, att markvärdet borde beräknas under skilda förutsättningar: än på grundval av rationellt skogsbruk utan eller nästan utan bete, än på grundval av blandad drift. Det torde emellertid av flera skäl vara olämpligt att utforma bestämmelser, som alltför mycket beröra växlingarna i driftformen. Även om en viss fixerad förutsättning i något fall kan giva olämpliga värden, torde det av flera skäl vara av stor betydelse att markvärdets beräknande får ske efter enhetliga normer. Av denna anledning har bestämts, att värdering skall ske med ledning av den avkastning, som ett rationellt skogsbruk lämnar. Till detta belopp lägges betesvärdet till den storlek, som kan ernås utan att intrång på det rationella skogsbruket göres.

Ett sådant blandat skogsbruk av stundom oekonomisk art torde sedan äldre tider fortgå å de hag- eller betesmarker, som i stor utsträckning anträffas inom mellersta och södra delarna av landet. Dessa marker äro i regel bevuxna med glesa och ojämna skogsbestånd, i vilka björk oftast utgör det mest framträdande trädslaget. Några särskilda åtgärder för betets förbättrande vidtagas icke på dessa marker, annat än att s. k. plockhuggningar tid efter annan verkställas, oftast samtidigt i syfte att erhålla virke för fastighetens eget behov. Dessa marker skulle, enligt ovanstående bestämmelser, värderas såsom skogsmark med tillägg endast av det betesvärde, som kan vara med rationell skogsdrift förenligt.

Om däremot hagmark eller betesmark är att betrakta såsom betesmark under ordnad skötsel — d. v. s. om å densamma för betets förbättrande vidtagas särskilda åtgärder för röjning, dikning, planering, kalkning och grundgödsling av marken ävensom för fröanskaffning och stängseluppsättning, i den mån nämnda åtgärder erfordras för ändamålet — skall den taxeras såsom betesmark, varvid, om växande träd finnas på densamma, dessa skola särskilt uppskattas.

3. Den arealberäkning, som måste göras vid en skogstaxering enligt instruktionen, skall i första hand grundas å officiella uppgifter. I fråga om statens och andra allmänna skogar finnas sådana i regel tillgängliga, särskilt hos domänstyrelsen och i uppgjorda hushållningsplaner. För — — — skogsproducerande. I dylikt — — — skogsägare.

4. *Virkesavkastningen skall angivas i kubikmeter per hektar. Uppgiften skall avse virke i rått tillstånd, på bark samt i verklig kubikmassa och fast mått, d. v. s. den virkeskvantitet, som erhålles, då virket mätes på rot efter noggranna s. k. massatabeller. Boniteten skall angivas i absoluta klasser, som direkt motsvara markens produktionsförmåga, mätt i kubikmeter. Där hushållningsplaner endast angiva relativa bonitetsklasser eller växtlighetsgrader, skall sålunda en omräkning ske för erhållande av ett uttryck för vad dessa växtlighetsgrader kunna producera i kubikmeter vid god skogsskötsel. Ur de sålunda erhållna talen beräknas därefter genomsnittliga produktionssiffran för skogen i fråga. Därvid bör emellertid beaktas, att de skogsmarkerna åsatta relativa bonitetsklasserna enligt flertalet i landet använda bonitetstabeller avse produktionsförmågan under förhållanden, som i praktisk drift i genomsnitt ej kunna uppnås. En reduktion av dylika mera ideala avkastningssiffror blir därför i sådana fall nödvändig. För skogar, där markens godhetsgrad finnes angiven i enlighet med domänstyrelsens föreskrifter angående de allmänna skogarnas indelning till ordnad hushållning den 27 maj 1916, torde denna reduktion liksom vid 1922 års fastighetstaxering, böra uppgå till cirka trettio procent.*

I vissa fall, där tillförlitliga sammandrag finnas över kubikmassa och tillväxt i olika åldersklasser, kan markens genomsnittliga produktionsförmåga lätt uträknas, under förutsättning att beståndens slutenhet i genomsnitt är typiskt för ett välskött större skogsbruk. För 100-årig omloppstid ger följande exempel tillräcklig upplysning om beräkningens allmänna gång.

Åldersklass (20-årig)	Medelkubikmassa per hektar	Tillväxt procent	Tillväxt i kbm.	
			per år	på 20 år
I	10	10.0	1.0	20
II	60	7.4	4.4	88
III	120	3.8	4.6	92
IV	175	2.3	4.0	80
V	200	1.6	3.2	64
			Summa för 100 år	344

Tillägges 5 år för kalmarkstid, blir den genomsnittliga årliga produktionsförmågan å dylik skog $\frac{304}{105} = 3.3$ *kubikmeter per hektar.*

Det bör observeras, att om t. ex. å dylik skog enbart finnes III åldersklassen, och skogen följaktligen för närvarande uppvisar en löpande tillväxt av 4.6 kubikmeter per hektar, skall dock icke bonitering ske efter denna tillfälliga siffra, utan efter vad som under en hel omloppstid i genomsnitt kan uppnås eller 3.3 kubikmeter. På samma sätt få låga tillväxter å glesa och överåriga skogar ej föranleda bonitering efter skogens nuvarande abnorma tillstånd.

För övrigt må de anvisningarna givas, att i de fall, då tillförlitliga uppgifter saknas vid boniteringen de siffror böra användas, som för viss ort angivas såsom medeltal, med de jämkningar uppåt och nedåt, som kunna anses betingade av varje fastighets bättre eller sämre skogsmark, jämförd med fastigheter i övrigt inom orten.

5. *Beräkningen av normalavkastningens värde å rot skall utgå från* de nettovärden, som under åren *1922—1926* i medeltal erhållits enligt ordnad bokföring för skogen. I allmänhet bör för större och ordnade skogsbruk kunna på denna väg erhållas tillförlitliga medeltal, som direkt kunna läggas till grund för prissättningen. Dock — — — fall. Då — — — marknaden. Likaså — — — husbehov. Understundom — — — o. s. v. i dessa och *liknande* fall kunna bokförda pris ej utan vidare vara grundläggande för avkastningens prissättning, utan böra de justeras till *priser, gällande för normala konjunkturer, normal sammansättning å avverkningen och för skogen genomsnittliga avsättningslägen.*

Enklast skulle de för denna prissättning behövliga medeltalen erhållas om virket, sedan dess kubikmassa uppskattats, försåldes å rot. Så sker i stor utsträckning på de allmänna skogarna. Ej heller om rotförsäljning förekommit, kunna emellertid de erhållna priserna alltid utan jämkning användas som taxeringsunderlag. Så t. ex. kan inträffa, att endast den grövsta och värdefullaste skogen sålts å rot, medan småvirket använts till husbehov, såsom vanligt är i jordbruksbygderna, eller kvarlämnats i skogen såsom sker i vissa trakter med otillfredsställande avsättningsförhållanden. Men även om dylika extrema fall ej föreligga, är det ej ovanligt att å viss egendom årsavkastningen, åtminstone vissa år,

kommer att vara sammansatt av ovanliga mängder grovt eller klent virke eller att avverkning skett på särskilt långa eller korta körvägar m. m., och kunna även i detta fall på den grund jämkningar av ovan berörd art i de erhållna prisen ofta bli nödvändiga.

Å skogar, där virket försäljes i upparbetat skick, blir det nödvändigt att dels avdraga alla direkta avverknings- och transportkostnader, dels omföra det så erhållna rotvärdet att gälla verklig massa, fast mått på bark i stället för t. ex. toppmätt massa inom bark, enligt vilken senare mätning timmer ofta säljes. Om avkastningens sammansättning är känd, bör för varje sortiment rotvärdet utrönas för vart och ett av de år, som skola läggas till grund för beräkningen, samt medeltal för dessa årsvärden uträknas. Uträkning av totala avverkningens medelpris sker enligt följande exempel:

45	procent	timmer à 10 kronor per kbm.	4: 50
35	»	pappersved à 7 kronor per kbm.	2: 45
20	»	småved à 3 kronor per kbm.	0: 60
		Medelpris per kbm.	7: 55.

Skulle å viss trakt småveden ej vara avsättningsbar, bör i exemplet detta virke utföras med värdet 0, då medelpriset blir endast 6: 95 kronor per kubikmeter. Detta gäller tydligen även då försäljning skett på rot, men virke under viss brösthöjdsdimension ej kan vinna avsättning, ehuru dess kubikmassa ingår i den för skogen beräknade årliga virkesavkastningen.

För sådana marker, beträffande vilka detaljerad och tillförlitlig bokföring ej föreligger, av vilken ledning vid rotvärdets fixerande kan erhållas, fastställes detta av beskattningsmyndigheterna med ledning av områdets läge i förhållande till avsättningsort efter de av länsstyrelsen lämnade anvisningar rörande medelvärden för rotvärdet. Vid prissättningen *skall härvid* givetvis tillbörlig hänsyn tagas till att sämre mark producerar ej blott kvantitativt mindre virke utan även kvalitativt sämre och mindre värdefulla sortiment ävensom till utdrivningen större eller mindre svårigheter i fråga om körvägar, flottningsförhållanden m. m. dylikt, som inverkar å virkets rotvärde. Vid en uppskattning efter nu angivna grunder gives alltså möjlighet att taga hänsyn till varje särskild skogs läge i förhållande till avsättningsort och annat, som inverkar å virkesvärdet.

7. Även värdet av den växande skogen skall beräknas efter avkastningen (värdeavkastningen), men i detta fall efter den avkastning, som den faktiskt förefintliga skogstillgången kan lämna. Denna avkastning kommer att *allt efter skogens tillstånd* uttagas på olika sätt, växlande mellan nära total besparing, då äldre bestånd saknas och sålunda större delen av tillväxten lämnas att tillsvidare hopa sig i skogen, och total avverkning, *då åtminstone i extrema fall, det förefintliga virkesförrådet kan tänkas tillgängligt på en gång. Den avkastning, som skall läggas till grund för värdesättningen är den som för framtiden kan uttagas ur skogen under förutsättning av rationellt driven hushållning. Därmed förstås då en hushållning, där ej blott ekonomiska utan även allmänt sociala synpunkter på tillgodogörandet av virkesförrådet skola spela in.* För skogar, som med avseende å åldrar, sortimentsfördelning, slutenhet m. m. äro så beskaffade, att en för god skötsel typisk avkastning kan jämnt och

uthålligt därur uttagas, sammanfaller den avkastning, efter vilken skogsvärdet skall beräknas, med den normalavkastning, efter vilken markvärdet skall beräknas. Skogsvärdet skall i sådant fall upptagas till *15* gånger avkastningens värde, så reducerat som förut under punkt 6 i instruktionen är sagt. I tabell I finnes för detta normalfall infört jämväl värdena å växande skog, angivna per hektar vid olika förekommande boniteter och virkespris.

Emellertid är det *säkerligen* endast ett fåtal skogar, för vilka dessa normalförhållanden kunna anses föreligga. Vanligen *avviker en eller annan av de faktorer, som äro av avgörande betydelse för den uthålliga avkastningens storlek — åldersklassfördelning, beståndsslutenhet etc. — mer eller mindre från det tillstånd, som fordras för att normal avkastning skall erhållas.* För dessa fall blir det nödvändigt att bedöma, huruvida den faktiskt förekommande skogstillgången för framtiden medgiver ett rationellt uttagande av en avkastning, som under- eller överstiger den normala. Med ledning av denna bedömning värdesättes virkesförrådet med 0.9, 0.8 o. s. v. eller 1.1, 1.2 o. s. v. av de i tabellen angivna värdena.

Som stöd för omdömet vid uppskattningar av nu ifrågavarande art kan tabell II tjäna. Denna visar *det enligt ovanstående fordringar normala* virkesförrådets storlek vid olika boniteter och olika omloppstid. Tabellen vilar på följande grunder. Det behövliga virkesförrådets storlek beror på tillväxtenergien, vilken i sin tur nära sammanhänger med skogens ålder. Om i en viss landsända skogen mera allmänt anses avverkningsmogen vid t. ex. 100 år, bör en skog, där uthålligt skogsbruk skall bedrivas, innehålla virke av alla åldrar från 1 till 100 år i någorlunda jämn blandning. En dylik skog visar en tillväxt i massa av omkring 3 procent av virkesförrådets massa. För att kunna ur skogen uttaga en årlig avkastning av t. ex. 2.5 kubikmeter per hektar, fordras sålunda ett stående virkesförråd på 83 kubikmeter per hektar, emedan 3 procent på 83 kubikmeter ger 2.5 kubikmeter i skörd. Om nu en skog å dylik mark på grund av allmän gleshet innehåller allenast 50 kubikmeter i genomsnitt per hektar, *men i övrigt beträffande ålders- och sortimentsfördelning kan betraktas som normal,* är dess relativa skogstillgång $^{50}/_{83}$ eller 0.6 av det normala. Därvid förutsättes *som sagt att ålders- och sortimentsfördelningen å skogen är att betrakta såsom normal, med andra ord att den kan tänkas med den använda driftsformen för framtiden lämna en jämn, d. v. s. under längre tid uthålligt lika stor avverkning.*

Är däremot denna normala ålders- och sortimentsfördelning rubbad och måste därför avverkningen för framtiden väntas bliva ojämn och därtill sammansatt av ovanligt klena eller ovanligt grova sortiment, så måste *den enligt ovanstående regel funna relativa skogstillgången jämkas ytterligare, nämligen uppåt,* om förrådet är sammansatt *av mera äldre bestånd eller mera grovt virke än normalt, och nedåt, om de äldre åldersklasserna saknas eller bestånden äro sammansatta av övervägande klena dimensioner.*

Å skogar, för vilka tillförlitliga detaljerade hushållningsplaner finnas, och för vilka tillförlitliga översikter kunna erhållas över de växlingar i den framtida skörden, som av nämnda orsaker äro att vänta, kunna därvid dessa avkastningar värderas i penningar och därefter hela skogsbrukets till nutiden diskonterade avkastning uträknas efter 5.5 procent räntefot. Efter fråndrag dels av 25 procent för omkostnader, dels också för själva markvärdet, som ju värderas efter andra grunder, erhålles

den växande skogens fristående värde. Detta värde jämföres med värdet vid normal avverkning (15 gånger normalavkastningen) och ger denna jämförelse relativa skogstillgången.

Det kan såsom ytterlighetsfall inträffa, att å fastighet (taxeringsenhet), där någon avkastning icke kan omedelbart uttagas, den växande skogen uteslutande består av plantskog, som skall åsättas skogsvärde. Värdesättningen skulle även i detta fall kunna ske med hänsyn till den framtida avkastningens beräknade storlek, samt den tid, som förflyter innan inkomsterna uppstå, och under vilken diskontering av inkomsten bör ske. Det torde likväl förutsättas att uppskattningen i förevarande fall i stor utsträckning enklast måste ske efter skön.

IV. Domänstyrelsens särskilda yttrande.

Domänstyrelsen har i det följande sammanfört *dels* ytterligare en närmare motivering för av styrelsen föreslagna ändringar eller tillägg i instruktionen samt för de till densamma av styrelsen förslagsvis utformade motiven, *dels* ock i samband därmed påpekat de i anslutning härtill önskvärda förändringarna i såväl förordningen rörande allmän fastighetstaxering år 1922 som förordningen om taxeringsmyndigheter och förfarandet vid allmän fastighetstaxering år 1922. Styrelsen har i sin framställning behandlat de olika frågorna i den ordning de återfinnas i instruktionen för värdesättning av skogsmark och växande skog i 1921 års förordning.

Innan styrelsen går närmare in på detaljmotiven, torde det böra framhållas, att styrelsen i sitt förslag till anvisningar (avd. III) sökt sammanföra endast sådana påpekanden och synpunkter, som bliva av direkt värde vid taxeringsarbetets praktiska genomförande. De föreslagna anvisningarna innebära med andra ord närmast en komplettering av den till lagtexten fogade instruktionen för värdesättning av skogsmark och växande skog. Under sådana förhållanden kan det till och med vara fråga, huruvida ej *båda* dessa avdelningar (II och III) rätteligen samarbetade borde ingå som en instruktion för värdesättning av skogsmark och växande skog i en blivande lag. 1920 års skogsbeskattningskommittés ursprungliga, i det föregående såsom anvisningar och av domänstyrelsen något omarbetande och kompletterande motiv, synas med andra ord vara av det värde, att de, enligt styrelsens mening, härvid sålunda borde få naturen av anvisningar till lagtexten.

Vid punkt 1.

I ett flertal av de till domänstyrelsen ingivna yttrandena har framhållits såsom önskemål, att i taxeringslängderna infördes kolumner med rubrikerna »skogsvärde per hektar» och »skogsmarkens värde per hektar». Uti dessa kolumner skulle införas fastighet för fastighet dels det virkesvärde per hektar, som vid taxeringen erhålles, dels skogsmarkens värde per hektar. Skogsvärdet borde nämligen kunna bedömas säkrare av beskattningsnämnderna, om ett medelvärde per hektar för såväl den växande skogen som skogsmarken angåves för varje fastighet (taxeringsenhet). Dessutom hade föreslagits att totala skogsmarksvärdet för en fastighet måtte angivas särskilt för sig, skild från övrigt jordbruksvärde.

Genom att för varje fastighet i taxeringslängderna angiva det genomsnittliga virkesvärdet och skogsmarksvärdet per hektar, skulle utan tvivel ökad överskådlighet och därmed större möjlighet till att ernå jämn-

het i taxeringen vinnas. Domänstyrelsen kan även för sin del biträda det ifrågavarande önskemålet, ehuru styrelsen samtidigt är något tveksam rörande lämpligheten av att för varje fastighet angiva de av ett flertal faktorer beroende medelvärden, vartill nämnden vid taxeringen kommit.

Vad åter beträffar frågan om frånskiljande av totala skogsmarksvärdet från övrigt jordbruksvärde vore en sådan förändring av obestridligt värde, och torde den nuvarande sammanförningen av skogsmarkens totala värde med värdet av övrig mark i flera fall hava förorsakat missförstånd och förhindrat att med lätthet ernå en eljest god överblick över taxeringsresultatet.

Vid punkt 2.

Beträffande vad som i nämnda punkt anförts rörande fastighetens areal hänvisas jämväl till rubriken *Deklaration* å sid. 30 i den efterföljande framställningen.

I 1921 års förordning om allmän fastighetstaxering finnes i 6 § intaget bland annat följande bestämmelse:

»Finnes å skogsmark därutöver betesvärde, som ägaren kan tillgodogöra sig — — — varde sådant vid uppskattningen jämväl iakttaget.» Samma formulering har följts av 1921 års kommunalskattekommitté i dess förslag. Domänstyrelsen har föreslagit, att betet endast skall uppskattas så framt det av ägaren utnyttjas. Möjligen skulle här kunna sägas, att det är felaktigt, att på av domänstyrelsen föreslaget sätt låta taxeringsvärdet bli beroende av ägarens sätt att sköta sin fastighet, taxeringsvärdet bör nämligen vara fullt objektivt fixerat så, att fastighet av viss godhetsgrad bör taxeras till visst belopp, oberoende av hur intensivt ägaren tillvaratager densammas avkastningsmöjligheter. Emellertid måste observeras, att skogsbetet endast kan betraktas som en enda detalj bland förutsättningarna för en kreatursskötsel. De förhållanden föreligga säkerligen mer än en gång, att andra förutsättningar för betesdriften förefinnas å en fastighet i sådan utsträckning, att skogsbetet ej behöver tillgripas, eller att sämre resultat erhålles genom dess utnyttjande. Under sådana förhållanden kan detsamma anses såsom för fastigheten värdelöst. Vad som härvid i ena eller andra fallet är det riktiga, torde knappast vara möjligt att för utomstående i detalj avgöra, utan måste i det avseendet ägarens åtgöranden förr äga vitsord. Av denna anledning har formuleringen »så framt betet av ägaren utnyttjas» av domänstyrelsen föreslagits.

De i nuvarande instruktionen intagna bestämmelserna rörande redovisning av sådan hagmark eller betesmark, som ej kan anses ligga under för bete ordnad skötsel, giva, enligt domänstyrelsens mening, ej tillfredsställande anvisningar, huru dylika marker i taxeringen skola redovisas. Dylik hag- eller betesmark, vars natur är skogsmark, men vilken av jordinnehavarna ofta betraktas såsom betesmark, förekommer allmänt inom skogsbygderna. Enbart inom landskapet Småland med, enligt uppgifter från riksskogstaxeringsnämnden, en total skogs- och hagmarksareal av cirka 1,805,000 hektar, eller cirka 7.6 procent av rikets totala skogsmarksareal, har totala arealen sådan hag- eller betesmark sålunda uppskattats till cirka 337,000 hektar. Såsom framhållits i det av domänstyrelsens tillsammans med statistiska centralbyrån denna dag avgivna underdåniga utlåtandet angående utfallet av 1922 års allmänna taxering av jordbruks-

fastigheter i vad avser värdet av skogsmark och växande skog, har påpekats, att dylik hagmark eller betesmark på grund av ovissheten hur marken skulle redovisas, i stor utsträckning torde hava redovisats såsom mindervärdig »övrig areal» eller såsom betesmarker, ehuru de rätteligen bort uppskattas såsom skogsmark. Från flere håll har framhållits såsom ett önskemål, att nya bestämmelser måtte givas i den riktning, styrelsen framlagt i det föreliggande förslaget.

Vad beträffar ljungmark m. m., som av ålder ligger skoglös, vilken kan anses lämpa sig för skogsproduktion, har styrelsen föreslagit, att denna, i motsats till vad fallet är enligt nuvarande instruktionen, skall upptagas såsom skogsmark. Vid 1922 års fastighetstaxering visade sig nämligen, att sannolikt ganska betydande arealer ljungmark blev redovisad som mindervärdig övrig mark och att växande skogen härvid ofta icke alls torde hava uppskattats, oaktat marken var bevuxen med ett — låt vara glest och luckigt — skogsbestånd. Dessutom torde det ligga i sakens natur, att dylika, visserligen av ålder skoglösa men för skogsproduktion uppenbarligen lämpliga marker i enlighet med övriga för markbeskattningen gällande skatteprinciper beskattas efter dess förmåga att kunna giva avkastning. Det bör måhända i detta sammanhang framhållas, att arealen skoglös ljungmark samt annan utmark, som av ålder ligger skoglös, numera minskats väsentligt, främst genom de med stöd av anslag från skogsvårdsstyrelserna — således allmänna medel — sedan år 1905 utförda skogsodlingarna å enskilda tillhörande marker. Sålunda visa resultaten från riksskogstaxeringen i Småland att den kala ljungmarksarealen i detta landskap, där ljunghedarna varit utan jämförelse talrikast, år 1923 icke uppgick till 7,000 hektar, vilken areal sedan dess ytterligare minskas genom skogsodlingar åren 1924—1927.

Vid punkt 5.

I förut ovannämnda promemoria »Angående önskvärda förändringar i instruktion för värdesättning å skogsmark och växande skog» har professor Tor Jonson bland annat anfört.

»Vid senaste taxering synes man flerstädes speciellt å statsskogarna ha lagt alltför stor vikt vid vissa faktiskt erhållna pris å rot, utan att tillräckligt beakta, huruvida försålda kvantiteten med avseende på sortimentssammansättning varit representativ för den mark och den omloppstid, som för orten varit typisk. Det torde därför böra stipuleras, att där för rådande prisläge och för markens produktionsförmåga representativa rotförsäljningar saknas, genomsnittspriset å den normala virkesavkastningen skall beräknas, som om densamma innehölle en tredjedel timmer eller därmed jämförliga grövre sortiment, en tredjedel pappersved, props, prima lövved och liknande samt en tredjedel kolved, barrved, toppar och annat sämre virke.»

Det här framförda förslaget till en schablonisering under vissa förhållanden av den normala virkesavkastningen, anser styrelsen sig knappast kunna biträda. Styrelsen vill åtminstone för sin del förorda att med frågan om införandet av en dylik bestämmelse får anstå till en härefter följande taxering, då förslaget med stöd av resultat från 1928 års fastighetstaxering fått prövas ytterligare. Det råder nämligen intet tvivel om, att inom olika delar av landet sortimentssammansättningen å den normala avverkningen växlar starkt. Det föreslagna förfaringssättet medför under sådana förhållanden en schablonisering av taxeringsförfarandet och

införandet av nya bestämmelser, med begränsad tillämpning av instruktionens normalskogsbegrepp, vilket knappast kan vara lämpligt. Styrelsen förbiser härvid icke, att utfallet av 1922 års allmänna fastighetstaxering stundom blev sådant att de ifrågasatta bestämmelserna, som enligt uppgift endast borde tänkas gälla för bestämmande av skogsmarkens värde, skulle givit bättre taxeringsresultat än det, som nu framkom. Önskar man större säkerhet för, att en riktig sortimentsfördelning kommer till användning vid rotvärdets beräknande, ett önskemål, som styrelsen obetingat biträder, förefaller det riktigare att hänvisa denna fråga till speciell uppmärksamhet vid det ifrågasatta förberedande sammanträdet mellan rikets länsstyrelser inför av Kungl. Maj:t förordnad ordförande (se sid. 26 under punkterna 9, 10, 11).

I övrigt har styrelsen vid formulerandet av anvisningarna till denna punkt sökt att inarbeta det väsentliga av för det praktiska taxeringsförfarandet klargörande art som innehålles dels i skogsbeskattningskommitténs till detta moment, dels i en av professor Tor Jonson i häfte 6—7 av tidskriften Skogen publicerad uppsats rörande bestämmelserna för 1922 års fastighetstaxering.

Vid punkt 6.

Vid formuleringen av denna punkt har styrelsen utgått ifrån, att förändringar i taxeringsprinciperna ej böra vidtagas, utan att verkligt bärande skäl kunna förebringas för en sådan förändring. Förslag om förändring av storleken å det för allmänna omkostnader medgivna avdraget hava ej saknats. Man har ansett att detsamma redan år 1922 för en stor del företag var för lågt. Tydligen kan en sådan avdragsprocent ej allmänt gälla för samtliga fastigheter. De mindre torde ej sällan hava obetydliga, de större högre avdrag än 25 procent. Emellertid kan naturligtvis detta ej i detalj observeras vid utfärdandet av bestämmelser av här ifrågavarande art. Härtill kommer att otvivelaktigt denna skillnad ofta är rätt så skenbar, i det åtminstone vissa av de poster, som ingå i de större fastigheternas »allmänna omkostnader» helt enkelt måste betraktas som utbytta mot kostnader, som för de mindre fastigheterna ingå bland utgifter, betraktade som avverkningskostnader. Då de vid taxeringen begagnade normala avverkningskostnaderna i huvudsak erhållas genom sammanställningar för större skogsförvaltningar (jämför motiven vid punkt 6 i 1921 års förordning), torde det vara i viss mån berättigat att även bedöma det avdragsberättigade beloppet under ledning av förhållandena å sådana större förvaltningar. Det skulle under sådana omständigheter möjligen vara berättigat att i någon mån höja detta avdrag. Ett sådant förfarande vid kommande taxeringstillfälle motiverar professor Jonson i sin tidigare berörda promemoria, med följande:

»Då efter kristiden skogens inkomster i allmänhet sjunkit i starkare grad än utgifterna, skulle kunna ifrågasättas, om ej, såsom redan 1921 från flera håll påyrkades, avdraget borde höjas utöver 25 procent.

En sådan höjning skulle betyda en sänkning av taxeringsvärdena. Professor Jonson fortsätter:

»För att nu ej behöva upptaga denna i viss mån omtvistade punkt till utförligare diskussion, föreslås emellertid för närvarande ingen ändring i procentsatsen, utan får momentet i fråga i stället anses inkluderat i valet av den räntefot på 5.5 procent, vilken här nedan föreslås såsom grund för avkastningens kapitalisering.»

samt vidare:

»När år 1921 räntefoten bestämdes till 6 procent, motiverades detta dels med då gällande räntesatser i allmänna affärslivet, dels också med att de från tiden 1912—1919 tagna grundprisen för virkets rotvärde representerade en period med alltför höga virkespris för att motsvara vid taxeringstillfället gällande nivå. Sedan dess har räntan i någon mån nedgått, varjämte virkesprisen i viss mån stabiliserats åtminstone jämfört med svängningarna åren 1912—1919. Emellertid ha vissa viktiga sortiment, exempelvis sågtimmer, props och brännved visat en alltjämt nedgående tendens, medan andra såsom pappersved mera hållit sig konstanta eller stundom något stegrats. Då man emellertid torde kunna utgå ifrån, att nuvarande rotprisen i genomsnitt ligga omkring 10 à 15 procent lägre än medeltalet för tiden 1922—1925, synes en räntefot av 5.5 procent vara väl ägnad att giva ett skäligt uttryck för rådande prisläge på fastigheter av detta slag. Denna räntefot skulle giva en kapitaliseringsfaktor på 18.17, vilken emellertid av bekvämlighetsskäl bör avrundas till jämnt 18, så att en normal skogs totala mark- och virkesvärde beräknas till 18 års avkastningar.»

Styrelsen kan i huvudsak instämma i det här förda resonemanget. Det torde kunna fastslås, att i varje fall någon ökning av fastighetsvärdena sedan föregående taxering ej inträtt. I stället föreligger tydligen en minskning. Huruvida denna minskning kan tänkas bli bestående under närmaste tiden torde, med hänsyn till det nuvarande föga klara läget å marknaden, knappast kunna avgöras. Åtskilliga tecken tyda dock på, att detta skall bliva fallet.

Sammandrag över vid domänstyrelsens rotförsäljningar av virke erhållna priser under åren 1922—1926 visa en nedgång i priserna å rotstående virke i förhållande till motsvarande priser åren 1912—1919 med cirka 18 procent. Det torde därför, med hänsyn till den väsentliga nedgång i skogsfastigheternas taxeringsvärden, som eljest skulle bliva fallet, vara skäligt att, såsom professor Jonson föreslagit fastställa kapitaliseringsprocenten till 5.5 procent. Detta högre värde skulle motiveras med en trolig sänkning i fastighetsvärdena, som under närmaste femårsperiod kan anses bliva bestående samt därmed att någon höjning i avdragsberättigade beloppet egentligen vore skäligt.

Professor Jonson anför ytterligare:

»Då vid 1922 års taxering räknades efter 6 procent räntefot, kommer den nu föreslagna att verka höjande på kapitaliseringsfaktorn vilken höjning dock föreslås att helt läggas på växande skog, alldenstund markvärdet redan nu kan anses såsom relativt högt tilltaget. Skogsmarkens värde bör sålunda allt fortfarande beräknas till tre gånger den normala nettoavkastningen.»

Styrelsen har intet att erinra emot detta förslag, och föreslår därför, att propositionen mellan markens och det normala förrådets värde bestämmes så att markens värde uppskattas till 3.00 årsavkastningar mot 15.00 årsavkastningar för virkesförrådet.

Vid punkt 7.

Beträffande denna punkt gäller i tillämpliga delar, vad som sagts angående punkt 5. Styrelsen har med andra ord endast sökt sammanställa önskvärda anvisningar för taxeringsmetodens praktiska handhavande.

Vid punkt 8.

Då bestämmelserna i denna punkt huvudsakligen tillkommit för att vid den första efter de nya grunderna företagna fastighetstaxeringen i tid kunna framlägga statistiska uppgifter från ordnade skogsbruk till stöd för taxeringen av andra skogar, torde nu, sedan viss erfarenhet från 1922 års taxering erhållits, anledning saknas att ålägga domänstyrelsen att förhandstaxera sina skogar.

Vid punkterna 9, 10 och 11.

Vid 1922 års fastighetstaxering fanns det rätt för taxeringsmyndigheterna att, i den utsträckning de funno lämpligt, efter länsstyrelsens medgivande tillkalla sakkunnigt biträde för skogstaxeringen. I många skogsdistrikt blevo emellertid dylika sakkunniga icke alls anlitade, oaktat nämnden själv kunde äga ringa kännedom i skogsuppskattningsfrågor. Där sakkunniga blevo tillkallade, kommo dessa i ett flertal fall att arbeta utan närmare kontakt med varandra eller utan gemensam ledning.

Av de till styrelsen ingivna yttrandena framgår som ett nära nog allmänt önskemål, att därvid i flera fall mycket långt gående bestämmelser utfärdades rörande de olika uppskattningsnämndernas skyldighet att anlita skogssakkunnigt biträde, vilken, enligt förslagen i yttrandena, åtminstone skulle erhålla både rätt och skyldighet att få till protokollet antecknat en från vederbörande taxeringsmyndighets beslut avvikande mening, som i så fall skulle upptagas till prövning av den högre myndigheten. Det framhölls jämväl allmänt såsom önskvärt, att åtgärder måtte vidtagas för att arealredovisningen vid fastighetstaxeringen skulle bliva så tillförlitlig som möjligt. Från ett flertal skogsvårdsstyrelser uttalades dessutom det önskemålet, att en för de enskilda skogarna representativ kommun inom länet bleve förhandstaxerad med stöd av på marken gjorda undersökningar, varvid taxeringen skulle kunna tjäna till ledning vid värdesättningen av övriga skogar inom länet.

Domänstyrelsen har i underdånigt utlåtande den 22 december 1926 tillsammans med statistiska centralbyrån rörande utfallet av 1922 års taxering av jordbruksfastighet i riket i vad den avser värdet av skogsmark och växande skog, berört det föreliggande spörsmålet. Av nämnda utlåtande framginge bland annat att arealuppgifterna i många fall varit mindre tillfredsställande. Det hade sålunda visat sig att deklaranten stundom saknade kännedom icke blott om fastighetens skogsmarksareal, utan även över huvud taget om dennas totala areal, samt att rättelse icke heller kunnat göras av beskattningsnämnderna. För flertalet fastigheter kunde likväl tillförlitlig totalareal erhållas ur jordregistren. Domänstyrelsen vill för sin del tänka sig taxeringsförordningarna i hithörande avseende utformade efter ungefär efterföljande grunder.

Länsstyrelsen skulle äga skyldighet att i god tid och senast till 1 juli året innan fastighetstaxering skulle äga rum förordna en i skogshushållning erfaren, kunnig och ansedd person, som genomgått skogsinstitutet eller skogshögskolan, att i egenskap av *länsstyrelsens skogsuppskattningssakkunnige* under ledning av landskamreraren biträda länsstyrelsen vid taxeringsarbetet.

Det skulle såsom första åtgärder åligga nämnda sakkunnige *dels* att verkställa de förberedande utredningar rörande fastigheternas arealredovisningar med mera, som länsstyrelsen ansåge böra utföras innan taxe-

ringsarbetet upptages, *dels* ock att före den 1 nästpåföljande augusti utarbeta preliminära förslag till de särskilda anvisningar jämte hjälptabell med mera, varom finnes omnämnt i 4 § i 1921 års förordning rörande taxeringsförfarandet samt punkt 10 i instruktionen till 1922 års fastighetstaxering.

Innan det förberedande sammanträdet inför länsstyrelsen, varom stadgas i nyssnämnda 4 §, äger rum, skulle landskamrerarna jämte de skogsuppskattningssakkunnige för hela riket kallas att inför särskild ordförande, som av Kungl. Maj:t därtill utses, gemensamt senast den 15 augusti sammanträda och förhandla rörande de anvisningar samt förslag till hjälptabell, som borde framläggas vid ovannämnda sammanträde. Förutnämnda preliminära förslag till anvisningar och hjälptabell skulle härvid före den 5 augusti vara ordföranden tillhanda. Rörande ifrågavarande sammanträde skulle Eders Kungl. Maj:t utfärda närmare anvisningar.

Domänstyrelsen har tidigare (sid. 3) framhållit att redan till närmast kommande fastighetstaxering skulle i olika avseenden värdefulla uppgifter för taxeringsarbetet kunna lämnas med stöd av då föreliggande resultat från riksskogstaxeringen. Det torde få anses avgjort, att en allmän fastighetstaxering kommer till stånd år 1928, även om kommunalskattefrågan icke skulle lösas vid 1927 års riksdag. Vid sådant förhållande vore det, enligt domänstyrelsens mening, av vikt om riksskogstaxeringsnämnden genom Eders Kungl. Maj:t så snart ske kan gåves i uppdrag att för skilda län eller i skogligt avseende likartade områden sammanställa för taxeringsarbetet önskvärda uppgifter rörande bland annat markens genomsnittliga fördelning å produktiv skogsmark och övrig mark, denna produktiva skogsmarks genomsnittliga bonitet samt virkesförrådets genomsnittliga storlek och åldersfördelning. Eventuellt skulle även av nämnden, i den mån så visar sig möjligt, uppgift lämnas angående för dessa områden till synes lämpliga omloppstider. Genom nämnden torde även kunna framläggas förslag till lämpliga reduktionstal för beräkning av virkets verkliga fasta massa i kubikmeter, mätt på bark. För utarbetande av nämnda sammanställningar skulle nämnden bland annat stå i samarbete med länsstyrelsen och domänstyrelsen ävensom sedermera med den förutnämnda av Eders Kungl. Maj:t utsedde särskilde ordföranden för länsstyrelsernas gemensamma förhandlingar.

Landskamreraren skulle efter det gemensamma sammanträdet med biträde av den skogsuppskattningssakkunnige samt eventuellt ytterligare härför tillkallade slutligt utarbeta de förslag till anvisningar med mera, varom omnämnes i 4 § samt äga vidtaga de åtgärder, som länsstyrelsen kunde finna önskvärda på grund av de ovan nämnda gemensamma förhandlingarna inför den av Kungl. Maj:t utsedda ordföranden.

Vid det sammanträde, som jämlikt nämnda 4 § skulle hållas inför länsstyrelsen eller landskamreraren skulle föreligga förslag till anvisningar och bestämmelser samt hjälptabell, som av mötet skulle antagas. Det skulle såvitt möjligt i anvisningarna uttryckligen utsägas, att dessa icke till sina huvuddrag finge frångås av nämnderna utan att orsaken härtill anföres och att sålunda taxeringen skulle verkställas på grundvalen av vad vid sammanträdet beslutats.

Det skulle härjämte åligga den sakkunnige att samarbeta med de olika beredningS- och taxeringsnämnderna rörande eventuellt tillhandahållande genom länsstyrelsen av i skogsuppskattningsfrågor erfaren och i övrigt

väl ansedd skogssakkunnig såsom biträde. Dylika skogssakkunnige, som skulle stå till beredningS- och taxeringsnämndernas förfogande, i den mån länsstyrelsens skogsuppskattningssakkunnige icke medhunne detta, skulle förordnas av länsstyrelsen, varvid styrelsens skogsuppskattningssakkunnige skulle äga föreslå lämplig person. Domänstyrelsen får i samband härmed uttala såsom ett önskemål att, med hänsyn till vikten av att beskattningsnämnd tillföres största möjliga lokala kännedom beträffande skog, länsstyrelsen måtte innan av densamma ledamot i dylik nämnd utses, lämna den av länsstyrelsen tillkallade skogsuppskattningssakkunnige tillfälle att yttra sig i fråga om personvalet.

Länsstyrelsens skogsuppskattningssakkunnige skulle äga skyldighet att biträda landskamreraren (kronoombudet) vid dennes granskning av taxeringslängderna före prövningsnämndens sammanträde.

Länsstyrelsen skulle jämväl äga skyldighet att såsom en *prövningsnämndens särskilda skogsuppskattningssakkunnige biträde* under härför erforderlig tid förordna en i skogshushållning erfaren, kunnig och ansedd person, som genomgått skogsinstitutet eller skogshögskolan och skulle nämnda sakkunnige icke samtidigt få fungera såsom länsstyrelsens skogsuppskattningssakkunnige eller skogssakkunnig i annan beskattningsmyndighet vid här förevarande fastighetstaxering.

De sakkunniga skola hava rätt och skyldighet att till protokollet anteckna sin från nämnden avvikande mening.

Tabell I.

Tabellen är uträknad med hänsyn till en kapitaliseringsfaktor av 5.5 procent, varvid markvärdet motsvarar 3.00 årsavkastningar och skogsvärdet 15.00 årsavkastningar.

Tabellen har, i jämförelse med motsvarande tabell i nuvarande instruktionen utbyggts på så sätt, att rotvärdet blivit beräknat i kvarts-, halva- och hela kronor från 0: 50 kronor upp till 2: 00 kronor, i halva och hela kronor från 2: 00 kronor upp till 6: 00 kronor och härefter i hela kronor upp till 20: 00 kronor. I samma tabell till 1921 års förordning fanns uteslutande 1 kronors intervaller för rotvärdet. I förutnämnda motionen vid 1926 års riksdag hade rotvärdena genomgående uträknats för halva och hela kronor.

I de till styrelsen ingivna yttrandena, särskilt de, som beröra skogsområden med svagare avsättningsförhållanden, har det allmänt framhållits såsom ett önskemål att rotvärdena i tabellen I måtte angivas i halva och hela kronor. För skogar med ogynnsamma avsättningsförhållanden kom nämligen utjämningen (till hela kronor) i enlighet med 1921 års förordning att procentuellt medföra betydligt större avvikelser från de faktiska förhållandena än för de bättre belägna skogarna. Det bör uppmärksammas att vid intervaller på hel krona maximifelet vid t. ex. sänkning av rotvärdet till 1 krona utgjorde 50 procent mot i tabellens nuvarande skick enligt domänstyrelsens förslag cirka 13 procent, vid 2 kronor 25 procent mot nu cirka 13 procent.

I förut omnämnda underdåniga utlåtande rörande taxeringsutfallet vid 1922 års allmänna fastighetstaxering har framhållits, att för de lägre boniteterna utjämningen procentuellt räknat medför större avvikelser från de faktiska förhållandena än för de bättre. Detta vore likväl i än högre grad fallet beträffande utjämningen för rotvärdena. Domänstyrelsen har icke heller velat föreslå att för en så pass svårfixerbar faktor som boniteten några ytterligare intervaller skulle införas i tabellerna,

då det icke kan vara tänkbart att densamma skall kunna skattas så noga, låt vara att jämförelsematerial finnes från närbelägna skogar med tillförlitliga hushållningsplaner.

Vissa mindre ändringar å tabelltexten äro företagna, varvid bland annat uttrycket till »normal skogstillgång» inom parentes fogats uttrycket »relativ skogstillgång 1.0».

Tabell II.

I tabellen har verkställts den förändringen att texten »för bedömande av normala skogstillgångens storlek å olika boniteter» utbytts mot texten »utvisande storleken av ett normalt sammansatt och slutet virkesförråd för olika boniteter och omloppstider» samt att tabellen med hänsyn till förhållandena å vissa skogsområden i inre Norrland utökats med omloppstiden 160 år.

Hjälptabellen.

Hjälptabellen har ändrats att omfatta prisklasserna 4 till 10 kronor, vilka bättre exemplifiera nuvarande prisläget.

För övrigt bör särskilt uppmärksammas, att det bör ankomma på länsstyrelsens tillkallade särskilda sakkunniga att utarbeta förslag till hjälptabell, vilken endast omfattar de boniteter och prislägen, som för ett län. eller vissa likartade områden av ett län verkligen anses vara erforderliga.

V. Deklaration.

[1]En fastighetsägare är skyldig att utan anmaning avgiva vissa för fastighetstaxeringen erforderliga uppgifter angående sin fasta egendom. För avgivande av dessa uppgifter skall finnas utarbetat särskilt formulär till deklarationsblankett. Givetvis är det ett önskemål, att dessa fastighetsägarens uppgifter av honom lämnas så fullständiga som möjligt, så att skattemyndigheterna med stöd härav kunna bilda sig en uppfattning om fastighetens taxeringsvärde.

Av stor betydelse är härvid jämväl, att formuläret erhåller en sådan uppställning att tvekan icke kan råda, huru en uppgift skall redovisas, samt att uppställningen å formuläret skall framtvinga redovisning av alla på fastighetsvärdet inverkande faktorer, som det kan tänkas att fastighetsägaren bör kunna angiva. Blanketten bör dessutom uppställas så, att beskattningsmyndigheterna lätt skola kunna överblicka, huruvida den uppgivna arealfördelningen kan anses för fastigheten normal i jämförelse med arealfördelningen för andra fastigheter i orten.

Domänstyrelsen har särskilt genomsett det av 1923 års taxeringssakkunniga upprättade förslaget till deklarationsblankett vid taxering av jordbruksfastighet.

Domänstyrelsen får på grund härav med hänvisning till vad styrelsen tidigare anfört rörande definitionen av betesmark och skogsmark framhålla, att beteckningarna i 1923 års taxeringssakkunnigas förslag (formulär nr 29) *»betesmark (utmark, som väsentligen utnyttjas till bete)»* och *»produktiv skogsmark, däri är inbegripen skogbeväxt hagmark», böra ändras till dels »betesmark under för bete ordnad skötsel»* och dels *»produktiv skogsmark (däri är inbegripen hag- eller betesmark, som ej ligger under för bete ordnad skötsel)».*

[1] Se även vad styrelsen anfört »vid punkt» 1 å sid. 18.

För övrigt anser styrelsen, att blanketterna skola uppställas så, att arealen vatten, såsom förut nämnts, såvitt möjligt skall redovisas för sig samt att fördelningen av olika ägoslag (ej vatten) jämväl skall av nämnden i särskild kolumn kunna uträknas i procent av totala arealen för fastigheten, varefter motsvarande siffror böra uträknas för varje taxeringsdistrikt och sedan för distrikten sammanslagna. Härigenom kan nämnden snabbt erhålla en uppfattning om arealfördelningen är för förhållandena i orten normal samt om väsentlig avvikelse föreligger ägna detta förhållande särskild uppmärksamhet. Såvitt möjligt borde även procenten »övrig areal» antecknas i taxeringslängderna.

Vid detta ärendes avgörande hava, förutom undertecknad, närvarit överdirektören, domänfullmäktigen Ekman, byråcheferna Roos, Söderlind, frih. Hermelin, Cassel och Aminoff, samt extra byråchefen Maass, t. f. byråchefen Seth, föredragande, och domänfiskalen Lilliesköld.

Stockholm den 22 december 1926.

Underdånigst:

K. J. BESKOW.

Erik Lindeberg.

Bilaga 8.

Kammarrättens utlåtande den 24 januari 1927,

i anledning av Kungl. Maj:ts remiss å ett av domänstyrelsen upprättat förslag till instruktion för värdesättning av skogsmark och växande skog.

Till Konungen.

Genom remiss den 17 januari 1927 har Kungl. Maj:t anbefallt kammarrätten att avgiva utlåtande över ett av domänstyrelsen upprättat förslag till instruktion för värdesättning av skogsmark och växande skog, avsedd att tillämpas vid allmän fastighetstaxering år 1928. I anledning härav får kammarrätten anföra följande.

Enligt 6 § förordningen den 7 juli 1921 om allmän fastighetstaxering år 1922 skola skogsmark och skog vid taxeringen upptagas till det värde, som de kunna anses äga vid ett efter rationella grunder bedrivet skogsbruk. Närmare bestämmelser för värdesättning å skogsmark och växande skog äro givna i den instruktion, som finnes bilagd anvisningarna till sagda förordning och som åberopas i anvisningara till 6 §. 1921 års kommunalskattekommitté upptager i 9 § av sitt förslag till kommunalskattelag samma grundläggande stadgande om uppskattning av skogsmark och skog som det ovan återgivna samt angiver i punkt 4 av förslaget till anvisningar till nämnda paragraf, att uppskattningen skall ske efter särskild instruktion. I specialmotiveringen (sid. 371) yttrar kommittén, att instruktionen i fråga enligt dess mening icke lämpligen borde ingå i eller biläggas kommunalskattelagen utan utfärdas genom särskild författning, på det att den i instruktionen förekommande kapitaliseringsprocenten måtte kunna bestämmas efter förhållandena vid tiden före varje allmän fastighetstaxering. Något förslag till instruktion har icke upprättats av kommittén.

Formella ändringar.

Uteslutning av punkterna 8—11.

Domänstyrelsen utgår i sitt föreliggande förslag från att skogsmark och skog skola uppskattas efter hittills gällande principer samt följer i förslaget med avseende å taxeringsgrunderna i huvudsak den gamla instruktionen. Denna innehåller emellertid utöver de i punkterna 1—7 förekommande grunderna för uppskattningen jämväl, i punkterna 8—11, bestämmelser av rent taxeringsteknisk art, avseende det förberedande taxeringsarbetet och förfarandet hos beskattningsnämnderna. Kammarrätten påpekade på sin tid i avgivet yttrande över förslaget till instruktion det oegentliga häri. Då emellertid praktiska skäl syntes tala för ett sammanförande av de sins emellan olikartade bestämmelserna, ansåg sig kammarrätten icke böra göra någon hemställan om uteslutande av de taxeringstekniska bestämmelserna ur förslaget. 1923 års taxeringssakkunniga yttra i sitt avgivna betänkande angående omorganisation av taxeringsväsendet med avseende å det förberedande arbetet med fastighetstaxerin-

gen: »I detta sammanhang vilja de sakkunniga erinra om, att i förslaget icke återfinnes någon motsvarighet till de särskilda regler, som år 1922 voro meddelade om värdesättningen av skogsmark och växande skog såväl vid överläggningarna å det förberedande mötet inför länsstyrelsen eller landskamreraren, som eljest vid själva taxeringsarbetet. Anledningen härtill är, att kommunalskattekommittén i sitt förslag icke upptagit några beskattningsregler rörande skogsmark och växande skog, utan förutsatt, att Kungl. Maj:t skulle utfärda särskild instruktion härom. En naturlig följd härav är, att taxeringsreglerna beträffande dessa beskattningsföremål utelämnas jämväl i taxeringsförordningen och fastställas av Kungl. Maj:t. I 24 § har gjorts en hänvisning till av Kungl. Maj:t i detta avseende utfärdad instruktion. Domänstyrelsen har emellertid nu ansett det vara angeläget, att en strängare uppdelning iakttages och har därför i sitt föreliggande förslag icke upptagit de taxeringstekniska bestämmelserna, vilka förutsättas skola inflyta i taxeringsförordningen. Kammarrätten anser för sin del att då förslag numera föreligger om en i övrigt fullständig och systematiskt uppställd taxeringsförordning, övervägande skäl tala för att dit överföra de bestämmelser i den nuvarande instruktionen, vilka hava avseende å taxeringsförfarandet.

Införande av anvisningar till instruktionen.

Till uppskattningsgrunderna, vilka i domänstyrelsens förslag liksom i den gamla instruktionen upptaga punkterna 1—7, har styrelsen fogat förslag till anvisningar, motsvarande skogsbeskattningskommitténs motiv, väsentligen utökade med nya detaljbestämmelser. Kammarrätten, som anser sig kunna vitsorda behovet av mera detaljerade bestämmelser än den nuvarande instruktionen innehåller, anser det likväl olämpligt att dessa meddelas i form av fristående anvisningar, enär detta lätt medför upprepningar. Kammarrätten har därför verkställt en överarbetning av förslaget, varvid anvisningarna sammanförts med själva instruktionen till ett helt. I anvisningarna förekommande upprepningar och rena motiv hava därvid uteslutits, varjämte materialet i viss utsträckning omgrupperats och en del formella ändringar vidtagits. Författningstexten har härigenom avsevärt förkortats, men kammarrätten anser det likväl kunna ifrågasättas, huruvida icke ytterligare inknappningar borde ske, exempelvis i punkterna 4, 5 och 7. Det ifrågavarande sammandraget av instruktionen, som alltså innefattar domänstyrelsens endast i formellt avseende bearbetade förslag närslutes härmed. *Bil. A.*[1]

Materiella ändringar.

Domänstyrelsen, som uttalar, att enligt styrelsens mening de i instruktionen intagna grunderna för värdesättning av skogsmark och växande skog varit tillfredsställande och framför allt inneburit en betydande förbättring av taxeringsgrunderna i jämförelse med tidigare gällande bestämmelser, har såsom förut antytts, i sitt förslag följt den gamla instruktionens bestämmelser i punkterna 1—7, dock med vissa detaljändringar, för vilka nedan redogöres. Styrelsens ändringsförslag grundas bland annat på en undersökning över utfallet av 1922 års allmänna fastighetstaxering i vad denna avsett värdet av skogsmark och växande skog, vilken undersökning verkställts av styrelsen och statistiska centralbyrån.

Vid punkt 1.

Förslaget att i taxeringslängderna redovisa skogsmarksvärdet skilt från övrigt jordbruksvärde samt vissa därmed sammanhängande uppslag behandlas i slutet av detta utlåtande.

[1] Här ej intagen.

Vid punkt 2. Betesvärde.

1921 års kommunalskattekommitté föreslog vid punkt 4 av anvisningarna till 9 § kommunalskattelagen sådan modifikation av bestämmelserna om betesvärdets upptagande att dylikt värde borde beräknas endast för bete, som kunde tillgodogöras utan intrång i det rationella skogsbruket. Uti yttrande över kommitténs förslag påyrkade Sveriges skogsägareförbund att någon uppskattning av betesvärdet icke alls måtte föreskrivas, efter som bete å skogsmark städse vore till skada för skogsbruket och följaktligen ej borde i lagstiftningen till sin förekomst sanktioneras. Kammarrätten yttrade häröver, att kammarrätten, som icke vore i tillfälle att bedöma detta fackspörsmål, ansåge det böra undersökas, i vad mån förbundets erinringar hade fog för sig. Domänstyrelsen har nu med avseende å betesvärdet upptagit kommunalskattekommitténs formulering med tillägg, att betesvärde borde upptagas »så framt betet av ägaren utnyttjas». Det huvudsakliga skälet för sistnämnda förbehåll synes vara, att man — med hänsyn till svårigheten för en utomstående att bedöma huvudvida bete å en egendom kunde med verkligt ekonomiskt utbyte nyttjas — borde låta ägarens faktiska åtgöranden äga vitsord. Kammarrätten vill i frågans nuvarande läge göra det uttalandet, att den föreslagna bestämmelsen knappast överensstämmer med eljest för fastighetstaxeringen gällande principer, men att det vid närmare undersökning väl i regel skall befinnas att bete, som en fastighetsägare icke plägar utnyttja, har föga eller intet verkligt värde.

Avgränsning mellan skogsmark och betesmark.

För vinnande av skarpare avgränsning mellan skogsmark och betesmark föreslår domänstyrelsen, att hagmark och betesmark i allmänhet skall taxeras som skogsmark, såvida den ej är att betrakta som »betesvall under ordnad skötsel». Styrelsen synes förmena, att därigenom en viss garanti vunnes för att dylika marker ej — såsom vid 1922 års taxering i stor utsträckning varit fallet — redovisades som mindervärdig »övrig areal». Kammarrätten vill icke draga i tvivelsmål att den föreslagna indelningsgrunden är från jordbruksteknisk synpunkt rationell, men är icke övertygad om att man därigenom skulle vinna större garanti än förut mot att betesmark av deklaranterna redovisas som mindervärdig mark. Däremot måste man befara, att den nya indelningsgrunden skall komma att medföra ökat taxeringsarbete och möjligen ökat antal tvister om rätta värdet av särskilt den relativa skogstillgången å de vanligen glesbevuxna marker, som det här gäller. Indragandet av ytterligare betydliga arealer lövskogsbeväxta marker under skogsmarksvärderingen giver jämväl ökad aktualitet åt frågan huruvida de givna reglerna för värdering av skogsmark och skog i allo lämpa sig för uppskattning av lövskog. Kammarrätten vill därför ifrågasätta, huruvida det icke vore tillrådligt att tills vidare bibehålla den hittills brukade definitionen å betesmark, under förhoppning att vederbörande myndigheter skola vid förestående taxeringsförfarande lyckas komma bättre till rätta med betesmarksarealerna än förra gången. En inom statistiska centralbyrån verkställd försöksbearbetning av delar av materialet från 1922 års allmänna fastighetstaxering visar för övrigt, att vid denna taxering betesmarken, där den verkligen blev särskilt uppskattad, åsatts värden, som ej äro så obetydliga ens i jämförelse med åkermarkens uppskattade värden och som ofta mångdubbelt överstiga skogsmarksvärdena.

Skoglös ljungmark.

Emot den föreslagna bestämmelsen att upptaga skoglös ljungmark och annan utmark såsom skogsmark, så snart den kan anses lämpa sig för skogsproduktion, kan från principiell ståndpunkt intet vara att erinra. Domänstyrelsen upplyser dessutom, att arealen å sådan mark är förhållandevis obetydlig och årligen minskas genom skogsodlingar. I detta sammanhang må anmärkas, att med hänsyn därtill att instruktionen är avsedd att tillämpas endast vid taxeringen 1927—1928 uttrycket »så snart» bör utbytas mot »så framt».

Vid punkterna 4 och 5.

Klasser för boniteter och rotvärden.

Uti den till nuvarande instruktion fogade tabell I äro boniteterna angivna i klasser av hela och halva kubikmeter och rotvärdena i prisklasser av hela krontal. De medelvärden av bonitet och rotvärde, som vid taxeringen utfinnas för viss fastighet, skola jämkas till närmaste bonitets- respektive prisklass i tabell I. Domänstyrelsen föreslår nu, att jämkning av boniteten icke skall ske för skogar med tillförlitliga hushållningsplaner, ej heller av rotvärdet för skogar, för vilka ordnad bokföring finnes. Skälet härför är uppenbarligen den av styrelsen framhållna omständigheten, att jämkningen, särskilt för skogar med lägre boniteter eller ogynnsamma avsättningsförhållanden, kan medföra, att de jämkade värdena ej obetydligt avvika från de faktiska. Till minskande av berörda olägenhet har styrelsen jämväl föreslagit, att serien för rotvärden i tabellen skulle upp till 6 kronors rotvärde förses med vissa intervaller. Däremot, yttrar styrelsen, hade styrelsen icke velat föreslå, att för en så pass svårfixerbar faktor som boniteten några ytterligare intervaller skulle införas i tabellen, då det icke kunde vara tänkbart, att densamma skulle kunna skattas så noga, låt vara att jämförelsematerial funnes från närbelägna skogar med tillförlitliga hushållningsplaner.

Domänstyrelsens förslag att boniteter och rotvärden i vissa fall icke skola jämkas efter tabellen innebär, att vederbörande taxeringsmyndigheter i ett stort antal fall skulle behöva uträkna skogsmarks- och skogsvärden utan hjälp av tabellens siffror. Detta skulle medföra en icke oväsentlig ökning av det redan förut nog så besvärliga taxeringsarbetet ävensom ökat besvär vid all efterföljande kontroll därå och bör enligt kammarrättens mening såvitt möjligt undvikas. Förutsättning härför måste dock vara, att i tabellen icke blott rotvärdena — på sätt domänstyrelsen redan föreslagit — utan även boniteterna förses med lämpliga intervaller. Vid 1922 års fastighetstaxering i Jämtlands län hade därvarande länsstyrelse låtit utarbeta hjälptabeller, däri efter förslag av överjägmästaren i Mellersta Norrlands distrikt, vilken tillkallats som sakkunnig, införts intervaller för såväl rotvärden som boniteter, så att serien för de senare upptog följande siffror: 0.5, 0.7, 1.0, 1.3, 1.5, 1.7, 2.0, 2.5, 3.0 etc. Ett exemplar av vardera av dessa hjälptabeller närslutes, *bil. B—D.* Enligt uppgifter av vederbörande taxeringsnämndsordförande och kronoombud i sagda län, lämnade uti till kammarrättens prövning hänskjutna mål, voro de sålunda vidtagna åtgärderna av betydelse för ernående av en rättvis och jämlik taxering. Centralrådet för skogsvårdsstyrelsernas förbund framhåller i ett till domänstyrelsen i förevarande ämne avgivet yttrande, därav kammarrätten haft tillfälle taga del, hurusom ett antal skogsvårdsstyrelser föreslagit, att klassvidden för boniteterna i tabell I måtte minskas till 0.25 kubikmeter samt att den för en fastighet uträknade medelboniteten alltid måtte avrundas till närmast liggande klass i tabellen. Om så sker, ytt-

rar centralrådet, borde förslaget[1] om direkt användning av den uträknade medelboniteten utan avrundning till tabellens klasser ej behöva tagas under övervägande.

Under åberopande av vad sålunda anförts finner sig kammarrätten böra förorda, att vid taxeringen funna boniteter och rotvärden städse skola jämkas till närmaste klass å tabell I ävensom att denna tabell måtte förses med intervaller icke blott med avseende å rotvärdena utan även beträffande boniteterna. För dessa senare torde intervaller ej erfordras högre än upp till 3 kubikmeter, i vilket fall serien av bonitetsklasser borde bli följande: 0.5, 0.75, 1.0, 1.25, 1.5, 1.75, 2.0, 2.25, 2.5, 2.75, 3.0, 3.5 etc.

Den normala virkesavkastningens sammansättning.

Domänstyrelsen har funnit sig icke böra upptaga ett av professor Tor Jonson väckt förslag att den normala virkesavkastningens sammansättning för visst fall skulle kunna beräknas efter schablonmässiga grunder. Denna styrelsens uppfattning biträdes av kammarrätten.

5-årsmedeltal för rotvärdena.

Virkesavkastningens rotvärde föreslås av domänstyrelsen till medeltalet för femårsperioden 1922—1926. Att åttaårsperiod valdes vid förra taxeringen berodde på speciella orsaker och man torde nu under inga omständigheter kunna ifrågasätta att gå längre tillbaka än till och med år 1922. Det kunde i stället tagas under övervägande, huruvida sistsagda år, under vilket penningvärdet ännu icke vunnit erforderlig stadga, bör medtagas. Domänstyrelsens försäljningspris per kubikmeter för virke, sålt å rot, utgjorde i medeltal för hela riket

år 1922	kronor	5.49
» 1923	»	5.82
» 1924	»	4.44
» 1925	»	4.50
» 1926	»	5.40.[2]

Medeltalet för perioden utgör kronor 5:13. Dessa siffror antyda knappast att år 1922 skulle vara olämpligt att medtaga vid medeltalsberäkning, så mycket mindre som medeltalet för år 1922 nära överensstämmer med siffran för år 1926, vilken senare, som blott avser försäljningar på auktion, dock ej är fullt jämförbar med de tidigare årens tal.

Förestående siffror gälla skogens värde å rot. Till jämförelse må här anföras ur de av kommerskollegium utgivna »Kommersiella meddelanden» indextalen för trävaror[3]

år 1922	173
» 1923	201
» 1924	193
» 1925	191
» 1926	177.

Även dessa siffror, som dock avse förädlad vara, utvisa liknande överensstämmelse mellan sista och första åren i perioden som de förut anförda rotvärdesiffrorna. Kammarrätten anser sig därför böra tillstyrka, att medeltalsberäkningen må på föreslaget sätt hänföras till femårsperioden 1922—1926.

[1] Ursprungligen väckt av professor Tor Jonson i en vid motion I: 216 vid 1926 års riksdag fogad promemoria.

[2] Denna siffra, som erhållits under hand, avser blott försäljningar å auktion.

[3] I förhållande till priserna år 1913, betecknade med 100.

Vid punkterna 6 och 7.

Kapitaliseringsprocent.

Kapitaliseringsprocenten för beräkning av skogsmarkens och skogens värde bestämdes år 1921 med ledning bland annat av gällande räntesatser i allmänna affärslivet. Riksbankens officiella diskonto utgjorde vid utgången av

år 1920	.....	$7\,^1/_2$ procent
» 1921	.....	$5\,^1/_2$ »
» 1922	.....	$4\,^1/_2$ »
» 1923	.....	$5\,^1/_2$ »
» 1924	.....	$5\,^1/_2$ »
» 1925	.....	$4\,^1/_2$ »
» 1926	.....	$4\,^1/_2$ » .

Räntans nedgång under de förflutna sex åren motsvarar 40 procent av räntesatsen vid 1920 års utgång. Rotprisen å skog utgjorde enligt uppgifter av domänstyrelsen under perioden 1912—1919 i medeltal kronor 6:25 och under perioden 1922—1926 som nämnt kronor 5:13, vilket på sätt styrelsen anfört betyder en nedgång med 18 procent. Det i skogsbruket bundna kapitalet har alltså numera att liksom penningkapitalet räkna med en förminskad avkastning, vilket förhållande bör motivera en sänkning av kapitaliseringsprocenten. Den hittills gällande procenten är 6 och motsvarar en kapitaliseringsfaktor av 16.67, det vill säga värdet av skogsmark och skog anses vid normal skogstillgång utgöra 16.67 gånger den jämlikt punkt 6 i instruktionen reducerade virkesavkastningens värde. Domänstyrelsen föreslår kapitaliseringsprocenten 5.5, vilken motsvarar en kapitaliseringsfaktor av 18.13, som föreslås avrundad till 18. Domänstyrelsens förslag genomfört skulle innebära, att taxeringsvärdena å skogsfastigheter komme att i genomsnitt nedgå. Storleken av denna nedgång bleve naturligtvis i främsta rummet beroende av de rotvärden, som komma att fastställas vid en blivande taxering. Om man med stöd av domänstyrelsens uttalanden antager, att dessa värden i allmänhet komma att bestämmas cirka 18 procent lägre än vid 1922 års taxering samt att andra på taxeringsvärdet inverkande faktorer[1] bliva oförändrade, så skulle vid en kapitaliseringsprocent av 5.5 taxeringsvärdena komma att vid 1928 års allmänna fastighetstaxering nedgå med cirka 11 procent, räknat å 1922 års värden. Ginge man ett steg längre och nedsatte kapitaliseringsprocenten till 5, vilket motsvarar kapitaliseringsfaktorn 20, bleve resultatet, under i övrigt analoga förhållanden, att taxeringsvärdena i allmänhet komme att nedgå något under 1922 års nivå, dock så obetydligt, att värdena kunde anses praktiskt taget oförändrade. Ett exempel visar detta. Antages för viss fastighet rotvärdet till 5, boniteten till 3 och relativa skogstillgången till 1, så erhålles enligt hittills gällande regler ett sammanlagt värde per hektar för skogsmark och växande skog av 188 kronor (exakt kronor 187:53). Antages rotvärdet komma att nedgå med 18 procent till 4.1 och kapitaliseringsfaktorn sättes till 20, erhålles följande resultat: $4.1 \times 3 \times 0.75^2 \times 20 = 184.50$. Efter avjämning enligt tabellen av rotvärdet till 4.0 bleve väl resultatet i detta speciella fall något lägre (180 kronor), men relationen mellan talen 187.53 : 184.50 angiver den genomsnittliga nedgången i taxeringsvärdena.

På grund av vad ovan anförts om kapitalräntans nedgång under senare

[1] Bonitet, avdrag för kostnader enligt punkt 6 i instruktionen och relativ skogstillgång. 25 procents avdrag enligt punkt 6 i instruktionen.

år och skogskapitalets minskade avkastning synes det vara befogat att vid kommande allmänna fastighetstaxering välja en avsevärt lägre kapitaliseringsprocent än den vid 1922 års taxering tillämpade. Till stöd härför skulle även kunna åberopas, att kapitaliseringsprocenten vid detta sistnämnda tillfälle sattes något högre, än som måhända eljest skulle blivit fallet, med hänsyn därtill, att det samtidigt valda medeltalet för rotvärdena ansågs komma att på grund av prisförhållandena under krisåren ställa sig relativt högt. Det synes därför kammarrätten som om valet av kapitaliseringsprocenten 5 skulle vara väl motiverat med hänsyn till numera rådande förhållanden. Det kan enligt vad ovan visats antagas, att en sådan procent, motsvarande kapitaliseringsfaktorn 20, icke skall uppdriva taxeringsvärdena å skogsmark och skog utöver deras nuvarande nivå. De gällande taxeringsvärdena å skogsmark och skog torde för övrigt i allmänhet vara så måttliga, att en mera avsevärd nedsättning av desamma knappast kan vara påkallad. I detta sammanhang synes jämväl böra beaktas, att valet av de år 1922 tillämpade värderingsgrunderna för skogsmark och skog i viss mån betingades därav att sagda beskattningsföremål då beräknades komma att under de närmaste åren vara underkastade fastighetsbevillning efter samma norm som övrig jordbruksfastighet. Därest — på sätt kommunalskattekommittén och även reservanterna inom densamma föreslagit — fastighetsskatt för framtiden skall påföras skogsvärdet efter väsentligt lägre repartition än jordbruksvärdet förfaller i motsvarande mån motiveringen för de nuvarande beskattningsgrunderna. Ett uttalande med sådan syftning gjordes av 1920 års skogsbeskattningskommitté,[1] då denna förklarade, att skulle önskemålet att växande skog, så länge den kvarstode å rot, helt fritoges från kommunal fastighetsbeskattning kunna förverkligas, bleve det av mindre vikt, till vilket värde den växande skogen uppskattades. Slutligen torde böra påpekas, att enskilda personers innehav av skogsmark och skog vid förmögenhetsbeskattningen upptages efter taxeringsvärde, samt att det förty är ägnat att leda till orättvisa vid sistsagda beskattning, om skogstillgångar åsättas förhållandevis låga taxeringsvärden.

Kammarrätten vill alltså för sin del föreslå, att kapitaliseringsprocenten vid nästkommande fastighetstaxering måtte bestämmas till 5. Den häremot svarande kapitaliseringsfaktorn synes böra fördelas å skogsmark och skog i samma proportion som förut gällt, därvid efter jämkning 3.5 enheter falla på skogsmark och 16.5 enheter på skog.

Avdrag för skogsvårdskostnader med mera.

I storleken av det enligt punkt 6 av instruktionen medgivna avdraget för skogsvårdskostnader med mera, vilket avdrag tidigare och jämväl av domänstyrelsen ställts i visst samband med kapitaliseringsprocenten, finner kammarrätten ej skäl föreslå ändring.

Exemplet.

Det torde få påpekas, att det till nuvarande instruktion hörande exemplet, vilket synes böra bibehållas, måste ändras därest kapitaliseringsprocenten ändras.

Vid punkt 8. Förhandstaxering av allmänna skogar.

Domänstyrelsen yttrar att, sedan numera viss erfarenhet från 1922 års taxering erhållits, anledning saknades att ålägga domänstyrelsen att förhandstaxera sina skogar. Då emellertid de för förhandstaxeringen av allmänna skogar erforderliga uppgifterna äro tämligen lätt tillgängliga och

[1] Proposition nr 214 år 1921, sid. 30.

i allt fall förr eller senare måste sammanställas vid avgivandet av deklarationer för allmänna skogar och till kontroll av dem åsatta taxeringar, så torde ifrågavarande förhandstaxering, vilken har obestridligt värde för uppskattningen av de enskildas skogar, böra bibehållas.

Vid punkterna 9—11.

Förberedande åtgärder och taxeringsförfarandet.

Enligt den gällande instruktionen ägde länsstyrelsen tillkalla skogssakkunnig person för uppgörandet av preliminära uppskattningslängder för vissa enskilda skogar, varjämte beredningS- och taxeringsnämnderna ägde att efter tillstånd av länsstyrelsen tillkalla skogssakkunnig som biträde. Korresponderande bestämmelser med avseende å nämndernas befogenhet voro införda i 10 § 2 mom. och 14 § 5 mom. av förordningen om taxeringsmyndigheter och förfarandet vid allmän fastighetstaxering år 1922, varjämte i 21 § sagda förordning stadgades, bland annat, att länsstyrelse ägde att, där så ansågs erforderligt, kalla i värdering av skog sakkunniga personer att före och under prövningsnämnds sammanträde infinna sig för upplysningars meddelande. I övrigt innehåller punkt 10 av den nuvarande instruktionen bestämmelser om det förberedande sammanträdet inför länsstyrelsen eller landskamreraren och punkt 11 varjehanda regler för förfarandet inom beredningS- och taxeringsnämnder vid taxering av skog. 1923 års taxeringssakkunniga hava i allmänhet icke ingått på frågan om det förberedande arbetet vid taxering av skog utan i denna del hänvisat till en blivande, av Kungl. Maj:t utfärdad instruktion. Bestämmelser om rätt för de olika nämnderna att tillkalla skogssakkunniga finnas dock införda i taxeringssakkunnigas förslag. Som förut nämnts föreslår domänstyrelsen, att bestämmelserna i punkterna 9—11 av hittillsvarande instruktion överflyttas till taxeringsförordningen. På grundval av den förutnämnda av styrelsen och statistiska centralbyrån verkställda undersökningen rörande utfallet av 1922 års taxering och med ledning av inom skogsstaten gjorda erfarenheter framställer emellertid domänstyrelsen vissa önskemål om att det förberedande taxeringsarbetet med avseende å skog måtte vid nästa taxering göras grundligare och att sakkunnige att före den 1 augusti verkställa vissa förberedande arbeten. Denna marrätten kan i huvudsak här instämma med domänstyrelsen, dock med erinringar i vissa punkter.

Enligt förslaget skulle det åligga den av länsstyrelsen utsedda sakkunnige att före den 1 augusti verkställa vissa förberedande arbeten. Denna tid synes för knappt tillmätt, då man ej med säkerhet kan förutsätta, att respektive författningar kunna av trycket utkomma förrän omkring den 1 juli. Till följd härav torde även andra föreslagna data behöva framflyttas. Det torde vidare kunna ifrågasättas, huruvida avsedd nytta kommer att vinnas genom det föreslagna mötet mellan rikets landskamrerare och länsstyrelsernas skogsuppskattningssakkunniga samt huruvida icke i stället gruppmöten mellan landskamrerare och sakkunniga från län med likartade fastighetsförhållanden vore att förorda. Att prövningsnämnden skall hava tillgång till skogssakkunnigt biträde, som icke tidigare deltagit i taxeringsarbetet, synes lämpligt, särskilt för det fall att antalet besvärsinstanser kommer att minskas. Fråga kan dock vara om icke denne prövningsnämndens sakkunnige — till undvikande av dubbelarbete och kollisionsfall — borde anlitas jämväl som biträde åt landskamreraren vid dennes granskning av det inkomna taxeringsmaterialet. Mahända kunde han även med fördel anlitas som biträde åt landskamreraren vid avgivande av yttranden över besvär till kammarrätten.

Deklarationer. I deklarationsblanketterna synes plats böra på föreslaget sätt beredas för uppgift om i fastighetens areal ingående sjöar och vattendrag; däremot torde man ej kunna ifrågasätta, att taxeringsnämnderna skola uträkna de olika ägoslagens procentiska fördelning.

Taxeringslängder. Domänstyrelsen har, ehuru med någon tvekan, tillstyrkt att i taxeringslängderna skulle angivas skogsmarksvärde och skogsvärde per hektar för varje särskild fastighet (taxeringsenhet). Då emellertid dessa värden icke hava så stor betydelse för bedömande av taxeringens jämnhet som siffrorna för rotvärde, bonitet och relativ skogstillgång, vilka ju återfinnas i taxeringslängden, och då skogsvärdet per hektar lätt kan av den intresserade uträknas med ledning av längdens siffror, finner kammarrätten ej anledning att understödja detta förslag. Däremot vore det obestridligen av värde, såväl för taxeringsarbetet som ur statistisk synpunkt ävensom till förekommande av missförstånd från fastighetsägares sida, om det för varje fastighet uträknade skogsmarksvärdet kunde särskilt angivas i längden. Om man minskade jordbruksvärdet med skogsmarksvärdet och inlade detta senare som en självständig delkolumn skulle emellertid — vid särskilt repartitionstal för jordbruksvärde med däri ingående skogsmarksvärde — onödiga svårigheter uppstå vid debiteringen. Det av domänstyrelsen avsedda ändamålet kunde däremot utan större olägenhet vinnas, om man bibehölle kolumnen för jordbruksvärde oförändrad, men efter kolumnen för det totala taxeringsvärdet inlade en kolumn upptagande »det i jordbruksvärdet ingående skogsmarksvärdet». Denna kolumn behövde knappast förekomma annat än det år, då allmän fastighetstaxering äger rum.

I detta ärendes avgörande, därvid skiljaktig mening ej förekommit, hava deltagit undertecknad president, kammarrättsråden Lybeck, Waldenström och Henriks, adjungerade ledamoten förste kanslisekreteraren Bæhrendtz, föredragande, assessorn Tersmeden och tillförordnade assessorn Rosenqvist.

De remitterade handlingarna återställas.

Bilaga 9.

P. M.

angående räntefotens höjd vid beräkning av taxeringsvärdet å skogsfastighet.

Av professorn vid Skogshögskolan Tor Jonson.

Då vid åsättande av taxeringsvärde å skogsfastighet värderingen skall ske genom kapitalisering av den avkastning, skogen kan väntas giva vid ett efter rationella grunder bedrivet skogsbruk, kommer värdet tydligen att bliva beroende på dels storleken av denna beräknade avkastning samt tiden för dess ingående, dels ock på storleken av den räntefot, som vid kapitaliseringen användes. Om avkastningen, a, tänkes utgå för all framtid med årligen lika belopp erhålles dess kapitalvärde lika med $\frac{100 \cdot a}{p}$, där p betyder den använda kapitaliseringsprocenten. Härvid måste observeras, att a och p äro på visst sätt samhöriga, så att ett eventuellt åsatt för högt eller för lågt värde å avkastningen ändock kan leda till ett tillfredsställande taxeringsvärde genom att giva p ett i motsvarande grad högre, respektive lägre värde. I den mån a eller p eller allmänna konjunkturläget undergå förändringar, måste sålunda tagas under övervägande, vilka jämkningar kunna bliva behövliga beträffande beräkningssättet, för att ett skäligt taxeringsvärde skall erhållas.

Då varken i kommittéutlåtanden eller i avgivna yttranden någon erinran gjorts mot den genomsnittliga värdenivå, som erhölls å skogsfastighet genom 1922 års taxering jämfört med övriga fastighetsvärden, kan man nu inskränka sig till sådana justeringar, som betingas av eventuella ändringar i fastighetsmarknadens läge.

Härvid må observeras, att den inskränkning i förfoganderätten av skogen, som drabbade skogsägarna genom 1923 års skogslag, otvivelaktigt måste verka sänkande av *saluvärdet* på en stor mängd skogsfastigheter. Likaså ha de tämligen stadigt sjunkande prisen på sågade varor samt på träkol, props och bränsle verkat i samma riktning, detta så mycket mer som arbetspriser, skatter och övriga omkostnader för skogsbruket ej sjunkit i samma grad.

Emellertid bör observeras, att då taxeringsvärdet är baserat på skogens rationella utnyttjande, bör den omständigheten, att nya skogslagen hindrar irrationell avverkning av yngre skog, ej verka sänkande på avkastningsvärdet även om så sker med det ofta på mindre rationell användning (»skövling») baserade allmänna saluvärdet.

Ytterligare bör observeras, att genom rikligare penningtillgång räntan sjunkit rätt väsentligt sedan 1922, vilket i sin tur måste verka stegrande av värdet på varaktiga nyttigheter.

När det gäller beräkna den avkastning, som skall läggas till grund för skogens kapitalvärde, är det tydligt, att därmed måste avses den avkastning som i framtiden är att förvänta, medan den under förfluten tid verkligen erhållna ej har annan betydelse för kalkylen än som ligger i det stöd densamma kan giva vid härledning av framtidsavkastningens sannolika storlek. Då beräkningen skall ske med uppdelning i dels normal avkastningskvantitet (bonitet), dels i rotvärde per kubikmeter av denna kvantitet, är tydligt, att den förra siffran, därest den riktigt bedömts såsom markens av ekonomiska konjunkturerna oberoende virkesproducerande förmåga, ej kan växla under så kort tid som mellan två taxeringar. Visserligen kan växling ske i den del av virkesproduktionen, vilken såsom icke saluduglig eventuellt måste kvarlämnas i skogen, men denna faktor bör ej komma i betraktande vid bonitetens utan vid rotvärdets åsättande.

Fastställandet av den normala avkastningens penningvärde kommer sålunda att bli avhängigt av det åsatta rotvärdet per kubikmeter samt det gjorda avdraget för sådana skogsbrukets omkostnader, som ej äro att hänföra till direkta avverkningskostnader. Att helt överlämna fastställandet av den kommande avkastningens rotvärde till de lokala taxeringsmyndigheternas skönsmässiga bedömande kan ju ej komma i fråga, varför det stipulerats, att priset skall sättas lika med det verkligen erhållna medelpriset för så många av de sista åren, som för ernående av ett representativt resultat lämpligen kunna komma i fråga. I den mån det sålunda erhållna medelpriset ej kan anses motsvara vad i framtiden kan tänkas uppnåeligt, ankommer det på beslutande myndighet att göra sådana jämkningar, i den för kapitalisering använda räntefoten, att möjligast tillfredsställande kapitalvärde erhålles.

När 1922 års fastighetstaxering beslöts, stod man inför den inbrytande lågkonjunkturen på trävarumarknaden utan att dock kunna bedöma blivande prisnivås utseende. Då den emellertid väntades bliva avsevärt lägre än under krigs- och efterkrigshaussen, sökte man uppnå ett antagligt värderingsunderlag dels genom att vid beräkningen av medelpriset slopa de särskilt abnorma åren 1920—21 samt i stället medtaga förkrigsåren 1912—13, varigenom ett åttaårs medeltal erhölls, dels ock genom att välja en relativt hög räntefot eller 6 procent, varigenom verkan av de i medeltalet ingående krigsårsprisen ytterligare neutraliserades. Att man genom dessa transaktioner verkligen lyckades nå en skälig genomsnittsnivå på 1922 års taxering, kan dock ej enbart sägas bero på förutseende, då fasta grunder för alla slags kalkyler den gången helt saknades.

Som underlag för planerad fastighetstaxering ligga genomsnittspriserna för åren 1922—1926 som lämplig grund. Intill sommaren 1926 visade emellertid vårt viktigaste sortiment sågtimret en ständigt fallande tendens, men i slutet av sagda år ljusnade utsikterna å denna marknad, så att man nu ser mera förhoppningsfullt på framtiden. Likaså stego vedpriserna som en följd av kolstrejken, vilket dock måste anses såsom en mera tillfällig konjunkturförbättring. I stort torde man emellertid kunna antaga, att de sista fem årens genomsnittspris skall utgöra ett användbart underlag för det avverkade virkets rotvärde jämväl för närmaste tid.

Vid fastställande av dessa genomsnittspris möta emellertid en del praktiska svårigheter, som ej kunna lämnas obeaktade. Sålunda är först och främst den merendels från statsskogsförvaltningar erhållna prisstatistik, som kan stå taxeringsmyndigheterna till buds, mycket ensidigt inriktad, då nämnda skogar allmänt planlagts för produktion av grövre

och dyrbarare sortiment i långt större utsträckning än det privata skogsbruket. Att staten får ut kanske 50 à 60 procent sågtimmer, när bonden å sitt närliggande skifte endast får 15 à 20 är en rätt vanlig företeelse. Under i övrigt fullt enahanda förhållanden är sålunda statsskogsprisen i flertalet fall (speciellt utanför det norrländska urskogsområdet) ej alls användbara för värdesättning av privata skogsbrukets virkesskörd, som oftast ligger på betydligt lägre genomsnittlig sortiments- och prisnivå.

Ytterligare inträffar ofta, speciellt under låga konjunkturer eller vid otillfredsställande avsättningsförhållanden, att en del värdelöst virke antingen måste kvarlämnas å hygget i form av toppar och annat avfall eller lämnas oavverkat i yngre bestånd utan nytta eller stundom till skada för framtida avkastningen. Å en skog med 3 kubikmeters normal avkastningsförmåga per hektar (bonitet 3) kunna exempelvis endast bättre sortiment tillvaratagas till ett belopp av 2 kubikmeter, värde 12 kronor, varvid avverkningsstatistiken visar ett faktiskt tillgodogjort rotvärde av 6 kronor, kubikmeter. Vid fastighetstaxeringen får dock ej detta pris användas, utan böra intjänta 12 kronor fördelas på hela den normala skörden eller 3 kubikmeter, då rätta rotvärdet 4 kronor pr kubikmeter uppkommer.

Ehuru dylik reduktion föreskrevs vid 1922 års taxering, visade sig av resultaten, att så långt ifrån alltid skett, åtminstone i nöjaktig grad, vilket bland annat ledde till stor ojämnhet vid utnyttjandet av den genom domänstyrelsen tillhandahållna statistiken över faktiskt erhållna rotpris. Påtagligen föranleder också sagda förhållande ofta till användande av för höga rotvärden, detta speciellt på trakter, där större eller mindre delar av normala skörden är orealiserbar, liksom också där endast sådant virke, som ligger gynnsamt till i förhållande till flottled eller avsättningsort, kan avsättas, medan virket å avlägset liggande trakter är värdelöst.

För lösande av ovan berörda prissättningsproblem har undertecknad dessutom i en tidigare P. M. (bilagd motion nr 216 vid 1926 års riksdag) föreslagit, att i instruktionen borde generellt fixeras den sortimentssammansättning, som borde ligga till grund för genomsnittliga kubikmeterprisets beräknande. Att denna enligt min mening synnerligen betydelsefulla förbättring av förfaringssättet ej upptagits av de myndigheter och övriga, som haft att yttra sig i frågan, kan jag endast förklara därmed, att förslaget framlagts i så starkt koncentrerad form, att dess verkliga innebörd för botande av en hittills ogynnsamt verkande, viktig detalj i systemet ej tillräckligt framträder.

Bland andra på avkastningsberäkningen samt indirekt även på valet av räntefot inverkande faktorer må nämnas det tillåtna avdraget för skatter samt förvaltnings- och andra dylika omkostnader, vilket avdrag stipulerats skola utgöra 25 procent av virkesskördens kalkylerade rotvärde. Redan år 1922 anmärktes från flera håll, att detta avdrag för intensivt och rationellt ordnade skogsbruk måste anses för lågt, och sedan dess hava avkastningarna sjunkit i avsevärt starkare grad än utgifterna, varför sagda anmärkning nu kan framföras med ännu större fog. En riktig utväg vore otvivelaktigt att höja sagda tillåtna avdrag till exempelvis 30 procent, men då det kan anses verka förvirrande å allmänheten, om dylika ändringar tid efter annan företages, torde man tillsvidare kunna ställa sig avvaktande och taga hänsyn jämväl till sagda felkälla vid valet av räntefoten.

Av det sagda torde framgå, att vid tillämpning av nu gällande system för fastighetstaxering av skog ett flertal moment finnas, som äro ägnade att ensidigt leda till mer eller mindre för hög beräkning av skogens avkastningsförmåga. Detta måste föranleda, att så länge sagda olägenheter bestå, en räntefot måste väljas för kapitaliseringen, som ligger något högre än den, som i genomsnitt kan anses ligga till grund för andra kapitalplaceringar av samma säkerhet och med samma sannolika utvecklingsmöjligheter som i skogsbruket. En för närvarande förhållanden lämplig kapitaliseringsfaktor synes skäligen ej kunna sättas lägre än $5\,^1/_2$ eller möjligen 5 procent, givande ett kapitalvärde motsvarande 18.2 respektive 20 gånger den uthålliga nettoavkastningens årsbelopp. Avrundning till hela mångfalder bör dock lämpligen ske, varvid jämväl siffran 19 gånger årsavkastningen kan komma i fråga, motsvarande närmast $5\,^1/_4$ procent räntefot.

Skogshögskolan i februari 1927.

Innehållsförteckning.

Sid.

Propositionen 1

Förslag till kommunalskattelag 2

1 kap. Allmänna stadganden 2

2 kap. Om fastighetsskatt 3

3 kap. Om kommunal inkomstskatt 8

4 kap. Om undantag från denna lags bestämmelser i vissa fall 35

5 kap. Särskilda stadganden 36

Anvisningar 38

Förslag till förordning med instruktion för värdering av skogsmark och växande skog vid taxering av fastighet 87

Statsrådsprotokollet 98

Historik 98

Principerna för skattesystemet 107

Kravet på enkelhet i skattelagstiftningen 143

Skogsbeskattningen 144

Beskattningen av inländska juridiska personers inkomst och förmögenhet 180

Ortsavdrag m. m. 248

Åtgärder till undvikande av eller lindring i internationell dubbelbeskattning 254

Landstingsskatten 261

Progressiv kommunal inkomstbeskattning och anskaffning av medel till skatteutjämning 268

Skatteförfattningarnas uppställning 295

Specialmotivering till förslaget till kommunalskattelag 299

Allmänna stadganden 299

Fastighetsskatten 299

Om kommunal inkomstskatt 339

Om undantag från denna lags bestämmelser i vissa fall 486

Särskilda stadganden 486

Övergångsbestämmelserna 486

Specialmotivering till instruktion för värdesättning av skogsmark och växande skog 486

Bilagor

Sid.

1. Vissa statistiska utredningar rörande den allmänna kommunalskatten m. m. 1 *
2. P. M. angående accisprocentens beräkning vid skogsbeskattning genom skogsaccis ..... 33 *
3. P. M. angående åtgärder till undvikande av eller lindring i internationell dubbelbeskattning m. m. ..... 36 *
4. P. M. angående landstingsbeskattningen ..... 79 *
5. P. M. angående den kommunala progressivskatten och anskaffning av medel för kommunal skatteutjämning ..... 91 *
6. Tabeller rörande den kommunala progressivskatten ..... 109 *
7. Domänstyrelsens utlåtande den 22 december 1926 med förslag till instruktion för värdesättning av skogsmark och växande skog ..... 116 *
8. Kammarrättens utlåtande den 24 januari 1927, i anledning av Kungl. Maj:ts remiss å ett av domänstyrelsen upprättat förslag till instruktion för värdesättning av skogsmark och växande skog ..... 134 *
9. P. M. angående räntefotens höjd vid beräkning av taxeringsvärdet å skogsfastighet ..... 143 *

Stockholm, Isaac Marcus' Boktryckeri-Aktiebolag, 1927.