

Nr 317.

Av herr **Boman**, i anledning av Kungl. Maj:ts förslag till kommunalskattelag.

Enligt det i Kungl. Maj:ts proposition nr 213 framlagda förslaget till kommunal skattelag, 3 kap. 18 §, skall, i fråga om *rörelse*, såsom särskild förvärvskälla anses »varje förvärvsverksamhet, som med avseende å enhetlighet i verksamhetens art samt gemensamhet i driftsledning och driftskostnader är att anse såsom självständig rörelse».

Det är således tre kriterier, till vilka, åtminstone huvudsakligen och företrädesvis, hänsyn skall tagas, när det gäller att avgöra, huruvida en i beskattningsavseende självständig rörelse eller icke skall anses vara förhanden. De bägge senare av dessa kriterier, som förutsätta *gemensamhet* i driftsledning och driftskostnader, utgå tydligtvis från att *flera* slags verksamhet av samma företagare bedrivs, men torde få anses inrymma, att dessa verksamhetsslag kunna vara tekniskt olikartade. Taget i *och för sig* pekar däremot, åtminstone enligt vanligt språkbruk, det förstnämnda kriteriet på — förutom självfallet förhandenvaron av endast *ett* slags verksamhet i teknisk mening — flera slags verksamhet i teknisk mening, som väl dock, för att man med fog skall kunna tala om »enhetlighet i verksamhetens art» (kursiv. av mig), skola vara i samma mening *likartade* eller i varje fall *icke så åtskilda*, att ej enhetligheten skäligen bör kunna sägas vara upprätthållen, exempelvis tillverkning av pappersmassa och trävaruförädling för export, eller, inom järnförädlingen, utnyttjande av flera tillverkningsmetoder vid skilda anläggningar.

Man har enligt min mening svårt att värja sig för den uppfattningen, att sammanställningen icke är fullt motsägelsefri.

Går man så vidare till de närmare anvisningar, som äro avsedda att belysa huvudstadgandets innebörd och givetvis komma att få stor betydelse för den blivande lagtillämpningen, befinnas dessa hava följande, i punkt 3 av anvisningarna till § 18 sammanförda lydelse:

»3. Om rörelse bedrivits huvudsakligen med den skattskyldiges egen arbetskraft, föreligger i regel en förvärvskälla, såsom exempelvis om en författare jämväl sysslar med målning eller bildhuggeri eller om en hantverkare är både snickare och smed.

Har rörelse bedrivits med användande av i företaget nedlagt nämnvärt kapital eller avlönad arbetskraft, kan ej sällan uppstå spörsmål, om olika slag av förvärvsverksamhet, som därvid utövats, äro att anse som en och samma förvärvskälla eller som skilda förvärvskällor. Äro de särskilda

slagen av förvärvsverksamhet till arten helt olika och utan något egentligt inre sammanhang, såsom om någon drivit både diversehandel och rederirörelse eller både bagerirörelse och mekanisk verkstad, äro dessa att anse som särskilda förvärvskällor. Verksamhetens särskilda grenar framträda här såsom ekonomiskt sett särskilda företag, oavsett att företagaren eller hans representant naturligtvis har överinseendet och ledningen av det hela. Om bokföringen är gemensam eller icke, är av underordnad betydelse.

Annorlunda ligger saken, om de olika förvärvsgrenarna framträda såsom ett enhetligt företag, däri den ena rörelsegrenen är beroende av eller understöder den andra (integration). Ett dylikt inre sammanhang framträder i allmänhet däri, att ej allenast driftsledningen är gemensam utan även gemensamhet i verksamhetsart och driftskostnader är förhanden. Gemensamhet i verksamhetsart föreligger, då verksamheten är av fullt likartad beskaffenhet eller då det är vanligt, att de olika slag av verksamhet, som i det särskilda fallet föreligga, drivas tillsammans. Gemensamhet i driftskostnader är förhanden, då sådana utgifter, som omedelbart avse själva driften, de egentliga driftsutgifterna, äro med varandra så förbundna, att en uppdelning av dem på de olika rörelsegrenarna praktiskt taget icke låter sig tillförlitligen utföras. Härvid är emellertid icke att räkna med kontorskostnader och andra dylika kostnader, vilka, utan att i stort sett missvisande resultat uppkommer, kunna fördelas å de olika verksamhetslagen efter omsättningens eller bruttoavkastningens storlek eller dylikt.

I fråga om enhetliga företag är förvärvsverksamheten i sin helhet att anse som en förvärvskälla. Sålunda utgöra exempelvis flera diversehandelsaffärer i en innehavares hand en förvärvskälla, därest driftsledningen är gemensam. Likaledes utgöra de olika formerna av järnförädlingsrörelse i samme innehavares hand under nyss angiven förutsättning en förvärvskälla. Detsamma gäller en träförädlingsrörelse och vad därtill hör. Om någon vid sidan av en av honom såsom huvudnäring bedriven verksamhet tillvaratager och förädlar biprodukter från denna verksamhet, föreligger allenast en förvärvskälla.

Vad i första och andra styckena i sålunda givna anvisningar anföres till belysande av frågan, när självständiga och i beskattningsavseende således *särskilda* förvärvskällor skola anses föreligga, giver icke anledning till erinran. Särskilt har man här anledning att taga fasta på vad som sägs om saknaden av »egentligt inre sammanhang», likasom att verksamhetsgrenarna i fråga under angivna förutsättningar framträda såsom »*ekonomiskt sett*» (kursiv. av mig) särskilda företag».

De av mig sålunda citerade uttrycken leda *direkt* över till nästföljande stycke, avsett att klarlägga, när ett sådant inre och ekonomiskt, »egentligt» sammanhang skall anses vara förhanden, som skäligen bör föranleda, att flera rörelsegrenar skola anses utgöra, icke särskilda företag, utan allenast *led* i ett och samma företag, därmed också konstituerande *en* förvärvskälla

beskattningsavseende med rätt följaktligen att mot varandra saldera redovisade vinster och förluster å respektive verksamhetsgrenar.

Så skall enligt den inledande och tillika, som man väl har rätt att antaga, såsom det *huvudsakligen* avgörande kriteriet avsedda anvisningen vara fallet, när den ena rörelsegrenen är »beroende av eller understöder den andra (integration)». Härutinnan stå anvisningarna *helt* på det bestående grund, sådan denna genom vederligen städse iakttagen beskattningspraxis befastats. Enligt denna praxis hava just på grund av förefintligheten av integration, teknisk liksom ekonomisk, icke allenast den för vårt land typiska, av ålder bedriva *bruksrörelsen* med ofta nog *många* rörelsegrenar, förnämligast trä- och järnförädling, bägge i växlande former, men även brukshandel, kvarnrörelse m. m., utan också våra efter hand utbyggda storindustriella företag såsom Bergslaget, Uddeholm, Gimo—Österby m. fl. eller industriföretag, som eljest kunna betraktas såsom avläggare av den gamla brukstypen, i beskattningsavseende behandlats såsom en samfärd förvärvskälla. I detta sammanhang må också framhållas, att företag av här antydd art också i ej ringa utsträckning för kraft, värme och belysningsändamål i den *egna* produktionen tillgodogöra sig kraft från egna vattenfall, allttjämt i närmaste ekonomiska samband med företaget i övrigt.

Det sätt, varpå denna integration i därefter omedelbart följande anvisningar närmare skildras, synes emellertid kunna framkalla missförstånd eller tvekan i lagtillämpningen beträffande omfattningen av integrationsbestämmelsen, och denna risk ökas därav att i exemplifieringen, vilken ges i punktens *sista* stycke, icke givits uttryck exempelvis åt det förhållandet, att skog, gruvor och vattenkraft ofta i ett och samma företag och i *ett* ekonomiskt sammanhang tillgodogöras såsom produktionsfaktorer.

Vad särskilt integrationen emellan järn- och träförädling angår tillåter jag mig i detta sammanhang åberopa följande av en svensk national-ekonom (professor Sven Brissman, Göteborgs handels- och sjöfartstidning den 18 oktober 1926) gjorda uttalande, vars riktighet ej torde kunna jävas: »man tänker ej alltid tillräckligt på att trä är vårt järns viktigaste råvara. I tackjärnets produktionskostnader ingår träkolets värde med ett lika stort belopp som *alla* andra omkostnader och råvaror tillsammanantagna, inklusive malmen. Vår järnexport är i realiteten övervägande en träexport».

Jag vill tillägga, att för vår storindustri virkesuttagen från egna skogar för de *egna* verkens bränslebehov torde utgöra en avsevärd del av virkesuttagen, ävensom att dessa verk i regel äro de *egna* kraftverkens största avnämare. Härmed torde förhandenvaron för nämnda industrier av integration i förslagets mening vara till fulla belyst.

Den av mig tidigare påpekade faran ligger nu däri att, fastän den först lämnade anvisningen otvetydigt visar hän på upprätthållande av status quo i beskattningsavseende, såväl den i tredje stycket lämnade utlägg-

ningen av den närmare innebörden av denna anvisning som exemplifieringen i fjärde stycket kan komma att uppfattas såsom *restriktioner*, ägnade och avsedda att i jämförelse med vad nu gäller *skärpa* industriens beskattning. Såsom bevillningspliktigt och därmed kommunalt skattpliktigt överskott räknas nu vad som återstår efter avdrag för hyresvärdet av i hela rörelsen använda fastigheter av annan fastighets natur ävensom för eventuellt underskott å en eller annan rörelsegren och detta *samfällda* överskott underkastas beskattning med tillämpning av antagna fördelningsgrunder. Gälla *särskilda* sådana för viss rörelsegren — så är ju redan under bestående ordning fallet beträffande kraftindustrien — går till fördelning för dennas vidkommande så stor del av överskottet, som efter av taxeringsmyndigheterna skälig prövad grund, merändels omsättningens storlek, belöper å rörelsegrenen i fråga.

I fortsättningen av tredje stycket säges nu, att ett inre sammanhang, sådant som integrationen innebär, »i allmänhet» framträder däri, att »ej allenast *driftsledningen* (kursiv. av mig) är *gemensam* (kursiv. av mig), utan även *gemensamhet* (kursiv. av mig) i verksamhetsart och i driftskostnader är förhanden» — samma kriterier således som möta redan i själva lagstadgandet, allenast med den ändringen, att där använda uttrycket »enhetlighet i verksamhetens art» här utbyts mot »gemensamhet i verksamhetens art», ett utbyte, som har sin naturliga förklaring däri, att anvisningarna ju här ha att utgå från förutsättningen av *flera* verksamhetsgrenar. Skulle här, uteslutande eller huvudsakligen, åsyftas den tekniska driftsledningen, måste den erinran göras, att denna »i allmänhet» icke är och enligt sakens natur icke heller *kan* vara gemensam. Ätminstone vid större industriella företag är denna ledning anförtrord åt respektive verkschefer, vilka hava att inom ramen för det av företagets chef uppgjorda produktionsprogrammet leda produktionen, en var vid det verk, där han är anställd. Frågor angående råvaruanskaffning, försäljningar, löner m. m. i allmänhet således frågor angående verkets ekonomi ankomma däremot icke på verkschefernas avgörande, utan avgöras av hela företagets chef, i vars hand den ekonomiska ledningen av samtliga rörelsegrenar är samlad. Här råder således gemensamhet över hela linjen, varav utan vidare följer, att de särskilda rörelsegrenarna icke utgöra ekonomiskt sett självständiga företag. Men med mindre de så äro, skola de icke heller, enligt vad i den senare delen av andra stycket av nu ifrågavarande punkt (punkt 3) uttryckligen sägs, behandlas såsom särskilda förvärvskällor i beskattningsavseende.

Gemensamhet i verksamhetsart förklaras vara förhanden, då verksamheten är av »fullt likartad» beskaffenhet *eller* — vilket i det föreliggande sammanhanget måste anses liktydigt med: om så ej är fallet — »då det är vanligt, att de olika slag av verksamhet, som i det särskilda fallet föreligga, drivas tillsammans». Tillägget av bestämningen »fullt» till »likartad» ger detta led av nu ifrågavarande kriterier en alldeles för snäv

avfattning — olika tillverkningsmetoder äro lika litet som olika produktionsstadier *fullt* likartade — och vad det andra ledet angår möjliggör ju den alltjämt fortskridande utvecklingen på industriens område med därav följande stegrad specialisering, att *hittills icke vanliga* former av integration kunna komma att i stor utsträckning föreligga.

Vad så till sist angår kriteriet: *gemensamhet i driftskostnader*, sådant detta begrepp skall enligt anvisningarna fattas, nämligen såsom utgifter, vilka »omedelbart avse själva driften» eller »de egentliga driftsutgifterna», fordras, att dylika utgifter, för att kunna anses såsom gemensamma, skola vara »med varandra så förbundna, att en uppdelning av dem på olika rörelsegrenarna praktiskt taget icke låter sig tillförlitligen utföras». Här-till må erinras, att ett så beskaffat intimt samband mellan utgifter, varom här är fråga, så långt ifrån att vara en allmän företeelse åtminstone inom den större industrien, tvärtom måste höra till sällsyntheterna och således snarare vara ett rent *undantag*. Ej endast de egentliga arbets- och förvaltningskostnaderna, utan ock kostnaderna för råvaruanskaffning, inköp av inventarier o. d. måste enligt sakens natur hållas i sär för respektive verk och göra så även. En sammanblandning skulle här i betänklig grad äventyra nödig reda i den samfällda ekonomiska ledningen och alldeles särskilt överskådligheten av de olika rörelsegrenarnas inbördes räntabilitet.

Beträffande *fjärde* punkten torde, i anslutning till det ovan anförda, där lämnad exemplifiering böra, till förekommande av eljest möjlig tvekan, fullständigas medelst ett påpekande av att också järn- och träförädling jämte kraftindustri, s. k. brukshandel m. m. kunna — nämligen i fall av integration — tillsammans drivas såsom ett enhetligt företag.

Med stöd av det anförda får jag hemställa, att riksdagen måtte besluta:

att § 18 mom. c. erhåller följande lydelse

c) rörelse: varje förvärvsverksamhet, som är att anse som självständig rörelse,

att i anvisningarna till § 18 punkt 3 så omredigeras, att huvudvikten lägges icke på större eller mindre gemensamhet i tekniskt hänseende utan på osjälvständighet i ekonomiskt hänseende

samt att i sista stycket bland exempel upptages även att järnverksrörelse ofta drives i sådant samband med skogsbruk, träförädling och kraftindustri, att integration föreligger.

Stockholm den 12 april 1928.

Gustaf Boman.