

**Nr 213.**

*Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till förordning om ändring i vissa delar av förordningen den 28 oktober 1910 om inkomst- och förmögenhetsskatt m. m.; given Stockholms slott den 18 mars 1921.*

Kungl. Maj:t vill härmed, under åberopande av bilagda utdrag av statsrådsprotokollet över finansärenden, föreslå riksdagen att antaga härvid fogade förslag till

*dels* förordning om ändring i vissa delar av förordningen den 28 oktober 1910 om inkomst- och förmögenhetsskatt;

*dels* förordning om ändring i vissa delar av förordningen sagda dag angående beviljning av fast egendom samt av inkomst;

*dels ock* förordning om ändring i vissa delar av förordningen samma dag om taxeringsmyndigheter och förfarandet vid taxering.

Under Hans Maj:ts

Min allernådigste Konungs och Herres frånvaro:

**GUSTAF ADOLF.**

*K. J. Beskow.*

## Förslag

till

**förordning om ändring i vissa delar av förordningen den 28 oktober 1910  
(nr 115) om inkomst- och förmögenhetsskatt.**

Härigenom förordnas, att 7 och 10 §§ i förordningen den 28 oktober 1910 om inkomst- och förmögenhetsskatt ävensom 3:o och 5:o av de vid samma förordning fogade särskilda anvisningar till ledning vid taxeringen skola i nedan angivna delar erhålla följande ändrade lydelse:

### 7 §.

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

3:o) till inkomst av arbete:

c) — — —

1) 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, dock efter avdrag av möjligen liden förlust å andra likartade affärer; samt

2) — — —.

### 10 §.

Skattskyldig äger vidare, i den mån avdrag icke verkställts på grund av bestämmelserna i 9 §, rätt till avdrag för:

sådan förlust å fast egendom eller verksamhet, som ej är att hänföra till kapitalförlust;

försäkringspremier — — —.

**Särskilda auvisningar till ledning vid taxeringen.**

---

3:o).

*Inkomst av rörelse eller yrke, icke yrkesmässig verksamhet och tillfälliga inkomster.*

7 § 3:o b) och c).

Härunder upptagas — — — därmed jämförliga rättigheter o. d. Såsom inkomst av *rörelse eller yrke* taxeras sådan inkomst, som erhålles genom utövande av en självständig och regelbunden förvärvsverksamhet, försåvitt inkomsten icke skall taxeras såsom inkomst av fast egendom. Hit hör t. ex. en näringsidkares vinst vid avyttring av sådana föremål, som han för i handel eller tillverkar (varor och produkter.) Om en näringsidkare avyttrar andra föremål (t. ex. i rörelsen använda inventarier) eller om någon, som icke yrkesmässigt driver näring, avyttrar honom tillhörig egendom, anses den vinst, som härigenom för honom kan uppkomma, icke såsom inkomst av rörelse eller yrke, utan såsom *realisationsvinst*, vilken endast under de i 7 § 3:o c) 1) angivna förutsättningarna beskattas såsom inkomst.

Exempel: Ett bolag, som har till ändamål att driva handel med fastigheter, taxeras såsom för inkomst av rörelse eller yrke för den vinst, som uppstår vid avyttring av någon bolagets fastighet, under det att ett industribolag, som avyttrar någon för bolagets industriella verksamhet avsedd fast egendom, icke skall för därvid erhållen vinst taxeras såsom för inkomst av rörelse. Huruvida i sistnämnda fall vinsten är skattepliktig såsom *realisationsvinst*, avgöres med hänsyn till bestämmelserna i 7 § 3:o c) 1). Om ett rederibolag har till uppgift icke blott att driva rederirörelse i egentlig mening, det vill säga idka sjöfart med bolagets egna eller förhyrda fartyg, utan därjämte att yrkesmässigt köpa och sälja, med andra ord driva handel med, fartyg, skall vinst, som för bolaget må uppkomma vid avyttring av fartyg, taxeras såsom inkomst av rörelse eller yrke. Om ägaren av ett skeppsvarv, i avbidan på därstädes byggda fartygs försäljning, för egen räkning driver sjöfart med samma fartyg, skall likaledes vinst vid avyttring av sådant fartyg taxeras såsom inkomst av rörelse eller yrke. Har däremot ett rederibolag icke till uppgift att vid sidan av sin rederirörelse driva handel med fartyg och driver det icke heller sådan handelsrörelse, skall den vinst, som för bolaget må uppkomma vid avyttring av något bolagets fartyg, icke

taxeras såsom inkomst av rörelse eller yrke utan anses såsom realisationsvinst, som beskattas såsom inkomst endast under de i 7 § 3:o c) 1) angivna förutsättningarna. Enbart den omständigheten, att försäljning av fartyg understundom förekommer inom ett rederibolags rörelse, får ej anses såsom tillräcklig anledning att antaga, att bolaget driver handel med fartyg.

Kapital, som utfaller på grund av *försäkring* av varor och produkter i skattskyldigs näring, skall tagas i betraktande vid rörelseinkomstens uppskattning såsom annan för varor och produkter erlagd valuta. Likaså skall i inkomst av rörelse eller yrke inräknas vad näringsidkare uppburit på grund av försäkring mot utebliven inkomst och dylikt i hans rörelse eller yrke. Däremot skall uppburen försäkringssumma för andra föremål, t. ex. i rörelse använda byggnader och inventarier eller personlig egendom, icke taxeras såsom inkomst vare sig av rörelse eller yrke eller eljest.

Till inkomst av rörelse eller yrke — — —.

5:o)

*Vissa avdrag vid inkomstens uppskattning.*

Avdrag är medgivet:

1) — — — under 1:o) här ovan är stadgat.

Såsom behållen årsinkomst av viss inkomstkälla anses det överskott av intäkter, som återstår efter avdrag av dels här ovan omfördälda omkostnader, dels även de förluster, som uppstått i verksamheten och som icke äro att anse såsom kapitalförluster. Huruvida förlust är att anse såsom minskning i årsinkomsten eller såsom kapitalförlust, pröve beskattningsmyndigheterna efter verksamhetens och förlustens beskaffenhet.

I allmänhet gäller, att förlust är att anse såsom minskning i årsinkomsten, när förlusten oavsett dess storlek prövas vara av sådan art, att man i den verksamhet, varom fråga är, har att räkna med förluster av detta slag. Så t. ex. skall såsom kapitalförlust *icke* anses:

en näringsidkares förlust genom prisfall å eller förstöring av varulager, tillverkningar, lager av råvaror, förbrukningsartiklar och dylikt;

en näringsidkares förlust å utestående fordringar för försålda varor och tillverkningar eller för utfört arbete i hans rörelse eller yrke;

ett bankbolags förlust genom belåning av förfalskade lånehandlingar;

en bankkassörs eller annan kassaförvaltares förlust genom felräkning vid in- eller utbetalning av penningar, som han på grund av sin befattning omhänderhar.

Har skattskyldig under året verkställt två eller flera icke yrkesmässiga avyttringar av fast eller lös egendom, skola avyttringarna, om och i den mån den avyttrade egendomen förvärvats på sätt och inom tid, som angives i 7 § 3:o c) 1), i beskattningshänseende räknas såsom en enda inkomstkälla, och skall sålunda förlust, som uppkommit vid en dylik avyttring, avräknas från tilläventyrs uppkommen vinst å de andra avyttringarna.

Vidare må avdrag ske

2) — — — får icke avdragas.

Därest inkomstkällan *icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom* i sin helhet visar förlust, är denna att anse såsom kapitalförlust och får icke avdragas från skattskyldigs inkomst av annan inkomstkälla eller från hans sammanräknade inkomst.

Denna förordning träder i kraft dagen efter den, då förordningen, enligt därå meddelad uppgift, av trycket utkommit i Svensk författningssamling, och skall tillämpas även i avseende å 1921 års taxering, skolande förty prövningsnämnd företaga de ändringar i taxeringsnämnds beslut, som därav må föranledas.

## Förslag

till

**förordning om ändring i vissa delar av förordningen den 28 oktober 1910  
(nr 116) angående bevilning av fast egendom samt av inkomst.**

Häri genom förordnas, att 9 § 3 mom. och 11 § 2 mom. i förordningen den 28 oktober 1910 angående bevilning av fast egendom samt av inkomst ävensom 3, 4, 9, 10 och 11 §§ av de vid samma förordning fogade särskilda anvisningar till ledning vid taxeringen skola i nedan angivna delar hava följande ändrade lydelse, skolandet 12 § av sagda anvisningar utgå:

9 § 3 mom.

Till inkomst av *arbete* räknas:

c) — — —

1:o) 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, dock efter avdrag av möjligen liden förlust å andra likartade affärer; samt

2:o) — — —

11 § 2 mom.

Däremot *må avdrag ske*:

2:o) vid beräkning av inkomst utav arbete:

a) för det genom fastighetsbevilning beskattade, hyresvärdet motsvarande belopp av fem för hundra av taxeringsvärdet å fastighet, som av ägaren begagnats till utövande av sådan verksamhet, varom i 9 § 3 mom. a) sägs;

b) — — —

4:o) — — —

b) sådan förlust å fast egendom eller verksamhet, som ej är att hänföra till kapitalförlust;

c) — — —

### Särskilda anvisningar till ledning vid taxeringen.

#### Uppskattning av inkomst av fast egendom.

#### 3 §.

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. 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.

2:o) Avdrag för värdeminskning å byggnader genom slitning är icke tillåtet.

3:o) Äger eller brukar skattskyldig jordbruksfastighet inom skilda kommuner — — —

## Uppskattning av inkomst av rörelse m. m.

## 4 §.

De i 3:o av anvisningarna — — — motsvarande inkomsters taxering till bevillning, dock med följande undantag. 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 löpande 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.

I övrigt skall vid bevillningstaxeringen — — —

## Allmänna föreskrifter.

## 9 §.

Lika lydande med förutvarande 10 §.

## 10 §.

Lika lydande med förutvarande 11 §.

## Efterbeskattning.

## 11 §.

Lika lydande med förutvarande 12 §.

Denna förordning träder i kraft dagen efter den, då förordningen, enligt därå meddelad uppgift, av trycket utkommit i Svensk författningssamling, och skall tillämpas även i avseende å 1921 års taxering, skollande förty prövningsnämnd företaga de ändringar i taxeringsnämnds beslut, som därav må föranledas.



## Förslag

till

**förordning om ändring i vissa delar av förordningen den 28 oktober 1910  
(nr 117) om taxeringsmyndigheter och förfarandet vid taxering.**

Härigenom förordnas, att 20 §, 49 § 1 mom., 50 § och 57 § 2 mom. i förordningen den 28 oktober 1910 om taxeringsmyndigheter och förfarandet vid taxering ävensom det vid samma förordning fogade formulär nr 1 skola i nedan angivna delar hava följande ändrade lydelse:

### 20 §.

Har någon i deklaration eller annan uppgift eller upplysning, som av honom avgivits till ledning vid taxering, mot bättre vetande lämnat oriktigt meddelande, som är ägnat att leda till frihet från taxering eller till för låg taxering, böte, om det oriktiga meddelandet föranlett, att skattskyldig icke blivit taxerad eller blivit för lågt taxerad, högst fem gånger det skattebelopp, som genom det svikliga förfarandet undandragits, och i annat fall högst fem gånger det skattebelopp, som skulle hava undandragits, därest det oriktiga meddelandet blivit vid taxeringen följt.

Har det oriktiga meddelandet icke lämnats mot bättre vetande, men har den, som lämnat meddelandet, vid dess avgivande gjort sig skyldig till grov vårdslöshet, vare straffet böter, högst två gånger det skattebelopp, som undandragits eller skulle hava undandragits genom det oriktiga meddelandet.

Straff för förseelse, varom i denna paragraf sägs, inträder icke, därest den skyldige, innan taxeringsnämnden avslutat sitt arbete för året, av egen drift beriktigat det oriktiga meddelandet.

*Bihang till riksdagens protokoll 1921. 1 saml. 180 häft. (Nr 213.)*

## 49 § 1 mom.

Över prövningsnämnds — — — av den skattskyldige påyrkats, samt c) om hans deklaration eller i fråga om bevillningstaxeringen uppgift, som omförmäles i 16 §, icke blivit av taxeringsnämnden följd, utan att underrättelse, som i 23 § 2 mom. föreskrives, kommit den skattskyldige till handa i Stockholm före den 1 augusti och annorstädes före den 15 juni.

I det under a) — — —

## 50 §.

Den, som taxerats — — — eller inkomsten skattskyldig, den, som mot innehållet i av honom uti stadgad ordning avlämnad behörig deklaration eller uppgift, varom förmäles i 16 §, blivit taxerad till inkomst- och förmögenhetsskatt eller bevillning, utan att underrättelse, varom i 23 § 2 mom. föreskrives, kommit honom till handa före den 1 december,

den, som utan att vara uppgiftspliktig blivit taxerad till inkomst- och förmögenhetsskatt eller till bevillning för inkomst, så ock den, som efterbeskattats — — —

## 57 § 2 mom.

Den, som icke åtnöjes med Kungl. Maj:ts befallningshavandes beslut, varigenom han på grund av ovan åberopade stadganden blivit fälld till böter, äger att, med iakttagande av vad i allmänhet är stadgat angående dylika besluts överklagande, över det meddelade beslutet anföra besvär hos kammarrätten. Besvären skola före klockan tolv å trettionde dagen efter erhållen del av beslutet eller, om då är helgdag, å nästa söckendag därefter ingivas till Kungl. Maj:ts befallningshavande, vid påföljd, om den tid försittes, att besvären icke varda upptagna till prövning; dock må icke den omständigheten, att besvären i stället för till sistnämnda myndighet ingivits eller insänts till kammarrätten, utgöra hinder för deras upptagande till prövning, därest besvären dit inkommit före utgången av här ovan stadgade besvärstid. I sådant fall skola besvären av kammarrätten omedelbart överlämnas till vederbörande befallningshavande.

Sedan besvären inkommit till Kungl. Maj:ts befallningshavande, förfares med ärendet i enahanda ordning, som i 49 § 2 mom. stadgas.

Denna förordning träder i kraft dagen efter den, då förordningen, enligt därå meddelad uppgift, från trycket utkommit i Svensk författningssamling.

## Deklarationsblankett nr 1.

**Deklaration om inkomst och förmögenhet,**  
att avlämnas år 19... av:

**Särskild uppgift av inländskt aktiebolag och solidariskt bankbolag** (se 8).

Bolagets kapital eller, om detsamma undergått förändring, dess medelstorlek under året utgjorde ..... kr., och utgör alltså bolagets deklarerade inkomst ..... procent av kapitalet.

**Bilaga till C II.**

Särskild bilaga lämnas för varje företag. Denna sida av bilagan användes av näringsidkare, som föra handelsböcker.

Inkomst av rörelse eller yrke.

Uppgift om inkomst av fast egendom lämnas å bilaga till A I.

	Kronor	öre
<b>Nettovinst</b> enligt bilagda räkenskapsutdrag (se 32) .....		
<i>Tillkommer:</i>		
2. Sammanlagda beloppet av i räkenskapen gjorda avskrivningar för värdeminskning och för förlust å fordringar .....		kr.
<i>Avgår:</i>		
5. Värdeminskning å driftsinventarier (se 34):		
..... % å kr. .... = kr. ....		
..... % å kr. .... = » ..... kr. ....		
Anskaffningsvärdet å de vid årets början befintliga driftsinventarierna utgjorde .....		kr. ....
Anskaffningsvärdet å under året inköpta driftsinventarier utgjorde .....		" .....
Driftsinventariernas bokförda värde		
vid årets början .....		" .....
" " slut.....		" .....
utgjorde .....		" .....
6. Värdeminskning å andra för stadigvarande bruk avsedda tillgångar (gruva, rätt till stenbrott, patent-rätt etc.) (se 35).....		kr. ....
7. Avskrivningar för lidna förluster å fordringar (se 36) .....		" .....
8. I nettovinsten ingående inkomst av kapital, som uppgives under B i deklarationsformuläret .....		" .....
9. I nettovinsten ingående saluvärde av skog och andra produkter eller råämnen från egen fastighet, som ördlats eller förbrukats i företaget, ävensom annan i nettovinsten ingående inkomst av fast egendom, som uppgives under A i deklarationsformuläret (se 19).....		" .....
10. Eljest bokförd, ej skattepliktig eller ej som inkomst av rörelse eller yrke skattepliktig vinst.....		" .....
<b>Återstående inkomst</b> (införes under C II i dekl.)		

## Anvisningar för deklarationsblankettens ifyllande.

6. Såsom realisationsvinst — — — mindre än fem år. Visar denna inkomstkälla i sin helhet underskott, utföres *noll* och underskottet får *icke* avräknas från annan inkomst eller såsom förlust under allmänna avdrag.

11. Avdrag för förlust — — — förlusten beräknats. Förlust å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom får *icke* avdragas här, utan avräknas vid uppgivandet av inkomst under C III a).

32. Nettovinsten uppgives — — — rörelse eller yrke. Dylig intäkt avdrages under 8, 9 eller 10 i förevarande bilaga och redovisas — — — D i deklARATIONEN.

*Utdrag av protokollet över finansärenden, hållet inför Hans Kungl. Höghet Kronprinsen-Regenten i statsrådet å Stockholms slott den 18 mars 1921.*

Närvarande:

Statsministern VON SYDOW, ministern för utrikes ärendena greve WRANGEL, statsråden ERICSSON, DAHLBERG, MURRAY, ELMQUIST, MALM, BERGQVIST, HAMMARSKJÖLD, EKEBERG, HANSSON, BESKOW.

---

Chefen för finansdepartementet, statsrådet Beskow, anförde härefter:

I november 1920 uppdrog dåvarande chefen för finansdepartementet åt de sakkunniga, vilka enligt Kungl. Maj:ts beslut den 28 juni 1918 tillkallats för att inom departementet biträda vid revision av lagstiftningen rörande den direkta beskattningen till staten, att till utredning upptaga frågan om en ändring av gällande bestämmelser om beskattning av realisations- och konjunkturvinster i syfte att undanröja vissa olägenheter av den nuvarande lagstiftningens oklarhet. Sedan därefter jämlikt av Kungl. Maj:t den 25 september 1920 lämnat bemyndigande f. d. professorn D. Davidson den 13 november 1920 tillkallats att jämte de förut tillkallade sakkunniga biträda vid förutnämnda revision av skattelagstiftningen, hava de sakkunniga den 31 januari 1921 avlämnat utlåtande jämte förslag till förordningar om vissa ändringar i förordningen den 28 oktober 1910 om inkomst- och förmögenhetsskatt och i förordningen samma dag om beviljning av fast egendom samt av inkomst ävensom förslag till förordning om ändrad lydelse av det vid förordningen om taxeringsmyndigheter och förfarandet vid taxering fogade formulär nr 1, vilket utlåtande torde få såsom bilaga bifogas detta protokoll (bilaga 1). Över dessa förslag har kammarrätten den 17 nästlidne februari avgivit infordrat utlåtande.

I anledning av anmärkningar, som statskontoret och kammarätten framställt uti ett den 21 augusti 1920 av dem gemensamt avgivet utlåtande över det av 1920 års riksdag antagna förslag till ändring i vissa delar av förordningen den 28 oktober 1910 om taxeringsmyndigheter och förfarandet vid taxering, har vidare inom departementet utarbetats förslag till ändrad lydelse av 49 § 1 mom. och 50 § i nämnda förordning, och har kammarrätten den 3 mars 1921 avgivit infordrat utlåtande över

sagda förslag. Kammarrättens utlåtande ävensom utdrag ur kammarrättens protokoll, upptagande de i kammarrätten uttalade avvikande meningar torde få såsom bilagor åtfölja detta protokoll (Bilagor 2 och 3).

Slutligen har inom finansdepartementet utarbetats förslag till ändrad lydelse av 20 § i sistnämnda förordning, över vilket förslag kammarrätten den 10 innevarande månad avgivit utlåtande.

På grundval av de förslag, vilka jag nu omuämnt, har därefter inom departementet utarbetats förslag till förordningar om ändring i vissa delar av förordningarna om inkomst- och förmögenhetsskatt, angående beviljning av fast egendom samt av inkomst ävensom om taxeringsmyndigheter och förfarandet vid taxering, vilka förslag jag anhåller att nu få för Kungl. Maj:t anmäla.

### Förordningen om inkomst- och förmögenhetsskatt.

#### *Avgränsning mot varandra av begreppen inkomst av rörelse eller yrke samt inkomst av realisationsaffär.*

*Nuvarande bestämmelser.*

Enligt 7 § 3:o c) i förordningen om inkomst- och förmögenhetsskatt i dess ursprungliga lydelse skulle såsom inkomst anses, bland annat, vinster av tillfällig natur, därunder inbegripen vinst å icke yrkesmässig avyttring å 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, dock efter avdrag av möjligen liden förlust å andra likartade affärer. Vinst å icke yrkesmässig avyttring eller realisationsaffär beskattades sålunda såsom inkomst endast under förutsättning, att den avyttrade egendomen förvärvats på visst sätt och under viss kortare tid varit i säljarens ägo. Vid uppgivande av vinsten fick avdrag ske för förlust å annan likartad affär, men däremot fick dylik förlust icke avdragas från annan den skattskyldiges inkomst. Detta förbud mot avdrag för förlust å realisationsaffär, vilket förbud torde hava grundats därpå, att dylik förlust ansågs såsom kapitalförlust, stadgades icke direkt i förordningen men framgick tydligt av anvisningarna till deklarationsformuläret.

Då det emellertid ansågs önskvärt, att i deklarationen erhålla specifikation av vinsterna å de särskilda avyttringarna, föreslogs i det av Kungl. Maj:t i proposition nr 400 till 1920 års riksdag framlagda förslag till nytt deklarationsformulär, att upplysning skulle lämnas om vinsten av varje särskild avyttring, och att förlust å icke yrkesmässig avyttring skulle få

avdragas under allmänna avdrag i stället för att såsom förut avdragas direkt från vinsten av realisationsaffären. Då det icke var avsikten att utsträcka rätten till avdrag för förlust å realisationsaffärer, stadgades, att dylik förlust icke fick avdragas till högre belopp än som motsvarade deklarerad realisationsvinst. Detta nödvändiggjorde en formell ändring i inkomstskatteförordningen, och i anledning härav föreslogs, att i 7 § 3:o c) orden »dock efter avdrag av möjligen liden förlust å andra likartade affärer» skulle utgå samt att i 10 § efter orden »sådan förlust å fast egendom eller verksamhet, som ej är att hänföra till kapitalförlust» skulle tilläggas »dock att avdrag för förlust å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom ej får ske till högre belopp än som motsvarar den skattskyldiges inkomst av dylik avyttring». I denna del antogs Kungl. Maj:ts förslag av riksdagen, men däremot vann förslaget om specifikation av realisationsvinster icke riksdagens bifall.

I motsats till vad sålunda är fallet beträffande vinst och förlust å realisationsaffär, gäller i fråga om vinst och förlust å yrkesmässig avyttring, att vinst å dylik avyttring beskattas såsom inkomst oberoende av sättet och tiden för det avyttrade föremålets förvärvande, samt att förlust å en yrkesmässig avyttring får avdragas icke blott vid beräkningen av inkomsten av rörelsen ifråga utan, om rörelsen i dess helhet går med förlust, även från varje annan inkomst utan någon inskränkning.

Dessa förhållanden medföra, att det för en riktig beräkning av en skattskyldigs skattepliktiga inkomst kan vara av mycket stor betydelse att avgöra, huruvida en viss vinst är att anse såsom inkomst av rörelse eller såsom vinst å en icke yrkesmässig avyttring, liksom ock att fastslå, huruvida en förlust skall betraktas såsom förlust å rörelse eller såsom förlust å en icke yrkesmässig avyttring. Detta oaktat finnas i skattelagstiftningen icke meddelade några regler till ledning för bedömandet, när en avyttring skall anses såsom yrkesmässig och vinsten av densamma sålunda taxeras såsom inkomst av rörelse eller yrke och när detta icke bör vara fallet.

De sakkunniga hava ansett, att denna brist på uttryckliga stadganden i förevarande avseenden medfört avsevärda olägenheter, och för den skull föreslagit, att i 3:o av de särskilda anvisningarna vid inkomstskatteförordningen skulle intagas vissa bestämmelser till ledning vid bedömandet, huruvida en vinst å avyttring av fast eller lös egendom skall anses såsom inkomst av rörelse eller yrke eller såsom realisationsvinst. De sakkunniga hava i sådant avseende föreslagit, att såsom in-

*Inkomst-  
skattesak-  
kunniga.*

komst av rörelse eller yrke skall taxeras sådan inkomst, som erhålles genom utövande av en självständig och regelbunden förvärvsverksamhet, försåvitt inkomsten icke skall taxeras såsom inkomst av fast egendom, samt att i överensstämmelse härmed en näringsidkares vinst på avyttring av föremål, som han för i handel eller tillverkar, skall taxeras såsom inkomst av rörelse eller yrke, varemot såsom realisationsvinst skall anses en näringsidkares vinst å avyttring av andra föremål eller den vinst, som vid avyttring uppstår för annan än den, som yrkesmässigt driver näring.

I sitt utlåtande hava de sakkunniga till en början påpekat, att bristen på uttryckliga regler i förevarande avseende lett till en vacklande praxis i beskattningsmål. Enligt äldre praxis hade sålunda såsom beskattningsbar inkomst icke ansetts vinst å försäljning av tomter, som inköpts för att användas till tomtplats för ett aktiebolags verkstäder, liksom ej heller gottgörelse för överlåtelse av en handelsrörelse, och i överensstämmelse härmed hade ett rederibolag förklarats ej äga avdraga förlust genom försäljning av en bolagets ångare. I motsats härtill hade i utslag, som meddelats åren 1919 och 1920, regeringsrätten förklarat, att ett rederibolags vinst å försäljningen av ett bolagets fartyg måste anses hänförlig till inkomst av rörelse eller yrke.

Sedan sakkunniga erinrat om, att riksdagen i skrivelse år 1916 anhållit om utredning beträffande beskattning av vinst vid försäljning av fartyg eller lotter i fartyg även för det fall, att säljarna innehaft fartygen eller lotterna i fem år eller däröver — vilket enligt de sakkunnigas åsikt tydde därpå, att riksdagen ansett, att rederiers vinst genom försäljning av fartyg icke kunde enligt gällande lagstiftning beskattas i annan ordning än den, som gällde i fråga om realisationsvinst — anförde de sakkunniga i huvudsak följande: Det i riksdagens skrivelse väckta spörsmålet vore mycket komplicerat och vittomfattande och eu omläggning av beskattningen av realisationsvinster borde omfatta icke blott realisationsvinster vid försäljning av fartyg, utan även realisationsvinster av alla andra slag. Frågans slutliga lösning påkallade en omfattande revision av samtliga därmed sammanhängande bestämmelser, i det att en utvidgning av inkomstbegreppet ovillkorligen borde medföra en motsvarande rätt till avdrag för åtskilliga förluster, vilka nu betraktades såsom kapitalförluster, varjämte bestämmelserna om rätt till avdrag för värdeminskning med flera bestämmelser i samband härmed borde underkastas revision. En dylik omfattande utredning hade dock icke kunnat medhinnas på den korta tid, som stått de sakkunniga till buds, men de sakkunniga ville dock framlägga förslag till ett provisoriskt reglerande



av skatteplikten i fråga om sådan vinst genom realisation av vissa tillgångar, som genom den omförmälda nya praxis börjat tagas till beskattning såsom inkomst av rörelse. Utan att taga ställning till frågan, huruvida vid en slutlig lösning av hithörande frågor denna nya praxis borde befästas genom uttryckliga bestämmelser i lagstiftningsväg, ville nämligen de sakkunniga såsom sin mening uttala, att ur rent praktisk synpunkt den nuvarande tidpunkten icke syntes lämplig för fortsättande på den väg, varpå regeringsrätten slagit in. Redan vid den beskattning av realisationsvinster, som på grund av skatteförordningens uttryckliga bestämmelser kunde ifrågakomma, hade det icke kunnat undgås, att såsom inkomst beskattats vinster, som endast varit nominella, i det att det belopp, varmed försäljningssumman överstigit inköpssumman, i många fall blott utgjort kompensation för det vid tiden för försäljningen rådande lägre penningvärdet. Att under sådana förhållanden ytterligare utvidga beskattningen av realisationsvinster så, att den komme att omfatta även avyttring av egendom, som varit i säljarens ägo längre tid än fem respektive tio år, innan i lagstiftningen på något sätt sörjts för, att de nominella vinsterna vid taxeringen bleve reducerade till verkliga vinster, skulle leda till ett ökat antal orättvisor i beskattningen. Å andra sidan kunde jämväl vid en framtida stegring av penningvärdet den i praxis nu införda tillämpningen leda till icke önskvärda konsekvenser. Om nämligen vinst vid försäljning av fartyg och inventarier i ett företag beskattades såsom inkomst av den rörelse, som företaget dreve, måste detta logiskt medföra den konsekvensen, att förlust vid liknande realisation betraktades såsom affärsförlust och sålunda finge avräknas från rörelsevinsten eller från annan inkomst. Under förutsättning av en dylik stegring av penningvärdet vore det all sannolikhet för, att i en mängd fall, då fartyg eller annan i rörelse använd egendom avyttrades, å realisationen komme att uppstå icke vinst utan förlust, även den endast nominell, men ändock i likhet med vinsten å dylika transaktioner, där sådan uppkomme, bokföringsmässigt beräknad till sitt skenbara belopp och sålunda ledande till en oberättigad minskning av den skattepliktiga inkomsten. Den praxis, varom här vore fråga, kunde således, om den ock i vissa fall lände statskassan till fördel, i andra fall leda till ett motsatt resultat. Att detta senare i den närmaste framtiden torde bliva förhållandet i vida större utsträckning än det förra och att de statsfinansiella verkningarna av en fortsatt, logiskt fullföljd tillämpning av här omförmälda praxis komme att minska statens skatteinkomst särskilt från rederinäringen syntes mer än sannolikt.

Kammarrätten.

I sitt utlåtande en 17 februari 1921 har kammarrätten ifråga om de sakkunnigas förslag i denna del yttrat: De sakkunniga hade utgått däriifrån, att våra nu gällande beskattningslagar under begreppet inkomst av rörelse och yrke innefattade allenast sådan intäkt, som fölle inom ramen av den verksamhet, som rörelsen eller yrket avsåge, det ville säga vinst av den yrkesmässiga verksamheten, men däremot icke sådan vinst, som kunde uppkomma vid en tillfällig, till den yrkesmässiga verksamheten icke hörande avyttring av fast eller lös egendom, även om denna egendom varit använd i rörelsen eller yrket. I fråga om vinst å sådan tillfällig avyttring av egendom (realisationsvinst) gällde i beskattningsavseende särskilda regler, som väsentligen ginge ut därpå, att vinsten beskattades allenast om egendomen varit i säljarens hand under kortare tid än tio år för fast och fem år för lös egendom. I sammanhang härmed gällde, att förlust å dylik avyttring (realisationsförlust) icke finge avdragas från inkomst av annan inkomstkälla eller i annat fall än att, om avyttringen medfört vinst i stället för förlust, vinsten skolat beskattas. Med denna uppfattning av gällande lagars innebörd innebure det remitterade förslaget i stort sett allenast ett förtydligande av lagstiftningen, som visat sig behövt till följd av vissa under senare tid meddelade utslag i beskattningsmål. Kammarrätten delade de sakkunnigas uppfattning av vad gällande skatteförfattningar finge anses innehålla i ovanberörda ämne och hade alltså intet att erinra mot det förtydligande av gällande bestämmelser härutinnan, som i avbidan på en fullständig och genomgående revision av inkomstskattelagstiftningen vore med det remitterade förslaget åsyftat. I fråga om förslagets avfattning ville kammarrätten framhålla, att första punkten i det föreslagna tillägget till 3:o i anvisningarna till skatteförordningen borde fullständigast sålunda: »Såsom inkomst — — — inkomst av fast egendom eller inkomst av arbetsanställning eller tjänst.»

Departementschefen.

Jag delar den av de sakkunniga och kammarrätten uttalade åsikt rörande lämpligheten att införa bestämmelser för att närmare mot varandra avgränsa begreppen inkomst av rörelse eller yrke samt inkomst av icke yrkesmässig avyttring; och anser jag, att, på sätt de sakkunniga föreslagit, en dylik avgränsning bör ske efter den principen, att vinst, som en näringsidkare förvärvar genom avyttring av föremål, som han icke för i handel eller tillverkar, icke hänföres till inkomst av rörelse eller yrke utan till realisationsvinst, och detta även om de avyttrade föremålen använts i rörelsen eller yrket. Denna princip synes stå i god överensstämmelse med den nuvarande skattelagstiftningen i övrigt och

vara ägnad att i tider med växlande penningvärde, sådana som de nuvarande, befordra rättvisa och billighet vid beskattningen. Att hänföra vinst av berörda art till inkomst av rörelse eller yrke torde för övrigt icke medföra ur statsfinansiell synpunkt enbart gynnsamma konsekvenser. Om vinsten å dylika avyttringar skall hänföras till inkomst av rörelse eller yrke, måste följdriktigt förlust å liknande transaktion betraktas såsom förlust i rörelse eller yrke och sålunda utan inskränkning få avdragas från den skattskyldiges inkomst. Med nuvarande depression å affärlivets område kan man vänta, att dylika förluster i stor utsträckning komma att uppstå, och detta skulle, om avdrag för förlusterna medgäves, i själva verket komma att medföra minskning av statens inkomster. Man kunde rent av befara, att fartyg och andra inventarier i vissa fall skulle komma att realiserars enbart i avsikt att därigenom konstatera en förlust, som skulle få avdragas vid taxeringen.

Den av kammarrätten framställda anmärkningen, att i författningen borde uttryckligt angivas, att inkomst av en självständig och regelbunden förvärvsverksamhet icke skall taxeras såsom inkomst av rörelse eller yrke, därest den bör taxeras såsom inkomst av arbetsanställning eller tjänst, synes mig knappast böra föranleda ändring i de sakkunnigas förslag, då inkomst av arbetsanställning eller tjänst icke lär kunna anses såsom inkomst av en *självständig* förvärvsverksamhet.

*Skattskyldighet för kapital, som utbetalas på grund av försäkring.*

Inkomstskattesakkunnigas förslag upptager vidare bestämmelser angående beskattning av kapital, som utfaller på grund av försäkringsavtal. Enligt detta förslag skall till inkomst av rörelse eller yrke hänföras försäkringssumma, som näringsidkare uppburit på grund av försäkring av varor och produkter i hans näring liksom på grund av försäkring mot utebliven inkomst och dylikt, varemot uppburen försäkringssumma för andra föremål icke skall taxeras såsom inkomst vare sig av rörelse eller yrke eller eljest.

*Inkomstskatte-  
sakkunniga.*

Rörande förslaget i denna del yttra de sakkunniga i sitt utlåtande, bland annat: I nära anslutning till frågan om beskattning av vinst vid avyttring av egendom stode frågan om och i vilken omfattning beskattning skulle ske av belopp, som på grund av försäkring av egendom uppbures, då egendomen förstörts genom brand, skeppsbrott eller eljest. I detta avseende innehölle vår skattelagstiftning inga uttryckliga bestämmelser. Principiellt sett torde man kunna utgå från den uppfattningen, att en försäkring av egendom i regel toges med det syftet för ögonen, att försäkringsbeloppet skulle hålla försäkringstagaren skadelös

för den förlust, som han lede genom den försäkrade egendomens förstöring, men icke i avsikt att bereda honom en vinst. Emellertid förekomme försäkringsavtal, som omfattade icke blott egendom såsom sådan, utan även skadestånd för utebliven vinst, till exempel beräknad handelsvinst å försäkrade varor och tillverkningar, ersättning för utfört arbete, frakt och så vidare. I sådana fall syntes en inkomstbeskattning av försäkringsbeloppet vara berättigad. I fråga om uppburen försäkringssumma för egendom, som förstörts, torde det vara i sin ordning, att dylik ersättning icke under några förhållanden vore att anse såsom inkomst i andra fall, än då vinst vid avyttring av sådan egendom vore att beskatta såsom inkomst. Men därutöver kunde ifrågasättas, huruvida en försäkringssumma för förstörd egendom borde beskattas såsom inkomst, annat än i det fall att, därest egendomen i stället blivit i vanlig ordning avyttrad, avyttringen varit att anse såsom yrkesmässig och vinsten av densamma således varit att beskatta såsom inkomst av rörelse eller yrke. Skulle åter vinsten varit att taxera såsom realisationsvinst, syntes anledning saknas att beskatta någon del av försäkringssumman såsom inkomst. Bestämmelserna om beskattning av realisationsvinst hade i första hand motiverats med avsikten att träffa vinsten å spekulationsaffärer, men i fråga om de lojala försäkringsavtalen föreläge från försäkringstagarens sida icke någon avsikt att spekulera i vinst genom den försäkrade egendomens förstöring, och den presumption, som motiverat beskattning av realisationsvinster, då avyttring skett efter viss kortare tids besittning av egendomen i fråga, kunde icke åberopas såsom skäl för beskattning av försäkringssumma. Uti ett utlåtande, som kommerskollegium och kammarrätten den 26 oktober 1917 gemensamt avgivit över en av Sveriges redareförening gjord framställning om ändring i viss riktning av gällande bestämmelser angående beskattning av assuransvinst, hade också ämbetsverken, bland annat, såsom sin åsikt uttalat, att enligt gällande bestämmelser assuranssumman för ett förlorat fartyg kunde bliva föremål för beskattning endast för så vitt och i den mån densamma motsvarade verklig vinst för fartygsägaren, varjämte ämbetsverken framhållit, att, då försäkringsavtal slötes i syfte, att fartygsägaren, om fartyget ginge förlorat, skulle kunna för assuranssumman skaffa ett annat fartyg, av själva försäkringsantalets natur syntes böra följa att vid redares taxering för vinst av ifrågavarande art fartygets bokföringsvärde, jämfört med försäkringssumman, borde anses grundläggande för beräkning av vinstens belopp endast för så vitt bokföringsvärdet motsvarade fartygets verkliga värde vid den tid, då fartyget förlorades. I motsättning mot den åsikt, nämnda ämbetsverk sålunda uttalat, hade regerings-

rätten uti ett den 21 maj 1920 meddelat utslag förklarar, att ägaren av ett fartyg, som minsprängts, skulle såsom för inkomst av rörelse och yrke taxeras för ett belopp, motsvarande skillnaden mellan det belopp, varför fartyget varit försäkrat, och fartygets bokförda värde. De skäl, som av de sakkunniga åberopats mot en fortsatt tillämpning av den praxis, varpå regeringsrätten slagit in genom att såsom inkomst av rörelse och yrke beskatta vinst vid försäljning av föremål, som ägaren icke förde i handel eller tillverkade, syntes fullt tillämpliga även i fråga om det senast omförmälda fallet. De sakkunniga hade således ansett, att en fortsatt fullföljd av den praxis, som kunde anses införd genom regeringsrättens nyssnämnda utslag, borde förhindras genom därför avpassad lagstiftning.

Kammarrätten har i sitt utlåtande mot förslaget i denna del icke gjort annan anmärkning, än att kammarrätten påpekat, att de åtta sista orden i sista punkten av den föreslagna bestämmelsen eller orden »vare sig av rörelse eller yrke eller eljest» kunde såsom obehövlige utgå.

*Kammarrätten.*

Därest, på sätt i det framlagda förslaget ifrågasättes, vinst å en avyttring av föremål, som en näringsidkare använder i sin rörelse, men som han icke för i handel eller tillverkar, icke skall anses såsom inkomst av rörelse eller yrke, bör tydligen ej heller det belopp, varmed uppuren försäkringssumma för samma slags föremål överstiger föremålens bokförda värde, taxeras såsom inkomst av rörelse eller yrke. Där emot kan det ifrågasättas, huruvida icke vinst, som uppstår genom att utfallen försäkringssumma för ett förstört föremål överstiger det belopp, för vilket föremålet förvärvats, bör beskattas för det fall, att, därest föremålet i stället försålts, den därvid uppkomna vinsten skolat beskattas såsom realisationsvinst. En dylik vinst måste emellertid, synes det mig, vara att hänföra till kapitalförvärv, och då det i nu förevarande fall icke kan sägas hava hos försäkringstagaren förelegat någon avsikt att genom försäkringsavtalet skaffa sig en vinst utan blott att hålla sig skadeslös för förlust genom förstöring av det försäkrade föremålet, synes det icke föreligga någon anledning att, såsom skett i fråga om realisationsvinster, genom införande av undantagsbestämmelser beskatta vinsten såsom inkomst. Jag har därför i det nu framlagda förslaget upptagit de sakkunnigas förslag i denna del. Vad angår den av kammarrätten mot förevarande stadgandes formulering framställda anmärkningen, kunde det kanske vara tillräckligt att stadga, att försäkringssumma för andra föremål än varor och produkter i skattskyldigs näring

*Departementsschefen.*

icke skall taxeras såsom inkomst, men, då ifrågavarande stycke i övrigt handlar om taxering av inkomst av rörelse eller yrke, kunde en dylik formulering möjligen föranleda den missuppfattningen, att försäkringssumma för dylik egendom visserligen icke finge taxeras såsom inkomst av rörelse eller yrke, men dock kunde taxeras såsom inkomst, till exempel såsom tillfällig vinst. För att förebygga en dylik missuppfattning torde det vara lämpligt att giva stadgandet den av de sakkunniga föreslagna formuleringen.

*Avdrag för förlust å realisationsaffär.*

Enligt den ursprungliga lydelsen av inkomstskatteförordningen skulle, såsom förut omnämnts, vinst å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom under vissa villkor beskattas såsom inkomst, dock efter avdrag av möjligen liden förlust å andra likartade affärer, och skulle i överensstämmelse härmed skattskyldig under C III a) i deklara-tionsformuläret uppgiva realisationsvinst efter avdrag för förlust under samma år å likartad affär. I proposition nr 400 till 1920 års riksdag föreslogs, att i deklARATIONEN skulle lämnas uppgift om vinsten å varje särskild realisationsaffär samt avdrag för förlust å dylik affär göras under allmänna avdrag, varjämte föreslogs härav betingade ändringar i 7 och 10 §§ inkomstskatteförordningen samt i anvisningarna till deklara-tionsformuläret. Riksdagen biföll sistnämnda ändringsförslag, men godtog icke den föreslagna specifikationen av realisationsvinst, utan skall liksom förut under C III a) uppgivas realisationsvinst efter avdrag för förlust å likartad affär. Härigenom har uppstått en motsägelse mellan deklara-tionsformuläret, å ena, samt anvisningarna till detsamma och inkomst-skatteförordningen, å andra sidan, något som bland annat, på sätt 1921 års riksdag i skrivelse den 11 februari, nr 45, påpekat, kan leda till dubbla förlustavdrag, i det att avdrag för förlust å realisationsaffär kan göras dels under C III a) vid uppgivande av realisationsvinsten dels ock under allmänna avdrag. Denna motsägelse synes enklast kunna hävas på det sätt, att i enlighet med de sakkunnigas av kammarrätten utan anmärkning lämnade förslag 7 och 10 §§ inkomstskatteförordningen återföras till sin förutvarande lydelse samt anvisningarna till deklara-tionsformuläret erhålla härav betingad ändrad lydelse.

I samband härmed torde, på sätt de sakkunniga föreslagit, i 5:o av anvisningarna till inkomstskatteförordningen inryckas uttryckliga be-

stämmelser *dels* att från skattepliktig realisationsvinst får avräknas förlust å realisationsaffär blott för det fall, att, därest vinst i stället uppstått, denna skolat taxeras såsom inkomst, *dels ock* att, om nu förevarande inkomstkälla i sin helhet visar underskott, detta underskott anses såsom kapitalförlust och på grund därav icke får avdragas från annan inkomst.

Kammarrätten har i detta sammanhang anført: Kammarrätten ville ej underlåta att påpeka en viss bristande överensstämmelse mellan inkomstskatteförordningen och därtill hörande anvisningar under 3:o) å ena sidan samt samma anvisningar under 5:o) och deklaraionsformuläret å den andra, ehuru väl denna inkongruens icke torde komma att i praktiken medföra någon större olägenhet. Enligt 7 § 3:o) c) 1) inkomstskatteförordningen skulle såsom inkomst upptagas vinster av tillfällig natur därunder inbegripen så kallad realisationsvinst å egendom, som allenast viss tid varit i säljarens ägo, och enligt anvisningarna 3:o) exemplifierades tillfälliga vinster och skattepliktiga intäkter, som ej borde hänföras under annan rubrik, såsom realisationsvinster, lotterivinster, inkomst av patent och därmed jämförliga rättigheter och dylikt. Detta gäve uppenbarligen anledning till den uppfattning, att samtliga nämnda intäkter skulle anses flutna ur en och samma inkomstkälla. Men enligt det föreslagna tillägget till anvisningarna 5:o) och deklaraionsformuläret skulle vinst å icke yrkesmässig avyttring av egendom (realisationsvinst) anses såsom en särskild inkomstkälla samt inkomst av tillfälliga uppdrag, royalté, lotterivinst med mera såsom en från realisationsvinst skild inkomstkälla. Detta hade, såsom ock i anvisningarna 5:o) uttryckligen angåves, sin betydelse därutinnan, att realisationsförlust icke finge avdragas från annan inkomstkälla än realisationsvinst, således icke från de övriga intäkter, som i skatteförordningen 7 § 3:o) c) 1) och anvisningarna 3:o) vore sammanförda med realisationsvinst.

Den av kammarrätten påpekade inkongruensen har redan tidigare förelegat mellan 7 § 3:o) c) 1) inkomstskatteförordningen och 3:o) i anvisningarna vid densamma, å ena, samt deklaraionsformuläret och anvisningarna till detta, å andra sidan, utan att, såvitt jag har mig bekant, därav i praktiken uppstått några olägenheter. På grund härav synes det mig knappast erforderligt att nu företaga några åtgärder för att häva berörda inkongruens, utan torde därmed kunna anstå till den revision av inkomstbegreppet i dess helhet, som torde komma att påbörjas inom en icke allt för avlägsen framtid.

*Kapitalförlust.*

*Inkomst-  
skattesak-  
kunniga.*

De sakkunniga hava slutligen framhållit behovet av fullständigare bestämmelser till ledning vid avgörandet, huruvida en förlust skall anses såsom förlust å realisationsaffär eller såsom förlust å annan verksamhet eller å fast egendom ävensom av bestämmelser, när annan förlust än realisationsförlust skall anses såsom kapitalförlust. Då dessa frågor emellertid vore beroende av lösningen av vissa andra frågor på inkomstbeskattningens område, hade de sakkunniga icke ansett sig kunna nu framlägga förslag till fullständiga bestämmelser i sådant avseende, utan inskränkt sig till att blott i ett avseende föreslå ändring i hit-hörande, nu gällande föreskrifter. Det i 9 § av anvisningarna till bevillningsförordningen intagna stadgandet, att frågan, huruvida en tillfälligt förlust skall anses såsom kapitalförlust eller icke, skall avgöras med hänsyn till, bland annat, rörelsens och förlustens storlek, vore enligt de sakkunnigas åsikt mindre tillfredsställande, då det måste anses stötande, att en mindre förlust i en affär finge avdragas, under det att en förlust av likartad beskaffenhet i en annan affär av samma slag icke finge avdragas, blott därför att förlusten varit stor i förhållande till rörelsens storlek. Enligt de sakkunnigas mening borde blott förlustens art men ej dess storlek vara avgörande för rätten till avdrag, och de sakkunniga ansåge fördenskull, att 9 § i anvisningarna till bevillningsförordningen måtte upphävas samt ändrade bestämmelser i förevarande avseende intagas i 5:o av anvisningarna till inkomstskatteförordningen, varigenom de på grund av stadgandet i 8 § av anvisningarna till bevillningsförordningen komme att gälla jämväl vid taxeringen till bevillning.

*Departements-  
chefen.*

Jämväl i denna del ansluter jag mig till de sakkunnigas förslag, vilket av kammarrätten lämnats utan anmärkning; och hava de av de sakkunniga föreslagna bestämmelserna upptagits i det nu framlagda förslaget.

**Bevillningsförordningen.***Med de föreslagna ändringarna i inkomstskatteförordningen  
sammanhängande ändringsförslag.*

De förslag till ändringar i inkomstskatteförordningen, för vilka jag förut redogjort, betinga vissa ändringar jämväl i bevillningsförord-



ningen, nämligen i 9 § 3 mom. samt i 11 § 2 mom. 4:o b), varjämte på sätt förut omnämnts 9 § av anvisningarna bör upphävas.

### *Övriga föreslagna ändringar.*

Under arbetet å en handledning för beskattningsnämnderna, vilken utarbetats inom finansdepartementet, har det visat sig, att de i bevillningsförordningen meddelade föreskrifterna rörande rätt till avdrag vid inkomstbevillningen för den del av inkomsten, som blivit genom fastighetsbevillning beskattad, erfordrade komplettering och förtydliganden i vissa avseenden. I anledning härav har inom departementet förslag utarbetats till ändrad lydelse av 11 § 2 mom. 2:o samt 3 och 4 §§ av anvisningarna.

#### *11 § 2 mom. 2:o).*

Enligt 5 § j) bevillningsförordningen är ägare av för allmän trafik avsedd eller upplåten kanal, järnväg, spårväg eller annan farväg, så ock allmän farled eller allmän flottled icke skyldig erlægga fastighetsbevillning för den mark, som av anläggningen upptages, ävensom för själva kanal- och vägbyggnaden, varunder jämväl inbegripas de till sagda kommunikationsanstalter hörande stationshus och övriga för driftens omedelbara behov ansedda anläggningar. Däremot skall fastighetsbevillning utgöras för sådana till nu nämnd kommunikationsanstalt hörande anläggningar, som icke äro avsedda för driftens omedelbara behov, t. ex. större verkstäder för en järnvägs behov. Vid beräkning av inkomst får jämlikt 11 § 1 mom. b) bevillningsförordningen avdrag icke ske för arrende- eller hyresvärde å sådan kanal, järnväg eller annan farväg, farled eller flottled tillhörande byggnad, som enligt 5 § är fri från bevillning. Härav skulle närmast kunna dragas den slutsatsen, att avdrag skulle vara tillåtet för hyresvärdet å till dylik kommunikationsanstalt hörande fastighet, för vilken bevillning skall erläggas, men i 11 § 2 mom. 2:o a) bevillningsförordningen stadgas, att vid beräkning av inkomst utav arbete avdrag får ske för det genom fastighetsbevillning beskattade, hyresvärdet motsvarande belopp av fem för hundra av taxeringsvärdet å fastighet, som av ägare begagnats till utövande av sådan verksamhet, varom i 9 § 3 mom. a) 1:o och 3:o sägs. Avdrag är sålunda icke medgivet med 5 procent av taxeringsvärdet å fastighet, som använts uti verksamhet, som avses i 9 § 3 mom. a) 2:o, eller med andra ord, för hyresvärdet å fastighet, som hör till kanal, järnväg, annan farled eller flottled, även

*Bihang till riksdagens protokoll 1921. 1 saml. 180 häft. (Nr 213.)* 4

om hyresvärdet beskattats genom fastighetsbevällning. Visserligen förut-sättes i 4 § av anvisningarna, att i inkomst av järnvägsdrift eller kanal-drift icke skall inräknas sådan inkomst, för vilken erlagts fastighets-bevällning, men en dylik uppdelning av inkomsten torde i många fall vara svår att åstadkomma. Då det icke torde vara avsett, att inkomst av kommunikationsanstalter av förevarande slag skall beskattas hårdare än annan inkomst, torde bevällningsförordningen böra ändras så, att avdrag medgives med 5 procent av taxeringsvärdet å sådan i rörelsen använd fastighet, för vilken fastighetsbevällning erlägges. Detta torde enklast kunna ske på det sätt, att i 11 § 2 mom. 2:o a) orden »sådan verksamhet, varom i 9 § 3 mom. a) 1:o och 3:o sägs», utbytas mot »sådan verksamhet, varom i 9 § 3 mom. a) sägs». Då förutsättning för avdrag är, att beloppet i fråga beskattats genom fastighetsbevällning, torde icke föreligga någon fara, att på grund av en dylik formulering avdrag skulle ske för hyresvärdet å fastighet, vilken enligt 5 § j) är fri från fastighetsbevällning, detta så mycket mindre som enligt 4 § 4 mom. taxeringsvärde icke skall åsättas dylik fastighet.

### *3 och 4 §§ i anvisningarna.*

Enligt bevällningsförordningen, sådan denna lydde, innan de vid 1920 års riksdag antagna ändringarna trädde i kraft, ägde skattskyldig, som i rörelse eller yrke använde egen fastighet, vid beräkning av sin inkomst av rörelsen eller yrket åtnjuta avdrag för det genom fastighetsbevällning beskattade belopp av fem för hundra av fastighetens taxeringsvärde. Ehuru uttryckliga bestämmelser härom saknades, beräknades detta avdrag i praxis å taxeringsvärdet året näst före det, då taxeringen skedde, något som lärer hava berott därpå, att avdraget ju avsåg att förekomma dubbelbeskattning av den del av föregående års inkomst, som ansågs redan beskattad genom den för sagda år erlagda fastighetsbevällningen.

Då genom de år 1920 skedda ändringarna i bevällningsförordningen skyldighet infördes att erlägga bevällning jämväl för inkomst av fast egendom, stadgades, att vid inkomstberäkningen avdrag skulle få ske för det genom fastighetsbevällning beskattade belopp av sex för hundra av taxeringsvärdet å jordbruksfastighet och fem för hundra av taxeringsvärdet å annan fastighet. Detta avdrag lärer, i likhet med vad som förut tillämpats vid beräkningen av inkomst av rörelse eller yrke, böra räknas å det taxeringsvärde, efter vilket fastighetsbevällning nästföregående år utgått, något som synes framgå redan därav, att avdraget

skall ske i deklARATIONEN, vilken avgives, innan nytaxering av fastigheten ägt rum.

En dylik tolkning av förevarande bestämmelser torde dock leda till icke avsedda konsekvenser ifråga om beskattningen av inkomst från fast egendom, för vilken fastighetsbevilning enligt förutvarande stadganden icke skolat utgå, eller från rörelse, i vilken använts tidigare icke bevillningspliktig fastighet. Detta torde hava sin största betydelse i fråga om beskattningen av statens inkomster. Då staten tidigare icke erlagt bevilning, skulle vid beräkning av statens inkomst t. ex. av dess skogar eller av vattenfallsstyrelsens verksamhet vid 1921 års taxering avdrag icke få ske, utan staten få betala *dels* fastighetsbevilning *dels ock* inkomstbevilning för hela inkomsten utan avdrag med 6 procent respektive 5 procent av fastigheternas taxeringsvärden. Samma blir förhållandet t. ex. vid beskattningen av en järnvägs inkomst, då järnvägen har en verkstad, för vilken förut icke skolat utgöras fastighetsbevilning, men vilken numera är underkastad dylik; detta under förutsättning att, på sätt här förut föreslagits avdrag får äga rum med 5 procent å taxeringsvärdet å fastighet, som använts uti verksamhet, varom i 9 § 3 mom. a) 2) sägs.

Det har givetvis icke varit avsikten, att förevarande bestämmelse skulle tolkas på nu angivet sätt, men för att förekomma en dylik tolkning torde det vara önskvärt att, på sätt i det nu framlagda förslaget skett, giva uttryckliga bestämmelser om rätt till avdrag jämväl för det fall, att inkomst förvärvats från fastighet, vilken nästföregående år icke varit underkastad fastighetsbevilning. Undantaget avser naturligtvis blott fastighet, vilken föregående år varit bevillningsfri, däremot icke bevillningspliktig fastighet, för vilken särskild bevilning icke utgått på den grund, att den varit en del av en större fastighet och förden skull särskilt taxeringsvärde ej varit den åsatt. Avdraget synes dock alltid böra beräknas å nästföregående års taxeringsvärde utom ifråga om fastighet, vilken varit bevillningsfri enligt 5 § j (förutvarande 5 § c), då detta ej är möjligt, enär jämlikt 4 § 4 mom. taxeringsvärde icke skolat åsättas dylik fastighet. I sistnämnda fall måste avdraget beräknas efter det taxeringsvärde, som åsattes under taxeringsåret, och får det ankomma på vederbörande taxeringsmyndighet att besörja att dylikt avdrag varder verkställt.

Det torde vidare vara lämpligt att i förordningen intaga bestämmelser om sättet för beräkning av förevarande avdrag, när den skattskyldige innehåft fastigheten blott en del av nästföregående år eller

ägaren själv brukat en del av en jordbruksfastighet och haft en del utarrenderad, utan att särskilda taxeringsvärden varit åsatta de olika brukningsdelarna.

### **Taxeringsförordningen.**

#### 20 §.

*1902 års förordning om inkomstskatt.*

I 33 § av förordningen den 21 juni 1902 om inkomstskatt stadgades, att den, som i uppgift eller upplysning, som av honom avgivits för ledning vid taxering, mot bättre vetande lämnat oriktigt meddelande och därigenom föranlett, att inkomst icke eller endast till någon del blivit taxerad, skulle böta från och med fyra till och med tio gånger det inkomstskattebelopp, som genom det svikliga förfarandet undandragits, dock minst tjugufem kronor. Detta stadgande bibehölls oförändrat i 1907 års inkomstskatteförordning.

*Nuvarande bestämmelser.*

Enligt nuvarande bestämmelser om straff för oriktig deklARATION, 20 § i förordningen den 28 oktober 1910 om taxeringsmyndigheter och förfarandet vid taxering, gäller däremot, att den, som i deklARATION eller annan uppgift eller upplysning, som av honom avgivits till ledning vid taxering, mot bättre vetande uteslutit eller till för lågt belopp upptagit inkomst eller förmögenhet, straffas med böter från och med tjugufem till och med ettusen kronor, varjämte, därest genom det oriktiga meddelandet föranletts, att skattskyldig icke blivit taxerad eller blivit för lågt taxerad, böterna kunna förhöjas utöver sistnämnda belopp, dock högst med fem gånger det skattebelopp, som genom det svikliga förfarandet undandragits.

*Departementschefen år 1910.*

Vid anmälan den 11 mars 1910 av förslaget till sistnämnda förordning anförde dåvarande chefen för finansdepartementet rörande ifrågasatt bestämmelse, bland annat: Enligt 1907 års inkomstskatteförordning vore som villkor för åläggandet av böter stadgat, att det oriktiga meddelandet föranlett, att inkomst icke eller endast till någon del blivit taxerad. Om således genom taxeringsmyndigheternas vaksamhet taxering till behörigt belopp komme till stånd, ginge den, som mot bättre vetande lämnat oriktigt meddelande, straffri. Denna lagstiftningens ståndpunkt i frågan kunde icke anses hållbar. Genom avgivandet av det veterligen oriktiga meddelandet syntes förseelsen vara fullbordad och straffbar, oberoende av huru själva taxeringsfrågan utfölle. Däremot

kunde lämpligen den omständigheten, att på grund av det oriktiga meddelandet taxering ej komme till stånd eller bleve för lågt upptagen, verka såsom straffskärpningsgrund.

Då det från flera håll framhållits, att de nuvarande bestämmelserna om straff för oriktig deklaration visat sig mindre effektiva, hade inom departementet utarbetats förslag till ändrad lydelse av 20 § taxeringsförordningen. Enligt detta förslag skulle icke blott oriktigt meddelande om inkomst och förmögenhet utan även annat oriktigt meddelande, som vore ägnat att medföra frihet från taxering eller för låg taxering, vara straffbart, därest det lämnats mot bättre vetande eller kunnat undvikas genom användande av tillbörlig noggrannhet och uppmärksamhet. Förslaget upptog dock olika straffsatser för det fall, att meddelandet lämnats mot bättre vetande, och för den händelse att det lämnats på grund av bristande noggrannhet och uppmärksamhet, men för båda fallen var straffet lika, vare sig meddelandet föranlett för låg taxering eller så icke varit förhållandet. Över detta förslag inhämtades kammarrättens utlåtande, och åtföljdes förslaget vid remissen av en promemoria upptagande motiven för de föreslagna ändringarna. I denna promemoria anfördes i huvudsak följande: Det torde kunna ifrågasättas, huruvida icke bestämmelserna i 20 § taxeringsförordningen borde omarbetas och kompletteras. Icke blott uteslutande av inkomst eller förmögenhet eller dess uppgivande till för lågt belopp kunde leda till för låg beskattning av skattskyldig, utan jämväl andra oriktiga meddelanden kunde medföra samma resultat, t. ex. oriktigt meddelande, att skattskyldig vore gift eller hade omyndiga barn, för vilka han vore berättigad till avdrag. Även en dylik uppgift torde böra bestraffas. Vidare syntes det tveksamt, huruvida den omständigheten, att skattskyldig icke blivit taxerad eller blivit för lågt taxerad, borde bibehållas såsom straffskärpningsgrund eller i varje fall medföra sådan skärpning i straffet, som nu vore fallet. Mot den nuvarande lagstiftningen kunde nämligen i viss mån göras samma anmärkning, som departementschefen år 1910 framställt mot den dåvarande, i det att taxeringsmyndigheternas vaksamhet komme att medföra minskat straff för den skyldige. Det låge också i viss mån i taxeringsmyndigheternas händer att bestämma straffet. Därest taxeringsnämnden funne, att en avlämnad uppgift vore oriktig, kunde nämnden underlåta att taxera den skattskyldige till det riktiga beloppet samt i stället ett följande år uttaga den felande skatten genom efterbeskattning, och på grund av detta nämndens förfarande kunde straffet sättas högre än eljest kunnat ske. I ett flertal utländska lagar gjordes icke heller någon åtskillnad för

*Inom departementet utarbetat förslag.*

den händelse att det oriktiga meddelandet lett till för låg taxering och det fall att så icke vore förhållandet. Den svenska lagen stadgade, i motsats mot en hel del utländska, straff för oriktigt meddelande till taxeringsmyndighet blott för det fall, att det oriktiga meddelandet lämnats *mot bättre vetande*. På grund härav bleve ett oriktigt meddelande till ledning för taxeringen straffritt, så snart det icke kunde visas, att det skett mot bättre vetande, om än aldrig så grov försummelse eller vårdslöshet kunde läggas uppgiftslämnaren till last. Man torde dock hava rätt att fordra ett icke allt för ringa mått av noggrannhet och ordentlighet vid meddelandet av uppgifter av förevarande art, då eljest hela deklaraionsförfarandet kunde bli va betydelseöst. De nuvarande bestämmelserna i 20 § taxeringsförordningen syntes därför böra kompletteras med bestämmelser om straff för det fall, att någon vid lämnande av uppgifter eller upplysningar till ledning för taxeringen icke iakttagit tillbörlig noggrannhet och uppmärksamhet och på grund därav lämnat oriktiga meddelanden. Så hade skett i vissa utländska lagar. Straffet för en dylik förseelse torde böra sättas avsevärt lägre än straffet för ett oriktigt meddelande, som bevisligen skett mot bättre vetande. Därest, på sätt föreslagits, oriktigt meddelande på grund av vårdslöshet eller försummelse belades med straff, vunnnes jämväl den fördelen, att man erhöile en straffbestämmele, som kunde användas i de fall, då ett oriktigt meddelande skett mot bättre vetande, ehuru detta icke kunde visas. Slutligen kunde ifrågasättas, huruvida icke i alla nu avsedda fall straffrihet borde inträda, när den skyldige av egen drift ändrade eller återkallade ett förut lämnat oriktigt meddelande.

Kammarrätten.

Uti sitt den 10 mars 1921 avgivna utlåtaude över nämnda förslag har kammarrätten anført: Vid bedömande av föreliggande fråga torde böra beaktas *dels* att genom de under de senaste åren vidtagna ändringarna i beskattningsförfattningarna den vederbörande åliggande uppgiftsplikt till ledning för taxering erhållit sådan omfattning, att därigenom å de uppgiftspliktiga ställts sådana anspråk, som de i regel knappast kunde anses vara i stånd att uppfylla, *dels ock* att skattetrycket efter hand i avsevärd grad ökats. Även om, med hänsyn till nämnda omständigheter, frestelsen för uppgiftspliktig att i deklaration eller annan dylik handling lämna oriktiga eller ofullständiga meddelanden eller att över huvud taget icke förfara med nödig aktsamhet nu mera än förut icke kunde anses utesluten, ville det likvisst synas, som om, med avseende å ämnets ömtåliga natur, borde förfaras med stor försiktighet, då det gällde att meddela bestämmelser om straffpåföljd för oriktigt eller ofullständigt

fullgörande av uppgiftsplikt, och således skärpning av i ämnet nu gällande bestämmelse icke företagas, där ej av trängande skäl dylik skärpning måste anses oundgängligen erforderlig. Att sådana skäl nu skulle föreligga, hade i den förslaget åtföljande motiveringen icke uppgivits. I allt fall syntes förevarande fråga icke vara av sådan vikt eller av så brådskande natur, att med ordnandet av densamma icke kunde anstå till den allmänna revision av taxeringsförordningen, som torde vara förestående. Därigenom skulle ock den fördelen kunna vinnas, att någon erfarenhet då kunde tänkas hava erhållits om verkningarna av de numera i kraft varande, skärpta bestämmelserna om uppgiftsplikt. Kammarrätten, som i annat sammanhang tillåtit sig framhålla önskvärdheten av att mångfalden av de detaljbestämmelser, som under den senare tiden i stor utsträckning vunnit insteg på skattelagstiftningens område, icke i andra än trängande fall ökades, ansåge sig av nu angivna principiella skäl icke kunna tillstyrka bifall till förslaget.

Gent emot vad kammarrätten anfört därom, att det icke skulle föreligga särskilda skäl att nu till behandling upptaga förevarande fråga, vill jag påpeka, att enligt vad från olika håll under hand framhållits, taxeringsmyndigheterna ganska ofta haft att behandla deklarationer och andra uppgifter till ledning vid taxeringen, vilka innehållit oriktiga meddelanden av den art, att det synts åtminstone högst troligt, att de lämnats mot bättre vetande. Att detta oaktat åtal för oriktig deklaration ytterst sällan förekommit, synes hava haft sin orsak just i svårigheten att bevisa, att det oriktiga meddelandet lämnats mot bättre vetande. Det ligger också i sakens natur, att det i regel skall vara svårt att åstadkomma bindande bevisning härom, därest den skyldige icke själv erkänner förbrytelsen. Just från denna synpunkt skulle det vara av stor betydelse att införa straff för oriktigt meddelande, som lämnats av vårdslöshet eller försummelse, då det naturligtvis är betydligt lättare att åstadkomma den bevisning, som är tillräcklig för tillämpning av en dylik straffbestämmelse. Oavsett detta torde man hava rätt att fordra, att de uppgiftspliktiga vid avlämnande av meddelanden till ledning vid taxeringen iakttaga åtminstone en viss grad av noggrannhet; deklarationerna skola ju bekräftas på heder och samvete. Jag finner därför starka skäl tala för att redan nu framlägga förslag till sådan utsträckning av straffet för oriktig deklaration, att jämväl oriktigt meddelande, som lämnats av vårdslöshet, blir straffbart. Med hänsyn till vad kammarrätten anfört därom, att uppgiftsplikten tagit en sådan omfattning, att de uppgiftspliktiga knappast kunna anses i stånd att upp-

*Departement-  
chefen.*

fylla densamma, torde dock straff böra inträda blott för det fall, att *grov* vårdslöshet föreligger. Då förbrytelsen begåtts av vårdslöshet, synes straffskalan böra vara betydligt mildare än den nu gällande, men torde den även i detta fall böra ställas i relation till det skattebelopp, som undandragits eller skulle hava undandragits, därest det oriktiga meddelandet följts vid taxeringen. På de skäl, som anförts i förberörda promemoria, finner jag staffskalan böra vara densamma, vare sig det oriktiga meddelandet fört till för låg taxering eller icke. Det till kammarrätten remitterade förslaget har omarbetats i överensstämmelse med vad jag nu anført.

49 § 1 mom. och 50 §.

*Nuvarande  
bestämmelser.*

Utan hinder därav att han icke fört talan mot taxeringsnämndens beslut äger skattskyldig, som ej enligt 18 § taxeringsförordningen förlorat sin rätt till talan, jämlikt 49 § 1 mom. rätt att överklaga provningsnämndens beslut, bland annat, för det fall att hans deklaration eller, i fråga om bevillningstaxeringen, uppgift, som omförmäles i 16 §, icke blivit av taxeringsnämnden följd, utan att underrättelse, som i 23 § 2 mom. föreskrives, blivit avsänt i Stockholm före den 1 augusti och annorstädes före den 15 juni. Besvärstiden utgår klockan tolv sista dagen i december månad det år, taxeringen skett.

I 50 § taxeringsförordningen, sådant detta lagrum lyder enligt förordningen den 19 november 1920, har extraordinär besvärsmått tillerkänts bland annat »den, som utan att vara uppgiftspliktig eller, där han varit uppgiftspliktig och i stadgad ordning avlämnat behörig deklaration eller uppgift, mot innehållet i deklarationen eller uppgiften blivit taxerad till inkomst- och förmögenhetsskatt eller bevillning, men icke erhållit underrättelse om taxeringen så tidigt, att han kunnat anföra besvär över taxeringen i den ordning, varom i 49 § stadgas». *Uti de i 50 § avsedda fall skola besvär anföras inom natt och år, efter det att utskylder vederbörande avfordrats.*

Sistnämnda bestämmelse infördes på initiativ av riksdagen. Innan förordningen den 19 november 1920 utfärdades, hade statskontoret och kammarrätten den 21 augusti 1920 gemensamt avgivit infortrat utlåtande över det av riksdagen antagna förslaget till ändringar i taxeringsförordningen.

*Statskontorets  
och kammarrättens utlåtande den 21 augusti 1920.*

I detta utlåtande anförde ämbetsverken i fråga om ovan angivna stadgande i 50 §: Till en början finge påpekas, att satsbildningen i ifrågavarande punkt vore oriktig. Avfattningen torde kunna ändras



sålunda: den som icke varit uppgiftspliktig eller — — — bevillning samt icke erhållit — — — stadgas.» Frånsett särskilt anmärkta fall ägde för närvarande den, som icke hos prövningsnämnden överklagat sin taxering, ej rätt att över taxeringen anföra besvär hos kammarrätten. Med ovanberörda nu tillkomna bestämmelse torde hava avsetts, att för person, som där nämnts, den omständigheten att klagan ej förts hos prövningsnämnden icke skulle utgöra hinder för kammarrätten att till prövning upptaga hans därstädes anförda besvär. Såsom förutsättning för besvärsrätten till kammarrätten hade emellertid stadgats, att vederbörande icke erhållit underrättelse om taxeringen så tidigt, att han kunnat anföra besvär över taxeringen i den ordning, varom i 49 § stadgades, det ville säga så tidigt, att han kunnat anföra besvär före klockan tolv på dagen sista helgfria dagen i december månad det år, då taxeringen ägt rum. Hade sålunda skattskyldig, som icke överklagat sin taxering hos prövningsnämnden, erhållit underrättelse om taxeringen någon tid före taxeringsårets utgång, skulle enligt ordalydelsen stadgandet icke gälla, och skulle alltså hans besvär, vare sig de anfördes före eller efter den ordinarie besvärstidens utgång, fortfarande icke kunna av kammarrätten upptagas till prövning. Det vore dock orimligt, att besvärstidens utgång skulle på antytt sätt göras beroende av tiden för underrättelsens mottagande. Vissa alternativa utvägar kunde väljas för att bringa avfattningen till överensstämmelse med vad som finge antagas hava med stadgandet avsetts. Lämpligast torde emellertid blott den förändringen bära vidtagas, att »49 §» utbyttes mot »39 §». Vederbörande, som icke mottagit underrättelse om taxeringen så tidigt, att han kunnat anföra besvär hos prövningsnämnden, skulle härigenom tillerkännas rätt att klaga hos kammarrätten, oberoende därav, huruvida underrättelse sedermera kommit honom tillhanda före eller efter taxeringsårets utgång.

I anledning av den utav statskontoret och kammarrätten sålunda framställda anmärkningen utarbetades inom finansdepartementet förslag till ändrad lydelse av 49 § 1 mom. och 50 §. Enligt detta förslag skulle jämlikt 49 § 1 mom. c) rätt att överklaga prövningsnämnds beslut tillkomna skattskyldig, »om hans deklaration eller i fråga om bevillningstaxeringen uppgift, som omförmäles i 16 §, icke blivit av taxeringsnämnden följd, utan att underrättelse, som i 23 § 2 mom. föreskrives, kommit den skattskyldige till handa, i Stockholm före den 16 augusti och annorstädes före den 1 juli», varjämte extraordinär besvärsrätt enligt 50 § skulle tillerkännas »den, som mot innehållet i av honom i stadgad ordning avlämnad behörig deklaration eller uppgift, som omförmäles i

*Inom departementet utarbetat förslag.*

16 §, eller utan att vara uppgiftspliktig blivit taxerad till inkomst- och förmögenhetsskatt samt icke före den 16 december erhållit sådan underrättelse, som föreskrives i 23 § 2 mom.»

Detta förslag remitterades till kammarrätten för yttrande. Vid förslaget var då fogad en inom departementet utarbetad promemoria rörande skälen till de föreslagna ändringarna. I denna promemoria anfördes, bland annat: Den oegentlighet, som statskontoret och kammarrätten i sitt den 21 augusti 1920 avgivna utlåtande påpekat, torde icke kunna lösas på det sätt, ämbetsverken föreslagit. Med den av ämbetsverken föreslagna lydelsen skulle extraordinär besvärsrätt icke tillkomma den, vilkens deklaration, ehuru godtagen av taxeringsnämnden, av provningsnämnden frångåtts, utan att den skattskyldige erhållit underrättelse därom; men enligt uppgift skulle det varit just med tanke på dylika fall, som vederbörande riksdagsutskott föreslagit införande i 50 § av ifrågasvarande utsträckning av besvärsrätten. Svårigheten syntes egentligen ligga däri, att genom den år 1920 genomförda ändringen införts en ny princip, i det att besvärsrätten icke såsom förut gjorts beroende av att föreskriven underrättelse inom behörig tid *avsänts*, utan därav att den skattskyldige inom viss tid *erhållit* underrättelse. Härigenom uppkomme en motsägelse mellan 49 § 1 mom. och 50 §. I 49 § förutsattes tydligen, att, om underrättelse om taxeringsnämnds beslut inom föreskriven tid avsänts samt skattskyldig icke anfört besvär hos provningsnämnden, den skattskyldige icke längre skulle kunna överklaga taxeringen. 50 § däremot medgäve extraordinär besvärsrätt, därest dylik underrättelse icke framkommit till den skattskyldige, även om den avsänts i behörig tid. Frågan torde böra lösas på det sätt, att besvärsrätten i alla fall gjordes beroende därav, att underrättelse mottagits. Det framginge icke klart av 50 §, huruvida med där omnämnd »underrättelse om taxeringen» avsåges blott sådan underrättelse, som omförmäldes i 23 § 2 mom., eller jämväl annan upplysning om taxeringen, närmast genom erhållande av debetssedeln. Då det i regel med nuvarande bestämmelser för debetsedlarnas utsändande torde möta svårigheter att bevisa, att den skattskyldige verkligen mottagit sin debetsedel, syntes man vid avfattning av nu förevarande stadganden böra taga hänsyn allenast till sådan underrättelse om taxeringen, varom förmäldes i 23 § 2 mom., och icke till upplysning om taxeringen, som skattskyldig på annat sätt kunde vinna. I detta sammanhang kunde påpekas, att enligt 23 § 2 mom. icke föreläge skyldighet att om taxering underrätta skattskyldig, som icke avgivit deklaration. Någon anledning att införa en dylik skyldighet torde icke föreligga. Den, som taxerats, oaktat

han icke varit uppgiftspliktig, bleve sålunda i regel berättigad att anföra besvär enligt 50 §. Möjligen borde för det fall, att taxeringsnämnd eller prövningsnämnd avsände underrättelse enligt 23 § 2 mom. till en icke uppgiftspliktig, som taxerats, besvärsrätter för denne böra följa samma regel som för annan skattskyldig.

Uti sitt den 3 mars 1921 avgivna utlåtande över det remitterade förslaget har kammarrätten icke haft annan anmärkning mot den föreslagna lydelsen av 49 § 1 mom., än att kammarrätten ansett, att de nuvarande tidsbestämmelserna borde bibehållas och att sålunda den tid, inom vilken den skattskyldige, för att rätt till talan skulle vara avskuren, skulle hava mottagit underrättelse, måtte utgöra för Stockholm före den 1 augusti och annorstädes före den 15 juni. I fråga om den föreslagna lydelsen av 50 § anförde kammarrätten: Till en början kunde anmärkas, att icke-uppgiftsskyldig, som fått mottaga underrättelse enligt 23 § 2 mom. före den 16 december men likväl så sent, att han icke hunnit anföra besvär hos prövningsnämnden, fortfarande skulle sakna rätt att överklaga sin taxering hos kammarrätten, varemot sådan rätt skulle tillkomma honom för det fall att underrettelsen kommit honom tillhanda efter den 15 december. Här föreläge således enahanda oegentlighet, som statskontoret och kammarrätten i sitt tidigare yttrande påpekat. För övrigt syntes det mindre riktigt att för icke-uppgiftspliktig göra besvärsrätten beroende av tiden för mottagande av underrättelse, som föreskrevs i 23 § 2 mom., då enligt samma lagrum sådan underrättelse skulle avsändas allenast till skattskyldig, som lämnat deklaration, och innehålla besked i vad mån avvikelse skett och om skälen därför. Icke-uppgiftspliktig torde i varje fall kunna tillerkännas besvärsrätt enligt 50 §, såvitt frågan gällde taxering för inkomst eller förmögenhet. Däremot torde sådan besvärsrätt icke lämpligen böra medgivas för det fall, att besvären avsåge ändring av fast egendoms vid allmän fastighetstaxering åsatta taxeringsvärde. I dylika mål syntes prövningsnämnden såsom första besvärsinstans icke böra få av den skattskyldige förbigås; och de förhållanden, som eljest ansetts påkalla extra besvärsrätt, föreläge ej här. Kammarrätten hemställde därjämte, att tidpunkten den 16 december måtte ändras till den 1 december.

Kammarrättens utlåtande var icke enhälligt, i det att presidenten Petersson och kammarrättsrådet Norrman voro skiljaktiga. Beträffande dessa skiljaktiga meningar tillåter jag mig hänvisa till utdraget av kammarrättens protokoll (bilaga 3).

Departements-  
chefen.

Ganska starka skäl synas tala för att, på sätt presidenten Petersson och kammarrättsrådet Norrman föreslagit, tillerkänna skattskyldig rätt att alltid föra talan hos kammarrätten oberoende av huruvida han hos prövningsnämnden överklagat taxeringsnämndens beslut eller icke, men en dylik utsträckning av besvärsrätten torde icke böra äga rum utan fullständigare utredning än som nu kunnat ske. Enligt min åsikt torde man därför böra för det närvarande inskränka sig till att genomföra de ändringar, som äro oundgängligen nödvändiga. Såsom samma personer framhållit, torde det i många fall möta svårighet att visa, att en skattskyldig mottagit underrättelse om avvikelse från hans deklaration, och i följd härav torde extraordinär besvärsrätt i många fall komma att åtnjutas av personer, vilka erhållit dylik underrättelse, ehuru detta icke kan bevisas. Detta torde knappast kunna undvikas utan att återgå till den gamla bestämmelsen, att avsändandet av underrättelse skall vara det avgörande. Att nu upphäva den nya bestämmelsen, som nätt och jämnt hunnit träda i kraft, torde emellertid icke böra ifrågasättas; först om bestämmelsen, att mottagandet av underrättelse skall vara avgörande för besvärsrätten, visar sig i praktiken medföra avsevärda olägenheter, torde förevarande fråga böra upptagas till förnyad omprövning.

I anledning av de av kammarrätten framställda anmärkningarna har i det nu framlagda förslaget besvärsrätten enligt 50 § för icke-uppgifts- pliktig gjorts oberoende av huruvida underrättelse om taxeringen mottagits eller icke samt besvärsrätten inskränkts till att avse blott taxeringen till inkomst- och förmögenhetsskatt samt till bevillning för inkomst. Därjämte hava tidsbestämmelserna i nu förevarande båda paragrafer avfattats i överensstämmelse med vad kammarrätten föreslagit.

#### 57 § 2 mom.

Uti ett den 27 maj 1920 avgivet utlåtande, för vilket redogörelse lämnats vid anmälan den 25 februari 1921 av förslag till förordning om ändrad lydelse av 24 § i förordningen om krigskonjunkturskatt, har kammarrätten hemställt, att, för vinnande av överensstämmelse med 49 § 1 mom. och 50 §, i 57 § 2 mom. måtte föreskrivas, att den omständigheten, att besvär över Kungl. Maj:ts befallningshavandes beslut ingivits direkt till kammarrätten i stället för till vederbörande befallningshavande, icke skall medföra förlust av talan. I anledning av denna hemställan har i det nu framlagda förslaget 57 § 2 mom. omformulerats på sätt kammarrätten föreslagit.

*Formulär nr 1.*

Uti det av Kungl. Maj:t i proposition nr 400 till 1920 års riksdag framlagda förslaget till nytt deklarationsformulär hade å sidan 3 i huvudformuläret under G upptagits särskild uppgift för inländskt aktiebolag och solidariskt bankbolag, och skulle i denna uppgift, bland annat, angivas bolagets »här ovan» deklarerade inkomst. Denna uppgift har i det slutligen fastställda formuläret överflyttats till sidan 2. Från flera håll har påpekats, att det vid denna uppställning blir vilseledande att fordra uppgift om den »här ovan deklarerade» inkomsten, då detta kan tolkas på det sätt, att därmed skulle avses blott den på samma sida, d. v. s. under C och D, i formuläret deklarerade inkomsten. För att förekomma en dylik missuppfattning torde i nu förevarande uppgift orden »här ovan» böra uteslutas.

*Särskild uppgift av inländskt aktiebolag och solidariskt bankbolag.*

Vidare har framhållits, att den nuvarande formuleringen av tilläggs-posten under punkt 2 i den för näringsidkare, som föra handelsböcker, avsedda bilagan till C II måste anses vilseledande, enär däri icke angives, att tillägg bör ske jämväl för avskrivning för förlust å fordringar, ehuru dylik förlust skall upptagas bland avgående poster. Vid anmälan den 7 januari 1921 av förslag till ändring i vissa delar av bevillningsförordningen har därjämte påpekats, att i förevarande bilaga av misstag angivits, att avdrag finge göras för värdeminskning å byggnader. Nu anmärkta felaktigheter hava rättats i det nu framlagda förslaget till bilaga till C II, och har därav betingad ändring skett i punkt 32 av anvisningarna till deklarationsformuläret.

*Bil. till C II.*

De föreslagna ändringarna i 6 och 11 punkterna av anvisningarna till deklarationsformuläret betingas, på sätt jag förut omnämnt, av de föreslagna ändringarna i 7 och 10 §§ i inkomstskatteförordningen.

*Punkterna 6 och 11 av anvisningarna.*

*Formulär nr 2.*

Uti sitt förut berörda, den 21 augusti 1920 avgivna utlåtande hava statskontoret och kamrarrätten påpekat, att såsom en följd av den vid 1920 års riksdag beslutade ändringen i 7 § taxeringsförordningen formuläret nr 2 borde i så måtto fullständigast, att anvisning däri meddelades om skyldigheten att angiva det värde, vartill egendomen enligt den skattskyldiges mening skäligen borde taxeras, samt plats i formuläret anvisades för värdets antecknande. Då det emellertid är avsett, att vid 1922 års allmänna fastighetstaxering särskilda uppgiftsblanketter

*Bihang till riksdagens protokoll 1921. 1 saml. 180 häft. (Nr 213.)*

skola användas, har jag ansett någon ändring av formulär nr 2 icke nu böra äga rum.

Sedan föredragande departementschefen härefter uppläst inom finansdepartementet utarbetade förslag till *dels* förordning om ändring i vissa delar av förordningen den 28 oktober 1910 om inkomst- och förmögenhetsskatt, *dels* förordning om ändring i vissa delar av förordningen sagda dag om beviljning av fast egendom samt av inkomst *dels ock* förordning om ändring i vissa delar av förordningen samma dag om taxeringsmyndigheter och förfarandet vid taxering, hemställde departementschefen, att Kungl. Maj:t måtte i proposition föreslå riksdagen att antaga samma förslag.

Denna av statsrådets övriga medlemmar biträdda hemställan behagade Hans Kungl. Höghet Kronprinsen-Regenten bifalla; och skulle proposition av den lydelse, bilaga litt. — vid detta protokoll utvisar, avlätas till riksdagen.

Ur protokollet:

*Martin Philipson.*

**Bilaga 1**

till Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen år 1921, nr 213.

**Förslag**

till

**förordning om ändring i vissa delar av förordningen den 28 oktober 1910 om inkomst- och förmögenhetsskatt.**

Härigenom förordnas, att 7 och 10 §§ i förordningen den 28 oktober 1910 om inkomst- och förmögenhetsskatt ävensom 3:o och 5:o av de vid samma förordning fogade särskilda anvisningar till ledning vid taxeringen skola i nedan angivna delar erhålla följande ändrade lydelse:

## 7 §.

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

3:o. till inkomst av *arbete*:

c) — — —

1) 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, dock efter avdrag av möjligen liden förlust å andra likartade affärer; samt

2) — — —

## 10 §.

Skattskyldig äger vidare, i den mån avdrag icke verkställts på grund av bestämmelserna i 9 §, rätt till avdrag för:

— — — — —  
 sådan förlust å fast egendom eller verksamhet, som ej är att hänföra till kapitalförlust;  
 försäkringspremier — — —

### Särskilda anvisningar till ledning vid taxeringen.

3:o).

*Inkomst av rörelse eller yrke, icke yrkesmässig verksamhet och tillfälliga inkomster.*

7 § 3:o b) och c).

Härunder upptagas — — — därmed jämförliga rättigheter o. d. Såsom inkomst av *rörelse eller yrke* taxeras sådan inkomst, som erhålles genom utövande av en självständig och regelbunden förvärvsverksamhet, försåvitt inkomsten icke skall taxeras såsom inkomst av fast egendom. Hit hör t. ex. en näringsidkares vinst vid avyttring av sådana föremål, som han för i handel eller tillverkar (varor och produkter). Om en näringsidkare avyttrar andra föremål (t. ex. i rörelsen använda inventarier) eller om någon, som icke yrkesmässigt driver näring, avyttrar honom tillhörig egendom, anses den vinst, som härigenom för honom kan uppkomma, icke såsom inkomst av rörelse eller yrke, utan såsom *realisationsvinst*, vilken endast under de i 7 § 3:o c) 1) angivna förutsättningarna beskattas såsom inkomst.

Exempel. Ett bolag, som har till ändamål att driva handel med fastigheter, taxeras såsom för inkomst av rörelse eller yrke för den vinst, som uppstår vid avyttring av någon bolagets fastighet, under det att ett industribolag, som avyttrar någon för bolagets industriella verksamhet avsedd fast egendom, icke skall för därvid erhållen vinst taxeras såsom för inkomst av rörelse. Huruvida i sistnämnda fall vinsten är skattepliktig såsom realisationsvinst, avgöres med hänsyn till bestämmelserna i 7 § 3:o c) 1). Om ett rederiaktiebolag har till uppgift icke blott att driva rederirörelse i egentlig mening, det vill säga idka sjöfart med bolagets egna eller förhyrda fartyg, utan därjämte att yrkesmässigt köpa och sälja, med andra ord driva handel med, fartyg, skall vinst, som för bolaget må uppkomma vid avyttring av fartyg, taxeras såsom inkomst av rörelse eller yrke. Om ägaren av ett skeppsvarv, i avbidan på därstädes byggda fartygs försäljning, för egen räkning driver sjöfart med samma fartyg, skall likaledes vinst vid avyttring av sådant fartyg taxeras såsom inkomst av rörelse eller yrke. Har däremot ett rederibolag icke till uppgift att vid sidan av sin rederirörelse driva handel med fartyg och driver det icke heller sådan handelsrörelse, skall den vinst, som för bolaget må uppkomma vid avyttring av något bolagets fartyg, icke taxeras såsom inkomst av rörelse eller yrke utan anses såsom realisations-



vinst, som beskattas såsom inkomst endast under de i 7 § 3:o c) 1) angivna förutsättningarna. Enbart den omständigheten, att försäljning av fartyg icke sällan förekommer inom ett rederibolags rörelse, får ej anses såsom tillräcklig anledning att antaga, att bolaget driver handel med fartyg.

Kapital, som utfaller på grund av *försäkring* av varor och produkter i skattskyldigs näring, skall tagas i betraktande vid rörelseinkomstens uppskattning såsom annan för varor och produkter erlagd valuta. Likaså skall i inkomst av rörelse eller yrke inräknas vad näringsidkare uppburit på grund av försäkring mot utebliven inkomst och dylikt i hans rörelse eller yrke. Däremot skall uppburen försäkringssumma för andra föremål, t. ex. i rörelse använda byggnader och inventarier eller personlig egendom, icke taxeras såsom inkomst vare sig av rörelse eller yrke eller eljest.

Till inkomst av rörelse eller yrke — — —.

5:o)

#### *Vissa avdrag vid inkomstens uppskattning.*

Avdrag är medgivet:

1) — — — under 1:o) här ovan är stadgat.

Såsom behållen årsinkomst av viss inkomstkälla anses det överskott av intäkter, som återstår efter avdrag av dels här ovan omfördälda omkostnader, dels även de förluster, som uppstått i verksamheten och som icke äro att anse såsom kapitalförluster. Huruvida förlust är att anse såsom minskning i årsinkomsten eller såsom kapitalförlust, pröve beskattningsmyndigheterna efter verksamhetens och förlustens beskaffenhet.

I allmänhet gäller, att förlust är att anse såsom minskning i årsinkomsten, när förlusten oavsett dess storlek prövas vara av sådan art, att man i den verksamhet, varom fråga är, har att räkna med förluster av detta slag. Så t. ex. skall såsom kapitalförlust *icke* anses:

- en näringsidkares förlust genom prisfall å eller förstöring av varulager, tillverkningar, lager av råvaror, förbrukningsartiklar och dylikt;
  - en näringsidkares förlust å utestående fordringar för försålda varor och tillverkningar eller för utfört arbete i hans rörelse eller yrke;
  - ett bankbolags förlust genom belåning av förfalskade länchehandlingar;
  - en bankkassörs eller annan kassaförvaltares förlust genom felräkning vid in- eller utbetalning av penningar, som han på grund av sin befattning omhänderhar;
- med mera sådant.

Har skattskyldig under året verkställt två eller flera icke yrkesmässiga avyttringar av fast eller lös egendom, skola avyttringarna, om och i den mån den avyttrade egendomen förvärvats på sätt och inom tid, som angives i 7 § 3:o c) 1), i beskattningshänseende räknas såsom en enda inkomstkälla, och skall sålunda förlust, som uppkommit vid en dylik avyttring, avräknas från tilläventyrs uppkommen vinst å de andra avyttringarna.

Vidare må avdrag ske

2) — — — får icke avdragas.

Därest inkomstkällan *icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom* i sin helhet visar förlust, är denna att anse såsom kapitalförlust och får icke avdragas från skattskyldigs inkomst av annan inkomstkälla eller från hans sammanräknade inkomst.

## Förslag

till

**förordning om ändring i vissa delar av förordningen den 28 oktober 1910  
angående beviljning av fast egendom samt av inkomst.**

Härigenom förordnas, att 9 § 3 mom. och 11 § 2 mom. i förordningen den 28 oktober 1910 angående beviljning av fast egendom samt av inkomst ävensom 9, 10 och 11 §§ i de vid samma förordning fogade särskilda anvisningar till ledning vid taxeringen skola, 9 § 3 mom. och 11 § 2 mom. i nedan angivna delar, erhålla följande ändrade lydelse:

9 § 3 mom.

Till inkomst av *arbete* räknas:

-----  
c) — — —.

1:o) 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, dock efter avdrag av möjligen liden förlust å andra likartade affärer; samt

2:o) — — —.

11 § 2 mom.

Däremot *må avdrag ske*:

-----  
4:o) — — —.

b) sådan förlust å fast egendom eller verksamhet, som ej är att hänföra till kapitalförlust;

c) — — —.

**Särskilda anvisningar till ledning vid taxeringen.**

9 §.

Lika lydande med förutvarande 10 §.

10 §.

Lika lydande med förutvarande 11 §.

11 §.

Lika lydande med förutvarande 12 §.

---

## Förslag

till

förordning om ändrad lydelse av det vid förordningen den 28 oktober 1910 om  
taxeringsmyndigheter och förfarandet vid taxering fogade formulär n:r 1.

Härigenom förordnas, att det vid förordningen den 28 oktober 1910 om taxeringsmyndigheter och förfarandet vid taxering fogade formulär n:r 1 skall i nedan angivna delar erhålla följande ändrade lydelse:

### Anvisningar för deklarationsblankettens ifyllande.

-----  
6. Såsom realisationsvinst — — — mindre än fem år. Visar denna inkomstkälla i sin helhet underskott, utföres *noll* och underskottet får *icke* avräknas från annan inkomst eller såsom förlust under allmänna avdrag.  
-----

11. Avdrag för förlust — — — förlusten beräknats. Förlust å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom får icke avdragas här, utan avräknas vid uppgivandet av inkomst under C III a).  
-----

## V. P. M.

### angående begreppet realisationsvinst till åtskillnad från inkomst av rörelse och yrke m. m.

#### Inledning.

Under fortgången av den utredning för revision i vissa delar av lagstiftningen om den direkta beskattningen till staten, som anförtrots åt de enligt Kungl. Maj:ts beslut den 28 juni 1918 tillkallade sakkunniga (inkomstskattesakkunniga), hava de sakkunniga nödgats konstatera, att den nuvarande lagstiftningen på berörda område i åtskilliga delar innehåller bestämmelser, som icke äro till sin innebörd fullt klara och som till följd härav vid tillämpningen givit anledning till växlande tolkning. Sedan de vid 1910 års skattereform antagna skatteförfattningarna numera varit i tillämpning ett tiotal år, framträda vissa luckor och andra brister i lagstiftningen mera påtagligt än vid reformens genomförande. Erfarenhet har sålunda vunnits icke blott om de förefintliga bristernas beskaffenhet och omfattning utan även om de utvägar, som lämpligen kunna anlitas för bristernas avhjälpande.

En särskilt framträdande olägenhet, vars verkningar bliva allt mera kännbara under tider, sådana som de nuvarande, då abnorma konjunkturer föranlett en omvärdering av så gott som alla tillgångar, har sin grund däri, att lagstiftningen saknar närmare bestämmelser om, huru realisations- och konjunkturvinster skola för beskattningen beräknas, så att deras *verkliga* belopp kan läggas till grund för beskattningen. Med denna olägenhet sammanhänger nära den omständigheten, att ehuru i fråga om skattskyldighet för vinst vid avyttring av egendom i visst avseende olika regler gälla, allteftersom avyttringen är att anse såsom yrkesmässig eller i motsats därtill såsom tillfällig, någon bestämd gräns emellan dessa olika slag av avyttringar icke blivit i skatteförordningarna uppdragen, likasom ock att icke heller själva inkomstbegreppet i alla avseenden framträder fullt avgränsat. Bestämmelserna om rätten till avdrag för värdeminskning å byggnader och inventarier och åtskilliga i samband härmed uppkommande spörsmål synas också påkalla en kompletterande lagstiftning i syfte dels att åstadkomma större klarhet angående de grundläggande

principerna för en dylik avdragsrätt, dels ock att bringa bestämmelserna på detta område i närmare överensstämmelse med tidens och den ekonomiska utvecklingens krav.

De sakkunniga, som i två särskilda, i november och december 1920 avgivna promemorior preliminärt uttalat sig i vissa andra till deras övervägande häuskjutna frågor, vilkas fortsatta beredning genom de sakkunnigas försorg emellertid är beroende av närmare anvisningar från herr statsrådets sida, hava i november 1920 anmodats att i viss omfattning till behandling upptaga de här berörda frågorna om inkomstbegreppets närmare bestämning och om reglerande av begreppet realisationsvinst till skillnad från inkomst av rörelse och yrke. Dessa två frågor slutliga lösning bör helt naturligt ske i ett sammanhang och samtidigt med att rätten till avdrag för värdeminskning å byggnader och driftsinventarier med flera med dessa spörsmål sammanhängande frågor definitivt regleras. Emellertid har herr statsrådet anmodat de sakkunniga att — utan att avvakta den slutliga utredningen av samtliga de berörda spörsmålen — undersöka, huruvida icke det vore möjligt att omedelbart, om än provisoriskt, revidera bestämmelserna om beskattning av realisations- och konjunkturvinster i syfte att undanröja i visst hänseende betänkliga olägenheter av den nuvarande lagstiftningens oklarhet och därmed bryta en redan uppkommen, icke önskvärd praxis på detta område.

I enlighet med detta direktiv hava de sakkunniga nu i första hand verkställt den anbefallda undersökningen rörande möjligheten av en provisorisk lagstiftning med det angivna syftet.

De sakkunniga hava ansett sig kunna förorda en dylik provisorisk lagstiftning, som huvudsakligen åsyftar att mot varandra avgränsa inkomst av rörelse och yrke och inkomst av icke yrkesmässig avyttring av egendom (realisationsvinst), och som leder till en från nyligen införd praxis avvikande begränsning av beskattningen i fråga om sådana förvärv, som enligt förut gällande uppfattning varit att anse icke såsom inkomst utan såsom förmögenhetsförvärv. Denna begränsning synes önskvärd särskilt under de av världskriget skapade förhållandena på penningväsendets område, vilka gjort olägenheterna av lagstiftningens oklarhet i förvarande hänseende ännu mera påtagliga och betänkliga än under normala förhållanden. De sakkunnigas förslag hava utmynnat i bilagda förslag till ändringar i vissa delar av dels förordningen om inkomst- och förmögenhetsskatt, av vilka ändringarna i 3:e och 5:e punkterna huvudsakligen framhållas, dels bevillningsförordningen, dels slutligen det vid taxeringsförordningen fogade deklarationsformulärets anvisningar.

*Bihang till riksdagens protokoll 1921. 1 saml. 180 häft. (Nr 213. Bilaga.) 2*

Emellertid torde arbetet för åstadkommande av en mera fullständig och definitiv revision av skattelagstiftningen på här ovan omnämnda områden böra fortgå.

*Historik.*

För ett rätt bedömande av den svenska skattelagstiftningens ståndpunkt till här omhandlade spörsmål synes det nödvändigt att undersöka den historiska utvecklingen av lagstiftningen på hithörande områden.

Enligt 1861 års bevillningsförordning, skulle inkomstbevillning erläggas för all *inkomst* vare sig av *kapital* eller *arbete*. Till inkomst av arbete räknades all den inkomst, som erhålles av rörelse, yrke eller tjänst, såsom vinst av bergsbruk jämte därtill hörande verk, inrättningar och näringar, av mjöl- och sågkvarnar, fabriker, mekaniska verkstäder, brännvinsbrännerier samt andra för varors tillverkning eller förädling anlagda inrättningar, penningrörelse, handelsrörelse, skeppsrederi eller sjöfart, hantverk eller annan jordbruket icke tillhörande näring samt vad utöver därmed förenade kostnader förvärvades genom utövning av vetenskap, konst eller handaslöjd, ävensom avlöning m. m. (§ 6). Det framgår av förordningens bestämmelser, att med inkomst skulle förstås den *behållna årliga* inkomsten av den skattskyldiges särskilda inkomstkällor.

1861 års bevillningsförordning underkastades under tidernas lopp mer eller mindre väsentliga ändringar, men i huvudsak bibehölls dess inkomstbegrepp utan väsentliga modifikationer intill år 1910, då det samma i samband med antagandet av en inkomst- och förmögenhets-skatt för statens räkning erhöll en mera utförd och distinkt bestämning. Förslag till ändringar i sådan riktning hava tid efter annan blivit av särskilda kommitterade utarbetade och i viss utsträckning godkända. Men man kan lägga märka till, hurusom lagstiftningen alltjämt vid prövning av de framkomna förslagen framgått med en synnerlig varsamhet.

1894 års  
kommit-  
terade.

De kommitterade, som den 2 november 1894 avgåvo betänkande med förslag till förordning angående inkomstbevillning, gjorde bland annat följande uttalande (sid. 131—132):

»Såsom en brist i bevillningsförordningen har ofta anmärkts, att, oaktat i förordningen särskilt framhålls, att det är *behållna* inkomsten, som beskattas, och ehuru för sådant ändamål avdrag från bruttoinkomsten medgivnas, ingenstädes tydligt utsäges vad med bruttoinkomst förstås. Denna brist synes kommitterade vara av beskaffenhet att, trots de svårigheter, som äro förenade med inkomstbegreppets bestämmande, fordra



ett avhjälpande. Detta torde vara så mycket angelägnare, som gränsen mellan *inkomst* och *kapitalförvärv* äger grundläggande betydelse för åtskilliga delar av förordningen.

Allmänt plägar förvärv genom arv och testamente undantagas från inkomstskatten och underkastas särskild beskattning. Hos oss träffas sådan förmögenhetstillökning av stämpelskatt och lärer med avseende därå icke böra jämväl träffas av inkomstskatten. Av enahanda skäl lärer gåva av fast egendom böra undantagas. Vidare torde, helst i enlighet med föreliggande förslag vid beskattningsbara inkomstens bestämmande avdrag för liv- och olycksfallsförsäkringspremier icke medgivas, det utfallande försäkringskapitalet böra fritagas från bevillning. Slutligen torde ock hemgift, såsom ett förskott å blivande arv, böra åtnjuta frihet från bevillning. Alla andra intäkter av vad slag som helst, vare sig de bestå i penningar eller naturaförmåner eller eljest äro i penningvärde bestämbara, böra, enligt kommitterades åsikt, anses såsom *inkomst* och förty, sedan medgivna avdrag därifrån ägt rum, påföras bevillning. Till inkomst skulle sålunda hänföras vinst icke blott av regelbunden affärsverksamhet utan även av tillfälliga affärstransaktioner. Likaså lotteri- och konjunkturvinster, men däremot icke värdeförhöjning i ännu icke realiserad egendom.»

Vidare yttrade kommitterade (sid. 146): »Frågan, huruvida och i vad mån avdrag för *förluster* må medgivas, synes kommitterade kräva ett olika avgörande, alltefter som det gäller kapitalförluster, i egentlig mening eller affärsförluster. För de förra lärer avdrag så mycket mindre kunna medgivas, som ju icke varje ökning av förmögenheten drabbas av inkomstbevillning. För förlust å handel eller näring bör däremot avdrag anses berättigat, om ock en obegränsad rätt i detta avseende icke gärna kan medgivas.»

I sitt den 25 april 1895 avgivna utlåtande över kommitterades förslag anförde kammarrätten, bland annat, följande (sid. 21—22):

»Enligt nu gällande bevillningsförordning är icke någon annan inkomst underkastad inkomstbevillning än den, som utgör inkomst av vad förordningen kallar »kapital och arbete.» Omfattningen av detta begrepp må väl vara omtvistad, men såsom allmän regel torde kunna uppställas, att vad som är kapitalförvärv eller tillökning av kapital därunder icke får hänföras. Vad en person erhåller genom arv, gåva eller testamente, *genom avyttring av egendom, som icke förvärvats i syfte att med vinst försäljas* (kurs. av de sakkunniga), i kapital på grund av försäkring och dylikt, torde sålunda icke för närvarande vara föremål för inkomstbevillning. I detta hänseende har man dock i praxis gjort undan-

tag för lotterivinster, vilka beskattas såsom inkomst, likasom i de fall, där gåva är hänförlig till årligt understöd (gratifikation), densamma i likhet med livränta och undantagsförmån är underkastad inkomstbevillning.

Frånsett inkomst genom avkastning av fast egendom hava kommitterade ansett att till inkomst i bevillningsförordningens mening borde hänföras vinst icke blott av regelbunden affärsverksamhet utan även av tillfälliga affärstransaktioner likasom lotteri- och konjunkturvinster, men icke värdeförhöjning i ännu icke realiserad egendom. — — —

Kommitterades förslag innebär alltså att även kapitalförvärv skulle beskattas. Sålunda skulle gåva av lös egendom, vinsten genom avyttring av fast egendom, som icke förvärvats i spekulationssyfte, med flera liknande kapitalvinster underkastas beskattning. Kommitterades förslag i denna del kan kammarrätten ej biträda.

Förslaget medgiver väl att vid beräkning av inkomst avdrag må i vissa fall äga rum för så kallade affärsförluster, men tillåter däremot icke, att vid beräkning av vinsten genom kapitalförvärv kapitalförluster få avdragas. Obilligheten härav framgår av följande exempel. En person säljer under samma beskattningsperiod två fastigheter, som han ägt och brukat under flera år, samt därför ej får antagas hava förvärvat i spekulationssyfte. Han erhåller genom försäljning av den ena fastigheten en vinst av 10,000 kronor men tillskyndas genom den andras försäljning en förlust å samma belopp. Billigheten torde kräva att i detta fall någon beskattning ej äger rum, men enligt kommitterades förslag skulle personen kunna bli beskattad för 10,000 kronor.»

Kommitterades förslag om beskattning av kapitalförvärv ledde icke till någon åtgärd i sammanhang med antagandet av den bevillningsförordning, som utfärdades den 3 december 1897.

Enligt kommunalskattekommitténs den 18 maj 1900 avgivna förslag till förordning angående bevillning av inkomst skulle såsom beskattningsbar inkomst anses den skattskyldiges årsintäkter i penningar eller penningars värde. Till inkomst av näring eller annan förvärvsverksamhet räknades även tillfälliga förvärv, såsom gåva av lös egendom med vissa undantag, vinst å avyttring av fast eller lös egendom, såvida egendomen icke utöver tio år varit i säljarens ägo, övriga konjunkturvinster samt vinst å lotteri. Däremot skulle icke såsom inkomst beskattas vad som erhöles genom giftorätt, arv eller testamente eller i hemföljd, ej heller gåva av fast egendom eller kapital, som på en gång utfölle på grund av försäkring. Å andra sidan skulle avdrag medgivas för förluster oberoende därav, huruvida förlusten vore att anse såsom kapitalförlust eller icke.

I avseende härå anförde kommittén, bland annat, att inom finans-teorin sedan länge den mening varit förhärskande, att skillnad förefunnos och även borde av lagstiftningen upprätthållas mellan inkomst och förmögenhetsförvärv. Såsom föremål för inkomstskatt plägade i överensstämmelse med denna av det allmänna föreställningssättet jämväl biträdda uppfattning upptagas endast de med en viss regelmässighet återkommande eller påräkneliga intäkterna, varemot tillfälliga konjunktur- eller realisationsvinster, gåva, arv och dylikt ansåges såsom förmögenhetsförvärv, vilka icke genom inkomstskatt beskattades. I senare tid hade emellertid även den mening vunnit uttryck, att principiellt någon sådan skillnad icke kunde upprätthållas, utan att alla en person tillflytande intäkter vore av beskaffenhet att bilda inkomst för honom, likasom de, i den mån de icke förbrukades, inginge i hans förmögenhet och bildade kapital i vidsträckt mening. Sådant innebure emellertid icke, att staten ej kunde för vissa intäkter välja en annan beskattningsform än inkomstskattens och att intäkterna av sådan anledning ginge fria från sistnämnda skatt. Så vore t. ex. undantagslöst förhållandet med intäkter genom arv, testamente, hemföljd och dylikt, vilka, kommittén veterligt, icke någonstädes beskattades såsom inkomst. Däremot funnes skattelagar (Bremen, Lübeck, Baselstadt), som med nyss angivet undantag beskattade alla förmögenhetsförvärv, medan annorstädes t. ex. i Preussen och Österrike ävensom enligt det dåvarande danska inkomstskatteförslaget icke beskattades andra vinster än som uppstått i spekulationsaffärer i egentlig mening.

Vad vårt land anginge, lämnade bevillningsförordningen icke någon bestämd ledning för bedömandet av frågan. Den i instruktionen för taxeringsmyndigheterna meddelade föreskrift, att förluster, av vilka kapitalet drabbats under året näst före det, varunder bevillning påfördes, skulle avräknas från ägarens kapitalförmögenhet och bevillning erläggas för den avkastning, återstående kapital ansåges lämna, gäve emellertid vid handen, att beskattning av förmögenhetsförvärv icke åsyftats.

I praxis skönjes emellertid en bestämd strävan att åtminstone vad anginge de egentliga realisationsvinsterna ansluta sig till den uppfattning, däråt den preussiska skattelagsstiftningen givit uttryck, och sålunda beskatta dylika vinster, när de framstode såsom resultatet av en affärsspekulation. En sådan presumerades i allmänhet hava förelegat, när en jämförelsevis kortare tid förflutit mellan köp och försäljning, men avgörandet berodde ytterst av en prövning av omständigheterna i varje särskilt fall. Jämväl i fråga om beskattning av gåva, som icke avsåge fast egendom, rådde olika praxis. Medan sålunda enstaka gåvo-

förvärv i allmänhet lämnades fria från beskattning likasom även de understöd, vilka mer eller mindre regelbundet utginge för gåvotagarens undervisning eller uppfostran, plägade däremot andra, årligen eller eljest periodvis givna understöd beskattas, utan att givaren ägde att härför tillgodoräkna sig avdrag.

Även kommittén hölle före, att en teoretiskt fullt hållbar skillnad svårligen kunde uppdragas mellan inkomstbildande och omedelbart kapitalbildande intäkter, och anledning torde i varje fall vara för handen att i ett skattesystem, som icke i sig upptog någon förmögenhetsskatt, underkasta den stora gruppen av tillfälliga förvärv inkomstbeskattning, helst därigenom ställdes i utsikt att bereda önskelig stadga åt en hittills vacklande lagtillämpning. Från de inkomstskattepliktiga förmögenhetsförvärven hade kommittén emellertid utsöndrat icke blott förvärven genom arv, testamente och dylikt, vilka ju vore föremål för särskild beskattning, utan även åtskilliga andra förvärv, vilkas beskattande kunde anses såsom en obillighet, såsom t. ex. arvoden för vissa offentliga uppdrag. Vidare hade kommittén i syfte att undanröja svårigheter vid tillämpningen och på samma gång mildra reformens verkningar för beskattningen av realisationsvinster stadgat en viss preskriptionstid, efter vars förlopp en dylik beskattning icke vidare finge ifrågakomma. Kommittén hade däremot icke ansett skäl förefinnas att göra föreskriftens tillämplighet beroende av en undersökning, i vad mån ett verkligt spekulationssyfte förelegat vid tiden för affärens inledande eller avslutning. En sådan undersökning måste nämligen ställa sig särdeles vanskelig i alla fall, där ej ett erkännande av den skattskyldige kunde erhållas. För denne bleve ett dylikt förfarande alltid förhatligt och innebure därjämte en fara, att han, ställd i valet mellan att skatta och undslippa beskattning, frestades att framställa sina avsikter i en mindre riktig dager.

Då kommittén således vidgat ramen för den så kallade objektiva skattskyldigheten genom att låta densamma även omfatta förmögenhetsvinster, hade följdriktigheten krävt, att rätten till avdrag för förluster i materiellt avseende underginge en motsvarande utvidgning och att sålunda den dittills fastslagna skillnaden mellan sådana förluster, vilka borde anses såsom minskning i skattskyldigs årsinkomst eller såsom förmögenhetsförluster, upphävdes. Instruktionsmyndigheterna hänvisade till rörelsens eller förlustens storlek och beskaffenhet såsom grund för avgörandet i varje särskilt fall, och det hade sålunda inträffat, att vad som för den stora affären ansetts såsom minskning i årets vinst betraktats såsom förlust för den lilla affären o. s. v. Då kommittén ansett sig böra medgiva avdrag för alla förluster utan att

därvid förutsätta andra inskränkningar än dels att förlusten överhuvud skulle hänföras till en inkomstkälla, vars avkastning utgjorde föremål för inkomstbeskattning, och dels att hänsyn till förlusten toges endast en gång, nämligen vid beräkningen av den skattskyldiges inkomst det år, då förlusten komme till synes, hade kommittén således härigenom för lagtillämpningen ställt i utsikt fördelen av en fast och allmängiltig princip, syftande även den till en jämlik beskattning.

I detta ämne anförde kammarrätten i sitt den 30 december 1902 avgivna utlåtande över kommunalskattkommitténs förslag följande:

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

Att, på sätt flera Eders Kungl. Maj:ts befallningshavande synas anse önskligt, fullständigt frikalla gåva av lös egendom från beskattning, synes väl icke lämpligt, men däremot nödig varsamhet bjuda att begränsa skattskyldigheten i förevarande fall till gåva, som utgår under formen av kontant periodiskt understöd, så framt nämligen understödet icke *antingen* är att anse såsom bidrag till mottagarens undervisning eller uppfostran *eller ock* avser att bispringa meddellösa åldringar, sjuka eller vanföra, som äro skattskyldigs anförvanter. I dessa fall bör understödet vara fritaget från beskattning. Följdriktigheten kräver likaledes skattefrihet för gåva av lös egendom i varje fall, där gåvan är underkastad stämpelskatt.

I fråga om förslaget, i vad det avser beskattande av *realisationsvinst*, tillåter sig kammarrätten till en början erinra om, att det synes lämpligt begränsa skattskyldigheten i förevarande fall till vinst, uppkommen genom köp och försäljning eller byte. Då nämligen förvärv genom giftorätt, arv och testamente enligt förslaget icke beskattas, torde det varken vara fullt följdriktigt eller billigt att såsom inkomst beskatta den värdestegring, det sålunda förvärvda föremålet vid sedermera skeende avyttring kan visa sig hava undergått. Härtill komma de vanskligheter, som måste möta att rätt bestämma vinstens storlek, för vilket

ändamål de av kommittén föreslagna bestämmelserna näppeligen torde vara tillräckligt vägledande.

Kommitténs förslag att låta skattskyldigheten i avseende å realisationsvinst uteslutande bero därav, huruvida förvärv och avyttring båda falla inom en tidrymd' av tio år, synes icke heller antagligt. Också har förslaget härutinnan föranlett mycken erinran, vilken i allmänhet gått i den riktning, att praktiska hänsyn bjuda en långt större begränsning än som av kommittén ifrågasatts. En reservant inom kommittén ävensom överståthållareämbetet hava i sådant avseende förordat såsom villkor för skattskyldighet, att förvärvet och avyttringen båda skola hava ägt rum under beskattningsåret. Härjämte hava såsom lämpliga tidrymder förordats ett år, tre år och fem år. Enligt kammarrättens åsikt bör emellertid i förevarande avseende den omständigheten få verka avgörande, huruvida *syfte* att göra vinst förelegat vid förvärvet eller icke. I förra fallet kan en verklig förvärvsverksamhet anses föreligga och skattskyldighet bör inträda såsom en självklar följd, oberoende därav, huru lång tid förflutit mellan förvärvet och avyttringen. I anslutning till den praxis, som på förevarande område kan anses hava utvecklat sig, torde det härutöver befinnas lämpligt stadga, att, där endast en viss kortare tid, exempelvis tre år, förflutit efter förvärvet, vinsten å avyttringen underkastas beskattning, utan att man ingår i någon prövning, om förvärvet verkligen avsett att bereda vinst eller ej. Den jämförelsevis korta tid, som det avyttrade föremålet ägts, kan nämligen anses giva berättigad anledning antaga, att vinstsyfte här verkligen förelegat.»

Inom kammarrätten uttalade två ledamöter i förevarande avseende skiljaktiga meningar. Av den ene av dessa ledamöter framhölls, att bland de mera påtagliga bristerna i gällande skattelagsstiftning vore den privilegierade ställning, som vore inrymd åt förvärvare av så kallade konjunkturvinster. Den, som arbetade sig till en jämförelsevis ringa inkomst, vore underkastad en ofta synnerligen betungande beskattning, medan den, vilken utan något sitt åtgörande, allenast genom värdestegring å fast egendom, aktier och andra valutor, förvärvade en förmögenhet, i de flesta fall förbleve alldeles skattefri. Varje konjunkturvinst borde beskattas blott med den modifikation, som betingades av svårigheten, att när värdeföremålet varit längre tid i avyttrarens ägo bestämma vinstens storlek. Reservanten instämde följaktligen i kommitténs förslag, dock med det tillägg att, när förvärvet av den avyttrade egendomen uppenbarligen skett i spekulationssyfte, beskattning av vinsten skulle äga rum oberoende av den tidslängd, som förflutit mellan förvärv och avyttring.

Enligt 1904 års förslag till förordning om skatt av inkomst och förmögenhet samt om inkomstskatt å aktiebolag och andra juridiska personer skulle såsom beskattningsbar inkomst taxeras skattskyldigs samfällda årsintäkter i penningar eller penningars värde, vare sig de härflöte av fast egendom, av kapital eller av arbete eller i övrigt tillflöte den skattskyldige. Såsom inkomst skulle dock icke taxeras, bland annat, vad som förvärvades genom giftorätt, arv eller testamente och i hemföljd, morgongåva eller fördel av oskiftat bo eller genom gåva av fast egendom eller annan gåva, såvida den ej utginge under form av periodiskt understöd, dock att vad någon mottog såsom bidrag till sin undervisning eller uppfostran vore från skatteplikt frikallat. Ej heller skulle såsom inkomst taxeras vinst å tillfällig avyttring av fast eller lös egendom, som tillfallit säljaren annorledes än genom köp eller byte eller ock utöver tre år varit i hans ägo, ej heller kapital, som tillföle någon på grund av försäkringsavtal. Avdrag skulle medgivas för sådan förlust å skattskyldigs verksamhet, som ej vore att hänföra till kapitalförlust.

Kammarrätten, som den 31 december 1904 avgav utlåtande över nyssnämnda förslag, berörde icke frågan om beskattning av kapitalförvärv i vidare mån än genom uttalandet därom att därest såsom inkomst i vissa fall skulle beskattas vad som hittills betraktats såsom kapitalförvärv, borde även i förordningen inrymmas en viss rätt till avdrag för liden kapitalförlust. Eljest kunde, om, t. ex. någon under samma beskattningsår sålde två av honom tillföre köpta fastigheter och å den ena gjorde en vinst av 10,000 kronor, men å den andra förlorade samma belopp eller mera, följden bliva, att han i allt fall skulle beskattas för nämnda vinst.

Tre av kammarrättens ledamöter hade emellertid ett gemensamt anförande i förevarande ämne av följande innehåll.

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

Ville man beskatta annan tillfällig försäljningsvinst än den, som uppstode genom spekulationsaffär, borde all vinst å avyttring av egendom beskattas eller med andra ord såsom inkomst räknas varje ökning i förmögenhet, som för skattskyldig uppkomme genom försäljning av

*Bihang till riksdagens protokoll 1921. 1 saml. 180 häft. (Nr 213. Bilaga.) 3*

honom tillhörig egendom, den kunde hava tillhört honom längre eller kortare tid samt förvärvats på ena eller andra sättet.

1910 års  
skattereform.

Vid förberedandet inom finansdepartementet av 1910 års skatte-reform, som resulterade i bl. a. den nya förordningen om inkomst- och förmögenhetsskatt samt den reviderade bevillningsförordningen, bägge utfärdade den 28 oktober 1910, förelågo för de tillkallade sakkunniga utom annat material de härovan refererade kommittéutredningarna till förnyad granskning. Därjämte hade de sakkunniga, såsom allmänt torde vara känt, vid utarbetandet av sina förslag låtit sig i icke ringa mån påverkas av bland annat den preussiska och den danska skattelagstiftningens bestämmelser, något som även kan konstateras i fråga om 1904 års skattesakkunniga med avseende å det av dem utarbetade förslaget till skatteförordning. I vissa delar ansluta sig de två förslagens bestämmelser nära till motsvarande bestämmelser i de preussiska och danska skattelagarna, i andra åter förekomma skiljaktigheter, som påtagligen icke äro endast tillfälligheter, utan få anses fullt avsiktliga.

Bland de antydda skiljaktigheterna förtjäna här omnämnas de bestämmelser, som avse att reglera inkomstbegreppet, i vad avser inkomsten av dels rörelse och yrke, dels tillfälliga affärer.

Utländsk lag-  
stiftning.

Den *preussiska* inkomstskattelagen beskattar såsom inkomst:

- a) inkomst av kapital,
- b) inkomst av fast egendom,
- c) inkomst av rörelse och yrke (Handel und Gewerbe, incl. Bergbau) samt
- d) inkomst av vinstgivande sysselställning och av avkomstgivande rättigheter.

Inkomst, som icke är att hänföra till någon av dessa källor, är icke skattepliktig. Emellertid skall vinst, som uppstår av tillfälliga spekulationsaffärer, i beskattningshänseende hänföras till inkomst av kapital, men beräknas på samma sätt som inkomst av rörelse och yrke. Det är uttryckligen stadgat, att extraordinära intäkter genom arv, gåva, livförsäkring och genom icke yrkesmässigt eller icke i spekulationssyfte företagen avyttring av fast egendom (Grundstücke) samt liknande förvärv icke skola räknas såsom skattepliktig inkomst utan såsom ökning av stamförmögenheten.

I fråga om beräkning av inkomst av rörelse och yrke gäller såsom allmän regel, att det är affärsvinsten som skall beskattas. I fråga om skattskyldiga, som föra ordentliga räkenskaper enligt därom givna civilrättsliga bestämmelser, skall vinsten beräknas efter de grunder, som



gälla för upprättande av inventarium och balansräkning, under det att inkomsten i fråga om andra skattskyldiga uppskattas på grundval av årets affärsinkomster och affärsutgifter. Enligt praxis skall taxeringen i förstnämnda fall grundas på räkenskaperna, där skäl till anmärkning mot dem icke förekommer. Om räkenskaperna upptaga vinster, vilka icke skola beskattas såsom inkomst, böra emellertid sådana vinster vid taxeringen lämnas obeaktade; detta gäller enligt uttryckligt stadgande beträffande de här ovan redan omförmälda extraordinära intäkterna genom arv o. s. v. men enligt praxis även i fråga om icke realiserad värdeökning av det till företaget hörande anläggningskapitalet. I särskilda mål har däremot Oberverwaltungsgericht in Staatssteuersachen förklarat, att dessa bestämmelser skola anses innebära, att vinsten genom avyttring av tillgångar tillhörande anläggningskapitalet är affärsvinst, »ty i och med det ögonblick, då sådana tillgångar avyttras, upphöra de att vara anläggningskapital (dauernd zum Betriebe bestimmt) och bliva avyttringsföremål.»

Enligt den *danska* lagen om inkomst- och förmögenhetsskatt taxeras såsom inkomst:

- 1) inkomst av jordbruk, skogsbruk, industri, handel, hantverk m. m.;
- 2) inkomst genom utarrendering eller uthyrning av fast eller lös egendom;
- 3) inkomst av tjänst eller anställning;
- 4) inkomst av tionde;
- 5) inkomst av kapital;
- 6) inkomst av lotterispel, annat spel och vadhållning.

Denna uppräkningslista är emellertid icke uttömmande, enär såsom skattepliktig inkomst skola räknas skattskyldiges samfällda årsintäkter med de i lagen särskilt angivna undantag och begränsningar. I detta avseende stadgas bl. a. undantag för:

- 1) Förmögenhetsökning genom värdestegring av skattskyldigs tillgångar.
- 2) Intäkter som härflyta från försäljning av skattskyldigs egendom, för så vitt försäljningen icke faller under hans näringsverksamhet eller företagits i spekulationssyfte.
- 3) Förmögenhetsökning som har sin grund i arv eller förskott på arv, i äktenskaps ingående, utbetalning av livförsäkring, brandförsäkring o. d.
- 4) De intäkter, som härröra från kapitalförbrukning eller upptagande av lån.
- 5) Vissa dagtraktamenten och reseersättningar.

Svenskt  
underlag för  
1910 års re-  
formförslag.

Enligt det av 1904 års svenska inkomstskattesakkunniga avgivna här ovan omförmälda förslaget skulle vid taxeringen all inkomst hänföras till någon av följande källor:

- 1) inkomst av fast egendom;
- 2) inkomst av kapital;
- 3) inkomst av arbete;
- 4) övrig inkomst.

Därvid räknades såsom inkomst av arbete inkomst av tjänst eller pension samt av jordbruk och annan näring, och till övrig inkomst vinster av tillfällig natur och all annan skattepliktig inkomst, som ej borde hänföras till någon av de andra inkomstkällorna. Till sistnämnda inkomstgrupp räknades enligt de »särskilda anvisningarna» exempelvis realisationsvinster, lotterivinster, inkomst av patent- och därmed jämförliga rättigheter (royalties) o. d. Dock skulle såsom inkomst icke taxeras realisationsvinst vid avyttring av fast eller lös egendom, som tillfallit säljaren annorledes än genom köp eller byte eller ock utöver tre år varit i hans ägo.

Då annat ej i författningsförslaget utsäges eller antydes, får det antagas, att dess författare velat uppdraga en bestämd gräns mellan inkomst av arbete och annan inkomst, och att särskilt realisationsvinster, då de voro skattepliktiga, skulle behandlas annorlunda än den affärsvinst, som skulle taxeras såsom inkomst av jordbruk och annan näring. Även torde det få antagas, att dylika vinster skulle beskattas enligt de särskilt för dem gällande reglerna, vare sig de förvärvades av en näringsidkare eller annan person.

I fråga om inkomst av näring skulle dit hänföras bland annat inkomst av rörelse eller yrke. Den i anvisningarna givna exemplifieringen av de verksamhetsgrenar, som voro att hänföra till rörelse eller yrke, överensstämmer i det väsentliga med motsvarande exemplifiering i de då gällande skatteförfattningarna, nämligen bevillningsförordningen och förordningen om inkomstskatt. Det kan således icke förutsättas en avsikt hos de sakkunniga att inlägga någon ny betydelse i det teoretiska begreppet inkomst av rörelse eller yrke. Ingenting tyder på att de sakkunniga (dåvarande kammarrättsrådet E. von Wolcker, professor Gustav Cassel och undertecknad Landén) velat till *rörelseinkomst* hänföra annat än den egentliga affärsvinsten. Den utvidgning av inkomstbegreppet, som av dem föreslogs, var att under en ny huvudgrupp av skattepliktiga inkomster, av dem benämnd »övrig inkomst», hänföra bland annat de förmögenhetsförvärv, som enligt förslaget skulle beskattas såsom inkomst, men enligt deras sannolika mening icke kunde hänföras

under gruppen »inkomst av rörelse». Hit höra särskilt de s. k. realisationsvinsterna och andra tillfälliga vinster, som begreppslenligt icke kunde hänföras under inkomst av rörelse eller yrke. Det bör observeras, att de sakkunniga i författningstexten icke gjort någon skillnad mellan olika slag av realisationsvinster allt eftersom de förvärvats av en rörelseidkare eller annan person. En tillfällig vinst skulle enligt ordalagen i deras förslag alltid, under förutsättning att de uppställda villkoren för skatteplikt förelågo, beskattas såsom »övrig inkomst», medan den yrkesmässiga vinsten beskattades såsom inkomst av rörelse eller yrke. I motsats till vad som stadgats i Preussen och Danmark skulle vid realisationsvinsters beskattning bortses från, huruvida den affär, som givit anledning till vinsten, företagits i spekulationssyfte eller icke. Det avgörande var, att avyttringen av den egendom, varom fråga vore, ägde rum inom viss tid efter förvärvet och att egendomen förvärvats genom köp eller byte, men det kan förutsättas att genom uppställande av dessa villkor för skatteplikt de sakkunniga trott sig i stort sett kunna begränsa skatteplikten till de verkliga spekulationsaffärerna i anslutning till då rådande praxis, som i princip beskattade endast spekulationsvinster. Den danska bestämmelsen därom, att inkomst vid försäljning av egendom skulle undantagas från beskattning, för så vitt försäljningen »ikke henhør under vedkommendes næringsvej» torde av de sakkunniga hava ansetts icke erforderlig eller lämplig. Om härmed avses att stadga, att yrkesmässig försäljning av egendom medför skatteplikt för den genom försäljningen uppkomna vinsten, skulle bestämmelsen icke vara behövlig, då enligt svensk uppfattning det är självklart, att dylik vinst bör hänföras till inkomst av rörelse eller yrke. Skulle åter med bestämmelsen avses, att en näringsidkares tillfälliga vinst genom försäljning av egendom skulle beskattas såsom inkomst, även då försäljningen omfattade egendom, med vilken han eljest icke dreve handel, står ju bestämmelsen i strid mot det i Sverige rådande föreställningssättet.

Att de sakkunniga icke upptogo de bestämmelser i preussiska inkomstskattelagen, som leda till att det enligt balansräkningen framkommande överskottet av tillgångar över skulderna i fråga om vissa skattskyldiga alltid beskattas såsom affärsvinst, förefaller av liknande anledningar fullt naturligt. Nämda överskott kan såsom känt uppkomma dels genom förmögenhetstillväxt under året, dels genom den under året intjänta inkomsten. Enligt den tyska handelslagen gäller t. ex. att ännu icke försälda tillgångar skola upptages till sitt försäljningsvärde vid den tidpunkt, då balansräkningen upprättas, och komme sålunda, om lagen strängt tillämpades, en värdestegring å dylika tillgångar

av vad slag som helst att räknas såsom vinst och alltså ingå i inkomsten.<sup>1</sup> Även en dylik uppfattning om grunderna för inkomstens beräkning var och torde fortfarande vara främmande för svenskt föreställningssätt.

Den i den preussiska skattelagen träffade anordningen att till undvikande av beskattningens ojämnhet och orättvisa stadga, att beträffande skattskyldiga, som föra ordentliga räkenskaper, inkomsten skall beräknas till sitt medeltal för de tre närmast föregående åren, torde icke hava tilltalat 1904 års sakkunniga mera än de vid andra tidpunkter tillkallade sakkunniga för den svenska skattelagstiftningens revision, vilka ju haft anledning att taga frågan om en dylik anordning under övervägande, och i denna omständighet torde man finna en ytterligare anledning till att 1904 års sakkunniga i nu berörda avseenden underlåtit att följa den främmande lagstiftning, som de i många andra delar tagit till förebild vid avfattandet av sitt förslag.

Då arbetet med revision av skattelagstiftningen under år 1908 ånyo upptogs, tillkallades för detta ändamål såsom sakkunniga dåvarande ombudsmannen och fiskalen Conrad Carleson, dåvarande kammarrättsrådet Herman Palmgren och undertecknad Landén. Dessa utarbetade bl. a. det förslag till inkomst- och förmögenhetsskatt, som sedermera i proposition nr 88 förelades 1910 års riksdag och som i huvudsak blev av riksdagen godkänt.

I väsentliga delar byggde dessa sakkunniga sitt förslag på 1904 års nyss omförmälda förslag. Sålunda bland annat i fråga om begreppet skattepliktig inkomst. Såsom inkomst skulle således med vissa angivna avdrag taxeras skattskyldigs samfällda årsintäkter i penningar eller penningars värde, vare sig de härflyta av fast egendom, av kapital eller av arbete. Inkomstkällornas indelning i huvudgrupper var alltså en annan än den av 1904 års sakkunniga föreslagna, i det att huvudgruppen »övrig inkomst» saknades i 1910 års förslag och dithörande inkomster i stället inrymdes under huvudgruppen inkomst av arbete. Men inom denna grupp upptagas såsom underavdelningar samma inkomstkällor som år 1904 redovisades under de bägge huvudgrupperna inkomst av arbete och övrig inkomst. Sålunda funnos såsom särskilda underavdelningar, bland annat, inkomst av rörelse och yrke och vinster av tillfällig natur.

Det framgår av förslaget, att de sakkunniga icke åsyftat att införa några nya principer beträffande vad som vore att anse såsom inkomst

<sup>1</sup> Enligt praxis synes detta icke tillämpas beträffande icke realiserad värdestegring av själva anläggningsskapitalet. För aktiebolag faller detta av sig själv, enär de icke få upptaga dylika tillgångar högre än till anskaffningsvärdet.

av rörelse eller yrke. Exemplifieringen av de inkomstkällor, som skola komma i fråga till beskattning under denna huvudgrupp, ansluter sig nära till den i våra bevillningsförordningar hävdvunna, med iakttagande dock att åtskilliga nya slag av yrkesmässig näringsverksamhet blivit tillagda. Man får således antaga, helst något annat icke framgår av departementschefens motivering för det av honom framlagda förslaget, att vid 1910 års skattereform den bestående skattelagstiftningens teoretiska begrepp »inkomst av rörelse eller yrke» — fränsett den utvidgade exemplifieringen — lämnats oförändrat.

Däremot infördes genom denna reform den nyheten i fråga om inkomstbegreppet överhuvudtaget, som under växlande former tidigare ifrågasatts i de här ovan omförmälda skatteförslagen av åren 1894, 1900 och 1904, i det att uttryckligt stadgande inrymdes i skatteförordningarna därom, att vissa förmögenhetsförvärv skulle beskattas såsom inkomst. Sålunda stadgades, såsom redan sagts, att såsom inkomst av arbete skulle taxeras vissa dylika förvärv, upptagna såsom en huvudgrupp «vinster av tillfällig natur», därunder inbegripen avyttring av fast och lös egendom, som förvärvats genom köp eller byte och under viss kortare tidrymd varit i säljarens ägo. Slutligen skulle till en sista huvudgrupp hänföras all annan skattepliktig intäkt, som ej vore att hänföra till någon annan grupp. Till de två sistnämnda grupperna skulle enligt anvisningarna till förordningen hänföras sådana skattepliktiga intäkter, som ej böra hänföras under annan rubrik, såsom realisationsvinster, lotterivinster, inkomst av patent och därmed jämförliga rättigheter o. d., och torde därav framgå, att de angivna slagen av vinster enligt lagstiftarens mening i regel icke skola taxeras såsom inkomst vare sig av fast egendom eller av kapital eller av rörelse eller yrke. Ett sedermera år 1919 i sammanhang med utredningen om kommunalbeskattningens omläggning framkommet förslag att vinst vid realisation av fast egendom skulle beskattas såsom inkomst av fast egendom har, såsom känt torde vara, icke lett till någon åtgärd, och den preussiska skattelagens bestämmelser, att tillfälliga spekulationsvinster skola hänföras till inkomst av kapital, hava icke någon motsvarighet i vår skattelagstiftning.

Vid föredragning i statsrådet av 1910 års förslag till förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt hade dåvarande chefen för finansdepartementet följande uttalanden beträffande här berörda frågor:

»Den nu lämnade utredningen visar oförtydligt, att det är förenat med stora vanskligheter att fastställa vad som skall räknas till beskattningsbar inkomst. Så mycket är dock klart, att dit icke höra penningmedel, som inflyta vid realiserandet av den skattskyldiges förmögenhet

Departementschefen  
år 1910.

eller förmögenhetsdel, för så vitt icke realisationen innebär någon vinst för den skattskyldige. Detta har, på sätt framgår av mitt yttrande i sammanhang med frågan om beskattning av skogsinkomsten, av mig redan behörigen beaktats. Däremot är gränsen för skattskyldigheten svårare att draga, då verkligt förmögenhetsförvärv föreligger.

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

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

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

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

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

*Danmark.* Såsom inkomst räknas icke intäkter, som härflyta av försäljning av skattskyldig tillhörig egendom, försåvitt försäljningen icke faller under den skattskyldiges näring eller företagits i spekulationsssyfte.

*Preussen.* Vinst av i spekulationsssyfte avslutade affärer efter avdrag av eventuella förluster å likartade affärer anses som beskattningsbar inkomst även för skattskyldiga, som icke hava till yrke att företaga sådana affärer.

*Bayern.* Frågan huruvida en tillfällig lotteri- eller spekulationsvinst, som icke härflyter av den skattskyldiges yrkesmässigt utövade näringsverksamhet, är att beskatta såsom inkomst, har icke blivit löst genom lagstiftningen. I praxis betraktar man dylika tillfälliga vinster såsom ökning av förmögenheten och beskattar den följaktligen icke genom inkomstskatt. Vid inkomstskattelagens förberedande behandling väcktes ett förslag att, i överensstämmelse med den preussiska lagstiftningen i ämnet, till vederbörande artikel föga ett tillägg av följande innehåll: »Vinsten av icke yrkesmässigt men i spekulationsssyfte företagen försäljning av fastigheter, värdepapper och fordringar är efter avdrag av förluster underkastad inkomstskatt.» Förslaget förkastades emellertid dels med hänsyn till svårigheterna vid stadgandets tillämpning, dels på grund av farhågan att yrkesspekulanterna, särskilt de som handlade med fastigheter, skulle med stöd av ett sådant stadgande söka att undgå näringskatt och i stället erlagga den lindrigare inkomstskatten.

*Württemberg.* Såsom skattepliktig inkomst anses vinst vid köp och försäljning av fastigheter, värdepapper och annan egendom, om affären företages i spekulationsssyfte och den skattskyldige har för vana att bedriva sådana affärer eller om affären avslutas såsom en differensaffär.

*Baden.* I de särskilda anvisningarna till inkomstskattelagen angives, att såsom beskattningsbar inkomst icke räknas lotterivinster och vinst vid fastighetsförsäljning, såvida icke köp och försäljning av lotter och fastigheter bedrives yrkesmässigt.

Det synes mig icke lämpligt att nu inskränka sig till ett lagfästade av rådande praxis här i riket. Redan de svårigheter, som vid lagtillämpningen skulle uppstå, om beskattningen av konjunkturvinster bleve beroende på ett så subjektivt moment som spekulationsssyfte, mana till ett mera fast reglerande av beskattningen. Därjämte synes det mig, som om, på sätt vid frågans tidigare behandling framhållits, det icke vore annat än i sin ordning, att även konjunkturvinster, som icke äro resultatet av spekulationsaffärer, betraktas och beskattas såsom inkomst. Därvidlag torde det emellertid böra, såsom ock av målsmännen för denna ordning ständigt föreslagits, fastställas någon längsta tidrymd, inom vilken

*Bihang till riksdagens protokoll 1921. 1 saml. 180 häft. (Nr 213. Bilaga.) 4*

affären skall vara avslutad, för att skattskyldigheten för vinsten skall inträda. Att därvid, såsom vid frågans tidigare behandling inom kammarrätten av en enskild ledamot därstädes föreslagits, göra undantag för spekulationsvinster och stadga skattskyldighet för dylika vinster oberoende av den tid, som förflutit mellan affärens början och slut, kan visserligen vara principiellt riktigt, men bröte ej udden av anmärkningarna emot det nuvarande systemet och är i allt fall mindre erforderligt, om blott den tidrymd, varom nu är fråga, sättes tillräckligt lång.

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

Vad jag nu yttrat ansluter ju sig närmast till inkomstskattebegreppets omfång. I förslaget till förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt har ock bland de indirekta allmänna bestämmelserna rörande inkomster inryckts ett stadgande, att såsom inkomst taxeras icke vinst å icke yrkesmässig försäljning 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, om det är fast egendom, tio år eller därutöver och eljest fem år eller därutöver.

Detta i 8 § förefintliga stadgande har sin motsvarighet i 7 §, där såsom inkomst av arbete upptagits bland annat vinster av tillfällig natur, därunder inbegripen vinst å icke yrkesmässig försäljning 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.

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

Norsk lagstiftning.

Av intresse torde vara att taga del av den norska lagstiftningen på hithörande område, sådan densamma kommit till uttryck i 1911 års skattelagar för landet och för städerna, vilka bägge innehålla likartade bestämmelser om beskattning av vinster, vid vilka tillfället i större eller mindre grad varit en medverkande faktor (t. ex. lotterivinster), samt realisationsvinster. I avseende å de sistnämnda gäller, att vinst genom avyttring av fast egendom, värdepapper eller andra förmögenhetsföremål,



som kunna antagas vara *av säljaren förvärvade för att avyttras med fördel*, skall räknas såsom inkomst för säljaren, även om avyttringen icke faller inom hans näring. Vinst, som förvärvas vid försäljning av tomter i stad eller stadsliknande områden ävensom vinst vid försäljning av en affär, av patent- författar- eller konstnärsrätt räknas alltid såsom inkomst.

Regeringen hade föreslagit ett tillägg till den refererade bestämmelsen av innehåll, att realisationsvinst, även om den uppstått utan spekulations syfte, alltid skulle beskattas såsom inkomst, när det realiserade föremålet icke varit i säljarens ägo längre tid än fem år, en bestämmelse som emellertid icke vann stortingets godkännande.

Den år 1911 i Norge genomförda skattelagstiftningen grundade sig på ett år 1904 avgivet förslag av särskilda kommitterade. Ur kommitterades motivering för den föreslagna beskattningen av realisationsvinster må här anföras följande synpunkter.

Spekulationsvinster och särskilt vinster genom köp och försäljning i spekulations syfte av fasta egendomar, värdepapper och andra föremål, borde alltid, alltså oberoende av, huruvida spekuleringen drives såsom näring eller icke, beskattas såsom inkomst. Sådana vinster förvärvades i själva verket genom spekulantens verksamhet och borde därför behandlas lika med andra arbetsförtjänster av annan verksamhet än näring. Att konjunkturen medverka till vinsten kunde icke förändra sakens natur. Det vore icke konjunkturen i och för sig, utan spekulantens utnyttjande av konjunkturen, som skaffade honom vinsten.

Om föremålet icke blivit inköpt i spekulations syfte men till följd av konjunkturen stigit i värde och därefter sålts med vinst, vore förhållandet ett annat, i det att förvärvets tillfälliga karaktär vore mera dominerande. Frågan vore då, om försäljningsvinsten även i sådant fall borde beskattas såsom inkomst. Utginge man från att inkomsten förvärvades först genom försäljningen, kunde densamma i viss mån betraktas såsom en arbetsinkomst, i det att den ju vore resultatet av arbetet för att finna en köpare och komma till samförstånd med honom. Om man däremot utginge från att inkomsten helt förvärvades genom värdestegringen, måste den betraktas såsom ren konjunkturvinst. Vidare kunde frågas, om man icke borde gå ändå längre och beskatta såsom inkomst den genom konjunkturen vunna värdestegringen oberoende av dess realiserande genom försäljning.

Kommitténs majoritet ville icke uppställa såsom undantagslös regel, att tillfälliga realisationsvinster skola beskattas såsom inkomst. Frånsett vinsten å rena spekulationsaffärer ville majoriteten beskatta realisationsvinst, endast då försäljning skett inom en viss kortare tid efter för-

värvet (förslagsvis fem år). Härigenom komme man antagligen att träffa de flesta egentliga spekulationsaffärer, på samma gång man undginge de svårigheter som skulle uppstå, därest taxeringsmyndigheterna i varje fall skulle avgöra, huruvida en spekulationsaffär föreläge eller icke. Skulle på grund av de föreslagna bestämmelserna även rent tillfälliga realisationsvinster beskattas, så bjöde det mindre emot att såsom inkomst beskatta en vinst, som uppstått under loppet av en jämförelsevis kort tidrymd, än en vinst som haft sin grund i en genom årtionden fortsatt, ofta ganska långsam värdestegring. Härtill komme, att det skulle bliva svårt att efter en längre tids besittning bestämma realisationsvinstens storlek, ett bestämmande som till väsentlig del undginges genom den föreslagna formuleringen.

Minoritetsgruppen ansåg, att realisationsvinster alltid borde beskattas såsom inkomst. Det föreläge icke något starkare skäl att beskatta spekulationsvinster mera än tillfälliga realisationsvinster. Det vore även så gott som omöjligt att draga en gräns mellan de två slagen av vinster. Majoritetens förslag skulle i praktiken leda därhän, att vinster av ifrågavarande art aldrig bleve beskattade såsom inkomst, när en försäljning ägde rum efter en besittningstid av fem år.

Regeringen anslöt sig till majoritetens förslag. Minoritetens förslag vore för vittgående. Särskilt för landsbygdens vidkommande skulle det i praktiken kunna medföra stora svårigheter.

Budgetkommittén vid 1909 års storting ansåg det skäligt, att spekulationsvinster alltid beskattades, men att det däremot sänkades tillräckliga skäl att inkomstbeskatta rent tillfälliga realisationsvinster. Även om det teoretiskt kunde anföras skäl för att beskatta dessa, skulle beskattningen möta hinder vid den praktiska tillämpningen, när det ofta icke bleve lätt att utreda, huru stor vinsten, verkligen vore. Särskilt gällde detta i avseende å jordbruksegendomar. Den föreslagna femårsbegränsningen syntes alldeles godtycklig och kunde icke avlägsna svårigheterna vid den verkliga vinstens fastställande. Den riktiga synpunkten syntes vara att betrakta såväl vinst som förlust vid försäljning av egendom, där försäljningen icke skett i spekulationssyfte eller yrkesmässigt, såsom ökning, resp. minskning av förmögenheten.

1911 års budgetkommitté instämde med 1909 års budgetkommitté. Fyra ledamöter uttalade sig för regeringens förslag om viss tidsbegränsning.

Stortinget följde budgetkommitténs flertal. Förslaget att beskatta rena tillfällighetsvinster vid realisation av egendom efter viss kortare besittningstid föll alltså, och beslutet blev att beskatta endast speku-

tionsvinster. Däri överensstämde dock beslutet med regeringsförslaget, att spekulationsvinster skulle beskattas såsom inkomst oberoende av den tidrymd, egendomen varit i säljarens ägo.

1911 års norska skattelagar innehålla bland annat följande bestämmelser angående beräkningen av inkomst av handel och annan näring.

Därest företaget enligt lag är underkastat bokföringsskyldighet, skall inkomsten uppskattas till sitt medeltal för de nästföregående fem åren.

Därest fartyg, anläggning eller annat, vars värde minskning tagits i beräkning vid inkomsttaxeringen, förstöres genom förlisning eller annan olycka och assuranssumman överstiger det bokförda (nedskrevne) värdet, skall överskottet beskattas såsom inkomst. Enahanda gäller om dylika förmögenhetsföremål försäljas och försäljningssumman överstiger det bokförda (nedskrevne) värdet. På samma sätt förfares, därest assurans- eller försäljningssumman understiger det bokförda (nedskrevne) värdet, i det att skillnaden i sådant fall skall avräknas från inkomsten.

För att förebygga varje tvekan om innebörden av detta stadgande har i en lag den 11 mars 1916 angående provisoriska tilläggsbestämmelser till skattelagarna uttryckligen stadgats, ett skillnaden mellan ett fartygs bokförda värde och försäljningssumman, då denna är högre än nämnda värde, skall beskattas såsom inkomst, ett stadgande som väl får antagas innebära, att överskottet skall räknas såsom inkomst, vare sig avdrag för värde minskning ägt rum eller icke. I praxis lär i varje fall stadgandet bliva så tillämpat.

Emellertid har detta stadgande blivit i visst avseende modifierat genom lag den 6 juli 1917, som stadgar dels att, när fartyg förliser eller på annat sätt går förlorat för ägaren och försäkringssumman överstiger fartygets vid näst föregående inkomsttaxering bokförda värde, överskottet icke skall beskattas såsom inkomst, försåvitt försäkringssumman blivit använd eller skall användas till nybyggnad av tonnage eller till inköp av nytt tonnage från utlandet till det förolyckade fartygets ersättande, dels att, därest det nya tonnaget förvärvas till överpris, detsammans värde skall nedskrivnas med belopp, som svarar mot överskottet i förhållande till det förolyckade fartygets värde, dock icke till lägre värde än som motsvarar det nya tonnagets värde under normala prisförhållanden.

Innan de sakkunniga övergå till framläggandet av sina egna synpunkter på här ifrågasvarande spörsmål, anse de sig även böra i korthet refe-

Annan ut-  
ländsk lag-  
stiftning.

lera hithörande bestämmelser i den österrikiska, engelska och franska skattelagstiftningen.

Enligt den *österrikiska* lagen av 1896 angående de direkta personalskatterna, avd. IV, Personaleinkommensteuer, skall vinst vid avyttring av förmögenhetsobjekt räknas såsom inkomst endast där avyttringen faller inom driften av ett näringsföretag eller inom ramen för en spekulationsaffär.

Enligt praxis kräves, att spekulationssyftet förelegat redan vid egendomens förvärvande: Har egendomen förvärvats för förvärvarens eget begagnande och icke för att tillgodogöras genom avyttring, föreligger icke en spekulationsaffär. Vinsten av spekulationsaffärer beräknas enligt de grunder, som gälla med avseende å inkomst av rörelse och yrke (Handel und Geverbe).

Den *franska* lagstiftningen om allmän inkomstskatt är av jämförelsevis färskt datum — lag härom utfärdades första gången den 15 juli 1914. I denna lag saknas alla bestämmelser, som hava avseende å beskattningen av realisationsvinster, vare sig tillfälliga eller yrkesmässigt förvärvade. Skatten skall utgå i förhållande till totalbeloppet av skattskyldiges behållna årliga inkomst, Inkomstkällorna uppgivas sålunda: fast egendom, kapital, rörelse och yrke (profession), anställning och varje vinstgivande sysselsättning. Det antages emellertid, att enligt lagstiftarens mening alla inkomster skola träffas av skatten, även om de icke kunna precis inrymmas under någon av de uppräknade källorna. Uppenbart synes vara i fråga om inkomst av fast egendom och av kapital, att det är *avkastningen* av egendomen resp. kapitalet som är underlag för beskattningen — givetvis efter avdrag för omkostnader, och att vinst genom försäljning av inkomstkällan själv icke hänföres till inkomst av dessa källor.

Vad beträffar inkomst av rörelse eller yrke utgöres denna av de vinster, som uppkomma genom utövandet av den yrkesmässiga verksamhet, som av den skattskyldige drives. En kommentator till lagen (L. Bocquet) uttalar den meningen, att med nettovinsten av rörelse eller yrke avses vad som på köpmannaspråk kallas balansräkningens saldo.

Enligt den *engelska* Income Tax Act 1918 skall skatt utgå av all egendom samt av alla vinster och förvärv, som äro omförmälda i någon av de 5 avdelningar (Schedules), vari inkomstkällorna äro grupperade, nämligen Schedule A, som avser skatt för inkomst av fast egendom, Schedule B angående skatt för brukandet av fast egendom, Schedule C angående skatt för inkomst av kapital, Schedule D huvudsakligen angående skatt av rörelse och yrke (trade and profession) men även om-

fattande andra inkomstkällor, såsom anställning i enskild tjänst samt sådan inkomst, som ej beskattas under någon annan Schedule, samt slutligen Schedule E angående inkomst av allmän tjänst.

Enligt officiella uttalanden skola tillfälliga vinster icke beskattas såsom inkomst. Så har Mr. Hopkins, Commissioner of Inland Revenue, gjort följande officiella uttalande inför 1919 års engelska inkomstskattekommission: »Vi beskatta endast den årliga inkomsten och häri ligger en viss föreställning om inkomstens kontinuitet. Isolerade transaktioner tagas icke i beräkning vid beskattningen av skattskyldigs totala inkomst.» Riktigheten av dessa uttalanden bekräftas av praxis vid tillämpningen av Income Tax Act, vilken konsekvent bygger på den uppfattningen, att tillfälliga vinster genom realisation av egendom, med vilken den skattskyldige ej driver handel, ej är att anse såsom »annual profits or gains» i lagens mening. I lagen om Excess Profits Duty finnes däremot en bestämmelse, som för denna beskattnings vidkommande går längre än bestämmelserna i Income Tax Act. Sålunda stadgas, att där »the trading stock or part thereof» under krigsåren blivit såld i annan ordning än den ordinarie affärsrörelsen, vinsten skall beskattas såsom Excess Profits — en bestämmelse, som icke hade varit erforderlig, därest sådan vinst varit underkastad Income Tax.

Vår skattelagstiftning, som numera innehåller olika regler för beskattning av å ena sidan inkomst av rörelse och yrke, å andra sidan inkomst av icke yrkesmässiga affärstransaktioner, definierar icke begreppet rörelse eller yrke i vidare mån än att såsom exempel uppräknas olika slag av företagarverksamhet, vilka falla inom nämnda inkomstkälla. Lagstiftaren har uppenbarligen ansett begreppet vara så klart, att någon närmare definition därav icke vore erforderlig. Hade emellertid lagstiftarens mening varit att i begreppet inlägga något annat och mera än enligt gängse språkbruk och allmänt föreställningssätt kunde därunder inbegripas, hade givetvis något uttalande härom bort göras i författningstexten. Detta har emellertid, i motsats till vad exempelvis förhållandet är i den preussiska skattelagen, icke skett, och icke heller i motiveringen till våra gällande skattelagar förekommer något, som tyder på en dylik avsikt. Att våra tidigare skatteförfattningar icke ansetts åsyfta, att med rörelse och yrke skulle förstås annat än vad begreppslenligt vore att dit hänföra, får antagas vara allmänt erkänt och framgår även av de härövan åberopade uttalandena i 1894 och 1900 års kommittébetänkanden och kammarrättens med anledning av dem avgivna utlåtanden.

En av de sakkunniga, som deltog i det förberedande arbetet för 1910 års skattereform, kammarrättsrådet, nuvarande regeringsrådet Palm-

Tidigare  
svensk rätts-  
uppfattning.

gren, har i en av honom jämte kammarrättsrådet O. Bodin utgiven handbok över den dåvarande skattelagstiftningens tillämpning (Självdeklaration, 6:e upplagan, Stockholm 1909) angivit utgivarnas uppfattning av denna fråga på följande sätt.

(Under huvudrubriken »Beräkning av inkomst av rörelse eller yrke», underavdelningen »Bruttoinkomster»):

»Här gäller det i första rummet att frånräkna alla intäkter, som upptagas i en affärsmans böcker såsom inkomst, men i själva verket *ej äro föremål för inkomstbeskattning*. Om således i böckerna såsom vinst upptages försäljningssumman för fast egendom, vilken näringsidkaren ärft och därefter sålt till pris över bokförda värdet, så skall sådan vinst från dragas. Detsamma är förhållandet med vinst genom försäljning av värdepapper, som näringsidkaren för kapitalplacering inköpt för exempelvis tjugu år tillbaka. — — —

Såsom bruttoinkomst av rörelse anses vad som erhållits för avytttrade varor och utförda arbeten, antingen detta utgöres av kontanta penningar eller annan egendom eller uppkommande fordringar. — — —

Har i beskattningshänseende medgivits slitningsavdrag å värdet av fartyg, maskiner eller inventarier och säljes sedan dylik egendom till pris överstigande det nedskrivna värdet, bör skillnaden beskattas.»

(Under huvudrubrik »Huru skall inkomsten beräknas?» underavdelningen »Vilka intäkter äro beskattningsbara?»):

»Den som *yrkesmässigt* idkat handel med fastigheter, värdepapper o. d., beskattas naturligtvis för inkomst därav.

Om man genom *icke yrkesmässigt bedrivna transaktioner* av ifrågasvarande slag berett sig vinst, s. k. *realisationsvinst* eller *konjunkturvinst*, så kan sådan vinst i olika fall betraktas antingen såsom »kapitalförvärv», vilket icke beskattas, eller såsom beskattningsbar inkomst. — — — Har inköpet ägt rum i bestämt eller övervägande syfte att åter försälja det inköpta med vinst, är vinsten att hänföra till beskattningsbar inkomst. Om däremot inköpet närmast skett t. ex. för kapitalplacering, bör den vinst, som uppkommit genom försäljningen, betraktas såsom en omedelbart kapitalbildande intäkt, vilken ej är föremål för inkomstbeskattning.

Såsom allmän regel torde kunna fastställas, att vinst, som uppkommit genom att till ett slags valuta förvandla ett annat slags valuta, som man förut ägt, icke är beskattningsbar, därest ej förvärvet av den förvandlade valutan skett i handels- eller spekulationssyfte. — — — *Lotterivinster* äro föremål för beskattning, evad de utfallit i penningar eller annat.»

Författarna hänvisa till åtskilliga prejudikat, av vilka följande här må anföras:

Nya Aktiebolaget Atlas, som i maj 1899 inköpt och i oktober 1901 till kronan försålt tomter i Stockholm, har befriats från beskattning för vinst av försäljningen, enär köpet skett för erhållande av tomtplats för bolagets verkstäder (kungl. resolutionen den 19 februari 1904).

Likaså har gottgörelse för överlåtelse av en handelsrörelse ansetts icke utgöra föremål för beskattning (kungl. resolutionen den 12 november 1886). Å andra sidan har ett rederibolag förklarats ej äga avdraga förlost genom försäljning av en bolagets ångare (kungl. resolutionen den 6 december 1901).

Författarnas återopade uttalanden och de anförda prejudikaten synas stå i överensstämmelse med den allmänt omfattade åsikten, att en verksamhet är att anse såsom yrkesmässig näring (rörelse och yrke, Handel und Gewerbe, profession industrielle et commerciale, trade and manufacture etc.), då verksamheten bedrivs självständigt, regelbundet och med förvärvssyfte.

Icke alla transaktioner, som göras av en näringsidkare, äro yrkesmässiga. För att t. ex. en avyttring av egendom skall anses vara yrkesmässig, fordras icke blott, att egendomen använts i näringsverksamheten och avyttrats av näringsidkaren, det fordras därutöver, att själva avyttringen utgör ett moment av hans näringsverksamhet. Undertecknad Davidson har i en uppsats i Ekonomisk tidskrift år 1914 belyst saken på följande sätt: »Avyttring av fast egendom blir sålunda yrkesmässig avyttring, i fall den yrkesmässiga rörelsens uppgift är att regelbundet köpa och sälja, d. v. s. driva handel med fastigheter. Har den yrkesmässiga rörelsen annan uppgift, blir en avyttring av fastighet, som använts i rörelsen, en icke yrkesmässig avyttring. Och samma gäller beträffande lös egendom: avyttring av föremål, vilkas avyttring utgör rörelsens uppgift, räknas till yrkesmässiga, men avyttringar av andra för rörelsen använda föremål (inventarier) äro icke yrkesmässiga, och samma gäller om för rörelsen helt främmande ägodelar köpas och säljas (t. ex. om ett bolag, som driver spannmålsrörelse, placerat lediga penningmedel i aktier, som sedermera åter avyttras).»

Då man i vissa främmande länders skattelagstiftning frångått det så bestämda begreppet »inkomst av rörelse eller yrke», har man, såsom redan framhållits, ansett sig böra i lagstiftningen uttryckligen meddela härför erforderliga bestämmelser. Och man har på sina håll begränsat undantagen till att gälla i fråga om sådana skattskyldiga, som föra *Bihang till riksdagens protokoll 1921. 1 saml. 180 häft. (Nr 213. Bilaga.) 5*

ordentliga räkenskaper enligt civillagens föreskrifter, en begränsning som icke synes ägnad att befrämja den jämlikhet i beskattningen, som det bör vara skattelagstiftningens uppgift att eftersträva.

Hos oss finnes ingen sådan åtskillnad mellan bokföringspliktiga och övriga skattskyldiga.

Emellertid bör icke förbises, att vår lagstiftning har särskilda bestämmelser i fråga om inkomstbegreppet för visst slag av näring, i det att inkomsten av jordbruksnäring jämte skogsbruk beräknas efter andra regler än dem, som gälla för annan näring. I avseende å förstnämnda slag av näring är sålunda bland annat stadgat, att såsom inkomst därav skall taxeras inkomst genom försäljning av levande och döda inventarier, som användas i näringen. Det är särskilda skäl, som motiverat dessa för jordbruksnäringen säregna bestämmelser, men man kan icke bortse från, att motsvarande bestämmelse saknas beträffande försäljning av inventarier i annan näring. Även förtjänar observeras, att 1910 års lagstiftning torde hava utgått från, såsom en självklar sak, att försäljning av jordbrukets inventarier, när den antager formen av en tillfällig *realisation*, icke skall anses såsom inkomst av jordbruk utan beskattas enligt de för realisationsvinst gällande bestämmelserna, något som vid 1920 års revision av skatteförfattningarna blivit i anvisningarna till deklarationsformuläret uttryckligen framhållet.

En ny praxis.

Den praxis, som tidigare varit rådande med avseende å beskattning av icke yrkesmässiga vinster genom *realisation* av egendom till skillnad från den regelmässiga inkomsten av rörelse eller yrke, har brutits genom regeringsrättens utslag den 28 februari 1919, refererat i regeringsrättens årsbok för samma år under nr 16. I detta mål förekommer, att ett rederiaktiebolag under år 1915 försålt ett bolaget tillhörigt fartyg, som varit i bolagets ägo mer än fem år, och därvid berett sig vinst, vilken vinst kronans ombud hos vederbörande prövningsnämnd ansett böra betraktas såsom inkomst av bolagets rörelse, enär försäljning av fartyg vid därför lämplig tidpunkt finge anses vara en normal företeelse inom ett rederibolags rörelse, som icke borde vid taxeringen bedömas fristående från rörelsen i övrigt. Häremot hade bolaget invänt, att dess ändamål enligt bolagsordningen vore att idka fraktfart på in- och utrikes orter och icke att driva fartygsförsäljning. Kammarrätten underkände kronombudets uppfattning, men regeringsrätten förklarade, att med avseende å den av bolaget bedrivna verksamheten vinsten å omförmälda fartygsförsäljning måste anses hänförlig till inkomst av rörelse samt att bolaget således, oavsett den tid fartyget varit i dess ägo, vore



för vinsten skattskyldigt. En ledamot av regeringsrätten var skiljaktig och fann ej skäl att göra ändring i kammarrättens utslag.

Liknande utgång har ett bland notiser i regeringsrättens årsbok för år 1920 under nr 66 omförmålt mål fått genom regeringsrättens utslag den 13 februari 1920. I avgörandet av detta mål deltog icke reservanten i det nyss refererade målet, men två andra ledamöter av regeringsrätten funno ej skäl att göra ändring i kammarrättens utslag, enligt vilket vinsten av fartygsförsäljningen i fråga icke vore att anse såsom inkomst i vidare mån än som motsvarade beloppet av de avskrivningar å fartygets värde, som under årens lopp ägt rum.

Såsom en egendomlighet må här påpekas, att regeringsrättens nyss omförmålda utslag meddelats, innan en av 1916 års riksdag i skrivelse till Kungl. Maj:t begärd utredning angående frågan om skattskyldighet för vinst vid försäljning av fartyg ännu hunnit slutföras. I nämnda skrivelse anför riksdagen, hurusom i sammanhang med behandlingen av kungl. propositionen nr 241 med förslag till förordning om krigskonjunkturskatt fråga om möjligheterna för skattepliktens utsträckande bland annat i följande avseende kommit i övervägande. Enligt allmänna regeln för beskattning av realisationsvinster gällde, att vinst genom avyttring av lös egendom utan samband med rörelse eller yrke vore beskattningsbar såsom inkomst endast om egendomen varit i säljarens ägo kortare tid än fem år. Nu vore allmänt känt, att utomordentliga vinster under närvarande konjunktur erhållits genom försäljning av fartyg eller lotter däri och komme i sådana fall säljarna att gå fria från varje skatt, så snart de innehaft sina fartyg i minst fem år. Här kunde dock, efter riksdagens förmenande, uppstå fullt typiska krigsvinster, för vilka skatteplikt syntes befogad ej blott såsom konsekvent tillämpning av krigsvinstbegreppet i och för sig utan ock med hänsyn till kravet på rättvisa i beskattningen.

Av riksdagen  
begärd utredning.

Enligt vad de sakkunniga hava allt skäl att antaga åsyftade riksdagen i sin skrivelse just sådana fartygsförsäljningar, som företagas av idkare av rederirörelse. De försäljningar, som eljest äga rum, träffas i regel av beskattning på den grund, att säljaren endast en kortare tid haft fartyget i sin ägo. Däremot såldes under krigsåren av rederier och rederiaktiebolag tid efter annan fartyg, som ägts längre tid. Anledningarna härtill voro mångahanda, men stodo i samband med åtskilliga under krigsåren förekommande säregna förhållanden, vilka föranledde skeppsrederierna, även utan övervägande syfte att inhösta vinst genom avyttringen i och för sig, försälja någon del av sitt tonnage, ofta nog för att ersätta det försålda med annat, för vederbörandes behov lämp-

ligare tonnage. Riksdagen torde således hava ansett, att rederiers vinst genom försäljning av fartyg icke kunde enligt gällande lagstiftning beskattas i annan ordning än den, som gäller i fråga om realisationsvinst, alltså endast om försäljning skett inom fem år efter förvärvet, och att detta vore en olägenhet, som borde i lagstiftningsväg avhjälpas.

Enligt vad de sakkunniga inhämtat har den med anledning av riksdagens skrivelse påbörjade utredningen ännu icke blivit slutförd. Det spörsmål, som av riksdagen framlades till förnyat övervägande, har visat sig vara mycket vittomfattande och komplicerat och torde icke kunna besvaras endast från den utgångspunkt, som angives i riksdagens skrivelse. Frågans slutliga och fullständiga lösning synes böra ske i samband med en mera omfattande revision av samtliga med frågan sammanhängande bestämmelser. En utvidgning av inkomstbegreppet lärer ovillkorligen böra medföra en motsvarande rätt till avdrag för åtskilliga förluster, vilka nu betraktas såsom kapitalförluster, frågan om rätt till avdrag för värdeminskning å fastigheter, inventarier och dylik egendom bör ävenledes i sammanhang härmed underkastas revision, varjämte lämpligen bör utredas, om och i vad mån verkställda avskrivningar för sådan värdeminskning kunna inverka vid beräkningen av skattepliktig inkomst vid inventariernas försäljning, samt huruvida även vid egendoms förstörande genom brand eller skeppsbrott belopp, varmed försäkringssumman överstiger den förstörda egendomens värde, skall räknas såsom skattepliktig inkomst. Vidare och under förutsättning, att utredningen ger anledning till en utvidgning av inkomstbegreppet till intäkter av här antytt slag behöver undersökas, huru vinsten å realisation av här avsedd egendom bör beräknas, huruvida dess bokförda värde är att anse såsom anskaffningsvärde vid realisationen eller om det förhandenvarande verkliga värdet bör antagas såsom anskaffningsvärde i och för försäljningsvinstens bestämmande, m. fl. frågor, som vid en fullständig omläggning av nuvarande bestämmelser på hithörande områden måste teoretiskt och praktiskt lösas. Givetvis är det icke lämpligt att låta en sådan omläggning endast omfatta realisationsvinster vid avyttring av fartyg; även realisationsvinster av alla andra slag synas böra indragas under utredningen.

Det oss givna uppdraget torde innebära, bland annat, att den påbörjade utredningen på detta område skall i sin fulla omfattning fortsättas, och de sakkunniga förmena, att ett fullständigt resultat av utredningsarbetet möjligen skall kunna framläggas under loppet av innevarande år. Redan nu äro dock de sakkunniga beredda att särskilt framlägga ett förslag till provisoriskt reglerande av skatteplikten i fråga om

sådan vinst genom realisation av vissa tillgångar, som enligt här ovan refererad ny praxis i Sverige börjat tagas till beskattning såsom inkomst av rörelse.

De sakkunniga äro däremot icke beredda att nu taga definitiv ställning till frågan, huruvida efter övervägande av alla de omständigheter, som böra undersökas och beaktas, innan ett förslag till lagstiftning i ämnet framlägges, en lösning av det ifrågavarande beskattningsproblemet bör sökas på den väg, på vilken regeringsrätten i särskilda fall numera slagit in. Det kan måhända visa sig ändamålsenligt och praktiskt att även i vårt land söka genomföra en utvidgning av skattskyldigheten i fråga om s. k. realisations- eller konjunkturvinster ävensom att vid den inkomstberäkning, som sker för beskattningsändamål, mera än hittills varit fallet ansluta beräkningen till det bokföringsmässiga resultatet av affärsföretag, för vilka ordentliga räkenskaper föreligga. Men det synes påtagligt, att en i sådan riktning gående lagstiftning bör omfatta även andra realisations- och konjunkturvinster än dem, som uppkomma vid försäljningar av fartyg, samt att, därest bokföringsresultatet lägges till grund för inkomstberäkningen, hänsyn bör tagas icke blott till de bokföringsmässiga vinsterna utan även till de förluster och andra berättigade avdragsposter, som vid en rätt anordnad bokföring böra komma till synes i räkenskaperna. Att tillerkänna räkenskaperna vitsord endast så till vida, att vinster beskattas, utan att avdragsposterna i motsvarande omfattning beaktas, kan givetvis icke vara rättvist. Huruvida den nuvarande lagstiftningen i vårt land angående handelsböcker är så tillfredsställande, att en skattelagstiftning i sådan riktning är att förorda, måste härvid tagas i övervägande. Särskilt måste även övervägas, om icke mera bestämda regler för vinstberäkningen måste givas, innan en dylik omläggning av skattelagstiftningen verkställes. Vad särskilt beträffar grunderna för beräkning av vinst för realisationsaffärer och andra tillfälliga affärstransaktioner, synas de behöva mera noggrant bestämmas. Vår nuvarande lagstiftning giver inga som helst anvisningar i avseende härå, och de utläggningar till denna frågas belysande, som framkommit i handböcker och den mera vetenskapliga facklitteraturen, kunna icke anses lämna tillräcklig ledning. Delvis äro dessa utläggningar ofullständiga och svävande, delvis synas de icke kunna godkännas såsom riktiga. Härtill kommer, att olika författare framlägga mot varandra stridande uppfattningar i frågan. (Se härom t. ex. uttalanden i Palmgrens »Självdokumentation» och i motsatt riktning i von Wolckers »Skattelagarna». Jfr uppsatser av undertecknad Davidson i Ekonomisk Tidskrift åren 1907 och 1914).

De sakkunnigas provisoriska förslag.

En annan ur principiell synpunkt betydelsefull fråga, som behöver noggrant övervägas, innan en lagstiftning om utvidgning av skattskyldighet för realisations- och konjunkturvinster kan anses väl förberedd, må här beröras, nämligen frågan, huruvida dylika vinster lämpligen kunna beskattas inom den allmänna inkomstskattens ram eller om de icke lämpa sig för beskattning under andra, från inkomstbeskattningen fristående former. Åtskilliga skäl, som synas de sakkunniga nog så vägande, kunna tala för det senare alternativet. Men frågan härom är av så genomgripande betydelse, att den behöver närmare utredas och övervägas.

Utän att nu taga ställning till frågan, huruvida förut omförmälda nya praxis i fråga om beskattning av realisationsvinster i en framtid bör befästas genom uttryckliga bestämmelser i lagstiftningsväg, vilja de sakkunniga emellertid uttala såsom sin mening, att den nuvarande tidpunkten icke synes lämplig för en fortsatt tillämpning av de grunder för dessa vinsters beskattning i vissa särskilda fall, som, därest sådant ej genom lagstiftningen förebygges, kan förväntas bliva, i anslutning till regeringsrättens refererade utslag i särskilda mål, bestående. Till stöd för denna sin mening vilja de sakkunniga särskilt framhålla följande, praktiska synpunkt.

Redan vid den beskattning av realisationsvinster, som på grund av skatteförordningens uttryckliga bestämmelser nu kan ifrågakomma, har det icke kunnat undgå, att såsom inkomst beskattats vinster, som endast varit nominella, i det att det belopp, varmed försäljningssumman överstigit inköpssumman, i många fall, särskilt då någon längre tid förflutit mellan den försålda egendomens förvärvande och avyttring, blott utgjort compensation för det vid tiden för försäljningen rådande lägre penningvärdet. Att under sådana förhållanden ytterligare utvidga beskattningen av realisationsvinster så, att den kommer att omfatta även avyttring av egendom, som varit i säljarens ägo obegränsad tid och i varje fall längre tid än 5 resp. 10 år, innan i lagstiftningen på något sätt sörjts för, att de nominella vinsterna vid taxeringen bliva reducerade till verkliga vinster, skulle leda till ett ökat antal fall av orättvisor i beskattningen, orättvisor som i regel icke skulle kunna undgå av de bokföringspliktiga företagen, under det att i fortsättningen, såsom hittills torde hava varit fallet, vinst på realisation skulle undgå beskattning i en mängd fall, som aldrig komma till taxeringsmyndigheternas kännedom. Rent principiellt kan det icke heller synas riktigt, att såsom vinst beskatta ett överskott, som uppkommit endast på grund därav, att penningvärdet försämrats under tiden mellan köp och försäljning.

Å andra sidan kan jämväl vid en framtida stegring av penningvärdet den i praxis nu införda tillämpningen leda till icke önskvärda konsekvenser. Om nämligen vinst vid försäljning av fartyg och inventarier i ett företag beskattas såsom inkomst av den rörelse, som företaget driver, måste detta logiskt medföra den konsekvensen, att förlust vid liknande realisation betraktas såsom affärsförlust och sålunda får avräknas från rörelsevinsten eller från annan inkomst. Under förutsättning av en dylik stegring av penningvärdet är det all sannolikhet för, att i en mängd fall, då fartyg och annan i rörelse använd egendom avyttras, å realisationen kommer att uppstå icke vinst utan förlust, även den visserligen endast nominell, men ändock i likhet med vinsten å dylika transaktioner, där sådan uppkommer, bokföringsmässigt beräknad till sitt skenbara belopp och sålunda ledande till oberättigad minskning av den skattepliktiga inkomsten. Den praxis, varom här är fråga, kan således, om den ock i vissa fall länder statskassan till fördel, i andra fall leda till ett motsatt resultat. Att detta senare i den närmaste framtiden torde bliva förhållandet i vida större utsträckning än det förra och att de statsfinansiella verkningarna av en fortsatt, logiskt fullföljd tillämpning av här omfördä praxis kommer att minska statens skatteinkomst särskilt från rederinäringen, synes mer än sannolikt.

I nära anslutning till frågan om beskattning av vinst vid avyttring av egendom står, såsom här ovan redan påpekats, frågan, om och i vilken omfattning beskattning skall ske av belopp, som på grund av försäkring av egendom uppbäres, då egendomen förstörts genom brand, skeppsbrott eller eljest. I detta avseende innehåller vår skattelagstiftning inga uttryckliga bestämmelser. Emellertid torde det få anses ligga i sakens natur, att en lagstiftning, som avser att reglera inkomstbeskattningen, icke är inriktad på att beskatta andra intäkter än dem, som begrepps-enligt äro att räkna såsom inkomst eller beträffande vilka i motsatt fall skattskyldighet är stadgad genom uttryckliga bestämmelser i lagstiftningen. Det torde sålunda till en början få anses självklart, att ett försäkringsbelopp, som icke bildar inkomst i förordningens mening, icke är underkastat inkomstbeskattning. Man måste därför undersöka, i vilka fall ett uppuret försäkringsbelopp kan anses såsom inkomst.

Principiellt sett torde man kunna utgå från den uppfattningen, att en försäkring av egendom i regel tages med det syftet för ögonen, att försäkringsbeloppet skall hålla försäkringstagaren skadeslös för den förlust, som han lider genom den försäkrade egendomens förstöring, men icke i avsikt att bereda honom en vinst. Ett vinstsyfte är således här uteslutet. Försäkringsavtalen pläga även merändels innehålla be-

Om skattskyldighet för kapital, som utbetalas på grund av försäkring.

stämmelser, avsedda att förekomma utbetalning av högre ersättningsbelopp än som motsvarar den försäkrade egendomens värde. Emellertid förekomma försäkringsavtal, som omfatta icke blott egendom såsom sådan, utan även skadestånd för utebliven vinst, t. ex. beräknad handelsvinst å försäkrade varor och tillverkningar i ett näringsföretag, ersättning för utfört arbete, frakt o. s. v. I sådana fall synes en inkomstbeskattning av försäkringsbeloppet vara berättigad.

I fråga om uppbyren försäkringssumma för egendom, som förstörts, torde det vara i sin ordning, att dylik ersättning icke under några förhållanden är att anse såsom inkomst i andra fall, än då vinst vid avyttring av sådan egendom är att beskatta såsom inkomst. Med hänsyn till den svenska skattelagstiftningens allmänna grunder kan det därutöver ifrågasättas, huruvida en försäkringssumma för förstörd egendom bör beskattas såsom inkomst, annat än i det fall att — därest egendomen i stället blivit i vanlig ordning avyttrad — avyttringen varit att anse såsom yrkesmässig och vinsten av densamma således skolat beskattas såsom inkomst av rörelse eller yrke. Skulle åter vinsten å avyttringen varit att taxera såsom realisationsvinst, synes anledning saknas att beskatta någon del av försäkringssumman såsom inkomst. Det må nämligen noga observeras, att de i våra skatteförordningar givna bestämmelser om inkomstbeskattning av vissa förmögenhetsförvärv, bland annat de så kallade realisations- och konjunkturvinster, i den mån de icke grunda sig på spekulation, innebära en avvikelse från inkomstskattens princip, och således böra anses begränsade till att gälla för de fall, som enligt de av lagstiftaren valda ordalagen uttryckligen angivas såsom hörande under dessa undantagsbestämmelser. Därvid får emellertid icke förbises, att bestämmelserna om beskattning av realisationsvinst i första hand motiverats med avsikten att träffa vinsten å spekulationsaffärer. Spekulationssyftet har visserligen icke tillagts en avgörande betydelse, vilket bland annat berott på svårigheten att utröna, när ett dylikt syfte föreligger eller icke, men då skattskyldigheten för realisationsvinst gjorts beroende därav, att den avyttrade egendomen dels förvärvats genom köp eller byte dels endast en kortare tid varit i avyttrarens ägo, har detta påtagligen skett därför, att en transaktion, som äger rum under dylika förhållanden, antages i regel vara företagen i spekulationssyfte. Nu föreligger uppenbarligen i de lojala försäkringsavtalen — och det är väl dessa man har att räkna med — från försäkringstagarens sida icke någon avsikt att spekulera i vinst genom den försäkrade egendomens förstöring, och den presumtion, som motiverat beskattning av realisationsvinster, då avyttring skett efter viss kortare tids besittning av den egendom, varom fråga är, kan icke

åberopas såsom skäl för beskattning av försäkringssumman för förstörd egendom.

De sakkunniga hava en särskild anledning att i detta sammanhang upptaga frågan om beskattning av beräknad vinst på grund av försäkring av egendom och annat mot eldfara, skeppsbrott o. s. v. Till de sakkunnigas övervägande har nämligen överlämnats en av Sveriges redareförening den 14 september 1917 hos Kungl. Maj:t gjord framställning om ändring i viss riktning av gällande bestämmelser angående beskattning av assurancesvinst med därtill hörande handlingar, bland annat det utlåtande, som med anledning av framställningen den 26 oktober 1917 gemensamt avgivits av kommerskollegium och kammarrätten. Av detta utlåtande hava de sakkunniga inhämtat, bland annat, att, enligt vad kammarrättens president och de kammarrättens ledamöter, som undertecknat utlåtandet, ansett sig böra tillkännagiva, dem veterligt frågan om de gällande skatteförfattningarnas tillämpning i sådana fall, då fartyg förlit och fråga förevarit om viss del av assurancesummans beskattning såsom inkomst, icke någon gång varit dragen under den i sådana mål högsta instansens prövning. Om likväl, säga ämbetsverken gemensamt, det finge anses med svenska författningar överensstämmande, att assurancesumman för fartyg, som gått förlorat, till större eller mindre del kunde anses hänförlig till beskattningsbar inkomst, saknades däremot i svensk lag föreskrift därom, att hela skillnaden mellan den utfallande assurancesumman och fartygets bokförda värde ovillkorligen skall, såsom norsk lag syntes bliva tillämpad, beskattas såsom inkomst. Ämbetsverken ansåge också, att enligt här i riket gällande stadganden assurancesumman kunde bliva föremål för beskattning allenast för så vitt och i den mån densamma motsvarade verklig vinst för fartygsägaren. Vad vidare beträffade grunderna för beräkningen av denna vinst, ansåge ämbetsverken sig böra framhålla att då försäkringsavtal slötes i syfte att fartygsägaren, om fartyget ginge förlorat, skulle kunna för assurancesumman anskaffa ett annat fartyg, motsvarande det förlorade, av själva försäkringsavtalets natur syntes böra följa, att vid redares taxering för vinst av ifrågasvarande art fartygets bokföringsvärde, jämförd med försäkringssumman, borde anses grundläggande för beräkning av vinstens belopp endast för så vitt bokföringsvärdet motsvarade fartygets verkliga värde vid den tid, då fartyget förlorades. Med sådan tillämpning, som nu sagts, av här i riket gällande lagstiftning på fall av ifrågasvarande beskaffenhet borde endast mera sällan ifrågakomma att vid förlust av fartyg ens någon del av assurancesumman bleve föremål för beskattning. På grund av vad i utlåtandet anförts hemställde ämbetsverken, att åtminstone för

*Bihang till riksdagens protokoll 1921. 1 saml. 180 häft. (Nr 213. Bilaga.) 6*

det dåvarande och så länge icke genom domslut av regeringsrätten åt gällande stadgande givits annan tolkning än den av ämbetsverken angivna, redareföreningens framställning icke måtte till vidare åtgärd föranleda.

De sakkunniga hava vidare inhämtat, att regeringsrätten efter tiden för avgivandet av ämbetsverkens nyss refererade utlåtande i särskilda mål meddelat utslag angående inkomstbeskattning av belopp, som utbetalats på grund av försäkring av fartyg mot sjöolycka. Ett sådant utslag refereras under nr 39 i regeringsrättens årsbok för år 1920 i huvudsak sålunda. Ägaren av ett fartyg, som under år 1916 minsprängts, hade av vederbörande beskattningsnämnder år 1917 taxerats såsom för inkomst av rörelse och yrke bland annat för ett belopp, motsvarande skillnaden mellan det belopp, varför fartyget varit försäkrat, och fartygets bokförda värde. På besvär av fartygsägaren anförde kammarrätten i utslag den 16 juli 1919, att som det finge antagas, att det belopp, varför fartyget varit försäkrat, icke överstigit fartygets verkliga värde, samt beskattningsbar vinst förty icke genom försäkringssummans utbetalande tillfallit fartygsägaren, alltså funne kammarrätten skäligt att bifalla besvären i vad de avsåge taxering för nämnda försäkringsbelopp. Över detta utslag, så vitt bevillningstaxeringen anginge, klagade vederbörande kommun med yrkande, att beskattningsnämndernas beslut måtte fastställas. Hade fartyget i stället för att det minsprängdes försäls för samma belopp som den utfallna försäkringssumman, skulle självfallet skillnadsbeloppet mellan försäljningspriset för fartyget å ena sidan samt det sammanlagda beloppet av fartygets inköpspris, kostnaden för dess reparation och i sammanhang med dess överlåtelse stående utgifter å den andra varit att anse såsom beskattningsbar realisationsvinst. Men lika självfallet måste den obestriddiga vinst, som nu uppstått genom fartygets minsprängning och försäkringssummans utbetalande, anses vara beskattningsbar. Det måste ur förevarande synpunkt anses likgiltigt, om vinsten uppkommit genom fartygets försäljning eller genom dess förlisning och försäkringssummans utbetalande. Även om fartygets värde hade stigit i sådan grad, att det vid minsprängningstillfället icke understigit det belopp, varför fartyget varit försäkrat, hade detta ej den ringaste betydelse för frågan, huruvida vinsten vore beskattningsbar eller ej. Taxeringsnämndens ordförande, som hemställde om bifall till kommunens besvär, anförde för sin del bland annat, att vinsten hade uppkommit på enahanda sätt som realisationsvinst vid fartygs försäljning, genom avstående av fartyget mot ett penningbelopp. Den olikhet, som låge däri, att avståendet av



fartyget i förevarande fall skett ofrivilligt, syntes ej böra föranleda, att vinsten fritoges från beskattning. Kronans ombud yttrade däremot, att han ej funne anledning till erinran mot det av kammarrätten åberopade skälet för nedsättning i fartygsägarens taxering. I utslag den 21 maj 1920 fann regeringsrätten skäligen att, med ändring av kammarrättens utslag i vad detsamma överklagats, fastställa beskattningsnämndernas ifrågavarande taxeringsåtgärd.

De skäl som av de inkomstskattesakkunniga åberopats mot en fortsatt tillämpning av den praxis, varpå regeringsrätten slagit in genom att såsom inkomst av rörelse och yrke beskatta vinst vid försäljning av föremål, som ägaren icke för i handel eller tillverkar, synas fullt tillämpliga även i fråga om det senast omförmälda fallet. De sakkunniga hava således ansett, att en fortsatt fullföljd av den praxis, som kan anses införd genom regeringsrättens refererade utslag den 21 maj 1920, bör förhindras genom därför avpassad lagstiftning. Förslag i sådan riktning har utarbetats och inrymts i förslaget till ändrad lydelse av 3:o i de vid förordningen om inkomst- och förmögenhetsskatt fogade särskilda anvisningarna till ledning vid taxeringen.

De sakkunniga vilja betona, att den korta tid, som stått till deras förfogande för beredande av de frågor, angående vilkas provisoriska reglering förslag nu blivit av dem utarbetade, icke varit tillräcklig för en mera genomgående undersökning, huruvida med hänsyn till nu rådande praxis i fråga om realisationsvinsters beskattning förtydligande bestämmelser i lagstiftningen kunna anses erforderliga även i andra än här berörda avseenden.

Liksom det visat sig föreligga ett behov att meddela närmare bestämmelser för avgörandet av, huruvida en vinst bör hänföras till inkomst av rörelse eller yrke eller till realisationsvinst och sålunda blott under vissa förhållanden beskattas, så torde det även vara nödvändigt att i skattelagarna närmare angiva, när en förlust skall anses såsom kapitalförlust, som icke får inverka på inkomstberäkningen, eller såsom en förlust i viss verksamhet, som föranleder till minskning i inkomsten, eventuellt till underskott, som får avdragas från inkomst av annan inkomstkälla. Förutom svårigheten att bedöma, om en förlust skall anses vara kapitalförlust eller icke, möter man här den svårigheten, att man måste avgöra, huruvida förlusten skall hänföra sig till förlust i rörelse eller yrke eller till förlust närmast av den natur, som på inkomstsidan motsvaras av realisationsvinst. En sådan uppdelning är nödvändig på grund av gällande inskränkning i rätten till avdrag för

Avdrag för förluster.

förlust av dylik tillfällig art eller vad man kunde kalla realisationsförlust. Innan de sakkunniga övergå till frågan om sådan uppdelning av förluster, torde det vara lämpligt att behandla gällande stadganden om rätt till avdrag för förlust å realisationsaffär.

Enligt inkomstskatteförordningen och bevillningsförordningen, sådana dessa lydte före de år 1920 skedda förändringarna, skulle såsom inkomst taxeras, 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, dock efter avdrag av möjligen liden förlust å andra likartade affärer». I deklarationsformuläret upptogs under C III a) realisationsvinst efter avdrag för förlust under samma år å likartad affär samt under C III b) inkomst av tillfälliga uppdrag, royalty och dylikt, lotterivinst och övrig inkomst av tillfällig art. Icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom behandlades alltså såsom en enda inkomstkälla, och skulle endast nettovinsten av denna uppgivas. Därest underskott uppstått å denna inkomstkälla, fick underskottet icke under allmänna avdrag avräknas från övrig inkomst.

I Kungl. Maj:ts propositioner nr:is 191 och 400 till 1920 års riksdag föreslogs en, dock endast formell ändring i dessa bestämmelser. Enligt 37 § i det i propositionen nr 191 framlagda förslaget till kommunalskattelag skulle inkomst vid avyttring av fast egendom, som ej vore att hänföra till inkomst av näring, taxeras i den kommun, där egendomen är belägen, under det att beskattningsbar vinst å icke yrkesmässig avyttring av lös egendom enligt 38 § skulle beskattas i mantalsskrivningskommunen (eller ifråga om juridisk person den kommun, som enligt förslaget var att jämställa med mantalsskrivningskommun). På grund av den föreslagna olika beskattningsorten kunde naturligen icke yrkesmässig avyttring icke bibehållas såsom en enda inkomstkälla, utan måste en uppdelning ske så till vida, att avyttringen av fast egendom redovisades för varje särskild kommun, under det att vinst å avyttring av lös egendom kunde liksom förut redovisas i en klump. För att underlätta kontroll av den skattskyldiges uppgifter ansågs det dock önskvärt, att varje särskild avyttring uppgavs i deklarationen. Enligt det i propositionen nr 400 föreslagna deklarationsformuläret skulle uppgivas under C III a), särskilt för varje fastighet, vinst vid avyttring av fast egendom och under C III b), likaledes särskilt för varje avyttring, annan realisationsvinst, — varjämte under C III c) skulle uppgivas sådan inkomst, som tidigare skolat deklarerats under C III b). Varje

särskild realisationsaffär skulle sålunda behandlas såsom en särskild inkomstkälla, och skulle förlust å en realisationsaffär i likhet med annat underskott å särskild inkomstkälla avdragas under allmänna avdrag, dock med den inskränkning, att förlustavdraget icke finge överstiga summan av de taxerade realisationsvinsterna. Den föreslagna specifikationen av realisationsvinster föranledde vissa ändringar i inkomstskatteförordningen. I det stycke i 7 §, som handlade om realisationsvinst, uteslötos orden »dock efter avdrag av möjligen liden förlust å andra likartade affärer». Då det emellertid icke var avsikten att utsträcka rätten till avdrag för förlust å realisationsaffär, fick det stycke i 10 §, som handlar om rätt till avdrag för förlust följande tillägg »dock att avdrag för förlust å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom ej får ske med högre belopp än som motsvarar den skattskyldiges inkomst av dylik avyttring». Liknande bestämmelser funnos i förslaget till kommunalskattelag, varest jämväl inryckts bestämmelser om den ordning, vari förlusten skulle avdragas från den i olika kommuner deklarerade realisationsvinsten.

Såsom känt föll emellertid kommunalskatteförslaget och i de av riksdagen antagna ändringarna i bevillningsförordningen återfinnes icke bestämmelsen, att vinst av icke yrkesmässig avyttring av fast egendom skall taxeras i den kommun, där fastigheten är belägen. Riksdagen godtog ej heller den föreslagna specifikationen av realisationsvinst, utan skall enligt det nya deklarationsformuläret liksom förut under C III a) uppgivas realisationsvinst efter avdrag för förlust under samma år å likartad affär. Däremot antog riksdagen ovan berörda ändringar i 7 och 10 §§ inkomstskatteförordningen och gjorde motsvarande ändringar i 9 och 11 §§ bevillningsförordningen. Härigenom har uppstått en formell motsättning mellan deklarationsformuläret å ena samt skatteförordningarna å andra sidan, i det att enligt deklarationsformuläret alla realisationsaffärer behandlas såsom en enda inkomstkälla, för vilken blott nettovinsten skall uppgivas, under det att enligt inkomstskatteförordningen och bevillningsförordningen avdrag för förlust å en realisationsaffär skall ske under allmänna avdrag och de särskilda realisationsaffärerna sålunda behandlas såsom skilda inkomstkällor.

Denna motsättning, ehuru i sak utan betydelse, bör icke kvarstå. Då riksdagen icke velat godtaga specifikationen av realisationsvinst, bör motsättningen tydligen hävas på det sättet, att ifrågavarande bestämmelser i 7 och 10 §§ inkomstskatteförordningen samt i 9 § bevillningsförordningen erhålla sin förutvarande lydelse, samt att i 11 2 § mom. 4:o b) bevillningsförordningen orden »dock att avdrag för förlust

å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom ej får ske med högre belopp än som motsvarar den skattskyldiges inkomst av dylik avyttring», borttagas. I samband härmed torde i 5:o 3) av anvisningarna till inkomstskatteförordningen inryckas en uttrycklig bestämmelse, att underskott å realisationsaffärer icke får avräknas från den sammanlagda inkomsten. Därjämte bör dels sista stycket i punkt 11 av anvisningarna till deklarationsblankettens ifyllande ändras så, att däri angives, att förlust å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom icke får avdragas under allmänna avdrag utan endast vid beräkning av inkomst under C III a) i formuläret, dels ock till punkt 6 i anvisningarna göras ett tillägg av innehåll, att underskott å realisationsaffärer icke får avdragas under allmänna avdrag, i likhet med vad som varit fallet i punkt 18 av anvisningarna till det äldre deklarationsformuläret nr 1 A.

Vid en sammanställning av de sålunda föreslagna bestämmelserna om beskattning av realisationsvinster och om rätt till avdrag för förlust å realisationsaffär, vilka i sak överensstämman med de nuvarande, torde man beträffande rätten till dylikt avdrag komma till följande resultat. Förlust 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, om det är fast egendom, tio år eller därutöver och eljest fem år eller därutöver, är att anse såsom kapitalförlust och får icke i någon form avdragas från inkomsten. Förlust 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, behandlas i beskattningshänseende i så måtto icke såsom kapitalförlust som dylik förlust får avdragas från inkomst av annan realisationsaffär; visar emellertid efter dylika avdrag hela inkomstkällan realisationsaffärer underskott, får detta underskott icke avräknas från inkomsten ur andra källor.

I fråga om förlust å avyttring, som ingår såsom ett led i en rörelse eller ett yrke, gälla däremot andra bestämmelser. Oberoende av sättet eller tiden för det avyttrade föremålets förvärvande får förlusten alltid tagas i betraktande vid beräkning av nettoinkomsten av rörelsen eller yrket och, om härvid underskott uppstår, får underskottet avdragas från övrig inkomst.

Inkomstskatteförordningen saknar fullständigt bestämmelser om, när en förlust skall hänföras till förlust å realisationsaffärer eller till förlust i rörelse eller yrke eller i jordbruksnäring o. s. v., likasom ock

bestämmelser om, när annan förlust än förlust å realisationsaffär är att anse såsom kapitalförlust. I förstnämnda avseende saknar jämväl bevillningsförordningen bestämmelser, men i senare hänseendet stadgas i 9 § av anvisningarna följande: »Huruvida skattskyldigs tillfälliga årsförlust (t. ex. genom kreaturssjukdom, skeppsbrott, varulagers förstöring och dylikt) bör betraktas såsom minskning i årets inkomst eller såsom kapitalförlust, pröve taxeringsmyndigheterna efter rörelsens och förlustens storlek och beskaffenhet».

Frågan, huruvida en förlust är att hänföra till förlust å realisationsaffär eller till förlust å annan verksamhet eller å fast egendom, kan icke slutgiltigt lösas annat än i samband med frågan om inkomstbegreppets omfattning, och även frågan om rätten till och formen för avskrivningar synes kunna hava ett visst inflytande på denna lösning. Då särskilt starka skäl för en omedelbar, provisorisk sådan lösning icke synes föreligga, hava de sakkunniga icke ansett sig böra nu ingå på förevarande spörsmål.

Vad därefter angår frågan, när en förlust skall anses såsom kapitalförlust eller icke, så är för lösningen härav inkomstbegreppets omfattning uppenbarligen av avgörande betydelse; ej heller denna fråga kan därför nu slutgiltigt lösas. De sakkunniga hava dock ansett, att redan nu i visst avseende en ändring i gällande bestämmelse kan ske utan att den slutliga lösningen i någon mån föregripes.

Såsom nämnts skall enligt 9 § av anvisningarna till bevillningsförordningen frågan huruvida en tillfällig förlust skall anses såsom kapitalförlust eller icke, avgöras med hänsyn till bland annat rörelsens och förlustens storlek. Denna bestämmelse synes vara mindre tillfredsställande, då det måste anses stötande, att förlustens storlek skall vara avgörande för avdragsrätten, så att en mindre förlust i en affär får avdragas, under det att en förlust av likartad beskaffenhet i en annan affär av samma slag icke får avdragas, blott därför att förlusten varit stor i förhållande till rörelsens storlek. Detta har tidigare påpekats i motiveringen till det av landskamreraren G. V. Eiserman och f. d. kamrarrättsrådet E. von Woleker år 1917 avgivna förslaget till lag angående kommunal taxering och skattskyldighet. I likhet med dem anse de sakkunniga, att det blott är förlustens art men ej dess storlek, som bör vara avgörande för rätten till avdrag vid inkomstberäkningen. De av de sakkunniga föreslagna ändrade bestämmelser i förevarande avseende hava ansetts böra intagas i punkt 5:o) av anvisningarna till inkomstskatteförordningen, varigenom de på grund av stadgandet i

8 § av anvisningarna till bevillningsförordningen komma att gälla jämväl vid bevillningstaxeringen. I samband härmed bör 9 § i anvisningarna till bevillningsförordningen utgå.

Undertecknad Davidson, som först från och med innevarande års ingång varit i tillfälle att deltaga i de sakkunnigas arbete, instämmer i huvudsak i ovanstående utlåtande och därvid fogade förslag.

Stockholm den 31 januari 1921.

OTTO V. LANDÉN.

DAVID DAVIDSON.

KNUT WICKSELL.

HARALD WALLER.

**Bilaga 2**

till Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen år 1921, nr 213.

Till herr statsrådet och chefen för Kungl. finansdepartementet.

Genom remiss den 21 februari 1921 har herr statsrådet anmodat kammarrätten att avgiva yttrande över remissen bilagda förslag dels till ändrad lydelse av 49 § 1 mom. och 50 § i förordningen den 28 oktober 1910 om taxeringsmyndigheter och förfarandet vid taxering och dels till ändrad lydelse av 34 § 1 mom., 35 § 1 mom. och 36 § i lagen den 11 oktober 1912 om skogsaccis och om virkestaxering. Förslagen åtföljas av en promemoria, upptagande motivering till desamma.

I anledning härav får kammarrätten anföra följande.

Beträffande förstnämnda förslag, såvitt detsamma avser ändrad lydelse av 49 § 1 mom. i taxeringsförordningen, har kammarrätten icke annan erinran än i fråga om de föreslagna tidsbestämmelserna. Medan för närvarande skattskyldig, vilkens deklaration eller uppgift enligt 16 § icke blivit av taxeringsnämnden följd, äger — oaktat han icke överklagat sin taxering hos prövningsnämnden — anföra besvär hos kammarrätten, därest underrättelse enligt 23 § 2 mom. icke blivit till honom avsänd i Stockholm före den 1 augusti och annorstädes före den 15 juni, förutsattes enligt förslaget för sådan besvärsrätt, att underrättelsen icke kommit den skattskyldige tillhanda i Stockholm före den 16 augusti och annorstädes före den 1 juli. Då tiden för besvärs anförande hos prövningsnämnden utgår i Stockholm den 31 augusti och annorstädes den 15 juli, innebär således förslaget, att skattskyldig, som hittills kunnat påräkna en tid av närmare en månad för uppsättande och ingivande av besvär till prövningsnämnden, får denna tid begränsad till respektive 16 och 15 dagar. Den sålunda avkortade tiden synes kammarrätten vara för knappt tillmätt, vadan kammarrätten hemställer, att de nuvarande tidsbestämmelserna, den 1 augusti och 15 juni, måtte bibehållas.

Vad härefter angår den föreslagna nya lydelsen av 50 § i taxeringsförordningen må till en början anmärkas, att icke uppgiftsskyldig, som fått mottaga underrättelse enligt 23 § 2 mom. före den 16 december men likväl så sent att han icke hunnit anföra besvär hos prövningsnämnden, fortfarande skulle sakna rätt att överklaga sin taxering hos kammarrätten, varemot sådan rätt skulle tillkomma honom för det fall att underrättelsen kommit honom tillhanda efter den 15 december. Här föreligger således enahanda oegentlighet, som statskontoret och kammarrätten i sitt uti promemorian åberopade yttrande påpekat. För övrigt synes det mindre riktigt, att för icke uppgiftsskyldig göra besvärsrätten beroende av tiden för mottagande av underrättelse, som föreskrives i 23 § 2 mom., då enligt samma lagrum sådan underrättelse skall av-

*Bihang till riksdagens protokoll 1921. 1 saml. 180 häft. (Nr 213. Bilaga.) 7*

sändas allenast till skattskyldig, som lämnat deklaration, och innehålla besked i vad mån avvikelse från deklarationen skett och om skälen därför. Icke uppgiftspliktig torde i varje fall kunna tillerkännas besvärsmätt enligt 50 §, såvitt frågan gäller taxering för inkomst eller förmögenhet.

Däremot torde sådan besvärsmätt icke lämpligen böra medgivas i det fall, att besvären avse ändring av fast egendom vid allmän fastighetstaxering åsatta taxeringsvärde. I dylika mål synes prövningsnämnden såsom första besvärsmätt icke böra få av den skattskyldige förbigås; och de förhållanden, som eljest ansetts påkalla extra besvärsmätt, föreligga ej här.

Under åberopande av vad kammarmätten ovan anført hemställer kammarmätten, att tidpunkten den 16 december bör ändras till den 1 december. Efter ordet »inkomst och förmögenhetsskatt» hava orden »eller bevillning» bortfallit.

Slutligen får kammarmätten hemställa, att särskild bestämmelse om dagen för författningens ikraftträdande icke meddelas. Sådan bestämmelse är ej heller upptagen i förslaget till ändrad lydelse av vissa paragrafer i lagen om skogsaccis och om virkestaxering.

Kammarmätten förutsätter, att vid eventuellt förestående revidering av taxeringsförordningen bestämmelserna om rätt till besvärs anförande omarbetas i syfte dels att samma bestämmelser bliva mera enkla och lättfattliga än för närvarande och dels att rätten till besvärs anförande väsentligen utsträcket.

I fråga om de föreslagna ändringarna i lagen om skogsaccis och om virkestaxering kan kammarmätten vissserligen icke konstatera något större behov därav, men då nämnda lag och taxeringsförordningen böra i de avseenden, varom fråga är, korrespondera med varandra, har kammarmätten icke någon erinran mot förevarande ändringsförslag. Med avseende å tidsbestämmelserna tillåter sig dock kammarmätten hänvisa till vad kammarmätten i det föregående yttrat.

Några mindre redaktionella ändringar och tillägg hava tecknats å remissakten, vilken härjämte överlämnas.

I ärendets behandling härstädes hava deltagit undertecknad president, kammarmättsrådet Lybeck såsom föredragande, kammarmättsråden Cygnaeus, Norrman och Wahlund, extra kammarmättsrådet von Sydow och extra ordinarie assessorn Henriks.

Utdrag av kammarmätts protokoll, upptagande särskilda yttranden av undertecknad president och kammarmättsrådet Norrman, bifogas.

Stockholm den 3 mars 1921.

ALBERT PETERSSON.

*Knut Kinberg.*



**Bilaga 3**

till Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen år 1921, nr 213.

Utdrag av protokollet, hållet hos Kungl. Maj:ts och rikets kammarrätt den 3 mars 1921.

## N ä r v a r a n d e:

Herr presidenten .....	Petersson,
Kammarrättsrådet .....	Lybeck,
» .....	Cygnaeus,
» .....	Norrman,
» .....	Wahlund,
Extra kammarrättsrådet .....	von Sydow,
Extra ordinarie assessorn .....	Henriks.

*S. D.* Kammarrättsrådet Lybeck föredrog herr statsrådets och chefen för kungl. finansdepartementet remiss angående förslag dels till ändrad lydelse av 49 § 1 mom. och 50 § i förordningen den 28 oktober 1910 om taxeringsmyndigheter och förfarandet vid taxering och dels till ändrad lydelse av 34 § 1 mom., 35 § 1 mom. och 36 § i lagen den 11 oktober 1912 om skogsaccis och om virkes-taxering.

Kammarrätten beslöt skrivelse till herr statsrådet (se registraturet).

Presidenten Petersson yttrade:

»Nu gällande bestämmelser angående skattskyldigs rätt att fullfölja talan i beskattningsmål synas vara utformade efter mönstret av den allmänna civilprocessen. Taxeringsnämnden behandlas som en första instans. Över dess beslut skall talan föras hos prövningsnämnden, och sker ej detta står beslutet fast mot den skattskyldige. Har talan fullföljts hos prövningsnämnden och går dess beslut den skattskyldige emot, får han klaga i kammarrätten. Därvid är emellertid hans talan inskränkt till fullföljande, helt eller delvis, av yrkande, som han framställt hos prövningsnämnden, eller till återställande, helt eller delvis, av taxeringsnämndens beslut, om prövningsnämnden utan yrkande av den skattskyldige höjt eller sänkt hans taxering. Men vid sidan härav har man funnit sig nödsakad införa vissa anordningar av offentligrättslig natur. Sälunda har ett underrättelseförfarande anordnats, varigenom den skattskyldige skall erhålla meddelande om taxeringsnämnden respektive prövningsnämnden frångått hans deklaration. Om taxeringsnämnden frångått den skattskyldiges deklaration och underrättelse därom ej blivit inom viss stadgad tid avsänd, äger han överklaga taxeringsnämndens beslut i kammarrätten, ändå att han ej fört talan hos prövningsnämnden. Och vidare har det stadgats en extra ordinarie besvärsmålsrätt för en hel del fall, där den regelmässiga besvärsvägen uppenbarligen ej kunnat eller bort komma till användning.

Det privaträttsliga inslaget i dessa anordningar torde emellertid vara föga motiverat. Skattskyldigheten är en offentligrättslig plikt och dess prövning i tvistiga fall bör ske efter offentligrättsliga regler. Staten kan och bör ej uttaga en orättmätig skatt, och en sådan varder ej mera rättmätig därför, att den skattskyldige avskäres från att få sin talan mot densamma prövad. Givetvis kan denna princip ej genomföras så, att den skattskyldige under alla förhållanden och när som helst kan få sin skattskyldighet underkastad rättslig prövning. Det kan bliva nödigt att göra vissa inskränkningar i den skattskyldiges klagorätt för att framtvunga erforderliga för beskattningen nödiga uppgifter, för att inom rimliga tidsgränser inskränka statens återbetalningskyldighet med mera dylikt. Men dessa begränsningar betingas av det offentliga intresset och utöver vad därav följer bör principiellt sett den skattskyldiges rätt att få sin skattskyldighet i laga ordning prövad ej inskränkas.

Ur denna synpunkt synes mig kunna ifrågasättas, om ej det nuvarande villkoret för skattskyldigs rätt att klaga i kammarrätten — att han förut klagat hos prövningsnämnden — borde och kunde eftergivnas. Såsom principiellt riktigt kan detta villkor svårligen betecknas. Taxeringsförfarandet är ej slutfört genom taxeringsnämndens beslut, utan detta skall underkastas prövningsnämndens skärskådanden, därvid prövningsnämnden äger att proprio motu vidtaga alla de ändringar i taxeringarna, som prövningsnämnden finner skäligen. Först efter prövningsnämndens beslut föreligger en fullbordad taxering, som lägges till grund för debiteringen. Över denna taxering äger staten genom sina ombud obegränsad rätt att klaga i kammarrätten. Det måste då framstå såsom ganska egendomligt för att ej säga obilligt, att taxeringsnämndens beslut skall så att säga vinna laga kraft mot den skattskyldige, om han ej överklagar det hos prövningsnämnden.

Fråga är naturligtvis, om det praktiskt taget kan vara möjligt att eftergiva förutnämnda villkor för den skattskyldiges rätt att klaga i kammarrätten. Det kan ju befaras, att detta skulle i större omfattning leda till att de skattskyldige förbiginge prövningsnämnden för att direkt klaga i kammarrätten, och att denna domstol därigenom bleve än mera överhopad med arbete, än som för närvarande är fallet. En närmare undersökning av hithörande förhållande torde emellertid vara ägnad att väsentligen häva denna betänklighet.

Till en början må erinras därom, att den skattskyldige i regel måste finna det ligga i hans eget välförstådda intresse att redan hos prövningsnämnden framföra sina erinringar mot ett taxeringsnämndens beslut, som han finner oriktigt. Med den friare, skönsmässiga prövningsrätt, som prövningsnämnden äger, bör det vara honom lättare att där få sina erinringar beaktade än hos kammarrätten, som har att döma efter mera formella grunder. Härtill kommer den mycket tungt vägande omständigheten, att en hos prövningsnämnden vunnit rättelse verkar redan vid skattedebiteringen, medan vid klagomål hos kammarrätten skatterna måste inbetalas efter den verkställda taxeringen. Det lär därför vara antagligt, att den skattskyldige i regel ej skall underlåta att begagna sig av den utväg till ändring, som öppnas genom klagomål hos prövningsnämnden.

Men vidare kan det ifrågasättas, huruvida flera mål verkligen skulle strömma in till kammarrätten, än som redan nu inkomma enligt gällande och

föreslagna fullföljda bestämmelser. Dessa bestämmelser om ordinarie och extra ordinarie besvärsmålsrätt äro numera så omfattande och invecklade, att den skattdragande allmänheten svårligen lär kunna tillägna sig dem. Den kommer helt visst att utan vidare undersökning klaga under förhoppning att fallet skall kunna inrymmas under någon av de många specialbestämmelser, som finnas givna, och målet således realiter prövas — om den klagande för övrigt giver sig in på något försök till undersökning, om han äger besvärsmålsrätt eller icke. Under år 1920 avgjordes i kammarrätten 6,732 beskattningsmål. Av dessa befunnos enligt en i kammarrättens kansli verkställd räkning 914 vara deserta alltså 13.5 procent av antalet avgjorda mål. I dessa deserta mål har talan icke blivit upptagen till prövning i 198 mål på den grund att besvären ingivits direkt till kammarrätten, i 473 mål på den grund att besvär ej anförts hos prövningsnämnden samt i 243 mål på annan grund. Dessa siffror synas giva osökt anledning antaga, att de klagande i regel ej äro medvetna om de in-skränkande bestämmelserna i deras rätt att fullfölja talan i kammarrätten och att således samma bestämmelser icke öva nämnvärt inflytande å antalet inkommande mål.

Härtill kommer att i ett stort antal av dessa deserta mål undersökningen om, huruvida målet är att anse som desert eller skall realiter prövas, vållar större besvär och mera tidsutdräkt än som skulle åtgå för en direkt saklig prövning av målet. Än mer lär detta bliva fallet, om, såsom det föreliggande förslaget innebär, det för besvärsmålsrätten avgörande skall bliva, om och när underrättelse om avvikelser från deklARATIONEN kommit den skattskyldige tillhanda (icke såsom nu enligt 49 § om och när dylik underrättelse avsänts). Det bliver då icke vidare nog med ett företeende av vederbörande postanstalts bevis om inlämnad rekommenderad försändelse utan adressatens kvitto å den samma måste fram. Och fråga kan vara, om ens ett dylikt mottagningsbevis under alla förhållanden kan anses såsom fullgiltigt bevis för, att underrättelse kommit adressaten tillhanda och om tiden då så skett. Ofta lära dylika försändelser uttagas genom generell bemyndigat bud eller inläggas i postfack eller dylikt, och mellan en sådan åtgärd och adressatens mottagande av försändelsen ligga många möjligheter. Med en i detta fall ganska befogad sträng tolkning av bestämmelsen, att underrättelsen skall hava 'kommit den skattskyldige tillhanda' eller att han skall hava 'erhållit' den torde konstaterandet av detta faktum i regel bliva beroende av den skattskyldiges eget erkännande därav — men därmed är i realiteten gärdet uppgivet.

Därest villkoret om föregående klagan hos prövningsnämnden för rätt att fullfölja talan i kammarrätten borttages, skulle de nu så invecklade bestämmelserna om klagorätten bliva mycket enkla och klara. Den ordinarie klagorätten komme att stå en var skattskyldig öppen intill klockan 12 å sista dagen av det år, varunder taxeringen ägt rum. Den extra ordinarie klagorätten kunde begränsas till sådana fall, där den ordinarie måste anses otillräcklig, det vill säga till taxering av orätt person eller å orätt ort, dubbeltaxering och andra extra ordinära fall. Angående dessa torde emellertid ytterligare undersökning vara erforderlig, i händelse den ordinarie besvärsmålsrätten omlägges på sätt ovan är sagt.

Vad angår besvärsförfarandet i mål angående skogsaccis är det natur-

ligtvis önskvärt, att det bringas i överensstämmelse med vad som kan varda stadgat beträffande vanliga beskattningsmål.

Något hinder för att utan avbidan på en mera omfattande omarbetning av taxeringsförordningen redan nu införa förenklade bestämmelser angående rätt till fullföljd av talan i beskattningsmål synes mig icke föreligga».

Kammarrättsrådet Norrman anförde:

»Jag instämmer till alla delar i de uttalanden, herr presidenten i ämnet gjort, såväl av principiell innebörd som i fråga om vissa detaljbestämmelser i det remitterade förslaget.

Vid sådant förhållande är jag givetvis också ense med herr presidenten därom, att skattskyldig bör äga samma ordinära besvärsmålsrätt i fråga om sin taxering, som tillkommer kronans ombud enligt 49 § 1 mom. taxeringsförordningen.

I fråga om den extra ordinära besvärsmålsrätten, varom stadgas i 50 § taxeringsförordningen, råder förslaget visserligen bot på en del oegentligheter och luckor i lagstiftningen. Det vill dock synas som om, även om förslaget genomföres, befogade anmärkningar fortfarande kunna göras mot bestämmelserna om den extra ordinära besvärsmålsrätten. Jag tillåter mig i sådant avseende erinra om följande.

Oklarhet råder därom, i fall prövningsnämndens protokollsförande är skyldig underrätta skattskyldig, som klagat hos prövningsnämnden över att hans deklaration icke blivit av taxeringsnämnden följd och som fått sin talan endast delvis bifallen, och alltså även om huruvida skattskyldig i sådant fall äger utsträckt besvärsmålsrätt enligt 50 § taxeringsförordningen eller ej.

Om skattskyldig, som är deklarationspliktig, underlåter deklarerera, äger han enligt 18 § taxeringsförordningen icke någon klagorätt, men skattskyldig — även den som är deklarationspliktig, — som taxerats exempelvis till inkomst- och förmögenhetsskatt, ehuru sådan taxering icke bort honom åsättas (till exempel på grund av ortsavdragets storlek), äger enligt 50 § taxeringsförordningen klagorätt, ja till och med extra ordinär sådan, (se motiven till 50 § i propositionen nr 400 till 1920 års riksdag). Här föreligger en uppenbar motsägelse.

Den som icke varit uppgiftspliktig men dock taxeras och icke inom viss tid underrättas om taxeringen, äger enligt 50 § extra ordinär besvärsmålsrätt. Samma rätt äger den, vilken åsatts taxering, som icke bort honom åsättas. Det torde vara ytterst sällsynt, att någon bör taxeras, som icke är uppgiftspliktig. Ett sådant fall föreligger verkligen beträffande äkta makars taxering, om mannen taxeras och hustrun haft inkomst understigande 600 kronor. Hon skall då taxeras, ehuru hon icke är deklarationspliktig. Det synes mig dock vara att driva detaljlagstiftandet väl långt att taga hänsyn till sådana sällsynta undantagsfall vid besvärsmålsbestämmelsernas avfattning. Anses över huvud taget något böra göras häråt i lagstiftningsväg, synes mig riktigare vara att stadga deklarationsplikt för envar av äkta makar, så snart förutsättningarna för deklarationsplikt föreligga med hänsyn tagen till båda makarnas sammanlagda inkomst och förmögenhet.

Även om, på sätt ovan är ifrågasatt, skattskyldig tillerkännes rätt att före taxeringsårets utgång överklaga taxeringen oavsett om han klagat hos

prövningsnämnden eller ej och alltså särskilda bestämmelser om extra klagorätt icke erfordras för det fall att skattskyldig ej före den 15 juli, respektive den 15 augusti mottagit underrättelse om att hans deklaration ej blivit vid taxeringen följd, kommer dock med förslagets utgångspunkt i förevarande del att erfordras en extra ordinär besvärsmålsrätt för det fall, att skattskyldig ej före den 15 december mottagit sådan underrättelse.

Jag kan emellertid icke godkänna förslagets utgångspunkt härutinnan. Man måste ihågkomma, att det här är fråga om skattskyldig, som är deklarations- eller uppgiftspliktig på den ort, där taxeringen ägt rum, och som har avlämnat deklaration eller uppgift till ledning vid taxeringen. Det åligger honom att före årets utgång erlægga den skatt, varom det är fråga. Det synes då icke vara orimligt begära, att sådan skattskyldig håller reda på det belopp, han skall betala, och alltså på sin egen taxering. Den omständigheten, att skattskyldig tilläventyrs icke utom debetsedeln erhållit den extra påstötning om skedd avvikelse från deklarationen, som underrättelsen från taxerings- eller prövningsnämnden innebär, synes mig alltså icke böra ovillkorligen berättiga honom till en extra ordinär besvärsmålsrätt, särskilt om besvärsmålsrätten skall vara beroende av vilken dag, han *mottagit* underrättelsen i fråga.

Vad angår besvärsmålsförfarandet i mål angående skogsaccis bör det ju givetvis bringas i överensstämmelse med vad som kan varda stadgat beträffande vanliga beskattningsmål, och gäller därvid i tillämpliga delar, vad ovan anförts rörande besvärsmålsförfarandet vid inkomstbeskattningen.»

Som ovan.

In fidem:  
*Erik Hedelius.*