

Nr 170.

Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370), m. m.; given Stockholms slott den 30 mars 1951.

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

- 1) lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370);
- 2) förordning angående upphävande av förordningen den 23 maj 1947 (nr 210) om skattefrihet i vissa fall för realisationsvinst vid expropriation m. m.; samt
- 3) förordning angående beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst.

GUSTAF ADOLF.

Per Edvin Sköld.

Propositionens huvudsakliga innehåll.

I syfte att vinna en mjukare övergång mellan full skatteplikt och full skattefrihet i fråga om *realisationsvinster* föreslås, att beskattning därav skall ske enligt en fallande skala med bibehållande i princip av gällande tidsgränser för skatteplikt. Vinsten föreslås sålunda skola beskattas i sin helhet, om viss kortare tid förflutit mellan förvärv och avyttring, och där- efter till allt mindre del ju närmare periodens slut avyttringen sker.

Beträffande *strömfall eller rättighet till vattenkraft* föreslås utsträckning av tidsgränsen för skatteplikt, så att skatteplikt för realisationsvinst skall föreligga, därest avyttring sker inom femton år från förvärvet. Även beträffande dylika vinster föreslås beskattning skola ske efter en reducerande skala.

Enligt gällande bestämmelser grunda vissa fång icke skatteplikt för realisationsvinst. I fråga om *förvärv genom gåva* föreslås nu den ändringen, att om någon avyttrat egendom, som han erhållit i gåva av make eller skyldeman, skall frågan huruvida och i vad mån skattepliktig realisationsvinst

skall anses föreligga, bedömas med hänsyn till givarens fång. Vidare föreslås en ändring beträffande de fall, som regleras i punkt 3 av anvisningarna till 35 § kommunalskattelagen. Enligt nämnda bestämmelse grunda *förvärv genom bodelning* icke skatteplikt i fråga om realisationsvinst, såvida icke vid bodelningen egendom tillägges samma make, som ursprungligen förvärvat den genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. I propositionen föreslås, att skattefriheten skall begränsas till sådana fall, då skattskyldig vid bodelning i anledning av makes död erhållit egendom, som icke av den skattskyldige själv ursprungligen förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. En mot dessa ändringar korresponderande ändring föreslås i punkt 4 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen i fråga om vilket fång, som skall vara avgörande för beräkning av skogs ingångsvärde.

I fråga om beräkningen av *realisationsförluster* och dess återverkningar på beskattningen föreslås, att motsvarande regler skola tillämpas som föreslagits beträffande beräkning av realisationsvinst. Avdrag för realisationsförlust skall sålunda medgivas efter samma reducerande skala, som föreslagits beträffande beskattning av realisationsvinst.

I syfte att underlätta införandet av de föreslagna uppmjukningarna av realisationsvinstbeskattningen och samtidigt undanröja den inadvartensen, att intäkt vid försäljning av maskiner och inventarier i förvärvskällan rörelse skall behandlas efter olika regler, beroende på om säljaren är sådan skattskyldig, som avses i punkt 4 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen, eller icke, föreslås att intäkt vid avyttring av dylika tillgångar i fortsättningen alltid skall i sin helhet anses utgöra intäkt av rörelse.

Vidare föreslås att ersättning vid avyttring av värde av *goodwills natur*, som för närvarande beskattas enligt reglerna för realisationsvinstbeskattning, för framtiden skall hänföras till intäkt av rörelse. I samband därmed föreslås införande av generella bestämmelser för rätt till avdrag för avskrivning å dylik tillgångs anskaffningsvärde.

I syfte att möjliggöra skattelindring beträffande s. k. *ackumulerad inkomst* föreslås särskilda bestämmelser angående beräkning av skatt till staten å dylik inkomst. Med ackumulerad inkomst förstås därvid intäkt, vilken åtnjutits under ett beskattningsår, men som hänför sig till minst två beskattningsår, vilka infallit före eller infalla efter beskattningsåret. Principen för den föreslagna särskilda skatteberäkningen är, att statlig inkomstskatt icke skall utgå med högre belopp än som skulle ha utgått, om de i den ackumulerade inkomsten ingående intäkterna tagits till beskattning de år, under vilka de intjänats eller å vilka de eljest belöpa.

Särskild skatteberäkning skall i princip kunna komma i fråga vid all slags ackumulerad inkomst, men av praktiska skäl föreslås dock vissa begränsningar.

Förslag
till
**lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september
1928 (nr 370).**

Härigenom förordnas, att punkt 3 av anvisningarna till 35 § kommunalskattelagen den 28 september 1928¹ skall upphöra att gälla och att 35 § samt 52 § 1 mom. ävensom anvisningarna till 21 § punkt 2, 22 § punkt 4, 28 § punkt 1, 29 § punkterna 3 d, 5 och 10, 35 § punkterna 1—2 och 36 § punkt 2 nämnda lag skola erhålla ändrad lydelse på sätt i det följande anges.

*Nuvarande lydelse:***35 §.**

Till intäkt av tillfällig förvärvs- verksamhet hänföres intäkt, som skattskyldig haft av annan förvärvskälla än förut nämnts och som ej heller härflutit av kapital. *Hit räknas således dels vinst å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom, som förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång och varit i den skattskyldiges ägo, om det är fastighet, under mindre än tio år och eljest under mindre än fem år (realisationsvinst), ävensom lotterivinst, därest densamma icke jämlikt 19 § är frikallad från beskattning, dels intäkt genom tillfälligt bedriven vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet, intäkt av tillfälligt uppdrag, såsom uppdrag att förrätta bouppteckning, aruskifte, auktion, besiktning, värdering, skogsräkning, ävensom intäkt av annan därmed jämförlig inkomstgivande verksamhet av tillfällig na-*

*Föreslagen lydelse:***35 §.**

1 mom. Till intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet hänföres intäkt, som skattskyldig haft av annan förvärvskälla än förut nämnts och som ej heller härflutit av kapital.

2 mom. Till intäkt som i 1 mom. avses räknas, i den omfattning nedan sägs, vinst å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom, som förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång och varit i den skattskyldiges ägo under nedan angiven tid (*realisationsvinst*).

Har egendom, som skattskyldig erhållit såsom gåva av make eller skyldeman, av givaren förvärvats genom fång, som ovan sägs, skall frågan om och i vad mån skattepliktig realisationsvinst skall anses föreligga bedömas med hänsyn till sistnämnda fång. Motsvarande skall gälla om make vid bodelning i anledning av andra makens död erhållit egendom,

¹ Senaste lydelse av 35 § se 1948:46, av 52 § 1 mom. se 1950:252, av anvisningarna till 22 § punkt 4 se 1950:588, av anvisningarna till 28 § punkt 1, till 29 § punkt 5 och till 35 § punkt 1 se 1938:368, av anvisningarna till 29 § punkt 3 d se 1947:575 samt av anvisningarna till 36 § punkt 2 se 1945:408.

Nuvarande lydelse:

tur, dels ock intäkt genom restitution, avkortning eller avskrivning av sådan i slutlig eller tillkommande skatt ingående pensionsavgift enligt lagen om folkpensionering, för vilken avdrag av den skattskyldige åtnjutits vid tidigare års taxeringar.

(Se vidare anvisningarna.)

Föreslagen lydelse:

som förstnämnde make före äktenskapets ingående eller under äktenskapet förvärvat genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, eller om make vid bodelning av annan anledning än andra makens död erhållit egendom, som någondera maken före äktenskapets ingående eller under äktenskapet förvärvat genom köp, byte eller därmed jämförligt fång.

Såsom skattepliktig realisationsvinst skall, med i 3 och 4 mom. angivna undantag, räknas

a) då fråga är om vinst genom avyttring av fast egendom:

om egendomen innehafts

mindre än 7 år	100 %	av vinsten
7 år men mindre än 8 år		75 %	» »
8 » »	» »	50 %	» »
9 » »	» »	25 %	» »

b) då fråga är om vinst genom avyttring av lös egendom:

om egendomen innehafts

mindre än 2 år	100 %	av vinsten
2 år men mindre än 3 år		75 %	» »
3 » »	» »	50 %	» »
4 » »	» »	25 %	» »

Vad ovan sagts beträffande fast egendom skall även äga tillämpning å tomträtt.

3 m o m. Såsom skattepliktig realisationsvinst vid avyttring av strömfäll eller rättighet till vattenkraft skall räknas:

om egendomen innehafts

mindre än 12 år	100 %	av vinsten
12 år men mindre än 13 år		75 %	» »
13 » »	» »	50 %	» »
14 » »	» »	25 %	» »

Nuvarande lydelse:

Föreslagen lydelse:

4 m o m. Vinst, som uppkommit genom att fast eller lös egendom tagits i anspråk genom expropriation eller liknande förfarande eller eljest avyttrats under sådana förhållanden, att tvångsförsäljning som nyss sagts måste anses vara för handen, är icke i något fall att anse som skattepliktig realisationsvinst, dock att skatteplikt enligt eljest gällande regler föreligger därest det skäligen kan antagas, att avyttringen skulle ägt rum även om tvång icke förelegat. Vad nu sagts skall äga motsvarande tillämpning beträffande realisationsvinst vid upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet för obegränsad tid mot engångsersättning.

5 m o m. Till intäkt som i 1 m o m. avses räknas jämväl dels lotterivinst, därest densamma icke jämlikt 19 § är frikallad från beskattning, dels intäkt genom tillfälligt bedriven vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet, intäkt av tillfälligt uppdrag, såsom uppdrag att förrätta bouppteckning, arvskifte, auktion, besiktning, värdering, skogsräkning, ävensom intäkt av annan därmed jämförlig inkomstgivande verksamhet av tillfällig natur, dels o c k intäkt genom restitution, avkortning eller avskrivning av sådan i slutlig eller tillkommande skatt ingående pensionsavgift enligt lagen om folkpensionering, för vilken avdrag av den skattskyldige åtnjutits vid tidigare års taxeringar.

(Se vidare anvisningarna.)

Nuvarande lydelse:

52 §.

1 mom. Äkta makar, som under beskattningsåret levt tillsammans, taxeras en var för sin inkomst samt mannen därjämte för boets gemensamma inkomst. Har vid dylik taxering avdrag, som i 46 § 1 och 2 mom. medgives, helt eller delvis ej kunnat utnyttjas å den därtill närmast berättigade makens skattepliktiga inkomst, må bristen avräknas å den andra makens inkomst i samma kommun. Skatteplikt enligt 51 § bedömes med hänsyn till båda makarnas sammanlagda inkomst. Ortsavdrag beräknas för makarna gemensamt till belopp som i 48 § 2 mom. andra stycket sägs. Den beskattningsbara inkomsten beräknas likaledes för makarna gemensamt och skall i jämna tiotal kronor fördelas å makarna efter förhållandet mellan deras i kommunen taxerade inkomster.

Föreslagen lydelse:

52 §.

1 mom. Äkta makar, som under beskattningsåret levt tillsammans, taxeras en var för sin inkomst samt mannen därjämte för boets gemensamma inkomst. Har vid dylik taxering avdrag, som i 46 § 1 och 2 mom. medgives, helt eller delvis ej kunnat utnyttjas å den därtill närmast berättigade makens skattepliktiga inkomst, må bristen avräknas å den andra makens inkomst i samma kommun. *Underskott å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom, som uppkommit för endera maken, må avräknas från den andra makens inkomst i samma kommun av förvärvskälla av samma slag.* Skatteplikt enligt 51 § bedömes med hänsyn till båda makarnas sammanlagda inkomst. Ortsavdrag beräknas för makarna gemensamt till belopp som i 48 § 2 mom. andra stycket sägs. Den beskattningsbara inkomsten beräknas likaledes för makarna gemensamt och skall i jämna tiotal kronor fördelas å makarna efter förhållandet mellan deras i kommunen taxerade inkomster.

Anvisningar

till 21 §.

2. Till *jordbruk* — — — annat jordbruk.

Såsom *binäring* — — — fastighetens område.

Skogsbruk, varmed — — — till jordbruk.

Under *skogsbruk* — — — till rörelse.

Har den, — — — rörelse föreligga.

till 21 §.

2. Till *jordbruk* — — — annat jordbruk.

Såsom *binäring* — — — fastighetens område.

Skogsbruk, varmed — — — till jordbruk.

Under *skogsbruk* — — — till rörelse.

Har den, — — — rörelse föreligga.

Nuvarande lydelse:

Föreslagen lydelse:

Till intäkt av skogsbruk hänföres icke intäkt genom avyttring av växande skog i samband med avyttring av marken, därest hela vinsten vid fastighetsavyttringen enligt 35 § utgör skattepliktig realisationsvinst. Om dylik vinst däremot endast delvis är skattepliktig enligt nämnda lagrum, kan jämväl taxering såsom för intäkt av skogsbruk äga rum (jfr anvisningarna till 35 §).

till 22 §.

4. Har skog — — — gällande ingångsvärde.

Med skogs ingångsvärde förstås det värde, varmed växande skog kan anses hava ingått i fastighetens värde vid den tidpunkt, då ägaren förvärvade fastigheten. *Har egendom, som make erhållit vid bodelning, före äktenskapets ingående eller under äktenskapet av maken förvärvats genom köp eller byte eller därmed jämförligt fång, skall i berörda avseende sistnämnda fång vara avgörande.* Såsom fastighetens värde är att anse vid köp den för fastigheten erlagda köpeskillingen och vid annat förvärv det belopp, efter vilket stämpelplikten med avseende å fastighetsförvärvet beräknats, eller, därest stämpelplikt för förvärvet icke förelegat, det belopp, efter vilket stämpelplikt skulle enligt eljest gällande grunder beräknats, om stämpelplikt förelegat. Skogens för ägaren gällande ingångsvärde utgör det sålunda beräknade ingångsvärdet med avdrag för vad han må hava fått avdraga vid tidigare taxeringar. Har efter avverkning av skog eller upplåtelse av avverkningsrätt den återstående skogens värde nedgått un-

till 22 §.

4. Har skog — — — gällande ingångsvärde.

Med skogs ingångsvärde förstås det värde, varmed växande skog kan anses hava ingått i fastighetens värde vid den tidpunkt, då ägaren förvärvade fastigheten. *Har egendom, som skattskyldig erhållit såsom gåva av make eller skyldeman, av givaren förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall i berörda härseende sistnämnda fång vara avgörande. Motsvarande skall gälla, om make vid bodelning i anledning av andra makens död erhållit egendom, som förstnämnde make före äktenskapets ingående eller under äktenskapet förvärvat genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, eller om make vid bodelning av annan anledning än andra makens död erhållit egendom, som någonsida maken före äktenskapets ingående eller under äktenskapet förvärvat genom köp, byte eller därmed jämförligt fång.*

Nuvarande lydelse:

der det för ägaren gällande ingångsvärdet, får avdrag ske med det belopp, varmed värdet sålunda minskats.

Med ingående — — — av ingångsvärdet.

Vare sig — — — ursprungliga ingångsvärdet.

Är det — — — samma tid.

Om avdrag — — — av skogen.

Om moderbolag — — — för moderbolaget.

Exempel å — — — ingående virkesförråd:

A. försäljer — — — erlagda köpeskillingen.

Det för — — — 10 200 kronor.

Exempel å — — — i ingångsvärde:

B. försäljer — — — 10 000 kronor.

Ingångsvärdet har — — — det ursprungliga.

Föreslagen lydelse:

Såsom fastighetens värde är att anse vid köp den för fastigheten erlagda köpeskillingen och vid annat förvärv det belopp, efter vilket stämpelpplikten med avseende å fastighetsförvärvet beräknats, eller, därest stämpelplikt för förvärvet icke förelegat, det belopp, efter vilket stämpelplikt skulle enligt eljest gällande grunder beräknats, om stämpelplikt förelegat. Skogens för ägaren gällande ingångsvärde utgör det sålunda beräknade ingångsvärdet med avdrag för vad han må hava fått avdraga vid tidigare taxeringar. Har efter avverkning av skog eller upplåtelse av avverkningsrätt den återstående skogens värde nedgått under det för ägaren gällande ingångsvärdet, få avdrag ske med det belopp, varmed värdet sålunda minskats.

Med ingående — — — av ingångsvärdet.

Vare sig — — — ursprungliga ingångsvärdet.

Är det — — — samma tid.

Om avdrag — — — av skogen.

Om moderbolag — — — för moderbolaget.

Exempel å — — — ingående virkesförråd:

A. försäljer — — — erlagda köpeskillingen.

Det för — — — 10 200 kronor.

Exempel å — — — i ingångsvärde:

B. försäljer — — — 10 000 kronor.

Ingångsvärdet har — — — det ursprungliga.

Nuvarande lydelse:

till 28 §.

1. Till intäkt av rörelse hänföras samtliga intäkter i penningar eller varor, som influtit i rörelsen. Detta innebär, att intäkten skall vara av sådan beskaffenhet, att den normalt är att räkna med och ingår såsom ett led i den förvärvsverksamhet, varom fråga är. Hit räknas alltså inflytande betalning för varor eller produkter, som den skattskyldige för i handel eller tillverkar, och gäller detta även för det fall, att rörelseidkaren vid överlåtelse av rörelsen till annan låter i överlåtelsen ingå befintliga varor eller produkter. Denna överlåtelse utgör då så att säga den sista affärshändelsen i hans rörelse. Däremot räknas icke hit sådan intäkt, som till den skattskyldige kan inflyta vid sidan av rörelsen eller utanför vad som normalt är att anse såsom driftinkomst, såsom exempelvis vid avyttring av personlig lösegendom eller för stadigvarande bruk i rörelsen avsedda fastigheter eller andra tillgångar — angående för sådant bruk avsedda maskiner och andra inventarier så ock patenträtter och liknande tidsbegränsade rättigheter, se dock andra, tredje och fjärde styckena här nedan — eller vid avyttring av rörelsen själv. Den intäkt, som erhålles genom en dylik, oberoende av rörelsen verkställd avyttring, skall tagas i betraktande vid inkomstberäkningen för förvärvskällan tillfällig förvärvsverksamhet och bedömas efter de för denna förvärvskälla stadgade grunder.

Med avseende å intäkt vid avyttring av för stadigvarande bruk avsedda maskiner eller andra inventa-

Föreslagen lydelse:

till 28 §.

1. Till intäkt av rörelse hänföras samtliga intäkter i penningar eller varor, som influtit i rörelsen. Detta innebär, att intäkten skall vara av sådan beskaffenhet, att den normalt är att räkna med och ingår såsom ett led i den förvärvsverksamhet, varom fråga är. Hit räknas alltså inflytande betalning för varor eller produkter, som den skattskyldige för i handel eller tillverkar, och gäller detta även för det fall, att rörelseidkaren vid överlåtelse av rörelsen till annan låter i överlåtelsen ingå befintliga varor eller produkter. Denna överlåtelse utgör då så att säga den sista affärshändelsen i hans rörelse. Däremot räknas icke hit sådan intäkt, som till den skattskyldige kan inflyta vid sidan av rörelsen eller utanför vad som normalt är att anse såsom driftinkomst, såsom exempelvis vid avyttring av personlig lösegendom eller för stadigvarande bruk i rörelsen avsedda fastigheter eller andra tillgångar — angående för sådant bruk avsedda maskiner och andra inventarier så ock patenträtter och liknande tidsbegränsade rättigheter *ävensom rättigheter av goodwill's natur*, se dock andra, tredje, fjärde och femte styckena här nedan. Den intäkt, som erhålles genom en dylik, oberoende av rörelsen verkställd avyttring, skall tagas i betraktande vid inkomstberäkningen för förvärvskällan tillfällig förvärvsverksamhet och bedömas efter de för denna förvärvskälla stadgade grunder.

Intäkt vid avyttring av för stadigvarande bruk avsedda maskiner och andra inventarier, vilka icke vid be-

Nuvarande lydelse:

rier, vilka icke vid beräkning av värdeminskningsavdrag hänföras till byggnad (se punkt 7 av anvisningarna till 29 §), skall gälla följande. Är den skattskyldige aktiebolag, ekonomisk förening, ömsesidigt försäkringsbolag eller sparbank, skall intäkten upptagas såsom intäkt av rörelse. För annan skattskyldig skall däremot intäkten upptagas såsom intäkt av rörelse i den mån sådant följer av punkt 3 d av anvisningarna till 29 § men för övrigt såsom intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet, i den mån enligt 35 § förutsättningarna för skattepliktig realisationsvinst föreligga.

Med avseende å avyttring av patenträtt eller liknande tidsbegränsad rättighet skall för såväl aktiebolag och med dem likställda som andra skattskyldiga den regel äga motsvarande tillämpning som i sista punkten av föregående stycke för andra skattskyldiga än aktiebolag angivits i fråga om maskiner m. m.

I enlighet med det anförda skall en skattskyldig, som driver jordstyckningsrörelse eller eljest idkar handel med fastigheter, såsom intäkt av rörelsen upptaga vad som influerar vid försäljning av sådan fastighet eller del därav, oberoende av sättet för fastighetens förvärvande och tiden för dess innehavande, varefter frågan om och i vad mån nettointäkt uppstått genom försäljningen kommer att bero på resultatet av rörelsen i dess helhet under beskattningsåret. Om ett industriaktiebolag avyttrar någon för den industriella verksamheten avsedd fastighet, skall

Föreslagen lydelse:

räkning av värdeminskningsavdrag hänföras till byggnad (se punkt 7 av anvisningarna till 29 §), hänföres till intäkt av rörelse.

Vid avyttring av patenträtt eller liknande tidsbegränsad rättighet skall såsom intäkt av rörelse upptagas vad som vid dylik avyttring må hava återbekommit av belopp, för vilka avdrag i beskattningsavseende åtnjutas; i övrigt skall intäkten upptagas såsom intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet, i den mån enligt 35 § förutsättningar för skattepliktig realisationsvinst föreligga.

I enlighet med det anförda skall en skattskyldig, som driver jordstyckningsrörelse eller eljest idkar handel med fastigheter, såsom intäkt av rörelsen upptaga vad som influerar vid försäljning av sådan fastighet eller del därav, oberoende av sättet för fastighetens förvärvande och tiden för dess innehavande, varefter frågan om och i vad mån nettointäkt uppstått genom försäljningen kommer att bero på resultatet av rörelsen i dess helhet under beskattningsåret. Om en skattskyldig, som utövar industriell verksamhet, avyttrar någon för denna verksamhet av-

Nuvarande lydelse:

vad av försäljningssumman belöper å sådana till fastigheten hörande maskiner och andra inventarier, som icke vid beräkning av värdeminskningssavdrag hänföras till byggnad, upptagas såsom intäkt av rörelse, varemot återstående delen av försäljningssumman skall upptagas såsom intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet, därest de i 35 § angivna förutsättningarna för skattepliktig realisationsvinst föreligga. Är däremot fråga om industriell verksamhet, som utövas av enskild person, skall vid avyttrande av någon för verksamheten avsedd fastighet i allmänhet försäljningssumman beskattas såsom intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet i den mån förutsättningarna för skattepliktig realisationsvinst föreligga. Avser i nu nämnt fall avyttringen jämväl till fastigheten hörande maskiner eller andra inventarier, vilka icke vid beräkning av värdeminskningssavdrag hänföras till byggnad, skall jämlikt punkt 3 d av anvisningarna till 29 § alltid såsom intäkt av rörelse upptagas vad som vid avyttringen återbekommits av de å dem förut gjorda avskrivningarna, medan försäljningsvinst i övrigt upptages såsom intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet i den mån förutsättningarna för skattepliktig realisationsvinst föreligga.

till 29 §.

3. d. Då tillgång, varom här är fråga, avyttras eller såsom för rörelsen obrukbar utranteras, får avdrag ske för vad som i beskattningsavseende återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet, i den mån detta belopp överstiger vad som influtit vid avyttring av tillgången, men skall å andra si-

Föreslagen lydelse:

sedd fastighet, skall vad av försäljningssumman belöper å sådana till fastigheten hörande maskiner och andra inventarier, vilka icke vid beräkning av värdeminskningssavdrag hänföras till byggnad, upptagas såsom intäkt av rörelse, varemot återstående delen av försäljningssumman skall upptagas såsom intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet, därest de i 35 § angivna förutsättningarna för skattepliktig realisationsvinst föreligga.

Då skattskyldig, i samband med överlåtelse av rörelse eller eljest, till annan överlåter rättighet av goodwill's natur, såsom varumärke, firmanamn, tidningstitel o. dyl., skall såsom intäkt av rörelse upptagas skillnaden mellan ersättningen för rättigheten och vad som av rättighetens anskaffningsvärde kvarstår oavskrivet i beskattningshänseende (jfr punkt 5 tredje stycket anvisningarna till 29 §). Har rättighet av goodwill's natur förvärvats annorledes än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall såsom anskaffningsvärde för rättigheten anses det belopp, som kvarstår i beskattningshänseende oavskrivet för överlåtare.

till 29 §.

3. d. Då tillgång, varom här är fråga, avyttras eller såsom för rörelsen obrukbar utranteras, får avdrag ske för vad som i beskattningsavseende återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet, men skall å andra sidan belopp, som erhålles vid avyttring av tillgången, i sin helhet upptagas så-

Nuvarande lydelse:

dan såsom intäkt av rörelse upptagas vad som vid dylik avyttring må hava återbekommit av belopp, för vilka avdrag i beskattningsavseende åtnjutits. Med avyttring likställes det fall, att tillgång uttages ur rörelsen för att tillföras annan rörelse, som utgör särskild förvärvskälla, eller för att nyttjas för annat ändamål. Att *beträffande skattskyldig, som avses i punkt 4 här nedan, belopp som erhålles vid avyttring av tillgång av nu ifrågavarande slag skall i sin helhet ingå i intäkten av rörelse framgår av punkt 1 av anvisningarna till 28 §.*

5. Avdrag får — — — motsvarande tillämpning.

Patenträtt eller — — — dylik tillgång.

Avdrag för värdeminskning å varumärke, firmanamn och andra liknande rättigheter av goodwillers natur må medgivas blott i den mån deras värde kan anses i verkligheten begränsat till viss tid. Då värdeminskningens avdrag sålunda medgives, skola de i punkt 3 meddelade föreskrifterna äga motsvarande tillämpning.

10. I anslutning till vad som enligt anvisningarna till 28 § betecknats

Föreslagen lydelse:

som intäkt av rörelse (se punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 28 §). Med avyttring likställes det fall, att tillgång uttages ur rörelsen för att tillföras annan rörelse, som utgör särskild förvärvskälla, eller för att nyttjas för annat ändamål.

5. Avdrag får — — — motsvarande tillämpning.

Patenträtt eller — — — dylik tillgång.

Kostnad för anskaffning av varumärke, firmanamn eller andra rättigheter av goodwillers natur må avdragas genom lika stora årliga värdeminskningens avdrag inom en period av tio år från den tidpunkt, då kostnaden uppkommit; dock att, där så på grund av särskilda omständigheter finnes skäligt, kostnaden må, enligt beskattningsnämnds särskilda beprövande, fördelas på en längre period. Har skattskyldigs rörelse för visst år utvisat förlust eller så ringa överskott, att den skattskyldige vid beräkning av nettointäkten av rörelsen ej kunnat utnyttja det på året belöpande avdraget, skola beträffande rätt för den skattskyldige att tillgodoräkna sig det resterande avdraget för senare år bestämmelserna i punkt 3 c tredje stycket äga motsvarande tillämpning.

10. I anslutning till vad som enligt anvisningarna till 28 § betecknats

Nuvarande lydelse:

såsom *intäkt* i rörelse, skall såsom *driftförlust* i denna förvärvskälla anses uteblivandet av en intäkt, som normalt bort inflyta i rörelsen. Detta innebär, att intäktens uteblivande skall vara av sådan beskaffenhet, att det i den förvärvsverksamhet, varom fråga är, kan räknas med eventuellt uppkommande förlust i stället för vinst samt att förlusten alltså ingår såsom ett led i förvärvsverksamheten. Hit räknas alltså exempelvis till följd av köparens insolvens utebliven betalning för varor eller produkter, som den skattskyldige fört i handel eller tillverkat, prisfall under inköps- eller tillverkningspris, förstöring eller försämring av varulager, tillverkningar, lager av råvaror och förbrukningsartiklar eller dyl., utebliven återbetalning av lån, som skattskyldig i av honom driven penningrörelse utlämnat på förfalskade lånehandlingar m. m. dyl. I dylika fall är skattskyldig berättigad att i beskattningsavseende göra nödig nedskrivning å varulagrets värde eller erforderlig avskrivning å utestående fordringar eller vidtagna därmed jämförlig åtgärd för minskande av sin eljest skattepliktiga inkomst. Däremot räknas icke hit förlust, som skattskyldig kan hava lidit vid sidan av vad som normalt ingår såsom ett led i förvärvsverksamheten, således i regel icke genom borgensförbindelse eller genom prisfall å eller förstöring genom brand eller olyckshändelse av *sådana tillgångar, som användas till stadigvarande bruk* i rörelsen. Den förlust, som föranledes av en dylik, oberoende av rörelsen uppkommen skada, är att anse såsom *kapitalförlust*.

Föreslagen lydelse:

såsom *intäkt* i rörelse, skall såsom *driftförlust* i denna förvärvskälla anses uteblivandet av en intäkt, som normalt bort inflyta i rörelsen. Detta innebär, att intäktens uteblivande skall vara av sådan beskaffenhet, att det i den förvärvsverksamhet, varom fråga är, kan räknas med eventuellt uppkommande förlust i stället för vinst samt att förlusten alltså ingår såsom ett led i förvärvsverksamheten. Hit räknas alltså exempelvis till följd av köparens insolvens utebliven betalning för varor eller produkter, som den skattskyldige fört i handel eller tillverkat, prisfall under inköps- eller tillverkningspris, förstöring eller försämring av varulager, tillverkningar, lager av råvaror och förbrukningsartiklar eller dyl., utebliven återbetalning av lån, som skattskyldig i av honom driven penningrörelse utlämnat på förfalskade lånehandlingar m. m. dyl. I dylika fall är skattskyldig berättigad att i beskattningsavseende göra nödig nedskrivning å varulagrets värde eller erforderlig avskrivning å utestående fordringar eller vidtagna därmed jämförlig åtgärd för minskande av sin eljest skattepliktiga inkomst. Däremot räknas icke hit förlust, som skattskyldig kan hava lidit vid sidan av vad som normalt ingår såsom ett led i förvärvsverksamheten, således i regel icke genom borgensförbindelse eller genom prisfall å eller förstöring genom brand eller olyckshändelse av *fastighet, som användes för stadigvarande bruk* i rörelsen. Den förlust, som föranledes av en dylik, oberoende av rörelsen uppkommen skada, är att anse såsom *kapitalförlust*.

Nuvarande lydelse:

till 35 §.

1. Är fråga om beskattning av realisationsvinst vid avyttring av fastighet, som ingått i den skattskyldiges rörelse, skall beaktas vad i punkt 1 av anvisningarna till 28 § sägs rörande beskattning *i vissa fall* såsom intäkt av rörelse av vad som erhålles vid avyttring av maskiner eller andra inventarier, vilkas värde icke enligt punkt 7 av anvisningarna till 29 § inräknas i värdet av byggnad.

2. *Har vid överlåtelse av rörelse avträdaren betingat sig ersättning för värde av goodwill's natur, såsom firmanamn, tidnings titel, varumärke, utfästelse att icke utöva viss verksamhet o. dyl., är sådan ersättning att anse som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet, om och i den mån sådana förhållanden föreligga, att ersättningen kan hänföras till realisationsvinst vid avyttring av lös egendom (jfr punkt 1 av anvisningarna till 28 §).*

Föreslagen lydelse:

till 35 §.

1. Är fråga om beskattning av realisationsvinst vid avyttring av fastighet, som ingått i den skattskyldiges rörelse, skall beaktas vad i punkt 1 av anvisningarna till 28 § sägs rörande beskattning såsom intäkt av rörelse av vad som erhålles vid avyttring av maskiner eller andra inventarier, vilkas värde icke enligt punkt 7 av anvisningarna till 29 § inräknas i värdet av byggnad.

2. *I det fall att vinst å avyttring av jordbruksfastighet med därå växande skog endast delvis är skattepliktig såsom realisationsvinst, kan jämväl taxering för intäkt av skogsbruk äga rum. Om intäkten av skogsbruk på grund av avyttringen, beräknad jämlikt 21 §, efter avdrag varom i 22 § 1 mom. förmåles, överstiger den skattepliktiga delen av realisationsvinsten, skall nämligen det överskjutande beloppet beskattas såsom inkomst av jordbruksfastighet. Vid denna beskattning skall dock iakttagas, att vad som på grund av avyttringen beskattas såsom intäkt av skogsbruk och såsom intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet sammanlagt icke upptages till högre belopp än den vid fastighetsavyttringen uppkomna realisationsvinsten i dess helhet.*

Exempel:

En skattskyldig försäljer nio år efter förvärvet en jordbruksfastighet med därå växande skog. Han erhåller därvid en realisationsvinst å 5 000 kronor. Av denna utgör 25 procent eller 1 250 kronor skattepliktig realisationsvinst. Om den å skogen belöpande delen av kö-

Nuvarande lydelse:**Föreslagen lydelse:**

peskillingen i stället upptages såsom intäkt av skogsbruk, skulle för den skattskyldige efter åtnjutande av bl. a. avdrag, som avses i 22 § 1 mom. tredje stycket, uppkomma en behållen intäkt av skogsbruk å 4 000 kronor. Under sådana förhållanden skall den skattskyldige uppgiva 1 250 kronor såsom skattepliktig realisationsvinst och 2 750 kronor såsom intäkt av jordbruksfastighet.

Om den behållna intäkten av skogsbruk i stället uppgått till 6 000 kronor, skulle den skattskyldige i det angivna exemplet uppgiva 1 250 kronor såsom skattepliktig realisationsvinst och 3 750 kronor såsom intäkt av skogsbruk.

3. Har egendom, som make erhållit vid bodelning, före äktenskapets ingående eller under äktenskapet av honom förvärvats genom köp eller byte eller därmed jämförligt fång, skall frågan, huruvida och i vad mån skattepliktig realisationsvinst skall anses föreligga, bedömas med hänsyn till sistnämnda fång.

till 36 §.

2. För att förlust å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom skall få avdragas erfordras, att förlusten under beskattningsåret uppkommit genom avyttring av fast eller lös egendom, som förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång och varit i säljarens ägo, om det är fastighet, under mindre än tio år och eljest under mindre än fem år. Realisationsförlust beräknas efter samma regler, som gälla för beräkning av realisationsvinst.

till 36 §.

2. För att förlust å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom skall få avdragas erfordras, att förlusten under beskattningsåret uppkommit genom avyttring av fast eller lös egendom, som förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång och varit i säljarens ägo, om det är fastighet, under mindre än tio år och eljest under mindre än fem år, eller, i fråga om strömfall eller rättighet till vattenkraft, under mindre än femton år. Realisationsförlust beräknas efter samma regler, som

Nuvarande lydelse:

Avdrag är icke i något fall medgivet för utgifter för inköp av lottsedlar eller för andra liknande insatser i lotteri.

Föreslagen lydelse:

gälla för beräkning av realisationsvinst.

Har den avyttrade egendomen innehafts under sådan tid, att därest vinst uppstått vid avyttringen, vinsten jämligt 35 § skolat allenast till viss del hava räknats till skattepliktig realisationsvinst, må avdrag åtnjutas endast för däremot svarande del av förlusten.

Avdrag må i intet fall ske för realisationsförlust, som uppkommit då egendom avyttrats eller då upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet skett under sådana förhållanden att, därest vinst i stället uppstått, denna enligt bestämmelserna i 35 § 4 mom. icke skulle hava utgjort skattepliktig realisationsvinst.

Avdrag är icke i något fall medgivet för utgifter för inköp av lottsedlar eller för andra liknande insatser i lotteri.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1952; dock att i samband med lagens ikraftträdande skall iakttagas följande:

1) Äldre bestämmelser skola fortfarande gälla i fråga om 1952 års taxering samt i fråga om eftertaxering för år 1952 eller tidigare år.

2) Oavsett vad ovan stadgas skola de nya föreskrifterna i anvisningarna till 28 och 29 §§ om beskattning av ersättning vid överlåtelse av rättighet av goodwills natur samt om rätt till avdrag för kostnaden för anskaffning av dylik tillgång äga tillämpning, därest överlåtelsen respektive anskaffningen skett efter 1951 års utgång, medan äldre lag skall äga tillämpning därest överlåtelsen respektive anskaffningen skett dessförinnan.

Förslag

till

förordning angående upphävande av förordningen den 23 maj 1947 (nr 210) om skattefrihet i vissa fall för realisationsvinst vid expropriation m. m.

Härigenom förordnas, att förordningen den 23 maj 1947 om skattefrihet i vissa fall för realisationsvinst vid expropriation m. m. skall upphöra att gälla med utgången av år 1951; dock att förordningen fortfarande skall gälla i fråga om 1952 års taxering samt i fråga om eftertaxering för år 1952 eller tidigare år.

Förslag

till

förordning angående beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst.

1 §.

Har fysisk person, oskift dödsbo eller familjestiftelse under visst beskattningsår åtnjutit inkomst, som hänför sig till minst två beskattningsår, vilka infallit före eller infalla efter det beskattningsår då inkomsten åtnjutits (*ackumulerad inkomst*), skall under de förutsättningar, som i denna förordning angivas, statlig inkomstskatt å denna inkomst beräknas, som om inkomsten upptagits till beskattning med lika delar under taxeringsåret och så många av de närmast föregående taxeringsåren, att inkomsten därigenom blir fördelad på det antal år, till vilka den hänför sig; dock att ackumulerad inkomst i intet fall må fördelas på mera än tio år.

Kan tillförlitlig utredning icke förebringas om det antal år, vartill ackumulerad inkomst hänför sig, skall skatteberäkningen ske, som om inkomsten hänfört sig till tre år.

Skatt å ackumulerad inkomst skall utgå efter det procenttal av grundbeloppen för statlig inkomstskatt, som jämlikt 12 § förordningen om statlig inkomstskatt skall tillämpas för slutlig skatt på grund av taxering det taxeringsår, då inkomsten tages till beskattning.

(Se vidare anvisningarna.)

2 §.

Skatteberäkning enligt 1 § må ske endast under förutsättning att den ackumulerade inkomsten, efter avdrag för avdragsgilla utgifter, uppgår till minst 5 000 kronor och tillika utgör minst en tredjedel av den skattskyldiges till statlig inkomstskatt taxerade inkomst för det taxeringsår, då den ackumulerade inkomsten tages till beskattning.

3 §.

Vad i denna förordning sägs om ackumulerad inkomst skall, såvitt angår till inkomst av *jordbruksfastighet* hänförlig inkomst, gälla endast:

intäkt av skogsbruk genom avyttring av växande skog i samband med avyttring av marken;

intäkt, som uppkommit vid upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt mot engångsersättning; samt

intäkt, som uppkommit genom att egendom tagits i anspråk genom expropriation eller liknande förfarande eller eljest avyttrats under sådana förhållanden, att dylik tvångsförsäljning måste anses vara förhanden.

I fråga om till inkomst av *rörelse* hänförlig ackumulerad inkomst skall vad i denna förordning sägs gälla endast:

intäkt genom vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet;

intäkt vid överlåtelse av varumärke, firmanamn och andra liknande rättigheter av goodwill's natur;

intäkt vid avyttring, i samband med överlåtelse av rörelse, av för stadigvarande bruk i rörelsen avsedda maskiner eller andra inventarier, vilka icke vid beräkning av värdeminskningssavdrag hänförs till byggnad; samt

intäkt genom avyttring, i samband med överlåtelse av rörelse, av varor och produkter i rörelsen, dock endast i den mån det influtna beloppet överstiger varornas eller produkternas i räkenskaperna upptagna värde.

Beträffande till inkomst av *tillfällig förvärvsverksamhet* hänförlig ackumulerad inkomst skall vad i denna förordning sägs icke äga tillämpning å vinst vid icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom.

(Se vidare anvisningarna.)

4 §.

Skattskyldig, som vill åtnjuta förmånen av skatteberäkning enligt 1 §, har att därom göra ansökan hos prövningsnämnden i det län, där den skattskyldige skall taxeras till statlig inkomstskatt för det taxeringsår, då inkomsten tages till beskattning.

Ansökningen ingives till länsstyrelsen och skall, med undantag för fall varom i 7 § sägs, vara till länsstyrelsen inkommen före taxeringsårets utgång.

5 §.

Bifalles ansökan varom i 4 § sägs, skall länsstyrelsen meddela förordnande om avkortning eller, där restitution skall ske, tillstålla den skattskyldige honom tillkommande belopp över postgiro.

Å restituerat belopp utgår icke ränta.

6 §.

Kan ansökan om skatteberäkning enligt denna förordning icke av prövningsnämnd upptagas till avgörande, emedan tidigare taxering, som inverkar på skatteberäkningen, icke vunnit laga kraft, skall prövningsnämnden genom särskilt beslut förklara ansökningen vilande. Det ankommer därefter på den skattskyldige att, sedan ifrågavarande taxering vunnit laga kraft, till prövningsnämnden inkomma med framställning om ansökningens upptagande till förnyad behandling. Sådan framställning skall göras inom ett år från det slutligt utslag meddelades i taxeringsfrågan.

7 §.

Har skatteberäkning enligt 1 § skett, men ändras den beskattningsbara inkomst, varå skatten beräknats, genom beslut av prövningsnämnd eller utslag av kammarrätten eller Kungl. Maj:t, eller åsättes den skattskyldige genom sådant beslut eller utslag eftertaxering till statlig inkomstskatt så att grunderna för skatteberäkningen eller förutsättningarna för rätten att komma i åtnjutande därav ändras, skall prövningsnämnden vidtaga den ändring av skatteberäkningen, vartill förhållandena kunna föranleda.

8 §.

Därest förutsättningar för skatteberäkning enligt 1 § föreligga först efter meddelandet av sådant beslut av prövningsnämnd eller utslag av kammarrätten eller Kungl. Maj:t, som i 7 § sägs, äger den skattskyldige ingiva i 4 § omförmäld ansökan inom ett år från det ifrågavarande beslut eller utslag meddelades.

9 §.

Beträffande underrättelse om beslut av prövningsnämnd enligt denna förordning ävensom beträffande rätt att föra talan över dylikt beslut skola de i taxeringsförordningen givna bestämmelserna i fråga om taxering för inkomst äga motsvarande tillämpning; dock att besvär över prövningsnämnds beslut att förklara ansökan vilande enligt 6 § icke må föras.

10 §.

Konungen äger utfärda för tillämpning av denna förordning erforderliga föreskrifter.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1952. Förordningen skall icke äga tillämpning beträffande ackumulerad inkomst, som åtnjutits under tidigare beskattningsår än det för vilket taxering av beskattningsnämnd i första instans verkställes år 1952.

Anvisningar

till 1 §.

Inkomst skall enligt denna förordning anses hänförlig till visst beskattningsår, om intäkten exempelvis intjänats eller eljest motprestation för densamma i någon form lämnats under ifrågavarande år.

För att inkomst skall anses utgöra ackumulerad inkomst enligt denna förordning fordras, att inkomsten hänför sig till minst två beskattningsår, vilka föregått eller följa efter det beskattningsår, då inkomsten åtnjutits; däremot är det utan betydelse för frågan om förordningens tillämplighet, om inkomsten hänför sig jämväl till det beskattningsår, då den åtnjutits, eller uteslutande till de förstnämnda åren.

Till ledning för skatteberäkningen anföres följande *exempel*:

En skattskyldig har åsatts ett till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt beskattningsbart belopp av 7 000 kronor vid taxering år 1948. Vid taxeringarna till statlig inkomstskatt för åren 1949—1952 ha de beskattningsbara inkomsterna bestämts till 0 kronor år 1949, 8 000 kronor år 1950, 10 000 kronor år 1951 och till 60 000 kronor år 1952. Enligt förordningen om statlig inkomstskatt skall skatt å en beskattningsbar inkomst å 60 000 kronor utgå med 23 170 kronor. I den beskattningsbara inkomsten vid 1952 års taxering ingår emellertid en ackumulerad inkomst å 40 000 kronor, vilken enligt av den skattskyldige förebragt utredning hänför sig till beskattningsåren 1947—1950, d. v. s. till fyra år. Jämlikt 1 § första stycket skall skatten å den beskattningsbara inkomsten av 60 000 kronor beräknas efter följande grunder. Beloppet 40 000 kronor delas med fyra och skatteberäkningen sker som om 10 000 kronor upptagits till beskattning vart och ett av taxeringsåren 1949—1952. Härefter sker uträkningen sålunda:

1) För den del av ackumulerade inkomsten, som hänförts till taxeringsåret 1949, utgår skatten å en beskattningsbar inkomst av 10 000 kronor ($0 + 10\,000$) = 1 550 kronor

2) För det belopp å 10 000 kronor, som hänförts till taxeringsåret 1950, utgör skatten skillnaden mellan skatten å en beskattningsbar inkomst av 18 000 kronor ($8\,000 + 10\,000$) = 3 950 kronor och skatten å en beskattningsbar inkomst av 8 000 kronor = 1 150 kronor ... = 2 800 »

3) För det belopp å 10 000 kronor, som hänförts till taxeringsåret 1951, utgör skatten skillnaden mellan skatten å en beskattningsbar inkomst av 20 000 kronor ($10\,000 + 10\,000$) = 4 670 kronor och skatten å en beskattningsbar inkomst av 10 000 kronor = 1 550 kronor = 3 120 »

4) För taxeringsåret 1952 räknas skatten ut på en beskattningsbar inkomst av 20 000 kronor ($60\,000 - 40\,000$) jämte den del av den ackumulerade inkomsten,

10 000 kronor, som hänförs till detta taxeringsår, d. v. s.	
30 000 kronor. Skatten härå	= 8 670 kronor
Skatt att erlägga för den beskattningsbara inkomsten	
av 60 000 kronor	= 16 140 kronor.

Eftersom enligt 1 § skatteberäkningen under de omständigheter, som angivas i exemplet, skall ske så, som om en fjärdedel av den ackumulerade inkomsten upptagits till beskattning under 1952 och en fjärdedel därav under vart och ett av de tre närmast föregående åren, d. v. s. i detta fall taxeringsåren 1949—1951, inverkar 1948 års taxering icke på uträkningen av skatten å den ackumulerade inkomsten.

Vid skatteuträkningen har enligt 1 § sista stycket för samtliga taxeringsår tillämpats det procenttal av grundbeloppen för statlig inkomstskatt, som skall tillämpas för slutlig skatt på grund av 1952 års taxering; detta gäller såväl skatteberäkningen före som skatteberäkningen efter fördelningen av den ackumulerade inkomsten.

Kan utredning icke förebringas om det antal år, vartill ackumulerad inkomst hänför sig, skall jämligt 1 § andra stycket skatteberäkningen ske, som om inkomsten hänfört sig till tre år. Denna bestämmelse skall dock icke äga tillämpning exempelvis i sådana fall, då en skattskyldig vid avgång från tjänst uppbär ett engångsbelopp såsom ersättning för årlig pension. I dylika fall skall den ackumulerade inkomsten i allmänhet anses hänföra sig till tio år.

Om en skattskyldig under ett och samma beskattningsår kommer i åtnjutande av flera intäkter, vilka var för sig äro att anse såsom ackumulerade inkomster och vilka hänföra sig till olika antal år, skola intäkterna fördelas oberoende av varandra å de år, till vilka de hänföra sig. Skatteberäkningen skall emellertid ske på sammanlagda beloppet av de till ett beskattningsår hänförliga intäkterna.

till 3 §.

Vad i 3 § första stycket sägs angående intäkt av jordbruksfastighet genom upplåtelse av nyttjanderätt skall icke gälla beträffande upplåtelse av rätt att avverka skog.

*Utdrag av protokollet över finansärenden, hållet inför Hans
Maj:t Konungen i statsrådet å Stockholms slott den
30 mars 1951.*

Närvarande:

Statsministern ERLANDER, ministern för utrikes ärendena UNDÉN, statsråden SKÖLD, QUENSEL, ZETTERBERG, NILSSON, STRÄNG, ERICSSON, MOSSBERG, ANDERSSON, LINGMAN, HAMMARSKJÖLD, NYGREN.

Chefen för finansdepartementet, statsrådet Sköld, anmäler fråga om *ändrade regler för beskattning av realisationsvinster, ersättningar för rättigheter av goodwill's natur samt ackumulerade inkomster* och anför därvid följande.

I. Inledning.

1944 års allmänna skattekommitté har med skrivelse den 24 februari 1949 avlämnat *betänkande angående beskattning av realisationsvinster, m. m. samt ackumulerade inkomster (SOU 1949: 9)* med därvid fogade författningsförslag; författningsförslagen torde få såsom *Bihang* fogas vid statsrådsprotokollet i detta ärende.

Över betänkandet ha efter remiss *yttranden* avgivits av kammarrätten, kommerskollegium (med överlämnande av *yttranden* från samtliga handelskammare, Sveriges industriförbund, Sveriges redareförening, Sveriges köpmannaförbund, Sveriges grossistförbund, Kooperativa förbundet samt Sveriges hantverks- och småindustriorganisation), vattenfallsstyrelsen, överståthållarämbetet, länsstyrelserna i Stockholms, Södermanlands, Jönköpings, Kalmar, Blekinge, Malmöhus, Älvsborgs, Skaraborgs, Örebro, Kopparbergs, Västernorrlands och Västerbottens län, mellankommunala prövningsnämnden, Taxeringsnämndsordförandenäs riksförbund, Sveriges fastighetsägareförbund, Sveriges skogsägareförbund, Sveriges skogsägareföreningars riksförbund, Sveriges lantbruksförbund, Svenska bankföreningen, Svenska stadsförbundet, Svenska landskommunernas förbund, Svenska uppfinnareföreningen och Svenska vattenkraftföreningen.

II. Realisationsvinstbeskattningen.

1. Gällande bestämmelser.

Enligt 35 § kommunalskattelagen inträder skattskyldighet för vinst i samband med avyttring av fast eller lös egendom under följande förutsättningar:

1) att fråga är om icke yrkesmässig avyttring,
2) att egendomen förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, samt

3) att egendomen, om det är fråga om fastighet, varit i den skattskyldiges ägo under mindre än tio år och eljest under mindre än fem år.

I anvisningarna till 36 § kommunalskattelagen stadgas, att vid beräkning av realisationsvinst upptages såsom intäkt vad som erhållits för den avyttrade egendomen. Avdrag får ske för alla omkostnader för förvärvet och avyttringen, således för erlagd köpeskilling, för vad som nedlagts på förbättring av egendomen, för inköps- och försäljningsprovision, för stämpelkostnader m. m. Har den skattskyldige tidigare fått åtnjuta avdrag för värdeminskning av den avyttrade egendomen eller dylikt, skall å andra sidan, i den mån ej vad som vid avyttringen återbekommit av de avskrivna beloppen inräknas i intäkt av rörelse, omkostnadsbeloppet minskas med detta avdrag. Vidare får vid vinstberäkningen den skattskyldige åtnjuta avdrag för under beskattningsåret utbetalda förvaltningskostnader och räntor, därest dessa ej böra hänföras till annan förvärvskälla. — Enligt 2 § förordningen om statlig inkomstskatt gälla ifrågavarande bestämmelser även vid taxering till statlig inkomstskatt.

Enligt 36 § kommunalskattelagen må från bruttointäkten av tillfällig förvärvsverksamhet avdragas bl. a. förlust som uppkommit i förvärvskällan. För att avdrag skall få ske för förlust å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom erfordras enligt anvisningarna till paragrafen, att förlusten under beskattningsåret uppkommit genom avyttring av fast eller lös egendom, som förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång och varit i säljarens ägo, om det är fastighet under mindre än tio år och eljest under mindre än fem år. Realisationsförlust beräknas efter samma grunder som gälla för beräkning av realisationsvinst. — Vid taxering till statlig inkomstskatt får avdrag för realisationsförlust göras från realisationsvinst eller lotterivinst.

Uppkommer vid tillåten kvittning av realisationsförlust mot realisationsvinst underskott, får detta icke avdragas från inkomst av annan förvärvskälla (46 § 1 mom. kommunalskattelagen och 4 § förordningen om statlig inkomstskatt).

2. Sammanfattning av kommitténs förslag.

Kommitténs förslag till beskattning av realisationsvinster innebär i princip icke någon ändring av gällande tidsgränser för skatteplikten. Liksom hittills skall således gälla, att vinst är skattepliktig endast om avhändandet sker i fråga om fast egendom inom tio år och i fråga om lös egendom inom fem år från förvärvet. Inom dessa tidsgränser skall emellertid ske en begränsning av skatteplikten efter en reducerande skala, så att vinsten beskattas i sin helhet, om viss kortare tid förflutit mellan förvärv och avyttring, och därefter till allt mindre del ju närmare periodens slut avyttringen sker. Kom-

mittén har föreslagit att reducering av det skattepliktiga beloppet för realisationsvinst genom avyttring av fast egendom skall inträda efter sjätte året samt för realisationsvinst genom avyttring av lös egendom efter andra året från förvärvet.

Kommittén föreslår endast ett undantag från gällande tidsgränser för skatteplikt, nämligen då i värdet av icke yrkesmässigt avyttrad egendom ingår vattenkraft eller rättighet till vattenkraft. Beträffande dylika realisationsvinster föreslår kommittén, att tidsgränsen för skatteplikten skall utsträckas till aderton år. Även beträffande dylika vinster föreslår kommittén beskattning efter en reducerande skala, så att reduktion av det skattepliktiga beloppet skall inträda efter det tionde året från förvärvet.

I detta sammanhang är vidare att märka att bestämmelserna i förordningen den 23 maj 1947 om skattefrihet i vissa fall för realisationsvinst vid expropriation m. m. föreslås skola inarbetas i kommunalskattelagen.

Enligt gällande bestämmelser grunda vissa fång icke skatteplikt för realisationsvinst. Kommittén föreslår härutinnan icke någon annan ändring än en viss begränsning av den skattefrihet, som hittills gällt, då avyttrad egendom förvärvats genom bodelning.

Enligt gällande bestämmelser hänföres till intäkt av skogsbruk avyttring av växande skog i samband med avyttring av marken, därest icke vinst å avyttringen av fastigheten i dess helhet skall beskattas enligt 35 § såsom realisationsvinst. För att undvika den icke avsedda konsekvensen av beskattning enligt den reducerande skalan av realisationsvinst genom avyttring av skogbärande fastighet, att viss del av vinsten jämväl i vad den belöper å skogen blir skattefri, ha de föreslagna reglerna om beskattning av realisationsvinst kompletterats med en särskild bestämmelse för det fall att i vinsten ingår vinst genom avyttring av skogbärande fastighet och realisationsvinsten icke i sin helhet är skattepliktig.

Vad angår beräkningen av realisationsförluster och deras återverkningar på beskattningen anser kommittén, att regler i princip analoga med dem kommittén föreslagit beträffande beräkning av realisationsvinst böra tillämpas. Avdrag bör sålunda medgivas efter samma reducerande skala, som föreslagits beträffande beskattning av realisationsvinster.

I fråga om avdragsrätt för realisationsförluster förordar kommittén, att ett av kommittén som alternativ III betecknat förslag skall läggas till grund för lagstiftningen. Enligt detta skall skattskyldig, som ådagalägger att underskott uppkommit å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom, få avräkna så stor del av underskottet, som svarar mot realisationsvinst uppkommen högst fem år tidigare, dock endast i den mån realisationsvinsten ingått i taxerad inkomst. Om avdragsrätten icke helt kunnat utnyttjas, kan avdrag medgivas från sammanräknad inkomst senast femte året efter det beskattningsår underskottet uppkommit. Om den skattskyldige icke åtnjutit någon realisationsvinst tidigare eller han av någon anledning underlåtit att utnyttja dylik vinst för kvittning, kan underskott, som nyss sagts, få avdragas från realisationsvinster, som den skattskyldige

kan komma att åtnjuta senast före utgången av femte året efter det beskattningsår underskottet uppkommit.

Förfarandet enligt detta förslag innebär i realiteten en kvittning av underskottet mot realisationsvinst, när avdraget måste hålla sig inom ramen för denna. Rent formellt tillåtes emellertid en kvittning av den del av underskottet, som svarar mot vinsten, mot intäkter av andra förvärvskällor. Härigenom undvikas ett restitutionsförfarande.

Avdrag, varom nu är fråga, skall medgivnas efter prövningsnämnds beprövande.

Kommittén förutsätter att beträffande rätt till avdrag för realisationsförlust från realisationsvinst uppkommen under samma beskattningsår nuvarande regler skola gälla. Vid taxeringen till kommunal inkomstskatt bör liksom hittills realisationsförlust vid försäljning av fastighet få avdragas endast från realisationsvinst vid försäljning av fastighet i samma kommun.

3. Beskattning av realisationsvinst efter en reducerande skala.

Kommittén. Kommittén framhåller att gällande bestämmelser om beskattning av realisationsvinst äro en kompromiss mellan å ena sidan uppfattningen att vinst å icke yrkesmässig försäljning av egendom bör beskattas endast om vinsten är resultatet av en spekulation och å andra sidan uppfattningen att beskattningsnormen bör omfatta icke blott alla tillfälliga realisationsvinster utan över huvud taget alla förmögenhetsvinster, oavsett om de äro av spekulativ karaktär eller icke. Enligt gällande regler föreligger sålunda skattepliktig realisationsvinst om egendomen förvärvats på visst sätt och avyttrats med vinst inom viss tid. Huruvida den skattskyldige haft spekulationssyfte vid förvärvet eller avyttringen tillmätes icke i och för sig någon direkt betydelse. Till grund för bestämmelserna om tidsbegränsningen ligger emellertid den tanken, att spekulativt syfte anses kunna presumeras, när försäljning sker icke allt för lång tid efter förvärvet, och samma tanke motiverar uteslutandet från realisationsvinstbeskattningen av sådana förvärv, som uppenbarligen icke kunna vara gjorda i spekulationssyfte. Presumtionen för spekulationssyfte är således enligt kommitténs mening den bakomliggande förutsättningen för den beskattning av vissa kapitalvinster, som enligt gällande rätt sker.

Vid övervägandet av frågan angående den beskattningsnorm, som vid en eventuell revision av realisationsvinstbeskattningen bör ligga till grund för bestämmelsernas utformning, har kommittén kommit till den uppfattningen, att så som vårt skattesystem i övrigt är uppbyggt, en beskattning av alla förmögenhetsvinster, oavsett sättet och motivet för förvärvet eller avhändandet, icke är genomförbar. Med denna utgångspunkt finner kommittén i princip riktigt att såsom i gällande rätt sker fångets art och tiden för innehavet givas avgörande betydelse för skattepliktens inträdande. Med hänsyn till svårigheten att i visst fall avgöra huruvida spekulationssyfte förelegat eller icke, är det nämligen enligt kommitténs uppfattning nödvän-

digt att uppställa vissa schablonartade bestämmelser, enligt vilka sådant syfte presumeras vara för handen under förutsättning av att vissa objektiva fakta föreligga. Av praktiska skäl kan det härvid icke ifrågakomma att lämna den skattskyldige tillfälle motbevisa presumtionen.

Även om man emellertid på detta sätt godtager de grundläggande principerna för den nuvarande realisationsvinstbeskattningen såsom lämplig norm även i fortsättningen, kunna dock enligt kommitténs mening vissa vägande erinringar göras mot det sätt, varpå principerna tillämpats vid detaljbestämmelsernas utformning.

Spekulationssyfte presumeras enligt gällande regler föreligga, om lös egendom avyttras inom fem år och fast egendom inom tio år efter förvärvet. Mot dessa tidsperioder hava åtskilliga invändningar framställts, kanske framför allt i fråga om den för beskattning av vinst vid försäljning av lös egendom fastställda gränsen. Det har sålunda påståtts, att den är kort nog för att den skattskyldige i regel skall anse sig kunna vänta med försäljningen till dess vinsten blir skattefri och att den är lång nog för att lägga ett skadligt band på marknadens rörlighet. I vad mån den ena eller andra av dessa erinringar, som naturligtvis framför allt hava avseende å handel med aktier och andra värdepapper, är befogad, undandraget sig visserligen ett tillförlitligt bedömande från kommitténs sida, då under nuvarande förhållanden någon utredning, som är praktiskt användbar för ett sådant bedömande, knappast är möjlig att åstadkomma. Kommittén anser det emellertid ligga i sakens natur, att den vid gällande system tillämpade skarpa avgränsningen av de tidsperioder, inom vilka spekulationssyfte presumeras, måste innebära vissa olägenheter och i de individuella fallen framstå såsom ganska irrationell.

De ovannämnda olägenheterna avhjälpas emellertid i stort sett icke, vare sig man avkortar eller förlänger tidsperioderna. Därjämte hava de tidsperioder, för vilka beskattning över huvud taget bör ifrågakomma, vunnit sådan hävd, att de icke utan vägande skäl böra frångås. Då ungefär enahanda invändningar kunna göras mot vilken tidsperiod man än väljer, har kommittén stannat för att i princip förorda de nuvarande periodernas bibehållande. I varje fall finner kommittén med hänsyn till bl. a. ovissheten beträffande penningvärdets utveckling en generell förlängning av tidsfristerna icke böra ifrågakomma.

Det väsentliga felet med de nuvarande tidsgränserna anser kommittén vara, att de konstruerats så, att gränsen mellan skatteplikt och skattefrihet blir alltför tvär. Om en skattskyldig ägt en fastighet en dag kortare tid än tio år, beskattas vinst vid försäljningen helt, har han ägt fastigheten ytterligare en dag, blir vinsten däremot helt skattefri. Kommittén finner det för sin del mera rimligt att skatteplikten efter hand reduceras för att så småningom övergå i full skattefrihet. Detta resonemang överensstämmer också väl med den tankegång som legat till grund för bestämmande av gällande tidsperioder, nämligen att ju kortare tid som förflyter mellan förvärv och försäljning desto starkare måste presumtionen för spekulat-

tionssyfte vara. Samma tankegång innebär då å andra sidan, att presumtionen försvagas ju längre tid som förflutit efter förvärvet. Det ligger i sakens natur, att om en person säljer aktier efter att hava ägt dem i en eller annan månad, man kan våga utgå från att hans avsikt från början varit att försöka göra en realisationsvinst, men har han innehaft dem i flera år, blir slutsatsen mera tveksam. Detsamma gäller, om en person säljer en fastighet efter blott en kort tids innehav eller efter att ha ägt den i åtta å tio år.

Om man som allmän regel kan fastslå, att presumptionen för spekulationssyfte är starkare ju kortare tid efter förvärvet försäljningen sker och således får anses bliva svagare ju längre tid egendomen innehafts, synes det rimligt att hänsyn härtill toges vid realisationsvinstens beskattning. Kommittén ifrågasätter därför, huruvida icke en framkomlig väg att minska de med det nuvarande systemet förenade nackdelarna vore att inom gällande tidsperiod successivt reducera beskattningen i takt med den efter hand försvagade presumptionen för spekulationssyfte.

I enlighet härmed förordar kommittén en gradering av beskattningen av inom gällande tidsgränser fallande vinster efter en reducerande skala så att vinsten beskattas i sin helhet, om viss kortare tid förflutit mellan förvärv och avyttring, och därefter till allt mindre del ju närmare periodens slut försäljningen sker.

Kommittén föreslår sålunda, att vinst å försäljning av *lös egendom*, som innehafts kortare tid än två år från förvärvet, bör beskattas i sin helhet. Har egendom innehafts två år men mindre än fem år reduceras den skattepliktiga vinsten med 25 procent per år. I enlighet härmed föreslås följande skala:

Tid för innehavet räknat från förvärvet	Skattepliktig del av vinsten uttryckt i procent
Mindre än 2 år	100
2 år men mindre än 3 år	75
3 » » » 4 »	50
4 » » » 5 »	25

För beskattning av realisationsvinst å *fast egendom* föreslås motsvarande regler. Eftersom den tidsperiod, inom vilken skatteplikt för vinst å dylik egendom föreligger, är dubbelt så lång som beträffande lös egendom, kunde det måhända synas mest konsekvent att härvid räkna med dubbelt så långa tidsintervaller. Med hänsyn till att fastighetsaffärer även då ett spekulationssyfte föreligger merendels torde planläggas på längre sikt, eftersom fastighetsvärden i regel icke undergå de snabba skiftningar, som äro vanliga i fråga om värdepapper, finner kommittén dock en fyraårsgräns för full beskattning vara väl kort. Å andra sidan medger längden av tioårsperioden en något smidigare skala.

Tid för innehavet räknat från förvärvet	Skattepliktig del av vinsten uttryckt i procent
Mindre än 6 år	100
6 år men mindre än 7 år	80
7 » » » 8 »	60
8 » » » 9 »	40
9 » » » 10 »	20

Med hänsyn till den risk, som föreligger för spekulation i *strömfall och rätt till vattenkraft* föreslår kommittén speciella bestämmelser rörande beskattning av realisationsvinst vid avyttring av dylika tillgångar. Med ledning av tillgängliga utredningar anser sig kommittén kunna konstatera, att den nu gällande tioårsperioden varit för kort för att beskattningen av ifrågavarande slag av realisationsvinster skulle bli effektiv. Med hänsyn till att förvärv i spekulationssyfte på längre sikt än femton år knappast torde hava förekommit och till de praktiska och tekniska olägenheterna av en alltför lång skattepliktsgrundande period, har kommittén funnit det motiverat att begränsa periodens längd till vad dessa erfarenheter ungefär giva vid handen.

Kommittén föreslår därför, att om i värdet av icke yrkesmässigt avyttrad egendom ingår vattenkraft eller rätt till vattenkraft, skall vid avyttringen uppkommen vinst, som belöper å sådan tillgång, beskattas enligt följande skala:

Tid för innehavet räknat från förvärvet	Skattepliktig del av vinsten uttryckt i procent
Mindre än 10 år	100
10 år men mindre än 12 år	80
12 » » » 14 »	60
14 » » » 16 »	40
16 » » » 18 »	20

Enligt gällande bestämmelser hänföres till *intäkt av skogsbruk* avyttring av växande skog i samband med avyttring av marken, därest icke vinst å avyttringen av fastigheten i dess helhet skall beskattas enligt 35 § såsom realisationsvinst. För att undvika den icke avsedda konsekvensen av beskattning enligt den reducerande skalan av realisationsvinst genom avyttring av skogbärande fastighet, att viss del av vinsten jämväl i vad den belöper å skogen blir skattefri, ha de föreslagna reglerna om beskattning av realisationsvinst kompletterats med en särskild bestämmelse för det fall att i vinsten ingår vinst genom avyttring av skogbärande fastighet och realisationsvinsten icke i sin helhet är skattepliktig. Den föreslagna ändringen innebär, att skattskyldigs inom viss kommun taxerade inkomst, i vilken realisationsvinst genom avyttring av skogbärande fastighet ingår, icke på grund av de

föreslagna reduceringsreglerna skall upptagas till lägre belopp än som skulle hava upptagits såsom taxerad inkomst i kommunen, därest den skattskyldige på grund av fastighetsförsäljningen i stället åsatts taxering för inkomst genom avyttring av skog i samband med avyttring av marken.

Remissyttrandena. Kommitténs förslag om beskattning av realisationsvinster efter en reducerande skala har i princip tillstyrkts eller i vart fall lämnats utan erinran av nästan alla remissinstanserna.

Av de rörande denna del av förslaget gjorda uttalandena må följande här återgivas.

Kammarrätten, som visserligen ifrågasätter huruvida ett presumerat spekulationssyfte kan anses utgöra en god grund för realisationsvinstbeskattningen, har ingenting att erinra mot den föreslagna successiva reduceringen av beskattningen inom de bestämda tidsperioderna och finner denna uppmjukning i och för sig önskvärd. Enligt kammarrättens mening torde ett genomförande av detta förslag icke kunna anses beroende av ställningstagandet till den av kommittén härför anförda motiveringen vad anginge presumptionen för spekulationssyfte.

Kommerskollegium anser, att kommittén på ett tillfredsställande sätt lyckats åvägabringa en mjukare och mera rättvis övergång mellan skatteplikt och skattefrihet. Beträffande längden av de föreslagna tidsperioderna, inom vilka överlåtelse medförde full skattskyldighet, hade kommerskollegium trots den proportionsvis längre tiden vid beskattning av realisationsvinst å fast egendom icke ansett eftersträvad likformighet böra föranleda ändring av nämnda tidsperioder.

Länsstyrelsen i Älvsborgs län framhåller, att de tidsperioder, inom vilka enligt kommitténs förslag realisationsvinstbeskattning kan ifrågakomma, visserligen icke i alla avseenden synas tillfredsställande, men då en bättre lösning av dessa frågor torde vara svår att åstadkomma, anser sig länsstyrelsen härutinnan kunna förorda en lagstiftning enligt förslaget. Vad nu sagts om tidsperioderna gällde även de föreslagna reducerande skalorna. Länsstyrelsen hade icke något att erinra mot dessa, då de innebure en väl-motiverad uppmjukning i nuvarande godtyckliga bestämmelser med deras tvära övergång från fullständig skatteplikt till fullständig skattefrihet.

Länsstyrelsen i Skaraborgs län anser, att en omläggning av beskattningen i den riktning kommittén föreslår bryter udden av den kritik, som riktats mot gällande beskattningsregler, vilka ansetts innebära en alltför skarp övergång mellan skatteplikt och skattefrihet. De föreslagna intervallerna syntes också väl avvägda och bestämmelserna vore lätta att tillämpa.

Sveriges industriförbund yttrar bl. a.:

Kommittén framhåller, att realisationsvinstbeskattningen ur fiskalisk synpunkt sett är en fråga av ganska ringa storleksordning, medan den ur allmän ekonomisk synpunkt liksom för den enskilde skattskyldige kan vara av stor betydelse.

Industriförbundet vill understryka riktigheten av kommitténs ovanberör-

da uttalande. Realisationsvinstbeskattningen har en icke ringa betydelse för näringslivets kapitalförsörjning, särskilt såvitt angår riskvilligt kapital. Vid igångsättande av ett nytt företag av mera betydande storleksordning är kapitalanskaffning genom utbud på marknaden av aktier i företaget oftast den enda form, under vilken riskvilligt kapital kan anskaffas. Och även vid utvidgning av redan befintlig verksamhet är det ofta nödvändigt att anlita emissionsmarknaden för att uppbringa större eller mindre del av det erforderliga kapitalet. Huruvida en aktieemission lyckas eller ej beror härvid på en mångfald faktorer, i främsta rummet måhända en bedömning från den presumtive aktietecknarens sida av förräntningsmöjligheterna, resp. kapitalplaceringens större eller mindre riskfylldhet. Men härjämte spela givetvis förhoppningarna om, att värdet å aktierna skall komma att stiga inom en ej alltför lång tidrymd en mycket betydelsefull roll vid kapitalplaceringens ståndpunktstagande till en aktieteckning. Att han ställer kapitalet till förfogande under den första ofta kritiska tid, varunder verksamheten bedrivs, trots den merendels förefintliga risken för en större eller mindre kapitalförlust, bottnar således i ett ur allmän ekonomisk synpunkt gagneligt spekulationsintresse.

Det ligger under sådana förhållanden i sakens natur, att en hård realisationsvinstbeskattning i förening med en starkt begränsad avdragsrätt för uppkommande realisationsförluster verkar återhållande på benägenheten till dylika kapitalplaceringar, särskilt då fråga är om en verksamhet, som är känslig för konjunkturväxlingar med därav föranledda förlustrisker och framför allt då det gäller nystartade företag. De ofördelaktiga verkningarna på möjligheten att uppbringa för näringsverksamheten erforderligt kapital framstå självfallet såsom alltmer accentuerade ju knappare tillgången på riskvilligt kapital är.

Den nuvarande hårda beskattningen såväl å den för kapitalbildning tillgängliga inkomsten som å förmögenheterna har starkt minskat tillgången på det till näringslivets förfogande stående kapitalet, särskilt det riskvilliga. Det enda effektiva sättet att möta de faror för framstegstakten i samhället, som denna utveckling i längden måste medföra, vore att omlägga skattesystemet i dess helhet på sådant sätt, att en ökad kapitalbildning och en stegrad villighet att placera sparmedel direkt i näringsverksamheten möjliggjordes. Under alla omständigheter är det emellertid av behovet starkt påkallat, att realisationsvinstbeskattningen utformas så, att man i möjligaste mån undviker att avskräcka det kapital, som kan finnas tillgängligt för placeringar i industriell och annan verksamhet, att välja sådana placeringar.

Det föreliggande förslaget, som innebär en uppmjukning av gränserna mellan skatteplikt och skattefrihet inom de hävdvunna tidsperioderna å 5 respektive 10 år samt viss utvidgning av rätten till avdrag för realisationsförluster, synes i detta hänseende vara ett steg i rätt riktning. Det mildrar onekligen de ur affärssynpunkt skadliga verkningarna av den hittillsvarande tvära övergången från skatteplikt till skattefrihet vid realisationsvinstbeskattningen och synes i sin helhet vara ägnat att öka benägenheten till sådana kapitalplaceringar, som ur allmän ekonomisk synpunkt äro önskvärda.

Liknande synpunkter anföras av *samtliga handelskammare, Sveriges redareförening, Sveriges grossistförbund* samt *Sveriges hantverks- och småindustriorganisation*.

Sveriges fastighetsägareförbund finner förslaget vara i full överensstämmelse med en sedan många år önskad och av behovet påkallad reform, vil-

ken är ägnad att såväl främja en sund kapitalomsättning som att verksamt motarbeta skentransaktioner.

Sveriges skogsägareförbund tillstyrker kommitténs förslag under framhållande att det, såsom kommittén påvisat, icke kan vara rationellt, att en realisationsvinst beskattas 100-procentigt under den första 10-årsperioden efter förvärvet, för att efter utgången av nämnda period bliva helt skattefri. Bestämmelsen måste medföra samt medförde även enligt all erfarenhet en skadlig stelhet på fastighetsmarknaden. Jordägare, som på grund av ändrad verksamhet, sjukdom eller ålder önskade och borde avyttra sina fastigheter, tvingades ofta, om de befunne sig inom den skattebelagda tioårsperioden, att tills vidare behålla fastigheten samt provisoriskt ordna med densnas förvaltning, till dess nämnda period utgått. Såväl för jordägarna själva som för fastigheternas skötsel kunde detta innebära en nackdel. Särskilt i nuvarande tid, då den s. k. yttre rationaliseringen av jordbruken genomfördes, måste berörda, skattetekniskt betingade stelhet på fastighetsmarknaden vara hindersam. Jordbrukets rationalisering innebure bl. a., att närliggande fastigheter med olämplig arrondering och ägofördelning skulle kunna omgestaltas till rationellt konstruerade brukningsdelar. Denna omgestaltning i fastighetsbildningen torde i de flesta fall för sitt genomförande kräva, att samtliga de ingående fastigheterna vore disponibla samtidigt. Det torde då vara klart, att en skattelagstiftning, som föranledde, att fastighetsmarknaden delvis dirigerades efter skattetekniska grunder, måste vara hindersam.

Sveriges skogsägareföreningars riksförbund anser, att de föreslagna bestämmelserna på ett bättre sätt än de gällande tillgodoser skogsbruket, även om de icke helt lösa problemet med skogen.

Länsstyrelsen i Kalmar län har ur principiell synpunkt icke anledning till erinran mot kommitténs förslag, men anser det angeläget att framhålla, att den redan nu mycket hårt ansträngda taxeringsorganisationen genom den ifrågasatta ändringen kommer att ytterligare belastas.

Länsstyrelsen i Blekinge län anser att, om realisationsvinstbeskattningen skall bibehållas, beskattningen bör ske enligt en glidande skala enligt de av kommittén uppdragna principerna men omfattande alla åren av innehavstiden samt att möjlighet lämnas öppen för skattskyldig att undvika beskattning genom att förebringa bevisning om att egendomen icke förvärvats eller försålts i spekulationssyfte.

Länsstyrelsen i Örebro län ifrågasätter lämpligheten av att i nuvarande läge och, då utredning om skattetryckets fördelning i allmänhet pågår, införa dylika lättnader i beskattningen för ifrågavarande slag av inkomster. Länsstyrelsen vill erinra om, att dessa inkomster ofta vore lättförtjänta och skattekraftiga samt det därför icke kunde anses särskilt angeläget att i första hand minska skatten just i detta avseende.

Några remissinstanser göra anmärkning på att kommittén icke verkställt någon utredning rörande möjligheten att vid beskattning av realisationsvinst taga hänsyn till försämring i penningvärde.

Sålunda ifrågasätter *handelskammaren i Karlstad*, om man icke vid en ändring av reglerna för beskattning av realisationsvinst å fastighet borde beakta den inverkan penningvärdets försämring kan ha vid fastställandet av sådan realisationsvinst. Det vore otvivelaktigt förenat med svårighet att göra skillnad mellan den nominella värdestegring, som blivit en följd av penningvärdets försämring, och den värdestegring, som orsakats av andra faktorer. Men man torde även för framtiden ha anledning räkna med penningvärdeförsämring tid efter annan och erfarenheten visade, att en dylik kunde vara ganska betydande inom en tidrymd av sex år. Det förefölle därför angeläget, att man vid utformningen av nya regler för realisationsvinstbeskattningen sökte finna en utväg, som möjliggjorde att från den siffermässiga vinsten eliminera sådan skenvinst, som uppstått allenast som en följd av penningvärdeförsämring. — I fråga om lös egendom vore ju tiden för innehavet relativt kort för att skatteplikt skulle inträda och spekulationssyftet sannolikt mera utpräglat, varför någon hänsyn till penningvärdeförsämringar här knappast kunde anses påkallad.

I ett antal yttranden göras invändningar i särskilda hänseenden mot det framlagda förslaget.

Sålunda har kommitténs förslag om införande av skärpta bestämmelser rörande beräkning av skattepliktig realisationsvinst vid avyttring av egendom, vari ingår vattenkraft eller rättighet till vattenkraft väckt betänkligheter hos ett antal remissinstanser.

Kammarrätten anser, att man helst bör undvika införande av särbestämmelser beträffande beskattningen av realisationsvinst för visst slags egendom. De under de senaste åren verkställda utredningarna rörande åtgärder mot spekulation i vattenkraft syntes dock kammarrätten giva vid handen, att de av kommittén föreslagna lättnaderna i beskattningen av realisationsvinst icke lämpligen borde vinna tillämpning vid avyttring av vattenkraft. I sakens nuvarande läge ville kammarrätten ej heller motsätta sig, att en förlängning av den skattepliktsgrundande tidsperioden vid avyttring av vattenkraft ägde rum med reducerad skatteplikt efter en tid av tio år. Emellertid borde enligt kammarrättens mening med hänsyn till penningvärdets utveckling iakttagas varsamhet, då fråga uppkomme om en utvidgad skatteplikt på förevarande område. Kammarrätten föresloge fördenskull, att den skattepliktsgrundande tidsperioden vid avyttring av vattenkraft bestämdes till fjorton år enligt följande skala:

Tid för innehavet räknat från förvärvet	Skattepliktig del av vinsten uttryckt i procent
Mindre än 10 år	100
10 år men mindre än 11 år	80
11 » » » 12 »	60
12 » » » 13 »	40
13 » » » 14 »	20

I särskilda yttranden uttala två av kammarrättens ledamöter, att de för sin del icke kunde tillstyrka särbeskattning av realisationsvinster å vattenkraft.

Kommerskollegium framhåller, att den relativt ringa kvantiteten av å icke fasta händer befintlig outbyggd vattenkraft ävensom olägenheter i vissa fall vid vinstberäkningen synas motivera iakttagande av samma regler som föreslagits gälla för fast egendom. Kollegium ville därför ifrågasätta lämpligheten av att beträffande försäljning av vattenkraft stadga strängare bestämmelser än i fråga om försäljning av fast egendom.

Liknande synpunkter anföras av *Sveriges industriförbund, Stockholms handelskammare* m. fl.

Länsstyrelsen i Västerbottens län ställer sig frågande beträffande behovet och lämpligheten att genom särskild behandling vid beskattningen kunna inverka på en eventuell spekulation och har svårt att inse att de av kommittén föreslagna skattereglerna skulle kunna få någon som helst preventiv betydelse i det avsedda syftet. Med hänsyn därtill och till olägenheten av särregler för olika fall ansåge länsstyrelsen sig icke kunna förorda förslaget i denna del. Därest dessa regler beträffande vattenfallsfastighet ändock skulle göras till lag, ifrågasatte länsstyrelsen, om icke särskilda övergångsbestämmelser måste anses erforderliga, varigenom från bestämmelserna undantoges sådana fall, där fastighet redan nu innehafts mer än 10 år men där de föreslagna bestämmelserna åter skulle medföra viss skatteplikt.

Länsstyrelsen i Västernorrlands län konstaterar, att en lagstiftning enligt förslaget komme att få en retroaktiv verkan, som saknade motsvarighet inom hittillsvarande skattelagstiftning. En vattenfallsägare, som innehaft sin fastighet i exempelvis 11 år och sålunda kommit ur den tidsperiod, inom vilken beskattning av realisationsvinst enligt gällande lag finge ske, skulle enligt förslaget helt oförberett råka in i en ny period med realisationsvinstbeskattning på eventuell uppkommande vinst. Förslagets prohibitiva verkningar vore uppenbara. När det gällde ifrågavarande slag av tillgångar, vilka icke vore underkastade värdeminskning, torde en utvidgning av tidsperioden för realisationsvinstbeskattning allenast komma att medföra ett uppskjutande av försäljningarna, detta så mycket mer som en skattskyldig, därest hans vattenkraft under tiden toges i anspråk genom expropriation, komme i tillfälle att åberopa 35 § 4 mom. enligt kommittérades förslag. Länsstyrelsen funne sig på grund därav icke kunna tillstyrka någon ändring av nu gällande regler beträffande ifrågavarande tillgångar. Å andra sidan torde det saknas skäl, att i fråga om så vitsordat spekulativa objekt som vattenfallsfastigheter införa någon fallande skatteskala inom 10-årsperioden. Däremot borde ägare av vattenfall beredas möjlighet att undvika beskattning genom bevisning om att egendomen icke förvärvats eller försålts i spekulationssyfte.

Svenska vattenkraftföreningen framhåller bl. a., att beskattningen drabbbar icke endast dem, som spekulera i förhöjning av vattenkraftens värde,

utan därjämte och kanske framför allt även andra, som nödgas avyttra vattenkraft eller fastighet, vartill hör vattenkraft. Skärpning i beskattningen torde framför allt komma att drabba den jordbrukande befolkningen. Det i betänkandet gjorda uttalandet, att flertalet jordbrukare skulle ha ärvt sina fastigheter, torde kunna diskuteras. I varje fall funnes ett mycket stort antal jordbrukare, vilka förvärvat sina fastigheter genom andra fång än arv och därmed jämställda förvärv och vilka sålunda vid en försäljning av till fastigheten hörande vattenkraft bleve underkastade de skärpta reglerna om realisationsvinstbeskattning. — I tidigare yttrande i liknande frågor hade föreningen framhållit, att en skärpning av realisationsvinstbeskattningen måste medföra, att det bleve svårare att förvärva andelar i strömfall. Icke blott när det gällde förvärv för att nå majoritet i en fallsträcka utan även när fråga vore om lojal strävan hos ett företag att på frivillighetens väg köpa felande andelar i strömfall, vari företaget redan ägde majoritet, skulle dylika ogynnsamma verkningar kunna uppstå. Många mindre fall och falldelar tillhörde alltjämt jord- och kvarnägare, ehuru ingen eller blott ett fåtal hade majoriteten samlad i sin hand. Det måste vara ett allmänt intresse att dessa andelar genom frivillig överenskommelse sammanfördes hos sådana ägare, som hade resurser till och behov av att utnyttja dem för rationell kraftproduktion. Därest den föreslagna skärpningen genomfördes, kunde dylikt utnyttjande bli försvårat eller fördröjt. Enligt föreningens mening måste redan föreliggande bestämmelser — nämligen lagen om kontroll å överlåtelse av vattenkraft och stadgandena i I: 14 vattenlagen — vara fullt tillräckliga för att hindra spekulation i vattenkraft. När en ägare av vattenkraft underkastades risken att bli frångagen sin falldel efter värdering av vattendomstol och när därjämte Kungl. Maj:t kunde bestämma att den köpeskilling, som han vid en frivillig försäljning betingade sig, icke finge mottagas, därför att den vore oskäligt hög, torde han praktiskt taget vara förhindrad att spekulera i värdeförhöjning på sin falldel. Det kunde knappast därjämte erfordras en bestämmelse om skärpt beskattning av den realisationsvinst, han trots dessa stadganden skulle lyckas erhålla.

Föreningen framhåller vidare att, när en skärpning av realisationsvinstbeskattning för vattenkraft föreslogs av 1942 års sakkunniga, fanns icke någon lag om kontroll av överlåtelse av vattenkraft och föreslogos mindre långt gående ändringar i I: 14 vattenlagen. Genom de lagstiftningsåtgärder, som därefter vidtagits, hade situationen väsentligt förändrats.

Beträffande de för beskattning av realisationsvinst å lös egendom samt å fast egendom i allmänhet föreslagna reducerande skatterna ifrågasätter *mellankommunala prövningsnämnden* huruvida icke i enkelhetens intresse samma reduceringstal skulle kunna komma till användning å vinster vid avyttring av fast egendom som å vinster av lös egendom, därvid graderingen av vinsterna skulle göras i fyra intervaller mot fem enligt kommitténs förslag.

*Taxeringsnämndsordföranden*s riksförbund ställer sig tveksamt till om över huvud taget en fallande skala bör införas vid beskattning av realisationsvinst vid avyttring av fast egendom men anser sig dock icke böra motsätta sig en viss differentiering. Enligt förbundets mening borde emellertid intervallerna göras något färre, exempelvis på så sätt, att vinsten beskattades om egendomen innehafts mindre än 6 år med 100 %, 6 år men mindre än 8 med 80 % och 8 år men mindre än 10 med 40 %.

Beträffande lös egendom anser förbundet än mindre fog finnas för att låta gradera beskattningen än vid fast egendom. Skulle likväl en gradering anses böra ifrågakomma, borde lämpligen en motsvarande skala som vid fast egendom införas, exempelvis följande: 100 % vid innehav kortare tid än 3 år, 80 % vid innehav under 3 men mindre än 4 år och 40 % vid innehav under 4 men mindre än 5 år.

Kooperativa förbundet ifrågasätter huruvida icke i fråga om fastighet reducering av beskattningen bör inträda redan efter 4 års innehav.

Mellankommunala prövningsnämnden framhåller, att den av kommittén föreslagna reduceringen av beskattningen kommer att leda till ett materiellt otillfredsställande resultat för en grupp realisationsvinster, nämligen vinster vid försäljning av inventarier, som användas för jordbruk eller rörelse. Nämnden framhåller, att de realisationsvinster, som uppkomme vid avyttring av sådana inventarier, ofta påverkades av att anskaffningskostnaden eller förbättringskostnader tidigare avdragits såsom driftkostnad. Någon begränsning av beskattningen utav sådana vinster, som ofta innefattade återvinning av tidigare avdragna kostnader, syntes ej motiverad; goda skäl finge i stället anses tala för en utvidgning av inkomstbegreppet beträffande dessa vinster. Nämnden ansåge att man borde undersöka möjligheterna att överföra ifrågavarande slag av vinster från förvärvskällan tillfällig förvärvsverksamhet till förvärvskällorna jordbruksfastighet eller rörelse, varvid all realisationsvinst borde beskattas oberoende av tiden för innehavet i likhet med vad som nu gällde för aktiebolag och ekonomiska föreningar vid avyttring av inventarier i rörelse.

Länsstyrelserna i Stockholms och Södermanlands län anföra liknande synpunkter.

Länsstyrelsen i Blekinge län framhåller bl. a., att det ej synes vara riktigt, att skattskyldig skall kunna delvis undgå beskattning för den del av skattepliktig realisationsvinst, som utgöres av återvunna värdeminskningssavdrag. Om man bortsåge från möjligheten av en värdestegring på grund av sjunkande penningvärde, torde något hållbart skäl ej kunna anföras för att realisationsvinst till denna del skulle undantagas från beskattning. Länsstyrelsen ville här framhålla det till synes orimliga i att en handelsresande, som avyttrade en under 4 år innehavd bil med vinst, skulle erhålla ett värdeminskningssavdrag beskattningsåret, vilket vid beräkning av den skattepliktiga realisationsvinsten upptoges till beskattning med endast 25 %. En

kollega till säljaren, som köpte bilen, vore sedan berättigad att erhålla värdeminskningsavdrag, beräknade på hela anskaffningsvärdet.

Den av kommittén föreslagna särskilda bestämmelsen för det fall att i realisationsvinst ingår vinst genom försäljning av skogbärande fastighet och realisationsvinsten i sin helhet icke upptages till beskattning kommer enligt *Sveriges lantbruksförbunds* mening att leda till ett icke rättvist resultat. Beskattningen komme att drabba olika i det fall, att fastighet med enbart jordbruk eller enbart skogsbruk avyttrades och i det fall fastighet med såväl jordbruk som skogsbruk avyttrades.

Departementschefen. Jag kan i huvudsak ansluta mig till kommitténs förslag om beskattning av realisationsvinster enligt en fallande skala med bibehållande i princip av gällande tidsgränser. Den mjukare övergång, som härigenom vinnes mellan full skatteplikt och full skattefrihet, anser jag ur olika synpunkter önskvärd. Förslaget innebär en lindring i beskattningen av realisationsvinster i allmänhet, vilket i väsentlig mån får anses uppväga olägenheterna av att man av praktiska skäl icke kan vid beskattningen taga hänsyn till förändringar i penningvärdet under innehavstiden.

I ett avseende innebär förslaget en utvidgad skatteplikt, nämligen i fråga om realisationsvinst vid avyttring av strömfall eller rättighet till vattenkraft. Mot förslaget i denna del har i ett antal yttranden anförts betänkligheter. Det hade ur vissa synpunkter varit mera tillfredsställande, om en dylik särlagstiftning kunnat undvikas. Med hänsyn till de speciella förhållanden, som råda i fråga om nämnda slag av tillgångar, synes det likväl önskvärt att här föreskriva en viss förlängning av tidsgränsen. Jag vill emellertid i detta sammanhang framhålla att jag, i likhet med kommittén, är av den uppfattningen att en utvidgning av skatteplikten för realisationsvinst vid avyttring av strömfall eller rättighet till vattenkraft, endast i ringa mån kommer att drabba skattskyldiga, vilka icke spekulera i en förhöjning av vattenkraftens värde.

I syfte att göra övergången mellan skatteplikt och skattefrihet så mjuk som möjligt, har kommittén föreslagit skalor med olika reduceringstal för beskattning av vinst vid avyttring av lös egendom, å ena, samt av vinst vid försäljning av fast egendom, å andra sidan. I likhet med vad som uttalats i några av de avgivna remissyttrandena anser jag emellertid, att kommittén härigenom komplicerat bestämmelserna utöver vad sakens egen beskaffenhet kräver. Enligt min mening är det angeläget, att bestämmelserna göras så enkla och enhetliga som möjligt. En viss förenkling kan vinnas genom att tillämpa samma reduceringstal vid de båda slagen av tillgångar. De vid beskattning av realisationsvinst vid avyttring av lös egendom föreslagna reduceringstalen böra utan egentlig olägenhet kunna tillämpas även vid beskattning av realisationsvinst vid avyttring av fast egendom. Jag föreslår därför att i fråga om lös egendom kommitténs förslag godtages och att vid bestämmande av skatteplikten för realisationsvinst vid avyttring av fast egendom följande grunder tillämpas:

Tid för innehavet räknat från förvärvet	Skattepliktig del av vinsten uttryckt i procent
Mindre än 7 år	100
7 år men mindre än 8 år	75
8 » » » 9 »	50
9 » » » 10 »	25

I konsekvens härmed synes skalan för beskattning av realisationsvinst vid beskattning av egendom, som utgöres av strömfall eller rättighet till vattenkraft, lämpligen böra erhålla följande utformning:

Tid för innehavet räknat från förvärvet	Skattepliktig del av vinsten uttryckt i procent
Mindre än 12 år	100
12 år men mindre än 13 år	75
13 » » » 14 »	50
14 » » » 15 »	25

Jag får i detta sammanhang framhålla, att jag icke finner erforderligt att lagstiftningen kompliceras med särskilda övergångsbestämmelser med avseende å det fall att en person vid tiden för de föreslagna lagändringarnas ikraftträdande innehaft en vattenfallsfastighet mera än tio men mindre än femton år. Jag anser alltså, att de nya lagbestämmelserna böra vinna tillämpning jämväl beträffande dylika fall.

I några remissyttranden har framhållits, att de föreslagna reduceringsreglerna skulle leda till ett materiellt otillfredsställande resultat i fråga om vissa slag av realisationsvinster. Sälunda har mellankommunala prövningsnämnden framhållit, att en begränsning av skatteplikten för realisationsvinster, som uppkomma vid avyttring av inventarier, vilka användas i förvärvskällorna jordbruksfastighet och rörelse, icke vore motiverad, eftersom sådana vinster ofta innebure återvinning av tidigare avdragna anskaffnings- och förbättringskostnader. Enligt nämndens mening talade i stället goda skäl för, att detta slags vinster skulle beskattas enligt de regler, som gälla för aktiebolag vid avyttring av maskiner och inventarier i rörelse.

Jag delar den av mellankommunala prövningsnämnden uttalade uppfattningen, att reduktion av skatteplikten för vinst vid försäljning av tillgångar av angiven art icke kan anses motiverad. I fråga om maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda tillgångar i förvärvskällan rörelse föreligger sedan år 1939 en skillnad i inkomstbegreppet för olika grupper skattskyldiga, i det att för sådana skattskyldiga, som omförmälas i punkt 4 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen (d. v. s. aktiebolag, ekonomiska föreningar, ömsesidiga försäkringsbolag och sparbanker), allt vad som inflyter vid försäljning av maskiner m. m. betraktas som intäkt av

rörelse, under det att för övriga skattskyldiga såsom inläkt av rörelse behandlas endast vad som återbekommes av förut gjorda avskrivningar för värdeminskning; i övrigt upptages intäkten såsom intäkt av realisationsvinst, om och i den mån förutsättningar därför föreligga. Denna skillnad i inkomstbegreppet har uppkommit genom att, då nu gällande bestämmelser om avdrag för värdeminskning å maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier infördes, man nöjde sig med den utvidgning av inkomstbegreppet, som för varje kategori skattskyldiga syntes erforderlig för genomförande av de för den ifrågavarande kategorin avsedda avskrivningsreglerna. Enligt min mening kan emellertid den omständigheten att vissa skattskyldiga äro berättigade till fri avskrivning för värdeminskning medan andra skattskyldiga icke åtnjuta sådan rätt, icke utgöra tillräcklig motivering för ett system, enligt vilket för samma slags tillgångar i rörelse olika beskattningsregler skola gälla med avseende å uppkomna försäljningsvinster. Då en reform på detta område synes påkallad dels med hänsyn till önskvärldheten att undanröja den inadvartens, som denna olikhet i inkomstbegreppet får anses innebära, och dels för att underlätta införande av de föreslagna uppmjukningarna i realisationsvinstbeskattningen, anser jag mig böra föreslå sådan ändring av gällande bestämmelser, att såsom intäkt av rörelse skall beskattas hela vinsten vid försäljning av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier, oavsett om den skattskyldige äger åtnjuta fri avskrivning eller icke.

Det kan som jag redan anmärkt även göras invändningar mot att låta realisationsvinst vid försäljning av jordbruksinventarier bliva föremål för den föreslagna uppmjukningen av beskattningen. Detta spörsmål torde jag emellertid få taga upp till behandling i samband med frågan om taxering av inkomst av jordbruksfastighet efter bokföringsmässiga grunder.

Länsstyrelsen i Blekinge län har funnit det oriktigt att en skattskyldig genom de föreslagna grunderna för beräkning av skatteplikt för realisationsvinst skulle kunna delvis undgå beskattning även för den del av en realisationsvinst, som utgöres av återvunna värdeminskningssavdrag. Länsstyrelsen åsyftar därvid sådana fall, då en skattskyldig vid beräkning av inkomst av tjänst kommit i åtnjutande av avdrag för värdeminskning exempelvis å en för tjänsten använd automobil. Detta spörsmål synes emellertid vara av så pass ringa praktisk betydelse, att det knappast kan anses erforderligt att ytterligare komplicera lagstiftningen med särskilda regler för dylika fall.

Den av kommittén föreslagna spärregeln för det fall att i realisationsvinst ingår vinst genom försäljning av skogbärande fastighet kommer, såsom Sveriges lantbruksförbund framhållit, att medföra att beskattningen blir olika i det fall, att fastighet med enbart jordbruk avyttras, och i det fall fastighet med såväl jordbruk som skogsbruk avyttras. Detta har emellertid även åsyftats av kommittén, eftersom den del av köpeskillingen för

skogbärande fastighet, som belöper å skogen, i princip utgör intäkt av jordbruksfastighet och alltså icke bör röna inverkan av de föreslagna bestämmelserna om uppmjukning av realisationsvinstbeskattningen. Till spörsmålet om behandlingen i beskattningshänseende av intäkt i samband med försäljning av skogbärande jordbruksfastigheter torde jag emellertid få återkomma i det följande.

4. Skattefrihet i vissa fall för realisationsvinst.

Kommittén. Såsom förut nämnts har kommittén föreslagit att bestämmelserna i förordningen den 23 maj 1947 om skattefrihet i vissa fall för realisationsvinst vid expropriation m. m. skola inarbetas i kommunalskattelagen.

Kommittén har vidare tagit upp till diskussion frågan om att befria realisationsvinster från beskattning även i vissa andra fall, där det kunde ifrågasättas huruvida presumptionen för spekulationssyfte vore så stark, att en beskattning kunde anses motiverad. Kommittén anför, att kommittén trots de skäl, som i vissa fall talade för skattefrihet för vinst, uppkommen vid försäljningar av fastighet av egnehems karaktär, likväl icke ansett sig kunna förorda en generell sådan skattefrihet, då denna säkerligen skulle komma att omfatta många fall, där en beskattning skulle vara fullt motiverad. Att införa bestämmelser om skattefrihet för mera begränsade fall, t. ex. då en löntagare vid ombyte av tjänstgöringsort sålde sin villa på den förutvarande tjänstgöringsorten, skulle enligt kommitténs mening möta alltför stora praktiska svårigheter. Det skulle sålunda bli synnerligen vanskligt att utforma bestämmelser, enligt vilka en objektivt hållbar gränsdragning skedde mellan de fall, som rimligen borde komma i åtnjutande av skattefrihet, och andra fall och som tillika gäve taxeringsmyndigheterna erforderlig ledning vid taxeringsarbetet. Detta skulle gälla såväl vid bestämningen av när en fastighet skulle anses hava använts huvudsakligen till bostad för den skattskyldige och hans familj som vid angivandet av vilka övriga villkor som skulle vara uppfyllda, t. ex. huruvida avflyttning skulle anses hava ägt rum från en ort till annan. Härtill komme, att en dylik begränsad skattefrihet, även om gränserna skulle dragas vidare än här antytts, komme att framstå som ett ensidigt gynnande av vissa grupper av skattskyldiga, särskilt som omständigheterna i andra fall kunde vara lika ömmande utan att de rättsliga villkoren för skattefrihet skulle vara för handen.

Efter överbäganden av denna art och med hänsyn till att ett genomförande av kommitténs förslag om beskattning av realisationsvinster efter en reducerande skala avsevärt minskade behovet av dylika särbestämmelser, ansåge sig kommittén icke böra framlägga något förslag i den riktning, som här diskuterats.

Remissyttrandena. I remissyttrandena har kommitténs förslag om inarbetande av 1947 års förordning i kommunalskattelagen i regel tillstyrkts eller lämnats utan erinran.

Ur remissyttrandena må i övrigt följande här återgivas.

Västernorrlands och Jämtlands läns handelskammare uttalar beträffande inarbetandet av 1947 års förordning i kommunalskattelagen, att den föreslagna formuleringen i lagtexten »därest det icke skäligen kan antagas, att avyttringen skulle hava ägt rum även om tvång icke förelegat» vore ägnad att förorsaka ett flertal överklaganden i sådana fall, då beskattning sker av realisationsvinster som av den skattskyldige anses bero på tvångsförsäljning. Handelskammaren föresloge därför, att uttrycket »därest det icke skäligen kan antagas» ändrades till »därest det icke är uppenbart».

Länsstyrelsen i Västerbottens län beklagar det resultat, vartill kommittén kommit i fråga om beskattningen av egna hem. Det vore önskvärt med en regel, som medgäve beskattningsnämnderna rätt att underlåta taxering, då det vore helt uppenbart, att försäljningen berott av omständigheter, varöver den skattskyldige icke kunnat råda, och då beskattningen måste framstå såsom uppenbart obillig.

Länsstyrelsen i Västernorrlands län framhåller, att det måste anses fullständigt orimligt, att exempelvis en löntagare, som på grund av ändrad tjänstgöringsort tvingades sälja sin bostad å den förutvarande orten och inköpa en ny, där han finge sin verksamhet förlagd, skulle erlagga skatt för vinst. Då det torde vara ett normalt förhållande, att konjunkturerna på fastighetsmarknaden vore i stort sett likartade inom hela landet, torde det väl höra till rena undantagsfallen, att en person genom en mer eller mindre tvångsmässig affär av nämnt slag lyckades förskaffa sig någon fördel. Uppenbarligen utjämnades en konjunkturvinst på det ena stället i de allra flesta fall av en konjunkturförlust på det andra. Att därom förebringa bevisning mötte heller inga nämnvärda svårigheter. I trots av de praktiska svårigheter, som kommittén utan närmare motivering ansett utgöra hinder därför, ansåge länsstyrelsen det nödvändigt att lämna skattskyldig tillfälle motbevisa den presumtion, som utgjorde förutsättningen för att beskattningen skulle träffa det föremål, som det från bestämmelsernas införande varit och alltfort vore avsikten att träffa. De senaste årens skattelagstiftning hade, när det gällde att tillgodose rättvisekravet, icke ryggat för de praktiska olägenheter, som en sådan bevisningsrätt medförde. Sålunda infördes den i krigskonjunkturskattelagstiftningen och nu senast i övergångsbestämmelserna till uppbördsförordningen när fråga gällde syfte att vinna skattelättnad. En likartad bevisbörda torde för övrigt på detta område redan nu åligga skattskyldig vid tillämpningen av förenämnda lag om skattefrihet i vissa fall för realisationsvinst vid expropriation m. m.

Länsstyrelsen i Kalmar län är av den uppfattningen, att de av kommittén åberopade svårigheterna icke borde få stå hindrande i vägen, när det gällde att åstadkomma ett taxeringsresultat, som tillfredsställde allmänna rättsmedvetandet. Med exempel från senast gällande bestämmelser om taxe-

ring till krigskonjunkturskatt skulle man i förevarande avseende kunna tänka sig ett stadgande av förslagsvis följande innehåll: »Har uppkommen realisationsvinst vid avyttring av tillgång för den skattskyldiges eget stadigvarande bruk under beskattningsåret använts för inköp av tillgång, liknande den avyttrade, under sådana förhållanden, att avyttringen och inköpet helt eller till avsevärd del skäligen böra betraktas såsom ett utbyte av en befintlig tillgång mot en annan, skall i motsvarande mån realisationsvinsten icke medräknas såsom skattepliktig intäkt.»

Även *länsstyrelsen i Södermanlands län, Skånes handelskammare* och *Sveriges lantbruksförbund* framhålla önskvärdheten av skattefrihet i sådana fall, som nu angivits.

Departementschefen. Då förslaget till förordning om skattefrihet i vissa fall för realisationsvinst vid expropriation m. m. antogs av 1947 års riksdag förutskickades, att förordningen skulle erhålla allenast provisorisk giltighet med hänsyn till att frågan om realisationsvinstbeskattningen i hela dess vidd tagits upp till behandling av 1944 års allmänna skattekommitté. Såsom framgår av redogörelsen för kommitténs förslag, anser kommittén att förordningens bestämmelser i sak oförändrade böra inarbetas i kommunal-skattelagen.

Något skäl för att ändra lagtextens formulering på sätt Västernorrlands och Jämtlands läns handelskammare föreslagit finnes enligt min mening icke. Jag får erinra om att den av handelskammaren åsyftade författningspunkten erhöll sin nuvarande lydelse i anledning av vissa erinringar i remissyttrandena över den departementspromemoria, vari förslag till 1947 års förordning först framlades.

Några remissinstanser ha i detta sammanhang tagit upp frågan om en utvidgning av skattefriheten till sådana fall, då realisationsvinst uppkommit vid en försäljning som berott på omständigheter, varöver den skattskyldige icke kunnat råda. Kommittén har diskuterat spørsmålet men kommit till det resultatet, att det icke är praktiskt möjligt att införa särskilda bestämmelser för fall av antydd art. Enligt kommitténs mening skulle det sålunda bliva synnerligen vanskligt att utforma bestämmelser, enligt vilka en objektivt hållbar gränsdragning skedde mellan de fall, som rimligen borde komma i åtnjutande av skattefrihet, och andra fall, och vilka tillika gäve taxeringsmyndigheterna tillräcklig ledning vid taxeringsarbetet. De skäl kommittén anfört, anser jag mig böra godtaga. Att såsom av någon remissinstans föreslagits göra skattefriheten beroende av om den skattskyldige kan visa, att någon spekulationsavsikt från hans sida icke förelegat, eller att medgiva taxeringsmyndigheterna en diskretionär rätt att underlåta taxering i fall som här avses, anser jag icke böra komma i fråga.

Åtskilliga invändningar kunna även riktas mot det vid remissbehandlingen framförda förslaget att medgiva skattefrihet för sådan del av realisationsvinst vid avyttring av tillgång för den skattskyldiges eget stadigvarande bruk, som under beskattningsåret använts för inköp av tillgång

liknande den avyttrade, under sådana förhållanden att avyttringen och köpet helt eller till avsevärd del bör betraktas såsom ett utbyte av en befintlig tillgång mot en annan. En väsentlig och enligt min mening avgörande invändning mot en dylik regel är dess begränsade räckvidd, i det att den skulle omfatta endast sådan skattskyldig, som hade möjlighet att under beskattningsåret placera sin realisationsvinst i en tillgång, som motsvarar den avyttrade. För övrigt kan jag i och för sig icke finna något skäl för att den, som utbyter en reallgång mot en annan liknande reallgång, skulle i beskattningshänseende behandlas mera gynnsamt än den, som kanske av nödtvång utbyter en reallgång mot en förmögenhetstillgång av annat slag.

5. Utvidgning av skatteplikten för realisationsvinst vid förvärv genom bodelning m. m.

Kommittén. Kommittén — som med hänsyn till taxeringsmyndigheternas möjligheter att hindra skentransaktioner anser det vara obehövt med generella bestämmelser i syfte att hindra skatteflykt på grund av att vissa fång icke grunda skatteplikt för realisationsvinst — finner emellertid i ett speciellt fall lagändring vara motiverad. Kommittén avser härvid bestämmelsen i punkt 3 anvisningarna till 35 § kommunalskattelagen, enligt vilken förvärv genom bodelning icke grunda skatteplikt för realisationsvinst, såvida icke egendomen vid bodelningen tillagts samma make, som ursprungligen förvärvat densamma genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. Kommittén kan icke finna den skattefrihet, som medges genom denna bestämmelse, motiverad i andra fall än då make erhållit egendomen vid bodelning i anledning av makes död. Eftersom ifrågavarande bestämmelse jämväl öppnar möjligheter till särskilt svårkontrollerbara transaktioner, föreslår kommittén följande ändrade lydelse av författningsrummet:

Har egendom, som make erhållit vid bodelning *av annan anledning än andra makens död*, före äktenskapets ingående eller under äktenskapet *av någondera maken förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång*, skall frågan om och i vad mån skattepliktig realisationsvinst skall anses föreligga, bedömas med hänsyn till sistnämnda fång. Vad nu sagts skall även gälla, om make vid bodelning i anledning av andra makens död erhållit egendom, som han före äktenskapets ingående eller under äktenskapet förvärvat genom köp, byte eller därmed jämförligt fång.

Remissyttrandena. Övervägande antalet remissinstanser hava tillstyrkt kommitténs förslag i denna del eller lämnat det utan erinran.

Av de yttranden, som närmare berört denna fråga, må här återgivas följande.

Kammarrätten framhåller, att ehuru enligt kammarrättens mening invändningar ur principiell synpunkt kunna resas mot den föreslagna utvidgningen av skatteplikten, ville kammarrätten dock med hänsyn särskilt till

möjligheten att undgå beskattning genom transaktioner av den art, som kommittén avsett, icke motsätta sig kommitténs förslag i denna del. Kammarrätten ifrågasatte likväl, om icke den förevarande ändringen vore av sådan betydelse, att densamma lämpligen borde intagas i själva författningstexten och ej endast i anvisningarna.

Kammarrätten har vidare påpekat, att den ifrågavarande bestämmelsen ägde samband med ett i punkt 4 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen intaget stadgande rörande vad med skogs ingångsvärde skulle förstås. Motsvarande ändring borde vid godtagande av kommitténs förslag äga rum i sistnämnda stadgande.

Länsstyrelsen i Västerbottens län förordar den föreslagna ändringen och anför till belysande av behovet av denna bestämmelse ett fall, som i länet varit föremål för beskattningsnämndernas handläggning men ännu icke avgjorts av skattedomstolarna. En person (A) hade anbud på försäljning av en genom realisationsvinstgrundande fång förvärvad fastighet, varvid för A skulle uppstå en betydande realisationsvinst. För att undgå skatteplikt för denna ordnade A boskillnad med sin hustru, och vid bodelningen överfördes fastigheten på hustrun. Därefter upprättades försäljningshandlingar på fastigheten. Taxeringsnämnden taxerade hustrun för realisationsvinsten. Prövningsnämnden ändrade på hustruns besvär taxeringen på det sätt att hustrun befriades men A taxerades. I detta fall kunde till följd av att köparen var en offentlig myndighet ur dess protokoll inhämtas upplysningar, som visade, att frågan om försäljningen i själva verket avgjorts före boskillnaden. Genom den av skattekommittén nu föreslagna bestämmelsen undanröjdes den ovisshet, som kunde råda i fråga om vilken av två makar som skulle taxeras för realisationsvinst, då en bodelning mellankommit.

Även *länsstyrelsen i Älvsborgs län* och *Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund* finna den föreslagna bestämmelsen välmotiverad.

Länsstyrelsen i Kalmar län anser, att kommittén överskattat taxeringsmyndigheternas möjligheter att hindra skatteflykt genom skentransaktioner. Länsstyrelsen framhåller, att möjligheterna för ett sådant bedömande tyvärr vore mycket begränsade och att i varje fall stora svårigheter mötte när det gällde att övertyga skattedomstolarna om förhandenvaron av skentransaktion. Länsstyrelsen åsyftade därvid särskilt sådana fall, då exempelvis föräldrar, som ägt viss fastighet kortare tid än tio år, bortgåve denna till något av sina barn, därvid gåvobeskattnings skedde efter fastighetens taxeringsvärde, och barnet i omedelbar anslutning till gåvans mottagande sålde fastigheten med avsevärd vinst, utan att likväl beskattning för realisationsvinst kunde äga rum, oaktat den tid, under vilken föräldrarna och barnet innehafte fastigheten, tillsammans understeg tio år. Det kunde tagas för visst, att gåvotransaktionen tillkommit för att undgå beskattning för realisationsvinst, och det syntes föga tillfredsställande, att luckor av här berörd art lämnades öppna i skattelagstiftningen. Länsstyrelsen skulle därför vilja förorda införandet av bestämmelser, enligt vilka förvärv av fastighet genom gåva icke fritog från beskattning för realisationsvinst, om gåvotaga-

ren avyttrade fastigheten inom sådan tid, att givaren och gåvotagaren innehafvt fastigheten under sammanlagt mindre än tio år. I detta sammanhang ansåge sig länsstyrelsen höra framhålla, att skattelagstiftningen, även om det finge anses ligga i sakens natur, att beskattningsmyndigheterna vid fall av skentransaktioner skulle grunda sina taxeringsåtgärder på transaktionernas verkliga innebörd, likväl icke innehölle uttryckliga bestämmelser, som berättigade till ett sådant förfarande. Denna brist i lagstiftningen föranledde osäkerhet och onödig irritation i taxeringsprocessen, och då det höga skattetrycket hade gjort att skentransaktioner blivit allt vanligare, med en långt driven uppfinningsförmåga från de skattskyldigas och deras medhjälparens sida, syntes det påkallat att — måhända efter särskild utredning i detta avseende — särskild bestämmelse om beskattning vid skentransaktioner inrycktes i skattelagstiftningen. Att åtgärder därvidlag vore påkallade bestyrktes, såsom förut antytts, av vad samhällslivet på området kunnat uppvisa, där det till och med förekommit, att kommunal myndighet velat medverka till förfarande, som avsett att nedbringa beskattning för realisationsvinst.

Några näringsorganisationer framhålla önskvärdheten av viss uppmjukning av den föreslagna bestämmelsen. Sålunda framhåller bl. a. *Sveriges industriförbund*, att om bodelning föranletts av att äktenskapet upplösts, vare sig detta skett på grund av makes död eller av annan anledning, enahanda skäl syntes föreligga från undantag från de föreslagna bestämmelserna. Allenast bodelning »av annan anledning än äktenskapets upplösning» syntes därför böra medföra samma verkningar i beskattningsavseende, som den föreslagna bestämmelsen.

Departementschefen. Enligt gällande bestämmelser föreligger som regel skattefrihet för realisationsvinst vid försäljning av egendom, som den skattskyldige erhållit som gåva eller vid bodelning. Kommittén framhåller, att dessa bestämmelser föranlett försök till kringgående av beskattningsreglerna och har därför diskuterat om åtgärder borde vidtagas i syfte att hindra skatteflykt. Kommittén har kommit till det resultatet att generella bestämmelser i sådant syfte icke vore behövliga med hänsyn till skattemyndigheternas möjlighet att, då skentransaktion föreläge, grunda taxeringsåtgärden på transaktionens »verkliga» innebörd. Endast i ett speciellt fall har kommittén ansett lagändring motiverad, nämligen i det fall, som regleras i punkt 3 av anvisningarna till 35 § kommunalskattelagen. Enligt nämnda bestämmelse grundar förvärv genom bodelning icke skatteplikt för realisationsvinst, såvida icke vid bodelningen egendomen tillägges samma make, som ursprungligen förvärvat den genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. Kommittén föreslår — bl. a. på grund av att denna bestämmelse öppnar möjlighet till särskilt svårkontrollerbara transaktioner — att skattefriheten begränsas till sådana fall, då make erhållit egendom vid bodelning i anledning av andre makens död samt förstnämnde make icke själv före eller under äktenskapet förvärvat egendom genom fång, som grundar skatteplikt för realisationsvinst.

Mot kommitténs förslag i denna del ha i stort sett icke gjorts några erinringar.

Den av kommittén sålunda föreslagna begränsningen av skattefriheten anser jag välmotiverad. Beträffande vad kommittén i övrigt anfört i denna fråga vill jag emellertid framhålla följande.

Såvitt jag kan finna har kommittén överskattat taxeringsmyndigheternas möjligheter att tillämpa bestämmelserna om realisationsvinstbeskattning genom att grunda taxeringsåtgärden på transaktionens »verkliga» innebörd. Betydande svårigheter kunna sålunda uppstå vid tillämpningen av bestämmelserna om realisationsvinstbeskattningen, bland annat i det fall då den skattskyldige, i stället för att själv sälja tillgången i fråga, överlåter den genom äktenskapsförord till sin hustru, som därefter omedelbart säljer tillgången.

Länsstyrelsen i Kalmar län har i sitt yttrande särskilt tagit upp denna fråga till diskussion och förordat införande av bestämmelser, enligt vilka förvärv av fastighet genom gåva icke skulle fritagas från beskattning för realisationsvinst, om gåvotagaren avyttrade fastigheten inom sådan tid, att givaren och gåvotagaren innehåft fastigheten under sammanlagt mindre än tio år.

Jag finner länsstyrelsens tankegång riktig. Det måste anses otillfredsställande, att skatt för realisationsvinst skall kunna undvikas genom en enkel gåvotransaktion mellan makar eller skyldemän även i sådana fall, då presumtionen starkt talar för att transaktionen vidtagits enbart i syfte att undvika skatt. Jag förordar i enlighet härmed en sådan ändring av hithörande bestämmelser att om någon avyttrar egendom, som han erhållit såsom gåva, skall frågan om och i vad mån skattepliktig realisationsvinst skall anses föreligga bedömas med hänsyn till *givarens* fång. Denna regel bör gälla såväl med avseende å fast som lös egendom. Då avsikten med den sålunda föreslagna begränsningen av skattefriheten för realisationsvinst vid försäljning av egendom, som erhållits i gåva, allenast är att begränsa med nu gällande regler föreliggande möjligheter till missbruk, torde lagändringen lämpligen kunna begränsas till att avse allenast gåvor från make eller skyldeman.

Såsom kammarrätten påpekat äger bestämmelsen i punkt 3 av anvisningarna till 35 § visst samband med punkt 4 av anvisningarna till 22 §. I sistnämnda anvisningspunkt angives bl. a., att med skogs ingångsvärde skall förstås det värde, varmed växande skog kan anses hava ingått i fastighetens värde vid den tidpunkt, då ägaren förvärvade fastigheten. Såsom fastighetens värde är att anse vid köp den för fastigheten erlagda köpeskillingen och vid annat förvärv det belopp, efter vilket stämpelplikten med avseende å fastighetsförvärvet beräknats, eller, därest stämpelplikt för förvärvet icke förelegat, det belopp, efter vilket stämpelplikt skulle enligt eljest gällande grunder beräknats, om stämpelplikt förelegat. Undantag göres för det fall, då make vid bodelning erhållit fastighet, som han själv före äktenskapets ingående eller under äktenskapet förvärvat genom köp, byte eller

därmed jämförligt fång, i vilket fall sistnämnda fång skall vara avgörande i berörda avseende. Det synes emellertid föga rationellt att det för ägaren gällande ingångsvärdet för skog skall ändras allenast på den grund att ägaren skänker fastigheten till sin hustru eller sina barn. Jag föreslår därför, att bestämmelserna i punkt 4 av anvisningarna till 22 § ändras så att den förste ägarens fång skall vara avgörande för beräkning av skogs ingångsvärde då fastigheten erhållits i gåva från make eller skyldeman eller då fastigheten erhållits vid bodelning av annan anledning än makes död, så ock då make erhållit fastighet vid bodelning i anledning av andra makens död samt förstnämnde make före äktenskapets ingående eller under äktenskapet själv förvärvat egendomen genom köp, byte eller därmed jämförligt fång.

6. Frågan om vidgad rätt till avdrag för realisationsförlust.

Kommittén. Beträffande realisationsförluster, som för närvarande endast få avräknas från realisationsvinst och lotterivinst inom samma förvärvskälla under samma beskattningsår, föreslår kommittén till en början att dylika förluster skola beräknas efter samma grunder som realisationsvinsterna d. v. s. med reducering enligt de angivna skalorna. Den särställning, som realisationsförluster i fråga om avdragsrätt sedan gammalt intaga inom inkomstbeskattningen är emellertid enligt kommitténs mening inkonsekvent och orättvis. Om intäkt av realisationsvinst ansåges öka den skattskyldiges skatteförmåga och därför beskattades, måste förlust av liknande slag anses minska skatteförmågan och för den skull vara avdragsgill. Det torde likväl icke vara praktiskt möjligt att införa en obegränsad avdragsrätt för realisationsförluster. Dylika förluster kunde vid inträffande depression uppgå till så betydande belopp, att en obegränsad avdragsrätt skulle i alltför hög grad minska skatteunderlaget. Vidare torde risk för kringgående av skattelagstiftningen lägga hinder i vägen för möjligheten att medgiva avdragsrätt för realisationsförlust i obegränsad omfattning från den skattskyldiges övriga inkomster. Med hänsyn därtill kunde man således enligt kommitténs förmenande icke medgiva avdragsrätt för realisationsförluster i samma utsträckning som för andra förluster, ehuru materiellt sett en sådan avdragsrätt i och för sig vore befogad. Dessa svårigheter ansåge emellertid kommittén icke försvara en underlåtenhet att söka finna regler, vilka i görligaste mån mildrade verkningarna av nuvarande avdragsbestämmelser.

I fråga om den närmare utformningen av avdragsrätten diskuterar kommittén två huvudlinjer. Enligt den ena linjen skulle avdrag medgivas för förluster, som inträffat under beskattningsåret eller under fem år dessförinnan (alternativ I). Enligt den andra linjen skulle därjämte hänsyn tagas till förluster, som inträffade under fem år framåt, räknat från det beskattningsår realisationsvinst uppkommit. Enligt denna senare linje kunde man antingen riva upp tidigare beskattning för realisationsvinst och

restituera skatt (alternativ II) eller medgiva avdrag från senare års inkomst av annan förvärvskälla (alternativ III). Kommittén förordade för sin del alternativ III. Närmare bestämt innebure detta, att den skattskyldige skulle få rätt att under det beskattningsår, då realisationsförlust förelegat, från sin sammanlagda inkomst av alla förvärvskällor avdraga så stor del av förlusten, som motsvarade realisationsvinst, uppkommen högst fem år tidigare, dock endast i den mån realisationsvinsten ingått i taxerad inkomst. Om avdragsrätten icke helt kunnat utnyttjas, kunde avdrag medgivas från sammanräknad inkomst senast femte året efter det beskattningsår underskottet uppkommit. Om den skattskyldige icke åtnjutit någon realisationsvinst tidigare eller han av någon anledning underlåtit att utnyttja dylik vinst för kvittning, kunde underskott, som förut sagts, få avdragas från realisationsvinster, som den skattskyldige kunde komma att åtnjuta senast före utgången av femte året efter det beskattningsår underskottet uppkommit. Förfarandet innebure i realiteten en kvittning av underskottet mot realisationsvinst, enär avdraget måste hålla sig inom ramen för denna. Rent formellt tillätes emellertid en kvittning av den del av underskottet, som svarade mot vinsten, mot intäkter av andra förvärvskällor. Kvittningen föresloges icke skola verkställas av taxeringsnämnderna utan först av vederbörande prövningsnämnd efter särskild ansökan av den skattskyldige.

Den begränsade avdragsrätt för förluster, som kommittén sålunda föresloge, hade icke ansetts ens under en utpräglad depressionstid medföra några djupgående verkningar å skatteunderlaget. Kommittén beräknade, att det allmännas skatteintäkter av realisationsvinster under ett år i regel hittills uppgått till ca 20 milj. kr., och ansåge sig kunna utgå ifrån, att den sammanlagda inkomstminskningen för staten och kommunerna i medeltal skulle med de föreslagna nya reglerna komma att uppgå till endast en bråkdel av nämnda belopp.

Remissyttrandena. Kommitténs förslag om rätt till avdrag för realisationsförlust enligt det av kommittén förordade alternativ III tillstyrkes i princip eller lämnas utan erinran i flertalet avgivna yttrandena.

Kommerskollegium finner sålunda icke anledning till erinran mot de föreslagna avdragsbestämmelserna.

Mellankommunala prövningsnämnden hälsar med tillfredsställelse förslaget om kvittningsrätt mellan vinster och förluster under olika beskattningsår. Kommitténs förslag ledde till ett materiellt riktigare resultat än de hittills gällande reglerna. Kommitténs förslag att kvitta efterföljande realisationsförlust mot tidigare beskattad realisationsvinst syntes vara den tekniskt enklaste lösning, som med givna förutsättningar kunnat åstadkommas. Då en skattskyldig enligt förslaget skulle få ökade möjligheter att avräkna realisationsförluster, ville nämnden understryka ett uttalande av kommittén att realisationsförluster, som uppkommit genom skentransaktioner, icke borde godtagas. Begreppet skentransaktion borde i detta sammanhang ges

en tämligen vidsträckt innebörd, så att realisationsförluster i samband med försäljningar till närstående personer eller företag regelmässigt icke godtoges.

Länsstyrelsen i Jönköpings län anser de föreslagna reglerna väl avvägda och bättre än nuvarande bestämmelser motsvara allmän uppfattning om skattskyldighet.

Sveriges industriförbund anför:

Beträffande den föreslagna utvidgningen av rätten till avdrag för realisationsförluster instämman vi i kommitténs uttalande, att den särställning, som realisationsförlusten i fråga om avdragsrätt sedan gammalt intager inom inkomstbeskattningen, är inkonsekvent och orättvis. Om intäkt av realisationsvinst anses öka den skattskyldiges skatteförmåga och därför beskattas, måste, på sätt kommittén framhåller, förlust av liknande slag anses minska skatteförmågan och för den skull vara avdragsgill. De skäl kommittén anfört till stöd för att likväl föreslå en väsentligt mera begränsad avdragsrätt än som materiellt sett är befogad, torde dock, enligt vad erfarenheten utvisar, vara bärande, och att utsträcka en i överensstämmelse med kommitténs förslag konstruerad avdragsrätt till längre tidsperioder än kommittén förordad synes vara förenat med betydande praktiska svårigheter. Den omständigheten, att möjlighet följaktligen icke synes föreligga att införa en så utsträckt avdragsrätt för realisationsförluster, som konsekvens och rättvisa i och för sig kräva — avdragsrätten blir även efter den av kommittén förordade utvidgningen i hög grad beskuren — utgör emellertid enligt vår mening ytterligare ett starkt skäl för uppmjukning i åtminstone den av kommittén föreslagna utsträckningen av de beskattningsregler, som skola träda i tillämpning i sådana fall, då realisationsvinst uppkommer.

Vi finna således icke anledning till erinran mot de av kommittén föreslagna huvudgrunderna för beskattning av realisationsvinst och avdrag vid taxering för realisationsförlust.

Kammarrätten ger uttryck för vissa farhågor om att taxeringstekniska svårigheter kunna föranledas av förslaget såväl för de skattskyldiga som för prövningsnämnderna. Det vore emellertid enligt kammarrättens mening angeläget, att något gjordes för vinnande av en mera rättvis reglering på förevarande område. Då det torde vara uteslutet att införa sådana föreskrifter, varigenom avdragsrätt för realisationsförlust medgaves i samma ordning som beträffande skattskyldigs avdragsgilla utgifter av annat slag, torde en utvidgning av denna avdragsrätt över huvud taget icke kunna komma till stånd utan att det tekniska förfarandet bleve tämligen komplicerat. Såvitt kammarrätten kunde bedöma, torde dock de av förslaget föranledda svårigheterna icke kunna anses vara av sådan storleksordning, att desamma borde utgöra hinder för förslagets genomförande i denna del.

Länsstyrelsen i Stockholms län, som i och för sig tillstyrker förslaget, framhåller emellertid, att de föreslagna bestämmelserna innebure en komplicerad av skattelagstiftningen, som måste komma att öka beskattningsmyndigheternas arbetsbörda. Denna vore redan nu så betydande att varje ökning allvarligt måste prövas ur synpunkten av organisationens förmåga att mäktat bära arbetet. Åtgärder för åstadkommande av förenkling i be-

skattningsreglerna syntes ofrånkomliga om icke en utbyggnad av taxeringsorganisationen skulle bli nödvändig.

I några remissyttranden tillstyrkes utvidgad avdragsrätt för realisationsförlust, men efter en annan linje än den av kommittén föreslagna.

Överståthållarämbetet förordar sålunda en avdragsrätt enligt kommitténs såsom alternativ I betecknade förslag, d. v. s. att avdrag skulle medgivas endast för förluster, som inträffat under beskattningsåret eller fem år dessförinnan. Överståthållarämbetet anför:

Ämbetet finner starka skäl tala för en utvidgad avdragsrätt för realisationsförluster. För den skattskyldige kan det te sig särskilt obilligt att behöva skatta för en realisationsvinst i fall då han relativt kort tid dessförinnan lidit förlust, som icke kunnat utnyttjas. Att medgiva avdrag även för framtida förluster förefaller däremot icke vara i samma grad motiverat. De taxeringstekniska svårigheterna med en sådan ytterligare utsträckning av avdragsrätten framstå ock såsom betydande. Enligt bilaga nr 1 till betänkandet uppgick antalet realisationsvinster å minst 1 000 kronor i Stockholm år 1947 till 2 144 stycken. Det totala antalet får antagas vara icke oväsentligt högre, troligen minst 3 000 stycken. I de flesta fall torde skattskyldig som deklarerat realisationsvinst ha — eller anse sig ha — åtminstone någon realisationsförlust under följande fem år. Samma skattskyldig kan ofta nog ha smärre realisationsförluster under flera år av en femårsperiod. Under senare år ha förluster å premieobligationer och även å aktier varit ganska vanliga. Antalet avdragsyrkanden kan således lätt komma att överstiga antalet realisationsvinsttaxeringar. Systemet med avdragsrätt i efterhand inbjuder ock till försök till allehanda konstruktioner för framskapande av förluster. Ärendena torde icke bli lättbehandlade. Skattskyldiga ha ofta under mellantiden bytt hemortskommun och en vidlyftig korrespondens mellan myndigheterna måste bli följden. Förläggas ärendena till prövningsnämnden, vilket kan vara motiverat med hänsyn till ärendenas kvalificerade natur och intresset av kontroll samt svårigheterna med framskaffandet av deklarationsmaterialet, kommer prövningsnämndens redan nu mycket stora arbetsbörda säkerligen att öka i en utsträckning som nödvändiggör en betydande personalförstärkning.

Ämbetet får med hänsyn till det anförda avstyrka avdragsrätt för framtida realisationsförluster men anser sig böra tillstyrka avdragsrätt för redan inträffade förluster. Tidsperioden fem år före beskattningsåret synes därvid väl avvägd.

Västernorrlands och Jämtlands läns handelskammare förordar avdragsrätt enligt det som alternativ II betecknade förslaget, vilket gäve ett materiellt sett riktigare resultat än alternativ III.

Sveriges lantbruksförbund anser att större rättvisa skulle skapas, om kvittningstiden förlängdes till 10 år i stället för föreslagna 5 år.

Länsstyrelsen i Malmöhus län finner visserligen ett införande av rätt till förlustavdrag, även i det invecklade skick kommittén förordat, få anses såsom en förbättring i jämförelse med gällande bestämmelser, men frågar sig om det icke vore bättre att taga steget fullt ut och låta realisationsvinstbeskattningen följa samma regler som gälla för beskattning av övriga inkomster. Ansåge man realisationsvinst — låt vara inom viss begränsad ram — över huvud taget vara skattepliktig inkomst, borde väl i konsekvens här-

med realisationsförlust vara i samma utsträckning avdragsgill. Länsstyrelsen trodde knappast att införandet av en dylik bestämmelse skulle hava någon mera avsevärd inverkan på skatteunderlaget.

Länsstyrelsen i Västerbottens län anser, att rättvisesynpunkterna i kommitténs förslag allt för mycket fått träda i bakgrunden för vissa teoretiska resonemang, som vid närmare skärskådande ingalunda torde visa sig hållbara. Länsstyrelsen kunde icke finna annat än att såväl de gällande som de nu föreslagna ändrade lagbestämmelserna tillkommit med fullständigt bortseende från den fundamentala principen för vårt skattesystem, skatteförmågeprincipen. Det överensstämde icke med allmänt vedertagna rättsbegrepp att låta ett fåtal enskilda samhällsmedlemmar skatta utöver sin förmåga för att därigenom bibehålla övriga vid oförändrat skattetryck. Beträffande risken att en obegränsad avdragsrätt för realisationsförlust skulle komma att obehörigen utnyttjas hava dylika skäl redan vid tidigare tillfällen ansetts hindra ett lättande av bestämmelserna. Den av kommittén föreslagna tidsgränsen av fem år före eller efter uppkommen realisationsvinst, inom vilken tid rätt till kvittning av realisationsförlust skulle föreligga, syntes helt godtyckligt vald. Den föreslagna bestämmelsen vore ju ägnad att lindra skatten för allenast de personer, vilka råkat ådraga sig realisationsförlust just inom femårsperioden. För den vars realisationsförlust inträffade sex år efter en realisationsvinst torde det bliva svårt att förklara de djupare orsakerna till att han förlorade sin avdragsrätt. En särskild fråga vore, huruvida gemene man hade förutsättningar att finna sig tillrätta i de krångliga bestämmelserna och bevaka sin rätt. Av skäl som framginge av det sagda kunde länsstyrelsen icke tillstyrka en avdragsrätt för realisationsförlust, anordnad på sätt i betänkandet föreslagits. Länsstyrelsen ville däremot förorda en avdragsrätt utan annan begränsning än som kunde motiveras av behovet att förhindra missbruk. Skulle något alternativ därtill övervägas, vore det enda rimliga enligt länsstyrelsens mening att i samband med slopandet av all realisationsvinstbeskattning borttaga varje rätt till avdrag för realisationsförlust.

Ett antal remissinstanser avstyrka eller uttala betänkligheter mot införandet av bestämmelser om vidgad avdragsrätt.

Länsstyrelsen i Älvsborgs län kan sålunda icke tillstyrka, att bestämmelser om rätt till avdrag för underskott å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom utformas så, som de sakkunniga tänkt sig. De föreslagna bestämmelserna syntes onödigt invecklade och svårtillämpliga. Skatteförfattningarna vore redan i många hänseenden så svårbegripliga, att allt i stället borde göras för att skapa så enkla och praktiskt användbara regler som möjligt. Enligt förslaget vore det prövningsnämnderna, som skulle handlägga framställningar från de skattskyldiga om avdrag för realisationsförluster. Prövningsnämnderna, för att nu icke tala om länsstyrelsernas taxeringsavdelningar, på vilkas lott ett omfattande utredningsarbete komme att falla, vore emellertid så till bristningsgränsen ansträngda, att arbetsbördan icke borde ökas ytterligare med det synnerligen omfattande

merarbete, som de föreslagna bestämmelserna skulle medföra. I detta sammanhang finge länsstyrelsen även understryka, att prövningsnämndernas arbetsområde komme att ytterligare utökas genom den föreslagna förordningen med särskilda bestämmelser för beräkning av skatt till staten å ackumulerad inkomst. Enligt länsstyrelsens mening komme de föreslagna avdragsbestämmelserna icke att garantera tillfredsställande taxeringsresultat. Länsstyrelsen hävdade nämligen bestämt, att de komme att ytterligare uppmjuka den redan påtagligt uppluckrade deklarationsmoralen, då de måste sägas inbjuda de skattskyldiga att med alla medel söka reglera taxeringarna så, att å ena sidan realisationsförluster bleve avdragsgilla men å den andra realisationsvinster komme att undgå beskattning. Enligt de sakkunniga skulle det nämligen ankomma på de skattskyldiga att angiva, vilka vinster och förluster de önskade utnyttja för kvittning. Det kunde på goda grunder befaras, att egendom i stor utsträckning komme att avyttras med vinst endast i den mån denna kunde kvittas mot avdragsgill realisationsförlust, medan t. ex. egendom, som stigit särskilt i värde, säkerligen komme att behållas av den skattskyldige så länge, att vid avyttring av densamma uppkommen vinst icke kunde inkomstbeskattas. Resultatet av de föreslagna avdragsbestämmelserna syntes därför bliva ett annat än det avsedda, eftersom det utan tvivel bleve de mindre nogräknade och icke de ordentliga deklaranterna, som huvudsakligen komme att draga fördel av dem. Länsstyrelsen ansåge vidare, att taxeringsnämnderna i fråga om beräkning av realisationsvinster och därmed sammanhängande spörsmål i allmänhet icke kunde prestera ett så fullödigt taxeringsarbete, att de föreslagna avdragsbestämmelserna komme att medföra rättvisa resultat. De sakkunniga hade bl. a. föreslagit, att underskott vid icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom skulle få på visst sätt kvittas mot högst fem år tidigare uppkommen realisationsvinst. En skattskyldig kunde antagas under en femårsperiod hava haft först två realisationsvinster och därefter en realisationsförlust, den senare av sådan storlek, att den enligt de föreslagna reglerna kunde helt kvittas mot de båda realisationsvinsterna. Den ena av dessa hade emellertid genom felaktiga åtgöranden av vederbörande taxeringsnämnd blivit för lågt beräknad utan att den skattskyldige medverkat därtill genom oriktiga uppgifter eller på annat sätt. Vinsten hade rätteligen bort upptagas till så stort belopp, att endast den hade behövt tagas i anspråk för kvittning mot förlusten, men någon möjlighet att genom eftertaxering eller annorledes — tid för anförande av besvär kunde antagas vara försutten — vinna rättelse i den för låga taxeringen föreläge icke. Därför komme den skattskyldige att få avräkna realisationsförlusten mot båda realisationsvinsterna i stället för mot blott den ena och vunne därigenom fullkomligt oförtjänt en förmån vid beskattningen. Exemplet kunde mångfaldigas. Det anförda torde visa, att så starka skäl talade mot den föreslagna rätten till kvittning av realisationsförlust mot realisationsvinst, som uppkommit under olika år, att förslaget i denna del icke syntes böra läggas till grund för lagstiftning. I stället borde enligt länsstyrelsens förmenande kvittningsmöjligheten fortfarande vara begränsad till ett och samma år.

Länsstyrelsen i Skaraborgs län uttalar liknande synpunkter och understryker särskilt, att en sådan utvidgad avdragsrätt skulle komma att komplicera beskattningen och ytterligare öka taxeringsavdelningarnas arbetsbörda i sådan grad, att en personalökning torde bli erforderlig. Svårigheterna framträdde särskilt i de fall då förlust finge kvittas mot vinst under ett kommande år. Ju längre tillbaka i tiden förlusten låge desto besvärligare bleve det nämligen att utreda och fastställa förlustens storlek, då dessa beräkningar enligt förslaget komme att aktualiseras först sedan kvittningstillräkningen realisationsvinst uppstått någon gång i framtiden. Därest kvittningsrätten kunde begränsas till att avse endast tidigare beskattad realisationsvinst, vunnit åtminstone den förenklingen, att förlusten komme att i taxeringsväg omprövas i omedelbar anslutning till det år då den inträffat. Länsstyrelsen ställde sig emellertid över huvud taget betänksam mot förslaget att i fråga om realisationsvinstbeskattningen införa en kvittningsrätt, som icke genomförts vid andra förvärvskällor. En av grundprinciperna för skattesystemet vore ju att överflyttning av vinster och förluster icke finge äga rum mellan olika beskattningsår. Några trängande skäl att för denna förvärvskälla genomföra en sådan utjämnning syntes icke föreligga, så mycket mindre som spekulationsmomentet tillmätts stor betydelse vid utformandet av beskattningsreglerna för dessa inkomster. Förevarande kvittningsproblem syntes därför böra lösas i ett större sammanhang och upptagas till behandling samtidigt med frågan om att för rörelseidkare införa kvittningsrätt mellan överskott och underskott, som uppkommit under skilda beskattningsår.

Länsstyrelsen i Kalmar län har ur principiell synpunkt icke något att erinra mot förslaget men anser det emellertid angeläget att framhålla, huru som den redan nu mycket hårt ansträngda taxeringsorganisationen, vad beskattningsnämnderna anginge, genom den ifrågasatta ändringen komme att ytterligare belastas. Om intet åtgjordes för att effektivisera taxeringsapparaten på nyssberörda stadium, låge det en uppenbar fara i att dess arbete icke kunde fylla de anspråk, som det allmänna och kanske framför allt de skattskyldiga hade rätt att ställa på detsamma.

Länsstyrelsen i Örebro län anser visserligen en avdragsrätt enligt förslaget principiellt riktig men ifrågasätter lämpligheten att i nuvarande läge införa dylika bestämmelser.

Länsstyrelsen i Västerbottens län framhåller, att såsom kommitténs förslag utformats gäve det anledning till enligt länsstyrelsens förmenande allvarliga erinringar dels av principiell, dels av praktisk natur. Rent principiellt kunde man fråga sig om det vore nödvändigt och välbetänkt att på detta begränsade område införa kvittning mellan olika beskattningsår, medan denna fråga i övrigt skötes på framtiden. Ur praktisk synpunkt måste sägas att förfarandet vore ganska komplicerat och komme att vålla prövningsnämnderna ett betydande arbete. Dessutom syntes det länsstyrelsen att man med en dylik avdragsrätt gynnade den, som ägnade sig åt denna sorts affärer. I viss mån kunde man om dessa nu föreslagna regler säga att

desamma — liksom åtskilliga andra skattebestämmelser — gynnade personer med högre inkomster eller större tillgångar men vore avvisande mot skattskyldiga i sämre läge. Länsstyrelsen ifrågasatte därför, om det icke vore bättre att bibehålla gällande regler än att införa de av kommittén föreslagna bestämmelserna, då man icke ansåge sig kunna införa obegränsad avdragsrätt.

Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund anser, att så starka skäl talade mot den föreslagna avdragsrätten, att kommitténs förslag i denna del icke syntes böra läggas till grund för lagstiftning.

Härutöver göras i vissa yttranden invändningar i särskilda hänseenden mot det framlagda förslaget.

Mellankommunala prövningsnämnden framhåller att enligt kommitténs förslag även realisationsförluster och realisationsvinster, som uppkommit högst 5 år före den nya lagens ikraftträdande, skulle få avräknas mot efterföljande realisationsvinster respektive realisationsförluster, men att det icke klart utsagts huruvida förluster och vinster, som uppkommit före ikraftträdandet, skulle beräknas med eller utan reducering. Nämnden framhåller vidare, att det emellertid syntes naturligtast att i fråga om realisationsvinster resp. förluster, uppkomna före lagens ikraftträdande, räkna med reducerade belopp. Ett sådant förfaringssätt torde dock ofta komma att vålla taxeringstekniska svårigheter, exempelvis då det gällde att gruppera aktieförsäljningar efter tiden för innehavet och att kontrollera uppgifter om grundförbättringar å försålda fastigheter, i synnerhet som vissa äldre deklARATIONER icke alltid funnes bevarade. Nämnden ifrågasatte därför om hänsyn över huvud borde tagas till resultatet av försäljningar före lagens ikraftträdande. Som ytterligare skäl mot hänsynstagande till förhållanden före lagstiftningens ikraftträdande kunde framhållas, att skatt många gånger ej behövde erläggas för realisationsvinster under de s. k. skattefria åren ävensom att speciella förhållanden rådde vid krigskonjunkturbeskattningen, där skattepåföringen på grundval av inkomsttaxeringen påverkade reduceringen av krigskonjunkturskattens grundbelopp.

Även *länsstyrelsen i Stockholms län* är av den uppfattningen, att starka skäl tala mot hänsynstagande till realisationsvinster och realisationsförluster, som uppkommit före den föreslagna lagstiftningens ikraftträdande.

Flertalet remissinstanser anse i likhet med kommittén, att det är nödvändigt att avräkningsförfarandet i sin helhet handhaves av prövningsnämnderna. I några remissyttranden yrkas emellertid att taxeringsnämnderna borde såsom första instans få pröva ärendena.

Länsstyrelsen i Kopparbergs län finner reglerna alltför invecklade för att kunna förstås av den stora mängden skattskyldiga. Med hänsyn därtill kunde befaras såväl att ett stort antal avdragsberättigade skattskyldiga av okunnighet skulle underlåta göra framställning till prövningsnämnden om avdrag och därmed gå förlustiga sin rätt, som att prövningsnämnderna och

landskontorens taxeringsavdelningar bleve betungade med utredningar, föranledda av obefogade framställningar om avdrag för realisationsförluster. Härtill komme att de taxeringsfall, som fordrade grundligare utredning — och hit torde de flesta framställningar om avdrag för realisationsförluster komma att höra — som regel icke hunne avgöras av prövningsnämnden förrän året efter taxeringsåret. Skattskyldiga, som blivit berättigade till avdrag för realisationsförlust, torde därför som regel få erlægga skatt å den av taxeringsnämnden fastställda inkomsten och först efter restitution vinna rättelse. Önskvärt vore att sådana regler uppställdes för avdrag för realisationsförlust, att taxeringsnämnderna såsom första instans kunde pröva dessa ärenden.

Liknande synpunkter anföras av *länsstyrelsen i Örebro län, Norrbottens och Västerbottens läns handelskammare* och *Sveriges köpmannaförbund*.

Några remissinstanser ifrågasätta, under förutsättning att gällande regler om avdragsrätt för realisationsförlust i övrigt bibehållas oförändrade, huruvida realisationsförlust icke skulle kunna få avräknas från den försålda tillgångens avkastning under beskattningsåret.

Sålunda framhåller *länsstyrelsen i Västerbottens län*, att i ett särskilt avseende framstode förbudet mot avdrag för realisationsförlust från inkomst av andra förvärvskällor såsom för skattskyldig svårbegripligt, nämligen därutinnan att realisationsförlusten icke finge avräknas ens mot samma beskattningsår redovisad avkastning av den avyttrade tillgången. Om exempelvis en försåld fastighet först lämnat inkomst till följd av skogsförsäljning och därefter försålt med realisationsförlust, syntes det särskilt otillfredsställande att beskatta skogsförsäljningen helt enligt reglerna för inkomst av skogsbruk. Även andra liknande fall uppkomme icke alltför sällan t. ex. avkastning av aktier, som försålt med förlust o. s. v.

Även *Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund* ifrågasätter sådan utvidgning av nu gällande bestämmelser, att t. ex. realisationsförlust vid avyttring av fast egendom finge kvittas mot samma år beskattad intäkt av egendomen samt realisationsförlust vid avyttring av värdepapper finge kvittas mot samma år beskattad utdelning å de försålda värdepapperen.

Skånes handelskammare anför liknande synpunkter.

Länsstyrelsen i Södenmanlands län anser, att rätten till avdrag för realisationsförlust borde inskränkas till förlust å exempelvis minst 100 kronor.

Sveriges köpmannaförbund framhåller, att en komplettering av de föreslagna bestämmelserna vore nödvändig i fråga om den skatterättsliga behandlingen i sådana fall, då en siffermässig realisationsvinst uppkomme, vilken beskattades ehuru det ett senare år visade sig, att köparen icke förmodade fullfölja avtalet, varför transaktionen i verkligheten medförde avsevärt mindre vinst eller rentav förlust som slutresultat. För närvarande betraktades en dylik vinstminskning eller förlust som kapitalförlust, vilken icke vore avdragsgill. Visserligen torde fall av angiven art ha varit relativt

sällsynta under de senaste 10—15 åren på grund av konjunkturutvecklingen och penningvärdeförsämringen, men det kunde på goda grunder antagas, att dylika förluster vid ett konjunkturomslag, som nu redan syns ha inträtt, torde bli ganska vanliga. Det vore otillfredsställande för rättsmedvetandet och skattemorale, att imaginära vinster beskattades, och bestämmelser i ämnet vore otvivelaktigt av behovet påkallade. De måste emellertid då utformas så, att de täckte även förluster, som en rörelseidkare gjorde i samband med överlåtelse av rörelsen, även om förlusten konstaterades först något eller några år efter det överlåtelsen skett och efter det därvid framkommen vinst beskattats. Det skulle kanske kunna invändas, att det vore rörelseidkarens ensak, om han ville giva köparen kredit och att krediten närmast kunde jämföras med en försträckning till köparen. Inträffad förlust skulle då anses vara kapitalförlust, som ej finge avdragas. Ett dylikt resonemang hölle emellertid ej streck. Ofta kunde det vara svårt för överlåtaren att finna en tillräckligt kapitalstark köpare, och han tvingades i dylikt fall att medge, att likviden finge erläggas i olika terminer, som ej sällan kunde sträcka sig över flera år. Förbundet vore på anförda grunder av den bestämda uppfattningen, att föreskrifter i ämnet borde meddelas redan i samband med behandlingen av föreliggande lagförslag.

Departementschefen. Det ligger i sakens natur, att vilket av alternativen man än väljer betydande olägenheter kunna uppkomma. Ett system, som innebär att en realisationsvinst får kvittas mot en tidigare realisationsförlust, är förenat med den uppenbara nackdelen att vinsten skulle få kvittas mot en förlust, som i själva verket icke blivit till sitt belopp noggrant prövad; då beskattningsorganisationen är hårt pressad måste man nämligen räkna med att, sedan vederbörande beskattningsnämnd vid den tidigare taxeringen väl konstaterat att förlust uppkommit — och om storleken av denna förlust är utan betydelse för taxeringen det ifrågavarande året — nämnden icke lägger ned ytterligare arbete på att undersöka huruvida förlusten verkligen är så stor som den skattskyldige uppgivit eller eventuellt betydligt mindre. Härvid bör beaktas, att motsvarande situation över huvud icke uppkommer i fråga om förluster i andra förvärvskällor, eftersom dessa äro avdragsgilla mot den skattskyldiges övriga intäkter och sålunda under alla förhållanden måste noggrant prövas.

Ett system, som däremot innebär att en realisationsvinst får kvittas mot en senare realisationsförlust, är betänkligt ur den synpunkten att en skattskyldig kan frestas att av skatteskäl arrangera en realisationsförlust under den femårsperiod, som följer närmast efter en gjord realisationsvinst.

Även om man emellertid skulle bortse från de övriga olägenheter, som en rätt till kvittning mellan olika års realisationsvinster och realisationsförluster skulle medföra, kan man likväl i dagens läge icke bortse från det merarbete, som en dylik kvittningsrätt skulle medföra för taxeringsorganisationen. Redan de av mig i det föregående tillstyrkta, relativt enkla be-

stämmelserna om mildring av skatteplikten för realisationsvinst ha av flera remissinstanser befarats komma att medföra en alltför stark arbetsbelastning för taxeringsmyndigheterna. De föreslagna bestämmelserna om vidgad avdragsrätt för realisationsförlust äro mycket mera komplicerade och åtskilliga remissinstanser — även sådana som i princip tillstyrkt förslaget — ha uttryckt farhågor för, att den nuvarande taxeringsorganisationen icke skulle mäktas på ett tillfredsställande sätt fylla sina åligganden, därest nya arbetsuppgifter av den art, som de nu diskuterade, skulle tillkomma. I detta sammanhang må även erinras om, att taxeringsorganisationens arbetsbörda under alla omständigheter kommer att ökas därest, på sätt jag senare ämnar föreslå, speciella regler meddelas angående beskattning av s. k. ackumulerad inkomst.

Med hänsyn till det anförda anser jag mig icke nu kunna förorda införande av bestämmelser om vidgad avdragsrätt för realisationsförluster. Jag vill tillägga att frågan kommer i ett annat läge, om rörelseidkare framdeles skulle medgivas rätt att i skattehänseende utjämna ett års vinst mot ett annat års förlust.

III. Beskattning av ersättning för rättighet av goodwills natur samt avskrivning å s. k. organisationskostnader.

1. Gällande bestämmelser.

Beträffande beskattning av ersättning för värde av goodwills natur gäller enligt punkt 2 av anvisningarna till 35 § kommunalskattelagen följande:

»Har vid överlåtelse av rörelse avträdaren betingat sig ersättning för värde av good wills natur, såsom firmanamn, tidningstitel, varumärke, utfästelse att icke utöva viss verksamhet o. dyl., är sådan ersättning att anse som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet, om och i den mån sådana förhållanden föreligga, att ersättningen kan hänföras till realisationsvinst vid avyttring av lös egendom (jfr punkt 1 av anvisningarna till 28 §).»

Enligt punkt 1 av anvisningarna till 28 § kommunalskattelagen räknas icke till intäkt av rörelse sådan intäkt, som kan inflyta vid »avyttring av rörelsen själv».

Beträffande avdragsrätten för värden av goodwills natur stadgas i punkt 5 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen:

»Avdrag för värdeminskning å varumärke, firmanamn och andra liknande rättigheter av good wills natur må medgivas blott i den mån deras värde kan anses i verkligheten begränsat till viss tid. Då värdeminskningsavdrag sålunda medgives skola de i punkt 3 meddelade föreskrifterna äga motsvarande tillämpning.»

Ersättning vid överlåtelse av goodwillvärde beskattas sålunda enligt reglerna om realisationsvinstbeskattning. Tiden för säljarens innehav och sättet för hans förvärv av goodwillvärdet är därför av avgörande betydelse.

Har rörelsen grundlagts av säljaren själv är ersättning för goodwillvärdet icke skattepliktig inkomst oavsett tiden för innehavet. (RÅ 1943 ref. 59.)

Avdrag för avskrivning å goodwillvärde medges allenast, om värdet är tidsbegränsat. (Jfr RÅ 1946 not. 473 och 962.)

2. Sammanfattning av kommitténs förslag.

Kommittén har föreslagit, att ersättning vid avyttring av värde av goodwill's natur för framtiden skall hänföras till intäkt av rörelse. I samband därmed föreslås generell rätt till avskrivning å dylik tillgång sålunda, att kostnad för rättighet av goodwill's natur må avdragas genom lika stora årliga värdeminskningssavdrag inom en period av tio år från den tidpunkt, då kostnaden uppkommit, därest icke på grund av särskilda omständigheter avskrivning må göras under en längre period. Sådan avdragsrätt föreslås jämväl för organisationskostnader.

Goodwillvärden ha, enligt vad kommittén framhåller, ofta skapats genom rörelseidkarens insatser under en följd av år. En förutsättning för den föreslagna ändringen i reglerna om beskattning av goodwill, innebärande att jämväl ersättning för av säljaren upparbetade goodwillvärden beskattades, borde därför vara, att den lindring kommittén förordade för beskattning av s. k. ackumulerad inkomst samtidigt genomfördes.

Beträffande beskattningen av ersättning vid avyttring av goodwillvärde, som förvärvats före lagändringens ikraftträdande, föreslår kommittén vissa övergångsbestämmelser för att gränsen mellan skattefrihet och skattskyldighet icke skall bli allt för markerad. Det torde nämligen, framhåller kommittén, verka obilligt för en skattskyldig, som sålt en tillgång av goodwill's natur omedelbart efter lagens ikraftträdande, att bli beskattad för hela vinsten under det att en annan skattskyldig helt undginge skatt enbart av den anledningen, att hans försäljning ägt rum någon dag före ikraftträdandet. Kommittén föreslår därför, att om avyttring av dylik tillgång sker inom två år från lagens ikraftträdande en fjärdedel och om avyttringen sker under tredje eller fjärde året från ikraftträdandet hälften samt om avyttringen sker under femte eller sjätte året från ikraftträdandet tre fjärdedelar av vinsten skall anses utgöra skattepliktig intäkt, allt under förutsättning att sådana förhållanden föreligga, att avyttringen icke enligt äldre bestämmelser skulle hava föranlett beskattning för realisationsvinst. Vinst uppkommen vid avyttring efter utgången av sjätte året skall däremot beskattas enligt huvudregeln, d. v. s. i sin helhet.

Beträffande avdragsrätten för årlig avskrivning å anskaffningskostnaden för tillgång av goodwill's natur, då denna tillgång förvärvats före lagens ikraftträdande, föreslås olika regler för det fall då tillgången förvärvats så lång tid före ikraftträdandet, att anskaffningskostnaden enligt kommitténs förslag till avskrivningsregler skulle vara helt avskriven, och för det fall då förvärvet skett å sådan tid, att med normal avskrivning viss del av anskaffningskostnaden kvarstode oavskriven. I det förstnämnda fallet anser kom-

mittén med hänsyn till verkningarna å skatteunderlaget någon årlig avdragsrätt icke kunna ifrågakomma, varemot anskaffningskostnaden för goodwillvärde alltid finge avdragas vid en eventuell kommande försäljning. I det sistnämnda fallet tillerkännes den skattskyldige enligt förslaget rätt till årliga avdrag för den del av anskaffningskostnaden, som med tillämpning av de föreslagna avdragsreglerna belöpte å tid efter lagens ikraftträdande.

3. Frågan om beskattning av ersättning för värde av goodwills natur.

Kommittén. Såsom nyss anmärkts, föreslår kommittén en allmän regel om skatteplikt för ersättning vid avyttring av värde av goodwills natur samt om rätt till årlig avskrivning å anskaffningskostnaden för tillgång av sådan natur.

Remissyttrandena. Kommitténs förslag om ändrade bestämmelser för beskattning av ersättning för värde av goodwills natur tillstyrkes i huvudsak eller lämnas i vart fall utan erinran i flertalet avgivna yttranden. Endast *överståthållarämbetet* och *länsstyrelsen i Blekinge län* avstyrka helt förslaget och anse att frågan bör göras till föremål för ytterligare utredning. Därjämte har *kammarrätten*, som icke har något att erinra mot den föreslagna avdragsrätten för avskrivningar å anskaffningsvärdet, föreslagit annan lösning för beskattning av åtnjuten ersättning för goodwillvärde. (Två ledamöter ha i särskilt yttrande uttalat sin anslutning till den av kommittén förordade lösningen.) Härutöver göras i åtskilliga yttranden i n v ä n d n i n g a r i s ä r s k i l d a h ä n s e e n d e n mot det framlagda förslaget.

Överståthållarämbetet motiverar sitt avståndstagande från förslaget med att även om ersättning för goodwill bleve föremål för beskattning därmed icke utan vidare följde, att avdrag borde medgivas för avskrivning å goodwill. Avdraget vore ofta icke sakligt motiverat av någon motsvarande nedgång i värdet. I de fall då avskrivning framstode som befogad vore ofta fråga om konstruerade värden. Risken för missbruk förefölle påtaglig, exempelvis vid förvärv av agenturer för utländska företag o. d. Betydande avskrivningsobjekt skulle ock på en gång framkomma därest alla företag som bytt ägare under senaste 10 år nu på en gång skulle få börja avskriva på goodwillersättningar. Då det gällde goodwillvärden, som förvärvats utan samband med rörelse, torde särskilt stor försiktighet vara av nöden. Med hänsyn till det anförda ansåge ämbetet hela frågan om beskattning av avyttring av goodwill och om avdrag för avskrivning å dylikt värde böra göras till föremål för ytterligare utredning.

Länsstyrelsen i Blekinge län anför:

Goodwill i en rörelse torde uppkomma genom affärsledarens och dennes medhjälparens arbete och genom nedlagda kostnader på företagets organisation och även genom sådana omständigheter som affärslokalernas förmanliga belägenhet, ett samhälles utveckling och dylikt. Kommittén anser att vid realisation av ett goodwillvärde erhållen köpeskilling till den del den-

samma kan hänföras till utfört arbete och nedlagda, vid taxering avdragna kostnader tämligen självfallet är att anse som skattepliktig intäkt av rörelse. Samma betraktelsesätt skulle vidare kunna anläggas även på goodwillvärdet i dess helhet, då detta finge antagas utgöra kapitaliserade beloppet av framtida vinstmöjligheter. Såvitt länsstyrelsen kan finna borde man med i stort sett samma utgångspunkter kunna komma fram till att även vid försäljning av jordbruksfastighet och annan fastighet erhållen vinst borde beskattas såsom intäkt av respektive förvärvskällor. Det vill därför synas som om olikheten mellan vinster framkomna genom realisation av rörelse å ena sidan och fastighet å andra sidan ej är så stor att man på rent teoretiska grunder kan motivera en helt olika behandling av dessa vinster vid beskattningen. Med hänsyn härtill finner länsstyrelsen den föreslagna omläggningen av beskattningsreglerna betänkelig, även om länsstyrelsen av praktiska skäl anser det önskvärt att ersättning för goodwill hänföres till intäkt av rörelse.

Länsstyrelsen har ej samma uppfattning som kommittén att det här är fråga om små goodwillvärden i mindre företag, för vilkas innehavare den ifrågasatta författningsändringen icke spelar någon nämnvärd roll. Om denna uppfattning skall visa sig överensstämma med verkligheten måste man förutsätta att denna författningsändring skall medföra att flertalet av de betydande handels- och industriföretag, som nu innehavas av fysiska personer, ombildas till aktiebolag. En sådan utveckling torde dock knappast vara trolig och ej heller önskvärd. Om ett företag har ett goodwillvärde av 50 000 kronor, och rörelseidkaren en normalinkomst på 15 000 kronor, kan denne vid en försäljning ej räkna med att få behålla stort mer än hälften av detta belopp, sedan skatten betalats. Förutsättningen för ett så pass gott resultat är dock att köpeskillingen såsom ackumulerad inkomst slås ut på tio år. Då innehavarna av upparbetade rörelser torde sträva efter att i möjligaste mån få ut samma behållning av en försäljning av företaget som tidigare, kan man vänta att köpeskillingarna komma att stiga rätt kraftigt efter den nya lagens ikraftträdande. Detta lär komma att försvåra övertagandet av äldre företag för personer, som ej äro särskilt kapitalstarka. Länsstyrelsen är ej övertygad om att förmånen av att få avskrivna goodwillvärdet vid taxering för flertalet köpare kompenseras den belastning av ekonomin som en höjning av köpeskillingen för ett förvärvat företag kan innebära.

Vad särskilt beträffar de företagare, som före den nya lagstiftningens genomförande själva startat och under en längre tid arbetat upp sina rörelser, torde det för dem bliva ogörligt att visa i goodwill ingående värden, som motsvaras av kostnader för vilka avdrag vid beskattning tidigare icke åtnjutits och eljest föreliggande avdragsmöjlighet skulle i här avsedda fall icke kunna utnyttjas.

Med hänsyn till anförda omständigheter anser sig länsstyrelsen ej kunna tillstyrka att det framförda förslaget antages i föreliggande skick. Innan en omläggning av här ifrågavarande beskattningsregler beslutas, synes det vara nödvändigt att en ingående undersökning verkställes rörande följderna därav. Köpeskillingar för goodwillvärden, uppkomna före omläggningen torde böra undantagas från beskattning i betydligt större omfattning än kommittén förutsatt. Det synes länsstyrelsen obilligt att personer, som arbetat upp ett företag i den förvisningen att det härigenom tillskapade kapitalet skulle kunna i dess helhet utlagas vid en avyttring av företaget, nu skulle få en vid försäljning av rörelsen erhållen köpeskillning starkt reducerad genom den föreslagna beskattningen.

Förslaget inger *kammarrätten* betänkligheter bland annat med hänsyn till att en beskattning av ersättning för goodwill i regel kunde inträda endast för vissa kategorier av skattskyldiga. Kommittén påpekade själv detta förhållande, då den yttrade, att den övervägande delen av de större företagen bedreves i aktiebolagsform samt att överlåtelse av dylika företag skedde genom försäljning av aktierna, varigenom beskattning av ersättning för goodwill icke bleve aktuell. Kammarrätten ville i anslutning därtill framhålla, att förekomsten av ett goodwillvärde hos ett aktiebolag givetvis inverkade på aktiernas värde. Vid överlåtelse av aktier i bolaget tillgodofördes överlåtaren av aktierna därigenom bland annat en ersättning, motsvarande den på aktierna belöpande andelen i goodwillvärdet. Denna ersättning bleve enligt förslaget icke beskattad under annan förutsättning än som hittills gällt, nämligen för det fall att reglerna för beskattning av realisationsvinst kunde vinna tillämpning. Den av kommittén föreslagna avdragsrätten för avskrivning å goodwills anskaffningsvärde skulle emellertid tillgodokomma även aktiebolagen.

Beträffande sådana skattskyldiga, vilka komme att drabbas av den föreslagna beskattningen, skulle vidare uppkomma en bristande enhetlighet i inkomstbegreppet som icke syntes vara fullt tillfredsställande. Intäkt vid avyttring av inventarier beskattades hos andra skattskyldiga än aktiebolag och därmed likställda såsom intäkt av rörelse endast i den mån intäkten motsvarade återbekomna värdeminskningarsbidrag. Samma regel gällde i fråga om intäkt vid avyttring av patenträtt och liknande tidsbegränsad rättighet. Intäkt genom överlåtelse av goodwill — även tidsbegränsad sådan — skulle däremot, om förslaget genomfördes, i sin helhet bliva beskattad såsom intäkt av rörelse.

Såsom förutsättning för medgivandet av avdragsrätt borde givetvis gälla, att vid överlåtelse av rörelse åtnjuten ersättning för rörelsens goodwillvärde beskattades såsom intäkt av rörelse i den mån densamma motsvarade återbekomna värdeminskningarsavdrag. Längre gående bestämmelser om skatteplikt kunde kammarrätten däremot av förut anförda skäl icke förorda. De av kammarrätten föreslagna reglerna om beskattning av återvunna värdeminskningarsavdrag borde gälla alla skattskyldiga. Beträffande aktiebolag och därmed likställda skattskyldiga komme en sådan beskattning dock endast mera sällan att inträda, nämligen för det fall att vederbörande företag överläte själva rörelsen till annan. En dylik reglering skulle överensstämma med den som nu gällde och efter genomförandet av kommitténs förslag även skulle komma att gälla i fråga om den skatterättsliga behandlingen av patenträtter och liknande tidsbegränsade rättigheter.

Länsstyrelsen i Malmöhus län ställer sig tveksam inför förslaget med hänsyn till de ökade svårigheter i taxeringsarbetet, som ett införande av de förordade bestämmelserna kunde förväntas medföra.

Från remissyttrandena i övrigt må följande här återgivas.

I flertalet remissyttranden understrykes, att kommitténs förslag ur principiella taxeringstekniska synpunkter vore till-

fredsställande. Sålunda framhåller *mellankommunala prövningsnämnden*, att nu gällande regler torde hava bidragit till att stora ersättningar ofta erlagts för goodwill vid ombildning av enskilda företag till aktiebolag för att undgå eller mildra dubbelbeskattningen. Intresset för sådana manipulationer torde komma att minskas, om ersättning för goodwill bleve skattepliktig. Den föreslagna omläggningen torde även medföra vissa taxeringstekniska fördelar därigenom att köpare och säljare icke längre finge motstridande intressen vid uppdelning av ett försäljningsbelopp å tillgångar av goodwills natur och å materiella tillgångar, vilket tidigare ibland skapat vissa svårigheter vid taxeringen.

Enahanda synpunkter anföras bl. a. av *länsstyrelserna i Jönköpings och Älvsborgs län*.

Kommerskollegium anser, att de föreslagna bestämmelserna måhända komme att underlätta affärsöverlåtelser och därigenom bidraga till att skapa friare förhållanden för näringslivet.

I stort sett samtliga *representanter för näringslivet* uttala, att de föreslagna bestämmelserna i princip vore riktiga.

De av kommittén föreslagna *övergångsbestämmelserna* ha i åtskilliga yttranden varit föremål för diskussion. I ett antal yttranden, avgivna av representanter för näringslivet, har därvid givits uttryck för den upfattningen, att övergångstiden borde förlängas.

Sålunda framhåller *Sveriges industriförbund* — som i princip icke har något att erinra mot kommitténs förslag — att förbundet icke kunde instämma i kommitténs uttalande, att den av departementschefen vid 1927 års riksdag åberopade risken för att säljaren skulle drabbas av för hård beskattning komme att bortfalla genom införande av föreslagen avdragsrätt. En rörelseidkare, som vid den föreslagna lagändringens ikraftträdande innehade en av honom sedan lång tid driven rörelse med ett av honom upparbetat goodwillvärde, hade hittills på grund av klart lagstadgande med fullt fog räknat med detta såsom en tillgång, vilken han skulle kunna avyttra utan att ersättningen för densamma komme att reduceras genom inkomstskatter. Icke sällan utgjorde ett dylikt goodwillvärde den skattskyldiges huvudsakligaste tillgång. Även om beskattningen av ersättningen anordnades så, att verkningarna av den statliga inkomstskattens starka progressivitet mildrades, skulle en reduktion av ersättningen med opåräknade skatter i det enskilda fallet framstå såsom hård och obillig, särskilt i de talrika fall, då rörelseidkaren vid upphörande arbetsförmåga huvudsakligen vore hänvisad till denna ersättning för sin framtida försörjning. De övergångsbestämmelser kommittén föreslagit för att mildra dylika verkningar av lagändringen syntes icke tillfredsställande. En väsentlig förlängning av övergångstiden vore av billighetsskäl starkt motiverad.

Mellankommunala prövningsnämnden framställer å andra sidan bestämda erinringar mot att avdrag för avskrivning å goodwill enligt vissa grunder skulle medgivas även för goodwillersättning, som utbetalats före lagstift-

ningens ikraftträdande. Då parterna vid fastställandet av ersättningsbeloppet tagit hänsyn till att köparen ej vore berättigad till avdrag vid beskattningen för avskrivning å goodwillvärdet, syntes kommitténs förslag innebära en omotiverad favör för köparen. Särskilt stötande skulle detta vara då goodwillersättning utbetalats vid ombildning av enskilt företag till aktiebolag utan verklig ändring av äganderättsförhållandena. Kommittén hade vidare föreslagit, att säljaren skulle beskattas allenast för viss bråkdel av ersättningsbeloppet vid avyttring av tillgång av goodwills natur inom sex år efter ikraftträdandet av lagändringen, men att köparen skulle få avdrag för hela ersättningsbeloppet. Att dessa bestämmelser kunna inbjuda till manipulationer ligger i öppen dag. Enligt nämndens uppfattning måste därför ifrågavarande bestämmelser omarbetas, varvid grundtanken bör vara full reciprocitet mellan skattskyldigheten för säljaren och avdragsrätten hos köparen.

Länsstyrelsen i Stockholms län anför liknande synpunkter. Länsstyrelsen kunde icke finna det riktigt att medgiva avdrag för avskrivning å en goodwillersättning, om vilken uppgörelse träffats före den föreslagna lagstiftningens ikraftträdande och vars storlek fastställts under hänsynstagande till nu gällande beskattningsregler. Vidare syntes den föreslagna bestämmelsen att säljaren skulle beskattas endast för en viss bråkdel av goodwillersättning, som erhållits vid försäljning inom sex år efter den nya lagstiftningens ikraftträdande, medan köparen skulle få avdrag för hela ersättningsbeloppet, kunna inbjuda till manipulationer i skatteundandragande syfte.

Länsstyrelsen i Södermanlands län påpekar, att med hänsyn till de särskilt under senare år allt vanligare rörelseöverlåtelserna, varvid ersättning för goodwill i avsevärd omfattning erhållits, det allmänna med bibehållande av föreslagna övergångsbestämmelser rörande avskrivning å goodwill torde komma att få vidkännas väsentligt reducerade skatteintäkter.

Länsstyrelsen i Kopparbergs län anser, att de föreslagna bestämmelserna komme att medföra vissa svårigheter vid taxeringen då goodwill förvärvats genom arv. En skattskyldig, som själv startat ett företag och därigenom skapat ett goodwillvärde, torde emellertid som regel icke i sina räkenskaper eller eljest redovisa något — för övrigt ovisst — goodwillvärde. Avskrivning å sådant värde hade följaktligen icke kunnat ske. Därest särskilda föreskrifter icke lämnades för fall som nu nämnts, torde arvtagare till sådan skattskyldig vid överlåtelse av goodwillvärde bliva inkomstskattskyldig för ersättningen, ehuru densamma i verkligheten bekommit genom arv.

Länsstyrelsen framhåller vidare, att kommittén icke berört frågan om eventuell ändring av förordningen om statlig förmögenhetsskatt. Enligt § 3 mom. 2 h) nämnda förordning skulle såsom förmögenhetstillgång icke upptagas bl. a. rätt till firmanamn, varumärke etc. Därest ersättning för dessa goodwillvärden skulle taxeras såsom rörelseinkomst och bliva föremål för avskrivning, uppstode frågan huruvida nämnda värden jämväl borde redovisas såsom förmögenhet.

Departementschefen. Jag har i huvudsak icke något att erinra mot kommitténs förslag till ändrade bestämmelser rörande beskattning av ersättning för rättighet av goodwill's natur. I princip finner jag det sålunda vara riktigt, att ersättning vid överlåtelse av sådana goodwillvärden som firmamamn o. d. beskattas som intäkt av rörelse, eftersom dylik ersättning i regel torde få betraktas antingen såsom en återvinning av tidigare avdragna kostnader för reklam m. m. eller såsom företagsledarens i efterskott uttagna lön. Ej heller mot den av kommittén föreslagna avdragsrätten för avskrivning av anskaffningskostnaden för tillgång av goodwill's natur, synes någon vägande invändning kunna riktas. Jag finner sålunda i likhet med flertalet remissinstanser, att de föreslagna bestämmelserna ur såväl taxeringstekniska som rent affärsmässiga synpunkter äro tillfredsställande.

Såsom kammarrätten framhållit, kommer beskattning av ersättning för goodwill i regel icke i fråga vid överlåtelse av rörelse, som bedrives i aktiebolagsform, eftersom dylik överlåtelse oftast sker genom försäljning av aktierna. Emellertid bör beaktas, att vid en dylik överlåtelse något visst belopp för goodwill icke betalas, varför köparen alltså icke får något nytt avskrivningsunderlag. Detta är för övrigt icke något speciellt utmärkande för värden av goodwill's natur utan gäller alla andra tillgångar hos ett aktiebolag, vilka kunna inverka vid prissättning å aktierna i bolaget, såsom maskiner, inventarier, varulager o. s. v.

Den bristande enhetlighet i inkomstbegreppet, som skulle uppkomma vid ett genomförande av kommitténs förslag, torde bliva tämligen betydelslös om, såsom jag förut föreslagit, all intäkt vid försäljning av maskiner och andra inventarier hänföres till intäkt av rörelse; i sådant fall skulle nämligen bestämmelsen, att endast återbekomna värdeminskningensavdrag skola beskattas som intäkt av rörelse, i fortsättningen bliva tillämplig endast å intäkt genom avyttring av patenträtt och liknande tidsbegränsade rättigheter.

Några särskilda bestämmelser av den art länsstyrelsen i Kopparbergs län påyrkat för beskattning av ersättning vid avyttring av ärvd rättighet av goodwill's natur synas enligt min mening icke erforderliga. De principer, som i praxis (jfr anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen) tillämpas vid beskattning av värdeminskningensavdrag, som återvunnits vid avyttring av i arv erhållna maskiner eller andra inventarier, böra givetvis tillämpas även i fråga om beskattning av ersättning vid avyttring av ärvd rättighet av goodwill's natur.

Med hänsyn bl. a. till svårigheterna att fastställa värdet av icke realiserad rättighet av goodwill's natur, anser jag att dylika värden ej heller framdeles böra medräknas vid beräkning av skattskyldigs skattepliktiga förmögenhet.

Jag delar de betänkligheter, som från åtskilliga håll anförts mot de av kommittén föreslagna övergångsbestämmelserna. Sålunda är det även enligt min mening obefogat att, såsom kommittén föreslagit, medgiva skatt-

skyldig rätt till avdrag för avskrivning å anskaffningsvärdet av rättighet av goodwills natur, som förvärvats före lagens ikraftträdande. Ersättningen för sådan rättighet har bestämts med hänsyn till vid förvärvet gällande beskattningsregler och införande av avdragsrätt för köparen skulle medföra en opåräknad vinst. Om köparen överlåter rättigheten efter det de föreslagna lagändringarna trätt i kraft, bör däremot såsom intäkt upptagas allenast skillnaden mellan den uppburna ersättningen och (den oavskrivna) anskaffningskostnaden.

Beträffande beskattningen av ersättning vid avyttring av tillgång, som förvärvats före ikraftträdandet av de föreslagna bestämmelserna, har kommittén ansett vissa övergångsbestämmelser erforderliga för att gränsen mellan skattefrihet och skatteplikt icke skulle bli för markerad. De föreslagna bestämmelserna äro emellertid ägnade att icke obetydligt komplicera förfarandet. Vidare bör framhållas den bristande reciprocitet, som skulle uppkomma om en säljare enligt dessa bestämmelser bleve skattskyldig för endast en del av vinsten, under det att köparen finge obeskuren avskrivningsrätt. Enligt min mening böra därför dessa komplicerade övergångsbestämmelser icke föreskrivas. De skattskyldigas berättigade intressen torde i allt fall få anses i erforderlig grad tillgodosedda, om blott tidpunkten för lagändringens ikraftträdande bestämmes så, att innehavaren av en rättighet av goodwills natur beredes möjlighet att vid en eventuell överlåtelse därav vidtaga sådana dispositioner, som påkallas av det ändrade skatterättsliga läget. I detta sammanhang vill jag även framhålla den möjlighet till inkomstutjämning, som föreligger från och med den 1 januari 1951 genom att avdragsrätt medgivits för engångspremie vid pensionsförsäkring. Detta medför att en företagare, vars sparade kapital ligger i vissa goodwillvärden och som ämnar använda detta kapital för sin pensionering, kan i samband med överlåtelsen av de ifrågavarande goodwillvärdena teckna en pensionsförsäkring mot engångspremie och därigenom undvika en omedelbar och på grund av progressiviteten tyngande beskattning.

4. Frågan om avdrag för avskrivning å s. k. organisationskostnad.

Kommittén. Med organisationskostnader avser kommittén utgifter i samband med bildande av företag såsom stämpelkostnader å aktier, advokatarvoden m. m. Dessa kostnader stode enligt kommitténs mening till sin ekonomiska natur goodwill nära. Enär dessa kostnader icke vore utgifter för förvärvande av visst beskattningsårs intäkter medgaves enligt gällande beskattningsregler icke avdrag för dylika omkostnader vid taxering. Om ersättning för rättighet av goodwills natur komme att beskattas såsom intäkt av rörelse, syntes konsekvensen fordra att avdragsrätt infördes för organisationskostnader efter enahanda grunder, som föreslagits i fråga om kostnad för anskaffning av rättighet av goodwills natur.

Remissyttrandena. Kommitténs förslag om införande av avdragsrätt för avskrivning å organisationskostnad upptages till diskussion endast i ett mindre antal av de avgivna remissyttrandena.

Samtliga de myndigheter, som upptagit förslaget till diskussion, avstyrka genomförande av förslaget.

Kammarrätten vill visserligen icke bestrida att vissa skäl skulle kunna anses tala för att organisationskostnader i förevarande avseende erhöles en likartad behandling som goodwillvärden, men ställde sig dock i sakens nuvarande läge tveksam till förslaget. Huruvida avdrag genom årliga avskrivningar borde medgivas för organisationskostnader vore ur principiell synpunkt en betydelsefull fråga, för vars bedömande krävdes en mera fullständig och allsidig belysning än som givits i det föreliggande betänkandet. I första hand syntes sålunda böra närmare klargöras, vilka kostnader som avsåges med begreppet organisationskostnad. Att döma av kommitténs motivering (s. 103 i betänkandet) hade kommittén här åsyftat utgifter i samband med bildande av företag såsom stämpelkostnader å aktier, advokat- arvoden m. m. Begreppet organisationskostnad torde emellertid enligt kammarrättens mening vara mera vidsträckt. Kammarrätten finge härvid erinra om att enligt 100 § 8 mom. nya aktiebolagslagen såsom organisationskostnad ansåges ej allenast kostnader för bolagsbildningen och för ökning av aktiekapitalet utan även kostnader för tekniskt, kommersiellt eller annat arbete, vilket vore av väsentligt värde för organisationen av bolagets rörelse. Innan avdrag för avskrivning å organisationskostnader i rörelse medgaves, torde jämväl böra undersökas, huruvida måhända inom andra förvärvskällor kunde förekomma kostnader av likartat slag, vilka borde erhålla en motsvarande behandling i beskattningshänseende.

Överståthållarämbetet, länsstyrelsen i Stockholms län och mellankommunala prövningsnämnden anse att frågan om avdragsrätt för organisationskostnader borde upptagas i ett större sammanhang. Sålunda framhåller *mellankommunala prövningsnämnden*, att något direkt samband mellan kostnaderna för bildande av aktiebolag och den föreslagna skatteplikten för goodwillersättning i samband med överlåtelse av rörelse icke syntes föreligga. Nämnden hade icke kunnat övertygas om att omläggningen av goodwillbeskattningen såsom konsekvens borde medföra avdragsrätt för kostnader för aktiebolagsbildning. Enligt nämndens mening borde frågan om avdragsrätt för organisationskostnader upptagas i ett större sammanhang, varvid frågan om utvidgad avdragsrätt för liknande kostnader i förvärvskällan tjänst beaktades. Det torde få erinras om att betänkande med förslag till avdrag för flyttningkostnader redan föreläge. Även möjligheten att införa avdragsrätt för studiekostnader torde i detta sammanhang böra undersökas.

Länsstyrelsen i Blekinge län påpekar, att kommittén avvikit från aktiebolagslagen genom att kommittén föreslagit att vissa kostnader, vilka enligt nämnda lag omedelbart måste avföras såsom löpande utgift i rörelsen, skulle kapitaliseras och avskrivas samt genom att andra kostnader skulle

avskrivnas under längre tid än aktiebolagslagen tillåte. Vidare hade begreppet organisationskostnader givits en helt annan innebörd än som skett i aktiebolagslagen. I motiven till sitt förslag hade kommittén nämligen uttalat, bland annat, att kommittén med organisationskostnader avsåge utgifter i samband med bildande av företag såsom stämpelkostnader å aktier, advokatarvoden m. m. Då de skattskyldiga gärna ville åstadkomma överensstämmelse mellan inkomstberäkningen i bokföring och deklaration, hade man all anledning att befara att de föreslagna bestämmelserna skulle komma att föranleda bokförings- eller deklarationsfel och även ge upphov till felaktiga föreställningar om vad som vore god bokföringssed.

Det syntes vara nödvändigt att få sådana kostnader i samband med bildande eller omorganisation av ett företag som stämpel å aktier, advokatarvoden och registreringsavgifter behandlade för sig. Det kunde väl ifrågasättas om tillräckliga skäl funnes för ändring av hittillsvarande praxis beträffande sådana kostnader vid taxering. Ansåges emellertid avdrag böra medgivas borde detta tydligen ske för det beskattningsår, då utgiften ägt rum. Varje som helst anledning saknades att i strid med god köpmannased vid taxering kapitalisera och avskriva dessa relativt obetydliga kostnader.

Sveriges industriförbund och ytterligare några representanter för näringslivet, vilka i princip icke haft något att erinra mot förslaget, framhålla, att med hänsyn till bestämmelserna i 100 § 7 och 8 mom. aktiebolagslagen organisationskostnad borde få avdragas genom årliga värdeminskningssavdrag inom en period av 5 år i stället för av kommittén föreslagna 10 år.

Departementschefen. Kommitténs förslag om avdragsrätt för avskrivning å s. k. organisationskostnader kan jag icke biträda. Kommittén har i detta sammanhang behandlat endast kostnader för bolagsbildning och för ökning av aktiekapital samt förvaltningskostnader och har således icke diskuterat samtliga de kostnader, som inbegripas under 100 § 8 mom. nya aktiebolagslagen. Kommitténs förslag om avdrag för årlig avskrivning å nyssnämnda slag av kostnader torde ej heller stå i överensstämmelse med föreskriften i 100 § 8 mom. nya aktiebolagslagen att kostnader, som nyss sagts, över huvud icke få upptagas såsom tillgång.

IV. Beskattning av ackumulerad inkomst.

1. Inledning.

Huvudregeln i nu gällande skattelagstiftning är att beskattningsperioden skall omfatta tolv månader och att denna period i princip skall betraktas såsom en isolerad enhet. En sådan anordning fordrar regler, som bestämt angiva till vilken period en inkomst eller utgift hör. Reglerna här om finnas i 41 § kommunalskattelagen med anvisningar. Huvudregeln beträffande förvärvskällan rörelse är, att inkomst av rörelse skall beräknas

enligt bokföringsmässiga grunder. Detta innebär på sätt närmare utvecklas i punkt 1 tredje stycket anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen, att inkomst skall anses hava åtnjutits under det år, då densamma »enligt allmänt vedertagen köpmannased» bör i räkenskaperna uppföras såsom inkomstpost, även om den ännu icke av den skattskyldige uppburits i kontanta penningar eller eljest kommit honom till handa. Beträffande övriga förvärvskällor gäller enligt punkt 2 anvisningarna till nämnda paragraf, att inkomst skall anses hava åtnjutits under det år densamma är att anse såsom verkligen förvärvad och till sitt belopp känd; detta är framför allt förhållandet, då inkomsten uppburits av den skattskyldige eller blivit för honom tillgänglig för lyftning. Å andra sidan skola utgifterna och omkostnaderna för inkomstförvärvet avdragas från intäkten under det år, då de verkligen blivit av den skattskyldige bestridda, även om de avse inkomst, som tidigare förvärvats eller först under ett senare år beräknas inflyta. I enlighet härmed skola t. ex. fordringar för utfört arbete räknas såsom intäkt för det år, varunder de inflyta, och utgifter, vilka icke omedelbart guldits, avräknas från intäkterna det år, varunder de betalas.

Om det alltså i och för sig är nödvändigt för beräkning av skattskyldigs inkomst, att inkomsten hänföres till viss begränsad tidsperiod, kan man emellertid ej bortse ifrån att ett alltför strängt vidhållande av regeln om att beskattningsåret skall betraktas såsom en isolerad enhet måste medföra vissa olägenheter. Dessa sammanhånga framför allt med problemen om utjämning av beskattningen av onormalt stora inkomster, vilka kommit att belöpa på ett visst beskattningsår, genom fördelning av inkomsternas beskattning på flera år, samt om kvittning av förluster, som uppkommit under ett beskattningsår, mot vinster under ett följande.

Spörsmålen hava i vissa speciella fall beaktats i svensk skattelagstiftning. Kommittén erinrar om bestämmelserna i 28 § 2 mom. andra stycket kommunalskattelagen, enligt vilka skattskyldig under vissa förutsättningar äger att fördela ersättning, som erhållits vid förlust av fartyg, å flera år, förordningen den 30 juni 1943 med särskilda bestämmelser angående taxering för inkomst av under år 1943 stormfälld skog, som under vissa förutsättningar medgav skattskyldig rätt till uppskov med taxering för vissa inkomstbelopp, lagstiftningen om investeringsfonder m. m. Genom framför allt reglerna om värdering av lager och om fri avskrivning av inventarier hava emellertid vissa skattskyldiga beretts möjlighet att i väsentlig utsträckning själva reglera sin beskattning, så länge de innehava objekt, å vilka av- och nedskrivningar kunna göras. Rätten att omlägga räkenskapsåret innebär också en betydande möjlighet att utjämna vinster och förluster mot varandra.

Beträffande engångsersättning vid upplåtelse för obegränsad tid av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet har spörsmålet lösts så, att sådan upplåtelse skall anses lika med avyttring av fastighet och att engångsersättningen därvid skall betraktas som köpeskilling (punkt 5 anv. till 21 §, punkt 5 anv. till 24 § och punkt 4 anv. till 35 §).

Gällande regler om det beskattningsår, till vilket en intäkt skall hänföras, då fråga är om annan förvärvsverksamhet än rörelse, innebära, som framgår av det föregående, att en skattskyldig skall beskattas för en intäkt det år han uppbär densamma även om intäkten t. ex. avser ersättning för flera års arbete och faktiskt hänför sig till annat beskattningsår. Otvivelaktigt föranleda dessa regler i åtskilliga fall en beskattning, som för den skattskyldiga måste te sig obillig.

I samband med framläggande för 1947 års riksdag av 1945 års statskattberednings förslag till omläggning av den direkta statsbeskattningen m. m. förklarade dåvarande departementschefen, att en del av de invändningar, som i speciella avseenden riktats mot förslaget, i möjligaste mån borde tillmötesgå genom detaljreformer i skattesystemet så långt tekniskt användbara lösningar kunde finnas. Detta vore bl. a. fallet med påpekandet, att personer med mycket ojämna inkomster drabbades särskilt hårt av skattskalans progressivitet. Departementschefen hänvisade till att utredning här om pågick genom 1944 års allmänna skattekommitté.

Frågan om beskattning av ackumulerad inkomst har även varit föremål för riksdagens uppmärksamhet. Vid behandlingen av den vid 1947 års riksdag framlagda propositionen nr 147 med förslag till förordning om skattefrihet i vissa fall för realisationsvinst vid expropriation m. m. föreslog sålunda samma års bevillningsutskott, i anledning av väckt motion, skrivelse till Kungl. Maj:t med hemställan om utredning rörande frågan om lättnad i beskattningen av den ersättning, vilken en arrendator erhållit för mistad inkomst vid avstående av arrenderätt i samband med expropriation av fastighet. Utskottet anförde därjämte bl. a. följande (betänkande nr 32):

Då den ersättning, som uppbäres av fastighetsägare vid expropriation av fastighet, i enlighet med det i propositionen framlagda förslaget icke tages till beskattning såsom realisationsvinst, medför detta den konsekvensen, att ersättningen, till den del den är att hänföra till avyttringen av den å marken växande skogen, i stället beskattas såsom inkomst av jordbruksfastighet. För denna del av ersättningen kommer skattefrihet sålunda icke att åtnjutas. Det synes utskottet kunna ifrågasättas, huruvida icke även vad angår sådan ersättning skäl kunna anses tala för en skattelättnad av det slag, som av utskottet befunnits påkallad beträffande av arrendatorer uppburna ersättningar.

Vidare må här hänvisas till att 1949 års bevillningsutskott i sitt betänkande nr 28 framhållit, att frågan om beskattning av inkomst, som uppkomme på grund av avverkning av skog i samband med expropriation av mark för framdragande av kraftledning, i viss mån kunde anses tillgodosett genom 1944 års skattekommittés förslag, vilket utskottet utgått från skulle komma att läggas till grund för lagstiftning i ämnet. Till nämnda förslag har 1949 års bevillningsutskott hänvisat jämväl i sitt betänkande nr 17, vari bevillningsutskottet avstyrkt motionen om särskilda bestämmelser rörande beskattning av engångsbelopp, som reservofficer eller reservunderofficer erhöle i stället för årlig pension. Vidare har 1950 års bevillningsutskott hän-

visat till sagda förslag dels i sitt betänkande nr 13, däri utskottet i anledning av väckta motioner framhåller, att det vore önskvärt om den ifrågasatta lagstiftningen även kunde vinna tillämpning beträffande återvinning av värdeminskningsavdrag för inventarier även i andra fall än då avyttring skett i samband med överlåtelse av rörelse, dels ock i sitt betänkande nr 21, däri utskottet avstyrkt motion om fördelning i beskattningshänseende på olika år av viss retroaktiv ersättning till tjänstemän på indragnings- eller disponibilitetsstat.

Sveriges författareförening och *Konstnärernas riksorganisation* ha i till Konungen ställda skrivelser den 9 maj och den 14 juni 1949 hemställt om sådan ändring av skatteförfattningarna, att viss genomsnittsbekskattning av inkomst av litterär och konstnärlig verksamhet möjliggjordes.

2. Sammanfattning av kommitténs förslag.

Ehuru kommittén anser det önskvärt att frågan om ojämna inkomsters beskattning bleve föremål för en allsidig utredning, har kommittén funnit, att en sådan utredning skulle fördröja lösningen av de särskilt hårt drabbade skattskyldigas problem. Kommittén har därför framlagt förslag till en lösning av allenast de för närvarande mest trängande spörsmålen. Kommittén hade härvid funnit det framför allt angeläget att söka finna en skälig anordning av beskattningen i sådana fall, då under ett beskattningsår åtnjuten inkomst intjänats eller eljest motprestation i någon form lämnats under ett flertal år. Inkomst av denna art borde enligt kommitténs mening i princip beskattas som om den influtit under de år den i verkligheten hänförde sig till. Sak samma måste anses gälla om inkomsten utgjorde verklig eller beräknad ersättning för mistade inkomster under flera år. Så snart det vore fråga om dylik *ackumulerad inkomst*, varmed kommittén avsåge på en gång influten inkomst, som hänförde sig till minst två år, vilka föregått eller följde efter beskattningsåret, vore ur rättvisesynpunkt en begränsning av progressionens verkningar särskilt angelägen. Som syntes använde kommittén begreppet *ackumulerad inkomst* i jämförelsevis snäv bemärkelse. För att *ackumulerad inkomst* enligt denna definition skulle föreligga måste således inkomsten hänföra sig till minst två år, vilka antingen föregått eller följde på det beskattningsår, under vilket inkomsten influtit. Den omständigheten att exempelvis tantiem för ett visst beskattningsår bleve tillgängligt för lyftning först under följande år eller eljest inkomst av tjänst eller av tillfälligt uppdrag bleve tillgänglig för lyftning först året efter det då inkomsten intjänats innebure således enligt denna definition icke någon ackumulering. Kommittén ansåge, att skattelindring borde kunna komma i fråga även om ackumuleringen varit en följd av den skattskyldiges egna åtgöranden.

Ackumulerad inkomst kan enligt vad kommittén konstaterar förekomma inom alla inkomstarter och reglerna om uppmjukning av beskattningen av dylika inkomster borde därför i princip icke begränsas till visst eller

vissa slag av inkomster. Emellertid skulle det enligt kommitténs uppfattning möta oöverkomliga praktiska svårigheter att låta samtliga de fall av ackumulerad inkomst, som förekomme inom förvärvskällan inkomst av rörelse, bliva föremål för skattelindring. Kommittén hade därför sett sig nödsakad föreslå, att de nya bestämmelserna, såvitt angår inkomst av *rörelse*, endast skulle tillämpas i nedan angivna fall, nämligen:

1. Vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet (exempelvis uppfinnarverksamhet);
2. Inkomst vid avyttring av varumärke, firmanamn och andra liknande rättigheter av goodwill's natur;
3. Inkomst vid avyttring i samband med överlåtelse av rörelse av för stadigvarande bruk avsedda maskiner eller andra inventarier, vilka icke vid beräkning av värdeminskningssavdrag hänfördes till byggnad; samt
4. Vad som influtit vid avyttring i samband med överlåtelse av rörelse av i rörelsen befintliga varor och produkter, dock endast i den mån det influtna beloppet överstege varornas eller produkternas i räkenskaper-na upptagna värde.

Även i fråga om förvärvskällan inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet har viss begränsning beträffande tillämpningen föreslagits. *Realisationsvinst* torde i regel kunna likställas med ackumulerad inkomst, men det torde i det särskilda fallet vara förenat med avsevärda svårigheter att avgöra om så vore fallet, vartill komme, att realisationsvinst vore av annan natur än andra inkomster. Kommittén hade därför föreslagit, att realisationsvinster skulle undantagas från den föreslagna lagstiftningen. Frågan hade därjämte enligt vad kommittén framhåller kommit i ett helt annat läge genom de föreslagna nya reglerna för realisationsvinstbeskattningen. Om dessa regler lagfästes, bleve frågan om lindring av progressionen vid beskattning av realisationsvinst mindre aktuell.

Då olägenheterna i beskattningshänseende för en skattskyldig, som uppbure en ackumulerad inkomst, i huvudsak sammanhänge med den statliga inkomstskattens progressivitet, borde principen för beskattningen av ackumulerad inkomst vara, att den statliga skatt, som skulle utgå å densamma, i möjligaste mån överensstämde med den som skulle ha utgått, om inkomsten influtit normalt under de år, å vilka den belöpte.

Det framlagda förslaget (i betänkandet betecknat som alternativ I) som endast berör den statliga men icke den kommunala beskattningen, innebär i korthet, att den ackumulerade inkomsten skall fördelas på det antal år, under vilka den förvärvats. Av praktiska skäl föreslås, att det antal år, på vilket inkomsten må fördelas, icke får överstiga tio samt att inkomsten, i de fall då utredning icke kan förebringas om det antal år, till vilka den hänför sig, skall antagas ha belöpt å tre år. Sedan man uppdelat inkomsten i lika delar på det antal år, till vilka inkomsten hänför sig, skola dessa inkomstdelar tilläggas de under respektive år fastställda beskattningsbara beloppen eller beskattningsbara inkomsterna. Skillnaden mellan

det sålunda beräknade nya beskattningsbara beloppet (beskattningsbara inkomsten) för ettvarit år och det för den skattskyldige redan tidigare bestämda beskattningsbara beloppet (beskattningsbara inkomsten) för samma år utgör det belopp, som i detta sammanhang skall skattläggas. Utvärknandet av skatten å den sålunda fördelade inkomsten (som således beskattas på toppen av resp. års inkomster) skall — för att systemet icke skall bliva alltför tungrott — ske med tillämpning av det procenttal för slutlig skatt, som fastställts för det taxeringsår, då inkomsten tages till beskattning.

Skattskyldig, som önskar att skatten å av honom åtnjutet ackumulerad inkomst skall beräknas enligt ovan angivna regler, har enligt kommitténs förslag att därom göra framställning hos prövningsnämnden i det län, där han skall utgöra statlig inkomstskatt. Ansökningen skall ingivas till länsstyrelsen senast den 31 december under taxeringsåret näst efter det beskattningsår, under vilket den ackumulerade inkomsten åtnjutes, dock att ansökningen må ingivas vid en senare tidpunkt i vissa fall, då taxering ändrats eller eftertaxering åsatts.

Enligt kommitténs mening är en viss begränsning av rätten att komma i åtnjutande av skattelindring nödvändig. Kommittén föreslår därför, att en *spärregel* införes och att denna bestämmes så, att den särskilda skatteberäkningen skall kunna komma i fråga endast om den skattskyldiges statliga inkomstskatt därigenom nedbringas med minst 100 kronor och under förutsättning därjämte, att den ackumulerade inkomsten uppgår till minst 3 000 kronor.

3. Remissyttrandena.

I huvudsak har kommitténs förslag om särskilda bestämmelser för beskattning av ackumulerad inkomst tillstyrkts av flertalet remissinstanser, därvid dock i åtskilliga av de avgivna remissyttrandena understrukits att, såsom kommittén förutskickat, förslaget borde betraktas som ett provisorium i avvaktan på en generell undersökning av ojämna inkomsters beskattning.

Endast *överståthållarämbetet* avstyrker förslaget i dess helhet under framhållande av att förslaget måste leda till stora svårigheter vid avgörandet av vilka inkomster som äro att hänföra till ackumulerade inkomster samt att förslaget framstode som ytterligt tungrott i den praktiska tillämpningen. Den nuvarande taxeringsorganisationen kunde icke anses vara mäktig att mottaga en sådan ökning av arbetsbördan.

Länsstyrelsen i Stockholms län och *mellankommunala prövningsnämnden*, som icke ha något att erinra mot att beskattningen av de i betänkandet angivna ackumulerade inkomsterna lindras, finna det tekniska förfaringsätt, som föreslagits, vara olämpligt och föreslå att problemet i stället löses i överensstämmelse med reglerna i 28 § 2 mom. kommunalskattelagen rörande beskattning av inkomst av ersättning på grund av försäkring för

förlust av fartyg. Den skattskyldige skulle tillförsäkras rätt att efter eget val fördela en ackumulerad inkomst på beskattningsåret och de två därpå närmast följande åren. Efter prövningsnämnds medgivande skulle fördelning på längre tidsperiod kunna medgivas, om synnerliga skäl förelåge.

Skånes handelskammare, som i princip tillstyrkt förslaget, framhåller att, då den ackumulerade inkomsten enligt förslaget alltid skulle fördelas på närmast förflutna år, det icke kunde undvikas att de på dessa år fördelade tilläggsbeloppen genom skatteprogressionen regelmässigt bleve för högt beskattade i sådana fall, då den ackumulerade inkomsten utgjorde engångsersättning för avtalad inkomst under *kommande* år, varvid den skattskyldige samtidigt icke kunde räkna med någon annan framtida inkomst. Bl. a. kunna sådana fall inträffa, då engångsersättningen utginge i stället för pension eller då den utgjorde kapitaliserat värde av fastställd lön för återstod av avtalad anställningstid. Ehuru kommittén även för egen del ansett dessa erinringar berättigade, hade kommittén likväl med hänsyn till svårigheterna att för dessa fall finna en praktiskt lämplig lösning stannat för att även här tillämpa en skatteberäkning enligt förslagets allmänna regler. Enligt handelskammarens mening borde emellertid ej vara uteslutet att med användande av någon lämplig form av preliminär förtaxering komma till rätta med dessa fall, eventuellt på så sätt att engångsbeloppet allt efter förhållandena fördelades antingen på det antal kommande år, varför beloppet vore avsett, eller — om sådan fördelningsgrund saknades — inom visst fastställt antal år samt preliminärt beskattades för ett vart av dessa år efter den skattesats, som gällde det år, då engångsbeloppet erhöles, för att därefter successivt avräknas vid debitering av slutlig skatt antingen för dessa beskattningsår eller vid avveckling av den skattskyldiges dödsbo.

Kooperativa förbundet anför liknande synpunkter.

Åtskilliga myndigheter, vilka tillstyrkt förslaget, ha uttalat farhågor för den ökning av arbetsbördan för prövningsnämnderna och taxeringsavdelningarna, som ett genomförande av förslaget torde komma att medföra. Härutöver göras i flera av de avgivna yttrandena i *nvändningar* i särskilda hänseenden mot det framlagda förslaget.

Från remissyttrandena må i dessa delar följande här återgivas.

Kammarrätten framhåller, att det förslag, som framlagts, byggde på samma principer, som låge till grund för eftertaxeringsinstitutet. Enligt kammarrättens uppfattning vore detta en lämplig utgångspunkt. Om en intäkt hänförde sig till flera år, borde det vid utformningen av de nu ifrågasatta bestämmelserna eftersträvas, att skatten för denna intäkt i möjligaste mån komme att motsvara de skattebelopp, vilka skulle hava påförts, för den händelse intäkten i verkligheten influtit under dessa år. Överensstämmelsen med eftertaxeringsinstitutet inskränkte sig emellertid till själva grundprincipen. Vid metodens utformning hade schabloniseringar skett i flera avseenden. Skatten bleve fördenskull i allmänhet icke exakt densamma, som skulle hava påförts, om intäkten tagits till beskattning med vederbörligt

belopp för varje särskilt år. Enligt kammarrättens mening gjorde man ej kommitténs förslag full rättvisa, om man däri såge endast ett förenklat och tämligen bristfälligt förfarande i syfte att efterlikna eftertaxeringsinstitutet. Vad förslaget innebure vore framför allt, att detsamma utgjorde ett försök att tillskapa vissa bestämda och i praktiken någorlunda lätt tillämpade normer för skattens beräkning i fråga om ackumulerade inkomster. Kommittén föresloge med andra ord en helt ny metod, som i varje fall beträffande det rent tekniska förfarandet gäve klar vägledning för taxeringsmyndigheterna om hur skatten i förekommande fall skulle beräknas. I detta avseende hade kommittén utan tvivel fört denna mycket svårlösta fråga ett avsevärt steg framåt. Att på grund av utredningssvårigheter rent skönsmässiga bedömanden i betydande utsträckning — särskilt beträffande vissa inkomster — komme att bli nödvändiga, om förslaget genomfördes, vore dock uppenbart. Detta förhållande kunde naturligtvis betraktas såsom en svaghet hos metoden. Kammarrätten hölle emellertid icke för sannolikt, att det över huvud taget vore möjligt att utforma en metod, där skönsmässiga avgöranden kunde undvikas. Vid förslagets bedömande måste hänsyn tagas därtill.

Kommerskollegium påpekar, att genom den år 1947 ändrade skattelagstiftningen en starkare progressivitet i beskattningen genomförts. Då en beskattningsperiod i regel blott omfattade ett år, kunde, såsom kommittén påpekat, en onormalt hög inkomst under visst år komma att drabbas oskäligt hårt, därest densamma icke fördelades på erforderligt antal år. Det måste därför, enligt kollegii förmenande, hälsas med tillfredsställelse att förslag om sådan utjämning nu framlagts. Vad anginge inkomst av rörelse hade dock de föreslagna reglerna angivits skola avse allenast vissa särskilt omnämnda fall. Därigenom torde skiftningar i den årliga inkomstens storlek för näringsidkare icke i tillräckligt hög grad komma att bli beaktade. Då emellertid kommittén förutskickat, att en allsidig utredning av frågan om ojämna inkomsters beskattning borde komma till stånd, ansåge kollegium för närvarande icke något vara att erinra mot införande av de föreslagna bestämmelserna.

Länsstyrelsen i Jönköpings län finner den föreslagna begränsningen av begreppet ackumulerad inkomst vara väl avvägd med hänsyn till att de föreslagna bestämmelserna icke avsåge en slutgiltig lösning av frågan om ojämna inkomsters beskattning utan syftade till att mildra progressiviteten i de fall, där nuvarande bestämmelser verkade särskilt obilligt.

Länsstyrelsen i Kalmar län finner förslaget fylla ett mycket starkt behov, varför länsstyrelsen uttalade sin anslutning till detsamma.

Sveriges industriförbund och ett flertal övriga representanter för näringslivet framhålla, att det vore synnerligen beklagligt, att kommitténs överväganden av olika möjligheter att genom generella bestämmelser mildra progressionens verkningar å alla ojämna inkomster icke lett till resultat. Behovet av bestämmelser, ägnade att åtminstone i vissa fall reducera den skattebörda som för närvarande drabbade ojämna inkomster till mera rim-

liga proportioner, vore emellertid så trängande, att förslaget borde godtagas som ett provisorium.

Sveriges skogsägareförbund biträder till alla delar kommitténs förslag. Speciellt med hänsyn till skogsbruket vore det angeläget, att en sådan uppmjukning komme till stånd. Det hade, när skogsbeskattningen i olika sammanhang varit under behandling, påvisats, att skogsbrukets avkastning mycket ofta utfölle periodiskt och med större samlade belopp på en gång. Särskilt gällde detta det mindre och medelstora skogsbruket. Vid smärre skogsbruksenheter med tämligen liten årsavkastning vore det såväl av ekonomiska som skogstekniska orsaker vanligen ändamålsenligt att samla flera års tillväxt till större avverkningar och därpå grundade, mer betydande försäljningsposter på en gång. Växlingarna i konjunkturerna på trävaru- och cellulosa-marknaderna föranledde jämväl viss periodicitet i avverkningarna och skogsbrukets avkastning. Ett gott konjunkturläge för träindustrierna med ökat råvarubehov och stigande virkespriser plägade normalt utlösa ökade avverkningar från de mindre skogsfastigheterna, varvid flera års tillväxt som regel uttoges på en gång. Under ett sämre konjunkturläge gjordes sedan motsvarande minskningar i avverkning samt besparing i tillväxt. Inom skogsbruket ägde av dessa orsaker normalt en ackumulering av skattepliktig inkomst rum. Än mer extremt kunde denna ackumulering framträda i de fall, då skogsbruket enligt därför gällande, särskilda regler beskattades i samband med försäljning av fastighet. Hade skogsägaren under sitt innehav av fastigheten fört en försiktig avverkningspolitik samt därigenom besparat tillväxt och bringat upp fastighetens virkesförråd, så beskattades vid försäljningen förrådsökningen och därav föranledd värrestegring hos skogen såsom inkomst av skogsbruk. Denna ackumulering kunde föranleda samt hade även i ett stort antal fall föranlett, att skogsägarens strävan att bygga upp ett bättre skogsbestånd för honom väsentligen resulterat i en obilligt hög skatt.

En uppmjukning av beskattningen av ackumulerad inkomst vore därför i synnerligt hög grad icke blott ett skogsvårdsintresse utan ägde jämväl allmän skogspolitik betydelse. En lagändring på denna punkt skulle verkamt bidra till att befrämja nu pågående strävanden att förbättra skogstillståndet och höja virkesförråd och tillväxt i vårt lands skogar.

Sveriges skogsägareföreningars riksförbund framhåller liknande synpunkter.

Svenska uppfinnareföreningen finner förslaget vara ett steg i rätt riktning men framhåller, att det endast till en del löste det nuvarande skattesystemets ogynnsamma verkningar i fråga om beskattning av ersättning vid överlåtelse av uppfinning.

I några av de avgivna remissyttrandena ha till närmare diskussion upptagits frågan om tillämpningsområdet för de nya bestämmelserna och några därmed sammanhängande spørsmål.

Några remissinstanser ha därvid, framför allt med hänsyn till den mycket stora arbetsökning ett genomförande av förslaget väntades medföra,

ifrågasatt begränsning av tillämpningen av de föreslagna bestämmelserna till viss eller vissa inkomstarter.

Sålunda framhåller *länsstyrelsen i Skaraborgs län* att med hänsyn till de stora taxeringstekniska svårigheter, som vore förenade med kommitténs förslag, starka skäl måste kunna åberopas för de fall, å vilka det borde göras tillämpligt. Vidare borde även det kravet uppställas, att behovet av ändrade beskattningsregler blivit ådagalagt och av erfarenheten styrkt. Länsstyrelsen kunde emellertid icke finna, att dessa förutsättningar vore för handen i alla de fall, där kommittén ansett nya beskattningsregler erforderliga. Sålunda torde i förvärvskällan inkomst av jordbruksfastighet möjlighet föreligga att utan ändrad lagstiftning i avtalsväg fördela exempelvis skogslikvider på flera beskattningsår och därigenom åstadkomma progressionsutjämning. Visserligen kunde vid avyttring av växande skog i samband med avyttring av marken svårigheter i beskattningsväg understundom uppkomma, men även här hade den skattskyldige möjlighet att genom successiv försäljning av skog fördela beskattningen under tiden för sitt innehav av fastigheten. Frågan om ackumulerade inkomster i berörda förvärvskälla sammanhänge för övrigt med den aktuella frågan om en omläggning av jordbrukets taxering efter bokföringsmässiga grunder. Det sätt varpå sistnämnda fråga komme att lösas torde röna inverkan även på spörsmålet om taxering av ackumulerade inkomster av jordbruk och skogsbruk. Vidare kunde framhållas, att inom förvärvskällorna annan fastighet och kapital ackumulerade inkomster förekomme så sällan, att dessa inkomstarter borde kunna helt uteslutas i detta sammanhang. I fråga om förvärvskällan inkomst av rörelse komme förslagets genomförande att leda till den egendomliga konsekvensen, att vid överlåtelse av själva rörelsen återvinning av dold reserv i varulager skulle betraktas som ackumulerad inkomst med påföljd av vinstens fördelning på flera beskattningsår under det att i alla övriga fall reserven alltjämt skulle odelat tagas till beskattning så snart den upplöstes. Den fria lagervärderingen innebure ett uppskov med beskattningen, men förutsättningen därför vore ju, att vinsten i sinom tid bleve till fullo beskattad. Skäl att i detta speciella fall åstadkomma lindring i beskattningen genom uppdelning på flera år syntes icke föreligga.

Även om länsstyrelsen sålunda icke kunde helt instämma med kommittén, ansåge länsstyrelsen likväl en modifikation av gällande beskattningsregler vara motiverad för vissa slag av inkomster. Detta gällde i fråga om förvärvskällan inkomst av tjänst samt sådan inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet som vore jämförlig med intäkt av tjänst. Länsstyrelsen syftade därvid närmast på sådana fall, då ersättning för flera föregående års arbete utbetalades under ett beskattningsår eller pension utginge i form av engångsersättning. Hit kunde även hänföras den inkomstkategori, som av kommittén rubricerats såsom vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet. Det syntes därför böra övervägas, om icke en avgränsning till förevarande jämförelsevis enhetliga beskattningsområde lämpligen borde

kunna ske. Därigenom vunnas i varje fall en väsentlig lättnad i arbetet, och tillämpningen skulle icke heller bereda prövningsnämnderna några större svårigheter. De nya beskattningsreglerna komme även att få betydelse för de mer markanta och ömmande fallen, där lindring i progressionen framträdde såsom särskilt önskvärd ur rättvisesynpunkt och där behovet av ändrad lagstiftning sålunda måste anses mest trängande.

Länsstyrelsen i Västernorrlands län ifrågasätter i fråga om skattelindring för skogsinkomster, huruvida icke skattelindringen borde begränsas allenast till sådant fall, då fråga vore om intäkt genom försäljning av skog i samband med marken. Länsstyrelsen framhåller, att redan nu stode det i en skogsägares makt att genom överenskommelse med virkesköpare fördela större köpeskillingar på betalningsterminer, fallande över ett flertal beskattningsår. Ett sådant förfaringsätt hade länsstyrelsen funnit vara mycket vanligt, för att icke säga regelmässigt. Införandet av regler, som medgäve skattskyldig att uttaga engångslikvider utan att drabbas av den sedvanliga progressiva beskattningen, funne länsstyrelsen på grund därav mindre ändamålsenlig. Skogsägare skulle därav allenast frestas att frångå sina normala betalningsvanor och förfoga över större inkomstbelopp utan återhållande progressivbeskattning. Motsvarande möjligheter stode emellertid icke en skattskyldig till buds, när fråga vore om intäkt av skog, som försålde i samband med marken.

Även *länsstyrelsen i Västerbottens län* uttalar starka betänkligheter i fråga om de föreslagna bestämmelsernas tillämpning å intäkt av skogsbruk. Länsstyrelsen anför:

För åtskilliga län, där skogsbruket spelar en stor roll, torde en tillämpning av förordningen beträffande skogslikvider komma att bliva rätt vanlig. Här torde ofta tillämpningssvårigheter komma att uppstå. Enligt motiven har man tänkt sig att uppdelning skall kunna ske, då en försäljning omfattar mera än två års tillväxt. Hur man skall beräkna denna tillväxt, utsäges icke, och givetvis kan man härvidlag få ledning av de vid fastighets-taxeringen åsatta produktivitetsfaktorerna (bonitet, skogstillgång, areal). Att ålägga den skattskyldige beviskyldighet i detta hänseende är väl uteslutet. Förfarandet, även om det göres mera schablonmässigt, blir emellertid förenat med rätt mycket arbete. Och hur skall man förfara med en skattskyldig, som en följd av år gör större uttag än två års tillväxt? En person som köper ett skogsskifte med sparad skog kan teoretiskt sett under en följd av 10 år uttaga årligen tre års tillväxt. Skall man under vart och ett av dessa år vara nödsakad att räkna med ackumulerade inkomster, så får man en hel serie år, då man måste räkna med tidigare års omräkningar. Detta kan komma att medföra mycket besvärligt arbete för länsstyrelserna.

I detta län handlades enligt övergångsbestämmelserna till uppbördsförordningen inemot 1 000 fall av merinkomst av skogsbruk, så gott som samtliga hänförliga till 1946 års inkomster. Antalet fall, som enligt kommitténs förslag skulle hava varit att hänföra till ackumulerade inkomster, torde ha varit långt större. Det måste därför förväntas att i detta län den föreslagna förordningens tillämpning kommer att påkallas i mycket stor utsträckning vid skogsbruk, helst som försäljning i större poster kommer att stimuleras av möjligheten att få beskattningen lindrigare än förr kunnat ske. För läns-

styrelsen kommer därför den föreslagna lagstiftningens genomförande att medföra ytterligare en betydande arbetsbörda och man måste förutsätta en ökning av antalet landskontorister med minst två personer. Dessutom måste förutsättas ökning av biträdespersonalen för expeditorsarbetet.

Länsstyrelsen i Örebro län framhåller, att då ifrågakomna skattelindring vore en nyhet i lagstiftningen och erfarenhet därför saknas om, hur reglerna om ackumulerad inkomst komme att verka, syntes man för närvarande böra inskränka rätten till skattelindring till att avse allenast de mest ömmande fallen. Åtminstone torde enligt länsstyrelsens mening skäl föreligga att icke redan nu medgiva skattelindring i de fall, där i samband med rörelseöverlåtelse dolda reserver framkomme vid avyttring av inventarier och varulager.

Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund vitsordar behovet av lagstiftning i ämnet för en del speciella fall, men dessa måste starkt avgränsas, så att tolkningssvårigheter i görligaste mån undvekes.

I några av de avgivna remissyttrandena ha å andra sidan ifrågasatts viss utvidgning av de föreslagna bestämmelsernas tillämpningsområde.

Länsstyrelsen i Blekinge län framhåller sålunda, att kommittén icke torde ha beaktat det fall, då en rörelse, vars verksamhet ginge ut på att utnyttja viss eller vissa uppfinningar, sålde patent eller annan tidsbegränsad rättighet, eventuellt i samband med rörelsens överlåtande. Vid en sådan försäljning uppkomme understundom en betydande inkomst, som kunde hänföra sig till minst 2 år och borde behandlas såsom ackumulerad.

Länsstyrelsen i Älvsborgs län ifrågasätter, om icke även inkomst av tomtförsäljningsrörelse, vilken ofta hänförde sig till flera år, borde räknas som ackumulerad inkomst.

Länsstyrelsen i Västernorrlands län anser i likhet med kommittén, att realisationsvinst vore en typisk sådan inkomst, som borde falla under de föreslagna bestämmelserna. Tiden för innehavet av den försålda egendomen borde därvid vara en godtagbar objektiv norm för det antal år, på vilka inkomsten borde fördelas i progressivskattehänseende. Till skillnad från kommittén ansåge länsstyrelsen icke, att de föreslagna ändringarna av reglerna för realisationsvinstbeskattningen minskade aktualiteten av de åtgärder, varom nu vore fråga. De båda åtgärderna grundade sig nämligen på helt olika premisser, vilka var och en krävde sin speciella bedömning. En annan sak vore, att antalet ansökningar om tillämpningen av förordningen om ackumulerad inkomst icke torde bliva så många, i vart fall icke om den av länsstyrelsen förordade proportionellt reducerande beskattningsskalan komme till användning.

Västergötlands och Norra Hallands handelskammare framhåller, att förslaget om att dold reserv skulle beräknas till skillnaden mellan anskaffningsvärde och bokfört värde icke vore affärsmässigt hållbart i tider av vikande konjunkturen utan det högsta bruttovärde som då kunde ifrågakomma vore lagrets dagsvärde. Handelskammaren ansåge därför att föreskrift borde in-

tagas därom att säljaren dock icke skulle vara skyldig tillämpa högre värde än dagsvärdet.

Liknande synpunkter anföras av *Sveriges köpmannaförbund*, som anför:

Det nu rådande systemet, enligt vilket all framtagen vinst å varulager beskattas progressivt vid statlig taxering, innebär också, att man hårt beskattar den skenvinst, som framkommer till följd av penningvärdets försämring. I själva verket konfiskerar man därmed en del av företagarens kapital. De sakkunnigas förslag innebär visserligen en förbättring i berörda hänseende, men förbundet finner alltså, att faran för toppbeskattning av dylika skenvinster är utomordentligt stor. Ur denna synpunkt borde en beräkning av penningvärdets försämring få göras med stöd av indices för olika branscher, så att man får fram hur stor del av vinsten, som verkligen motsvaras av genom nedskrivning bildad dold reserv. Man torde sålunda kunna fastställa en »dold ingångsreserv», som får ökas med index för branschen och beskattas i särskild ordning, varefter varje års verkliga reservökning också får omräknas efter index. Man skulle på detta sätt kunna få fram den verkliga dolda reserv, som bör fördelas, och den del av vinsten, som därutöver utgör »försäljningsvinst». Den dolda reserven borde, om den skattskyldige begär det, beskattas efter den procent, som skulle ha gällt om reservökningen beskattats, när den kom till. »Försäljningsvinsten» skulle i vanlig ordning beskattas för det senaste beskattningsåret. Till undvikande av alltför komplicerade bestämmelser bör enligt förbundets mening de i 1 § givna reglerna förslagsvis kompletteras med en bestämmelse som tredje stycke och av följande lydelse: »Kan den skattskyldige förebringa fullständig utredning om framtagen inkomsts fördelning på olika år, skall skatteberäkningen efter yrkande av den skattskyldige ske på grundval av denna utredning, varvid inkomst, som hänför sig till tid tio år före beskattningsåret, beskattas som om beloppet utgjort inkomst närmast utöver den lägsta beskattningsbara inkomsten under något av åren under tioårsperioden. Beloppet sammanräknas ej med de olika framtagna reserver, som bildats under något av åren under tioårsperioden, utan skatten skall beräknas för sagda belopp för sig. Där beräkning enligt i första eller andra stycket angivna grunder giver ett för den skattskyldige förmånligare resultat, skall beräkning dock ske enligt den förmånligaste regeln.»

Vad som i betänkandet föreslagits och här anförts som framtagen dold reserv vid överlåtelse av rörelse bör enligt förbundets mening i tillämpliga delar gälla, även då dold reserv på grund av lagändring eller myndighets beslut tvingas fram mot den skattskyldiges önskan, så som exempelvis skedde då nedskrivning å kontraherade varor praktiskt taget förbjöds. Problemet kan även bli högst aktuellt, om rätten till nedskrivning av varulager kraftigt skulle beskäras.

Sveriges lantbruksförbund anser, att en utjämning av inkomsterna borde ske även i det fall, att tidigare års inkomster bringats ned under normala på grund av exceptionella kostnader, som rätteligen skulle ha fördelats med i stort sett lika belopp varje år, men vilka på grund av *dels* praktiska svårigheter koncentrerats till ett färre antal år, *dels* tillämpat redovisningssystem, kontantprincipen, redovisats ett annat beskattningsår än däremot svarande intäkt. Så vore exempelvis fallet med byggnadskostnader och kostnader för utbyte av inventarier. Rätteligen borde förvärvskällan varje år belastas med i stort sett lika stora dylika kostnader. Emellertid vore det vanligt, att omfattande reparationer utfördes under ett år eller ett mindre antal år. Under dessa

år nedbringades inkomsten under det normala, medan under år, då inga reparationer förekomme, inkomsten bringades upp utöver det normala.

Även länsstyrelsen i Södermanlands län behandlar detta spörsmål och finner starka skäl för att de föreslagna bestämmelserna borde kompletteras så, att en skattskyldig bereddes möjlighet att få jämväl ackumulerade omkostnader fördelade i beskattningshänseende, vilket skulle vara av särskild betydelse vid omfattande reparationer av fastigheter.

I detta sammanhang må slutligen nämnas, att *kammarrätten* framhållit, att rätten till skattelindring av kommittén föreslagits skola tillkomma allenast fysisk person. Samma rätt borde emellertid medgivas även övriga skattskyldiga, vilka beskattades efter den progressiva skatteskalan.

Kommittén har ansett en viss begränsning av rätten att komma i åtnjutande av skattelindring nödvändig och har därför föreslagit införande av en spärregel. Denna har utformats så att skattskyldig skulle få komma i åtnjutande av den särskilda skatteberäkningen endast, därest hans statliga inkomstskatt därigenom skulle komma att nedbringas med minst 100 kronor. För att skattskyldiga icke i oträngt mål skulle inkomma med framställningar hade denna spärregel kompletterats med en bestämmelse om att rätt till sådan särskild skatteberäkning skulle inträda, endast om den ackumulerade inkomsten uppginge till minst 3 000 kronor.

Betänkligheter mot denna utformning av spärregeln ha anförts i vissa av de avgivna yttrandena. Det har sålunda ifrågasatts huruvida icke något strängare bestämmelser vore erforderliga. Vidare har anmärkts att spärregeln skulle vara svårtillämplig i praktiken.

Av de yttranden, i vilka detta problem närmare diskuterats, må här återgivas följande.

Kammarrätten framhåller, att bestämmelser om skattelindring borde godtagas endast om de vore avsedda såsom en extra ordinär anordning för beredande av skattelindring i sådana fall, där den progressiva skatteskalan medförde särskilt obilliga konsekvenser. Var gränsen skulle dragas för de föreslagna bestämmelsernas tillämplighet vore givetvis en avvägningsfråga. Självfallet borde spärreglerna icke utformas så snävt, att de endast beredde möjlighet för högre inkomstagare att erhålla skattelindring. Det syntes å andra sidan icke finnas tillräcklig anledning att låta metoden komma till användning alltför långt ned i inkomstskatteskalan. Det borde beaktas, att progressiviteten i de lägre inkomstskikten icke vore så stark, och att olägenheterna av att en ackumulerad inkomst toges till beskattning för ett enda år därigenom bleve mindre framträdande. I detta sammanhang kunde nämnas, att enligt nu gällande beskattningsgrunder marginalskatten för den statliga inkomstskatten vid beskattningsbara inkomster mellan 8 000 och 10 000 kronor utgjorde 20 procent. Hur de av kommittén föreslagna spärreglerna kunde komma att verka, därom är det med ledning av det i betänkandet redovisade siffermaterialet svårt att bilda sig en mera bestämd uppfattning. Att döma av det nu föreliggande materialet

förefölle det dock kammarrätten som om dessa regler kunna anses innebära en ur olika synpunkter lämplig och skälig avvägning. Någon sänkning av spärrgränserna ansåge kammarrätten i varje fall icke tillrådlig.

Länsstyrelsen i Blekinge län anser, att den många gånger mycket tidsödande och besvärliga och till sitt resultat ur rättvisesynpunkt understundom ganska ovissa utredning, som föresloges, ej syntes böra igångsättas för att utjämna en så obetydlig skattedifferens som 100 kronor. Länsstyrelsen föresloge därför att skattebeloppet höjdes till åtminstone 300 kronor.

Länsstyrelsen i Örebro län anser av samma skäl att gränsen bör sättas avsevärt högre och lägst bestämmas till 200 kronor.

Länsstyrelsen i Södermanlands län framhåller, att den föreslagna spärrregeln förutsatte ett tidsödande arbete för att konstatera huruvida den särskilda skatteberäkningen skulle få tillämpas eller icke och ifrågasätter om det icke skulle räcka med bestämmelsen, att den ackumulerade inkomsten skulle uppgå till minst 3 000 kronor.

Länsstyrelsen i Västernorrlands län finner, att någon minskning i arbetsbelastningen måhända skulle erhållas, därest den undre gränsen för skattelindringens erhållande sattes högre än kommittén föreslagit. Minskningen torde emellertid icke bli betydande, då i vart fall alla inkommande ansökningar måste underkastas granskning och beslut. De skattskyldiga själva torde icke äga möjlighet bedöma, huruvida de fölle inom det lagstadgade strecket.

I några av de avgivna remissyttrandena ha erinringar gjorts mot det föreslagna tekniska förfarandet.

Sålunda har kommitténs förslag om att skattskyldig för att komma i åtnjutande av skattelindring skall göra framställning därom hos prövningsnämnd i några fall mött invändningar.

Länsstyrelsen i Malmöhus län befarar, att bestämmelsen härom icke kommer att tränga ned till de djupare skikten av de skattskyldiga och att skattelindringen följaktligen lätt kunde bli en förmån för dem, som hade råd att anlita sakkunnig hjälp vid handhavande av sina taxeringsbekymmer. Länsstyrelsen vore dock icke beredd att föreslå någon bättre lösning av frågan.

Handelskammaren i Gävle anför såsom ett angeläget önskemål, att skattelindringen icke gjordes beroende av särskild ansökan därom.

*Taxeringsnämndsordföranden*s riksförbund anser det icke riktigt att undantaga dessa ärenden från taxeringsnämndernas kompetens utan föreslår, att föreskrift införes därom, att ansökning om tillämpning av de föreslagna bestämmelserna skulle samtidigt med deklarationen ingivas till taxeringsnämnden, som därefter med eget yttrande skulle överlämna ansökningen till prövningsnämnden.

Sveriges köpmannaförbund anser också att ärendet i första hand borde handhavas av taxeringsnämnd.

Länsstyrelsen i Jönköpings län och Smålands och Blekinge handelskammare föreslå en enklare metod för skattens uträkning. I stället för den av kommittén föreslagna metoden, enligt vilken skatten måste uträknas för varje år, ifrågasättes huruvida icke uträkningen kunde ske på så sätt att medeltalet av de beskattningsbara beloppen resp. beskattningsbara inkomsterna under de aktuella åren före taxeringsåret uträknades och skatten därpå beräknades, varefter den på ett år belöpande ackumulerade inkomsten tillades angivna medeltal och skatt beräknades å denna summa. Skillnaden mellan skattebeloppen för medeltalet med och utan tillägg av den ackumulerade inkomsten utgjorde den skatt, som skulle utgå för ett av åren före taxeringsåret. Detta skattebelopp multiplicerades med antalet sådana år, varvid skatten för samtliga år före taxeringsåret erhöles. Skatten för taxeringsåret uträknades enligt förslaget.

4. Departementschefen.

Med sitt förslag åsyftar kommittén främst att införa en möjlighet till skattelindring i sådana fall, då genom samverkan av gällande bestämmelser om inkomstberäkning och den statliga inkomstskattens progression en intäkt drabbas av skatt på ett sätt som av den skattskyldige icke anses rimligt och som knappast heller av lagstiftaren åsyftats. Vid utformningen av förslaget har kommittén — i insikt om att en dylik begränsning utgör en förutsättning för att en reform i detta hänseende skall med den till förfogande stående taxeringsorganisationen bliva praktiskt genomförbar — begränsat räckvidden av de ifrågasatta bestämmelserna till sådana intäkter, vilka åtnjutits och tagits till beskattning under *ett* beskattningsår men vilka intjänats eller för vilka motprestation eljest i någon form lämnats under *flera* år. Enligt kommitténs förslag skall skattelindringen ske i den formen, att den skattskyldige beträffande dessa intäkter medgives rätt till beräkning av statlig inkomstskatt efter särskilda grunder. Principen för denna särskilda skatteberäkning är, att statlig inkomstskatt å dylik ackumulerad inkomst i stort sett icke skall utgå med högre belopp än som skulle ha utgått, om de i den ackumulerade inkomsten ingående intäkterna tagits till beskattning de år, under vilka de intjänats.

Frågan om en särskild lagstiftning med det av kommittén angivna syftet har aktualiserats vid olika tillfällen under de senaste åren och behovet av en dylik lagstiftning har vitsordats av de hörda remissinstanserna. Flertalet remissinstanser har även tillstyrkt kommitténs förslag.

För egen del kan jag i princip biträda kommitténs förslag. Jag anser mig emellertid böra understryka, att bestämmelser om särskild skatteberäkning kunna godtagas endast såsom en extraordinär anordning för möjliggörande av skattelindring i sådana fall, då gällande regler för inkomstberäkningen i förening med den statliga inkomstskattens progression medföra direkt obilliga konsekvenser för den skattskyldige. Särskild skatteberäkning bör därför komma i fråga endast beträffande inkomster av sådan storleksord-

ning, att verkningarna av den statliga inkomstskattens progressivitet bliva mera påtagliga; det finnes icke någon anledning att låta metoden komma till användning i sådana inkomstlagen, där redan skatteskalans konstruktion undanröjer obilliga verkningar. En effektiv begränsning av räckvidden av en eventuell reform är nämligen synnerligen angelägen med hänsyn till att det merarbete, som bestämmelser av föreslagen art utan tvivel medföra för taxeringsmyndigheterna, måste hållas inom sådana gränser att myndigheterna utan eftersättande av andra åligganden mäka på ett tillfredsställande sätt tillämpa bestämmelserna.

Den spärregel, som kommittén föreslagit, synes icke godtagbar. Den kan icke anses tillräckligt effektiv och skulle dessutom vid tillämpningen medföra onödigt arbete och betydande olägenheter för såväl skattskyldiga som taxeringsmyndigheter. En spärregel bör utformas på ett sådant sätt, att såväl den skattskyldige som taxeringsmyndigheterna utan mera ingående uträkningar kunna konstatera, huruvida en ackumulerad inkomst är så stor att rätt till särskild skatteberäkning föreligger. En spärregel av innebörd, att rätt till särskild skatteberäkning skall inträda om den ackumulerade inkomsten uppgår till visst angivet belopp och utgör viss andel av vederbörandes taxerade inkomst, torde fylla dessa krav, även om en dylik regel, som kommittén framhållit, kan leda till otillfredsställande resultat i vissa gränssfall. Till vilket belopp den ackumulerade inkomsten skall bestämmas och hur stor andel denna inkomst skall utgöra av den taxerade inkomsten är en avvägningsfråga. Jag har för min del kommit till det resultatet, att särskild skatteberäkning bör kunna medgivas, då den ackumulerade inkomsten uppgår till minst 5 000 kronor och samtidigt utgör minst en tredjedel av den skattskyldiges till statlig inkomstskatt taxerade inkomst. Detta betyder alltså, att om den skattskyldige under året icke haft annan inkomst än den ackumulerade, han är berättigad till särskild skatteberäkning så snart inkomsten uppgår till 5 000 kronor. Har den skattskyldige under året åtnjutit ackumulerad inkomst jämte annan inkomst till så stort belopp, att den taxerade inkomsten utgör 30 000 kronor, föreligger rätt till särskild skatteberäkning först om den ackumulerade inkomsten uppgår till 10 000 kronor. Vid mycket stora »ordinarie» inkomster erfordras med den av mig föreslagna spärregeln, att jämväl den ackumulerade inkomsten uppgår till ett förhållandevis stort belopp för att den särskilda skatteberäkningen skall vinna tillämpning. Emellertid bör härvid beaktas, att med hänsyn till att inkomstintervallerna i den övre delen av inkomstskatteskalen äro förhållandevis stora, den särskilda skatteberäkningen över huvud icke kan få någon större effekt om icke den ackumulerade inkomsten är relativt betydande. Jag anser sålunda, att den, av mig förordade spärregeln å ena sidan icke hindrar en tillämpning av den särskilda skatteberäkningen i sådana fall, där billighetskrav göra en tillämpning därav önskvärd, medan spärregeln å andra sidan effektivt tillgodoser kravet på att icke taxeringsorganisationen belastas med merarbete utöver vad som direkt erfordras för vinnande av det åsyftade resultatet.

Såsom kammarrätten framhållit, bör den ifrågasatta rätten till skatte-
lindring tillkomma alla skattskyldiga, vilka beskattas enligt den progres-
siva skatteskalen, och icke blott fysiska personer såsom kommittén före-
slagit.

Beträffande de inkomstarter, för vilka särskild skatteberäkning bör kun-
na komma i fråga, torde bl. a. av praktiska skäl en viss begränsning vara
nödvändig.

Därest all sådan till inkomst av jordbruksfastighet hänförlig intäkt, som
är att betrakta som ackumulerad inkomst, skulle kunna bli föremål för
särskild skatteberäkning, torde såsom i vissa remissyttranden framhållits
det icke bli möjligt att i praktiken tillämpa de föreslagna bestämmelser-
na med hänsyn till den ökning av beskattningsmyndigheternas arbetsbör-
da, som skulle bli följd. Visserligen ha de ifrågavarande remissinstan-
sorna gjort sina bedömningar med utgångspunkt från den av kommittén fö-
reslagna spärregeln; även om spärregeln anordnas på sätt jag förut före-
slagit, torde det emellertid vara nödvändigt att begränsa skattelindringsmög-
ligheterna för jordbruksintäkter, om icke arbetsbördan skall bli taxa-
ringsmyndigheterna övermäktig. Kommittén har utgått från, att ackumule-
rad inkomst vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet huvudsakligen
kunde förekomma beträffande intäkt av skogsbruk samt mera undantagsvis
i samband med inlösen av arrenderätter och dylikt. Kommittén har emeller-
tid föreslagit, att all till skogsintäkt hänförlig ackumulerad inkomst skulle
kunna bli föremål för särskild skatteberäkning. Detta förslag har dock
i remissyttrandena mött så starka betänkligheter av olika slag, att det sy-
nes nödvändigt med en begränsning av bestämmelsernas tillämpningsområ-
de. Enligt min mening bör därför särskild skatteberäkning ifrågakomma
beträffande till jordbruksfastighet hänförlig ackumulerad inkomst endast
då sådan inkomst uppkommer vid försäljning av skog i samband med mar-
ken, vid upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt mot engångsersätt-
ning eller i samband med expropriation eller liknande tvångsåtgärder. En
dylik begränsning torde för övrigt icke medföra några egentliga nackdelar
för skogsägarna. Såsom länsstyrelsen i Västernorrlands län framhållit, står
det nämligen redan nu en skogsägare öppet att vid försäljning av skog ge-
nom överenskommelse med virkesköparen fördela köpeskillingen på flera
beskattningsår. Enligt länsstyrelsens erfarenhet tillämpas detta förfarings-
sätt också i stor utsträckning.

I fråga om inkomst av rörelse har kommittén föreslagit, att särskild
skatteberäkning skall kunna komma i fråga endast beträffande vissa an-
givna inkomstgrupper. Mot den avgränsning kommittén härvid gjort synes
enligt min mening icke några väsentliga invändningar kunna göras.

Av praktiska skäl anser jag det icke möjligt att låta den ifrågasatta lag-
stiftningen bli tillämplig å intäkt vid försäljning av maskiner och andra
inventarier i andra fall än då avyttringen sker i samband med överlåtelse
av rörelsen. Med hänsyn till gällande bestämmelser om avdragsrätt för vär-
deminskning å dylika tillgångar synes detta i regel icke heller vara moti-
verat.

I fråga om övriga inkomstarter har kommittén icke föreslagit några undantag från den ifrågasatta reformens tillämpningsområde utom vad angår inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet, där kommittén gjort undantag för vinst vid icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom. Även härutinnan vill jag ansluta mig till kommitténs förslag.

Kommitténs förslag till särskild skatteberäkning bygger på samma principer, som ligga till grund för eftertaxeringsinstitutet. Kommittén har vid utformningen av de ifrågasatta bestämmelserna eftersträvat att skatt å inkomst, som hänför sig till flera år, i görligaste mån skall bestämmas till samma belopp, som skolat påföras om intäkten upptagits till beskattning under de beskattningsår, till vilka den i verkligheten hänför sig. För att förenkla metoden har kommittén vid densamma utformning gjort schabloniseringar i flera avseenden, vilket medför, att skatten i regel icke blir exakt densamma som den skatt, vilken skulle ha påförts om inkomsten med vederbörligt belopp tagits till beskattning för varje särskilt år.

Jag anser, att kommittén på ett tillfredsställande sätt löst problemet. Det är såsom jag förut framhållit icke meningen med de ifrågasatta bestämmelserna att försöka ernå en beskattning, som exakt överensstämmer med den som skulle ägt rum, om beskattningen skett det år till vilket intäkten verkligen hänför sig, utan endast att mildra obilliga verkningar av gällande beskattningsregler. I förhållande till den i något remissyttrande förordade metoden, att man vid beskattning av ackumulerad inkomst skulle tillämpa regler motsvarande dem som enligt 28 § 2 mom. kommunalskattelagen gälla för beskattning av försäkringsersättning vid förlust av fartyg, har kommitténs metod bl. a. den fördelen, att någon i och för sig icke motiverad skattecredit icke lämnas.

Det förefaller mig icke praktiskt möjligt att, såsom bl. a. Skånes handelskammare föreslagit, komplettera bestämmelserna med regler om preliminär förtaxering av ackumulerad inkomst, som hänför sig till beskattningsår vilka följa efter det beskattningsår, under vilket inkomsten influtit. Jämväl enligt kommitténs förslag kan dylik inkomst bliva föremål för särskild skatteberäkning, ehuru skatteberäkningen även här sker genom en beräkning bakåt i tiden och icke framåt. Vilkendera metoden som i det enskilda fallet skulle ställa sig gynnsammast för den skattskyldige beror naturligtvis helt på vederbörandes inkomstutveckling.

En svaghet i den av kommittén föreslagna metoden är givetvis, att på grund av utredningssvårigheter rent skönsmässiga bedömningar i vissa fall måste vidtagas. Efter vad jag kan finna kommer detta särskilt att gälla i fråga om inkomst av vissa fria yrken såsom inkomst av författarverksamhet, uppfinnarverksamhet m. fl. Det torde emellertid över huvud icke vara möjligt att utforma en metod för särbeskattning av ackumulerad inkomst, där skönsmässiga avgöranden kunna undvikas. Svårigheterna att på detta område göra skönsmässiga bedömningar, som leda till ett i stort sett rättvist resultat, böra ej heller överdrivas. Såsom en hjälpregel för sådana fall, då utredning icke kan vinnas om det antal år till vilka en ackumulerad in-

komst hänför sig, har kommittén dessutom föreslagit, att skatteberäkningen skall ske som om inkomsten hänfört sig till tre år.

Kommitténs förslag att rätten till åtnjutande av skattelindring skall göras beroende av ansökning därom hos prövningsnämnd har i några av de avgivna remissyttrandena mött invändningar. Förslaget i denna del är dikterat av kommitténs strävan att i görligaste mån begränsa det merarbete, som den ifrågasatta reformen kommer att medföra för beskattningsmyndigheterna. Taxeringsnämnderna torde redan nu vara så arbetstyngda, att kommitténs förslag att ärendena skola anhängiggöras direkt hos prövningsnämnd synes välbetänkt. Det förefaller mig ej heller möjligt att föreskriva skyldighet för taxeringsmyndigheterna att vid genomgång av deklaramaterialet undersöka och ex officio pröva, huruvida ackumulerad inkomst av sådan beskaffenhet föreligger att den kan bli föremål för särskild skatteberäkning. Då dessutom risken för att skattskyldig skall komma att lida någon kännbarare förlust på grund av att rätten till särskild skatteberäkning göres beroende av ansökan, synes vara skäligen ringa, anser jag mig böra förorda kommitténs förslag även i denna del.

V. Specialmotivering.

A. Kommunalskattelagen.

35 §.

För överskådlighetens skull har kommittén föreslagit att paragrafen skall uppdelas i fem moment. Bestämmelserna i 1 och 5 mom. innebära icke någon ändring i sak mot vad nu gäller. I 2 mom. hava sammanförts de föreslagna ändrade huvudreglerna för beskattning av realisationsvinst. Nuvarande bestämmelse om beskattning av lotterivinster föreslås skola ingå i 2 mom. De särskilda bestämmelserna rörande beskattning av realisationsvinst vid avyttring av egendom, i vars värde ingår vattenkraft eller rättighet till vattenkraft, hava införts i 3 mom.

I paragrafens 4 mom. har föreslagits skola införas, i sak oförändrade, de bestämmelser, som nu återfinnas i förordningen den 23 maj 1947 om skattefrihet i vissa fall för realisationsvinst vid expropriation m. m.

Departementschefen. Kommittén har föreslagit viss ändring av bestämmelsen i punkt 3 av anvisningarna till 35 §, innebärande en utvidgning av skatteplikt för realisationsvinst vid avyttring av egendom, som make erhållit vid bodelning. Såsom framgår av den allmänna motiveringen tillstyrker jag kommitténs förslag i denna del. Jag förordar därjämte, att skatteplikt för realisationsvinst vid avyttring av egendom, som skattskyldig erhållit i gåva av make eller skyldeman, skall bedömas med utgångspunkt från vad som skulle hava gällt, om givaren själv avyttrat egendomen. Dessa båda bestämmelser, vilka utgöra undantag från huvudregeln om att bene-

fika fång icke grunda skatteplikt för realisationsvinst, böra lämpligen införas i 2 mom. i paragrafen och icke i anvisningarna. Bestämmelserna om beskattning av lotterivinster torde då lämpligen böra överföras till 5 mom. i paragrafen.

I fråga om paragrafens lydelse i övrigt hänvisas till den allmänna motiveringen.

46 §.

Kommittén har i denna paragraf föreslagit bestämmelser angående avdragsrätt för underskott, som uppkommit därigenom att avdragsgilla realisationsförluster överstiga skattepliktiga realisationsvinster under samma år.

Departementschefen. Då jag icke biträder kommitténs förslag om utvidgad avdragsrätt för realisationsförluster, bör enligt min mening denna paragraf icke ändras. Jag torde i detta sammanhang få anmärka, att de av kommittén föreslagna ändringarna i 4 § förordningen om statlig inkomstskatt och 120 § taxeringsförordningen vid sådant förhållande icke heller böra ändras.

52 §.

Kommittén har ansett, att i paragrafen bör införas en bestämmelse, vilken uttryckligen utsäger att rätt till kvittning mellan ena makens realisationsvinst och andra makens realisationsförlust föreligger, därest makarna under beskattningsåret levt tillsammans.

Departementschefen. Jag har icke någon erinran mot det föreslagna tillägget.

Anvisningarna

till 21 §.

Kommittén har föreslagit vissa tillägg till 21 § samt anvisningarna därtill.

Beträffande 21 § har kommittén uttalat, att den föreslagna ändringen vore föranledd därav, att skattskyldigs inom viss kommun taxerade inkomst, i vilken realisationsvinst genom avyttring av skogbärande fastighet inginge, icke borde på grund av de föreslagna reduceringsreglerna upptagas till lägre belopp än som skulle hava upptagits såsom taxerad inkomst i kommunen, därest den skattskyldige på grund av fastighetsförsäljningen i stället åsatts taxering för inkomst genom avyttring av skog i samband med avyttring av marken.

I fråga om de föreslagna ändringarna i anvisningarna till 21 § har kommittén allenast hänvisat till vad som anförts beträffande nämnda paragraf.

Departementschefen. Det av kommittén föreslagna tillägget till 21 § synes onödigt, under förutsättning att anvisningarna till paragrafen kompletteras på sätt kommittén föreslagit. Jag förordar sålunda i denna del ej annan ändring av författningstexten än att anvisningarna till 21 § kompletteras på föreslaget sätt.

till 22 §.

I fråga om de i punkt 4 av anvisningarna till denna paragraf föreslagna ändringar hänvisas till den allmänna motiveringen.

till 28 §.

Kommittén har uttalat, att de i första och tredje styckena i punkt 1 av anvisningarna till 28 § föreslagna ändringarna vore betingade av kommitténs förslag till ändrade bestämmelser för beskattning av ersättning för värde av goodwill's natur.

Enligt gällande bestämmelser räknas icke till intäkt av rörelse sådan intäkt, som influtit vid avyttring av rörelsen själv. Den av kommittén föreslagna ändringen innebär, att dylik ersättning i fortsättningen skall bliva skattepliktig. Den nuvarande bestämmelsen härom i punkt 1 första stycket föreslås därför skola utgå.

Departementschefen. Såsom framgår av den allmänna motiveringen tillstyrker jag kommitténs förslag till ändrade bestämmelser för beskattning av ersättning vid avyttring av rättigheter av goodwill's natur. Vidare förordar jag, att intäkt vid avyttring av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier i sin helhet skall anses såsom intäkt av rörelse, även om avyttraren icke är sådan skattskyldig, som oförmäles i punkt 4 av anvisningarna till 29 §. Med anledning härav böra, utöver de av kommittén föreslagna ändringarna i denna anvisningspunkt, vidtagas ändringar jämväl i anvisningspunktens andra och fjärde stycken.

till 29 §.

Departementschefen. De i punkterna 3 och 10 av anvisningarna till denna paragraf föreslagna ändringarna äro betingade av mitt förslag om ändrade bestämmelser för beskattning av intäkt genom avyttring av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier. Bestämmelsen i punkt 10 att till kapitalförlust skall räknas förlust genom prisfall å eller förstöring genom brand eller olyckshändelse av sådana tillgångar som användas till stadigvarande bruk i rörelsen — vilken bestämmelse jag föreslår skola erhålla ändrad lydelse — torde för övrigt icke stå i överensstämmelse varken med de föreslagna eller med de nu gällande bestämmelserna om dylika tillgångars behandling i beskattningshänseende i övrigt.

Den föreslagna ändringen av punkt 5 av anvisningarna till denna paragraf är betingad av de föreslagna ändrade bestämmelserna om rätt till avdrag för avskrivning å anskaffningsvärdet för rättighet av goodwill's natur. Såsom framgår av den allmänna motiveringen kan jag icke biträda förslaget om införande av avdragsrätt för avskrivning å s. k. organisationskostnader. Den av kommittén till reglerande av dylik avdragsrätt föreslagna bestämmelsen bör därför utgå.

till 35 §.

Kommittén har beträffande den i punkt 1 av anvisningarna till denna paragraf föreslagna ändringen hänvisat till specialmotiveringen till 21 §.

Såsom en konsekvens av kommitténs förslag till ändrade bestämmelser om beskattning av ersättning för värde av goodwills natur, har kommittén föreslagit att nuvarande punkt 2 av anvisningarna skall upphöra att gälla.

Beträffande den i punkt 3 föreslagna ändringen har kommittén hänvisat till den allmänna motiveringen.

Departementschefen. De nya bestämmelserna i punkt 1 torde lämpligen kunna upptagas såsom anvisningspunkt 2. Några smärre ändringar av formell natur böra vidtagas i den av kommittén föreslagna författningstexten. Vidare böra orden »i vissa fall» i anvisningspunktens sista stycke — vilket lämpligen kan bibehållas som anvisningspunkt 1 — utgå. Sistnämnda ändring är motiverad av de föreslagna ändrade bestämmelserna om beskattning av intäkt vid avyttring av maskiner och inventarier.

Såsom jag tidigare nämnt, torde det vara lämpligast, att den föreslagna bestämmelsen i punkt 3 av anvisningarna får ingå i själva paragrafen. Sistnämnda anvisningspunkt bör därför utgå.

till 36 §.

Kommittén har föreslagit ändringar i punkterna 2 och 3 av anvisningarna till förevarande paragraf.

Departementschefen. Med hänsyn till vad jag anfört i den allmänna motiveringen och i specialmotiveringen till 46 § erfordras i anvisningarna till 36 § inga andra ändringar än sådana, som äro motiverade av att bestämmelserna om avdragsrätt för realisationsförlust böra korrespondera med de föreslagna ändrade bestämmelserna om skatteplikt för realisationsvinst.

Övergångsbestämmelserna.

Kommittén har föreslagit att de nya bestämmelserna skulle träda i kraft den 1 januari 1950, dock att under en övergångstid speciella bestämmelser skulle tillämpas dels i fråga om avdrag för avskrivning å tillgång av goodwills natur, som förvärvats före lagens ikraftträdande, och dels i fråga om beskattning av ersättning, då dylik tillgång avyttrades inom viss tid efter lagens ikraftträdande.

Departementschefen. De nya bestämmelserna böra träda i kraft den 1 januari 1952; dock att äldre bestämmelser fortfarande böra gälla i fråga om 1952 års taxering samt i fråga om eftertaxering för år 1952 eller tidigare år.

De nya bestämmelserna om beskattning av ersättning vid överlåtelse av tillgång av goodwills natur samt om avdragsrätt för avskrivning å anskaffnings-

värdet å dylik tillgång böra äga tillämpning i samtliga de fall, då överlåtel- sen resp. anskaffningen skett efter 1951 års utgång; detta bör sålunda gälla oavsett om endera kontrahenten har brutet räkenskapsår. En dylik bestä- melse lär vara erforderlig i syfte att förhindra skatteflyktstransaktioner i samband med lagens ikraftträdande.

B. Förordningen angående beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst.

1 §.

Länsstyrelsen i Älvsborgs län ifrågasätter, om icke i slutet av första styc- ket orden »beskattningsåret» respektive »beskattningsåren» borde utbytas mot »taxeringsåret» respektive »taxeringsåren».

Länsstyrelsen i Västerbottens län ifrågasätter om icke i 1 § andra och tredje styckena tydligare borde markeras på vilka år inkomsten skall upp- delas då antalet är mindre än 10. Om inkomst, uppburen 1949, hänförde sig till åren 1945 och 1946, låge eljest närmast till hands att uppdelas in- komsten endast på dessa två beskattningsår. Till förebyggande av tveksam- het och skattetvister måste författningen härutinnan förtydligas. Förslags- vis kunde detta uttryckas antingen så, att inkomsten skulle uppdelas på de år, till vilka den hänförde sig, eller, om man valde ett annat alternativ, på beskattningsåret och de beskattningsåret närmast föregående åren.

Departementschefen. I överensstämmelse med vad jag anfört i den all- männa motiveringen har den ändringen vidtagits i paragrafen, att bestä- melserna komma att bli tillämpliga även å oskift dödsbo och familjestif- telse.

Vidare ha i förtydligande syfte vidtagits vissa formella ändringar i an- ledning av i remissyttrandena gjorda påpekanden.

2 §.

Ändringarna i denna paragraf äro föranledda av de bestämmelser rörande spärregeln, som förordats i den allmänna motiveringen.

3 §.

Kammarrätten framhåller beträffande denna paragraf, att uttrycket »ve- tenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet» kunde vålla tveksamhet vid tillämpningen. Det syntes sålunda kunna uppstå oviss- het, huruvida därunder skulle anses ingå advokatverksamhet, verksamhet såsom arkitekt eller andra fria yrken.

Departementschefen. Uttrycket »vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet» överensstämmer med den terminologi, som användes i 27 § kommunalskattelagen, och torde därför böra godtagas. Den motsvarande bestämmelsen i 27 § kommunalskattelagen åsyftar alla fria yrken och bestämmelsen tillämpas även så i praxis.

6 §.

Kommittén har framhållit, att en förutsättning för att skattskyldigs ansökan om särskild skatteberäkning skulle kunna upptagas till prövning vore, att de till grund för skatteberäkningen liggande taxeringarna för tidigare beskattningsår än det skatteberäkningen avsåge, vunnit laga kraft. Om någon eller några av dessa taxeringar icke vunnit laga kraft, skulle ansökningen förklaras vilande genom särskilt beslut av prövningsnämnden. Den skattskyldige tillställdes protokollsutdrag i vanlig ordning, varefter det ankomme på den skattskyldige att göra framställning om att ansökningen skulle upptagas till förnyad behandling, då de omständigheter bortfallit, vilka hindrat en prövning i sak.

Kommittén har funnit denna anordning motiverad framför allt med hänsyn till att det knappast torde kunna åläggas prövningsnämnderna att ex officio taga upp vilandeförklarade ansökningar till prövning. Vidare vunnos den fördelen, att prövningsnämndernas diarium icke onödigtvis belastades, eftersom ärendet borde kunna anses vara slutredovisat genom beslut om vilandeförklaring, för att sedan framställning om förnyad behandling inkommit redovisas såsom nytt ärende.

Kommittén har icke ansett sig böra föreslå någon fatalietid för ingivande av framställningar om upptagande av vilandeförklarade ansökningar till ny behandling. Det vore framför allt praktiska skäl som föranlett att kommittén avstått härifrån. Eftersom Kungl. Maj:ts utslag tillställdes vederbörande i vanligt brev, skulle det nämligen stöta på mycket stora svårigheter att fastställa, när vederbörande erhållit del av utslaget. Då man emellertid även här kunde räkna med att den skattskyldige så snart det vore honom möjligt komme att ingiva sin framställning, torde icke några olägenheter uppkomma genom att viss fatalietid icke funnes.

Länsstyrelsen i Skaraborgs län erinrar i sitt yttrande om att någon fatalietid för ingivande av framställningar om upptagande av vilandeförklarade ansökningar till ny behandling icke fastställts. Då det emellertid skulle vara förenat med stora olägenheter, om framställningar finge göras utan någon som helst tidsbegränsning, syntes det länsstyrelsen lämpligt att här införa en spärregel. Därest det bestämdes, att sådan framställning skulle avlämnas senast under andra kalenderåret efter det slutligt utslag meddelats i taxeringsfrågan, torde den skattskyldiges intressen få anses väl tillgodosedda.

Departementschefen. Såsom länsstyrelsen i Skaraborgs län anfört synes det vara önskvärt att en viss tidsfrist fastställs för ingivande av framställningar om upptagande av vilandeförklarade ansökningar till ny behandling. Tidsfristen synes lämpligen kunna bestämmas till ett år efter det slutligt utslag meddelats i taxeringsfrågan.

Anvisningar

till 1 §.

Kammarrätten erinrar om den i sista stycket av anvisningarna intagna bestämmelsen att, om en skattskyldig under ett och samma beskattningsår komme i åtnjutande av flera inkomster, vilka var för sig vore att anse såsom ackumulerade inkomster och vilka hänförde sig till olika antal år, inkomsterna skulle fördelas oberoende av varandra å de år, till vilka de hänförde sig. *Kammarrätten* ville ifrågasätta, huruvida genom den sålunda anvisade metoden för skatteberäkningen progressiviteten bleve vederbörligen beaktad.

Länsstyrelsen i Blekinge län ifrågasätter för undanröjande av varje möjlighet till missförstånd, om icke sista stycket anvisningarna borde kompletteras med ett påpekande, att skatteberäkningen skulle göras på summan av olika slags ackumulerade inkomster för varje ifrågakommande år.

Departementschefen. Om en skattskyldig under ett och samma beskattningsår haft flera ackumulerade inkomster, hänförliga till olika år, måste fördelningen uppenbarligen ske beträffande varje sådan inkomst för sig. Själva skatteberäkningen bör däremot ske på sammanlagda beloppet av de till ett visst beskattningsår hänförliga intäkterna. Sista stycket av anvisningarna bör förtydligas så att de nu angivna principerna komma till tydligare uttryck.

VI. Departementschefens hemställan.

Föredragande departementschefen hemställer härefter, att Kungl. Maj:t måtte genom proposition föreslå riksdagen

att antaga upprättade förslag till

- 1) lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370);
- 2) förordning angående upphävande av förordningen den 23 maj 1947 (nr 210) om skattefrihet i vissa fall för realisationsvinst vid expropriation m. m.; samt
- 3) förordning angående beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst.

Med bifall till denna av statsrådets övriga ledamöter biträdda hemställan förordnar Hans Maj:t Konungen, att proposition av den lydelse, bilaga till detta protokoll utvisar, skall avlätas till riksdagen.

Ur protokollet:

Lennart Eriksson.

Skattekommitténs förslag

till

lag om ändrad lydelse av vissa delar av kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370).

Härigenom förordnas, att andra punkten av anvisningarna till 35 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 skall upphöra att gälla, att 21 §, 35 §, 46 § 1 mom. och 52 § 1 mom. samt anvisningarna till 21, 28, 29, 35, 36 och 46 §§ nämnda lag skola erhålla följande ändrade lydelse¹:

21 §.

Till *intäkt* av jordbruksfastighet hänföres allt vad av fastighet här i riket, som taxerats såsom jordbruksfastighet, kommit ägaren eller brukaren till godo, såsom:

- a) årliga värdet — — — tjänares räkning;
- b) intäkt av — — — hans hushåll;
- c) intäkt av *skogsbruk*, vartill hänföras:

intäkt genom avyttring av skogsprodukter, därunder inbegripna produkter av sådan förädlingsverksamhet, som ingår i skogsbruket, genom upplåtelse av avverkningsrätt till skog eller genom avyttring av växande skog i samband med avyttring av marken, därest icke vinst å avyttring av fastigheten i dess helhet skall beskattas enligt 27 § såsom inkomst av handelsrörelse eller enligt 35 § såsom realisationsvinst, *dock att taxering för intäkt av skogsbruk jämväl kan äga rum, då realisationsvinst jämlikt sistnämnda lagrum endast delvis är skattepliktig*;

- värdet av — — — honom drivits;
- d) intäkt av — — — mera sådant.

(Se vidare anvisningarna.)

35 §.

1 mom. Till intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet hänföres intäkt, som skattskyldig haft av annan förvärvskälla än förut nämnts och som ej heller härflutit av kapital.

2 mom. Till intäkt som i 1 mom. avses räknas vinst å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom, som förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång och varit i den skattskyldiges ägo under tid, som nedan sägs (*realisationsvinst*), ävensom lotterivinst, därest densamma icke jämlikt 19 § är frikallad från beskattning.

Såsom skattepliktig realisationsvinst skall, med i 3 och 4 mom. angivna undantag, räknas

¹ Senaste lydelse av 21 och 52 §§ se SFS 1930: 190, av punkt 1 anv. till 28 §, punkt 5 anv. till 29 § och punkt 1 anv. till 36 § se SFS 1938: 368, punkt 2 och 3 anv. till 36 § se SFS 1945: 408 samt av 35 § se SFS 1948: 46.

a) då fråga är om vinst genom avyttring av fast egendom:

om egendomen innehafts mindre än 6 år	100 % av vinsten
» » » 6 år men mindre än 7 år	80 % av vinsten
» » » 7 » » » 8 »	60 % » »
» » » 8 » » » 9 »	40 % » »
» » » 9 » » » 10 »	20 % » »

b) då fråga är om vinst genom avyttring av lös egendom:

om egendomen innehafts mindre än 2 år	100 % av vinsten
» » » 2 år men mindre än 3 år	75 % av vinsten
» » » 3 » » » 4 »	50 % » »
» » » 4 » » » 5 »	25 % » »

Vad ovan sagts beträffande fast egendom skall även äga tillämpning å tomträtt.

3 m o m. Ingår i värdet av icke yrkesmässigt avyttrad egendom vattenkraft eller rättighet till vattenkraft, skall vid avyttringen uppkommen vinst, i vad den belöper å sådan tillgång, räknas såsom skattepliktig realisationsvinst:

om egendomen innehafts mindre än 10 år	100 % av vinsten
» » » 10 år men mindre än 12 år	80 % av vinsten
» » » 12 » » » 14 »	60 % » »
» » » 14 » » » 16 »	40 % » »
» » » 16 » » » 18 »	20 % » »

4 m o m. Realisationsvinst, som uppkommit genom att fast eller lös egendom tagits i anspråk genom expropriation eller liknande förfarande eller eljest avyttrats under sådana förhållanden, att tvångsförsäljning varom här är fråga måste anses vara för handen, är dock icke i något fall skattepliktig, därest det icke skäligen kan antagas, att avyttringen skulle hava ägt rum även om tvång icke förelegat. Vad nu sagts skall äga motsvarande tillämpning beträffande realisationsvinst vid upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet för obegränsad tid mot engångsersättning.

5 m o m. Till intäkt som i 1 m o m. avses räknas jämväl dels intäkt genom tillfälligt bedriven vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet, intäkt av tillfälligt uppdrag, såsom uppdrag att förrätta bouppteckning, arvskippte, auktion, besiktning, värdering, skogsräkning, ävensom intäkt av annan därmed jämförlig inkomstgivande verksamhet av tillfällig natur, dels o c k intäkt genom restitution, avkortning eller avskrivning av sådan i slutlig eller tillkommande skatt ingående pensionsavgift enligt lagen om folkpensionering, för vilken avdrag av den skattskyldige åtnjutits vid tidigare års taxeringar.

(Se vidare anvisningarna.)

46 §.

1 mom. Därest vid beräkning enligt ovan angivna grunder av skattskyldigs inkomst från särskild förvärvskälla uppkommer underskott, må, med iakttagande av vad nedan i detta mom. sägs samt av föreskriften i 74 §, sådant underskott, i den mån det med tillämpning av de i 56—59 §§ meddelade bestämmelser om beskattningsort är att hänföra till en kommun, av-

räknas å sådan den skattskyldiges inkomst, som skall tagas till beskattning i samma kommun.

Ådagalägger skattskyldig, att underskott uppkommit å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom, får efter prövningsnämnds beprövande så stor del därav avräknas, som svarar mot realisationsvinst, uppkommen högst fem år tidigare, dock endast i den mån realisationsvinsten ingått i taxerad inkomst. Uppgår sammanlagda beloppet av skattskyldigs inkomster från olika förvärvskällor (samma räknad inkomst) under beskattningsåret, minskad med andra allmänna avdrag än underskott, som i detta stycke sägs, icke till sådant belopp, att avdragsrätten för underskottet kan helt utnyttjas, må avdrag för återstående underskott ske från sammanräknad inkomst senast femte året efter det beskattningsår underskottet uppkommit.

Avdrag för underskott, som uppkommit å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom, må efter prövningsnämnds beprövande, därest avdrag icke åtnjutits enligt andra stycket här ovan, avdragas från realisationsvinster, som kunna komma att erhållas senast före utgången av femte året efter det beskattningsår underskottet uppkommit.

Avdrag är icke medgivet för underskott å fastighet och rörelse i utlandet eller för underskott, som uppstått därigenom, att avdrag, varom förmåles i 45 §, överstigit nettointäkten av förvärvskällan.

52 §.

1 mom. Äkta makar, som under beskattningsåret levt tillsammans, taxeras en var för sin inkomst samt mannen därjämte för boets gemensamma inkomst. Har vid dylik taxering avdrag, som i 46 § 1 och 2 mom. medgives, helt eller delvis ej kunnat utnyttjas å den därtill närmast berättigade makens skattepliktiga inkomst, må bristen avräknas å den andra makens inkomst i samma kommun. Har avdrag för förlust å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom, som jämlikt 36 § må avräknas i förvärvskällan tillfällig förvärvsverksamhet, helt eller delvis ej kunnat utnyttjas av den därtill närmast berättigade maken, må icke utnyttjad del av avdraget avräknas från den andra makens inkomst av förvärvskälla av samma slag. Skatteplikt enligt 51 § bedömes med hänsyn till båda makarnas sammanlagda inkomst. Ortsavdrag ävensom beskattningsbar inkomst beräknas för makarna gemensamt; och skall den beskattningsbara inkomsten i jämna tiotal kronor fördelas å makarna efter förhållandet mellan deras i kommunen taxerade inkomster.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1950, dock att i samband med lagens ikraftträdande skall iakttagas följande:

1. Har tillgång av goodwills natur förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång å sådan tid före den 1 januari 1950, att med normala avskrivningar å anskaffningsvärdet viss del därav nämnda dag skulle kvarstå oavskrivet, skall vad i denna lag stadgas om avdragsrätt för avskrivning å goodwills anskaffningsvärde, åga tillämpning allenast å sådan del av anskaffningsvärdet.

2. Sker avyttring av tillgång av goodwills natur, som förvärvats före den 1 januari 1950 och föreliggande icke sådana förhållanden, att avyttringen enligt äldre bestämmelser skulle hava föranlett beskattning för realisationsvinst, skall om avyttringen sker inom två år från lagens ikraftträdande en fjärdedel, och om avyttringen sker under tredje eller fjärde året från ikraftträdandet hälften samt om avyttringen sker under femte och sjätte året från ikraftträdandet tre fjärdedelar av vinsten anses utgöra skattepliktig intäkt.

Anvisningar

till 21 §.

1. Till *bostad* — — — såsom driftkostnad.
2. Till *jordbruk* — — — annat jordbruk.
Såsom *binäring* — — — fastighetens område.
Skogsbruk, varmed — — — till jordbruk.
Under *skogsbruk* — — — till rörelse.
Har den, — — — rörelse föreligga.

Till intäkt av skogsbruk hänföres icke intäkt genom avyttring av växande skog i samband med avyttring av marken, därest hela vinsten vid fastighetsavyttringen enligt 35 § utgör skattepliktig realisationsvinst. Föreliggande däremot sådana omständigheter, att dylik vinst endast delvis är skattepliktig enligt nämnda lagrum, kan jämväl taxering såsom för intäkt av skogsbruk äga rum, se anvisningarna till 35 §.

3. Såsom intäkt — — — i 35 §.
4. Har den — — — till 29 §).
5. Till intäkt — — — i penningar.
6. Såsom intäkt — — — av jordbruksfastighet.
7. Till intäkt — — — av jordbruksfastighet.
8. Enligt 7 § — — — av annan fastighet.

till 28 §.

1. Till intäkt av rörelse hänföras samtliga intäkter i penningar eller varor, som influtit i rörelsen. Detta innebär, att intäkten skall vara av sådan beskaffenhet, att den normalt är att räkna med och ingår såsom ett led i den förvärvsverksamhet, varom fråga är. Hit räknas alltså inflytande betalning för varor eller produkter, som den skattskyldige för i handel eller tillverkar, och gäller detta även för det fall, att rörelseidkaren vid överlåtelse av rörelsen till annan låter i överlåtelsen ingå befintliga varor eller produkter. Denna överlåtelse utgör då så att säga den sista affärshändelsen i hans rörelse. Däremot räknas icke hit sådan intäkt, som till den skattskyldige kan inflyta vid sidan av rörelsen eller utanför vad som normalt är att anse såsom driftinkomst, såsom vid avyttring av personlig lösegendom eller för stadigvarande bruk i rörelsen avsedda fastigheter eller andra tillgångar — angående för sådant bruk avsedda maskiner och andra inventarier så ock patenträtter och liknande tidsbegränsade rättigheter *ävensom rättigheter av goodwill's natur*, se dock andra, tredje, fjärde och femte styckena här nedan. Den intäkt, som erhålles genom en dylik, oberoende av rörelsen verkställd avyttring, skall tagas i betraktande vid inkomstberäkningen för förvärvskällan tillfällig förvärvsverksamhet och bedömas efter de för denna förvärvskälla stadgade grunder.

Med avseende — — — realisationsvinst föreligga.

Med avseende — — — maskiner m. m.

I enlighet — — — realisationsvinst föreligga.

Vid avyttring i samband med överlåtelse av rörelse eller eljest till annan av rättighet av goodwill's natur, såsom firmanamn, tidningstitel, varumärke, utfästelse att icke utöva viss verksamhet o. dyl., skall såsom intäkt av rörelse upptagas skillnaden mellan ersättningen för rättigheten och vad som av rättighetens anskaffningsvärde kvarstår oavskrivet i beskattningshänseende (jfr punkt 5 tredje stycket anvisningarna till 29 §). Vad som influtit

genom avyttring av rörelsen själv utgör således intäkt av rörelse. Har rättighet av goodwill's natur förvärvats annorledes än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall såsom anskaffningsvärde för rättigheten anses det belopp, som kvarstår i beskattningshänseende oavskrivet för överlåtaren.

2. Ränteintäkt samt — — — i rörelsen.
3. Har innehavare — — — av rörelse.
4. Har skattskyldig — — — av rörelse.
5. Såsom intäkt — — — för bolaget.
6. Har i — — — till 38 §).

till 29 §.

1. Har annan — — — särskild förvärvskälla.
2. Har aktiebolag — — — till avdrag.
- 3 a. Kostnaden för — — — till 28 §.
4. Aktiebolag, ekonomisk — — — tillgodoräknats honom.
5. Avdrag får — — — motsvarande tillämpning.
Patenträtt eller — — — dylik tillgång.

Kostnad för anskaffning av varumärke, firmanamn eller andra rättigheter av goodwill's natur ävensom organisationskostnad må avdragas genom lika stora årliga värdeminskningsskattningar inom en period av tio år från den tidpunkt, då kostnaden uppkommit, därest icke på grund av särskilda omständigheter avskrivning må göras under en längre period. Har skattskyldigs rörelse för visst år utvisat förlust eller så ringa överskott, att den skattskyldige vid beräkning av nettointäkten av rörelsen ej kunnat utnyttja det på året belöpande avdraget, skola beträffande rätten för den skattskyldige att tillgodoräkna sig det resterande avdraget för senare år bestämmelserna i punkt 3 c tredje stycket äga motsvarande tillämpning.

6. Avdrag för — — — med kapitalförlust.
7. Avdrag medgives — — — eller rivningen.
8. För substansminskning — — — löpande driften.
9. Såsom speciella — — — 20 § 3).
10. I anslutning — — — som kapitalförlust.
11. Angående hemmavarande — — — till 22 §).
12. En ekonomisk — — — föreningarnas medlemsantal.

till 35 §.

1. Föreliggande sådana omständigheter, att realisationsvinst vid avyttring av jordbruksfastighet med därå växande skog endast delvis är skattepliktig, kan enligt 21 § c) jämväl taxering för intäkt av skogsbruk äga rum. Om intäkten av skogsbruk på grund av avyttringen, beräknad jämlikt 21 §, överstiger den skattepliktiga realisationsvinsten, skall nämligen det överskjutande beloppet beskattas såsom inkomst av jordbruksfastighet. Vid denna beskattning skall dock iakttagas, att vad som på grund av avyttringen beskattas såsom intäkt av skogsbruk och såsom intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet sammanlagt icke upptages till högre belopp än den vid fastighetsavyttringen uppkomna realisationsvinsten i sin helhet.

Exempel:

En skattskyldig försäljer under nionde året efter förvärvet en jordbruksfastighet med därå växande skog. Han tillföres därigenom en realisationsvinst å 5 000 kronor. Av denna utgör 20 procent eller 1 000 kronor skattepliktig realisationsvinst. Om den å skogen belöpande delen av köpeskillning-

en i stället upptages såsom intäkt av skogsbruk, skulle för den skattskyldige efter åtnjutande av bl. a. avdrag, som avses i 22 § 1 mom. tredje stycket, uppkomma en nettointäkt av jordbruksfastighet å 4 000 kronor. Under sådana förhållanden skall den skattskyldige uppgiva 1 000 kronor såsom skattepliktig realisationsvinst och 3 000 kronor såsom intäkt av jordbruksfastighet.

Om nettointäkten av jordbruksfastighet i stället uppgått till 6 000 kronor, skulle den skattskyldige i det angivna exemplet uppgiva 1 000 kronor såsom skattepliktig realisationsvinst och 4 000 kronor såsom intäkt av skogsbruk.

Är fråga om beskattning av realisationsvinst vid avyttring av fastighet, som ingått i den skattskyldiges rörelse, skall beaktas vad i punkt 1 av anvisningarna till 28 § sägs rörande beskattning i vissa fall såsom intäkt av rörelse av vad som erhålles vid avyttring av maskiner eller andra inventarier, vilkas värde icke enligt punkt 7 av anvisningarna till 29 § inräknas i värdet av byggnad.

2. (punkten utgår.)

3. Har egendom, som make erhållit vid bodelning av annan anledning än andra makens död, före äktenskapets ingående eller under äktenskapet av någondera maken förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall frågan, huruvida och i vad mån skattepliktig realisationsvinst skall anses föreligga, bedömas med hänsyn till sistnämnda fång.

4. Lika med — — — hava uppkommit.

till 36 §.

1. Vid beräkning — — — annan förvärvskälla.

2. För att förlust å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom skall få avdragas erfordras, att förlusten under beskattningsåret uppkommit genom avyttring av fast eller lös egendom, som förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång och varit i säljarens ägo högst under tid som i 35 § sägs.

Har den avyttrade egendomen innehafts under sådan tid, att därest vinst uppstått vid avyttringen, vinsten allenast till viss del skulle hava räknats till skattepliktig realisationsvinst, må avdrag åtnjutas endast för däremot svarande del av förlusten. Realisationsförlust beräknas efter samma regler, som gälla för beräkning av realisationsvinst, dock att då enligt 46 § 1 mom. avdrag yrkas för realisationsförlust, förlusten skall så beräknas som om den skattskyldige kommit i åtnjutande av normala värdeminskningsskatt, därest han icke visar, att så ej varit fallet.

Avdrag må i intet fall ske för realisationsförlust, som uppkommit då egendom avyttrats eller då upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet skett under sådana förhållanden att, därest vinst i stället uppstått, denna enligt bestämmelserna i 35 § 4 mom. icke skulle hava utgjort skattepliktig realisationsvinst.

Avdrag är icke i något fall medgivet för inköp av lottsedlar eller för andra liknande insatser i lotteri.

3. I punkt 6 av anvisningarna till 18 § anges vad som beträffande icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom ävensom deltagande i lotteri utgör en särskild förvärvskälla. Avdrag enligt punkt 2 här ovan för realisationsförlust får göras från realisationsvinst eller lotterivinst, som uppkommit i samma förvärvskälla som realisationsförlusten. Om härvid underskott uppkommer, får detta avdragas från inkomst av annan förvärvskälla allenast i den utsträckning som i 46 § 1 mom. sägs.

till 46 §.

1. Har skattskyldig — — — skattepliktig inläkt.

1 a. Då fråga uppkommer huruvida och med vilket belopp skattepliktig realisationsvinst ingått i taxerad inkomst, skall så anses, som om i 46 § omnämnda avdrag i första hand avräknats från annan den skattskyldiges inkomst under beskattningsåret.

Underskott vid icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom må avdragas från den skattskyldiges sammanräknade inkomst först sedan avdrag från denna inkomst gjorts för allmänna avdrag av annat slag.

1 b. Till ledning vid tillämpningen av bestämmelserna om avdragsrätt för underskott å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom anföras följande exempel:

a) Den skattskyldige gör 1952 en realisationsförlust å 15 000 kronor vid försäljning av en i hemortskommunen belägen fastighet, som han innehaft mer än sex men mindre än sju år. Samtidigt gör han en realisationsvinst vid försäljning av aktier, som han innehaft kortare tid än två år å 3 000 kronor. Beskattningsåret 1949 har den skattskyldige åtnjutit realisationsvinst vid försäljning av fastighet i hemortskommunen å 10 000 kronor, vilken i sin helhet beskattats. Den skattskyldige åsättes av taxeringsnämnden år 1953 taxering för en taxerad inkomst av tjänst å 7 000 kronor. Efter framställning av den skattskyldige undanröjer prövningsnämnden denna taxering på grundval av följande beräkning:

Taxerad inkomst enligt taxeringsnämndens beslut	kronor	7 000
Realisationsförlust 1952: 80 % av 15 000	kronor	12 000
Häriifrån avdrages realisationsvinst å aktier		
samma år	»	3 000
Underskott	»	9 000
Underskottet överstiger den taxerade inkomsten med	kronor	2 000

Eftersom den skattskyldige år 1949 åtnjutit realisationsvinst å 10 000 kronor, är han vid 1953 års taxering berättigad till avdrag för hela underskottet 9 000 kronor. Då emellertid hans taxerade inkomst vid 1953 års taxering uppgår till endast 7 000 kronor, återstår ett utnyttjat avdrag å 2 000 kronor. Detta belopp får han avdraga från sammanräknad inkomst vid taxering för inkomst, som åtnjutits under år 1953, eller, om avdraget då ej till fullo kunnat utnyttjas, vid taxering för inkomst, som åtnjutits under följande beskattningsår t. o. m. beskattningsåret 1957, d. v. s. till och med femte året efter det, då förlusten uppkommit.

Enär realisationsvinsten år 1949 med 1 000 kronor överstiger omnämnda underskott å 9 000 kronor, är den skattskyldige berättigad att avräkna 1 000 kronor mot realisationsförluster uppkomna under beskattningsåren 1953 och 1954, d. v. s. till och med femte året efter det, varunder ifrågasvarande realisationsvinst uppkommit. Om den skattskyldige således år 1953 gör en realisationsförlust å 3 000 kronor på aktier, som han ägt kortare tid än två år, är han berättigad att vid taxering för inkomst, som åtnjutits under beskattningsåret 1953, eller, om avdrag för underskottet då ej till fullo kunnat utnyttjas, vid taxering för inkomst, som åtnjutits under beskattningsåret 1954, från den sammanräknade inkomsten avdraga så stor del av underskottet, som svarar mot ifrågasvarande belopp, 1 000 kronor. Återstoden av den senare förlusten, 2 000 kronor, får den skattskyldige däremot endast avdraga från realisationsvinster, som han kan komma att åtnjuta t. o. m. beskattningsåret 1958, d. v. s. till och med femte året efter det, då denna förlust uppkommit.

b) Den skattskyldige har under beskattningsåret 1952 åtnjutit realisationsvinst å 10 000 kronor vid försäljning av aktier, vilka han innehaft längre tid än två år men kortare tid än tre år. Beskattningsåret 1949 har den skattskyldige lidit realisationsförlust å 11 000 kronor vid försäljning av aktier, som han innehaft kortare tid än två år, för vilken förlust avdrag icke till någon del åtnjutits vid taxeringarna 1950—1952. Efter framställning av den skattskyldige åsättes av prövningsnämnden taxering för år 1953 sålunda:

Realisationsvinst: 75 % av 10 000	kronor	7 500
Annan inkomst	»	10 000
Sammanräknad inkomst	kronor	17 500
Allmänna avdrag	»	1 500
Taxerad inkomst enligt taxeringsnämnds beslut	kronor	16 000
Realisationsförlust 11 000 kronor, av vilka 7 500 kronor få gå i avräkning 1953	»	7 500
återstår taxerad inkomst	kronor	8 500

Den icke utnyttjade delen av realisationsförlusten, 3 500 kronor, motsvarande skillnaden mellan ovannämnda båda belopp, 11 000 kronor och 7 500 kronor, får den skattskyldige endast avräkna mot eventuella realisationsvinster t. o. m. beskattningsåret 1954, d. v. s. till och med femte året efter det, då förlusten uppkommit.

2. Vad i — — — stadigvarande vistats.
3. Om en — — — av beskattningsåret.

F ö r s l a g

till

fö r o r d n i n g a n g ä u n d e ä n d r i n g i f ö r o r d n i n g e n d e n 2 6 j u l i 1 9 4 7 (nr 576) om statlig inkomstskatt.

Härmed förordnas, att 4 § i förordningen den 26 juli 1947 om statlig inkomstskatt skall erhålla följande ändrade lydelse¹:

4 §.

1 mom. Från sammanlagda beloppet av den skattskyldiges inkomster från olika förvärvskällor får, med iakttagande av föreskriften i 22 §, avdrag ske för

underskott, som uppkommit vid beräkning av skattskyldigs inkomst från annan förvärvskälla än fastighet och rörelse i utlandet, dock att beträffande underskott vid icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom, de i 46 § 1 mom. andra och tredje styckena kommunalskattelagen meddelade bestämmelserna skola äga motsvarande tillämpning vid taxering till statlig inkomstskatt;

slutlig skatt — — — kommunal samfällighet.

Skattskyldig, som — — — kommunalskattelagen sägs.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1950. Vad som stadgas i övergångsbestämmelserna till lagen den 1949 om ändring i kommunalskattelagen skall äga motsvarande tillämpning jämväl vid taxering till statlig inkomstskatt.

¹ Senaste lydelse av 4 § 1 mom. se SFS 1948:764.

F ö r s l a g

till

ändring i taxeringsförordningen den 28 september 1928 (nr 379).

Härmed förordnas, att 120 § taxeringsförordningen den 28 september 1928 skall erhålla följande lydelse¹:

120 §.

Framställning om att erhålla avdrag för underskott, varom förmäles i 46 § 1 mom. andra och tredje styckena kommunalskattelagen och 4 § 1 mom. förordningen om statlig inkomstskatt, skall ingivas, såvitt framställningen avser den skattskyldiges taxering till statlig inkomstskatt, till länsstyrelsen i det län, där han taxerats eller bort taxeras för statlig inkomstskatt, och såvitt framställningen avser den skattskyldiges taxering till kommunal inkomstskatt, till länsstyrelsen i det län, dit förvärvskällan är att hänföra.

Framställningen skall, skriftligen avfattad och ställd till prövningsnämnden i länet, ingivas till länsstyrelsen senast den 31 juli under taxeringsåret.

Har fråga om beskattning av realisationsvinst uppkommit under prövningsnämnds behandling av skattskyldigs taxering, äger den skattskyldige i samband därmed inkomma med framställning, som nu sagts.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1950.

F ö r s l a g

till

förordning angående upphävande av förordningen den 23 maj 1947 (nr 210) om skattefrihet i vissa fall för realisationsvinst vid expropriation m. m.

Härigenom förordnas, att förordningen den 23 maj 1947 (nr 210) om skattefrihet i vissa fall för realisationsvinst vid expropriation m. m. skall upphöra att gälla med utgången av år 1949.

¹ Genom förordning den 30 juni 1936 har 120 § upphört att gälla (SFS 1936:410).

Förslag

till

förordning med särskilda bestämmelser för beräkning av skatt till staten å ackumulerad inkomst.

1 §.

Har skattskyldig fysisk person under visst beskattningsår åtnjutit inkomst, som hänför sig till minst två år, vilka infallit före eller efter beskattningsåret (*ackumulerad inkomst*), skall under förutsättningar, vilka i denna förordning angivas, statlig inkomstskatt å denna inkomst utgå, om den ackumulerade inkomsten hänför sig till minst tio år, som om en tiondel därav upptagits till beskattning under beskattningsåret och en tiondel under vart och ett av de närmast föregående nio beskattningsåren.

Hänför sig ackumulerad inkomst till kortare tid än tio år, skall statlig inkomstskatt därå utgå, som om inkomsten upptagits till beskattning under motsvarande mindre antal år.

Kan beträffande ackumulerad inkomst utredning icke förebringas om det antal år, till vilka den hänför sig, skall skatteberäkningen ske, som om inkomsten hänfört sig till tre år.

Skatt å ackumulerad inkomst skall utgå efter det procenttal för slutlig skatt, som jämlikt 12 § förordningen om statlig inkomstskatt skall tillämpas det taxeringsår, då inkomsten tages till beskattning.

(Se vidare anvisningarna.)

2 §.

Skatteberäkning enligt 1 § må endast ske, därest den skattskyldiges statliga inkomstskatt därigenom kommer att nedbringas med minst 100 kronor samt hans ackumulerade inkomst uppgår till minst 3 000 kronor.

3 §.

Vad i 1 § sägs skall, såvitt angår till inkomst av *rörelse* hänförlig ackumulerad inkomst, gälla endast:

inkomst genom vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet;

inkomst vid avyttring av varumärke, firmanamn och andra liknande rättigheter av goodwill's natur;

inkomst vid avyttring av för stadigvarande bruk avsedda maskiner eller andra inventarier, vilka icke vid beräkning av värdeminskningssavdrag hänförs till byggnad, då avyttringen skett i samband med överlåtelse av rörelse; samt

vad som influtit vid avyttring i samband med överlåtelse av rörelse av i rörelsen befintliga varor och produkter, dock endast i den mån det influtna beloppet överstiger varornas eller produkternas i räkenskaperna upptagna värde.

Beträffande till inkomst av *tillfällig förvärvsverksamhet* hänförlig ackumulerad inkomst skall vad i 1 § sägs icke äga tillämpning å vinst vid icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom.

4 §.

Skattskyldig, som kräver tillämpning av denna förordning, har att därom göra framställning hos prövningsnämnden i det län, där den skattskyldige skall utgöra statlig inkomstskatt.

Ansökningen skall, utom i fall som i 7 § avses, ingivas till länsstyrelsen senast den 31 december under taxeringsåret näst efter det beskattningsår, under vilket den ackumulerade inkomsten åtnjutits.

5 §.

Kan ansökan om skatteberäkning enligt denna förordning icke av prövningsnämnd upptagas till avgörande, emedan någon eller några tidigare taxeringar, vilka inverka på skatteberäkningen, icke vunnit laga kraft, skall prövningsnämnden genom särskilt beslut förklara ansökningen vilande. Det ankommer därefter på den skattskyldige att efter det han erhållit kännedom om att ifrågavarande taxeringar vunnit laga kraft till prövningsnämnden inkomma med framställning om ansökningens upptagande till förnyad behandling.

6 §.

Har skatteberäkning enligt 1 § skett, men ändras den beskattningsbara inkomst, varå skatten beräknats, genom beslut av prövningsnämnd eller utslag av kammarrätten eller Kungl. Maj:t, eller åsättes den skattskyldige genom sådant beslut eller utslag eftertaxering till statlig inkomstskatt så att grunderna för skatteberäkningen eller förutsättningarna för rätten att komma i åtnjutande därav ändras, skall prövningsnämnden vidtaga den ändring av skatteberäkningen, som förhållandena kunna föranleda.

7 §.

Har skatteberäkning enligt 1 § icke skett, men inträda på grund av omständigheter, som i 6 § sägs, sådana förhållanden att dylik skatteberäkning må ske, äger den skattskyldige ingiva i 4 § omnämnd ansökan senast den 31 december kalenderåret näst efter det, då prövningsnämndens beslut eller kammarrättens eller Kungl. Maj:ts utslag meddelades.

8 §.

Beträffande underrättelse om beslut av prövningsnämnd rörande debiteringsåtgärd enligt denna förordning ävensom beträffande rätt att föra talan över dylikt beslut skola de i taxeringsförordningen givna bestämmelserna i fråga om taxering för inkomst äga motsvarande tillämpning; dock att besvär över prövningsnämnds beslut enligt 5 § ej må föras.

9 §.

Å skatt som jämlikt denna förordning restitueras utgår icke ränta.

10 §.

Konungen äger utfärda för förordningens tillämpning erforderliga föreskrifter.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1950.

I samband med denna förordnings ikraftträdande skall iakttagas, att förordningen skall äga tillämpning även å ackumulerad inkomst, som åtnjuttits under beskattningsår, för vilket taxering sker år 1949, därest den skattskyldige till vederbörande myndighet inkommit med ansökan om skatteberäkning enligt denna förordning senast den 15 mars 1950.

Anvisningar

till 1 §.

Inkomst skall enligt denna förordning anses hänföra sig till visst beskattningsår, om intäkten exempelvis intjänats eller eljest motprestation för densamma i någon form lämnats under ifrågavarande år.

För att inkomst skall anses utgöra ackumulerad inkomst enligt denna förordning fordras, att inkomsten hänför sig till minst två år, vilka föregått eller följa efter det beskattningsår, då inkomsten influtit. Förordningen är således icke tillämplig, då exempelvis ett arvode intjänats under ett beskattningsår men blir tillgängligt för lyftning först påföljande år eller då ersättning för två års skördar uppbäres under beskattningsåret.

Till ledning för skatteberäkningen anföres följande *exempel*:

En skattskyldig åsättes ett till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt beskattningsbart belopp av 7 000 kronor vid taxering år 1945, 0 kronor år 1946, 8 000 kronor år 1947, 10 000 kronor år 1948 och en till statlig inkomstskatt beskattningsbar inkomst av 60 000 kronor år 1949. Enligt förordningen om statlig inkomstskatt skall skatt å en beskattningsbar inkomst å 60 000 kronor utgå med 23 170 kronor. I den beskattningsbara inkomsten år 1949 ingår emellertid en ackumulerad inkomst å 40 000 kronor, vilken enligt av den skattskyldige förebragt utredning hänför sig till beskattningsåren 1944—1947, d. v. s. till fyra år. Jämlikt 1 § första och andra styckena skall skatten å den beskattningsbara inkomsten av 60 000 kronor beräknas efter följande grunder. Beloppet 40 000 kronor delas med fyra och skatteberäkningen sker som om 10 000 kronor upptagits till beskattning vart och ett av taxeringsåren 1946—1949. Härefter sker uträkningen sålunda:

1) För den del av ackumulerade inkomsten, som hänförs till taxeringsåret 1946, utgår skatten å ett beskattningsbart belopp av 10 000 kronor (0 + 10 000)	=	1 550 kronor
2) För det belopp å 10 000 kronor, som hänförs till taxeringsåret 1947, utgör skatten skillnaden mellan skatten å ett beskattningsbart belopp av 18 000 kronor (8 000 + 10 000) = 3 950 kronor och skatten å ett beskattningsbart belopp av 8 000 kronor = 1 150 kronor	=	2 800 »
3) För det belopp å 10 000 kronor, som hänförs till taxeringsåret 1948, utgör skatten skillnaden mellan skatten å ett beskattningsbart belopp av 20 000 kronor (10 000 + 10 000) = 4 670 kronor och skatten å ett beskattningsbart belopp av 10 000 kronor = 1 550 kronor	=	3 120 »
4) För taxeringsåret 1949 räknas skatten ut på en beskattningsbar inkomst av 20 000 kronor (60 000 — 40 000) jämte den del av den ackumulerade inkomsten, 10 000 kronor, som hänförs till detta taxeringsår, d. v. s. 30 000 kronor. Skatten härå	=	8 670 »

Skatt att erlägga för den beskattningsbara inkomsten av 60 000 kronor = 16 140 kronor

Eftersom enligt 1 § skatteberäkningen under de omständigheter, som angivas i exemplet, skall ske så, som om en fjärdedel av den ackumulerade inkomsten upptagits till beskattning under 1949 och en fjärdedel därav under vart och ett av de tre närmast föregående åren, d. v. s. i detta fall taxeringsåren 1946—1948, inverkar 1945 års taxering icke på uträkningen av skatten å den ackumulerade inkomsten.

Vid skatteuträkningen har enligt 1 § sista stycket för samtliga taxeringsår tillämpats det procenttal för slutlig skatt, som fastställts för taxeringsåret 1949, såväl före som efter fördelningen av den ackumulerade inkomsten.

Kan utredning icke förebringas om det antal år, till vilka ackumulerad inkomst hänförs sig, skall jämlikt 1 § tredje stycket skatteberäkningen ske, som om inkomsten hänfört sig till tre år. Denna bestämmelse skall dock icke äga tillämpning exempelvis i sådana fall, då en skattskyldig vid avgång från sin tjänst uppbär ett engångsbelopp såsom ersättning för årlig pension. I dylika fall skall den ackumulerade inkomsten i allmänhet anses hänföra sig till tio år.

Om en skattskyldig under ett och samma beskattningsår kommer i åtnjutande av flera inkomster, vilka var för sig äro att anse såsom ackumulerade inkomster och vilka hänföra sig till olika antal år, skola inkomsterna fördelas oberoende av varandra å de år, till vilka de hänföra sig.