

## Nr 567

Av herr **Hjalmarson m. fl.**, i anledning av *Kungl. Maj:ts proposition, nr 100, med förslag till lag om ändring i kommunal-skattelagen den 28 september 1928 (nr 370), m. m.*

Den i skilda konjunkturlägen lämpliga anpassningen av de sammanlagda investeringarnas omfattning bör åstadkommas med hjälp av finanspolitiska och kreditpolitiska medel. Det bör vara det allmänna angeläget att hålla den offentliga anläggningsverksamheten inom den ram som föranledes av de konjunkturmässiga bedömningarna och av önskvärldheten att ej hindra rationaliseringar och effektiviseringar inom produktionslivet. En målmedveten penningpolitik med en över hela fältet rörlig ränta, insatt så tidigt att den medverkar till att hejda tendenser till jämviktsstörningar, är jämte en sparfrämjande politik nödvändig som förutsättning för att ansträngningarna att hålla en hög, jämn och lönande sysselsättning samt ett fast penningvärde skall få nödig effekt.

Den omständigheten att en efter situationen anpassad penningpolitik ej med nödvändig fasthet förts i vårt land under senare år med dess återkommande inflationspåkänningar kan varken åberopas som skäl för ett underkännande av penningpolitikens effektivitet som sådan eller som motiv för speciella fiskala åtgärder med konjunkturpolitisk bakgrund. Erfarenheten såväl från vårt land i tidigare skeden som från utlandet även av mycket förskt datum ger vittnesbörd om den penningpolitiska aktivitetens fördelar ur konjunkturutjämningsynpunkt, såvida denna ordnas in i ett samlat program.

I mycket extrema konjunkturlägen kan exceptionella åtgärder — också av fiskal natur — vara ofrånkomliga. Det är däremot icke lämpligt att lägga erfarenheter från sådana till grund för utformningen av permanenta skatteregler.

I syfte att skapa utgångspunkterna för en dämpning av företagens expansion i högkonjunkturlägen föreslås nu skärpningar i bestämmelserna för framräkandet av företagens skattepliktiga inkomst. Tanken synes vara att på detta sätt begränsa företagssparandet och att göra de olika enheterna mera känsliga för de kreditrestriktioner det allmänna anser sig böra åstadkomma. De självfinansierade rationaliseringarna och moderniseringarna skall läggas under skärpt kontroll.

Icke ens ett företag med väsentligt eget sparande är okänsligt för en målmedveten penningpolitik. Både direkt och indirekt påverkar en sådan dess handlande.

Det måste anses vara även ett allmänt intresse att företagen i möjligaste mån stärker sitt oberoende av kreditmarknaden.

Under den tid då de skattemässiga förutsättningarna för ett omfattande företagssparande varit goda har de svenska företagen förmått väl hävda sig på

marknaden. De har orkat hålla sig framme bland de främsta i internationell konkurrens trots ett i förhållande till andra länder högt löneläge. Goda reserver har kunnat läggas upp och därmed en sysselsättningsstabiliserande faktor åstadkommas. Nackdelarna av en relativt begränsad och svagt skyddad hemmamarknad har motvägts av en teknisk och organisatorisk rationalisering, som med hänsyn till resurserna kunnat genomföras snabbt och säkert.

Inga tecken tyder på avtagande internationell konkurrens eller avmattning i de internationella strävandena att med stöd av omfattande investeringar stärka den egna förmågan att tävla om sysselsättningstillfällena. Tvärtom genomföres i stora industriländer succesiva uppmjukningar i skattereglerna i syfte att främja en än snabbare investeringstakt.

Till villkoren för att vårt land skall kunna vara med i en internationell ekonomisk gemenskap med ömsesidigt och fritt växlingsbara valutor hör bibehållen och förbättrad konkurrenskraft. Denna förutsätter regler för företagsbeskattningen, som tar nödvändig hänsyn till det långsiktiga och kortsiktiga behovet av ostörd investeringsutveckling och tillräcklig investeringstakt.

Att ensidigt anpassa skattenormerna efter mer eller mindre tillfälliga konjunkturomständigheter kan således ej vara lämpligt, särskilt icke som det finns goda grunder att betvivla att de angivna målen skall kunna nås med de föreslagna åtgärderna. Den återhållande effekt, som de i proposition nr 100 angivna reglerna syftar till, kan med hjälp av dessa nås på endast en mindre del av investeringsområdet. Det finns skäl att befara att, i den mån företagens investeringar verkligen härigenom minskas, de friställda resurserna i ett högkonjunkturläge kommer att absorberas av en ökning av investeringarna inom den allmänna sektorn, särskilt med hänsyn till den kraftiga långsiktiga utvecklingen av investeringsbehoven inom densamma. Blir detta fallet, blir slutresultatet emellertid icke en dämpning av överkonjunkturen utan snarare en snedvridning av investeringsverksamhetens fördelning på olika ändamål.

Man måste alltså befara att den föreslagna skärpningen av skattereglerna, utan att göra konjunkturpolitiken så effektiv som den vilken kan bedrivas med de smidigare och rörligare traditionella penning- och finanspolitiska medlen, på lång sikt kan komma att medföra en betänklig försämring av produktionslivets utvecklingsmöjligheter. Därigenom kommer denna skärpning icke blott att bidra till att minska företagens beredskap inför en lågkonjunktur utan också att på längre sikt verka bromsande på den för alla samhällsgrupper viktiga utvecklingen mot högre produktivitet och ökad produktion i vårt näringsliv.

Vi övergår härefter till att var för sig behandla de i propositionen framlagda förslagen rörande avskrivningsrätten beträffande maskiner och inventarier, varulagervärderingen samt förlustutjämnningen.

#### *Avskrivning å maskiner och andra inventarier*

I propositionen föreslås att den för juridiska personer hittills i princip gällande rätten till fri avskrivning beträffande maskiner och inventarier skall

upphöra och att avdrag för avskrivning i stället skall få åtnjutas med högst 30 % för år räknat å summan av ingående bokfört värde i inventariebeståndet och årets anskaffningskostnad. Enligt en supplementär regel gäller att tillgångarna alltid skall få skrivas ned till ett värde motsvarande restvärdet vid en årlig avskrivning med 20 % av anskaffningsvärdet, varigenom tillgången helt skall kunna vara avskriven på 5 år. För speciella fall, såsom då inventarier avyttrats eller förlorats eller beträffande överpris på grund av speciella förhållanden, förekommer ytterligare modifikationer. Nämda regler skall i princip få tillämpas av alla rörelseidkare samt av jordbrukare med taxering enligt bokföringsmässiga grunder, vilket innebär ökade avskrivningsmöjligheter för andra skattskyldiga än aktiebolag och ekonomiska föreningar.

De invändningar vi ovan gjort mot att skatterna skulle användas såsom ett medel i konjunkturpolitiken gäller i alldeles särskild grad då fråga är om avskrivningsrätten. Vi nöjer oss därför med att i här förevarande avsnitt endast ingå på vissa speciella förhållanden.

Rätten till fri avskrivning motiverades vid dess införande 1938 i huvudsak med att företagen härigenom skulle få möjligheter att under goda konjunkturer konsolidera sig och sålunda få större möjligheter att uppehålla driften och därmed sysselsättningen under lågkonjunktur. Det har också under den tid den fria avskrivningsrätten funnits skett en konsolidering som för vårt land är utan motstycke. Genom kloka och väl planerade investeringar har näringslivet kunnat genomföra rationaliseringar i mycket snabb takt, vilket länt hela vårt land till fördel. Produktionen har härigenom kunnat ökas mycket starkt och därmed även vår levnadsstandard. Det torde icke råda några delade meningar om att denna utveckling varit lycklig liksom om att den fria avskrivningsrätten har en väsentlig del i vad som skett.

Den fria avskrivningsrätten erbjuder även en del andra fördelar som inte synes ha blivit bestridda från något håll. För företagen beredes härigenom möjligheter till viss resultatutjämnning, så att den redovisade vinsten icke kommer att variera så starkt som annars skulle bli fallet. Inte minst från kommunernas synpunkt är detta av godo, eftersom detta påverkat skatteunderlaget i utjämnande riktning. Företagen har genom den fria avskrivningen kunnat bättre utyttja goda konjunkturer, i och med att de genom att då öka avskrivningarna kunnat anskaffa mer maskiner, inventarier och andra anläggningstillgångar. Samtidigt har det i sådana fall även principiellt sett framstått som motiverat med större avskrivningar.

Obestridligt är också att den fria avskrivningsrätten har stora förtjänster från taxeringsteknisk synpunkt. Även om detta icke är någon avgörande synpunkt, förtjänar förhållandet att noteras.

Utöver vad som sålunda torde kunna sägas råda full enighet om förtjänar enligt vår mening särskilt två omständigheter beaktande. För det första synes det oss icke kunna råda något tvivel om att den totala produktionen i landet, sett på längre sikt, kan hållas högre vid fri avskrivningsrätt än om denna be-

gränsas. För det andra innebär ett avvecklande av den fria avskrivningsrätten en beskärning av företagens nuvarande möjligheter att — åtminstone i viss utsträckning — låta avskrivningarna ske i sådan takt att hänsyn tages till återanskaffningsvärdet i stället för anskaffningsvärdet.

Departementschefen gör gällande, att det inte skulle vara realistiskt att räkna med risk för en på längre sikt minskad investeringsvolym inom näringslivet såsom en följd av den fria avskrivningsrättens slopande. Eftersom det väl emellertid inte på något håll bestrides, att den fria avskrivningsrätten under någorlunda normala konjunkturförhållanden har en värdefull investeringsfrämjande effekt, är det uppenbart att departementschefens uppfattning endast kan vara riktig under den förutsättningen att minskningen av näringslivets investeringar under normala konjunkturförhållanden helt uppväges av en ökning av de produktiva investeringarna under en inträffande lågkonjunktur. En dylik verkan av åtgärder från statsmakternas sida anser vi inte vara att räkna med. De företagsekonomiska skälen för återhållsamhet i företagets investeringsverksamhet under lågkonjunktur torde vara alltför starka härför. Vad man i främsta rummet synes lita till för att påverka företagets investeringsvilja under en tid då depressiva tendenser gör sig gällande är ett system med investeringsfonder, men med den utformning detta system fått i propositionen är det tveksamt om dylika fonder kommer att stå till förfogande i sådan utsträckning att de i någon synnerlig grad skulle kunna påverka konjunkturförloppet. Från sysselsättningssynpunkt sett är det tänkbart att en nedgång av de industriella investeringarna under en lågkonjunktur, föranledd bl. a. av att företagen icke kunnat i tillräcklig grad konsolideras och följaktligen icke har tillräcklig långsiktig motståndskraft, kan uppvägas av statliga investeringar eller sådana som igångsättes med statligt stöd. Det vore emellertid orealistiskt att räkna med att de industriella investeringarna under en lågkonjunktur skulle ökas så mycket att detta motsvarar den minskning under normala konjunkturer och under högkonjunktur som ett borttagande av den fria avskrivningsrätten kan beräknas föranleda. Med hänsyn härtill är det vår uppfattning att de i propositionen ifrågasatta begränsningarna i avskrivningsrätten är ägnade att nedbringa den sammanlagda industriella investeringsvolymen. Men därmed synes det också uppenbart att begränsningen kommer att minska takten i den hittills pågående höjningen av levnadsstandarden.

Vad angår den fria avskrivningens betydelse för företagen i tider med starkt stegrade kostnader för återanskaffning av maskiner och inventarier vill vi till en början erinra om att 1924 års skatteberedning i sitt betänkande (SOU 1927: 23) förklarar sig anse det riktigtast att undvika den "komplicerade frågan om hänsynstagande till penningvärdet", ehuru det enligt vad beredningen framhåller, "naturligtvis vore högeligen önskvärt, om hänsyn till penningvärdets ändringar kunde tagas vid skattelagstiftningen". Att man icke genom särskilda regler — varmed i betänkandet i främsta rummet avsågs avskrivningsbestämmelserna — möjliggjort vederbörligt hänsynstagande vid den skattemässiga in-

komstberäkningen till inträdda försämringar i penningvärdet, betecknades således av beredningen såsom en brist i lagstiftningen. Beredningen tillade också, att "skulle penningvärdet i framtiden komma att förete mera betydande växlingar, finnes emellertid otvivelaktigt skäl att upptaga denna fråga till förnyad behandling".

Att ovanberörda brist i skattelagstiftningen vållar långt allvarligare olägenheter i dagens läge än för 25 à 30 år sedan ligger i öppen dag. Vi finner det därför betänkligt, att Kungl. Maj:t vill eliminera de möjligheter till ett hänsynstagande till penningvärdeförändringar som inrymmes i den fria avskrivningsrätten.

Departementschefen gör i motsats till skatteberedningen gällande, att det icke skulle vara befogat att vid den skattemässiga inkomstberäkningen beakta stegringen av återanskaffningskostnaderna. Han stödjer sig därvid på de förhållanden som skulle komma att föreligga i de fall en rörelse upphörde. För normalfallen är det emellertid uppenbart att ett företag, som vid stigande priser icke undantager så stor del av vinsten som motsvarar återanskaffningskostnaden för maskiner och inventarier, försämrar sin ekonomiska situation. Det vore då enligt vår mening icke ett riktigt betraktelsesätt att räkna det på grund av bristande avskrivning uppkomna överskottet såsom sådan vinst som borde tagas till beskattning.

Departementschefen erkänner det berättigade i att taga hänsyn till stegringen av återanskaffningskostnaderna, då det är fråga om prissättningskalkyler. Däremot är, säger han, "resultatredovisningen för företagen en helt annan sak". Påståendet står i ett anmärkningsvärt motsatsförhållande till vad departementschefen anför i samband med den skattemässiga behandlingen av de indirekta kostnaderna (s. 263). Där gör han gällande att, eftersom företagen i sina internkalkyler regelmässigt räknar med pålägg för dylika kostnader, det också är befogat att medtaga dem vid den skattemässiga inkomstberäkningen.

Det befogade i att i en priskalkyl räkna med visst tillägg för täckning av ökade återanskaffningskostnader har givetvis sin grund däri att den företaget därigenom tillförda prisökningen anses erforderlig för nämnda ändamål. Det för rörelsen nödvändiga realkapitalet skulle eljest icke kunna vidmakthållas. En riktig resultatredovisning måste därför självfallet bygga på den förutsättningen att ifrågavarande ökning av priset oavkortad får användas till sådan täckning av merkostnader för vilken den är avsedd. Däremot bör icke större eller mindre del av ökningen få åtgå för betalning av skatter. Om de skattemässiga avskrivningarna beräknas så snävt, att prisökningen blir beskattad såsom behållen inkomst, drabbas ju icke blott den faktiskt uppkomna vinsten av inkomstbeskattning utan därutöver en del av det i produktionsmedlen investerade kapitalet.

I anslutning till en i ett remissyttrande gjord erinran om att statens järnvägars avskrivningspolitik bygger på ett sådant hänsynstagande till höjda återanskaffningskostnader anför departementschefen endast, att ett klart samband

finnes mellan statens järnvägars avskrivningspolitik och hela frågan om finansieringen av den statliga verksamhet som drives i statens järnvägars regi. Med företagsbeskattningens utformning säges detta ha föga eller intet att skaffa. Härtill må följande anföras.

Enligt vad 1948 års järnvägstaxekommitté yttrat skulle statens järnvägar, för den händelse dess avskrivningspolitik allttjämt grundades på de historiska anskaffningskostnaderna, under den närmaste framtiden kunna tillämpa relativt låga taxor. Efter hand skulle emellertid, även om den allmänna prisnivån i framtiden hölle sig någorlunda konstant, taxorna behöva höjas i den mån det gamla realkapitalet måste ersättas med nytt som anskaffades till högre priser. Och denna successiva höjning kunde beräknas fortsätta under flera decennier framåt.

Motsvarande måste gälla för de enskilda näringsföretagen. På grund härav synes det oss föreligga ett klart samband mellan den skattemässiga och den företagsmässiga bedömningen av avskrivningsproblemen. Nämda förhållande synes oss utgöra ett starkt skäl för att den fria avskrivningen bör bibehållas.

Fri avskrivningsrätt har tidigare förekommit endast för juridiska personer. Skäl kan emellertid anföras för att denna rätt borde utsträckas att gälla även beträffande enskilda rörelseidkare. Inte minst med hänsyn till det ökade avskrivningsbehov som de stegrade återanskaffningskostnaderna skapar vore en sådan utveckling önskvärd. Vad som förekommit, då denna fråga vid tidigare tillfällen varit föremål för överväganden, ger emellertid vid handen att den aktualiserar vissa svårlösta problem av taxeringsteknisk natur, vilka kräver en ingående utredning. Vi nödgas därför avstå från ett yrkande om omedelbart utsträckande av den fria avskrivningsrätten till de enskilda rörelseidkarna. Därvid har vi även beaktat, att den i propositionen föreslagna ordningen för ifrågavarande skattskyldiga innebär en icke oväsentlig förbättring av avskrivningsmöjligheterna i förhållande till vad hittills gällt. Denna förbättring bör emellertid få utgöra blott ett första steg. Enligt vår mening bör en utredning verkställas i syfte att få en sådan lösning av frågan om avskrivningarna för fysiska personer att förslag om fri avskrivningsrätt även för dessa kan föreläggas riksdagen inom icke alltför avlägsen framtid.

### *Varulagervärderingen*

Den i propositionen föreslagna huvudregeln för varulagervärderingen innebär att — sedan avdrag för inkurans verkställt — nedskrivning av lagret får ske till lägst 40 %. Härtill föreslås två supplementärregler, enligt vilka i särskilda fall lägre lagervärden skall kunna medgivas.

I de angivna reglerna för lagervärderingen ligger, att skattskyldig, som har sitt lager nedskrivet i lägre värde än sålunda skall vara tillåtet, blir skyldig att skriva upp sitt lager och alltså beskattas för mellanskillnaden. Uppskriv-

ningen skall verkställas under vissa övergångsår sålunda att de nya bestämmelserna helt träder i kraft från och med den taxering som verkställs 1960.

Genom de i propositionen föreslagna bestämmelserna om värdering av varulager införes en ny princip i skattelagstiftningen, innebärande att icke realiserade värdestegringsvinster skall, i motsats till vad fallet varit allt sedan 1920-talet, kunna beskattas såsom inkomst. Tidigare har statsmakterna vinnlagt sig om att undvika beskattning av dylika orealiserade vinster å det för rörelsens fortsatta bedrivande erforderliga lagret. Sålunda konstruerades exempelvis förordningen angående krigskonjunkturskattens avveckling den 21 juni 1946, trots de därmed förbundna taxeringstekniska svårigheterna, på så sätt att en dylik beskattningseffekt icke skulle inträda. Man befarade på goda grunder, att det skulle leda till allvarlig skada för landets näringsliv, om företagen genom beskattning av orealiserade värdestegringsvinster å lagren skulle komma i den situationen, att de icke bleve i stånd att vidmakthålla den för rörelsens bedrivande nödvändiga lagerkvantiteten. Andra exempel på hur angeläget statsmakterna ansett det vara att skattebestämmelserna icke försvårade lagerhållningen är de tillfälliga förordningarna om investeringsfond för ersättande av förkrigslager.

I den föreliggande propositionen förringar departementschefen risken för dylika icke önskvärda verkningar av förslaget. Han gör gällande, att den tidigare tillämpade principen att undvika beskattning av orealiserade värdestegringsvinster innebär en rätt för vissa skattskyldiga att med obeskattade vinstmedel möjliggöra inte bara ett bibehållande av kapitalets realvärde utan därutöver i många fall en ren kapitalutbyggnad, och finner detta inte vara en skattemässigt godtagbar anordning. Uttalandet står i visst motsatsförhållande till företagsbeskattningskommitténs inställning. Kommittén kan icke anses principiellt ha underkänt det befogade i önskemålet att värderingsgrunder, som byggde på principen om s. k. normallager e. d., respekterades vid den skattemässiga värderingen men fann de rent praktiska svårigheterna att utforma skatteregler, som gäve utrymme för en tillämpning av sådana värderingsgrunder, vara alltför stora.

Enligt vår mening bör beskattningen avse en nettovinst, vilken — såsom fallet är vid tillämpning av nyssberörda värderingsgrunder — icke inkluderar någon del av det realkapital som nedlagts i de för rörelsens bedrivande erforderliga lagertillgångarna. I den mån beskattning går därutöver, innebär detta ett avsteg från de allmänna principer som är vägledande för vår skattelagstiftning. Vi kan inte biträda ett förslag härtill.

Redan det förhållandet att i skattelagstiftningen införes en fix procentsats såsom nedre gräns för varulagervärderingen synes oss ägnat att väcka starka betänkligheter. De utredningar för belysande av de långsiktiga verkningarna av en lagstiftning enligt kommittéförslaget, som fogats vid Sveriges industriförbunds i propositionen omförmälda skrivelse den 6 december 1954, bestyrker, att dessa betänkligheter är välgrundade. De visar även, att någon genomsnittlig

lagerökning icke förekommit hos de undersökta företagen under åren 1950—1951 utan i stället lagerminskning, vilket förtjänar antecknas med hänsyn till att lagstiftningens syfte angivits vara att bl. a. förhindra lagerökningar.

Departementschefen synes vilja göra gällande, att de ifrågavarande utredningarna skulle vara av mindre värde för bedömande av förslagets sannolika verkningar, av den anledningen att de hänför sig till förhållanden under tiden 1948—1953. Vid mindre starka prisfluktuationer från år till år och vid en jämnare rytm i investeringsverksamheten — och det är just härtill, anför departementschefen, ändrade företagsbeskattningsregler i kombination med andra åtgärder syftar — utfaller en jämförande undersökning självfallet helt annorlunda. Vad som här säges är med andra ord att resultatredovisningen skulle uppvisa mindre fluktuationer under stabila pris- och konjunkturförhållanden än under tider med mer eller mindre häftiga konjunkturväxlingar. Så är förvisso förhållandet. Men det är vid konjunkturväxlingarna som nackdelarna av lagervärderingsprinciper, som icke i företagsekonomiskt hänseende är godtagbara, ger sig till känna. Och de i skattelagstiftningen meddelade lagervärderingsbestämmelserna torde komma att påverka företagens bokföringspraxis i sådan riktning, att de i allt större utsträckning lägger dessa bestämmelser till grund för resultatredovisningen. I varje fall måste det lägsta tillåtna värdet i stor utsträckning antagas komma till användning, om den procentsats, till vilken nedskrivning enligt huvudregeln må ske, sättes så hög som 40.

Med hänsyn till risken för icke önskvärda verkningar, särskilt i företagsekonomiskt hänseende, av införandet i skattelagstiftningen av en fix procentsats såsom lägsta gräns för varulagervärderingen ställer vi oss ytterst tveksamma inför värderingsregler, som bygger på en sådan konstruktion. Om likväl sådana regler, med hänsyn till därmed förenade taxeringstekniska fördelar och angelägenheten av att åstadkomma en tillfredsställande kontroll över lagervärderingen, anses utgöra den enda godtagbara lösningen av förevarande fråga, ligger det dock vikt uppå att riskerna för skadliga verkningar därav i största möjliga utsträckning nedbringas. Av denna anledning bör procentsatsen för bestämmande av lägsta värdet enligt huvudregeln — såsom ock kommitténs reservanter yrkat — icke sättas högre än 30. Vi är i så fall beredda att ansluta oss till ett system med en fix lägsta gräns.

Genom en sådan uppmjukning av det i propositionen framlagda förslaget kan man förväntas vinna bl. a., att de redovisade årsresultaten blir jämnare. I motsats till finansministern kan vi icke finna, att en sänkning av procentsatsen till 30 nämnvärt skulle inverka på åtgärdens betydelse för den framtida konjunkturutvecklingen.

En uppskrivning av varulagervärdet till lägsta tillåtna nivå skulle likväl leda till en beskattning av icke realiserade värdestegringsvinster å lagret. Även vid tillämpning av en procentsats å 30 komme beskattningen, enligt vad i samband med remissförfarandet verkställda utredningar ger vid handen, att i icke ringa utsträckning få retroaktiv karaktär. Detta kan icke anses tillfredsställande.



Det kan visserligen anföras, att man vid en fix nedre gräns alltid måste räkna med en successiv beskattning av framdeles uppkommande orealiserade värdestegringsvinster å företagens lager. Om man emellertid samtidigt med denna successiva beskattning av vinster, som enligt ett företagsekonomiskt betraktelsesätt är av klart fiktiv natur, retroaktivt uttager skatt å under en följd av år kumulerade orealiserade värdestegringsvinster, vilka icke har något samband med verkställda affärstransaktioner och vilka uppkommit vid ett tillämpande av värderingsregler som varit lagligt tillåtna, ter sig verkningarna särskilt stötande. Liksom man icke, allra minst i nuvarande läge, skulle kunna utan allvarliga störningar av näringslivet under några övergångsår retroaktivt inkomstbeskatta den på grund av penningvärdeförsämringen under en följd av år uppkomna nominella, orealiserade värdestegringen å företagens fasta och lösa anläggningstillgångar, kan icke en retroaktiv beskattning av sådan värdestegring å företagens med anläggningstillgångar likställda s. k. normallager genomföras utan påtaglig risk för störningar för åtskilliga av de företag, som drabbas av en sådan beskattning. Då man frångår den under decennier tillämpade principen att lämna orealiserade värdestegringsvinster å lagret obeskattade, måste verkningarna av en retroaktiv tillämpning av en helt motsatt princip bli mycket kännbara för många företag, även om en viss övergångstid stadgas. Vi vill erinra om att riksskattenämnden givit uttryck åt liknande synpunkter, ehuru nämnden icke ansett sig böra föreslå annan åtgärd för mildrande av skadeverkningarna än den ur flera synpunkter otillfredsställande anordningen med ett dispensförfarande.

Professor Nils Västhagen, vilken såsom av företagsbeskattningskommittén anlita expert haft tillfälle att ingående följa denna lagstiftningsfråga, delar jämväl våra betänkligheter mot den föreslagna retroaktiva beskattningen, såsom framgår av en artikel i tidskriften "Balans" nr 1 för innevarande år. Efter att ha berört vissa metoder, enligt vilka lagervärderingen ej påverkas av prisstegringar, ställer Västhagen den frågan, om det finns någon möjlighet för våra företag att inom ramen för de föreslagna reglerna tillämpa någon av dessa metoder, och anför därefter följande:

Svaret på denna fråga blir beroende av prisstegringens styrka och varaktighet. Om en vara före kriget inköpts för 100 kr. och sedan stigit i pris till 250 kr., finns det möjlighet att med tillämpning av huvudregeln hålla den nedskrivna till 40 % av det senare värdet, dvs. till 100 kr. Någon orealiserad prisstegringsvinst behöver alltså inte bli beskattad i detta fall. Detsamma blir fallet, om det är fråga om en råvara eller stapelvara, vars pris stigit högre än till 250 kr. men vars lägsta notering under senaste 10-årsperiod varit så låg som 143 kr.; med hjälp av den andra supplementärregeln kan varan hållas nedskrivna till 70 % av sistnämnda belopp, alltså till 100 kr.

Antag i stället, att varan fortfarande första gången inköpts för 100 kr men att senaste inköpspris är 600 kr. — en ingalunda verklighetsfrämmande prisutveckling. Det lägsta marknadspriset under 10-årsperioden är 300 kr. Huvudregeln medger nu nedskrivning till 240 kr., supplementärregeln — om det gäller råvaror eller stapelvaror — till 210 kr. Om lagret tidigare värderats till

det äldsta anskaffningspriset 100 kr., måste nu en prisstegringsvinst på 140 resp. 110 kr. framtagas, vilken förespråkare för normallagermetoden eller SIFU-metoden<sup>1</sup> skulle uppfatta som en fiktiv vinst.

Finansministern har i propositionen diskuterat möjligheterna att acceptera sistnämnda metoder i beskattningshänseende men intar en principiellt avvisande ställning till dem. Företagsbeskattningskommittén var i detta hänseende mera positivt inställd men ansåg sig ej kunna förorda att t. ex. normallagermetoden lades till grund för beskattningen bl. a. därför att kontrollen skulle bli mycket svår att utöva.

Man måste nog erkänna, att de föreslagna reglerna i och för sig är liberala och att de i många fall medger större möjligheter till nedskrivning än som kan motiveras med hänsyn till prisfallsriskerna. Utsträckningen av den period för vilken den andra supplementärregeln får tillämpas från 5 år till 10 år måste hälsas med stor tillfredsställelse. För sådana företag, vilkas lager under lång tid varit utsatta för stark prisstegring, kan dock varken huvudregeln eller supplementärregeln ge tillräckliga garantier för att beskattningen inte träffar prisstegringsvinster, vilka enligt de nyssnämnda principerna uppfattas som fiktiva.

Låt oss antaga, att ett företag före kriget hade ett lager på 100 ton. "Lägstavärdet" (enligt FIFU) var 100 kr. per ton, alltså 10 000 kr., det bokförda värdet 6 000 kr. Det senare kan antagas motsvara anskaffningsvärdet enligt SIFU. När de nya skattereglerna skall tillämpas, består lagret av 150 ton med ett "lägstavärde" (fortfarande enligt FIFU) av 600 kr. per ton, dvs. 90 000 kr. Lagerökningen kan antagas ha skett till följande priser:

|                         |              |
|-------------------------|--------------|
| 20 ton à 200 .....      | 4 000        |
| 15 „ à 300 .....        | 4 500        |
| <u>15 „ à 400 .....</u> | <u>6 000</u> |
| 50 ton                  | 14 500       |

Om huvudregeln tillämpas, får lagret tagas upp till lägst 40 % av 90 000 kr., dvs. 36 000 kr. Jag har här bortsett från övergångsbestämmelserna, som under en kortare tid ger möjlighet till lägre värdering. Om SIFU-metoden hade tillämpats utan att någon nedskrivning hade skett, skulle lagret ha upptagits till 6 000 kr. (förkrigslagret) + 14 500 kr. (lagerökningen) = 20 500 kr. I jämförelse med SIFU-metoden kommer skatteförslagets huvudregel att framtvunga en ökning av den beskattningsbara vinsten med 15 500 kr.

I och för sig skulle det enligt min mening ha varit önskvärt, att beskattningsförslaget hade medgett företagen att om de så önskade få tillämpa SIFU-metod, normallagermetod eller liknande metoder, förutsatt att de kunde styrka, att ifrågavarande metod använts på ett fullt konsekvent sätt. Sålunda kunde det väl tänkas, att intyg från auktoriserad revisor kunde godtagas. Denna lösning har emellertid ej accepterats. Man skulle då kanske kunna tänka sig en mera schablonmässigt utformad regel, som skulle medföra något så när samma effekt.

En sådan regel kunde tänkas bli utformad efter följande huvudriktlinjer. Den del av lagret, som kunde visas motsvara förkrigslagret, skulle få tagas upp till det värde, till vilket förkrigslagret var bokfört, i vårt exempel alltså till 6 000

<sup>1</sup> "Lägstavärdets princip" kan enligt Västhagen tillämpas så, att anskaffningspriset fastställs enligt regeln "sist in — först ut" (SIFU) i stället för "först in — först ut" (FIFU), varvid det vid bokslutet befintliga lagret antages hänföra sig till de tidigaste och ej till de senaste anskaffningarna.

kr. Beträffande lagerökningen skulle däremot de föreslagna reglerna helt tillämpas. Enligt huvudregeln skulle lagerökningen, 50 ton, sålunda värderas till "lägsta värdet" 600 kr. = 30 000 kr. men få nedskrivs till 40 % härav, alltså till 12 000 kr. Hela lagret skulle alltså få tagas upp till 18 000 kr.

I ovanstående exempel skulle en för företagen något gynnsammare värdering bli godtagen än om SIFU-metoden renodlat tillämpats. Man kan emellertid i andra lägen få ett ogynnsammare resultat, nämligen om prisstegringen efter det att lagerökningen skett varit mycket betydande.

Givetvis borde det ankomma på företagen själva att prestera utredning om hur stor del av lagret som kan anses motsvara förkrigslagret. För företag med välordnad redovisning bör detta inte medföra oöverkomliga svårigheter. Ett liknande förfarande praktiserades i samband med krigskonjunkturskattens avveckling 1946. För att underlätta beräkningen av förkrigslagret kunde detta bestämmas efter samma grunder som den gången.

Om själva principerna i det här framlagda förslaget accepterades, kunde det måhända vara lämpligast att kräva uppskrivning av lagret enligt lagförslagets huvudregler och supplementärregler men medge företagen rätt att få avdrag för avsättning till särskilt konto av skillnaden mellan det belopp, till vilket lagret sålunda uppskrives, och det belopp, till vilket det skulle få värderas enligt detta förslag. I vårt exempel skulle lagret enligt huvudregeln skrivas upp till 36 000 kr., men avdrag skulle erhållas för avsättning av 36 000 - 18 000 = 18 000 kr. Så länge förkrigslagret ej minskats, borde detta belopp förbli obeskattat. Vid varaktig minskning — lagerstorleken kunde beräknas på basis av några års genomsnitt — skulle kontot däremot nedbringas i proportion till lagerminskningen, varvid det frigjorda beloppet skulle upptagas till beskattning.

Det här framlagda förslaget innebär, att endast den del av lagret, som anskaffats före kriget, skulle bli föremål för SIFU-beräkning, medan lagerökning, som inträffat under och efter kriget, skulle behandlas efter de vanliga reglerna. Det senare gäller givetvis då också beträffande hela lagret hos företag, som startat sin verksamhet efter krigets början. Denna olikartade behandling av förkrigslager och lagerökning kan måhända förefalla inkonsekvent. Den bygger emellertid på antagandet, att de i propositionen föreslagna reglerna i huvudsak ger kompensation för den prisstegring som inträtt efter den första prisstegringen vid krigsutbrottet, medan övergången från värdering på basis av förkrigspriser till värdering enligt de föreslagna reglerna i många fall skulle utsetta företagen för besvärliga påfrestningar.

Vi delar i princip den av Västhammen framförda uppfattningen. Rätteligen borde avsättning till det särskilda kontot kunna medges även för sådan ökning av det för rörelsens bedrivande erforderliga lagret, som ägt rum efter sista förkrigsårets utgång. Företag, som påbörjat sin verksamhet efter nämnda tidpunkt, borde jämväl i förekommande fall medgivas rätt till sådan avsättning.

Hur detta skulle kunna ske kan lämpligen klarläggas genom nedanstående med anknytning till Västhammens exempel verkställda beräkningar. Därvid antages, att hela den i exemplet angivna lagerkvantiteten, 150 ton, visas icke överstiga vad som för rörelsens normala bedrivande erfordras. För att göra beräkningarna mera överskådliga har vi även i det avseendet följt Västhammens beräkningsgrunder, att procentsatsen enligt huvudregeln i enlighet med propositionen satts till 40.

1. Lagerökningen å 20 ton med ett à-pris av 200 kr. får enligt den föreslagna huvudregeln lägst värderas till

|   |                                     |
|---|-------------------------------------|
| 40 % av (20 × 600 =) 12 000 .....                               | 4 800 kr.                           |
| Värdet beräknas i stället till 40 % av (20 × 200 =) 4 000 ..... | <u>1 600 „</u>                      |
|   | Avsättningen får ökas med 3 200 kr. |

2. Lagerökningen å 15 ton å 300 kr. får enligt huvudregeln lägst värderas till

|   |                                     |
|---|-------------------------------------|
| 40 % av (15 × 600 =) 9 000 .....                                | 3 600 kr.                           |
| Värdet beräknas i stället till 40 % av (15 × 300 =) 4 500 ..... | <u>1 800 „</u>                      |
|   | Avsättningen får ökas med 1 800 kr. |

3. Lagerökningen å 15 ton å 400 kr. får enligt huvudregeln lägst värderas till

|   |                                     |
|---|-------------------------------------|
| 40 % av (15 × 600 =) 9 000 .....                                | 3 600 kr.                           |
| Värdet beräknas i stället till 40 % av (15 × 400 =) 6 000 ..... | <u>2 400 „</u>                      |
|   | Avsättningen får ökas med 1 200 kr. |

Den av Västhammen till 18 000 kr. beräknade avsättningen skulle således få ökas med 3 200 + 1 800 + 1 200 = 6 200 kr. och det särskilda kontot alltså uppgå till sammanlagt 24 200 kr.

För ett företag, som börjat sin verksamhet efter sista förkrigsårets utgång och vars hela för rörelsens normala bedrivande erforderliga lager med anknytning till samma exempel antages utgöra 50 ton, successivt anskaffade efter de beträffande lagerökning i exemplet angivna à-priserna, skulle det särskilda kontot få uppgå till sammanlagt 6 200 kr.

Vi har varit starkt benägna att förorda en metod sådan som den här antydda. Enligt vår mening skulle denna vara principiellt starkt motiverad. Man skulle därigenom kunna undantaga de rena värdestegringsvinsterna — alltså de fiktiva vinsterna — utan att bevara dolda reserver till den del dessa kunde sägas vara frukten av en för långt driven aktiv nedskrivningspolitik. Å andra sidan är det uppenbart att det i många fall skulle erbjuda betydande svårigheter att beträffande lagerökningarna göra de kvantitativa beräkningar som skulle erfordras. För företag med mycket stor sortering i varulagret skulle det måhända i allmänhet vara praktiskt omöjligt att tillämpa bestämmelserna. Väl kunde man säga, att detta icke borde få hindra att sådana företag, som kunde övervinna de praktiska svårigheterna, finge komma i åtnjutande av en rätt som principiellt bör tillkomma dem. Det har emellertid icke syntts oss tilltalande att föreslå ett system som skulle kunna leda till så ojämna beskattningsresultat.

Vi har därför övervägt att förorda det av Västhammen framlagda förslaget utan den komplettering vi ovan från teoretiska utgångspunkter funnit motiverad. Av praktiska skäl har vi emellertid nödgats ställa oss tveksamma även till möjligheten att tillämpa denna förenklade metod. För de företag, som kan få tillgång till sina krigskonjunkturskattedeklarationer, skulle metoden med säkerhet

vara användbar. Enligt vad vi inhämtat förhåller det sig emellertid så, att de av fysiska personer avlämnade krigskonjunkturskatterna i betydande utsträckning inte finns bevarade. Resultatet skulle i så fall bli att även denna metod skulle leda till ett ojämnt beskattningsresultat. Vi har därför sett oss tvungna att övergiva metoden såsom en huvudregel.

Vid våra fortsatta överväganden har vi kommit in på tanken att utgå från den i varulagret dolda reserv, som enligt övergångsbestämmelserna i propositionen skulle framtagas till beskattning. I denna ingår uppenbarligen en del som har sin grund i att företaget underlåtit att uppskriva lagret i takt med prisstegringarna och en del som har sin grund i företagets aktiva åtgärder för att nedskryva varulagret. Med hänsyn till att det här är fråga om en retroaktiv beskattning, kan skäl anföras mot beskattningen med avseende å båda dessa delar. Såsom vi ovan framhållit finner vi det emellertid särskilt stötande att den orealiserade värdestegringsvinsten skulle bli beskattad, varför vi huvudsakligen inriktat oss på att detta skulle kunna undvikas. För att i stort sett åstadkomma detta kan man utgå från den totala nu befintliga reserven, i den mån denna är avsedd att minskas genom propositionens förslag, och schablonmässigt fastställa viss del därav såsom beroende av prisstegringarna. För att därvid i allmänhet icke gå längre än att just den orealiserade värdestegringsvinsten undantages från beskattning vill vi förorda att hälften av nyssämnda reserv blir undantagen.

I syfte att undanröja varje möjlighet för företagen att nu aktivt påverka beskattningsresultatet vid ett tillämpande av vårt förslag förordar vi, att beräkningarna skall ske med utgångspunkt från reserven enligt balansräkningen vid utgången av det beskattningsår, för vilket taxering sker 1954. Denna reserv fastställles till skillnaden mellan dåvarande lägsta värde och bokfört värde. I den mån nämnda reserv understiger varulagervärdet enligt de värderingsregler vi föreslagit i anvisningarna till 41 §, skall skillnaden få uppföras på ett särskilt konto, *övergångskonto för lagerreserv*, och i samband därmed avdrag medgivnas från intäkt av rörelse med samma belopp. Eftersom nämnda förslag icke kan sägas helt undantaga de orealiserade värdestegringsvinster vi velat skydda från beskattning, förordar vi såsom en supplementär regel, att skattskyldig som så kan i stället må beräkna avsättningen till övergångskontot enligt Västthagens metod.

För den händelse i framtiden stadigvarande lagerminskning skulle inträda, bör en mot lagerminskningen svarande proportionell minskning av övergångskontot ske med åtföljande inkomstbeskattning. För att därvid inte rent tillfälliga fluktuationer skall få utslagsgivande betydelse bör enligt vår mening lagerminskningen beräknas på medeltalet under tre på varandra följande beskattningsår.

#### *Förlustutjämnning*

Så länge vår skattelagstiftning icke medger rätt för skattskyldig, som visst är nödgats redovisa förlust, att dra av förlusten från annat års inkomst, ligger

det i öppen dag att ifrågavarande skattskyldig i längden blir beskattad för mer än sin verkliga inkomst. Det torde icke råda några delade meningar om att detta i och för sig är otillfredsställande.

Den hittillsvarande ordningen, enligt vilken juridiska personer i princip haft rätt till fri avskrivning å inventarier och maskiner, medan samtliga företagare i stort sett haft rätt till fri varulagervärdering, har möjliggjort för företagarna att genom variationer i avskrivningen respektive nedskrivningen utjämna resultatet mellan olika år. I och med att möjligheterna att fritt värdera inventarier och varulager begränsas, kommer uppenbarligen även möjligheterna till resultatutjämning att beskäras.

Företagsbeskattningskommittén drog konsekvenserna av detta förhållande.

Kommittén ansåg det sålunda nödvändigt att som ett komplement till de föreslagna skärpta bestämmelserna förorda viss förlustutjämning, låt vara att kommitténs majoritet under åberopande av förmenta taxeringstekniska svårigheter samt tidsnöd icke framlagt förslag till sådan utjämning för andra skattskyldiga än juridiska personer. Två reservanter inom kommittén ville emellertid utsträcka rätten till förlustutjämning även till fysiska personer, som bedriver rörelse.

I propositionen framlägges samtliga de av kommittén föreslagna skatteskräpande bestämmelserna, om ock med vissa jämkningar, men intet förslag till öppen förlustutjämning. Ett godkännande av propositionen i förevarande avseende skulle därför innebära, att man förvärrade ett redan bestående missförhållande. Man skulle därigenom utvidga området för en obestriddigen orättmätig beskattning och samtidigt skärpa denna. Vi kan icke biträda ett förslag av sådan innebörd.

De argument departementschefen anför till stöd för sin ståndpunkt (s. 383 ff.) kan sammanfattas i följande punkter, där departementschefens argumentation omedelbart följes av våra invändningar.

1. En rätt till öppen utjämning av vinster och förluster mellan olika år är "något fullständigt nytt för vår skattelagstiftning". Erfarenheterna från utländsk lagstiftning är närmast av negativ art. KomPLICERINGEN i tillämpningen har på något håll t. o. m. medfört att den införda förlustutjämningen åter avskaffats.

Uttalandet att införandet av rätt till viss förlustutjämning mellan olika år är "något fullständigt nytt för vår skattelagstiftning" torde inte tarva annan kommentar än att en påtaglig och av alla erkänd brist i vår skattelagstiftning givetvis icke kan rättas till utan att man inför en helt ny bestämmelse.

Den bild departementschefen ger av erfarenheterna av en förlustutjämning i utlandet synes oss helt missvisande. Enligt undersökningar vi låtit företaga förhåller det sig tvärtom så, att rätten till förlustutjämning på ett flertal håll utvidgats under de senare åren.

2. Ett genomförande av kommitténs förslag skulle medföra komplikationer och inte oväsentligt öka taxeringsmyndigheternas arbetsbelastning. Bl. a. skulle stora svårigheter uppkomma att fastställa förlustens taxeringsmässiga storlek, inte minst med hänsyn till den dåliga ordning som ofta föreligger i samband med företagsförluster.

Den svenska skattelagstiftningen är otvivelaktigt komplicerad. Detta sammanhänger med att det — med rådande synnerligen höga skattetryck — ansetts nödvändigt att i så hög grad som möjligt beakta olika, på den skattskyldiges skatteförmåga inverkan omständigheter. Enligt vår uppfattning är detta riktigt. I stort sett bör principen om rättvisa och likformighet i beskattningen vara avgörande för skattelagstiftningens utformning, medan de taxeringstekniska spörsmålen bör få komma i andra hand. Såvitt inte de taxeringstekniska svårigheterna är oöverkomliga eller står i uppenbar disproportion till vad som kan vinnas genom en ändring i skattelagstiftningen, bör de taxeringstekniska svårigheterna inte få hindra en ändring.

I fråga om resultatutjämnningen vitsordar departementschefen först, att det av kommittén framlagda förslaget i och för sig synes tämligen enkelt att tillämpa. Vi anser oss därför ha anledning att ifrågasätta, om de därefter åberopade taxeringstekniska svårigheterna ens för departementschefen utgjort något avgörande skäl. Vi gör detta så mycket mer som de föreslagna bestämmelserna rörande inventering av och värdering av varulager väsentligt ökar arbetet med granskningen av alla rörelseidkares deklARATIONER, utan att denna omständighet av departementschefen anses böra hindra införandet av nämnda bestämmelser. Det förefaller oss, som om departementschefen här mäter med olika mått. I ena fallet — då det gäller rent fiskala intressen — är han beredd att tillstyrka åtgärder som medför mycket betydande taxeringstekniska komplikationer. I andra fallet — då det är fråga om att förhindra en orättmätig beskattning av vissa enskilda skattskyldiga — utgör en helt obetydlig ökning av taxeringsmyndigheternas arbete ett skäl som anses vara värt att åberopa.

Departementschefens anmärkning att det i vissa fall skulle bereda svårigheter att fastställa förlustens taxeringsmässiga storlek, inte minst med hänsyn till den dåliga ordning som ofta föreligger i samband med förluster, torde icke heller väga tungt. Ett villkor för erhållande av förlustavdrag måste nämligen vara att den skattskyldige förebringar bevisning om att förlust av viss storlek uppstått. Den som inte kan prestera erforderlig bevisning går uppenbarligen miste om sin eventuella rätt.

3. Det föreliggande förslaget är inte tillfredsställande utformat. Det skulle sålunda ge rätt till förlustutjämnning vid den statliga men inte vid den kommunala taxeringen. Vidare skulle förlust som uppstår i slutet av ett företags verksamhet, då rätten till förlustutjämnning kunde ha sin största betydelse, inte utjämnas. Förslaget ger inte heller rätt till förlustutjämnning för fysiska personer, vilket onekligen ter sig mindre tilltalande. Å

andra sidan skulle en utvidgning av rätten till förlustutjämning att avse jämväl enskilda rörelseidkare möta "alla de invändningar och betänkligheter, som kommittén för detta fall angivit". Det vore i hög grad inkonsekvent att medge fysiska personer med den för dem gällande progressiva beskattningen en rätt till förlustutjämning men inte till en mer allmän resultatutjämning.

Även om det av praktiska skäl icke skulle vara möjligt att helt råda bot för det missförhållande, som består i att vissa skattskyldiga blir beskattade utöver sin verkliga skatteförmåga, bör det dock vara angeläget att avhjälpa missförhållandet i all den utsträckning som är möjlig. Den omständigheten att en uppkommen förlust på grund av taxeringstekniska svårigheter icke *alltid* får kvittas mot åtnjuten inkomst, så att den orättmätiga beskattningen därigenom helt eller delvis undviks, utgör intet skäl för att *aldrig* medgiva rättelse av ett sådant felaktigt taxeringsresultat.

Det förslag till förlustutjämning som kommittén framlagt, även kompletterat med den utsträckning av rätten till förlustutjämning som reservanterna föreslagit, är otvivelaktigt endast ett steg på vägen till en riktig ordning i förevarande avseende. Det är sålunda angeläget att förlustutjämningen finge ske även vid den kommunala taxeringen. För fysiska personer, med den för dem rådande progressiva beskattningen, är det vidare angeläget att en fullständigare resultatutjämning kunde åstadkommas. En fortsatt utredning och bearbetning av denna fråga är alltså nödvändig. Detta bör emellertid inte hindra, att man nu genomför en förlustutjämning i så stor utsträckning som hittills företagna utredningar gör motiverad. Vi tillstyrker därför i princip kommitténs förslag med de kompletteringar reservanterna förordat.

På s. 376 och 377 i propositionen återger departementschefen in extenso det avsnitt vari kommittén anger sina skäl mot en utvidgning av rätten till förlustutjämning till att avse jämväl enskilda rörelseidkare. Det torde vara i anslutning härtill som finansministern anför att en sådan utvidgning "möter alla de invändningar och betänkligheter, som kommittén för detta fall angivit". Vi finner departementschefens uttalande anmärkningsvärt, eftersom samtliga dessa invändningar och betänkligheter upptagits till bemötande i den förenämnda av två ledamöter avgivna reservationen till kommitténs betänkande. Eftersom reservanternas yttrande i förevarande del icke intagits i propositionen, anser vi oss här böra återge följande avsnitt ur deras reservation:

De av majoriteten åberopade svårigheter i olika avseenden, som enligt dess mening skulle vara förenade med en förlustutjämning för fysiska personer, synes oss inte vara av den art, att de omöjliggör en lösning av denna begränsade fråga.

Såsom förutsättning för rätten till förlustutjämning synes i frågans nuvarande läge lämpligt att uppställa vissa villkor, ägnade att eliminera tillämpningssvårigheter. Sålunda bör rätten till förlustutjämning förbehållas rörelseidkare, som enligt lag varit bokföringsskyldig och jämväl fört fullständiga



räkenskaper, såväl det år förlusten uppstått och det år förlustavdrag sker som samtliga mellanliggande år, avseende den rörelse, vari förlusten uppkommit. Vi har inte ansett oss böra ta ställning till, huruvida rätt till förlustutjämning också bör medgivnas fysisk person, som redovisar inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder, eftersom det måste anses ligga utanför företagsbeskattningskommitténs uppdrag att ingå på denna fråga, men vi anser att denna fråga bör bli föremål för prövning.

Den omständigheten, att räkenskaperna skall avse den rörelse, vari förlusten uppkommit, innebär inte att rörelsen under hela ifrågavarande tidsperiod skall ha varit av samma slag. Det avgörande bör vara, att räkenskaperna för varje år under perioden anknyter sig till föregående års bokslut. En person, som upphört att driva rörelse och blivit löntagare, skulle däremot undantagas från avdragsrätt. Då en rörelseidkare avlider, bör förlustavdrag få ske från dödsboets inkomst under det beskattningsår dödsfallet inträffat och, i den mån avdraget då ej kan utnyttjas, från dödsboets inkomst under närmast följande två beskattningsår. Däremot synes avlidnen rörelseidkares änka eller barn, som övertagit rörelse, vilken lämnat underskott, inte böra tillerkännas avdragsrätt för förluster, som uppstått under den avlidnes innehav av rörelsen. Försättes rörelseidkare i konkurs, bör förlustavdrag ej få ske från konkursboets inkomst. Såvitt fysiska personer angår är det måhända lämpligt att stadga, att yrkande om förlustavdrag skall framställas vid taxeringen för det första beskattningsår efter underskottets uppkomst, under vilket inkomst uppstått, från vilken avdrag kan ske, vid äventyr att rätten eljest förloras. Förlustavdrag skall anses kunna utnyttjas även i den mån inkomsten på grund av rätt till ortsavdrag likväl inte skulle ha beskattats. Såsom en konsekvens av de ovan antydda restriktiva bestämmelserna synes avdrag enligt förevarande förordning inte böra få ske från andra makens inkomst. Självfallet får förlustavdrag inte ske för underskott i den mån avdrag därför kunnat utnyttjas jämlikt 4 § 1 mom. förordningen om statlig inkomstskatt.

Den omständigheten, att rörelseidkaren under den ifrågavarande tidsperioden bytt hemvist eller flyttat rörelsen från en kommun till en annan, synes inte i nämnvärd mån komplicera förfarandet, eftersom fråga är allenast om rörelse av sådan art, att bokföringsplikt föreligger. Ej heller synes hinder möta att med underskott å rörelse, för vilket avdrag är medgivet enligt den föreslagna förordningen, likställa förlust, som åsamkats den skattskyldige i egenskap av delägare i handelsbolag eller kommanditbolag, under förutsättning, att denne inte blott för det beskattningsår, då förlusten uppkommit, och för det, då avräkning sker, utan ock under de mellanliggande åren varit delägare i bolaget samt att detta under hela ifrågavarande tid fullgjort sin bokföringsplikt. Härigenom bör under alla förhållanden rimliga krav på kontrollmöjligheter även i detta fall vara tillgodosedda. Däremot finnes ingen anledning kräva, att andelen i bolaget under hela perioden skall ha varit oförändrad. Även för fysiska personer bör förlustavdrag få ske från den sammanlagda inkomsten av olika förvärvskällor.

Skattskyldig, som framställer yrkande om avdrag för tidigare fastställd förlust, skall givetvis vara skyldig styrka, att de för avdragsrätt stadgade förutsättningarna föreligger. Tillämpningen av bestämmelser av sådant innehåll som ovan angivits kan enligt vår mening inte befaras över hövan betunga taxeringsmyndigheterna. Om merbelastningen å dessa myndigheter skulle vara ägnad att väcka betänkligheter, kan man emellertid överväga, huruvida inte såsom förutsättning för rätt till förlustutjämning bör stadgas, att förlusten under

ett och samma beskattningsår skall ha uppgått till minst visst belopp, förslagsvis 500 kronor.

De lösningar av olika problem som reservanterna här angivit för möjliggörande av en förlustutjämning även för fysiska personer kan givetvis bli föremål för delade meningar. Däremot reagerar vi emot att saken framställs som om några förslag från reservanternas sida i förevarande avseende över huvud taget inte förefunnas. För vår del ansluter vi oss till vad reservanterna föreslagit. Därför anser vi också att påståendet att en lagstiftning i huvudsaklig överensstämmelse med det av reservanterna framlagda författningsutkastet skulle möta alla de "invändningar och betänkligheter" kommittémajoriteten angivit saknar varje grund.

4. Sådant förslaget är utformat skulle det kunna inbjuda till missbruk. Såsom överståthållarämbetet påpekat föreläge möjlighet till skatteflykt på så sätt att ägaren av aktierna i ett familjebolag för att täcka underskott i sin egen deklaration uttoge så hög lön från bolaget att rörelsen utvisade förlust. Vidare kunde missbruk förekomma i det fall att aktier i bolag med förlustbalans överlätes. Det syntes dessutom ofrånkomligt att närmare undersöka i vad mån en förlustutjämning kunde utnyttjas av familjeföretagen för skatteflyktsåtgärder i andra fall än de av överståthållarämbetet påpekade.

Principiellt är de av överståthållarämbetet anförda och av departementschefen åberopade fallen då missbruk skulle kunna förekomma icke tungt vägande. De innebär endast att en i och för sig önskvärd förlustutjämning åstadkommes för berörda skattskyldiga. Å andra sidan kan det otvivelaktigt göras gällande, att ett sådant utsträckande av rätten till förlustutjämning inte står i överensstämmelse med syftet hos den lagstiftning varom nu är fråga. Vi har därför funnit anledning att komplettera det av kommittén förebragta lagtextförslaget med vissa bestämmelser, som skulle omöjliggöra de ifrågasatta skatteflyktsåtgärderna. Vi vågar hävda, att det stadgande vi sålunda förordar i tredje stycket av 3 § i bifogade författningsförslag skapar ett fullt tillfredsställande skydd mot befarade transaktioner av här berört slag.

I sin strävan att hopa alla tänkbara argument för misstänkliggörande av det föreliggande förslaget anför departementschefen slutligen helt allmänt, att risk kan föreligga för andra skatteflyktsåtgärder än de ovan berörda. Det skulle leda till betänkliga konsekvenser om dylika obestyrkta påståenden tillmättes någon betydelse. Med samma skäl — eller brist på skäl — skulle sådana uttalanden kunna göras i alla fall då förslag framfördes om välgrundade rättelser i skattelagstiftningen för tillgodoseende av rättvisekrav från vissa skattskyldigas sida och för undvikande av obilliga beskattningseffekter. Departementschefens invändning aktualiserar därför en principfråga av icke ringa betydelse. Frågan är alltså, om farhågor för missbruk, vilka icke kan underbyggas med konkreta

exempel, bör få hindra ett genomförande av en rättvis beskattning av de lojala skattebetalarna därför att andra skattskyldiga måhända skulle kunna utnyttja lagstiftningen för vinnande av icke avsedd skattelättnad. För vår del besvarar vi en sådan fråga med ett bestämt nej. Liksom fallet är beträffande ett stort antal stadganden i skattelagstiftningen bör verkningarna även av här ifrågasvarande bestämmelser följas med uppmärksamhet och, om så skulle befinnas påkallat, förslag framläggas till avhjälpande av eventuella brister.

I detta sammanhang vill vi erinra om att de talrika remissinstanser, däribland fyra länsstyrelser, som ansett rätt till förlustutjämning omedelbart böra beredas enskilda näringsidkare, i flera fall förklarat sig icke finna anledning till anmärkning föreligga mot lagtextförslaget.

5. Vissa möjligheter till resultatutjämning skulle alltjämt kvarstå även med föreliggande förslag till begränsningar i rätten till fri värdering.

Otvivelaktigt är det så att de i propositionen framlagda förslagen till bestämmelser rörande värdering av varulager och rörande avskrivningar å maskiner och inventarier inte berövar de skattskyldiga varje möjlighet till resultatutjämning mellan olika år. Iika obestridligt är emellertid att möjligheterna till resultatutjämning blir avsevärt mindre än de varit tidigare. Eftersom behovet av en sådan utjämning är så starkt och då det från principiell synpunkt icke torde kunna bestridas, att en resultatutjämning är synnerligen önskvärd, ter det sig ytterst otillfredsställande att nu genomföra åtgärder som går i motsatt riktning.

Behovet av en förlustutjämning är särskilt stort för de nystartade företagen. Den i propositionen (s. 375) omnämnda möjligheten att aktivera och sedermera avskriva vissa organisationskostnader minskar inte i nämnvärd grad angelägenheten av en förlustutjämning för nystartade företag. Rätten till aktivering av organisationskostnader avser endast vissa sådana kostnader och får endast ske under särskilt angivna förutsättningar. Vad angår frågan huruvida dessa kostnader kan periodiseras vid taxeringen har denna, såsom framgår av propositionen, ännu inte prövats i högsta instans, och riksskattenämnden har i det åberopade vägledande uttalandet särskilt tillhållit taxeringsmyndigheterna att endast medge avdrag för avskrivning å dylika aktiverade kostnader efter noggrann prövning.

De skäl departementschefen anfört till försvar för sin ståndpunkt synes oss alltså föga övertygande. Det framgår av propositionen att den öppna förlustutjämnigen i princip tillstyrks av flertalet remissinstanser. Den kritik som riktats mot kommittéförslaget går väsentligen ut på att rätten till förlustutjämning förbehållits allenast juridiska personer. Det synes inte heller ägnat att förvåna att en stark opinion vägrar att acceptera lagstiftningsåtgärder, som åsidosätter rimliga rättvisekrav.

Vi förordar alltså genomförandet av en förlustutjämning för såväl juridiska som fysiska personer. Bland de senare bör även ingå sådana som redovisar in-

komst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder. Reservenarna i företagsbeskattningskommittén hade icke medtagit denna grupp av den anledningen att densamma icke ansågs omfattas av de för kommittén givna direktiven men förklarade sig anse att frågan borde bli föremål för prövning. Enligt vår mening föreligger starka skäl att i förevarande avseende likställa dessa jordbrukare med bokföringspliktiga rörelseidkare. Vi kan sålunda erinra om att det vissa år på grund av omfattande skördeskador kan bli väsentliga underskott å jordbruksdriften. Den därigenom uppkommande situationen kan illustreras med utgångspunkt från det fall att vederbörande jordbrukare får ett stödlån på t. ex. 10 000 kr. Eftersom underskottet icke är avdragsgillt från följande års vinster, blir resultatet för den skattskyldige att han, för att kunna återbetala det upplånade beloppet å 10 000 kr., måste ha en så hög inkomst att återstoden efter det skatten å inkomsten är betald utgör 10 000 kr.

I enlighet härmed framlägger vi nedan förslag till förordning om rätt till förlustutjämning i vissa fall vid taxering till statlig inkomstskatt. Beträffande innehållet däri må här blott anföras, att under visst år uppkommen förlust skall — efter särskild begäran — få avdragas från kommande års vinster, dock senast vid taxering avseende tionde beskattningsåret efter det år för vilket förlust blivit konstaterad.

I övrigt vill vi anmärka, att en förordning om förlustutjämning i huvudsaklig överensstämmelse med det av oss framlagda förslaget synes böra föranleda viss justering av 5 § förordningen om statlig inkomstskatt, i det att efter orden "i 4 § omförmålas" införes ett tillägg avseende förlustavdrag enligt den föreslagna förordningen.

Såsom departementschefen antytt innebär en förlustutjämning, särskilt för fysiska personer, inte någon fullständig lösning. Vi förordar därför att en utredning igångsättes för att tillskapa möjligheter för s. k. öppen resultatutjämning för alla rörelseidkare och för jordbrukare vars inkomst beräknas enligt bokföringsmässiga grunder.

Sammanfattningsvis föreslår vi alltså,

att företag, som enligt bestämmelserna i kommunalskattelagen hittills åtnjutit fri avskrivning, även i fortsättningen skall ha denna rätt,

att det lägsta värde vartill lagret må upptagas skall utgöra 30 % i stället för i propositionen föreslagna 40 %,

att icke realiserade värdestegringsvinster i princip skall undantagas från beskattning,

att förlustutjämning skall vara medgiven såväl juridiska som fysiska personer som bedriver rörelse samt jordbrukare som deklarerar enligt bokföringsmässiga grunder,

att utredning igångsättes om möjligheterna att införa fri avskrivning även för enskilda rörelseidkare och jordbrukare med taxering enligt bokföringsmässiga grunder samt

att utredning igångsättes rörande en s. k. öppen resultatutjämnning för nyssnämnda kategori enskilda personer.

Under återopandande av vad sålunda anförts hemställer vi,  
att riksdagen måtte

1) antaga det i proposition nr 100 framlagda förslaget till lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370) med de ändringar av punkt 3. a och 4. av anvisningarna till 29 § och punkt 1. av anvisningarna till 41 § samt av övergångsbestämmelserna, som framgår av följande lydelse, ävensom besluta, att till övergångsbestämmelserna skall fogas en ny punkt av den lydelse som nedan angives.

#### Anvisningar till 29 §.

3. a. Kostnaden för anskaffande av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier avdrages i regel genom årliga värdeminskingsavdrag antingen enligt bestämmelserna nedan i denna punkt för planenlig avskrivning eller jämlikt reglerna i punkt 4 för räkenskapsenlig eller fri avskrivning. Äro tillgångar, varom nu är fråga, underkastade hastig förbrukning, vilket vanligen kan anses vara fallet, när de beräknas hava en varaktighetstid av högst tre år, må dock oavsett om planenlig, räkenskapsenlig eller fri avskrivning tillämpas under anskaffningsåret avdragas hela kostnaden för deras anskaffande.

4. Skattskyldig må, — — — undgå taxering.

Avdrag för — — — tillgångarna anskaffats.

Hava under — — — lägre belopp.

Har ett — — — av anskaffningsvärdet.

Har skattskyldig — — — anskaffade tillgångar.

Oaktat vad — — — ytterligare avskrivning.

Då tillgångar — — — till 28 §.

Finnes skattskyldig — — — fråga anskaffades.

Den omständigheten — — — senare år.

Har före — — — tillgodoräknats honom.

Aktiebolag, ekonomisk förening, ömsesidigt försäkringsbolag eller sparbank må, efter därom hos beskattningsnämnd framställt yrkande, under i första stycket angivna förutsättningar berättigas att tills vidare åtnjuta avdrag för värdeminskning å maskiner eller andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier i enlighet med de i räkenskaperna gjorda avskrivningarna, oavsett om dessa äro i överensstämmelse med reglerna i andra stycket. Vid övergång till sådan fri avskrivning skola de i nionde och tionde styckena meddelade bestämmelserna rörande övergång till räkenskapsenlig avskrivning i tillämpliga delar gälla.

Angående avdrag — — — till 41 §.

## Anvisningar till 41 §.

1. Inkomst av — — — särskilt stadgas.

För skattskyldig, — — — av följande.

Därest vinstresultatet — — — stadgade grunder.

Den i — — — nedan sägs.

Lagret vid beskattningsårets utgång må icke upptagas till lägre belopp än trettio procent av lagrets anskaffningsvärde eller, därest återanskaffningsvärdet å balansdagen är lägre, sistnämnda värde, i förekommande fall efter avdrag för inkurans.

Därest värdet å lagret, beräknat till anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet och i förekommande fall efter avdrag för inkurans, uppgår till lägre belopp än som motsvarar medeltalet av värdena å lagren vid utgången av de två närmast föregående beskattningsåren (jämförelseåren), må lagret vid beskattningsårets utgång i stället upptagas till lägst ett belopp motsvarande förstnämnda värde å detta lager efter avdrag med sjuttio procent av sagda medeltalsvärde. Därvid skola såsom värden å lagren vid jämförelseårens utgång hava upptagits anskaffningsvärdena eller, därest återanskaffningsvärdena å balansdagarna i fråga varit lägre, sistnämnda värden, i förekommande fall efter avdrag för inkurans. Föreligger sådant fall att sjuttio procent av nyssnämnda medeltalsvärde överstiger värdet av lagret vid beskattningsårets utgång, må avdrag åtnjutas jämväl för det överskjutande beloppet, därest en häremot svarande avsättning i räkenskaperna gjorts till lagerregleringskonto. Då avdrag — — — icke gälla.

Utan avseende — — — vara påkallat.

Vad i — — — såsom skäligt.

Avdrag för — — — skattskyldiga angivit.

Vid bestämmande — — — eget kapital.

När fråga — — — skulle ifrågakomma.

Nedskrivning av — — — september beskattningsåret.

Vad här — — — årets inkomst.

Har avverkningsrätt — — — influtna likviden.

Om beskattningsmyndighet, — — — till beskattning.

Motsvarande gäller — — — års inkomstberäkning.

Denna lag — — — tidigare år.

I samband — — — följande iakttagas.

1. Vad i — — — att gälla.

2. Finnes vid — — — över stiftelsen.

Utgår vid — — — bindande utfästelse.

Sådan stiftelse — — — nr 308.

3. Skattskyldig, som vid 1955 års taxering åtnjuter avdrag för värdeminskning å inventarier i enlighet med de i räkenskaperna verkställda avskrivning-

arna, är berättigad att utan något beskattningsnämnds ytterligare medgivande tills vidare åtnjuta räkningsenlig eller fri avskrivning.

Har skattskyldig — — — i kraft.

4. Oaktat bestämmelserna i punkt 1 av anvisningarna till 41 § skola vid taxering i första instans i sin helhet tillämpas från och med år 1957, skall för det beskattningsår, för vilket taxering i första instans verkställes år 1957, gälla, att lagret vid utgången av beskattningsåret icke må upptagas till belopp understigande tjugo procent av lagrets värde.

5. a) Skattskyldig må vid 1957 års taxering åtnjuta avdrag vid beräkning av inkomst av rörelse för belopp, som enligt nedan under b) eller i förekommande fall under c) angivna beräkningsgrunder avsättes till *övergångskonto för lagerreserv* i balansräkningen för utgången av beskattningsåret, dock under förutsättning att i samma balansräkning lagerreserven enligt bokföringen minskats med motsvarande belopp.

b) Avsättning till övergångskonto för lagerreserv må, utom i fall som nedan under c) sägs, högst uppgå till ett belopp motsvarande hälften av skillnaden mellan, å ena sidan, värdet, beräknat till 30 procent av det i femte stycket i punkt 1 av anvisningarna till 41 § angivna värdet, i förekommande fall minskat med avdrag för inkurans, å det vid utgången av det beskattningsår, för vilket taxering i första instans verkställes år 1954, befintliga lagret, och, å andra sidan, lagrets i beskattningshänsende vid nämnda taxering åsatta värde.

c) Oavsett vad i nästföregående stycket sägs må på därom av den skattskyldige framställt yrkande avsättning till övergångskonto för lagerreserv i stället beräknas enligt nedan angivna grunder.

Lagret vid utgången av det beskattningsår, för vilket taxering i första instans verkställes år 1957, upptages till 30 procent av det i femte stycket i punkt 1 av anvisningarna till 41 § angivna värdet, i förekommande fall minskat med avdrag för inkurans.

Till den del detta lager av den skattskyldige visas motsvara sådant förkrigslager, som avses i punkt 4 b) av anvisningarna till 4 § förordningen den 21 juni 1946 om krigskonjunkturskatt för år 1946, upptages värdet därav enligt de i nämnda författningsrum för förkrigslager föreskrivna grunderna.

Skillnaden mellan värdet, beräknat i enlighet med vad i andra stycket sägs, å en lagerkvantitet motsvarande förkrigslagret, och det enligt tredje stycket uppskattade värdet å samma lagerkvantitet må avsättas till övergångskonto för lagerreserv. Om lagret vid utgången av det beskattningsår, för vilket taxering i första instans verkställes år 1957, understiger förkrigslagret, må dock allenast skillnaden mellan de enligt ovan angivna grunder beräknade värdena å denna mindre lagerkvantitet avsättas till sådant konto.

d) Inträffar efter utgången av det beskattningsår, för vilket taxering i första instans verkställes år 1957, sådan stadigvarande minskning i lagret, att kvarvarande lagerkvantitet understiger den som enligt vad ovan sägs legat till grund

för beräkning av avsättningen till övergångskonto för lagerreserv, skall detta konto minskas med vad därå på den bortfallna lagerkvantiteten proportionellt belöper samt motsvarande belopp upptagas till beskattning såsom intäkt av rörelse.

Stadigvarande lagerminskning anses ha inträtt, då lagerkvantiteten i medeltal under tre på varandra följande år, beskattningsåret inberäknat, understigit den lagerkvantitet, i förhållande till vilken avsättningen beräknats.

2) antaga följande

*Förslag*  
till  
*förordning om ändring av förordningen den 26 juli 1947*  
*om statlig inkomstskatt (nr 576).*

Härigenom förordnas, att 5 § förordningen den 26 juli 1947 om statlig inkomstskatt (nr 576) skall erhålla följande ändrade lydelse.

5 §.

Sammanlagda beloppet av den skattskyldiges inkomster från olika förvärvskällor, minskat i förekommande fall med avdrag som i 4 § omförmälas samt med förlustavdrag enligt förordningen om rätt till förlustutjämning i vissa fall vid taxering till statlig inkomstskatt, utgör *taxerad inkomst*, vilken utföres i fulla tiotal kronor, så att överskjutande belopp som ej uppgår till fullt tiotal kronor bortfaller.

---

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1956.

3) antaga följande

*Förslag*  
till  
*förordning om rätt till förlustutjämning i vissa fall vid taxering till*  
*statlig inkomstskatt.*

Härigenom förordnas som följer.

1 §.

Aktiebolag, ekonomisk förening, ömsesidigt försäkringsbolag och sparbank må, i enlighet med vad i denna förordning sägs, vid taxering till statlig inkomstskatt åtnjuta avdrag för underskott, som vid tidigare års taxering till sådan skatt icke kunnat utnyttjas.

Sådan rätt tillkommer ock under i 4 § angivna förutsättningar fysisk person, som i nämnda författningsrum avses.



## 2 §.

Avdrag för underskott som i 1 § sägs må åtnjutas med belopp, varmed summan av de enligt förordningen om statlig inkomstskatt för visst beskattningsår fastställda avdragen för underskott å skattskyldigs olika förvärvskällor överstiger sammanlagda beloppet av de enligt nämnda förordning för samma beskattningsår beräknade inkomsterna av olika förvärvskällor.

Det åligger beskattningsnämnd som har att pröva den skattskyldiges taxering till statlig inkomstskatt att på av honom framställt yrkande fastställa det belopp, som enligt ovan må utnyttjas för förlustutjämning (förlustavdrag).

## 3 §.

Skattskyldig, för vilken förlustavdrag fastställts, äger utnyttja detta avdrag sist vid taxering avseende tionde beskattningsåret efter det beskattningsår för vilket avdraget fastställdes. Hinder möter ej för skattskyldig, som avses i 1 § första stycket, att fördela förlustavdraget på två eller flera beskattningsår inom nyss angiven tidsperiod.

Förlustavdrag skall för sådan skattskyldig göras från sammanlagda beloppet av den skattskyldiges inkomster från olika förvärvskällor, sedan i förekommande fall avdrag gjorts för under beskattningsåret uppkommet underskott å förvärvskälla.

Ägas eller innehavas på därmed jämförligt sätt — direkt eller genom förmedling av juridisk person — aktierna i aktiebolag eller andelarna i ekonomisk förening till huvudsaklig del av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer, må förlustavdrag, som för bolaget eller föreningen blivit fastställt, icke medgivas i vad det belöper å tid, varunder aktierna eller andelarna till huvudsaklig del innehafts av andra delägare än under det beskattningsår, för vilket förlustutjämning yrkats, därest förändringarna i innehavet icke väsentligen skett på grund av arv eller testamente. Om skattskyldig, som genom eget eller anhörigs innehav av aktier eller andelar i bolag eller förening har ett avgörande inflytande i bolaget eller föreningen, tillgodofört sig lön eller annan förmån av bolaget eller föreningen till sådant belopp, att förlust uppkommit, må ock avdrag enligt denna förordning för sådan förlust vägras eller jämkas enligt vad som skäligt finnes.

## 4 §.

Fysisk person, vilken såväl under det beskattningsår då förlusten uppstått ock det beskattningsår, för vilket avdrag för denna förlust må av honom enligt denna förordning utnyttjas, som under samtliga mellanliggande beskattningsår jämlikt bokföringslagen den 31 maj 1929 varit skyldig föra däri föreskrivna handelsböcker, avseende den rörelse vari förlusten uppstått, ock vilken på nöjaktigt sätt fullgjort denna skyldighet, må för förlustutjämning utnyttja förlust å sådan av honom bedriven rörelse, som omförmäles i 27 § kommunalskatte-

lagen. Jänväl fysisk person, vilken under tid som ovan nämnts tillförlitligen redovisat inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder, må för sådant ändamål utnyttja honom åsamkad förlust å jordbruksfastigheten.

Oavsett huruvida sådan bokföringsskyldighet som ovan sagts ålegat skattskyldig, vilken i egenskap av delägare i handelsbolag eller kommanditbolag på grund av underskott å bolagets verksamhet åsamkats förlust, må sådan förlust av honom utnyttjas för förlustutjämning under förutsättning, att han under tid, som i första stycket i fråga om bokföringsskyldighet föreskrives, oavbrutet varit delägare i bolaget samt att detta under samma tid nöjaktigt fullgjort sin bokföringsskyldighet.

### 5 §.

Fysisk person äger utnyttja förlustavdrag vid taxering för det beskattningsår, som infaller närmast efter det, varunder förlusten uppstått och varunder han enligt avlämnad allmän självdeklaration åtnjutit inkomst till sådant belopp, att förlustavdraget i enlighet med vad nedan sägs till någon del kan utnyttjas. I den mån avdraget ej enligt de i deklarationen lämnade uppgifterna vid nämnda taxering kunnat utnyttjas, må det tillgodoföras den skattskyldige vid närmast därpå följande taxeringar, intill dess förlusten blivit i sin helhet utnyttjad. Har förlust uppstått under mer än ett beskattningsår, skall tidigare uppkommen förlust utnyttjas före senare förlust. Förlustavdraget må dock i intet fall göras senare än vid den taxering, som avser tionde beskattningsåret efter det, för vilket avdraget fastställdes.

Förlustavdrag skall, såvitt angår fysisk person, anses utnyttjat i den mån avdrag kunnat ske från det belopp som enligt självdeklarationen skulle ha utgjort till statlig inkomstskatt taxerad inkomst.

För fysisk person skall förlustavdraget göras från sammanlagda beloppet av den skattskyldiges vid taxeringen fastställda inkomster från olika förvärvskällor, minskat med avdrag som må hava medgivits jämlikt 4 § förordningen om statlig inkomstskatt. Återstoden utgör för sådan skattskyldig *taxerad inkomst* och skall på sätt i 5 § samma förordning sägs utföras i fulla tiotal kronor.

Avlider skattskyldig, för vilken förlustavdrag fastställts, må för det beskattningsår, då dödsfallet inträffade, samt för de två närmast därefter infallande beskattningsåren förlustavdrag eller del därav, som den avlidne icke kunnat utnyttja, under iakttagande av bestämmelserna i denna förordning i stället utnyttjas av dödsboet.

### 6 §.

Yrkande som i 2 § andra stycket sägs skall framställas i den skattskyldiges till ledning för taxering för det beskattningsår, till vilket underskottet hänförs sig, avgivna deklaration eller vid denna fogad handling, dock att sådant yrkande även må väckas hos prövningsnämnden senast den 31 juli under taxeringsåret.

Innefattar beslut av prövningsnämnden eller utslag av Kungl. Maj:t eller kam-

marrätten sådan ändring av inkomstberäkningen för skattskyldig att förlustavdrag må beräkas eller att redan fastställt sådant bör till beloppet ändras, äger den skattskyldige att inom sex månader från det han av beslutet eller utslaget erhöll del hos prövningsnämnden framställa härav föranlett yrkande. Rätt som nu sagts tillkommer jämväl taxeringsintendenten, dock att den tid, inom vilken yrkande skall framställas, i sist angivet fall skall räknas från det beslutet eller utslaget i fråga meddelades.

#### 7 §.

Skattskyldig, som vid taxering för visst beskattningsår önskar helt eller delvis utnyttja fastställt förlustavdrag, har att i självdeklarationen för beskattningsåret härom framställa yrkande, dock att sådant yrkande även må väckas hos prövningsnämnden senast den 31 juli under taxeringsåret.

#### 8 §.

Har skattskyldig i uppgift eller upplysning, som avgivits till ledning för fastställande av förlustavdrag, lämnat oriktigt meddelande och har därav föranletts att förlustavdraget fastställts till för högt belopp, må sist vid taxering för det femte beskattningsåret efter det för vilket avdraget fastställdes detta bestämmas till sitt rätta belopp. Har det till för högt belopp fastställda förlustavdraget utnyttjats vid taxering, må rättelse i denna taxering ske genom eftertaxering som skall hava verkställts sist vid taxeringen för det femte beskattningsåret efter det för vilket förlustavdraget fastställdes.

#### 9 §.

Det åligger taxeringsnämnd, som prövat framställt yrkande om fastställande av förlustavdrag, att härom göra anteckning i nämndens protokoll och om sitt beslut lämna den skattskyldige underrättelse på sätt och inom tid som i 90 § 2 mom. taxeringsförordningen sägs. Har taxeringsnämnd medgivit skattskyldig rätt att utnyttja förlustavdrag, skall anteckning härom verkställas i protokollet.

#### 10 §.

Beträffande klagan över beslut av beskattningsnämnd eller utslag av kamrarrätten i fråga rörande fastställande av förlustavdrag eller utnyttjande av sådant avdrag skall vad i taxeringsförordningen sägs angående fullföljd av talan äga motsvarande tillämpning.

Även vad i övrigt i nämnda förordning stadgas skall i tillämpliga delar äga motsvarande giltighet.

#### 11 §.

Med ledning av taxeringsnämndens protokoll samt beslut av prövningsnämnden och utslag av Kungl. Maj:t och kamrarrätten skall hos länsstyrelsen föras

anteckningar över skattskyldiga för vilka förlustavdrag fastställts, därvid till-  
lika skall antecknas när sådant avdrag utnyttjats vid taxeringen.

12 §.

För tillämpningen av denna förordning erforderliga föreskrifter meddelas  
av Kungl. Maj:t.

---

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1956.

---

4) i skrivelse till Kungl. Maj:t hemställa att Kungl. Maj:t måtte låta före-  
taga en utredning angående möjligheterna att utsträcka rätten till fri avskriv-  
ning till att gälla jämväl beträffande fysiska personer, som bedriver rörelse,  
samt jordbrukare, som taxeras enligt bokföringsmässiga principer,

5) i skrivelse till Kungl. Maj:t hemställa om utredning rörande permanenta  
regler för s. k. öppen resultatutjämning vid beräkning av inkomst av rörelse  
och av inkomst av jordbruksfastighet, som beräknas enligt bokföringsmässiga  
grunder.

Stockholm den 25 mars 1955

*Jarl Hjalmarson*

*Martin Skoglund*

*T. G. v. Seth*

*Ernst V. Staxäng*

*Elis Håstad*

*E. Birke*

*Erik Hagberg*

*Alarik Hagård*

*Einar Haegglom*