

Nr 291

Av herr Ewerlöf m. fl., om vidgade möjligheter till s. k. resultatutjämnning vid beskattningen.

En princip av väsentlig betydelse för beskattningen i de allra flesta länder är principen om beskattningsårets slutenhet. Därmed avses att den för beskattningen grundläggande skatteförmågan bedömes efter förhållandena under varje år för sig. Principen kan icke i sig själv leda till att en riktig bild av skatteförmågan hos de olika skattskyldiga erhålles. Det kan mycket väl förhålla sig så att en skattskyldig under visst år råkar ut för en förlust i sin förvärvsverksamhet, som är lika stor som den vinst han erhåller t. ex. under närmast följande år. Totalt sett har han då under de två åren icke haft någon som helst inkomst, men han blir under den period som representeras av det vinstgivande året beskattad för den därå belöpande inkomsten utan avseende vid att han under det näst föregående året haft en förlust.

Det är emellertid icke blott då förlust uppkommit under ett år som principen om beskattningsårets slutenhet leder till en högre skatt än vederbort. Är inkomsten mycket ojämn kan det till en början inträffa att han ett år icke kan åtnjuta helt ortsavdrag. Men även om ortsavdragen helt kan åtnjutas, kan han råka ut för en för hög beskattning. Detta sammanhänger med att fysiska personer beskattas statligt efter en progressiv skala. Nedanstående sammanställning belyser detta. Den avser gift person i ortsgrupp III, som under två år tjänat sammanlagt 30 000 kronor men med varierande belopp de olika åren.

Inkomstfördelning	Sammanlagd statsskatt
kr.	kr.
15 000 + 15 000	2 584
18 000 + 12 000	2 728
20 000 + 10 000	2 978
25 000 + 5 000	3 725
30 000 + 0	5 246

Det framgår härav, att den skattskyldige i det ogynnsammaste av de berörda fallen får mer än dubbelt så hög skatt som om inkomsten varit jämnt fördelad å de två åren. Ändock har ej räknats med att han något år skulle ha haft förlust, i vilket fall hans merbeskattning skulle ha blivit än större. Att lägga till rätta de här antydda missförhållandena genom att införa längre tidsperioder än ett år såsom normerande för skattens storlek under

samma period synes icke vara lämpligt och skulle f. ö. endast delvis eliminera orättvisorna. Rättelse bör enligt vår mening i stället sökas på så sätt att i första hand uppkomna förluster får avräknas mot andra års inkomster, antingen tidigare liggande eller också efterföljande. Lämpligen torde man därvid böra välja det senare alternativet och alltså söka nå en förlustutjämnning genom att låta balansera uppkomna förluster till senare år, då de skulle få avdragas mot förekommande överskott. I andra hand bör möjligheter till en resultatutjämnning åstadkommas. Är sålunda inkomsten visst år osedvanligt hög på grund av speciella omständigheter, som inte kan förväntas bestå under kommande år, är det rimligt att beskattning av viss del av inkomsten framflyttas till ett följande år.

Vissa möjligheter till resultatutjämnning förekommer redan nu i vår skatteleagstiftning. Till en början må erinras om den visserligen numera begränsade rätten till fri varulagervärdering som medges vissa skattskyldiga. De år 1951 införda bestämmelserna rörande beskattningen av ackumulerad inkomst är också av betydelse. Vidare kan nämnas den rätt som i vissa fall tillkommer skogsägare att av årets inkomst avsätta viss del till skogskonto och därvid erhålla avdrag för det insatta beloppet vid taxeringen mot skyldighet att, då inkomsten sedermera uttages, upptaga densamma såsom inkomst i deklarationen.

Dessa här nämnda liksom övriga möjligheter till resultatutjämnning är dock otillräckliga. Det föreligger oaktat dessa, för såväl fysiska som juridiska personer, tillfällen då ett för högt inkomstbelopp upptages till beskattning, eller då inkomsten beskattas hårdare än om den influerats jämnare under de olika åren. Det måste därför vara ett rättvisekrav att man söker finna utvägar att bringa beskattningen i bättre överensstämmelse med skatteförmågan.

En undersökning rörande förhållandena i detta avseende i vissa främmande länder visar att det dels i ett stort antal länder förekommer rätt till förlustavdrag, dels att rätten härtill efter hand fått allt större omfattning. I det följande skall givas en del exempel på vad härutinnan gäller.

I *Tyskland* infördes rätt till avdrag för förlust under tidigare år, ehuru med begränsning till de två sistförflutna åren. Rätten till detta avdrag avskaffades visserligen 1934 men återinfördes redan 1938 varefter den utvidgades så att den fr. o. m. 1954 avser de 5 sistförflutna åren.

I *Storbritannien* har rätt att balansera förlust till kommande år funnits sedan 1926. Den avsåg till en början 6 år, men denna tidsfrist borttogs 1952. Numera får alltså förlust balanseras framåt under obegränsad tid. År 1954 infördes vidare en bestämmelse om rätt att avdraga förlust, som kunde uppkomma det år en rörelseidkare upphörde med sin rörelse, mot vinster under tre tidigare år.

I *Frankrike* infördes 1928 en rätt att balansera en förlust under 5 år.

Sedan 1948 gäller denna rätt såväl den proportionella skatten å fysiska och juridiska personer som den progressiva tilläggsskatten å fysiska personer.

I *Schweiz* omfattar beskattningsperioden två år. Redan härav följer en inte obetydlig rätt att kvitta förlust under ett av dessa år mot vinst under det andra året. Om ändock förlust skulle kvarstå, får denna balanseras till nästa beskattningsperiod, d. v. s. under ytterligare två år.

I *Belgien* finns möjligheter såväl att kvitta förlust mot vinst under tidigare år som rätt att balansera förlusten framåt i tiden. Sedan 1954 gäller denna rätt för en tid av fem år i båda fallen.

I *Nederländerna* finns sedan 1927 en rätt att balansera en förlust till kommande år. Tiden har förlängts, senaste gången genom beslut 1953, då den fastställdes till sex år.

I *USA* förekommer sedan 1954 rätt att balansera förlust under fem år samt rätt att kvitta förlust mot tidigare års vinster under två år. Första beslutet om rätt att balansera förluster kom 1939.

Bland övriga utomeuropeiska länder må nämnas *Canada*, där förlust får balanseras 5 år samt även kvittas mot vinst under det följande året, *Australien*, där förlust får balanseras under 7 år, *Ceylon*, där förlust får balanseras under 3 år, *Nya Zeeland*, där förlust får balanseras under 6 år, *Pakistan*, där förlust också får balanseras under 6 år, *Sydafrikanska unionen*, där förlust får balanseras under obegränsad tid, *Nigeria*, där förlust får balanseras under 10 år, *Centralafrikanska unionen*, där förlust får balanseras under obegränsad tid, samt slutligen *Japan*, där under viss förutsättning förlust får balanseras under 3 år för fysisk person och under 5 år för juridisk person.

Vad angår de juridiska personerna i vårt land har förslag till förlustutjämning avgivits i ett år 1954 framlagt betänkande av företagsbeskattningskommittén (SOU 1954:19). Detta förslag var en konsekvens av att kommittén förordat ett definitivt upphävande av rätten till fri avskrivning resp. en begränsning av rätten till fri varulagervärdering. Kommittén fann det angeläget att, om sålunda möjligheterna till resultatutjämning avskaffades eller beskars i så stor utsträckning som kommittén ifrågasatt, som ett komplement till de föreslagna skärpta bestämmelserna förorda viss förlustutjämning.

I reservation till kommitténs betänkande föreslog två reservanter, att rätten till förlustutjämning skulle utsträckas till fysiska personer som bedriver rörelse. I den proposition till 1955 års riksdag som föranleddes av kommitténs förslag (prop. nr 100) upptogs med vissa ändringar de av kommittén föreslagna skärpningarna. Däremot innehöll propositionen intet förslag till öppen förlustutjämning.

Vid företagsbeskattningskommitténs betänkande fanns fogad en reservation av två ledamöter, som ville att rätten till förlustutjämning även skulle gälla beträffande fysiska personer som bedriver rörelse. Något förslag till

förlustutjämning för övriga fysiska personer kunde reservanterna med hänsyn till direktiven för kommitténs arbete icke framlägga. För vår del ansluter vi oss till vad reservanterna föreslagit. Bland de fysiska personer för vilka rätt till förlustutjämning skall gälla bör emellertid även ingå sådana som redovisar inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder. Någon anledning att ha olika bestämmelser för dessa och bokföringspliktiga rörelseidkare kan vi icke finna. Särskilt det förhållandet att 1955 års höstriksdag fattat principbeslut om ett nytt prissättningssystem innebärande bl. a. att jordbrukarna i fortsättningen i huvudsak skall å ena sidan bära riskerna för ett dåligt skördeutfall men å andra sidan kunna få tillgodogöra sig vinsterna på grund av en särskilt god skörd, gör det angeläget att möjligheter till åtminstone en förlustutjämning tillskapas. Vi förordar därför antagandet av en förordning i huvudsak i enlighet med vad reservanterna i företagsbeskattningskommittén hade föreslagit men med en komplettering rörande jordbrukare med bokföringsmässig taxering.

De skäl för en förlustutjämning beträffande jordbrukare med taxering enligt bokföringsmässiga grunder som anförts här ovan gäller givetvis också beträffande övriga jordbrukare. Uppenbarligen kan det emellertid finnas anledning att för dessa tillskapa en annan form av resultatutjämning än för de bokföringspliktiga, vilkas räkenskaper automatiskt möjliggör den nödiga kontrollen. Olika möjligheter torde här stå till buds. Det kan t. ex. tänkas en utväg i stil med vad som gäller för skogsägare i avseende å deras rätt att avsätta viss del av skogsinkomst å så kallat skogskonto. En sådan anordning skulle möjliggöra för jordbrukarna att göra avsättningar till ett konto motsvarande skogskontot under de år då inkomsterna vore relativt goda med rätt att då göra avdrag i deklARATIONEN för belopp motsvarande insättningen. Under år då inkomsterna vore särskilt låga eller då förlust uppstått skulle vederbörande insättare i stället ha möjlighet att uttaga belopp från kontot och i samband därmed upptaga detta till beskattning. Ehuru starka skäl talar för en sådan ordning, är vi icke beredda att här omedelbart framlägga ett konkret förslag. Olika meningar kan nämligen råda om hur ett sådant system borde utformas i dess detaljer. Det är också tänkbart att någon annan väg kunde erbjuda större fördelar. Med hänsyn härtill vill vi förorda, att en utredning igångsättes med uppdrag att framlägga förslag om en lösning av frågan om förlustutjämning i så god tid, att frågan kan föreläggas 1957 års riksdag.

Den lösning vi här skisserat för jordbrukare med taxering enligt kontantprincipen innebär som synes icke blott rätt till förlustutjämning utan även rätt till viss öppen resultatutjämning. Såsom framgår av vad vi ovan anförde rörande variationerna i skattebelastningen i de fall inkomsten icke fördelar sig med i stort sett samma belopp å olika år, är behovet av en sådan utjämning likaledes mycket trängande. Även denna fråga bör göras till föremål för utredning och därvid omfatta samtliga skattskyldiga som driver

rörelse eller jordbruk. Frågan bör lämpligen lösas i samband med att spörsmålet om en förlustutjämnning undersökes. Vi förordar att detta sker.

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

1) antaga följande

Förslag

till

förordning om rätt till förlustutjämnning 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 förlustutjämnning (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 och 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, och vilken på nöjaktigt sätt fullgjort denna skyldighet, må för förlustutjämning utnyttja förlust å sådan av honom bedriven rörelse, som omförmäles i 27 § kommunalskattelagen. Jämväl 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 hänför 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 kammarrätten sådan ändring av inkomstberäkningen för skattskyldig att förlustavdrag må beräknas eller att redan fastställt sådant hör till beloppet ändras, äger den skattskyldige att inom sex månader från det han av beslutet eller utslaget erhöi 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 taxeringen 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 kammarrätten 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 kammarrätten skall hos länsstyrelsen föras anteckningar över skattskyldiga för vilka förlustavdrag fastställts, därvid tillika 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 1957.

2) i skrivelse till Kungl. Maj:t hemställa, att Kungl. Maj:t måtte efter den utredning som härför kan vara behövlig, för 1957 års riksdag framlägga förslag rörande permanenta regler dels för förlustutjämning vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet, som deklareraras enligt den s. k. kontantprincipen, dels för s. k. öppen resultatutjämning vid beräkning av inkomst av rörelse och av inkomst av jordbruksfastighet.

Stockholm den 26 januari 1956

K. G. Ewerlöf

Ebon Andersson

E. Birke

Carl Eskilsson

Erik Hagberg

Axel Mannerskantz

Gustaf Velander

Emil Kihlströms Tryckeri AB Stockholm 1956

560128