

## Nr 77

Av herr **Stenberg m. fl.**, *angående rätt till förlustutjämning och resultatutjämning vid beskattningen.*

Det har länge framstått som en allvarlig brist i det svenska skattesystemet, att regler saknats om rätt till s. k. öppen förlust- och resultatutjämning vid beskattningen. Denna brist har framstått som desto mer anmärkningsvärd som sådana regler införlivats med skattesystemen i utlandet. I ett stort antal jämförbara länder finns rätt till förlust- och resultatutjämning vid beskattningen sedan länge. Den svenska beskattningsrätten har i detta avseende med andra ord kommit att bli unik.

De grundläggande motiven för att rätt till förlust- och resultatutjämning bör införas är i huvudsak följande två. Skatteläggningen bör, vare sig det är fråga om företags- eller arbetsinkomst, i möjligaste mån anpassas efter den verkliga inkomsten under en längre tidsperiod än ett enstaka beskattnings- eller inkomstår. De nu förefintliga möjligheterna till utjämning är förknippade med avskrivningsmöjligheterna i fråga om varulager, inventarier och fasta anläggningar (s. k. dold resultatutjämning). Dessa utjämningsmöjligheter är emellertid inte öppna för alla skattskyldiga eller kan inte alltid utnyttjas. Att införa rätt till öppen förlust- och resultatutjämning är därför att skapa *ökad rättvisa vid beskattningen*.

Som ofta framhållits i debatten skulle en rätt till förlust- och resultatutjämning vid beskattningen vara av särskilt stor betydelse för nystartade företag, eftersom många företag går med förlust i början av sin verksamhet. Dessa förluster kan inte kvittas mot senare infallande vinster, som blir beskattade i sin helhet. Hänsyn tas inte till att resultatet för en flerårsperiod i verkligheten kan ha varit negativt. Ett skattesystem utan rätt till öppen förlustutjämning — såsom det svenska — kommer därför att bereda särskilda svårigheter för nystartade företag. Det ligger i sakens natur, att avsaknaden av sådana regler är en särskild belastning för de mindre företagen.

Krav på en reform av det svenska skattesystemet i här angiven riktning har under senaste tid ofta förts fram i riksdagen. Från vårt håll har sålunda ett författningsförslag framlagts om rätt till förlustutjämning för alla rörelseidkare oavsett företagsform i motioner till 1955 och 1956 års riksdagar. I samma motioner har krävts utredning om permanenta regler för öppen resultatutjämning. Sedan dessa förslag avvisats år 1955 och 1956, till-

sattes i början av 1957 en särskild utredning i ämnet (1957 års skatteutredning). Denna har i slutet av fjolåret redovisat resultatet av sitt arbete. Förslag har framlagts till författningar om såväl förlustutjämning som resultatutjämning. Förslaget om öppen rätt till förlustutjämning innebär i huvudsak följande.

Underskottet i en ekonomisk verksamhet för ett visst år skall få utnyttjas som *förlustavdrag* senare år. Detta skall få ske när som helst vid taxeringen för de följande *sex* åren. Förlustavdraget kan inom denna tid, som inklusive förluståret omfattar en sjuårsperiod, fördelas i enlighet med den skattskyldiges egna önskningar. Reformen skall i princip omfatta *alla* skattskyldiga, såväl fysiska som juridiska personer.

De föreslagna reglerna om resultatutjämning har utformats som en *rätt till progressionsutjämning* i de fall där den beskattningsbara inkomsten med minst 12 000 kronor överstiger näst föregående års motsvarande inkomst. Då rätt till jämnare inkomstredovisning vid beskattningen endast har intresse för den skattskyldige vid den progressiva beskattningen, har den av utredningen utarbetade författningen i detta hänseende föreslagits omfatta endast fysisk person och att gälla vid den statliga inkomstskatten. Den skall å andra sidan vara generell och öppen rätt till resultatutjämning i princip för samtliga skattskyldiga (som är fysiska personer). I de fall där den beskattningsbara inkomsten överstigit det föregående årets inkomst med 12 000 kronor eller mera skall de båda årens inkomster slås samman och skatten uträknas på *halva* denna sammanlagda inkomst. Skatten för de två åren blir dubbla skatten på den halverade sammanlagda inkomsten. Genom ett sådant förfarande uppnås en »avtrubbning» av skatteprogressionens verkningar.

De förslag som 1957 års skatteutredning lagt fram är enligt vår mening i stort sett väl utformade. Erinringar kan möjligen göras i vissa detaljer. Vi vill här peka på någon.

Vad gäller den föreslagna förlustutjämningen, så är denna utformad enligt den s. k. »carry-over»-metoden. Förlust ett visst år får endast utnyttjas som avdrag ett *senare* år. Detta får till följd att förluster under ett företags eller annan ekonomisk rörelses sista år kan komma att stå outnyttjade. I sådana fall skulle till viss del för mycket skatt ha betalats i förhållande till rörelsens verkliga resultat. Möjlighet att skattemässigt reglera sådana fall erbjudes om förlustutjämningen utformas enligt den s. k. »carry-back»-metoden. Denna metod öppnar möjlighet att avräkna ett års förlust mot ett tidigare års vinst. Metoden leder till ett uppbrytande av ett tidigare års taxering och restitution av skattebelopp. Skatteutredningen har övervägt även den senare metoden men funnit att carry-back-metoden kräver mera invecklade taxeringsföreskrifter och skulle därjämte kompliceras av restitutionsförfarandet, som fordrar även uppbördsmyndigheternas medverkan. Utredningen har därför stannat vid att föreslå ett renodlat carry-over-

system och ansett att det vore bättre att avvakta kommande erfarenheter av ett enklare och mera generellt utformat system. Även om vi delar utredningens slutsats, vill vi framhålla angelägenheten av att Kungl. Maj:t ägnar uppmärksamhet åt möjligheterna att skapa en tillfredsställande lösning åt utjämningsfrågan även i de fall där förlust uppträtt under rörelsens sista år.

Vad gäller den föreslagna rätten till utjämning av statlig inkomstskatt å merinkomst, kan man självfallet diskutera huruvida gränsen för rätt till utjämning skall gå vid en merinkomst av 12 000 kronor. Utredningens motiv har varit att söka nå en sådan avgränsning att de mest påtagliga olägenheterna av den progressiva beskattningen vid stora ojämnheter i inkomsten från det ena året till det andra kan undanröjas samtidigt som en viss försiktighet iakttages med hänsyn till att man inte närmare kan beräkna i vilken omfattning de nya bestämmelserna kommer att utnyttjas. Även här skulle de kommande erfarenheterna få utvisa huruvida reglerna senare skulle behöva korrigeras. Med starkt understrykande av svårigheten att göra realistiska kalkyler har utredningen sökt beräkna det statliga skattebortfallet för tre olika alternativ beträffande den erforderliga merinkomstens storlek. Utredningen har därvid funnit, att om gränsen sattes vid 10 000 kronor, skulle inkomstbortfallet bli 17 å 18 miljoner kronor, vid 12 000 kronor 11 å 12 miljoner kronor och vid 15 000 kronor 6 å 7 miljoner kronor.

Det alternativ som närmast skulle komma i fråga i stället för det av utredningen föreslagna skulle vara att fixera den erforderliga merinkomsten till 10 000 kronor. Vid närmare övervägande har vi dock funnit, att goda skäl talar för den av utredningen intagna ståndpunkten att merinkomsten bör för inledningsskedet bestämmas med viss återhållsamhet. Utredningens förslag bör alltså kunna godtagas. Men vi vill understryka, att det sålunda bestämda gränobeloppet bör gälla för ett inledande skede om några år och sedan omprövas med ledning av vunna erfarenheter.

En annan punkt där vi även är beredda att godtaga utredningens förslag men som synes böra prövas vidare gäller den föreslagna begränsningen av rätten till progressionsutjämning till att endast tillkomma dem som deklarerat inkomst. Genom denna avgränsning kan personer som ett år helt saknat inkomst (understigande 1 200 kronor) inte utnyttja den föreslagna utjämningsrätten. Detta har som utredningen påpekat särskild betydelse för dem som undergått en långvarig yrkesutbildning, t. ex. akademiker, och som redan det första anställningsåret efter inträdet i förvärsvarbete kan komma upp i inkomst överstigande den stipulerade gränsen. Det kan även gälla andra inkomsttagare, t. ex. löntagare som på grund av sjukdom haft så liten inkomst att den understigit deklaraionspliktigt belopp — försörjningen kan ha klarats genom kapitalförtäring eller skuldsättning. Även i dessa fall skulle den av utredningen föreslagna avgränsningen kunna leda

till obilliga resultat. Möjligheten att vinna en mera tillfredsställande konstruktion i denna detalj bör därför utredas vidare. Det torde kunna ske inom vederbörande departement.

En annan principiell lösning av utjämningsfrågan erbjuder den s. k. kontometoden. Denna metod innebär i princip att insättningen på ett särskilt för ändamålet upplagt konto får avdragas vid taxeringen, medan uttag beskattas. Metoden är användbar för både förlust- och resultatutjämnning.

Kontometoden har diskuterats av 1957 års skatteutredning. Två av de till utredningen knutna branschrepresentanterna har i ett särskilt yttrande uttalat sitt förord för kontometoden som ett komplement till den föreslagna lagstiftningen om förlustutjämnning och om progressionsutjämnning.

Frågan om införande av ett kontoförfarande har varit föremål för motioner vid 1957 och 1958 års riksdagar (de likalydande motionerna I: 371 av herr Aastrup m. fl. och II: 459 av herr Kollberg m. fl. vid 1957 års riksdag samt motionerna I: 254 av herr Ohlon m. fl. och II: 322 av herr Ohlin m. fl.). Dessa motioner, där en detaljerad konstruktion av metoden angavs, utformade kontosystemet med en sparfrämjande inriktning med reducerad beskattning vid uttag av medel som inestått å kontot viss tid. I anledning av dessa motioner samt andra motionsledes framförda förslag om sparfrämjande åtgärder har senare på riksdagens begäran påbörjats en särskild utredning i ämnet.

Vi delar uppfattningen att kontometoden, som rätt utformad kan verka starkt sparfrämjande, också erbjuder ett värdefullt komplement till de föreslagna grundläggande reglerna om öppen resultatutjämnning vid beskattningen. Vi förutsätter, att den nyligen påbörjade utredningen om sparfrämjande åtgärder bedrivs med skyndsamhet, så att ett förslag om särskilda sparkonton, vilka även kan utnyttjas i resultatutjämnande syfte, snarast förelägges riksdagen.

I propositionsförteckningen till årets riksdag har angivits att förslag om förlust- och resultatutjämnning *eventuellt* kan väntas bli förelagt riksdagen från Kungl. Maj:ts sida. Propositionen betecknas icke som sannolik. Vid sådant förhållande och med hänsyn till den utomordentliga vikten av att frågan snarast får en godtagbar lösning har vi ansett att fullgoda motiv finnes för att utredningsförslaget motionsvägen förelägges riksdagen. Som vi angivit i det föregående kan erinringar mot utredningsförslaget göras i vissa detaljer. Dessa erinringar kan emellertid inte anses vara av allvarlig natur.

I sin sammanfattning framhåller 1957 års skatteutredning:

Utredningsuppdraget har avsett komplicerade spörsmål samtidigt som starka krav ställts på ett snabbt utredningsresultat. Det har synts utredningen logiskt och riktigt att i ett inledande skede inrikta sig på en och var

för vilken en utjämning är eller kan bli en realitet. Först sedan en sådan grund lagts, tillskapas förutsättningar att undersöka huruvida de generella reglerna ter sig otillräckliga för den ena eller andra gruppen näringsutövare och om specialregler för deras vidkommande kan inordnas i systemet. Att avsevärt fördröja framläggandet av de inom utredningen uppnådda resultaten för att på en gång framlägga generella regler och specialbestämmelser för olika kategorier skattskyldiga har inte ansetts böra ifrågakomma.

Vad utredningen här framhållit anser vi värt allt beaktande. Nu gäller det att få första grunden lagd för en lagstiftning som täcker en allvarlig brist i vårt skattesystem. Utredningens förslag anser vi ur denna synpunkt fullt acceptabelt. Det bör enligt vår mening kunna genomföras av årets riksdag och gälla från och med 1960 års taxering. Det blir sedan tillfälle med ledning av erfarenheterna och efter fortsatt prövning, bland annat i de speciella avseenden vi ovan berört, att komplettera och förbättra den nu antagna lagstiftningen.

De av 1957 års skatteutredning framlagda författningsförslagen innefattar kompletterande förslag om vissa ändringar i förordningen den 11 maj 1951 (nr 230) med provisoriska bestämmelser om särskilda investeringsfonder för ersättande av förlorade inventarier och lagertillgångar ävensom i förordningen den 19 februari 1954 (nr 40) med provisoriska bestämmelser om särskild investeringsfond för ersättande av avyttrat fartyg. Då de nämnda förordningarna endast gäller till och med årets taxering, framlägger vi nedan — av formella skäl — förslag om fortsatt giltighet av förordningarna i fråga.

Med hänvisning till vad ovan anförts föreslår vi,

att riksdagen måtte

1. besluta införa rätt till förlustutjämning och till resultatutjämning vid beskattningen i enlighet med de av 1957 års skatteutredning i dess betänkande SOU 1958: 35 framlagda förslagen till

a) förordning om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst

b) lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928

c) förordning angående ändrad lydelse av 19 § förordningen den 27 maj 1955 (nr 256) om investeringsfonder för konjunkturutjämning

d) förordning angående ändrad lydelse av 5 § förordningen den 11 maj 1951 (nr 230) med provisoriska bestämmelser om särskilda investeringsfonder för ersättande av förlorade inventarier och lagertillgångar

e) förordning angående ändring i förordningen den 19

februari 1954 (nr 40) med provisoriska bestämmelser om särskild investeringsfond för ersättande av avyttrat fartyg  
f) förordning om rätt till utjämning av statlig inkomstskatt å merinkomst i vissa fall, till vilka förslag hänvisas, samt

2. besluta fortsatt giltighet av förordningarna *dels* av den 11 maj 1951 (nr 230) med provisoriska bestämmelser om särskilda investeringsfonder för ersättande av förlorade inventarier och lagertillgångar *och dels* förordningen den 19 februari 1954 (nr 40) med provisoriska bestämmelser om särskild investeringsfond för ersättande av avyttrat fartyg.

Stockholm den 23 januari 1959

*N. Stenberg*

*Ebbe Rydén*

*Johan Ö. Ågren*

*Sigvard Rimås*

*Edvin Jacobsson*

---