

Nr 646

Av herr **Agren m. fl.**, i anledning av *Kungl. Maj:ts proposition nr 30, med förslag till förordning om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst, m. m.*

Avsaknaden av rätt till öppen förlust- och resultatutjämning vid beskattningen har länge betecknats som en allvarlig brist i det svenska skattesystemet. I detta avseende har vårt land kommit att skilja sig från flertalet med oss jämförbara länder, där rätt till sådan skatteutjämning förelegat. Huvudmotiveringen för en dylik utjämning är att, om såsom för närvarande i princip är fallet i vårt land, beskattningen avgränsas att avse varje särskilt inkomstår för sig, så inträffar i ett icke ringa antal fall en materiellt sett för hög beskattning, när hänsyn tas till vinstresultatet för en flerårsperiod. Skatteläggningen bör i möjligaste mån anpassas efter den verkliga inkomsten under en längre tidsperiod än ett enstaka beskattningsår. De möjligheter som finns och som är förknippade med avskrivningsreglerna i fråga om varulager, inventarier och fasta anläggningar (s. k. dold resultatutjämning) är inte öppna för alla skattskyldiga eller kan inte alltid utnyttjas. Avsaknaden av regler för öppen förlust- och resultatutjämning innebär vidare en särskild belastning för nystartade och — över huvud taget — mindre företag. Den förlust, som ett nystartat företags rörelse uppvisar i början av sin verksamhet, något som inte är onormalt, kan inte kvittas mot senare infallande vinster. Hänsyn tas inte till att resultatet för en flerårsperiod i verkligheten kan ha varit negativt. Särskilt i de fall där rörelsen bedrivs i form av handelsbolag eller privat firma, vilket är fallet med många mindre företag, och där rörelseresultatet beskattas efter den statliga inkomstskattens progressiva skala, kan beskattningen bli för hög, när resultatet för en flerårsperiod tas i betraktande. Att införa rätt till öppen förlust- och resultatutjämning är därför en väg att söka skapa ökad rättvisa vid beskattningen.

Sedan frågan varit uppe vid flera riksdagar under 50-talet och efter en förnyad, särskild utredning — 1957 års skatteutredning — har finansministern nu lagt fram en proposition i ämnet. Propositionen upptar emellertid endast en del av utredningsförslaget, nämligen rätt till öppen förlustutjämning, och icke något förslag om resultatutjämning. Finansministern menar, att när den pågående utredningen om revision av reglerna för beskattning av ackumulerad inkomst föreligger, kan det bli anledning att upptaga frågan om utjämning av inkomstökningar av det slag, som beröres av det av 1957

års skatteutredning framlagda förslaget. Finansministern och regeringens ställningstagande är enligt vår mening att beklaga, alldenstund behovet av regler för öppen resultatutjämning är starkt omvitnat och det framlagda utredningsförslaget erbjuder en god grund för en lagstiftning, som skulle göra det möjligt att ett system för öppen resultatutjämning vid beskattningen kom i gång. Vi återkommer härtill senare.

Förslaget till förlustutjämning

Propositionsförslaget överensstämmer med utredningens förslag frånsett vissa smärre justeringar av i huvudsak formell och taxeringsteknisk art. Som sådant betecknar vi det av finansministern föreslagna tillägget att begränsa rätten till förlustavdrag till belopp som överstiger 1 000 kronor.

Kvittning av förlust skall enligt förslaget kunna ske inom en sexårsperiod. Denna gräns skall gälla för såväl fysisk som juridisk person. I tidigare framlagda förslag har kvittningsperioden för aktiebolag och ekonomiska föreningar varit utsträckt till tio år, eftersom några praktiska svårigheter att utsträcka kvittningsperioden till sådan tid inte föreligger för dessa skattskyldiga. Flera remissinstanser har i sina yttranden över det nu framlagda utredningsförslaget också förordat en kvittningsperiod om tio år för juridiska personer. Hit hör exempelvis Kooperativa förbundet. Vi förordar att frågan om en förlängning av kvittningsperioden — vilket helst bör gälla samtliga skattskyldiga oavsett företagsform — bör få bli beroende av erfarenheterna av systemets tillämpning.

Även i övrigt anser vi att det i propositionen framlagda förslaget i huvudsak kan godtagas. Vi vill särskilt framhålla, att erfarenheterna av systemet bör noga följas under de första åren, så att eventuella bristfälligheter kan skyndsamt undanröjas.

Vi vill i detta sammanhang särskilt peka på följande problem:

De föreslagna reglerna för förlustutjämning är utformade enligt den s. k. "carry-over"-metoden. Denna innebär, att ett visst års förlust endast kan utnyttjas som avdrag ett efterföljande år. Utformningen får till följd, att förluster under ett företags sista år icke blir utnyttjade som förlustavdrag, varför i dessa fall för stor skatt blir utdebiterad i förhållande till rörelsens verkliga resultat under en slutperiod. Möjligheten att skattemässigt reglera sådana fall erbjudes, om förlustutjämningen utformas enligt den s. k. "carry-back"-metoden. Denna metod öppnar möjligheter att avräkna ett års förlust mot vinsten ett *tidigare* år. Den leder emellertid till ett uppbrytande av taxeringen för ett tidigare år samt restitution av skattebelopp, vilket kräver mera invecklade taxeringsföreskrifter och även i övrigt leder till en viss komplicering av systemet. I flera remissyttranden har detta problem berörts. Sålunda framhåller Svenska sparbanksföreningen, som en brist i förslaget, att förlustöverföring icke kan ske bakåt i tiden. Därigenom kan företaget, som under de

senare åren eller det sista året av sin verksamhet gått med förlust, inte erhålla restitution av den del av tidigare erlagd skatt som belöper på underskottet.

En komplettering av den föreslagna förlustutjämningen med "carry-back"-metoden har föreslagits av Sveriges skogsägareförbund. Utredningens ståndpunkt att i första hand söka förverkliga ett system med så enkla regler som möjligt anser vi väl motiverad. Vi tillstyrker därför att förslaget genomföres i den nu föreliggande utformningen. Men vi anser, att särskild uppmärksamhet bör under systemets första tid ägnas åt möjligheterna att skapa en tillfredsställande lösning av utjämningsfrågan även i de fall där förlust uppkommit under det eller de sista åren i ett företags rörelse.

För rätt till förlustavdrag föreskrives att deklarationsskyldighet skall ha förelegat för förluståret. Vi delar den uppfattning som redovisats i ett flertal remissyttranden, att den föreslagna begränsningen av rätten till förlustavdrag är onödigt rigorös och ägnad att medföra vissa orättvisor. Vi hemställer därför att författningen ges sådant innehåll, att deklarationsskyldighet skall ha förelegat antingen under förluståret eller under något av de två närmast föregående beskattningsåren.

Rätten till resultatutjämning

De av utredningen 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 föreligga 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 "avtrubning" av skatteprogressionens verkningar.

Även om erinringar gjorts i vissa detaljer, så har flertalet remissinstanser enligt den i propositionen lämnade redovisningen förklarat sig i princip kunna godtaga en anordning för progressionsutjämning i enlighet med utredningens förslag. Bland remissinstanser som intagit denna ståndpunkt befinner sig kammarrätten, riksräkenskapsverket, samtliga näringsorganisationer samt löntagarorganisationerna. Över huvud taget har behovet av rätt till öppen resultatutjämning understrukits.

Vi delar den uppfattning som framförts i de här refererade remissyttran-

dena och anser, att det förslag till lagstiftning, som utredningen utarbetat, är i stort sett väl utformat. Det bör därför kunna godtagas. Sambandet med den föreslagna rätten till progressionsutjämning och pågående översyn av reglerna för beskattning av ackumulerad inkomst är icke så fast och genomgående, att denna översyn bör lägga hinder i vägen för förslaget genomförande. Reglerna för ackumulerad inkomst gäller vissa, begränsade inkomst-situationer, medan rätten till progressionsutjämning måste bli av mera generell natur. En teknisk samordning mellan beskattningsreglerna i de båda fallen måste givetvis åstadkommas. Regler härför finnes också upptagna i det av utredningen utarbetade författningsförslaget (7 § jämte anvisningarna).

En annan utformning av regelsystemet i vissa detaljer kan diskuteras. Hit hör främst frågan 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 milj. kronor, vid 12 000 kronor 11 å 12 milj. kronor och vid 15 000 kronor 6 å 7 milj. 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. Goda skäl talar dock för den av utredningen intagna ståndpunkten, att merinkomsten bör för inledningsskedet bestämmas med viss återhållsamhet. Utredningens förslag bör alltså kunna godtagas. Men i likhet med vad som framhölls i motionen från vår sida till fjolårets riksdag vill vi understryka, att det sålunda bestämda gränsbeloppet bör gälla för ett inledande skede om några år och sedan omprövas med ledning av vunna erfarenheter.

Reglerna för progressionsutjämning är så utformade att utjämning endast kan ske vid stigande inkomst. I princip är en utjämning lika befogad vid fallande inkomst. Vi delar den uppfattningen som framförts av Sveriges lantbruksförbund att det icke kan vara någon skillnad på skattekraften för en skattskyldig, som under år 1 har en inkomst på 12 000 kronor och år 2 på 24 000 kronor, och för en skattskyldig, som år 1 har en inkomst på 24 000 kronor och år 2 på 12 000 kronor. Snarare skulle — framhåller förbundet — i så fall skälen för progressionsutjämning vara större vid fallande inkomst

än vid stigande inkomst. I likhet med Lantbruksförbundet anser vi också, att den av utredningen åsyftade omständigheten, att rätten till progressionsutjämning inte bör utformas på sådant generellt sätt att den även skulle komma att omfatta t. ex. den inkomstminskning som infaller då skattskyldig inträder i pensionsåldern, knappast är bärande. Författningsförslaget bör enligt vår mening justeras på denna punkt så att progressionsutjämning även kan gälla vid fallande inkomst.

Även det föreslagna villkoret om att deklarationsskyldighet skall ha förelegat för jämförelseåret kan komma att leda till obilliga resultat. Det förekommer t. ex. att studerande vid högre undervisningsanstalter tar förvärvsarbete något år för att finansiera sina studier. Det följande året blir inkomstlöst eller inkomsten understiger deklarationspliktigt belopp. Därefter inträder vederbörande i förvärvsarbete igen. Samma förhållande kan uppkomma vid långvarig sjukdom, nämligen att ett visst år blir inkomstlöst eller att inkomsten blir mycket låg. Försörjningen klaras — utom genom försäkringsersättningar — med kapitalförtäring eller skuldsättning. Rätt till progressionsutjämning skulle i dessa fall inte föreligga, eftersom inkomsten varit så låg att deklarationsskyldighet inte förelegat. Även om det kommer att gälla enstaka fall, synes reglerna böra utformas så, att rätt till progressionsutjämning kan omfatta också fall som dessa. För att undvika att progressionsutjämning inte *automatiskt* också kommer att gälla vid det första inträdet i förvärvslivet, kan föreskrivas att deklarationsskyldighet skall ha förelegat antingen under jämförelseåret eller något av de två närmast föregående beskattningsåren.

Kontometoden för resultatutjämning

En väg att öppna möjlighet för resultatutjämning vid beskattningen erbjuder den s. k. kontometoden. Denna bygger i princip på avdragsgilla kontoinsättningar och skattepliktiga uttag.

Vi erinrar om att vid riksdagens början har från folkpartiets sida i särskilda motioner lagts fram förslag om ett system med särskilda sparkonton, uppbyggt efter nyssnämnda princip. Motionerna upptar även ett förslag till författning. Det förslag som framlagts i dessa motioner tar i främsta rummet sikte på att främja sparande samt öppna en möjlighet för en mera gynnsam behandling av extrainkomster. Det ger emellertid samtidigt möjlighet till resultatutjämning i viss utsträckning och utgör därför ett komplement till det i denna motion förordade utredningsförslaget om progressionsutjämning.

Under hänvisning till det anförda hemställas,

A. att riksdagen vid behandlingen av Kungl. Maj:ts proposition nr 30 måtte

1. besluta sådan komplettering av det i propositionen framlagda förslaget till förordning om rätt till förlust-

- utjämning vid taxering till inkomst, att deklara-tions-skyldighet skall ha förelegat antingen under förlust-året eller under något av de två närmast föregående beskattningsåren,
2. antaga det i särskild bilaga till propositionen redo-visade utredningsförslaget till förordning om rätt till utjämning av statlig inkomstskatt å merinkomst i vissa fall med den kompletteringen att progressions-utjämning även skall kunna ske vid fallande inkomst och att deklara-tionsskyldighet skall ha förelegat an-tingen jämförelseåret eller något av de två närmast föregående beskattningsåren,
 3. i övrigt beakta ovan i motiveringen anförda synpunk-ter; samt
- B. att vederbörande utskott måtte utarbeta förslag till författning i anledning av yrkandet ovan under A.

Stockholm den 16 februari 1960

Johan Ö. Ågren

Sven Gustafson
i Göteborg

Gustav Boija