

Nr 14

*Bevillningsutskottets betänkande i anledning av väckta motioner
angående förlustutjämning, progressionsutjämning och
allmän öppen resultatutjämning.*

Till bevillningsutskottet har hänvisats följande inom riksdagen väckta, av utskottet till behandling i ett sammanhang väckta motioner, nämligen

I) de likalydande motionerna I: 363 av herr *Eskilsson m. fl.* och II: 437 av herr *Kollberg m. fl.*, vari hemställts, att riksdagen måtte

1) antaga följande

Förslag

till

förordning angående ändring av 2, 8 och 9 §§ förordningen den 8 april 1960 (nr 63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst.

Härigenom förordnas, att 2, 8 och 9 §§ förordningen den 8 april 1960 (nr 63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst skola erhålla följande ändrade lydelse.

2 §.

Med förlust — — — samma år.

Till förlustavdrag berättigar endast sådan förlust, som hänför sig till beskattningsår, för vilket skattskyldig varit jämlikt 22 § 1 mom. första stycket vid 1) taxeringsförordningen skyldig avlämna självdeklaration till ledning för sin taxering för inkomst eller varunder skattskyldigs brutto-intäkter av en eller flera förvärvskällor uppgått till sådant belopp att han jämlikt bestämmelserna vid 2) eller 3) nämnda stycke varit skyldig avlämna deklaration som nyss sagts, eller till något av de två närmast föregående beskattningsåren. Vid bedömande av fråga om rätt till förlustavdrag föreligger skall beträffande äkta makar och oskift dödsbo tillika iakttagas vad i tredje och sjätte styckena sagda moment stadgas. För rätt till förlustavdrag erfordras härutöver att deklarationsskyldigheten för förluståret fullgjorts under vederbörligt taxeringsår.

Rätten till — — — minst 1 000 kronor.

(Se vidare anvisningarna.)

8 §.

Om aktierna i aktiebolag eller andelarna i ekonomisk förening vid ingången av förluståret eller utgången av det beskattningsår, för vilket taxer-

ring skall ske, till huvudsaklig del ägdes eller på därmed jämförligt sätt — direkt eller genom förmedling av juridisk person — innehades av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer, må vid sagda taxering förlustavdrag ej medgivas med mindre samtliga eller så gott som samtliga aktier eller andelar vid nämnda båda tillfällen ägdes eller på angivet sätt innehades av samma fysiska person eller personer samt under förutsättning tillika, då fråga är om två eller flera aktie- eller andelsägare, att envar av dessa ägde eller innehade ungefärligen lika stor andel i aktie- eller andelskapitalet vid det ena som vid det andra tillfället. Hinder för förlustavdrag möter dock ej, där skiljaktighet i ägarförhållandena betingas av att aktierna eller andelarna genom arv, testamente eller bodelning övergått å annan fysisk person eller andra fysiska personer eller av att på nämnt sätt förvärvade aktier överlåtits å sådan fysisk person eller sådana fysiska personer som sedan beskattningsårets ingång innehafvt aktier i företaget.

9 §.

Har bolag (dotterbolag) genom fusion enligt 174 § 1 mom. lagen den 14 september 1944 om aktiebolag upplösts och uppgått i annat bolag (moderbolag), äger moderbolaget samma rätt till förlustavdrag, som — om fusionen ej skett — tillkommit dotterbolaget. Därest aktierna i moderbolaget vid utgången av beskattningsåret eller aktierna i dotterbolaget vid ingången av förluståret till huvudsaklig del ägdes eller på därmed jämförligt sätt innehades — direkt eller genom förmedling av juridisk person — av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer, skall vad nyss sagts angående moderbolagets rätt att utnyttja dotterbolags förlustavdrag gälla endast därest moderbolaget jämväl vid sistnämnda tidpunkt ägde mer än nio tiondelar av aktiekapitalet i dotterbolaget. Ägdes eller innehades på sätt nyss sagts aktierna i moderbolaget vid utgången av beskattningsåret av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer, skall såsom förutsättning för förlustavdragets utnyttjande jämväl gälla, att denna person eller dessa personer ägde eller innehade samtliga eller så gott som samtliga aktier i moderbolaget jämväl vid ingången av dotterbolagets ifrågavarande förlustår. Är i fall, som sist sagts, fråga om två eller flera aktieägare, kräves ytterligare att envar av dessa ägde eller innehade ungefärligen lika stor andel i aktiekapitalet vid det ena som vid det andra av sistnämnda båda tillfällen. Hinder för förlustavdragets utnyttjande möter dock ej, där skiljaktighet i ägarförhållandena betingats av att aktierna genom arv, testamente eller bodelning övergått å annan fysisk person eller andra fysiska personer eller av att på nämnt sätt förvärvade aktier överlåtits å sådan fysisk person eller sådana fysiska personer som sedan beskattningsårets ingång innehafvt aktier i företaget.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1964, dock att äldre bestämmelser fortfarande skola gälla i fråga om 1964 års taxering samt eftertaxering för år 1964 eller tidigare år.

2) antaga följande

Förslag

till

förordning om rätt till utjämning i vissa fall av statlig inkomstskatt i samband med inkomststegring eller inkomstminskning.

Häri genom förordnas som följer.

1 §.

Fysisk person, oskift dödsbo eller familjestiftelse må, under de förutsättningar och på det sätt nedan i denna förordning sägs, erhålla utjämning av statlig inkomstskatt i samband med inkomststegring eller inkomstminskning.

2 §.

Uppgår den till statlig inkomstskatt beskattningsbara inkomsten för i 1 § omförmäld skattskyldig till belopp, som med minst 10 000 kronor överstiger eller understiger den skattskyldiges motsvarande inkomst under det nästföregående beskattningsåret (jämförelseåret), skall utjämningen av skatten verkställas sålunda att den skatt, som den skattskyldige har att jämlikt förordningen om statlig inkomstskatt erlägga, nedsättes till sådant belopp, att den sammanlagda statliga inkomstskatten för det ifrågavarande beskattningsåret och för jämförelseåret blir lika stor som summan av den skatt, som han haft att erlägga för nämnda båda år, därest den sammanlagda beskattningsbara inkomsten för dessa år med lika delar belöpt på vardera av åren.

Vid tillämpningen av bestämmelsen i första stycket skall beräkning av skatt ske efter det procenttal av grundbeloppen för statlig inkomstskatt, som jämlikt 12 § förordningen om statlig inkomstskatt skall tillämpas för slutlig skatt på grund av taxeringen för beskattningsåret.

(Se vidare anvisningarna.)

3 §.

Finnes vid jämförelse som i 2 § sägs mellan de beskattningsbara inkomsterna merinkomsten eller inkomstminskningen uppgå till lägre belopp än 10 000 kronor, skall den statliga inkomstskatten för beskattningsåret eller för jämförelseåret likväl icke utgå med högre belopp, än som skolat beräknas, därest merinkomsten eller inkomstminskningen uppgått till 10 000 kronor.

4 §.

Oaktat vad i 2 och 3 §§ stadgas, må dock skatteutjämning, som där sägs, ej ske med mindre denna föranleder att skatten beräknas till ett minst 50 kronor lägre belopp än enligt förordningen om statlig inkomstskatt.

5 §.

I fråga om äkta makar, vilka för beskattningsåret icke taxerats såsom av varandra oberoende skattskyldiga, gäller att frågan, huruvida i 2 § angiven lägsta merinkomst eller inkomstminskning föreligger, skall bedömas på grundval av sammanlagda beloppet av makarnas beskattningsbara inkomster enligt taxeringarna för nämnda år och för jämförelseåret. Jämväl vid tillämpning av 3 § gäller, att hänsyn skall tagas till sammanlagda beloppet av statlig inkomstskatt, som belöper på makarna vid skatteberäkning enligt i 2 § angiven grund. Den efter utjämningen reducerade skatten fördelas å makarna efter förhållandet mellan deras beskattningsbara inkomster enligt taxeringen för beskattningsåret.

Hava makarna samtaxerats vid taxeringen för jämförelseåret men icke för beskattningsåret, skola förutsättningarna för skatteutjämning jämlikt 2 och 3 §§ bedömas för vardera maken för sig.

(Se vidare anvisningarna.)

6 §.

Har skattskyldig avlidit under beskattningsåret, skall med avseende å rätt till skatteutjämning, som i denna förordning avses, oskift dödsbo efter honom äga samma rätt, som eljest skulle hava tillkommit den skattskyldige. Var den skattskyldige under beskattningsåret gift och skola dödsboet och den efterlevande maken jämlikt gällande bestämmelser samtaxeras, skall vad i 5 § sägs äga motsvarande tillämpning.

7 §.

Ingår i den beskattningsbara inkomsten enligt taxeringen för beskattningsåret ackumulerad inkomst och har av den skattskyldige framställt yrkande om tillämpning av förordningen angående beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst vunnit bifall, må skatteutjämning enligt förevarande förordning ej medgivas för skatt, som i anledning av samma taxering påföres. Var den skattskyldige gift och skall andra maken med honom samtaxeras för inkomst under beskattningsåret, äger i fall som nyss sagts ej heller den maken erhålla skatteutjämning.

Därest i den beskattningsbara inkomsten enligt taxeringen för jämförelseåret ingått ackumulerad inkomst och om i anledning därav särskild skatteberäkning skett enligt förordningen angående beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst, skall vid den nu ifrågavarande skatteutjämningen så anses som om den beskattningsbara inkomsten upp-

gått till det belopp, vilket legat till grund för skatteberäkningen enligt nämnda förordning, respektive som om skatten beräknats å sistnämnda belopp enligt förordningen om statlig inkomstskatt.

(Se vidare anvisningarna.)

8 §.

Rätt till skatteutjämning enligt denna förordning föreligger endast för sådan i 1 § omförd skattskyldig, som på grund av vad i 22 § 1 mom. 1)—3) taxeringsförordningen sägs varit skyldig att utan anmaning avlämna självdeklaration till ledning för sin taxering för inkomst under jämförelseåret eller något av de två närmast föregående beskattningsåren, därvid vad i tredje och sjätte styckena sagda moment stadgas angående äkta makar och oskift dödsbo skall äga motsvarande tillämpning. Tillika skall gälla att deklarationsskyldigheten fullgjorts under iakttagande av de härför i taxeringsförordningen lämnade föreskrifterna.

Oaktat vad i föregående stycke sägs, må skatteutjämning åtnjutas av äkta make, därest beträffande den andra maken ovan angivna förutsättningar äro för handen; jämför 5 §.

9 §.

Skattskyldig, som önskar erhålla skatteutjämning enligt denna förordning, har att därom göra ansökan hos prövningsnämnden i det län, där den skattskyldige skall taxeras till statlig inkomstskatt för inkomsten under beskattningsåret.

Ansökan ingives eller insändes till prövningsnämndens kansli och skall, med undantag för fall varom i 13 § sägs, vara till kansliet inkommen före utgången av april månad året efter taxeringsåret.

10 §.

Bifalles ansökning, varom i 9 § förmäles, skall länsstyrelsen — därest beslutet icke kan iakttagas vid påföringen av slutlig skatt enligt taxeringen, varom fråga är — meddela förordnande om avkortning, eller, där restitution skall ske, tillstålla den skattskyldige honom tillkommande belopp över postgiro.

Å restituerat belopp utgår icke ränta.

11 §.

Kan ansökning om skatteutjämning enligt denna förordning icke av prövningsnämnd upptagas till avgörande, emedan den skattskyldiges taxering för jämförelseåret icke vunnit laga kraft, skall prövningsnämnden genom särskilt beslut förklara ansökningen vilande. Det ankommer där-
efter på den skattskyldige att, sedan ifrågavarande taxering vunnit laga kraft, till prövningsnämnden inkomma med framställning om ansökningens

upptagande till förnyad behandling. Sådan framställning skall göras inom ett år från det slutligt beslut eller utslag meddelades i taxeringsfrågan.

12 §.

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

13 §.

Föreligga förutsättningar för skatteutjämning enligt denna förordning först efter meddelandet av sådant beslut av prövningsnämnd eller utslag av kammarrätten eller Kungl. Maj:t, som i 12 § sägs, eller har den beräknade merinkomsten eller inkomstminskningen ökat till följd av sådant beslut eller utslag, äger den skattskyldige inkomma med ansökning enligt 9 § inom ett år från det ifrågavarande beslut eller utslag meddelades.

Äger skattskyldig enligt 9 § taxeringsförordningen i särskild ordning anföra besvär hos prövningsnämnd, må han tillika inom där angiven tid inkomma med ansökning enligt 9 §.

14 §.

Beträffande underrättelse om beslut av prövningsnämnd enligt denna förordning ävensom beträffande rätt att föra talan över dylikt beslut skola de i taxeringsförordningen givna bestämmelserna i fråga om taxering för inkomst äga motsvarande tillämpning; dock att besvär över prövningsnämnds beslut att förklara ansökningen vilande enligt 11 § icke må föras.

15 §.

Konungen äger utfärda för tillämpning av denna förordning erforderliga föreskrifter.

Anvisningar

till 2 §.

Till ledning för skatteberäkningen anføres följande *exempel*:

Beskattningsbar inkomst för jämförelseåret	10 000 kronor
Beskattningsbar inkomst för beskattningsåret	20 100 »
Sammanlagd beskattningsbar inkomst	30 100 kronor

Efter utjämning fördelad beskattningsbar inkomst (delbeloppen avjämnas till närmaste hundratal kronor så att summan av delbeloppen motsvarar den sammanlagda beskattningsbara inkomsten):

för jämförelseåret	15 000 kronor
för beskattningsåret	15 100 »
	<hr/>
	30 100 kronor

Skatt å fördelad inkomst enligt grunderna vid taxeringen för det beskattningsår varunder merinkomst uppkommit antages utgöra:

å 15 000 kronor	1 800 kronor
å 15 100 kronor	1 820 »

3 620 kronor

Avgår skatt å 10 000 kronor enligt samma grunder 1 000 »

Skatt att erlägga enligt taxering för beskattningsåret 2 620 kronor

Det anmärkes, att — för att skatteutjämning enligt denna förordning för den i exemplet avsedda skattskyldige må äga rum jämväl vid taxering för nästföljande år — den beskattningsbara inkomsten enligt sistnämnda års taxering skall uppgå till lägst 30 100 kronor, dvs. med minst 10 000 kronor överstiga den tidigare beskattningsbara inkomsten, 20 100 kronor.

till 5 §.

1. Av 5 § första stycket framgår, att beträffande äkta makar som för beskattningsåret samtaxerats prövning av förutsättningarna för skatteutjämning skall — oberoende av om makarna samtaxerats för jämförelseåret eller ej — ske sålunda att makarnas beskattningsbara inkomster för å ena sidan beskattningsåret och å andra sidan jämförelseåret sammanräknas och jämföras. Om en av makarna vid taxeringen för ettdera av de båda åren eller den ene av makarna vid taxeringen för det ena året och den andre vid taxeringen för det andra året icke åsatts beskattningsbar inkomst, skall därvid anses som om beskattningsbar inkomst åsatts den maken till belopp av noll kronor. Har vid taxeringen för beskattningsåret blott en av makarna påförts beskattningsbar inkomst, tillgodoföres den maken hela den skattelindring som föranledes av skatteutjämningen.

Vad i 5 § första stycket sägs är tillämpligt även å makar som ingått äktenskap under jämförelseåret.

Det erinras, att skatteutjämning för äkta makar icke ifrågakommer med mindre åtminstone en av dem varit skyldig avge självdeklaration för inkomst under jämförelseåret eller något av de två närmast föregående beskattningsåren och tillika iakttagit denna skyldighet (jämför 8 §).

till 7 §.

Innebörden av 7 § andra stycket belyses av följande exempel.

En skattskyldigs beskattningsbara inkomst enligt taxeringen för jäm-

förelseåret har uppgått till 40 000 kronor. I inkomsten under jämförelseåret har emellertid ingått ackumulerad inkomst till belopp av 30 000 kronor, hänförlig till jämförelseåret och ytterligare två år. Skatteberäkning för ackumulerad inkomst har skett. Vid tillämpningen av förevarande förordning anses den skattskyldiges beskattningsbara inkomst för jämförelseåret ha utgjort 20 000 kronor.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1964. Förordningen skall dock icke äga tillämpning i avseende å skatteberäkning i anledning av 1963 års eller tidigare års taxering eller på föranledande av eftertaxering för år 1963 eller tidigare år.

3) i skrivelse till Kungl. Maj:t hemställa, att skyndsamt utredning måtte företagas om möjligheterna till en fullständig resultatutjämnning, varvid i första hand prövas frågan om resultatutjämnning genom den s. k. kontometoden, samt att förslag i detta syfte snarast måtte föreläggas riksdagen; samt

II) motionen II: 534 av fru *Kristensson* och herr *Björkman*, vari hemställts, »att riksdagen i skrivelse till Kungl. Maj:t måtte hemställa om utredning av frågan om progressionsutjämnning vid beskattning av fysiska personer med på längre sikt starkt ojämn inkomstfördelning».

Beträffande de skäl, som anförts till stöd för de i motionerna framförda yrkandena, får utskottet, i den mån redogörelse härför ej lämnas i det följande, hänvisa till motionerna II: 437 och II: 534.

Ändringar i förordningen om förlustutjämnning

Genom förordningen den 8 april 1960 (nr 63) infördes i skattelagstiftningen rätt till förlustutjämnning vid taxering för inkomst. Enligt förordningen får en skattskyldig, om hans verksamhet ett år lämnat underskott som inte kan skattemässigt avräknas mot överskott av annan förvärvskälla samma år, utnyttja underskottet såsom förlustavdrag senare. Detta kan ske när som helst vid taxering för de följande sex åren. Som förlust räknas ej blott underskott i egentlig mening utan även andra allmänna avdrag, som skattemässigt inte kunnat utnyttjas. Det kräves för att förlustavdrag skall medges att förlusten uppkommit under ett år, då den skattskyldige varit skyldig deklarerat samt att deklARATIONSSKYLDIGHETEN också fullgjorts. Uppgår förlusten under förluståret icke till 1 000 kronor, får densamma

icke utnyttjas som förlustavdrag. Förlustavdragets belopp fastställs ej förrän yrkande om dess utnyttjande vid senare taxering framställts av den skattskyldige.

Om ett aktiebolag eller en ekonomisk förening övergår i andra händer genom att aktierna i bolaget eller andelarna i föreningen byter ägare, påverkar detta i princip inte aktiebolagets eller den ekonomiska föreningens rätt till utjämning av förluster, som uppkommit före överlåtelsen i fråga, mot vinster efter densamma, eftersom rättigheten tillkommer den juridiska personen som sådan. Emellertid har i förordningen intagits vissa särbestämmelser i syfte att förhindra missbruk. Dessa regler tar främst sikte på fåmans- (familje-) bolag och avser att förhindra att företag — utan andra »värden» än en skattemässig rätt till förlustavdrag — börjar gå i handeln. För att fåmansbolag skall erhålla rätt till förlustutjämning förutsättes, att ägareförhållandena i bolaget i det väsentliga är desamma vid förlusttillfället och då förlusten skall utnyttjas. Detta krav är enligt förordningen uppfyllt om aktierna i bolaget eller andelarna i föreningen, då avdraget yrkas — direkt eller indirekt — helt eller så gott som helt äges av samma personer, som ägde aktierna eller andelarna när förlusten uppkom, eller av någon eller några som på grund av arv, testamente eller bodelning trätt i nämnda personers ställe. Liknande inskränkning gäller för det fall, då efter fusion moderbolag skall utnyttja förlust, som dotterbolaget haft före fusionen.

I *de likalydande motionerna I: 363 och II: 437* framställs yrkande om vissa ändringar i förordningen om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst. I fråga om rätt att utnyttja förlust i familjebolag framhåller motionärerna att de nyss återgivna bestämmelserna kan leda till obilliga resultat. I ett sådant fall då t. ex. änka och barn efter en hälftendelägare i ett familjebolag saknar ekonomiska möjligheter att behålla aktierna och därför överlåter dem till den andre hälftendelägaren, kommer denne enligt de gällande reglerna att helt förlora sin rätt till avdrag för förlust, som uppkommit innan han övertog de efterlevandes aktier. Motionärerna förordar därför att rätt till förlustutjämning skall kvarstå, om den som övertagit aktierna på grund av arv, testamente eller bodelning överlåter dessa till tidigare ägare av aktier i företaget. Vidare framhåller motionärerna att som villkor för rätt till förlustutjämning bör gälla att deklarationsskyldighet förelegat under förluståret eller under något av de två närmast föregående beskattningsåren.

Såväl 1960, 1961 som 1962 års riksdag hade att pröva motionsvis framställda yrkanden av enahanda beskaffenhet som de nu föreliggande. Bevillningsutskottet avstyrkte samtliga år dessa yrkanden i av riksdagen godkända betänkanden (nr 10/1960, nr 16/1961 och nr 47/1962). Utskottet fram-

höll därvid bl. a. att befogade invändningar knappast kunde riktas mot begränsningsregeln att deklarationsskyldighet skall ha förelegat för förluståret. Det var enligt utskottets mening rimligt att i princip endast underskott, som uppkommit sedan den skattskyldige inträtt i förvärvslivet, beaktas genom förlustavdrag. För att icke komplicera tillämpningen måste denna avgränsning ske efter schablonartade grunder. Det föreföll föga sannolikt att det i praktiken i någon nämnvärd omfattning kommer att inträffa att skattskyldiga, som driver verklig förvärvsverksamhet, genom begränsningsregeln går miste om rätten till förlustavdrag. I den mån det förekommer att en sådan skattskyldig icke haft en årlig bruttointäkt av minst 1 200 kronor, torde detta vara förorsakat av långvarig sjukdom, arbetslöshet eller dylikt, i vilka fall han regelmässigt åtnjutit skattefria intäkter. I vart fall syntes — menade utskottet — en utvidgning av rätten till förlustavdrag till jämväl sådana fall, då deklarationsskyldighet förelegat under något av de två beskattningsåren närmast före förluståret, kunna anstå till dess större erfarenheter vunnits av lagstiftningens verkningar.

I fråga om de spärregler som gäller i fråga om fåmansbolagen anförde bevillningsutskottet att det torde vara erforderligt att ha vissa sådana regler i fråga om bolags och föreningars rätt att utnyttja förlustavdrag sedan aktier och andelar bytt ägare. I stort sett var bestämmelserna därom ändamålsenligt utformade. Utskottet var dock medvetet om att även i andra fall än då aktierna bytt ägare genom arv, testamente eller bodelning kunde föreligga sådana omständigheter, att det framstod som rimligt att förlustavdrag helt eller delvis fick utnyttjas, exempelvis i sådana fall som de av motionärerna påtalade. Emellertid ansåg utskottet det knappast vara möjligt att genom generella föreskrifter tillgodose dessa fall; därtill var riskerna för missbruk alltför påtagliga. Att en viss fara förelåg för missbruk av möjligheterna till förlustavdrag syntes framgå bl. a. av den omständigheten att under senare år i ett flertal fall huvudposter av aktier i bolag med förluster tidigare år utbjudits till försäljning.

Progressionsutjämning

1957 års skatteutredning, vars förslag låg till grund för lagstiftningen om förlustutjämning, framlade i sitt betänkande (SOU 1958: 35) jämväl förslag till förordning om rätt till utjämning av statlig inkomstskatt å merinkomst i vissa fall.

Sammanfattningsvis innebär utredningens förslag till progressionsutjämning följande.

Fysisk person äger påkalla progressionsutjämning om den beskattningsbara inkomsten med minst 12 000 kronor överstiger nästföregående års

motsvarande inkomst. En jämförelse göres sålunda allenast mellan två på varandra följande år.

Föreligger förutsättningar för utjämning, sker denna sålunda att skatten för det andra året, då inkomstökning föreligger, i erforderlig omfattning jämkas nedåt.

Uppgår inkomstökningen till ett något lägre belopp än det föreskrivna minimibeloppet 12 000 kronor, skulle det kunna inträffa att en lägre inkomst gav en högre skatt. Då en sådan konsekvens enligt utredningen måste förhindras, kan enligt förslaget skatteomräkning jämväl i detta fall ske, nämligen som om inkomstökningen likväl uppgått till minimibeloppet 12 000 kronor.

Om progressionsutjämningen ej ger större effekt än en skattereduktion understigande 50 kronor, förfaller rätten till utjämning.

Beträffande äkta makar föreslås regler av innebörd att hänsyn toges till sammanlagda beloppet av makarnas beskattningsbara inkomster. Detta medför bl. a. en viss skattelindring första året för nygifta, som ingår äktenskap i samband med att en av makarna får ökad inkomst eller båda börjar förvärvsarbete.

En förutsättning för skatteutjämning är att den skattskyldige, även under jämförelseåret haft sådan inkomst att han varit deklarationsskyldig, d. v. s. haft bruttointäkter å minst 1 200 kronor.

Av innehållet i *motionerna* må här anmärkas följande

I *de likalydande motionerna* I: 363 och II: 437 framhålles, att genomförandet av en progressionsutjämning är motiverat och synnerligen önskvärt. Motionärerna förordar därför att utredningens förslag genomföres, dock med vissa ändringar. Rätten till utjämning bör sålunda förefinnas även vid fallande inkomst. Vad deklarationsskyldigheten angår bör det räcka med att sådan förelegat antingen för jämförelseåret eller för något av de två beskattningsåren dessförinnan. Starka skäl talar även för en sänkning av det minimibelopp — 12 000 kronor — som enligt utredningen bör krävas såsom skillnad mellan två års inkomster för att utjämning skall få ske. Motionärerna föreslår ett minimibelopp av 10 000 kronor.

I *motionen* II: 534 hemställes att frågan om progressionsutjämning vid beskattning av fysiska personer med på längre sikt starkt ojämn inkomstfördelning skall utredas. Motionärerna framhåller att det är karakteristiskt för den debatt som förts i fråga om skattemässig utjämning mellan olika beskattningsår att den inriktats på rörelseinkomster, medan motsvarande problem för löntagarna och vissa fria yrkesutövare knappast ägnats någon uppmärksamhet. Emellertid har stora grupper av personer med längre yrkesutbildning en över hela livstiden framträdande mera systematisk ojämn-

het i inkomsterna. De har först ett stort antal inkomstlösa år under utbildningstiden och sedan en successivt stigande inkomstkurva. De högre inkomsterna längre fram i livet skall härvid kompensera inkomstlösheten under studietiden och de lägre begynnelselönerna, men vid beskattningen tas ej hänsyn härtill. Det kan inte med fog göras gällande att den ojämnhets i beskattningen som härigenom uppkommer är av mindre betydelse än den ojämnhets som uppstår genom mera kortsiktiga variationer i företags rörelseinkomster. Tvärtom påvisades vid remissbehandlingen av 1957 års skatteutrednings betänkande att ojämnheten i inkomsterna för t. ex. den högskoleutbildade arbetskraften ledde till större skatteorättvisor än den överbeskattning på grund av kortsiktiga inkomstvariationer som utredningen ville undanröja med sina förslag.

Såväl 1960, 1961 som 1962 behandlades motionsvis framställda yrkanden om införande av 1957 års skatteutrednings förslag till förordning om rätt till utjämning av statlig inkomstskatt å merinkomst i vissa fall med de jämkningar som förut nämnts. Frågan om progressionsutjämning vid beskattning av fysiska personer med på längre sikt starkt ojämn inkomstfördelning behandlades vid 1961 års riksdag. Samtliga motionsyrkanden avvisades på förslag av bevillningsutskottet som bl. a. framhöll att mot skatteutredningens förslag riktats principiella invändningar under remissbehandlingen. Å ena sidan hade anförts att genom förslaget generella utformning progressionsutjämning måst tillåtas i åtskilliga fall, då en sådan utjämning inte kunde anses sakligt motiverad, exempelvis i samband med kraftigare löneökningar. Å andra sidan hade också invänts att den föreslagna förordningen inte alltid tillgodosåg behovet av utjämning vid fleråriga inkomstminskningar. Det var därför enligt utskottets mening tveksamt om förslaget var lämpligt att genomföras i föreliggande skick. Spörsmålet om åstadkommande av en progressionsutjämning borde betraktas som en fråga på längre sikt. De mest iögonenfallande verkningarna av progressionen vid den statliga inkomstbeskattningen fick anses undanröjda genom lagstiftningen om beskattning av ackumulerad inkomst, om taxering för inkomst av medel som insatts på skogskonto och om förlustutjämning. Frågan om en mera omfattande progressionsutjämning hängde samman med den översyn av hela vårt skattesystem, som skall verkställas av allmänna skatteberedningen. Därvid kom — menade utskottet — givetvis även att prövas lämpligheten av ett ökat användande av kontometoden för ernående av skatteutjämning.

Allmän öppen resultatutjämning

I motionerna I: 363 och II: 437 föreslås slutligen en utredning rörande möjligheterna till en allmän öppen resultatutjämning, varvid i första hand bör prövas frågan om resultatutjämning genom den s. k. kontometoden.

Liknande yrkanden avvisades av riksdagen på förslag av bevillningsutskottet såväl 1960, 1961 som 1962 med i huvudsak samma motivering som i fråga om progressionsutjämningen.

Utskottet

De motioner som utskottet har att behandla i förevarande sammanhang syftar samtliga till att utjämna verkan av progressionen i den statliga inkomstskatten. Sålunda yrkas i de likalydande motionerna I: 363 och II: 437 att det av 1957 års skatteutredning framlagda förslaget till förordning om rätt till utjämning av statlig inkomstskatt å merinkomst i vissa fall skall — med vissa ändringar — antas av riksdagen. I motionen II: 534 hemställs om utredning av frågan om progressionsutjämning vid beskattning av fysiska personer med på längre sikt starkt ojämn inkomstfördelning.

I motionerna I: 363 och II: 437 hemställs vidare att riksdagen måtte i skrivelse till Kungl. Maj:t hemställa, att skyndsamt utredning företages om möjligheterna till en fullständig resultatutjämning genom i första hand en kontometod och att förslag därom snarast förelägges riksdagen.

Slutligen yrkas i sistnämnda motioner att vissa ändringar måtte vidtas i den år 1960 antagna förordningen om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst.

Utskottet behandlar först de motionsyrkanden som avser förordningen om rätt till förlustutjämning och börjar därvid med yrkandet att såsom villkor för rätt till förlustavdrag skall gälla, att deklarationsskyldighet föreläggas för förluståret eller för något av de två beskattningsåren omedelbart före förluståret. Enligt förordningen skall deklarationsskyldighet ha föreläggas för förluståret för att förlustavdrag skall kunna ifrågakomma. Detta spörsmål aktualiserades redan under förarbetena till lagstiftningen och gav anledning till uttalanden av åtskilliga remissinstanser. Flera av dessa ansåg den begränsning av rätten till förlustavdrag, som det i förordningen föreskrivna villkoret om deklarationsskyldighet innebär, vara för strängt och i varje fall i behov av uppmjukning. Utskottet delar motionärernas uppfattning att den ifrågavarande begränsningen av rätten till förlustavdrag är alltför rigorös och ägnad att medföra vissa orättvisor, varför utskottet — i enlighet med motionärernas yrkande — föreslår en jämkning av reglerna

av innebörd att deklarationsskyldighet skall ha förelegat antingen för förluståret eller för något av de två närmast föregående beskattningsåren.

I motionerna I: 363 och II: 437 har också yrkats sådana ändringar i förordningen om förlustutjämning, att i fråga om fåmansbolag hinder för förlustavdrag inte skall möta, därest skiljaktighet i ägareförhållandena be-
tingas av att aktier, som övergått till annan på grund av arv, testamente eller bodelning, överförs å tidigare ägare av aktier i företaget. Bestämmelsen att ägareförhållandet i fåmansbolag skall vara väsentligen desamma vid förlusttillfället, som då förlusten utnyttjas, har tillkommit för att förhindra missbruk. Utskottet är väl medvetet om att en begränsningsregel i fråga om dessa bolag är erforderlig. Som densamma är utformad i förordningen kan den emellertid stundom leda till obilliga resultat. Om sålunda änka eller barn efter hälftendelägare i ett familjebolag anser sig sakna möjligheter att behålla aktierna i bolaget och överlåter dem till den andre hälftendelägaren, har denne ingen rätt till avdrag för förlust som uppkommit, innan han övertog de efterlevandes aktier. Liknande fall kan uppkomma, då förutvarande delägare t. ex. av hälsoskäl inte längre kan fortsätta bolagets rörelse och därför utlöses av den andre delägaren. Dessa fullt naturliga förändringar av äganderättsförhållandena i ett bolag medför sålunda enligt gällande bestämmelser, att rätten till förlustavdrag går förlorad. En sådan ordning kan knappast anses tillfredsställande. Med hänsyn härtill biträder utskottet motionsyrkandet att bestämmelserna om förlustavdrag vid överlåtelse bör kompletteras så, att rätt till förlustutjämning skall kvarstå, om den som övertagit aktier på grund av arv, testamente eller bodelning överlåter dessa till tidigare ägare av aktier i företaget.

Utskottet övergår härefter till frågan om införande av progressionsutjämning i beskattningssystemet. Yrkande därom har framställts såväl i motionerna I: 363 och II: 437 som i motionen II: 534.

Genom de möjligheter till öppen resultatutjämning mellan olika beskattningsår som öppnats genom förordningarna om taxering av medel som insatts på skogskonto, om ackumulerad inkomst och om förlustutjämning har viktiga steg tagits på vägen mot ett mera fullständigt undanröjande av de svårigheter som principen om beskattningsårets slutenhet i vissa fall vållar och som riksdagen vid upprepade tillfällen påtalat. Den medgivna rätten till förlustavdrag innebär emellertid endast en partiell lösning av de skatteproblem som sammanhänger med större inkomstvariationer mellan olika år för en enskild skattskyldig. För fysiska personer, vilka i fråga om statskatten är progressivt beskattade, uppnås en tillfredsställande principiell lösning av dessa problem först om möjligheter öppnas för en resultatutjämning mellan olika inkomstår, som icke begränsas till enbart kvittning

av förlust utan som kan medge ett jämnare skatteuttag vid en påtagligt ojämn inkomstutveckling och därmed anpassa inkomstbeskattningen till den faktiska inkomst som förelegat under en flerårsperiod. Sådana större variationer i inkomsterna mellan olika år förekommer hos olika grupper av skattskyldiga, såväl rörelseidkare och jordbrukare som löntagare. De möjligheter till öppen resultatutjämnning som för närvarande erbjudes avser antingen vissa inkomstslag (skogskontoreglerna) eller vissa speciella inkomstsituationer (de särskilda bestämmelserna för ackumulerad inkomst). Generella regler för öppen resultatutjämnning saknas.

1957 års skatteutredning, vars betänkande låg till grund för 1960 års beslut om förlustutjämnning, framlade också förslag till öppen resultatutjämnning genom rätt till utjämnning av statlig inkomstskatt i vissa fall (s. k. progressionsutjämnning). Kungl. Maj:t upptog emellertid icke förslaget i denna del i propositionen.

Utskottet ansluter sig till motionärernas uppfattning att det är en allvarlig brist att allmänna regler saknas för en öppen resultatutjämnning vid beskattningen och finner det synnerligen angeläget att sådana regler tillskapas. I detta sammanhang vill utskottet särskilt framhålla att flertalet remissinstanser — däribland samtliga näringsorganisationer — förklarade sig kunna i princip godtaga en anordning för progressionsutjämnning i enlighet med skatteutredningens förslag. Sålunda anförde kammarrätten att en sådan skatteutjämnning skulle vara av stort värde särskilt för jordbrukare och rörelseidkare, vilka av skilda orsaker hade till storleken växlande inkomster men även för sådana löntagare, som på grund av sjukdom, arbetslöshet eller andra liknande omständigheter under något år haft en avsevärt reducerad inkomst. Härtill kommer att några vägande statsfinansiella skäl mot ett genomförande av en progressionsutjämnning knappast kan andragas. Skattebortfallet torde nämligen bli jämförelsevis ringa. Mot bakgrunden härav anser utskottet 1957 års skatteutrednings förslag med vissa jämkningar kunna läggas till grund för lagstiftning. Härvid bör — såsom motionärerna yrkat — gränsen för inkomstvariationen fastställas till 10 000 kronor. Vidare bör, då behovet av skatteutjämnning torde vara större vid kraftiga inkomstminskningar än vid inkomstökningar, rätt till utjämnning föreligga jämväl vid fallande inkomst. Härjämte bör — i enlighet med vad som föreslagits skola gälla i fråga om förlustutjämningsförordningen — som villkor för rätt till progressionsutjämnning gälla, att deklareringskyldighet förelegat antingen för jämförelseåret eller för något av de två närmast föregående beskattningsåren.

Vad härefter angår yrkandet i motionen II:534 om en utredning av frågan om progressionsutjämnning vid beskattning av fysiska personer med

på längre sikt starkt ojämn inkomstfördelning måste — såsom motionärerna framhållit — effekten av den progressiva inkomstbeskattningen i sådana fall anses vara en stor olägenhet. 1957 års skatteutredning framhöll för övrigt att det saknades principiell anledning att av en skattskyldig uttaga större skatt än som svarade mot hans inkomstförhållanden sådana de framträdde under en längre tidsperiod än det enstaka beskattningsåret. Såsom vid remissbehandlingen av 1957 års skatteutredningsförslag påvisats kan ojämnheten i inkomsterna för t. ex. den högskoleutbildade arbetskraften sannolikt antagas leda till större skatteorättvisor än den överbeskattning på grund av kortsiktiga inkomstvariationer, som utredningen med sina förslag ville undanröja. Med hänsyn härtill anser sig utskottet böra biträda det i motionen II:534 framförda utredningsyrkandet.

Utskottet har slutligen att taga ställning till yrkandet i motionerna I:363 och II:437 om utredning rörande möjligheterna till en allmän öppen resultatutjämnning genom den s. k. kontometoden. Utskottet delar motionärernas uppfattning att denna metod erbjuder en möjlighet till en mera allmän lösning av resultatutjämningsproblemet och att den därför bör ytterligare undersökas. Utskottet tillstyrker därför att riksdagen i skrivelse till Kungl. Maj:t anhåller om utredning rörande allmän öppen resultatutjämnning genom rätt till skattefri avsättning å särskilda konton i principiell överensstämmelse med reglerna för skogskontona.

Under åberopande av vad sålunda anförts får utskottet hemställa,

A) att riksdagen måtte i anledning av de likalydande motionerna I:363 av herr Eskilsson m. fl. och II:437 av herr Kollberg m. fl.,

1) antaga det vid motionerna fogade förslaget till förordning angående ändring av 2, 8 och 9 §§ förordningen den 8 april 1960 (nr 63) om rätt till förlustutjämnning vid taxering för inkomst,

2) antaga det vid motionerna fogade förslaget till förordning om rätt till utjämnning i vissa fall av statlig inkomstskatt i samband med inkomststegring eller inkomstminskning, samt

3) i skrivelse till Kungl. Maj:t hemställa om skyndsamt utredning rörande möjligheterna till en fullständig resultatutjämnning, varvid i första hand bör prövas frågan om resultatutjämnning genom den s. k. kontometoden, samt att förslag i detta syfte snarast förelägges riksdagen;

B) att riksdagen i anledning av motionen II:534 av fru

Kristensson och herr Björkman i skrivelse till Kungl. Maj:t måtte hemställa om utredning av frågan om progressionsutjämning vid beskattning av fysiska personer med på längre sikt starkt ojämn inkomstfördelning.

Stockholm den 12 mars 1963

På bevillningsutskottets vägnar:

JOHN ERICSSON

Närvarande:

från första kammaren: herrar John Ericsson, Einar Eriksson*, Stefanson, Oscar Carlsson*, Gustaf Elofsson, Wärnberg, Yngve Nilsson*, Gösta Jacobsson, Hellebladh* och Erik Filip Petersson; samt

från andra kammaren: herrar Brandt, Nilsson i Svalöv, Vigelsbo, Asp, Andersson i Essvik, fru Nettelbrandt, herrar Forsberg*, Carlsson i Västerås, Enskog och fru Kristensson.

* Icke närvarit vid justering av betänkandet.

Reservation

av herrar *John Ericsson, Einar Eriksson, Oscar Carlsson, Wärnberg, Hellebladh, Brandt, Asp, Andersson* i Essvik, *Forsberg* och *Carlsson* i Västerås, vilka ansett att utskottets yttrande och hemställan bort ha följande lydelse:

De motioner — — — (= utskottet s. 13 rad 9 uppifrån — rad 23 uppifrån) — — — för inkomst.

Utskottet behandlar först de motionsyrkanden som avser förordningen om rätt till förlustutjämning och börjar därvid med yrkandet att såsom villkor för rätt till förlustavdrag skall gälla att deklarationsskyldighet föreläggas för förluståret eller för något av de två beskattningsåren omedelbart före förluståret. Enligt förordningen skall deklarationsskyldighet ha föreläggats för förluståret för att förlustavdrag skall kunna ifrågakomma. Beträffande förevarande spörsmål, som aktualiserades redan i samband med lagstiftningens införande och därefter uppmärksammades av såväl 1960, 1961 som 1962 års riksdagar, anförde 1960 års bevillningsutskott (bet. nr 10 i anledning av proposition nr 30 m. m.) bl. a. att det var rimligt att i princip endast underskott, som uppkommit sedan den skattskyldige inträtt i förvärvslivet, betraktades genom förlustavdrag. Denna avgränsning borde för att inte komplicera tillämpningen ske efter schablonartade grunder. Det föreföll utskottet föga sannolikt att det i praktiken i någon nämnvärd omfattning skulle komma att inträffa, att skattskyldiga, som drev verklig förvärvsverksamhet, genom begränsningsregeln skulle gå miste om rätten till förlustavdrag. För att inte lagstiftningen i inledningsskedet skulle kompliceras borde

enligt utskottets mening den i propositionen förordade, relativt lättillämpade regeln godtas. Frågan om en komplettering i den riktning som motionärerna förordat syntes kunna anstå till dess större erfarenheter vunnits av den föreslagna lagstiftningens verkningar. I de nu väckta motionerna har inte anförts några nya synpunkter som kan ge riksdagen anledning att inta en annan ståndpunkt än 1960, 1961 och 1962 års riksdagar. Utskottet avstyrker således ifrågavarande motionsyrkande.

I motionerna I:363 och II:437 har också yrkats sådana ändringar i förordningen om förlustutjämning att i fråga om fåmansbolag hinder för förlustavdrag inte skall möta, därest skiljaktighet i ägareförhållandena betingas av att aktier, som övergått till någon på grund av arv, testamente eller bodelning, överförs å tidigare ägare av aktier i företaget. Motsvarande yrkande var föremål för behandling i riksdagen de tre senaste åren. 1960 års bevillningsutskott uttalade i denna fråga att det torde vara erforderligt att ha vissa spärregler i fråga om bolags och föreningars rätt att utnyttja förlustavdrag sedan aktier och andelar bytt ägare och att bestämmelserna därom i stort sett var ändamålsenligt utformade. Utskottet var dock medvetet om att det även i andra fall än då aktierna bytt ägare genom arv, testamente eller bodelning kunde föreligga sådana omständigheter, att det framstod som rimligt att förlustavdrag helt eller delvis fick utnyttjas, exempelvis i sådana fall som de av motionärerna påtalade. Emellertid ansåg utskottet det knappast vara möjligt att genom generella föreskrifter tillgodose dessa fall; därtill var riskerna för missbruk alltför påtagliga. Utskottet var därför inte berett att tillstyrka en utvidgning av de åsyftade bestämmelserna men framhöll angelägenheten av att utvecklingen på området i fortsättningen ägnades uppmärksamhet.

I detta uttalande av 1960 års bevillningsutskott kan utskottet instämma. Med det anförda får utskottet avstyrka motionsyrkandet även i denna del.

Utskottet övergår härefter till frågan om införande av progressionsutjämning i beskattningssystemet. Yrkande därom har framställts såväl i motionerna I:363 och II:437 som i motionen II:534. Även denna fråga har av riksdagen behandlats 1960, 1961 och 1962 i anledning av motionsyrkanden av i huvudsak samma innebörd som de nu föreliggande. Dessa yrkanden avvisades av riksdagen på förslag av bevillningsutskottet, som bl. a. framhöll att skatteutredningens förslag till progressionsutjämning med hänsyn främst till de invändningar av principiell natur, som under remissbehandlingen riktats mot detsamma, inte borde genomföras i föreliggande skick eller med de jämkningar som motionärerna föreslagit. Enligt utskottets mening borde spørsmålet om åstadkommande av en progressionsutjämning betraktas som en fråga på längre sikt. De mest iögonenfallande

verkningarna av progressionen vid den statliga inkomstbeskattningen fick anses undanröjda genom lagstiftningen om beskattning av ackumulerad inkomst, om taxering för inkomst av medel som insatts på skogskonto och om förlustutjämning.

Med hänsyn till det anförda och då i motionerna inte anförts något som nu bör föranleda ändrat ståndpunktstagande från riksdagens sida anser sig utskottet för närvarande inte kunna biträda vare sig yrkandet i motionerna I:363 och II:437, att skatteutredningens förslag till progressionsutjämning genomföres, eller yrkandet i motionen II:534 om en särskild utredning av frågan om utjämning av progressionens verkningar.

Utskottet har slutligen att taga ställning till yrkandet i motionerna I:363 och II:437 om utredning rörande möjligheterna till en allmän öppen resultatutjämning genom den s. k. kontometoden. Denna fråga prövades ingående av 1957 års skatteutredning, som fann att man, i vart fall för det dåvarande, inte borde införa regler om resultatutjämning enligt kontometoden. Därefter har frågan flera gånger behandlats av riksdagen, senast år 1962, varvid samma yrkande som i de nu förevarande motionerna på förslag av bevillningsutskottet avvisades. Vad motionärerna nu anför innebär inte några nya synpunkter på ämnet. Med hänsyn härtill kan utskottet inte biträda yrkandet om en särskild utredning av frågan om en fullständig resultatutjämning.

Under återopande av vad sålunda anförts får utskottet hemställa,
att följande motioner, nämligen

1) de likalydande motionerna I:363 av herr Eskilsson m. fl. och II:437 av herr Kollberg m. fl. angående förlustutjämning, progressionsutjämning och allmän öppen resultatutjämning, samt

2) motionen II:534 av fru Kristensson och herr Björkman om utredning rörande progressionsutjämning vid beskattning av vissa fysiska personer,

icke måtte föranleda någon riksdagens åtgärd.