

Nr 22

Bevillningsutskottets betänkande med anledning av motioner angående resultatutjämning vid beskattningen m. m.

Bevillningsutskottet upptar till behandling i ett sammanhang följande motioner, nämligen

1) de likalydande motionerna I: 180 av herr *Mattsson m. fl.* och II: 234 av herr *Magnusson* i Borås *m. fl.*, i vilka hemställts, att riksdagen

a) antar 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 om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst skola erhålla följande ändrade lydelse.

2 §.

Med förlust — — — samma år.

Förlustavdrag må medgivas allenast om skattskyldig under förluståret eller under något av de två närmast föregående beskattningsåren varit jämligt 22 § 1 mom. första stycket vid 1) taxeringsförordningen skyldig avlämna självdeklaration till ledning för sin taxering för inkomst eller om skattskyldigs bruttointäkter av en eller flera förvärvskällor under något av nämnda år uppgått till sådant belopp att han jämligt bestämmelserna vid 2) eller 3) nämnda stycke varit skyldig avlämna deklaration som nyss sagts. 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 deklaration för förluståret avgivits 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 taxering 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 ägareförhållandena 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 förlustårets ingång innehaft 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 förlustårets ingång innehaft aktier i företaget.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1969, dock att äldre bestämmelser fortfarande skola gälla i fråga om 1969 års taxering samt i fråga om eftertaxering för år 1969 eller tidigare år.

b) antar följande

Förslag

till

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

Härigenom 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 § omförd 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 grundbeloppet 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 toges 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 medgivnas 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 skatteutjämningsen så anses som om den beskattningsbara inkomsten uppgått 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 deklareringskyldigheten 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 § förmåles, skall länsstyrelsen — därest beslutet icke kan iakttas 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 ansökan 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 därefter 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.

Konungen äger utfärda för tillämpning av denna förordning erforderliga föreskrifter.

Anvisningar

till 2 §.

Till ledning för skatteberäkningen anföres följande *exempel*:

Beskattningsbar inkomst för jämförelseåret	10 000 kronor
Beskattningsbar inkomst för beskattningsåret	20 100 kronor
Sammanlagd beskattningsbar inkomst	<u>30 100 kronor</u>

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 kronor
	<u>30 100 kronor</u>

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 kronor
	<u>3 620 kronor</u>

Avgår skatt å 10 000 kronor enligt samma grunder	1 000 kronor
<i>Skatt att erlägga enligt taxering för beskattningsåret</i>	<u>2 620 kronor</u>

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 §.

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 andra 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 jämförelseåret 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 1969. Förordningen skall dock icke äga tillämpning i avseende å skatteberäkning i anledning av 1968 års eller tidigare års taxering eller på föranledande av eftertaxering för år 1968 eller tidigare år.

c) i skrivelse till Kungl. Maj:t hemställer om skyndsamt utredning angående möjligheterna till en fullständig resultatutjämning, varvid i första hand bör prövas frågan om resultatutjämning genom den s. k. kontometoden, samt att förslag i detta syfte snarast föreläggas riksdagen;

2) de likalydande motionerna I: 254 av herr *Bengtson m. fl.* och II: 324 av herr *Hedlund m. fl.*, i vilka hemställts, att riksdagen i skrivelse till Kungl. Maj:t anhåller om förslag till 1969 års riksdag om samlade åtgärder för ökade möjligheter till konsolidering och självfinansiering i jordbruket i syfte att främja rationalisering och effektivisering av jordbruksdriften i enlighet med motionernas syfte;

3) de likalydande motionerna I: 382 av herr *Johan Olsson m. fl.* och II: 471 av herr *From m. fl.*, i vilka hemställts, att riksdagen i skrivelse till Kungl. Maj:t anhåller om utredning och förslag om ändring i nuvarande beskattningsmetoder med begränsad resultatutjämnande effekt, syftande till ökad användning av en generell kontometod med större möjligheter till lika behandling av skattskyldiga;

4) de likalydande motionerna I: 490 av herr *Eskilsson m. fl.* och II: 799 av herr *Eliasson* i Moholm *m. fl.*, i vilka hemställts, att riksdagen i skrivelse till Kungl. Maj:t hemställer om en allsidig utredning om jordbrukets kapital- och skatteproblem i enlighet med vad i motionerna anförts;

5) de likalydande motionerna I: 634 av herr *Gösta Jacobsson* och II: 812

av herr *Magnusson* i Borås, i vilka hemställts, att en särskild bestämmelse införs i kommunalskattelagen om rätt till avdrag för avsättning till garanti-reserv avseende kostnader för åtaganden i enlighet med vad i motionerna angivits och att riksdagen uppdrar åt vederbörande utskott att utforma erforderlig lagtext;

6) de likalydande motionerna I: 635 av herr *Axel Kristiansson* och II: 807 av herr *Josefson* i Arrie m. fl., i vilka hemställts, att riksdagen i skrivelse till Kungl. Maj:t anhåller om skyndsamt utredning och förslag i fråga om införande av rätt till öppen resultatutjämnning vid beskattningen genom användning av kontometoden;

7) motionen II: 475 av herr *Johansson* i Skärstad m. fl., i vilken hemställts, att riksdagen i skrivelse till Kungl. Maj:t anhåller om utredning av frågan om inkomstutjämnning för konstnärer; ävensom

8) motionen II: 603 av herr *Åberg*, i vilken hemställts, att riksdagen beslutar sådan lagstiftning, att yrkesfiskare erhåller rätt att göra skattefri avsättning med 20 % av årets bruttoöverskott till fond för resultatutjämnning att användas inom fem år och att vederbörande utskott utarbetar förslag till erforderlig författningstext.

De under 2) och 4) upptagna motionerna behandlas i detta betänkande endast i vad avser frågan om resultatutjämnning vid beskattningen. Övriga yrkanden i dessa motioner behandlas av utskottet i annat sammanhang.

Förordningen om förlustutjämnning

Gällande rätt

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 krävs 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 inte till 1 000 kronor, får densamma inte 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, på-

verkar 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 förutsätts, att ägarförhållandena 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.

Frågans tidigare behandling

Motionsyrkanden av enahanda beskaffenhet som de i motionerna I: 180 och II: 234 framställda har alltsedan 1960 årligen varit föremål för bevillningsutskottets prövning. I sitt av riksdagen godkända betänkande nr 36 år 1967 framhöll utskottet att befogade invändningar knappast kunde riktas mot den i förlustutjämningsförordningen intagna begränsningsregeln att deklarationsskyldighet skall ha förelegat för förluståret. Utskottet anslöt sig därvid till den av 1957 års skatteutredning uttalade uppfattningen att det i huvudsak endast var hänsynen till sådana skattskyldiga, som drev verklig förvärvsverksamhet eller hade en mer bestående inkomstkälla av större omfattning, som motiverade en rätt till förlustöverföring och att därför en villkorslös rätt till förlustavdrag inte borde medges.

Mot syftet med den angivna begränsningsregeln ansåg utskottet befogade invändningar knappast kunna riktas. Det var enligt utskottets mening rimligt att i princip endast sådana underskott, som uppkommit efter det den skattskyldige inträtt i förvärvslivet, beaktades genom förlustavdrag. Det kunde i praktiken knappast tänkas förekomma i nämnvärd omfattning att skattskyldiga, som utövade verklig förvärvsverksamhet, genom begränsningsregeln gick miste om rätten till avdrag.

I fråga om de spärregler som gäller i fråga om fåmansbolagen instämde utskottet i 1957 års skatteutrednings uttalande, att vissa inskränkningar var ofrånkomliga. Eftersom ett bolags eller en förenings förlust från skattsynpunkt representerade en tillgång, förelåg risk för att den avveckling av ett företag, som normalt borde följa av det dåliga resultatet av verksamheten, inte skulle äga rum. I stället kunde befaras att likvidations- eller konkursmässiga företag började gå i handeln som någon form av avskriv-

ningsobjekt. Utskottet åberopade också att en rätt till förlustavdrag kunde framstå som rimlig också i andra fall än då aktier bytte ägare genom arv, testamente eller bodelning. Om man ville ha betryggande garantier mot missbruk, var det emellertid enligt utskottets mening inte möjligt att tillgodose dessa andra fall med generella föreskrifter av den art som motionärerna önskade. Ett genomförande av motionärernas förslag skulle också vara ägnat att komplicera lagstiftningen.

Motionerna

I *motionerna I: 180* och *II: 234* 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 nu gällande 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 nu 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.

Progressionsutjämning

1957 års skatteutredning

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 på merinkomst i vissa fall. Förslaget blev i denna del inte föremål för lagstiftningsåtgärder.

Sammanfattningsvis innebar utredningens förslag till progressionsutjämning följande.

Fysisk person ägde påkalla progressionsutjämning, om den beskattningsbara inkomsten med minst 12 000 kronor översteg nästföregående års motsvarande inkomst. En jämförelse skulle sålunda göras allenast mellan två på varandra följande år.

Förelåg förutsättningar för utjämning, skedde denna sålunda att skatten för det andra året, då inkomstökning förelåg, i erforderlig omfattning jämkades nedåt.

Uppgick 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, kunde enligt förslaget skatteomräkning jämväl i detta fall ske, nämligen som om inkomstökningen likväl uppgått till minimibeloppet 12 000 kronor.

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

Beträffande äkta makar föreslogs regler av innebörd att hänsyn togs till sammanlagda beloppet av makarnas beskattningsbara inkomster. Detta medförde bl. a. en viss skattelindring första året för nygifta, som ingick äktenskap i samband med att en av makarna fick ökad inkomst eller båda började förvärvsarbete.

En förutsättning för skatteutjämning var att den skattskyldige även under jämförelseåret haft sådan inkomst att han varit deklarationsskyldig.

Frågans tidigare behandling

Frågan om införande av progressionsutjämning har upprepade gånger avvisats av riksdagen. Utskottet har vid sin prövning av denna fråga hänvisat till de invändningar av principiell art som vid remissbehandlingen riktades mot skatteutredningens förslag till progressionsutjämning och för sin del ansett att spörsmålet om åstadkommande av en sådan utjämning bör betraktas som en fråga på längre sikt. Utskottet har vidare framhållit att det från skatteförmåge- och rättvisesynpunkt torde vara förenat med stora svårigheter att genom en generell verkande lagstiftning åstadkomma skatteutjämning för skattskyldiga med inkomster som starkt varierar från år till år. De påtagligaste verkningarna av progressionen har utskottet ansett vara undanröjda genom lagstiftningen om ackumulerad inkomst, om taxering för inkomst av medel som insatts på skogskonto och om förlustutjämning samt genom införandet av det schabloniserade kommunalskatteavdraget.

Motionerna

Motionärerna i *motionerna I: 180* och *II: 234* framhåller 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 således 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 också för en sänkning från 12 000 till 10 000 kronor av det minimibelopp, som enligt utredningen bör krävas såsom skillnad mellan två års inkomster för att utjämning skall få ske.

Allmän öppen resultatutjämnning, m. m.

Gällande rätt

Svensk skattelagstiftning medger inte möjlighet till *allmän öppen resultatutjämnning* mellan olika beskattningsår. Inte heller medger den inkomstutjämnning mellan olika beskattningsår genom skattefri avsättning av medel för framtida reparationer. Frågan om en öppen resultatutjämnning med tillämpning av en kontometod prövades av 1957 års skatteutredning men avvisades under hänvisning främst till de stats- och kommunfinansiella verkningar en sådan anordning — åtminstone på kortare sikt — skulle medföra. Utredningen underströk även den begränsning i kontometoden, som ligger däri att den endast kan bli av värde för den, som från början har så goda vinstförhållanden att han äger möjlighet att göra de för framtida utjämnning erforderliga avsättningarna — och också gör dem. Även andra skäl talade enligt utredningens mening mot införande av en kontometod. Det var sålunda förenat med avsevärda svårigheter att finna en rationell grund för såväl maximeringen av den årliga avsättningen som den sammanlagda storleken av de avsatta beloppen. Vidare måste kontometoden antas ge upphov till ett så stort antal konton, att därigenom myndigheternas kontrollmöjligheter i hög grad försvårades.

Frågan om avdrag för *avsättning till garantifond* bedöms i svensk rättspraxis restriktivt. Avdrag medges endast i det fall garantiåtagandet är av särskild art och omfattning. Förlustrisken skall således vara betydande och den skall kunna styrkas. För normalt påräknliga risker medges inte någon skattefri avsättning till garantifond.

Frågans tidigare behandling

Motionsyrkanden om en allmän öppen resultatutjämnning har avvisats av riksdagen åren 1960—1967. Bevillningsutskottet hänvisade förra året (bet. nr 36) till att det inte minst från rättvisesynpunkt skulle vara till fördel om möjligheter öppnades till en vidsträcktare resultatutjämnning vid beskattningen men underströk samtidigt att ett system med öppna skattefria konto- eller fondavsättningar inte kunde genomföras utan en omprövning av gällande regler för inventarieavskrivning och varulagervärdering och av de möjligheter i övrigt till skattemässig konsolidering och förtäckt resultatutjämnning som skattelagstiftningen nu erbjuder.

Utskottet var inte heller berett medverka till införande av specialbestämmelser för vissa yrkeskategorier. En sådan reform skulle enligt utskottets mening strida mot grundläggande principer vid beskattningen.

Motionerna

Enligt *motionerna I: 180* och *II: 234* bör en utredning igångsättas av frågan om en allmän öppen resultatutjämnning genom den s. k. kontometoden. Möjligheten att genom kontoavsättning utjämna inkomster mellan olika beskattningsår skulle enligt motionärernas mening kunna få en sparfrämjande verkan.

Motionärerna i *motionerna I: 254* och *II: 324* framhåller att den specialisering av driften, som i allt större utsträckning kan förväntas, kommer att göra jordbruksföretagen allt känsligare för t. ex. klimatiska förhållanden och andra faktorer, som ligger utanför företagsledarens möjligheter att påverka. Mellan olika år kan inkomstvariationerna bli stora. För ett rationellt jordbruk är det därför av stor vikt att möjligheter kan skapas till en effektiv resultatutjämnning. Jordbruket har i det stora hela inte de möjligheter till uppbyggnad av medel som investeringsfonderna ger industrin. För jordbrukarna i allmänhet finns visserligen möjligheten till skogskonto, som varit mycket tjänligt för sitt ändamål, men inte kan utgöra en lösning av den större frågan om tillräckliga konsolideringsmöjligheter för jordbruksnäringen.

Rätten till en mera allmän resultatutjämnning genom kontometoden skulle vara av stor betydelse för jordbruket. Ett jordbrukskonto skulle erbjuda en praktisk väg att för de enskilda jordbrukarna ordna en utjämnning mellan goda och dåliga inkomstår. Genom kontometoden skulle jordbrukarna få en motsvarighet till de investeringsfonder som aktiebolag och ekonomiska föreningar med viss skattefrihet får inrätta för vissa ändamål. Då skogskontolagstiftningen redan tillämpats under åtskilliga år med gynnsamma resultat, bör det vara möjligt att inom snar framtid fatta beslut om införande av rätt till jordbrukskonto för en mera allmän resultatutjämnning och konsolidering.

Enligt motionärerna i *motionerna I: 382* och *II: 471* är en översyn av möjligheterna att använda en mera generell metod för resultatutjämnning önskvärd. 1957 års skatteutredning (SOU 1958: 35) tog upp kontometoden till diskussion men avvisade den främst av stats- och kommunfinansiella skäl. Enligt motionärernas uppfattning bör denna olägenhet kunna undvikas genom en successiv uppbyggnad och med relativt begränsade möjligheter till avsättning under ett inledningsskede. På längre sikt bör metoden leda till att stat och kommun får tillbaka bortfallet genom den stimulans på t. ex. investeringssidan som skulle följa av systemet. Stimulanseffekten bör dessutom kunna accepteras genom att den skattefria avsättningen begränsas i tiden, varefter uttag måste ske eller det avsatta beloppet bli föremål för efterbeskattning. I skatteutredningen anförs vidare, att många företag — och i synnerhet nystartade — inte har möjlighet att utnyttja kontometoden, eftersom

man inte har något överskott på sin verksamhet. Detta är enligt motionärernas mening i och för sig en riktig invändning, men kontometoden måste ses som en komplettering av andra åtgärder. Det torde vara svårt att finna ett system, som kan användas av alla och med absolut likvärdiga konsekvenser.

Utredningen nämner också svårigheterna att finna en rationell grund för de årliga avsättningarnas storlek. Det kan knappast vara ett skäl mot kontometoden som sådan. Om man vill utjämna resultatet inom företagen och därmed skapa en säkrare grund för dessa, så måste en viss flexibilitet byggas in i systemet med hänsyn till konjunkturer, statsfinansiellt läge och andra omständigheter.

Investeringsfonderna är med tanke på de skattskyldigas berättigade krav på lika och rättvis behandling och sin nuvarande begränsning otillfredsställande. En kontometod skulle kunna eliminera dessa olägenheter. Företag med varulager kan med nuvarande bestämmelser bygga upp dolda reserver, som kan tjäna som buffert mellan olika beskattningsår. Åtskilliga företagare med ingen eller ringa lagerhållning saknar emellertid både denna och jämförbara alternativa möjligheter. En metod skulle kunna vara att medge uppbyggande av självfinansieringsfonder för den framtida verksamheten. Dolda reserver i varulager får ofta ganska godtyckliga konsekvenser. Det blir snarare skattebestämmelsernas utformning än rationella företagsekonomiska överväganden som avgör vilken lagerhållning företaget skall ha. Det kan med rätta hävdas att nuvarande regler leder till en oekonomisk bindning av kapital i lager inom företagen.

Det kan ifrågasättas om inte också företagen — i eget och de anställdas intresse — borde genom skattefri kontoavsättning ges möjlighet att lindra omställningssvårigheterna, när friställning av arbetskraft är oundviklig eller för att hindra att nämnda situation uppstår. I det senare fallet skulle fonderingen kunna i viss mån utjämna verkningarna för de anställda i branscher som är särskilt utsatta för konjunkturväxlingarna. Naturligtvis skulle de fonderade medlens användning bestämmas så att de blir en integrerad del av samhällets arbetsmarknadspolitiska åtgärder och disponeras i samverkan med arbetsmarknadsmyndigheterna och de anställda.

Avsättning till reparationsfond för t. ex. fastighetsföretag skulle kunna ske genom användning av kontometoden. Vid 1967 års riksdag avvisades förslag om rätt till avdrag i beskattningen för avsättning till reparationsfond för hyresfastigheter under hänvisning till att den då aviserade ändringen i hyreslagstiftningen skulle medföra »ett kraftigt incitament till förbättringar i fastighetsunderhållet». I och med att reformeringen av hyreslagstiftningen numera kommit i ett annat läge, bör begränsad avsättning till reparationskonto för hyresfastigheter ånyo övervägas.

Kontometoden innebär också ett incitament till företagssparande utan att kapitalet samtidigt binds i icke rationella investeringar. Ett ytterligare skäl som talar för kontometoden är de övervägande goda erfarenheterna vid an-

vändning av skogskonto. En liknande metod med tillämpning inom vissa preciserade områden finns i Norge.

Motionärerna i *motionerna I: 490* och *II: 799* anser den rätt till förlustutjämnning som genomfördes för många år sedan inte tillfyllest. Den bör enligt deras mening antingen kompletteras med fullständig förlust- och vinstutjämnning eller en lagfäst rätt till jordbrukskonto liknande skogskontot. Ett speciellt problem i detta sammanhang är — säger motionärerna — att de skördeskadeersättningar som faller ut genom skördeskadeskyddet inte kommer att läggas till inkomsterna under det år skördeskadorna uppstår utan först året därefter. Härvid uppstår det orimliga förhållandet att ojämnheter i skördarna och deras inverkan på inkomsterna ytterligare kan accentueras till förfång för en rättvis och jämn beskattning.

I *motionerna I: 634* och *II: 812* anförs bl. a. följande.

Det är en vanlig företeelse att företag måste åta sig garantirisken för levererade varor eller utförda arbeten. Så är fallet bl. a. inom byggnadsindustrin och byggnadsämnesindustrin liksom vid försäljning av maskiner för användning i företag eller hushåll. Garantitidernas längd varierar helt naturligt, och det finns exempel på fall då säljarföretaget måst förbinda sig att under en tioårsperiod utbyta levererade varor som inte uppfyllt de av köparen ställda kraven vid avtalets ingående.

Enligt god redovisningssed bör sådana garantiåtaganden redovisas som en skuld i säljarens räkenskaper. Det är helt orimligt att göra gällande att någon definitiv vinst uppkommit, utan i den mån säljaren måste fullgöra garantiåtaganden kommer hans kostnader härför att minska vinsten. Från företagsekonomisk synpunkt är det nödvändigt att kostnaderna för ett sådant garantiåtagande hänförs till det år då åtagandet görs och inte till det år då åtagandet aktualiseras.

Avsättning till garantiskuldkonto har i praxis ansetts berättiga till avdrag endast om reserveringen i verkligheten representerar en förhandenvarande förpliktelse och således inte allenast avser att möta en framdeles befarad förpliktelse.

Hur stor del av åtagandet som kan komma att föranleda kostnader är det av naturliga skäl ofta svårt att ange. Detta är emellertid i och för sig inte något skäl mot en skuldföring som i enlighet med bokföringslagens krav på tillämpning av god köpmannased hellre bör vara i överkant än i underkant.

Under senare tid har avdrag för avsättning till garantifond vägrats bl. a. under motivering att garantiskulderna inte varit av särskild art och omfattning. Att omfattningen av ett företags skulder inte kan göras till föremål för gradering på så sätt att skulder under en viss beloppsgräns kan undgå redovisning är från redovisningssynpunkt helt klart. Vid en revision i

företaget måste självfallet krävas att lagbestämmelserna om redovisning av skulder noga följs. Inte heller kan från redovisningssynpunkt accepteras att arten av garantiåtagandet skulle tillmätas någon betydelse. Avgörande är att rörelseresultatet blir felaktigt redovisat om avsättning för de gjorda åtagandena inte görs. Avdrag vid beskattning bör ges för avsättningen om den avser sådana kostnader i rörelsen som är hänförliga till driftkostnader, även om prestationerna skall fullgöras efter bokslutsdagen.

Likaledes har avdrag för avsättning för upplupna kostnader avseende kontraktensliga återställningsarbeten på fastighet, på vilken grustäkt utnyttjats, vägrats (Riksskattenämndens Meddelanden, serie I, nr 6/1967 under 5). Härigenom blir självfallet den skattemässiga vinsten vid brytningen för stor, eftersom kostnader för framtida återställningsarbete inte beaktats. Inte heller ett sådant förfarande står i överensstämmelse med en god redovisningssed.

Det har ansetts åligga den skattskyldige att visa tillförlitlig grund för beräkning av avsättningens storlek. Det vill synas som om kraven från skattemyndigheternas sida understundom varit väl hårda härvidlag. Det har t. ex. inte tillräckligt beaktats att fråga kan vara om nytillkomna eller nykonstruerade produkter och nya tillverkningsmetoder, varför leverantören inte kan ha något erfarenhetsmaterial att åberopa.

Avdragsrätten bör närmare anknytas till vad som från företagsekonomiska och redovisningsmässiga aspekter framstår såsom lämpligt.

För att nå detta mål torde det vara nödvändigt att i kommunalskattelagen införa en uttrycklig bestämmelse om att avdrag för sådana avsättningar i princip skall medges i den mån avsättningen inte överstiger vad som av vinsten kan komma att tas i anspråk på grund av garantiåtagandet. Någon risk för skatteförluster föreligger inte, eftersom återföring självfallet skall ske av den del av de under ett år gjorda avsättningarna som vid garantitidens utgång inte tagits i anspråk.

Enligt *motionerna I: 635* och *II: 807* skulle en resultatutjämning genom kontometoden i första hand få betydelse för rörelseidkare med mindre inkomster, för jordbrukare och för fastighetsägare. Förutom den inkomstutjämnande effekten skulle kontometoden medföra ökat sparande inom företagen.

En viss styrning sker utan tvekan i dag på investeringssidan genom skatte-reglernas utformning. Detta gäller inte minst lagerhållningen. Det leder både till orättvisor mellan olika företag med skilda lagerbehov och en ur företagsekonomisk synpunkt orationell bindning av tillgängliga resurser.

För rörelseidkare skulle kontometoden innebära ökad motståndskraft mot konjunkturella växlingar inom branschen. Särskilt i dagens dämpade ekonomiska situation skulle det verka återhållande på driftnedskärningar och friställningar. De enskilda jordbrukarna kunde genom denna metod få

en utjämning mellan olika goda skördeår och detta skulle enligt motionärernas mening på ett utmärkt sätt komplettera skördeskadestycket. Kontometoden skulle också vara ett alternativ för de många fysiska personer och mindre företag som i dag är utestängda från användningen av investeringsfonderna.

Motionärerna i *motionen II: 475* behandlar frågan om inkomstutjämning för konstnärer. Under det år som konstnären färdigställer och försäljer ett konstverk kan inkomsten bli förhållandevis hög, medan den i många fall torde bli mycket ringa under de år då vederbörande arbetar med sitt konstverk. Även för de konstnärer som har en kontinuerlig produktion kan emellertid det ekonomiska utbytet vara mycket olika under skilda år.

Åtgärder bör enligt motionärernas mening vidtas som gör det möjligt för konstnärerna att få till stånd någon form av inkomstutjämning mellan olika år. Det bör undersökas om utformningen av en sådan inkomstutjämning kan utgå från lagstiftningen om skogskonto. Även andra metoder bör kunna prövas.

I *motionen II: 603* understryker motionären nödvändigheten av att bereda den svenska fiskerinäringen någon form av skydd mot de skadeverkningar som blir en följd av fluktuationer i lönsamheten. Motionären pekar på den kraftiga nedgången i lönsamheten under åren 1966 och 1967, som kommit samtidigt med en lönsamhetsförbättring för de flesta andra i samhället.

Ett sätt att skydda de svenska fiskarna skulle vara att — i likhet med vad som gäller i Norge — medge dem rätt att under relativt goda år göra skattefri avsättning till resultatutjämningsfond. I Norge äger fiskarna rätt att under år med goda inkomster avsätta 20 % av inkomsten till en driftfond för senare förvärv av båtar och redskap och för att under sämre år kunna användas för rationalisering och för fiskets bedrivande.

Om en svensk fartygsredare som äger flera fartyg gör vinst på ett av dessa men förluster på ett annat äger han rätt att balansera förhållandena inom rederiet. Ägandeförhållandena inom den svenska fiskeflottan utestänger denna möjlighet, därför att fiskarna ombord själva äger fartyget de fiskar med och inte är meddelägare i andra fartyg. Ett arrangemang med en resultatutjämningsfond skulle därför i någon mån ge fiskarna samma möjlighet som redare till flera fartyg, dock här baserat på tid i stället för på antalet båtar.

Utskottet

De motioner utskottet har att behandla i detta betänkande syftar alla till att vidga möjligheterna till inkomstutjämning mellan olika beskattningsår och till att lindra verkningarna av progressionen vid den statliga beskattningen.

Utskottet behandlar till att börja med de yrkanden i motionerna I: 180 och II: 234 som avser ändringar i förordningen om *förlustutjämning* och antagande av förordning om progressionsutjämning. Motsvarande yrkanden har avvisats av riksdagen varje år sedan 1960.

Bevillningsutskottet har tidigare upprepade gånger framhållit att befogade invändningar knappast kan riktas mot den bestämmelse i förlustutjämningsförordningen enligt vilken för rätt till förlustavdrag krävs, att deklARATIONSSKYLDIGHET förelegat och också fullgjorts för förluståret. Utskottet har därvid anslutit sig till den av 1957 års skatteutredning uttalade uppfattningen att det i huvudsak endast är hänsynen till sådana skattskyldiga som driver verklig förvärvsverksamhet, som motiverar en rätt till förlustutjämning, och att alltså någon ovillkorlig sådan rätt inte bör förekomma.

Genom att rätten till förlustavdrag på angivet sätt knutits till deklARATIONSSKYLDIGHETEN har man enligt utskottets mening skapat goda möjligheter för en praktisk och effektiv kontroll av att förlustutjämnningen inte onödigtvis missbrukas.

Också den bestämmelse i förlustutjämningsförordningen som avser familjeföretagen har tillkommit för att förhindra missbruk. Genom att i fråga om dessa göra rätten till förlustavdrag beroende av att ägareförhållandena i företaget är i huvudsak desamma vid förlusttillfället som då förlusten skall utnyttjas har man velat i görligaste mån förhindra att likvidations- eller konkursmässiga företag utbjuds till nya aktieägare och av dessa används som avskrivningsobjekt. Som utskottet tidigare framhållit kan en rätt till förlustavdrag vara motiverad också i andra fall än då aktier byter ägare genom arv, testamente eller bodelning. Men att tillgodose dessa fall med generella bestämmelser av den art motionärerna föreslår torde knappast vara möjligt, om man vill ha belyggande garantier mot missbruk och samtidigt undvika att lagstiftningen blir onödigt komplicerad.

Motionärernas förslag till förordning om *progressionsutjämning* avvisades av riksdagen senast förra året på förslag av bevillningsutskottet (BeU 1967: 36). Någon anledning till ändrat ståndpunktstagande i år föreligger enligt utskottets mening inte. De mest iögonenfallande verkningarna av progressionen vid den statliga inkomstbeskattningen får numera anses undanröjda genom lagstiftningen om förlustutjämning, om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst och om taxering för inkomst av medel som insatts på skogskonto samt genom det förhöjda schablonavdrag för kommunalskatt som gäller fr. o. m. 1968 års taxering.

Med det anförda avstyrker utskottet lagstiftningsyrkandena i motionerna I: 180 och II: 234.

I åtskilliga motioner har framställts yrkanden om utredning angående möjligheterna att införa en fullständig *resultatutjämning* vid beskattningen.

1957 års skatteutredning, som ingående prövade för- och nackdelarna med en allmän rätt till skatteutjämning genom kontoinsättningar och uttag, fann att allvarliga invändningar kunde riktas mot en sådan utjämningsmetod. Den kunde sålunda — även om den begränsades till i huvudsak fysiska personer, som drev rörelse eller jordbruk, eller till ägare av hyresfastigheter — beräknas bli en synnerligen kostnadskrävande reform. Härtill kom enligt utredningens mening svårigheter att finna en rationell grund för såväl maximeringen av de årliga avsättningarna som den sammanlagda storleken av de avsatta beloppen. Hur reglerna än utformades fick man — menade utredningen — sannolikt räkna med inte oväsentliga tillämpnings- och kontrollsvårigheter.

Utskottet har tidigare flera gånger uttalat att det, inte minst från rättvisesynpunkt, skulle vara till fördel om möjligheter kunde öppnas till en vidsträcktare resultatutjämning vid beskattningen. Frågan om man i Sverige bör införa ett system med skattefria kontoavsättningar är emellertid så central för det svenska skattesystemet i dess helhet att den enligt utskottets mening inte kan avgöras utan en noggrann omprövning av gällande regler för inventarieavskrivning och varulagervärdering samt de möjligheter i övrigt till skattemässig konsolidering och resultatutjämning som de svenska skattereglerna nu erbjuder. Utskottet anser således att man bör avvakta resultatet av det utredningsarbete som f. n. pågår inom viktiga delar av beskattningsområdet, bl. a. inom företagsskatteutredningen, innan man tar ställning till frågan om en allmän öppen resultatutjämning vid beskattningen.

Vad särskilt angår motionsyrkandena om införande av rätt till resultatutjämning för vissa yrkeskategorier anser utskottet en reform i sådan riktning strida mot grundläggande principer i beskattningen. En yrkesfiskare har redan nu möjlighet att i viss utsträckning utjämna sin inkomst mellan olika beskattningsår genom rätten till avskrivning på båt och redskap. En konstnär har också möjlighet att få skatten på sin inkomst uppdelad på flera år. Inkomst av konstnärlig verksamhet kan nämligen enligt förordningen angående beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst fördelas på det antal år till vilka inkomsten hänför sig, dock högst tio.

Med det anförda avstyrker utskottet utredningsyrkandet i motionerna I: 180 och II: 234 samt motionerna I: 382 och II: 471, I: 635 och II: 807, II: 475 och II: 603 ävensom motionerna I: 254 och II: 324 samt I: 490 och II: 799, sistnämnda fyra motioner i vad de behandlas i detta betänkande.

Vad slutligen angår lagstiftningsyrkandet i motionerna I: 634 och II: 812 bör enligt utskottets mening frågan om *avsättning till garantireserv* i första hand prövas av företagsskatteutredningen. Utskottet är medvetet om att bedömningen av frågan om ett garantiåtagande skall medföra avdragsrätt vid taxeringen i praxis bedöms restriktivt. Det skulle otvivelaktigt vara till för-

del om avdragsrätten på detta område kunde regleras i lagstiftningen och närmare anknytas till vad som från företagsekonomiska och redovisningsmässiga synpunkter framstår som lämpligt.

Med det anförda avstyrker utskottet motionerna I: 634 och II: 812.

Under återopande av det anförda hemställer utskottet

*A. beträffande ändringar i förordningen om förlustutjämn-
ning*

att riksdagen avslår motionerna I: 180 och II: 234

*B. beträffande progressionsutjämn-
ning*

att riksdagen avslår motionerna I: 180 och II: 234

*C. beträffande allmän öppen resultatutjämn-
ning*

att riksdagen avslår

1) motionerna I: 180 och II: 234

2) motionerna I: 254 och II: 324 i vad de behandlas i detta betänkande

3) motionerna I: 382 och II: 471

4) motionerna I: 490 och II: 799 i vad de behandlas i detta betänkande

5) motionerna I: 635 och II: 807

*D. beträffande inkomstutjämn-
ning för konstnärer*

att riksdagen avslår motionen II: 475

*E. beträffande rätt för fiskare att göra skattefri avsätt-
ning till resultatutjämningsfond*

att riksdagen avslår motionen II: 603

*F. beträffande rätt till avdrag för avsättning till garanti-
reserv*

att riksdagen avslår motionerna I: 634 och II: 812.

Stockholm den 5 mars 1968

På bevillningsutskottets vägnar:

JOHN ERICSSON

Närvarande:

från första kammaren: herrar John Ericsson (s), Einar Eriksson (s), Wärnberg (s), Tage Johansson (s), Lundström (fp), Wirmark (s), Tistad (fp) och Fälldin (cp)*; samt

från andra kammaren: herrar Magnusson i Borås (h), Brandt (s), Allard (s)*, Vigelsbo (cp), Andersson i Essvik (s), fru Nettelbrandt (fp)*, herr Eriksson i Bäckmora (cp), fru Holmqvist (s), herrar Enskog (fp) och Nyström (s).

* Icke närvarit vid justering av betänkandet.

Reservationer

Beträffande ändringar i förordningen om förlustutjämning

A) av herrar *Lundström* (fp), *Tistad* (fp), *Fälldin* (cp), *Magnusson* i Borås (h), *Vigelsbo* (cp), fru *Nettelbrandt* (fp), herrar *Eriksson* i Bäckmora (cp) och *Enskog* (fp), vilka — under återopande av innehållet i motionerna I: 180 och II: 234 — ansett, att utskottet under punkten A bort hemställa, att riksdagen, med bifall till motionerna I: 180 och II: 234 i denna del, antar det vid motionerna fogade förslaget till förordning angående ändring av 2, 8 och 9 §§ förordningen den 8 april 1960 (nr 63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst.

Beträffande progressionsutjämning

B) av herrar *Lundström* (fp), *Tistad* (fp), *Fälldin* (cp), *Magnusson* i Borås (h), *Vigelsbo* (cp), fru *Nettelbrandt* (fp), herrar *Eriksson* i Bäckmora (cp) och *Enskog* (fp), vilka — under återopande av innehållet i motionerna I: 180 och II: 234 — ansett, att utskottet under punkten B bort hemställa, att riksdagen, med bifall till motionerna I: 180 och II: 234 i denna del, antar det vid motionerna fogade förslaget till förordning om rätt till utjämning i vissa fall av statlig inkomstskatt i samband med inkomststegring och inkomstminskning.

Beträffande allmän öppen resultatutjämning, inkomstutjämning för konstnärer och rätt för fiskare att göra skattefri avsättning till resultatutjämningsfond

C) av herrar *Lundström* (fp), *Tistad* (fp), *Fälldin* (cp), *Magnusson* i Borås (h), *Vigelsbo* (cp), fru *Nettelbrandt* (fp), herrar *Eriksson* i Bäckmora (cp) och *Enskog* (fp), vilka — under återopande av innehållet i motionerna I: 180 och II: 234, I: 254 och II: 324, I: 382 och II: 471, I: 490 och II: 799, I: 635 och II: 807 samt II: 475 och II: 603 — ansett, att utskottet under punkterna C, D och E bort hemställa,

- att riksdagen, med anledning av
- 1) motionerna I: 180 och II: 234
- 2) motionerna I: 254 och II: 324, i vad de behandlas i detta betänkande,
- 3) motionerna I: 382 och II: 471
- 4) motionerna I: 490 och II: 799, i vad de behandlas i detta betänkande,
- 5) motionerna I: 635 och II: 807
- 6) motionen II: 475
- 7) motionen II: 603

i skrivelse till Kungl. Maj:t begär förslag till 1969 års riksdag om rätt till allmän öppen resultatutjämning vid beskattningen.

Beträffande rätt till avdrag för avsättning till garantireserv

D) av herrar *Lundström* (fp), *Tistad* (fp), *Fälldin* (cp), *Magnusson* i Borås (h), *Vigelsbo* (cp), fru *Nettelbrandt* (fp), herrar *Eriksson* i Bäckmora (cp) och *Enskog* (fp), vilka — under åberopande av innehållet i motionerna I: 634 och II: 812 — ansett, att utskottet under punkten F bort hemställa,

att riksdagen, med anledning av motionerna I: 634 och II: 812, i skrivelse till Kungl. Maj:t begär skyndsamt utredning om möjligheterna till avdrag för avsättning till garantireserv.

