

Nr 10

Bevillningsutskottets betänkande med anledning av motioner angående resultatutjämnning vid beskattningen m. m.
(2:a avd.)

Bevillningsutskottet upptar till behandling i ett sammanhang följande motioner

- 1) de likalydande motionerna I: 126 av herr *Mattsson m. fl.* och II: 154 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 förlustutjämnning vid taxering för inkomst

Härigenom förordnas, att 2, 8 och 9 §§ förordningen den 8 april 1960 om rätt till förlustutjämnning 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 jämlikt 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 jämlikt bestämmelserna vid 2) eller 3) nämnda stycke varit skyldig avlämna deklaration som nyss sagts. Vid bedömande av fråga om rätt till förlustavdrag föreligger skall be-
träffande 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 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 ägareförhållandena 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 1970, dock att äldre bestämmelser fortfarande skola gälla i fråga om 1970 års taxering samt i fråga om eftertaxering för år 1970 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 procental 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 tages 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 förefiggar 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 make och oskift dödsbo skall äga motsvarande tillämpning. Tillika skall gälla att deklaraskyldigheten 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, tillställa 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.

15 §.

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 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 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 1970. Förordningen skall dock icke äga tillämpning i avseende å skatteberäkning i anledning av 1969 års eller tidigare års taxering eller på föranledande av eftertaxering för år 1969 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 föreläggs riksdagen;

2) de likalydande motionerna I: 209 av herr *Johan Olsson m. fl.* och II: 230 av herr *Jonsson* i Mora *m. fl.*, i vilka hemställts, att riksdagen i skrivelse till Kungl. Maj:t anhåller om utredning och förslag till ändring i nuvarande beskattningsmetoder med begränsad resultatutjämnande effekt, syftande till ökad användning av en generell kontometod med större möjligheter till lika behandling av skattskyldiga;

3) de likalydande motionerna I: 213 av herrar *Karl Pettersson* och *Yngve Nilsson* samt II: 237 av fru *Sundberg*, i vilka hemställts, att riksdagen i skrivelse till Kungl. Maj:t anhåller om förslag till sådan ändring i kommunalskattelagen att markägare eller annan, som har inkomster på grund

av grus-, torv- eller lertäkt, får avsätta en viss del till s. k. återställningskonto, utformat i enlighet med de principer som framförts i motionerna;

4) de likalydande motionerna I: 276 av herr *Axel Kristiansson* och fru *Elvy Olsson* samt II: 231 av herr *Josefson* i *Arrie m. fl.*, i vilka hemställts, att riksdagen i skrivelse till Kungl. Maj:t begär skyndsamt utredning och förslag i fråga om införande av rätt till öppen resultatutjämnning vid beskattningen genom användning av kontometoden;

5) de likalydande motionerna I: 331 av herrarna *Tistad* och *Hermansson* samt II: 378 av herr *Åberg m. fl.*, i vilka hemställts, att riksdagen i skrivelse till Kungl. Maj:t begär skyndsamt förslag om rätt för svenska fiskare att göra avsättning till resultatutjämningsfond;

6) de likalydande motionerna I: 384 av herr *Virgin m. fl.* och II: 441 (jfr II: 455) av herr *Holmberg m. fl.*, i vilka hemställts, bl. a., att riksdagen i skrivelse till Kungl. Maj:t begär utredning om möjligheterna till skattefri avsättning till återställningsfonder;

7) de likalydande motionerna I: 685 av herrarna *Nils-Eric Gustafsson* och *Eric Carlsson* samt II: 813 av herr *Nilsson* i *Tvärålund m. fl.*, i vilka hemställts, att riksdagen i skrivelse till Kungl. Maj:t begär förslag till höst- riksdagen om ett utjämningskonto för rennäringen enligt samma principer som gäller för skogskonto;

8) motionen II: 229 av herr *Johansson* i *Skärstad m. fl.*, vari hemställts, att riksdagen i skrivelse till Kungl. Maj:t begär utredning av frågan om inkomstutjämnning för konstnärer.

De under 6) upptagna motionerna behandlas i detta betänkande endast i vad de avser yrkande om skattefri avsättning till återställningsfonder. Övriga yrkanden i motionerna kommer utskottet att behandla i andra 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, 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 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: 126 och II: 154 framställda har alltsedan 1960 årligen varit föremål för bevillningsutskottets prövning. I sitt av riksdagen godkända betänkande 1968: 22 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 villkorlös rätt till förlustavdrag inte borde medges. Genom att rätten till förlustavdrag knutits till deklarationsskyldigheten hade man enligt utskottets mening skapat goda möjligheter för en praktisk och effektiv kontroll av att förlustutjämningen inte onödigtvis missbrukades.

I fråga om den bestämmelse i förlustutjämningsförordningen som avser

familjeföretagen framhöll utskottet att den var ägnad att i görligaste mån förhindra att likvidations- eller konkursmässiga företag utbjöds till nya aktieägare och av dessa användes som avskrivningsobjekt. Visserligen kunde en rätt till förlustavdrag vara motiverad också i andra fall än då aktier bytte ägare genom arv, testamente eller bodelning. Men att tillgodose dessa fall med generella bestämmelser var enligt utskottets mening knappast möjligt, om man ville ha betryggande garantier mot missbruk och samtidigt undvika att lagstiftningen blev onödigt komplicerad.

Motionerna

I: 126 och II: 154

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 förlustutjämnning 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 förlustutjämnning bör gälla att deklarationsskyldighet förelegat under förluståret eller under något av de två närmast föregående beskattningsåren.

Progressionsutjämnning

1957 års skatteutredning

1957 års skatteutredning, vars förslag låg till grund för lagstiftningen om förlustutjämnning, framlade i sitt betänkande (SOU 1958: 35) jämväl förslag till förordning om rätt till utjämnning av statlig inkomstskatt på merinkomst i vissa fall. Förslaget blev i denna del inte föremål för lagstiftningsåtgärder.

Sammanfattningsvis innebar utredningens förslag till progressionsutjämnning följande.

Fysisk person ägde påkalla progressionsutjämnning, 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 utjämnning, 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, senast 1968 (BeU 1968: 22), 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 spørsmålet 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 generellt 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 fr. o. m. 1968 års taxering av det schabloniserade kommunalskatteavdraget.

Motionerna

I: 126 och II: 154

Genomförandet av en progressionsutjämning är motiverat och synnerligen önskvärt. 1957 års skatteutrednings förslag bör genomföras 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 borde krävas såsom skillnad mellan två års inkomster för att utjämning skulle få ske.

Motionärerna pekar bl. a. på att inkomsttagare genom progressionen i den

statliga inkomstskatten drabbas av högre skatt än en i skattehänseende på längre sikt likställd inkomsttagare med jämna inkomster. Inkomsttagare med starkt varierande inkomster, i huvudsak de s. k. fria yrkesutövarna såsom författare, konstnärer, skådespelare, advokater och egna företagare, kan således i detta hänseende sägas vara missgynnade i förhållande till inkomsttagare med fastare anställningsförhållanden. Även för dem som har studerat och för första gången inträder i förvärvslivet innebär frånvaron av kommunalskatteavdrag att progressiviteten i den statliga inkomstskatten blir extra kännbar. En annan kategori som genom ojämna inkomstförhållanden drabbas onödigt hårt av progressiviteten är de värnpliktiga som haft avlönat arbete före värnpliktstjänstgöringen och som avser att återinträda i förvärvslivet efter tjänstgöringens slut.

Förordningarna om ackumulerad inkomst och om förlustutjämning erbjuder inte tillräckliga möjligheter för att dämpa progressionens biverkningar. Det är därför i högsta grad påkallat att införa en rätt till progressionsutjämning.

Allmän öppen resultatutjämning

Gällande rätt

Svensk skattelagstiftning medger inte möjlighet till allmän öppen resultatutjämning mellan olika beskattningsår. Frågan om en öppen resultatutjämning 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 utjämning 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.

Frågans tidigare behandling

Motionsyrkanden om en allmän öppen resultatutjämning har avvisats av riksdagen åren 1960—1968. Senast behandlades frågan i bevillningsutskottets bet. 1968: 22. Utskottet har vid sin prövning av denna fråga framhållit att det inte minst från rättvisesynpunkt skulle vara till fördel om möjligheter öppnades till en vidsträcktare resultatutjämning vid beskatt-

ningen men har samtidigt understrukit att ett system med öppna skattefria konto- eller fondavsättningar inte kan genomföras utan en omprövning av gällande regler för inventarieavskrivning och varulagervärdering och av de möjligheter i övrigt till skattemässig konsolidering och förtäckt resultatutjämning som skattelagstiftningen nu erbjuder.

Vad särskilt angår frågan om införande av rätt till resultatutjämning för vissa yrkeskategorier har utskottet ansett en reform i sådan riktning strida mot grundläggande principer i beskattningen. Utskottet har erinrat om att yrkesfiskare redan nu har möjlighet att i viss utsträckning utjämna sin inkomst mellan olika beskattningsår genom rätten till avskrivning på båtar och redskap och att en konstnär kan få skatten på sin inkomst uppdelad på flera — dock högst 10 — år enligt förordningen angående beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst.

Motionerna

I: 126 och II: 154

En utredning bör igångsättas av frågan om en allmän öppen resultatutjämning genom den s. k. kontometoden. Möjligheten att genom kontoavsättning utjämna inkomster mellan olika beskattningsår skulle kunna få en sparfrämjande verkan.

I: 209 och II: 230

En översyn av möjligheterna att använda en mera generell metod för resultatutjämning är önskvärd. 1957 års skatteutredning (SOU 1958: 35) tog upp kontometoden till diskussion men avvisade den främst av stats- och kommunfinansiella skäl. Olägenheterna för stat och kommun bör dock 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. Stimulans-effekten 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 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 vid 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 användning av skogskonto. En liknande metod med tillämpning inom vissa preciserade områden finns i Norge.

Med hänsyn till att företagsskatteutredningens arbete nu avslutats är det angeläget att frågan om en öppen resultatutjämning snarast utreds.

I: 276 och II: 231

En resultatutjämning genom kontometoden skulle i första hand få betydelse för småföretagare, 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 skat-
tereoglernas utformning. Detta gäller inte minst lagerhållningen. Det leder
både till orättvisor mellan olika företag med skilda lagerbehov och en från
företagsekonomisk synpunkt irrationell bindning av tillgängliga resurser.

För rörelseidkare skulle kontometoden innebära ökad motståndskraft
mot konjunkturella växlingar inom branschen. De enskilda jordbrukarna
kunde genom denna metod få en utjämning mellan olika goda skördeår
och detta skulle på ett utmärkt sätt komplettera skördeskadeskyddet. Kon-
tometoden skulle också vara ett alternativ för de många fysiska per-
soner och mindre företag som i dag är utestängda från användningen av
investeringssfonderna.

I: 331 och II: 378

De ekonomiska svårigheterna som den svenska fiskerinäringen f. n. brot-
tas med skulle i någon utsträckning lindras, om fiskarna i likhet med exem-
pelvis sina norska kolleger haft möjlighet att skattefritt avsätta viss del av
tidigare års vinster till en resultatutjämningsfond. Eftersom åren 1964 och
1965 var något så när normala år hade det varit värdefullt, om kapital på
detta sätt kunnat ackumuleras för att läggas till inkomsten under de säm-
re år, som därefter följt. Fiskarna hade då haft möjlighet att klara sig
själva, och de krav på åtgärder från samhällets sida som nu blir alltmer
aktuella hade man kanske då kunnat undvika.

I Norge har under en följd av år fiskarna haft rätt att skattefritt avsätta
en driftfond på 20 % för användning vid senare tillfälle. Enligt uppgift
har dessa bestämmelser ändrats så att man numera får avsätta 50 % av
den vinst, som överstiger ett uträknat genomsnitt av de tre senaste årens
inkomster.

Antingen man går på något av dessa system eller tillskapar ett annat,
kvarstår behovet för det svenska fisket att på så många områden som möj-
ligt komma i ett riktigt konkurrensförhållande till fisket i övriga nationer,
där f. ö. fisket stöds med statliga subventioner på många olika sätt.

I: 685 och II: 813

Rennäringen brottas på grund av sina speciella förutsättningar med
många problem som den tekniska utvecklingen i allmänhet torde ha
begränsade möjligheter att övervinna. Ogynnsam väderlek, rovdjur, djur-
sjukdomar och dylikt kan vissa år kraftigt decimera inkomsterna. Även
med den bästa planering och förtänksamhet är det ännu omöjligt att i den-
na näring frigöra det ekonomiska resultatet från omständigheter varöver
rennäringens utövare inte råder. Det är därför desto angelägnare att om
möjligt på andra vägar dämpa och förebygga verkningarna av dessa för-
hållanden.

En renägares ekonomiska utbyte kan variera mycket kraftigt år från år. Han har, liksom andra näringsutövare med stora variationer i sitt ekonomiska resultat, behov av möjlighet till utjämning mellan olika år. För att tillgodose detta berättigade intresse har t. ex. i skattelagstiftningen getts möjlighet till förlustutjämning för företag och avsättning till skogskonto för skogsbrukare. En liknande möjlighet för rennäringen skulle vara av stort värde för dess ekonomiska kontinuitet.

II: 229

Många av vårt lands kulturarbetare måste anses tillhöra låginkomstgrupperna. Det är angeläget att åtgärder vidtas i syfte att skapa bättre materiella förhållanden för konstnärer av olika slag. 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 därför 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.

Frågan om inkomstutjämning för konstnärer bör utredas. Utredningen bör vara oförhindrad att pröva även andra metoder än den ovan nämnda.

Avsättning till återställningsfond

Gällande rätt m. m.

Intäkt genom avyttring eller annan användning av vissa beståndsdelar till fastighet såsom sten, torv, grus, lera o. d. utgör skattepliktig intäkt av jordbruksfastighet eller rörelse.

För substansminskning vid tillgodogörande av naturatillgångar får enligt punkt 8 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen avdrag ske i form av årlig avskrivning med skäligt belopp. Motsvarande bestämmelse gäller enligt punkt 8 av anvisningarna till 22 § i fråga om jordbruksfastighet för vilken inkomsten beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. I praxis medges emellertid sedan gammalt avdrag för substansminskning även i fråga om jordbruk med kontantredovisning.

Underlag för beräkning av avdrag för substansminskning skall vara anskaffningskostnaden om denna kan visas. I andra hand kan avdraget beräknas på ett särskilt värde som åsätts tillgången och i tredje hand på ett uppskattat värde. Avdrag bör ske med belopp så avpassat att anskaffningsvärdet blir till fullo avdraget under den tid tillgången beräknas räcka. Den omständigheten att avdrag inte yrkas ett år innebär inte att avdraget till

denna del går förlorat. I praxis medges nämligen avdrag också för substansminskning som belöper på tidigare år. Avdrag för substansminskning kan alltså förskjutas.

Frågan om rätt för grusexploator till avdrag för framtida kostnader för iordningställande av mark, som varit föremål för exploatering, har vid två tillfällen behandlats av riksskattenämnden.

1. I det ena fallet (RN nr 6/1962 p. 5) förklarade nämnden en ekonomisk förening inte vara berättigad till avdrag för avsättning för täckande av framtida kostnader för iordningställande av exploaterad mark. Som motivering anfördes att länsstyrelsen inte meddelat föreläggande eller föreskrift innebärande skyldighet för föreningen att, till begränsande eller motverkande av grusföretagets menliga inverkan på landskapsbilden, iordningställa de markområden på vilka föreningen bedrev grustäkt.

2. Det andra fallet (RN nr 6/1967 p. 5) avsåg ett bolag som under ett antal år bedrivit grustäktverksamhet på två fastigheter (X och Y) vilka tillhörde en person (A), som tillika ägde 494 av de 500 aktierna i bolaget. Bolaget bedrev grustäktverksamhet i stor omfattning också på andra fastigheter, vilka inte ägdes av A. Bolagets omsättning hade för ettvarvt av de fyra senaste räkenskapsåren uppgått till mellan 2,5 och 3,5 milj. kr.

Bolaget, som enligt avtal med A hade att svara för samtliga sådana kostnader för återställande av grustäktområdet inom fastigheterna X och Y, vilka enligt naturvårdslagen kunde åläggas fastighetsägaren, anhöll om förhandsbesked om bolaget vid 1968 års taxering kunde erhålla avdrag med 30 000 kr. för avsättning till framtida kostnader för ifrågavarande återställningsarbeten.

Riksskattenämnden meddelade följande förhandsbesked. Riksskattenämnden finner, att sökandebolagets kostnader för ifrågavarande återställningsarbeten på fastigheterna X och Y beräknats till omkring 30 000 kr. Riksskattenämnden finner vidare, att bolaget bedriver grustäktverksamhet i stor omfattning på vissa andra fastigheter och att bolagets genomsnittliga årsomsättning de senaste fyra åren uppgått till bortåt 3 milj. kr. Vid angivna förhållanden förklarar riksskattenämnden, att sökandebolaget icke är berättigat att vid inkomsttaxeringen åtnjuta avdrag för avsättning för framtida kostnader för återställningsarbeten på fastigheterna X och Y.

Frågans tidigare behandling

Bevillningsutskottet avvisade förra året i sitt av riksdagen godkända betänkande nr 31 ett motionsyrkande om rätt för markägare att avsätta viss del av intäkt av grus-, torv- eller lertäkt till s. k. återställningskonto. Utskottet framhöll därvid att det i fråga om rationellt bedriven täktverksamhet torde vara vanligt att en mycket stor del av återställningsarbetena kan utföras medan täktverksamheten ännu pågår. I normalfallen torde där-

för det av motionärerna aktualiserade spørsmålet inte innebära några större problem. I den mån en grusexploatör kunde visa, att han efter täktverksamhetens slut skulle komma att åsamkas en utgift för återställningsarbeten, som absolut och relativt sett var betydande, var det enligt utskottets mening inte uteslutet att regeringsrätten skulle anse honom berättigad att under pågående täktverksamhet göra avsättningar med skäligt belopp för att kunna möta den framtida kostnaden.

Utskottet erinrade då också om att skattskyldig enligt förordningen om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst hade möjlighet att åtnjuta avdrag för förlust hänförlig till tidigare beskattningsår. Eftersom kostnaden för återställningsarbeten på en grus-, torv- eller lertäkt måste anses utgöra en kostnad i och för täktverksamheten torde underskott som uppkom på grund av kostnader för sådana arbeten utgöra sådant underskott på förvärvskälla, som kunde utnyttjas som förlustavdrag.

Motionerna

I: 213 och II: 237

1964 års naturvårdslag innehåller bestämmelser om skyldighet för markägare, liksom för annan vilken utnyttjar mark för exploatering av grus, lera eller därmed jämförbart material, att efter avslutad täkt återställa marken på ett från naturvårdssynpunkt tillfredsställande sätt.

Kostnaderna för dessa återställningsåtgärder belastar exploatören, och garanti för deras genomförande är ofta en förutsättning för att han skall få tillstånd att utnyttja fyndigheten. Det är knappast möjligt att under pågående täkt vidtaga återställningsåtgärder så att dessa kan avdragas vid den årliga inkomsttaxeringen. Det blir i stället en kostnad som i sin helhet kommer att belasta exploatören då verksamheten är avslutad. Från skatteteknisk synpunkt men också för att säkerställa att kapital finns tillgängligt då täkten är avslutad är det önskvärt att exploatören erhåller rätt att under den tid verksamheten pågår avsätta viss del av inkomsten till en fond för täckande av återställningskostnaderna. I den mån fonden sedan användes för återställande av marken bör medlen vara befriade från beskattning. Eventuellt kvarstående kapital efter åtgärdens genomförande bör beskattas som ackumulerad inkomst.

I: 384 och II: 441 (jfr II: 455)

Utbyggnaden av tätorter samt anläggande av kommunikationsleder medför varje år en icke oväsentlig förändring av landskapsbilden. Detta är en naturlig utveckling med hänsyn till kravet på förbättrade kommunikationer och kravet på ändamålsenliga tätorter. Men det kräver skärpt uppmärksamhet från miljövardssynpunkt.

De sår i naturen som åstadkommes genom täktverksamhet är svåra att läka. Eftersom den nuvarande lagstiftningen medför att täktverksamhet

inte får startas med mindre länsstyrelsen givit sitt tillstånd, finns det goda förutsättningar för att i framtiden trygga återställning av naturen till ett sådant skick att olägenheten med täkten blir minimal.

För att klara en finansiering av återställningen bör företag och enskilda få tillfälle att bygga upp återställningsfonder, till vilka kan föras obeskatade vinstmedel, som då de användes för återställning efter slutad täkt förblir skattefria.

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.

De yrkanden i motionerna I: 126 och II: 154 som avser ändringar i förordningen om rätt till *förlustutjämning* och antagande av 1957 års skatteutrednings förslag till *progressionsutjämning* har behandlats av riksdagen alltsedan förlustutjämningsförordningen antogs år 1960. I sitt av riksdagen godkända betänkande 1968: 22 framhöll bevillningsutskottet att befogade invändningar knappast kunde riktas mot den bestämmelse i förlustutjämningsförordningen som för rätt till förlustavdrag kräver att deklARATIONSSKYLDIGHET förelegat och också fullgjorts för förluståret. Utskottet anslöt sig därvid 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 någon ovillkorlig sådan rätt inte bör föreligga. Genom att knyta rätten till förlustavdrag till deklARATIONSSKYLDIGHETEN hade man — menade utskottet — skapat goda möjligheter för en effektiv och praktisk kontroll av att rätten till sådant avdrag inte onödigtvis missbrukades. Detsamma kunde enligt utskottets mening sägas också om den bestämmelse i förlustutjämningsförordningen som för rätt till förlustutjämningsavdrag i familjeföretag kräver att ägareförhållandena i företaget är i huvudsak detsamma vid förlusttillfället som då förlusten skall utnyttjas. Syftet med denna bestämmelse är nämligen att i görligaste mån förhindra att likvidations- eller konkursmässiga företag utbjuds till nya aktieägare och av dessa används som avskrivningsobjekt.

I fråga om motionärernas förslag till förordning om progressionsutjämning åberopade utskottet de invändningar av principiell art som vid remissbehandlingen riktades mot skatteutredningens förslag till progressionsutjämning. De mest iögonenfallande verkningarna av progressionen vid den statliga inkomstbeskattningen kunde enligt utskottets uppfattning 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 schablonavdraget för kommunalskatt.

Då de nu förevarande motionerna grundas på samma skäl som de vilka utskottet hade att behandla förra året och då några omständigheter som bör föranleda ändrat ståndpunktstagande inte förekommit anser utskottet sig böra avstyrka lagstiftningsyrkandena i motionerna I: 126 och II: 154.

Några motioner innehåller yrkanden om en *allmän öppen resultatutjämnning*. I motionerna I: 126 och II: 154, I: 209 och II: 230 samt I: 276 och II: 231 yrkas sålunda utredning angående möjligheterna till en sådan utjämnning genom en kontometod. Andra motioner syftar till resultatutjämnning för vissa yrkeskategorier. Enligt motionerna I: 331 och II: 378 bör fiskare ges möjlighet att göra avsättning till resultatutjämningsfond. Motionärerna i motionerna I: 685 och II: 813 begär förslag till höstriksdagen om utjämningskonto inom rennärings- och i motionen II: 229 begärs utredning om rätt till inkomstutjämnning för konstnärer.

Utskottet vill med anledning av dessa yrkanden erinra om att 1957 års skatteutredning ingående prövade för- och nackdelarna med en allmän rätt till skatteutjämnning genom kontoinsättningar och uttag. Utredningen fann allvarliga invändningar kunna riktas mot en sådan utjämningsmetod, inte minst från stats- och kommunfinansiell synpunkt men också med hänsyn till svårigheten att göra nödvändiga begränsningar i kontometodens tillämpningsområde och att finna en rationell grund för såväl maximeringen av den årliga avsättningen som den sammanlagda storleken av de avsatta beloppen.

Utskottet har tidigare uttalat och anser alltjämt att det inte minst från rättvisesynpunkt skulle vara till fördel om möjligheter kunde öppnas till en mera vidsträckt resultatutjämnning vid beskattningen men att frågan om man bör införa ett system med skattefria kontoavsättningar är så central för det svenska skattesystemet i dess helhet att den inte kan avgöras utan en noggrann omprövning av gällande regler för inventarieavskrivning och varulagervärdering samt de möjligheter i övrigt till skattemässig konsolidering och resultatutjämnning som skattereglerna nu erbjuder. Utskottet vill erinra om att årets riksdag kommer att föreläggas förslag till ändrade regler om avdrag för värdeminskning på byggnader och markanläggningar. Dessa bestämmelser kan förväntas bli utformade så att de förbättrar i vart fall företagens möjligheter till självfinansiering och skattemässig konsolidering.

Vad särskilt angår motionsyrkandena om införande av rätt till resultatutjämnning för vissa yrkeskategorier anser utskottet en reform i sådan riktning strida mot grundläggande principer i beskattningen. Samernas inkomst av renskötsel och i samband därmed bedriven verksamhet är att hänföra till rörelse, och inkomsten härav uppskattas i regel efter täm-

ligen generösa schabloner. Möjligheter finns dock givetvis för den skattskyldige att bli taxerad efter de regler som gäller för rörelseidkare i allmänhet. Yrkesfiskarna har möjlighet att i viss utsträckning utjämna sina inkomster mellan olika beskattningsår genom rätten till avskrivning på båt och redskap, och även konstnärerna har rätt 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 hänförs sig, dock högst tio. Utskottet anser de angivna möjligheterna till resultatutjämning vara till fyllest och avstyrker därför bifall till motionerna I: 126 och II: 154 i denna del, I: 209 och II: 230, I: 276 och II: 231, I: 331 och II: 378, I: 685 och II: 813 samt motionen II: 229.

Utskottet har slutligen att behandla yrkandena i motionerna I: 213 och II: 237 samt I: 384 och II: 441 om *skattefri avsättning till återställningskonto*.

Enligt 18 § naturvårdslagen äger länsstyrelse förelägga den som söker täkttillstånd att framlägga täktplan av erforderlig omfattning. Länsstyrelsen kan också meddela sådana föreskrifter att företagets menliga inverkan på landskapsbilden såvitt möjligt begränsas eller motverkas. För att täkttillstånd skall äga giltighet krävs numera i fråga om all täktverksamhet — d. v. s. även sådan som pågick när 1964 års naturvårdslag trädde i kraft — att säkerhet ställs för fullgörandet av sålunda föreskrivna åtgärder. Säkerheten beräknas på grundval av bl. a. täktens bredd, längd och djup samt de återställningsåtgärder som kan anses erforderliga.

I samband med att bevillningsutskottet förra året prövade ett motionsyrkande av samma innehåll som de nu framförda uttalade utskottet (bet. nr 31) att man av då föreliggande praxis inte utan vidare kunde dra den slutsatsen att det skulle vara under alla förhållanden omöjligt att — med avdragsrätt vid taxeringen — avsätta medel för framtida kostnader för återställningsarbeten på täktfastighet.

Numera har frågan om avdrag för avsättning till fond för återställningsarbeten prövats av regeringsrätten i ärende angående förhandsbesked. Målet gällde ett betong- och stenindustriaktiebolag i Norrland med en årsomsättning av 3,5 milj. kr. Det belopp som skulle avsättas till återställningsfond utgjorde 50 000 kr. Av motiveringen i regeringsrättens utslag framgår att de av länsstyrelsen ålagda återställningsarbetena ansetts avse kostnader av sådan art att fondavsättning i och för sig kunnat ifrågakomma. Att avdrag i det aktuella fallet likväl inte medgetts har av regeringsrätten motiverats bl. a. med att bolaget inte visat vare sig vilken betydelse den i målet aktuella utvinningen av grus haft för bolagets verksamhet eller att återställningskostnaden varit av sådan betydelse i förhållande till bolagets samlade nettointäkter — bolaget bedrev verksamhet i flera kommuner — att avsättning varit påkallad.

Enligt vad utskottet inhämtat torde det i fråga om rationellt bedriven täktverksamhet vara vanligt att en mycket stor del av återställningsarbetena kan utföras medan täktverksamheten ännu pågår. I normalfallen torde därför det av motionärerna aktualiserade spørsmålet inte innebära några större problem. I den mån en grusexploator kan visa, att han efter täktverksamhetens slut kommer att åsamkas en utgift för återställningsarbeten, som i förhållande till omfattningen av hans verksamhet är av någon betydelse, är han berättigad att under pågående täktverksamhet göra avsättning med skäligt belopp för att kunna möta den framtida kostnaden.

Avslutningsvis vill utskottet erinra om att skattskyldig enligt förordningen om rätt till förlustutjämnning vid taxering för inkomst har möjlighet att åtnjuta avdrag för förlust hänförlig till tidigare beskattningsår. Eftersom kostnaden för återställningsarbeten på en grus-, torv- eller lertäkt måste anses utgöra en kostnad i och för täktverksamheten torde underskott som uppkommer på grund av kostnader för sådana arbeten utgöra sådant underskott på förvärvskälla, som kan utnyttjas som förlustavdrag.

Utskottet avstyrker således bifall till motionerna I: 213 och II: 237 samt I: 384 och II: 441.

Med hänvisning till det anförda hemställer utskottet

A) *beträffande ändringar i förordningen om förlustutjämnning*

att riksdagen avslår motionerna I: 126 och II: 154;

B) *beträffande progressionsutjämnning*

att riksdagen avslår motionerna I: 126 och II: 154;

C) *beträffande allmän öppen resultatutjämnning*

att riksdagen avslår

1) motionerna I: 126 och II: 154,

2) motionerna I: 209 och II: 230,

3) motionerna I: 276 och II: 231;

D) *beträffande rätt för fiskare att göra skattefri avsättning till resultatutjämningsfond*

att riksdagen avslår motionerna I: 331 och II: 378;

E) *beträffande utjämningskonto inom rennäringsen*

att riksdagen avslår motionerna I: 685 och II: 813;

F) *beträffande inkomstutjämnning för konstnärer*

att riksdagen avslår motionen II: 229;

G) *beträffande skattefri avsättning till återställningsfond*

att riksdagen avslår

1) motionerna I: 213 och II: 237,

2) motionerna I: 384 och II: 441.

Stockholm den 27 februari 1969

På bevillningsutskottets vägnar:

JOHN ERICSSON

Närvarande:

från f ö r s t a kammaren: herr John Ericsson (s), fröken Ranmark (s), herrar Tage Johansson (s), Gösta Jacobsson (m), Tistad (fp), Paul Jansson (s), Stadling (s), Annerås (fp), Karl Pettersson (m) och Johan Olsson (cp); samt

från a n d r a kammaren: herrar Magnusson i Borås (m), Brandt (s), fru Holmqvist (s), herrar Kristenson (s), Carlstein (s), Eriksson i Bäckmora (cp), Hammarsten (s), Josefsson i Halmstad (s), Ahlmark (fp) och Josefson i Arrie (cp).

Reservationer**I) *beträffande ändringar i förordningen om förlustutjämning***

av herrar Gösta Jacobsson (m), Tistad (fp), Annerås (fp), Karl Pettersson (m), Johan Olsson (cp), Magnusson i Borås (m) Eriksson i Bäckmora (cp), Ahlmark (fp) och Josefson i Arrie (cp), vilka — under åberopande av innehållet i motionerna I: 126 och II: 154 — ansett, att utskottet under punkten A bort hemställa,

att riksdagen, med bifall till motionerna I: 126 och II: 154 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;

II) *beträffande progressionsutjämning*

av herrar Gösta Jacobsson (m), Tistad (fp), Annerås (fp), Karl Pettersson (m), Johan Olsson (cp), Magnusson i Borås (m), Eriksson i Bäckmora (cp), Ahlmark (fp) och Josefson i Arrie (cp), vilka — under åberopande av innehållet i motionerna I: 126 och II: 154 ansett, att utskottet under punkten B bort hemställa,

att riksdagen, med bifall till motionerna I: 126 och II: 154 i denna del, antar det vid motionerna fogade förslaget till förordning om utjämning i vissa fall av statlig inkomstskatt i samband med inkomststegring och inkomstminskning;

III) *beträffande allmän öppen resultatutjämning, rätt för fiskare att göra skattefria avsättning till resultatutjämningsfond, utjämningskonto inom rennäringen, inkomstutjämning för konstnärer och skattefria avsättning till återställningsfond*

av herrar Gösta Jacobsson (m), Tistad (fp), Annerås (fp), Karl Pettersson (m), Johan Olsson (cp), Magnusson i Borås (m), Eriksson i Bäckmora (cp), Ahlmark (fp) och Josefson i Arrie (cp), vilka — under åberopande av innehållet i samtliga under punkterna C—G i utskottets hemställan upp-

tagna motioner — ansett, att utskottet under punkterna C, D, E, F och G bort hemställa

att riksdagen med anledning av följande motioner

- 1) I: 126 och II: 154,
- 2) I: 209 och II: 230,
- 3) I: 213 och II: 237,
- 4) I: 276 och II: 231,
- 5) I: 331 och II: 378,
- 6) I: 384 och II: 441,
- 7) I: 685 och II: 813 samt
- 8) II: 229,

i skrivelse till Kungl. Maj:t begär skyndsamt utredning av frågan om en allmän öppen resultatutjämnning genom en kontometod.