

Nr 154

Av herr **Magnusson** i Borås m. fl., *angående rätten till förlustutjämnning vid taxering för inkomst.*

(Lika lydande med motion nr 126 i Första kammaren)

Svensk skatterätt erkänner principen om beskattningsårets okränkbarhet. Härmed förstås att kostnader och intäkter för ett visst år i beskattningshänseende betraktas isolerat från tidigare och kommande år. Härifrån har emellertid vissa undantag gjorts. Således medges i förvärvskällan rörelse viss fördelning av kostnader och inkomster i överensstämmelse med företagsekonomiska principer. Exempel härpå är bestämmelserna om avskrivning och nedskrivning på inventarier respektive lager. För progressivt beskattade skattskyldiga medges vidare viss skatteutjämnning genom förordningen om ackumulerad inkomst. Ytterligare avsteg från principen om beskattningsårets okränkbarhet gjordes år 1961 genom införandet av förordningen om rätt till förlustutjämnning, som i huvudsak bygger på ett av 1957 års skatteutredning avgivet betänkande, SOU 1958:35. Därigenom har ett värdefullt steg tagits för åstadkommande av större rättvisa vid inkomstbeskattningen. Vissa justeringar i vederbörande förordning är dock enligt vår mening moliverade.

Enligt författningen krävs att deklarationsskyldighet skall ha förelegat för det beskattningsår då förlusten uppkommit för att rätt till förlustavdrag skall föreligga. Vid den remissbehandling av 1957 års skatteutrednings betänkande som föregick lagstiftningen ansåg ett flertal remissmyndigheter att den föreslagna begränsningen var onödigt rigorös och ägnad att medföra vissa orättvisor. Vi delar denna uppfattning. Det synes tillräckligt att stadga att deklarationsskyldighet skall ha förelegat antingen under förluståret eller under något av de två närmast föregående beskattningsåren.

Beträffande familjebolag gäller enligt författningen att förlustutjämnning endast skall få äga rum därest ägarförhållandena i det väsentliga är desamma då förlusten skall utnyttjas som vid förlusttillfället. Denna bestämmelse kan leda till obilliga resultat. Det stadgas visserligen att rätten till förlustutjämnning skall bestå oförändrad om ändring i ägarförhållandet betingas av att aktier övergått till någon på grund av arv, testamente eller bodelning. Därest emellertid i sådant fall som när t. ex. änka och barn efter en hälftendelägare saknar ekonomiska möjligheter att behålla aktierna och därför överlåter dem till den andre hälftendelägaren, förlorar denne delägare

helt rätten till avdrag för förlust som uppkommit innan han övertog de efterlevandes aktier. Vi förordar en sådan komplettering av denna bestämmelse att rätt till förlustutjämning skall kvarstå, om den som övertagit aktier på grund av arv, testamente eller bodelning överlåter dessa till tidigare ägare av aktier i företaget. Någon ökad risk för missbruk kan icke befaras uppkomma härigenom.

Även andra ändringar kunde vara önskvärda, såsom införande av rätt till förlustutjämning bakåt i tiden och rätt till utjämning även beträffande ortsavdrag samt utsträckning av kvittningsperiodens längd till t. ex. tio år. Intill dess erfarenheter vunnits rörande systemets verkningar torde emellertid sådana spörsmål kunna vila.

1957 års skatteutredning förordade även genomförande av en *progressionsutjämning*. Enligt vår uppfattning är en sådan ordning motiverad och synnerligen önskvärd.

Genom progressiviteten i den statliga inkomstskatten drabbas en inkomsttagare med ojämna inkomster 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.

Principen om beskattningsårets slutenhet, som medfört dessa icke önskvärda verkningar av progressiviteten, är dock som nämnts ovan icke utan undantag. Genom förordningarna om ackumulerad inkomst och om förlustutjämning har vissa men enligt vår mening icke tillräckliga möjligheter givits för att dämpa progressionens biverkningar. Vi anser det därför i allra högsta grad påkallat att införa en rätt till progressionsutjämning.

Vi förordar därför att utredningens förslag genomföres, dock med vissa ändringar. Rätten till utjämning bör sålunda förefinnas även vid *fallande* inkomst. Vad deklarationsskyldigheten angår bör det räcka med att sådan förelegat antingen för jämförelseåret eller för något av de två beskattningsåren dessförinnan. Starka skäl talar även för en sänkning av det minimibelopp — 12 000 kr. — som enligt utredningen bör krävas såsom skillnad mellan två års inkomster för att utjämning skall få ske. Vi föreslår för vår del ett minimibelopp av 10 000 kr.

Vi förordar nedan antagande av 1967 års skatteutrednings förslag till författningstext härutinnan med vederbörliga ändringar enligt ovan av 1, 2, 3, 5, 8 och 13 §§ samt av anvisningarna till 2 och 5 §§.

Vi föreslår slutligen, att en skyndsam utredning igångsättes rörande en *allmän öppen resultatutjämnning*, varvid i första hand bör prövas frågan om resultatutjämnning genom den s. k. kontometoden. En sådan metod skulle även få en sparfrämjande verkan. Förslag bör därefter snarast föreläggas riksdagen.

Åberopande det anförda hemställer vi,

att riksdagen måtte

1) antaga de i bilaga till denna motion intagna förslagen till

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

dels förordning om rätt till utjämnning i vissa fall av statlig inkomstskatt i samband med inkomststegring eller inkomstminskning; samt

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

Stockholm den 22 januari 1969

<i>Tage Magnusson (m)</i> i Borås	<i>Carl-Wilh. Lothigius (m)</i>	<i>Sigvard Larsson (fp)</i> i Umeå
<i>C.-G. Enskog (fp)</i>	<i>Bengt Börjesson (cp)</i> i Falköping	<i>John Eriksson (cp)</i> i Bäckmora

Bilaga

1. 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.

Häri genom 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 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 medgivnas 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 tion-

delar 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.

2. Förslag

till

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

Härigenom förordnas som följer.

1 §.

Fysisk person, oskift dödsbo eller familjestiftelse må, under de förutsättningar och på det sätt nedan i nämnda förordning sägs, erhålla utjämning av statlig inkomstskatt i samband med inkomsttegring 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 erlægga, 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 erlægga för nämnda båda år, därest

den sammanlagda beskattningsbara inkomsten för dessa år med lika delar belöpt 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 tillkomit 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 nu ifrågakvarande skatteutjämning 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 § omförmäld skattskyldig, som på grund av vad i 22 § 1 mom. 1) —3) taxeringsförordningen sägs varit skyldig att utan anmaning avlämna självdeklaration till ledning för sin taxering för inkomst under jämförelseåret eller något av de två närmast föregående beskattningsåren, därvid vad i tredje och sjätte styckena sagda moment stadgas angående äkta makar och oskift dödsbo skall äga motsvarande tillämpning. Tillika skall gälla att deklARATIONSSKYLDIGHETEN fullgjorts under iakttagande av de härför i taxeringsförordningen lämnade föreskrifterna.

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

9 §.

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

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

10 §.

Bifalles ansökning, varom i 9 § förmåles, skall länsstyrelsen — därest be-

slutet 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 ansökning om skatteutjämning enligt denna förordning icke av prövningsnämnd upptagas till avgörande, emedan den skattskyldiges taxering för jämförelseåret icke vunnit laga kraft, skall prövningsnämnden genom särskilt beslut förklara ansökningen vilande. Det ankommer 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
Beskattningsbar inkomst för beskattningsåret	20 100
Sammanlagd beskattningsbar inkomst kronor	<u>30 100</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
för beskattningsåret	15 100
	<u>Kronor 30 100</u>

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

å 15 000 kronor	1 800
å 15 100 kronor	1 820
	<u>Kronor 3 620</u>

Avgår skatt å 10 000 kronor enligt samma grunder

Skatt att erlägga enligt taxering för beskattningsåret Kronor 2 620

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, d. v. s. 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 §.

Innehörden 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.
