



**National Library
of Sweden**

Denna bok digitaliserades på Kungl. biblioteket år 2012

KUNGL. BIBL.
13 OKT 1958
STOCKHOLM

STATENS OFFENTLIGA UTREDNINGAR 1958:35

Finansdepartementet



SOU
1958:35

A

FÖRLUST- OCH RESULTATUTJÄMNING

BETÄNKANDE AV
1957 ÅRS SKATTEUTREDNING

Stockholm 1958

Statens offentliga utredningar 1958

Kronologisk förteckning

1. Vägplan för Sverige. 1. Riktlinjer och förslag samt karbilagor. Idun. 226 s. K.
2. Vägplan för Sverige. 2. Expertutredningar och övriga tetsbilagor. Idun. 243 s. K.
3. Utredning om vissa förhållanden vid konserveringsforsningsinstitutet. Marcus. 270 s. H.
4. Promemoia med förslag om fondförvaltning m. m. i samband med en utbyggd pensionering. Idun. 91 s. S.
5. Permanert skördeskadeskydd. Idun. 547 s. Jo.
6. Författningsutredningen. 1. Kandidatnominering vid andrakammarval. Av L. Sköld. Idun. 355 s. Ju.
7. Småbrukarstödet. Marcus. 120 s. Jo.
8. Gemensam nordisk hälsovårdsutbildning. Norstedt. 95 s. I.
9. Häradsråts sammansättning i brottmål. Idun. 24 s. Ju.
10. Förslag till varumärkeslag. Idun. 464 s. Ju.
11. Reserverna för högre utbildning. Idun. 124 s. E.
12. Civilförsvarsutbildningen. Idun. 176 s. I.
13. Civilförsvarets organisation. Idun. 465 s. I.
14. Regeringsarbetet. Idun. 164 s. Ju.
15. Hälsovård och öppen sjukvård i landstingsområdena. Idun. 429 s. I.
16. Betänkanter med förslag till allmän tjänstepliktslag n. m. Idun. 154 s. S.
17. Socialförsäkring och rehabilitering. Kihlström. 87 s. S.
18. Gotland. Idun. 195 s. S.
19. Supplement nr 9 till Sveriges familjenamn 1920. Statens Reproduktionsanstalt. 95 s. Fl.
20. Behandlingshem och mentalsjukhem för barn och ungdomar. Idun. 78 s. I.
21. Lärarbris och läraröverskott. Idun. 110 s. E.
22. Tornedalsutredningen. Idun. 234 s. S.
23. Sjukreseesättningar. Kihlström. 128 s. S.
24. Bättre mötpotatis. Idun. 91 s. Jo.
25. Ändrad utbildning av tandtekniker. Idun. 56 s. E.
26. Regionsjukvården. Idun. 338 s. 7 st. bilagor. I.
27. Förslag till förenklingar i vissa delar av aktiebolagslagen. Norstedt. 205 s. Ju.
28. Reviderad nationalbudget för år 1958. Marcus. I—VII + 17 s. Fl.
29. Författningsutredningen. 3. Majoritetsval. Norstedt. 481 s. + 1 karbilaga. Ju.
30. Skogsvården å enskilda skogar. Idun. 279 s. Jo.
31. Nordiskt ekonomiskt samarbete. Idun. 136 s. H.
32. Forskningens villkor och behov. Idun. 291 s. E.
33. Sjöbefälsutbildningens organisation m. m. Idun. 178 s. H.
34. Socialpolis och kvinnlig polis. Idun. 92 s. I.
35. Förlust- och resultatutjämning. Idun. 199 s. Fl.

Anm. Om särskild tryckort ej anges, är tryckorten Stockholm. Bokstäverna med fetstil utgöra begynnelsebokstäverna till det departement, under vilket utredningen avgivits; t. ex. E. = ecklesiastikdepartementet, Jo. = jordbruksdepartementet.

STATENS OFFENTLIGA UTREDNINGAR 1958:35

Finansdepartementet



FÖRLUST- OCH RESULTATUTJÄMNING

BETÄNKANDE AV 1957 ÅRS SKATTEUTREDNING

IDUNS TRYCKERIAKTIEBOLAG ESSELTE AB

STOCKHOLM 1958

STATENS ÖFVERHUGSUTREDNING

Finansdepartementet



FÖRSLAG TILL REGLER FÖR FÖRSÄKRING

REGERINGENS FÖRSLAG

Utgivet af H. M. S. BOKFÖRLAGET

STOCKHOLM 1907

Till Herr Statsrådet och Chefen för Kungl. Finansdepartementet

Med stöd av Kungl. Maj:ts bemyndigande den 10 januari 1957 har chefen för finansdepartementet, statsrådet G. E. Sträng, tillkallat regeringsrådet G. T. Hedborg såsom särskild utredningsman med uppdrag att verkställa utredning rörande möjligheterna att i skattelagstiftningen införa rätt till förlust- och resultatutjämning. Såsom särskilda sakkunniga att stå till utredningsmannens förfogande för samråd har departementschefen på förslag av nedan angivna organisationer därjämte tillkallat följande personer:

- Sveriges lantbruksförbund: agronomen K.-O. Andersson,
- Sveriges fastighetsägareförbund: direktörsassistenten F. L. V. Berg,
- Sveriges köpmannaförbund: direktören E. G. Bergqvist,
- Sveriges hantverks- och småindustriorganisation: civilekonomen K. G. F. Björnesjö,
- Tjänstemännens centralorganisation: sekreteraren G. Edqvist,
- Landsorganisationen i Sverige: numera direktören G. A. Henrikson,
- Sveriges industriförbund: juris doktor B. af Klercker,
- Riksförbundet landsbygdens folk: lantbrukaren S. Oscarsson samt
- Sveriges grossistförbund: generalkonsuln R. O. Söderberg.

Än vidare har såsom särskilda sakkunniga tillkallats numera statssekreteraren i försvarsdepartementet K. Frithiofson och byråchefen i riksskatte-nämnden S. V. Lundell.

Att såsom expert biträda utredningsmannen har departementschefen den 10 januari 1958 förordnat förste aktuarien i finansdepartementet C. B. Edlund.

Såsom sekreterare åt utredningsmannen har tjänstgjort regeringsrättssekreteraren C. O. Sandström.

För utredningen har antagits benämningen *1957 års skatteutredning*.

För att tagas i övervägande vid uppdragets fullgörande har av Kungl. Maj:t till utredningsmannen överlämnats:

- 1) riksdagens skrivelse den 18 maj 1955 (nr 284) i anledning av Kungl.

Maj:ts proposition nr 100/1955 med förslag till lag om ändring i kommunal-skattelagen den 28 september 1928 (nr 370) m. m., i vilken skrivelse anhållits om utredning och framläggande av förslag rörande frågan att i skattelagstiftningen införa rätt till förlustutjämning;

2) två den 23 augusti 1955 och den 5 maj 1956 till finansdepartementet inkomna skrivelser från Sveriges fastighetsägareförbund, i vilka förbundet hemställt om utredning rörande vissa frågor avseende beskattningen av fastigheter;

3) en den 20 januari 1956 dagtecknad framställning från Östergötlands läns hushållningssällskap, i vilken hemställts, att Kungl. Maj:t måtte vidtaga åtgärder i syfte att beträffande annan inkomst av jordbruksfastighet än av skogsbruk underlätta inkomstutjämningen mellan olika år genom införande av bestämmelser om jordbrukskonto, motsvarande dem som gäller om skogs-konto;

4) en den 25 oktober 1956 till finansdepartementet inkommen skrivelse från Sveriges köpmannaförbund och Sveriges hantverks- och småindustri-organisation, i vilken skrivelse bland annat upptagits frågan om öppen resultatutjämning mellan olika år vid inkomstbeskattningen;

5) en den 18 juli 1957 till finansdepartementet inkommen skrivelse från Ostkustens ålfiskareförbund, ekonomisk förening, i vilken skrivelse framförts vissa synpunkter på frågan om införande i skattelagstiftningen av rätt till förlust- och resultatutjämning;

6) en den 15 oktober 1957 dagtecknad skrivelse från Sveriges redareförening, i vilken hemställts bland annat att sådan ändring i kommunal-skattelagen måtte vidtagas att rederier medges rätt att från varje års intäkter av rörelsen avräkna på året belöpande kostnad för klassning av fartyg; samt

7) en den 5 mars 1958 till finansdepartementet inkommen skrivelse från Svenska Ostkustfiskarens Centralförbund, i vilken skrivelse anhållits att beträffande yrkesfiskare måtte i skattelagstiftningen införas sådan rätt till förlust- och resultatutjämning mellan olika beskattningsår, som för närvarande gäller för skogsägare och som kan komma att genomföras för jordbrukare.

Vidare har till utredningen för kännedom överlämnats en till jordbruksdepartementet den 14 oktober 1957 inkommen skrivelse från vissa organisationer, representerande jordbrukare i Västmanlands och Örebro län inom socknarna runt Arboga, i vad angår frågan om införande av s. k. jordbrukskonto för att bereda möjligheter för utjämning av jordbrukets inkomster.

Från skattelagssakkunniga har överlämnats riksdagens skrivelser den 13 juni 1940 (nr 403) och den 21 juni 1941 (nr 350) med anhållan om utredning och framläggande av förslag *dels* angående rätt för skattskyldig att, vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet, annan fastighet, rörelse och tillfälligt förvärvsverksamhet, från vinst avdraga tidigare års förlust i samma förvärvskälla, *dels* ock angående ändring av gällande skatteförfattningar

m. fl. åtgärder för vidmakthållande av industriens produktionsförmåga och för främjande av nyinvesteringar för industriella ändamål.

Utredningen har med skrivelse den 21 april 1958 avgivit infordrat yttrande i anledning av en utav särskilt tillkallad utredningsman den 28 februari 1958 till vederbörande departementschef överlämnad promemoria med synpunkter och förslag beträffande beskattningen av allmännyttiga bostadsföretag.

1957 års skatteutredning överlämnar härmed vördsamt av utredningen utarbetade förslag till

*förordning om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst och
förordning om utjämning av statlig inkomstskatt å merinkomst i vissa fall.*

I anledning av förstnämnda förslag har jämväl föreslagits vissa *följdändringar i kommunalskattelagen och i olika förordningar avseende investeringssonder.*

De i det föregående omnämnda, till utredningen överlämnade riksdagskrivelserna och framställningarna i övrigt har tagits i övervägande vid utarbetandet av de nu framlagda förslagen. Vissa av de önskemål, som med dessa framställningar avses, är emellertid icke tillgodosedda i de föreliggande förslagen. Utredningen har nämligen ansett det i allt fall i första hand vara angeläget framlägga förslag av generell natur avseende rätt till förlust- och progressionsutjämning. Ytterligare direktiv torde böra meddelas av chefen för finansdepartementet, därest utredningen skall ingå på frågor av speciell natur, berörande allenast särskilda grupper skattskyldiga.

Utredningen önskar härutinnan — liksom med tanke på den som snabbt önskar sätta sig in i de nu framlagda förslagen och motiveringen för gjorda ställningstaganden — hänvisa till ett kortfattat avsnitt i betänkandet, benämnt *Sammanfattande synpunkter på frågan om förlust- och resultatutjämning. Tillika en sammanfattning av utredningens förslag.*

Den i betänkandet intagna redogörelsen för bestämmelser om förlust- och resultatutjämning m. m. i vissa främmande länder har för utredningens räkning utarbetats av dess sekreterare.

Samtliga sakkunniga, med vilka utredningsmannen haft att samråda i enlighet med vad förut sagts, har uttalat sin anslutning till de nu framlagda förslagen. Herrar Andersson och Oscarsson ävensom herr Berg har emellertid i särskilda, vid betänkandet fogade yttranden understrukt angelägenheten av ett fortsatt utredningsarbete avseende vissa av dem närmare angivna frågor. Herr Frithiofson har ävenledes fogat särskilt yttrande vid betänkandet, huvudsakligast berörande en fråga av mer teknisk natur.

Stockholm den 23 september 1958.

Gustaf Hedborg

C. O. Sandström

Innehåll

Författningsförslag

Förslag till förordning om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst	11
Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928	16
Förslag till förordning angående ändrad lydelse av 19 § förordningen den 27 maj 1955 (nr 256) om investeringsfonder för konjunkturutjämning	21
Förslag till förordning angående ändrad lydelse av 5 § förordningen den 11 maj 1951 (nr 230) med provisoriska bestämmelser om särskilda investeringsfonder för ersättande av förlorade inventarier och lagertillgångar	22
Förslag till förordning angående ändring i förordningen den 19 februari 1954 (nr 40) med provisoriska bestämmelser om särskild investeringsfond för ersättande av avyttrat fartyg.	23
Förslag till förordning om rätt till utjämning av statlig inkomstskatt å merinkomst i vissa fall	24

Motiv

Utredningsdirektiven.	30
Inledning	33
Behovet av förlust- och resultatutjämning för olika kategorier skattskyldiga	36
Förlustutjämning	36
Resultatutjämning	40
Om de nuvarande skogskontonas och investeringsfondernas utnyttjande	42
Förlust- och resultatutjämning m. m. i vissa främmande länder	45
Olika metoder för förlust- och resultatutjämning	68
A. Taxering efter medeltalsberäkning	70
B. Skatteutjämning genom kontoinsättningar och -uttag	72
C. Förlustutjämning genom rätt till förlustavdrag	76
1. Carry over- och carry back-metoderna	76
2. Skattskyldiga som bör ha rätt till förlustutjämning	78
3. Kvittningsperiodens längd	79

4. Tidpunkten för förlustavdragets bestämmande	80
5. Förlustavdragets omfattning	84
Underskott å förvärvskälla	84
Andra allmänna avdrag	87
Ortsavdraget	91
6. Förlustavdragets plats vid taxeringen	91
7. Förlustavdragets utnyttjande i olika kommuner	92
8. Deklarationsskyldighet såsom förutsättning för rätt till förlustavdrag	95
9. Om makars rätt till förlustavdrag	97
10. Om rätt till förlustutjämning vid dödsfall	98
11. Förlustavdragets utnyttjande av annan än den som haft förlusten	102
Allmänna regler	102
Familjebolag	104
Förlustutjämning vid fusion	104
12. Förlustavdrag och realisationsvinstberäkning	107
13. Förlustutjämning och värdeminskingsavdrag i rörelse resp. jordbruk med inkomstredovisning enligt bokföringsmässiga grunder	112
Maskiner och inventarier för stadigvarande bruk	112
Planenlig avskrivning	112
Räkenskapsenlig avskrivning	115
Övergång till eller från räkenskapsenlig avskrivning	116
Vissa andra tillgångar	118
Varulager	120
14. Förlustutjämning och ackumulerad inkomst	121
15. Förlustutjämning och avsättning till skogskonto	123
16. Förlustutjämning och investeringsfonder	124
17. Om eftertaxering	126
Kompletterande anordningar till en förlustutjämning	128
Om förskjutning av ortsavdrag m.m.	128
Andra kompletterande anordningar	129
A. Taxering efter medeltalsberäkning	131
B. Hänsynstagande vid inkomstberäkningen till insättningar och uttag å bankräkning, i huvudsaklig överensstämmelse med lagstiftningen om skogskonto	132
C. Progressionsutjämning genom skatteberäkning i särskild ordning	139
Jämförelseinkomsten	140
Merinkomsten	143
Kvoterad merinkomst såsom alternativ metod	147
Deklarationsskyldighet såsom förutsättning för rätt till progressionsut- jämning	149

Progressionsutjämningen och bestämmelserna om ackumulerad inkomst	149
Om progressionsutjämning vid fallande inkomster	150
Statistik och kostnadskalkyl	152
Förlustutjämningen	152
Progressionsutjämningen	157
Sammanfattande synpunkter på frågan om förlust- och resultatutjämning. Tillika en sammanfattning av utredningens förslag	160
Särskilda yttranden av	
herrar Andersson och Oscarsson	169
herr Berg	171
herr Frithiofson.	173
Bilagor	177
Tabeller.	187

129	1. Progressionstjänsten och dess betydelse för samhällets utveckling
130	2. Den progressionstjänstens utveckling i tiden
131	3. Statistik och kostnadsberäkning
132	4. Fördelningstjänsten
133	5. Progressionstjänstens utveckling
134	6. Samhällets utveckling i tiden och dess betydelse för progressionstjänsten
135	7. Tillika en sammanfattning av utvecklingen i tiden
136	8. Samhällets utveckling i tiden
137	9. Samhällets utveckling i tiden
138	10. Samhällets utveckling i tiden
139	11. Samhällets utveckling i tiden
140	12. Samhällets utveckling i tiden
141	13. Samhällets utveckling i tiden
142	14. Samhällets utveckling i tiden
143	15. Samhällets utveckling i tiden
144	16. Samhällets utveckling i tiden
145	17. Samhällets utveckling i tiden
146	18. Samhällets utveckling i tiden
147	19. Samhällets utveckling i tiden
148	20. Samhällets utveckling i tiden
149	21. Samhällets utveckling i tiden
150	22. Samhällets utveckling i tiden
151	23. Samhällets utveckling i tiden
152	24. Samhällets utveckling i tiden
153	25. Samhällets utveckling i tiden
154	26. Samhällets utveckling i tiden
155	27. Samhällets utveckling i tiden
156	28. Samhällets utveckling i tiden
157	29. Samhällets utveckling i tiden
158	30. Samhällets utveckling i tiden
159	31. Samhällets utveckling i tiden
160	32. Samhällets utveckling i tiden
161	33. Samhällets utveckling i tiden
162	34. Samhällets utveckling i tiden
163	35. Samhällets utveckling i tiden
164	36. Samhällets utveckling i tiden
165	37. Samhällets utveckling i tiden
166	38. Samhällets utveckling i tiden
167	39. Samhällets utveckling i tiden
168	40. Samhällets utveckling i tiden
169	41. Samhällets utveckling i tiden
170	42. Samhällets utveckling i tiden
171	43. Samhällets utveckling i tiden
172	44. Samhällets utveckling i tiden
173	45. Samhällets utveckling i tiden
174	46. Samhällets utveckling i tiden
175	47. Samhällets utveckling i tiden
176	48. Samhällets utveckling i tiden
177	49. Samhällets utveckling i tiden
178	50. Samhällets utveckling i tiden
179	51. Samhällets utveckling i tiden
180	52. Samhällets utveckling i tiden
181	53. Samhällets utveckling i tiden
182	54. Samhällets utveckling i tiden
183	55. Samhällets utveckling i tiden
184	56. Samhällets utveckling i tiden
185	57. Samhällets utveckling i tiden
186	58. Samhällets utveckling i tiden
187	59. Samhällets utveckling i tiden
188	60. Samhällets utveckling i tiden
189	61. Samhällets utveckling i tiden
190	62. Samhällets utveckling i tiden
191	63. Samhällets utveckling i tiden
192	64. Samhällets utveckling i tiden
193	65. Samhällets utveckling i tiden
194	66. Samhällets utveckling i tiden
195	67. Samhällets utveckling i tiden
196	68. Samhällets utveckling i tiden
197	69. Samhällets utveckling i tiden
198	70. Samhällets utveckling i tiden
199	71. Samhällets utveckling i tiden
200	72. Samhällets utveckling i tiden
201	73. Samhällets utveckling i tiden
202	74. Samhällets utveckling i tiden
203	75. Samhällets utveckling i tiden
204	76. Samhällets utveckling i tiden
205	77. Samhällets utveckling i tiden
206	78. Samhällets utveckling i tiden
207	79. Samhällets utveckling i tiden
208	80. Samhällets utveckling i tiden
209	81. Samhällets utveckling i tiden
210	82. Samhällets utveckling i tiden
211	83. Samhällets utveckling i tiden
212	84. Samhällets utveckling i tiden
213	85. Samhällets utveckling i tiden
214	86. Samhällets utveckling i tiden
215	87. Samhällets utveckling i tiden
216	88. Samhällets utveckling i tiden
217	89. Samhällets utveckling i tiden
218	90. Samhällets utveckling i tiden
219	91. Samhällets utveckling i tiden
220	92. Samhällets utveckling i tiden
221	93. Samhällets utveckling i tiden
222	94. Samhällets utveckling i tiden
223	95. Samhällets utveckling i tiden
224	96. Samhällets utveckling i tiden
225	97. Samhällets utveckling i tiden
226	98. Samhällets utveckling i tiden
227	99. Samhällets utveckling i tiden
228	100. Samhällets utveckling i tiden

Förslag till förordning om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst

Härigenom förordnas som följer.

1 §.

Skattskyldig må, i enlighet med vad i denna förordning sägs, vid taxering till statlig och kommunal inkomstskatt åtnjuta avdrag för förlust, hänförlig till tidigare beskattningsår.

2 §.

Med förlust, som enligt vad i 1 § sägs må genom förlustavdrag utnyttjas för förlustutjämning, förstås det belopp, varmed summan av skattskyldigs underskott å förvärvskälla och övriga allmänna avdrag visst beskattningsår (förluståret) överstigit sammanlagda beloppet av den skattskyldiges inkomster från olika förvärvskällor samma år.

Endast sådan förlust berättigar till förlustavdrag, som hänför sig till beskattningsår, för vilket skattskyldig varit jämlikt 22 § 1 mom. första stycket vid 1) taxeringsförordningen skyldig avlämna självdeklaration till ledning för sin taxering för inkomst, eller varunder skattskyldigs bruttointäkter av en eller flera förvärvskällor uppgått till sådant belopp att han jämlikt bestämmelserna vid 2) eller 3) nämnda stycke varit skyldig avlämna deklaration som nyss sagts. Därvid skall beträffande äkta makar och oskift dödsbo tillika gälla vad i tredje och sjätte styckena sagda moment stadgas. För rätt till förlustavdrag skall härutöver gälla att deklarations-skyldigheten fullgjorts under iakttagande av de härför i taxeringsförordningen lämnade föreskrifterna.

(Se vidare anvisningarna.)

3 §.

Förlustavdrag må utnyttjas senast det beskattningsår, för vilket taxering sker sjätte kalenderåret efter det, då taxering för förluståret ägt rum. Förlustavdraget må, om den skattskyldige så önskar, fördelas på två eller flera år inom den nyss angivna tidsperioden. Hinder möter ej att med olika belopp yrka förlustavdrag vid taxering till statlig och till kommunal inkomstskatt.

4 §.

Förlustavdrag skall göras från sammanlagda beloppet av den skattskyldiges inkomst från en eller flera förvärvskällor, sedan på beskattningsåret belöpande avdrag enligt förordningen om statlig inkomstskatt eller enligt kommunalskattelagen gjorts.

5 §.

Skattskyldig, som önskar erhålla förlustavdrag, har att därom framställa yrkande. Om tid och sätt för framställande av sådant yrkande gäller vad i taxeringsförordningen i allmänhet är stadgat beträffande skattskyldigs yrkanden om avdrag.

Det åligger den skattskyldige visa ej mindre förhandenvaron av de förutsättningar, som för honom grundar rätt till förlustavdrag, än även behörigheten i övrigt av det yrkade avdraget.

6 §.

Äger en av två äkta makar, vilka för beskattningsåret skola samtaxeras, rätt till förlustavdrag och kan avdraget av den maken helt eller delvis ej utnyttjas vid den taxering, varom fråga är, må — efter samma makes medgivande — det icke utnyttjade avdraget i stället tillgodoföras andra maken.

(Se vidare anvisningarna.)

7 §.

Avlider skattskyldig, äger oskift dödsbo efter honom vid taxering för det beskattningsår, varunder dödsfallet inträffade, samma rätt till förlustavdrag, som eljest tillkommit honom. Vad nu sagts skall ock gälla vid taxering för senare beskattningsår inom den i 3 § angivna tidsperioden, under förutsättning att efterlevande make eller barn varit delägare i dödsboet under det beskattningsår, varom fråga är.

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 eller testamente övergått å annan fysisk person eller andra fysiska personer.

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 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 moderbolags rätt att utnyttja dotterbolags förlustavdrag gälla endast därest moderbolaget jämväl vid sistnämnda tidpunkt ägde minst 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 eller testamente övergått å annan fysisk person eller andra fysiska personer.

10 §.

Sker genom utslag av Kungl. Maj:t eller kammarrätten eller genom beslut av prövningsnämnd ändring i taxering till statlig eller kommunal inkomstskatt av beskaffenhet att inverka på rätten till förlustavdrag eller på beräkningen av storleken av sådant avdrag, må — utan avseende å att laga kraft åkommit taxering, vid vilken förlustavdraget utnyttjats eller ägt utnyttjas — besvär, under yrkande om den ändring i sistnämnda taxering som föranledes av förenämnda utslag eller beslut, anföras av skattskyldig, taxeringsintendent och, såvitt angår taxering till kommunal inkomstskatt, vederbörande kommun.

Besvären skola anföras av skattskyldig eller kommun inom sex månader och av taxeringsintendent inom åtta månader från den dag det besvärsgrundande utslaget eller beslutet meddelades.

Enligt denna paragraf anförda besvär må ej företagas till avgörande, förrän den taxering, som med förenämnda utslag eller beslut avses, slutligt avgjorts.

I fråga om besvär, som här avses, skall vad i 103 och 104 §§ taxeringsförordningen stadgas äga motsvarande tillämpning. Jämväl i övrigt skola, där ej annat framgår av vad i denna förordning sägs, taxeringsförordningens föreskrifter äga motsvarande tillämpning.

11 §.

Konungen äger utfärda för tillämpning av denna förordning erforderliga föreskrifter.

Anvisningar

till 2 §.

1. I förlustavdrag att utnyttjas vid taxering till statlig inkomstskatt må endast sådana underskott å förvärvskälla och andra allmänna avdrag inräknas, för vilka den skattskyldige varit jämlikt 4 § 1 mom. förordningen om statlig inkomstskatt berättigad till avdrag vid taxering för förluståret, men som han då ej kunnat utnyttja; dock att förlustavdrag icke må omfatta realisationsförlust.

2. I förlustavdrag att utnyttjas vid taxering till kommunal inkomstskatt må endast sådana underskott å förvärvskälla och andra allmänna avdrag inräknas, för vilka den skattskyldige ägt vid taxering för förluståret njuta avdrag jämlikt 46 § 1 och 2 mom. kommunalskattelagen, men som han då ej kunnat utnyttja; dock att förlustavdraget icke må omfatta realisationsförlust. Därvid iakttages att ett icke utnyttjat underskott å förvärvskälla inom viss kommun grundar rätt till förlustavdrag allenast vid taxering av inkomst från förvärvskälla, som enligt bestämmelserna om beskattningsort är att hänföra till samma kommun. Vad angår i 46 § 2 mom. kommunalskattelagen omförmält avdrag, som icke kunnat utnyttjas vid taxering för förluståret i hemortskommunen eller, jämlikt 4 mom. sistnämnda paragraf, i annan kommun, må detta genom senare förlustavdrag tillgodoföras den skattskyldige, i första hand vid taxering i hans hemortskommun — detta oavsett om hemortskommunen är en annan än under förluståret — och i andra hand vid taxering i annan kommun, därvid i förekommande fall bestämmelserna i punkt 4 av anvisningarna till 46 § kommunalskattelagen äga motsvarande tillämpning.

Exempel utvisande beräkning av förlustavdrag vid taxering till kommunal inkomstskatt:

Kommun	A (= hemortskommun)	B
Överskott å förvärvskälla	10 000	—
Underskott å förvärvskälla	14 000	6 000
	— 4 000	— 6 000
Allmänna avdrag enl. 46 § 2 mom. kommunal- skattelagen	20 000	—
Förlustavdrag	24 000	6 000

I beloppet å 24 000 kronor ingå alltså andra allmänna avdrag än underskott å förvärvskälla med 20 000 kronor. Sistnämnda belopp, 20 000 kronor, avräknas — när fråga uppkommer om förlustavdragets tillgodoförande — i första hand vid taxering i den skattskyldiges hemortskommun, oavsett vilken denna dåmera kan vara, och i andra hand, i enlighet med vad ovan sagts, vid taxering i annan kommun. Återstående del av förlustavdraget, 4 000 kronor, får utnyttjas allenast vid taxering i A kommun, liksom förlustavdraget å 6 000 kronor kan medgivas endast vid taxering i B kommun.

I avseende å taxering till kommunal inkomstskatt skall ock följande iakttagas.

Är skattskyldig berättigad till förlustavdrag, som omfattar såväl underskott å förvärvskälla som andra allmänna avdrag, och har förlustavdraget tidigare utnyttjats men allenast till viss del, skall så anses som om vad som utnyttjats i första hand hänför sig till underskottet å förvärvskälla under förutsättning att hinder i enlighet med vad förut sagts icke förelegat mot förlustavdragets utnyttjande i denna del.

Garantibelopp för fastighet må ej inräknas i inkomst, varemot förlustavdrag får göras.

3. Har den skattskyldige behållen inkomst av fastighet eller rörelse i utlandet eller redovisar han realisationsvinst, möter ej hinder att inräkna denna i det belopp, varemot förlustavdrag må göras.

till 6 §.

I 6 § medgiven rätt för ena maken att utnyttja andra maken i första hand tillkommande förlustavdrag avser jämväl det fall, då förlust uppkommit före äktenskapets ingående eller under beskattningsår, för vilket makarna — även om båda åtnjutit inkomst — icke skolat samtaxeras.

Vad i punkt 2 av anvisningarna till 2 § sägs angående inskränkning i rätten till förlustavdrag vid taxering till kommunal inkomstskatt m. m. äger motsvarande tillämpning i avseende å den i 6 § medgivna avdragsrätten.

Därest äkta makar taxeras såsom av varandra oberoende skattskyldiga, må — utan avseende å när förlusten uppkom — avdrag icke överföras från den ena maken till den andra. Motsvarande gäller när de efter skilnad i äktenskapet taxeras på sätt nyss sagts.

Denna förordning träder i kraft dagen efter den, då förordningen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling; förordningen skall dock icke äga tillämpning vid 1959 års taxering eller i fråga om eftertaxering för år 1959 eller tidigare år.

Förslag till

lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370)

Härigenom förordnas, att 29 § 1 mom., punkt 4 av anvisningarna till 29 § samt punkt 1 av anvisningarna till 36 § kommunalskattelagen den 28 september 1928¹ skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan anges.

Nuvarande lydelse:

1 mom. Från bruttointäkten ———
till kapitalförlust.

Föreslagen lydelse:

29 §.

1 mom. Från bruttointäkten ———
till kapitalförlust.

Har skattskyldig tillgodoräknat sig avdrag för värdeminskning å tillgång, skall avdraget anses i beskattningsavseende åtnjutet i den mån det medfört att den taxerade inkomsten, i förekommande fall med bortseende från garantibeloppet för fastighet, beräknats till lägre belopp än eljest skolat ske eller ock medfört ökning av förlustbelopp som må utnyttjas för avdrag enligt de särskilda bestämmelserna angående rätt till förlustutjämning. Tillgångens anskaffningsvärde minskat med åtnjutna värdeminskningsavdrag utgör tillgångens i beskattningsavseende oavskrivna värde.

till 29 §.

4. Skattskyldig må — — — undgå taxering.

Avdrag för — — — tillgångarna anskaffats.

4. Skattskyldig må — — — undgå taxering.

Avdrag för — — — tillgångarna anskaffats.

¹ Senaste lydelse av 29 § 1 mom. och punkt 4 av anvisningarna till 29 §, se 1957: 72, samt av punkt 1 av anvisningarna till 36 §, se 1954: 263.

Nuvarande lydelse:

Hava under — — — lägre belopp.

Har ett — — — av anskaffningsvärdet.

Har skattskyldig — — — anskaffade tillgångar.

Oaktat vad — — — en skattskyldig.

Då tillgångar — — — till 28 §.

Finnes skattskyldig — — — fråga verkställdes.

Den omständigheten att vid tillämpning av bestämmelserna ovan avdrag vid beskattningen skall överensstämma med avskrivning enligt räkenskaperna utgör ej hinder för skattskyldig att efter övergång till räkenskapsenlig avskrivning utöver avdrag enligt räkenskaperna tillgodogöra sig från tiden före övergången resterande, i räkenskaperna gjorda men ej vid beskattningen åtnjutna avdrag antingen inom ramen för avskrivningsplan som avses i punkt 3 eller, med taxeringsnämnds eller, om besvär anförts, prövningsnämnds särskilda medgivande, på en gång eller enligt särskild av vederbörande nämnd godkänd avskrivningsplan avseende en tid av högst tio år. Efter övergång till räkenskapsenlig avskrivning må dock i intet fall sådant avdrag tillgodonjutas, som avses i punkt 3 c tredje stycket. *Har den skattskyldige icke kunnat vid taxeringen utnyttja på visst år belöpande avdrag, som upptagits i sådan särskild avskrivningsplan som nyss sagts, må detta avdrag icke tillgodoföras honom för senare år.*

Har före övergång till räkenskapsenlig avskrivning skattskyldig vid taxeringen tillgodoräknats större

Föreslagen lydelse:

Hava under — — — lägre belopp.

Har ett — — — av anskaffningsvärdet.

Har skattskyldig — — — anskaffade tillgångar.

Oaktat vad — — — en skattskyldig.

Då tillgångar — — — till 28 §.

Finnes skattskyldig — — — fråga verkställdes.

Den omständigheten att vid tillämpning av bestämmelserna ovan avdrag vid beskattningen skall överensstämma med avskrivning enligt räkenskaperna utgör ej hinder för skattskyldig att efter övergång till räkenskapsenlig avskrivning utöver avdrag enligt räkenskaperna tillgodogöra sig från tiden före övergången resterande, i räkenskaperna gjorda men ej vid beskattningen åtnjutna avdrag antingen inom ramen för avskrivningsplan som avses i punkt 3 eller, med taxeringsnämnds eller, om besvär anförts, prövningsnämnds särskilda medgivande, på en gång eller enligt särskild av vederbörande nämnd godkänd avskrivningsplan avseende en tid av högst tio år. Efter övergång till räkenskapsenlig avskrivning må dock i intet fall sådant avdrag tillgodonjutas, som avses i punkt 3 c tredje stycket.

Har före övergång till räkenskapsenlig avskrivning skattskyldig vid taxeringen tillgodoräknats större vär-

Nuvarande lydelse:

värdeminskningsavdrag än enligt räkenskaperna, skall, för åstadkommande av överensstämmelse mellan tillgångens återstående värden enligt räkenskaperna och i beskattningsavseende, det belopp, varmed tillgångens värde sålunda i beskattningsavseende understiger värdet enligt räkenskaperna, upptagas såsom intäkt under det första beskattningsår, för vilket räkenskapsenlig avskrivning gäller, eller, om den skattskyldige hellre vill, med en tredjedel för nämnda beskattningsår och ett vart av de två närmast följande åren. *Om belopp, varom nu är fråga, för något av sagda år skulle helt eller delvis undandragas beskattning genom utnyttjande vid inkomstberäkningen av avdrag, som eljest ej kunna utnyttjas, skall dock beloppet i stället uppföras såsom intäkt för det första år, då dylikt förhållande ej föreligger.* Vid tillämpning av detta stycke skall även sådant på tidigare år enligt avskrivningsplan belöpande värdeminskningsavdrag, som den skattskyldige ej kunnat utnyttja, anses hava tillgodoräknats honom.

Har aktiebolag eller ekonomisk förening, som åtnjuter avdrag för avskrivning å maskiner eller andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier i enlighet med bestämmelserna för räkenskapsenlig avskrivning, övertagit dylika tillgångar genom sådan fusion, som i 28 § 3 mom. avses, och ha dessa tillgångar i räkenskaperna upptagits till högre värde än vad som enligt bestämmelserna i punkt 3 b sista stycket är att anse som anskaffningsvärde för bolaget

Föreslagen lydelse:

deminskningsavdrag än enligt räkenskaperna, skall, för åstadkommande av överensstämmelse mellan tillgångens återstående värden enligt räkenskaperna och i beskattningsavseende, det belopp, varmed tillgångens värde sålunda i beskattningsavseende understiger värdet enligt räkenskaperna, upptagas såsom intäkt under det första beskattningsår, för vilket räkenskapsenlig avskrivning gäller, eller, om den skattskyldige hellre vill, med en tredjedel för nämnda beskattningsår och ett vart av de två närmast följande åren. Vid tillämpning av detta stycke skall även sådant på tidigare år enligt avskrivningsplan belöpande värdeminskningsavdrag, som den skattskyldige ej kunnat utnyttja, anses hava tillgodoräknats honom.

Har aktiebolag eller ekonomisk förening, som åtnjuter avdrag för avskrivning å maskiner eller andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier i enlighet med bestämmelserna för räkenskapsenlig avskrivning, övertagit dylika tillgångar genom sådan fusion, som i 28 § 3 mom. avses, och ha dessa tillgångar i räkenskaperna upptagits till högre värde än vad som enligt bestämmelserna i punkt 3 b sista stycket är att anse som anskaffningsvärde för bolaget

Nuvarande lydelse:

eller föreningen må företaget efter därom hos taxeringsnämnd eller, om besvär anförts, prövningsnämnd framställt yrkande berättigas att även efter fusionen tillämpa räkenskapsenlig avskrivning, under förutsättning att skillnaden mellan värdet enligt räkenskaperna och anskaffningsvärdet, beräknat på sätt i punkt 3 b sista stycket sägs, upptages som intäkt under det beskattningsår, då fusionen genomföres, eller, om företaget hellre vill, med en tredjedel för nämnda beskattningsår och ett vart av de två närmast följande åren. *Om belopp, varom nu är fråga, för något av sagda år skulle helt eller delvis undandragas beskattning genom utnyttjande vid inkomstberäkningen av avdrag, som eljest ej kunnat utnyttjas, skall dock beloppet i stället uppföras som intäkt för det första år, då dylikt förhållande ej föreligger.*

Angående avdrag — — — till 41 §.

Föreslagen lydelse:

eller föreningen må företaget efter därom hos taxeringsnämnd eller, om besvär anförts, prövningsnämnd framställt yrkande berättigas att även efter fusionen tillämpa räkenskapsenlig avskrivning, under förutsättning att skillnaden mellan värdet enligt räkenskaperna och anskaffningsvärdet, beräknat på sätt i punkt 3 b sista stycket sägs, upptages som intäkt under det beskattningsår, då fusionen genomföres, eller, om företaget hellre vill, med en tredjedel för nämnda beskattningsår och ett vart av de två närmast följande åren.

Angående avdrag — — — till 41 §.

till 36 §.

1. Vid beräkning av realisationsvinst upptages såsom intäkt vad som erhållits för den avyttrade egendomen. Avdrag får ske för alla omkostnader för förvärvet och avyttringen, således för erlagd köpeskillning, för vad som nedlagts på förbättring av egendomen, för inköps- och försäljningsprovision, för stämpelkostnader m. m. Hit räknas jämväl kostnad, som under tid, då intäkt av avyttrad annan fastighet eller i förekommande fall del därav beräknats enligt 24 § 2, 3 eller 4 mom. nedlagts på reparation och underhåll av fastigheten eller fastighetsdelen, i den mån

1. Vid beräkning av realisationsvinst upptages såsom intäkt vad som erhållits för den avyttrade egendomen. Avdrag får ske för alla omkostnader för förvärvet och avyttringen, således för erlagd köpeskillning, för vad som nedlagts på förbättring av egendomen, för inköps- och försäljningsprovision, för stämpelkostnader m. m. Hit räknas jämväl kostnad, som under tid, då intäkt av avyttrad annan fastighet eller i förekommande fall del därav beräknats enligt 24 § 2, 3 eller 4 mom. nedlagts på reparation och underhåll av fastigheten eller fastighetsdelen, i den mån

Nuvarande lydelse:

den avyttrade egendomen på grund därav vid avyttringen befunnit sig i bättre skick än vid förvärvet. Har den skattskyldige tidigare fått åtnjuta avdrag för värdeminskning av den avyttrade egendomen eller dyl., skall å andra sidan, i den mån ej vad som vid avyttringen återbekommits av de avskrivna beloppen inräknas i intäkt av rörelse, omkostnadsbeloppet minskas med detta avdrag. Vidare får vid vinstberäkningen den skattskyldige åtnjuta avdrag för under beskattningsåret utbetalda förvaltningskostnader och räntor, därest dessa ej böra hänföras till annan förvärvskälla.

Föreslagen lydelse:

den avyttrade egendomen på grund därav vid avyttringen befunnit sig i bättre skick än vid förvärvet. Har den skattskyldige tidigare fått åtnjuta avdrag för värdeminskning av den avyttrade egendomen eller dyl., skall å andra sidan, i den mån ej vad som vid avyttringen återbekommits av de avskrivna beloppen inräknas i intäkt av rörelse, omkostnadsbeloppet minskas med detta avdrag, *därvid stadgandet i 29 § 1 mom. andra stycket angående i beskattningsavseende åtnjutet värdeminskningsavdrag skall äga motsvarande tillämpning.* Vidare får vid vinstberäkningen den skattskyldige åtnjuta avdrag för under beskattningsåret utbetalda förvaltningskostnader och räntor, därest dessa ej böra hänföras till annan förvärvskälla.

Denna lag skall träda i kraft dagen efter den, då lagen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling; dock att äldre bestämmelser fortfarande skola äga tillämpning beträffande 1959 års taxering samt beträffande eftertaxering för år 1959 och tidigare år. Oaktat vad nu sagts skall sådant avdrag för värdeminskning av tillgång, som skattskyldig tillgodoräknat sig för beskattningsår, för vilket taxering skett år 1953 eller tidigare, anses åtnjutet i beskattningsavseende endast i den mån avdraget medfört att den taxerade inkomsten beräknats till lägre belopp än eljest skolat ske.

Förslag till

förordning angående ändrad lydelse av 19 § förordningen den 27 maj 1955 (nr 256) om investeringsfonder för konjunkturutjämning

Härigenom förordnas, att 19 § förordningen den 27 maj 1955 om investeringsfonder för konjunkturutjämning skall erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives.

Nuvarande lydelse:

19 §.

Har investeringsfond — — — investeringsfonden återförts.

Därest fondavsättning — — — till investeringsfond.

Vid den taxering, då återföringen sker, må varken nettointäkten eller den till kommunal inkomstskatt uppskattade inkomsten av den förvärvskälla, varom fråga är, bestämmas till lägre belopp än vad som enligt bestämmelserna i denna paragraf skall upptagas såsom skattepliktig intäkt.

Föreslagen lydelse:

Har investeringsfond — — — investeringsfonden återförts.

Därest fondavsättning — — — till investeringsfond.

Denna förordning träder i kraft dagen efter den, då förordningen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling; dock att äldre bestämmelser fortfarande skola äga tillämpning beträffande 1959 års taxering samt beträffande eftertaxering för år 1959 och tidigare år.

I samband med ikraftträdandet av denna förordning skall ock iakttas, att, då fråga uppkommer om tillämpning, jämlikt tredje stycket av övergångsbestämmelserna till förordningen den 27 maj 1955, nr 256, av förordningen den 2 maj 1947 (nr 174) om investeringsfonder, skall vad i 10 § andra stycket sistnämnda förordning sägs endast äga giltighet beträffande 1959 års taxering samt beträffande eftertaxering för år 1959 och tidigare år.

Förslag till

förordning angående ändrad lydelse av 5 § förordningen den 11 maj 1951 (nr 230) med provisoriska bestämmelser om särskilda investeringsfonder för ersättande av förlorade inventarier och lagertillgångar

Härigenom förordnas, att 5 § förordningen den 11 maj 1951 med provisoriska bestämmelser om särskilda investeringsfonder för ersättande av förlorade inventarier och lagertillgångar skall erhålla ändrad lydelse på sätt nedan anges.

Nuvarande lydelse:

5 §.

Hava till — — — beloppet taxeras.

Vid den taxering, då återföring till beskattning sker, må varken nettointäkten eller den till kommunal inkomstskatt uppskattade inkomsten av den förvärvskälla, varom fråga är, upptagas lägre än den till beskattning återförda fondavsättningen jämte ränta.

Föreslagen lydelse:

Hava till — — — beloppet taxeras.

Denna förordning träder i kraft dagen efter den, då förordningen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling; dock att äldre bestämmelser fortfarande skola äga tillämpning beträffande 1959 års taxering samt beträffande eftertaxering för år 1959 och tidigare år.

Förslag till
förordning angående ändring i förordningen den 19 februari 1954 (nr 40) med
provisoriska bestämmelser om särskild investeringsfond för ersättande av
avyttrat fartyg

Härigenom förordnas, att 8 § förordningen den 19 februari 1954 med provisoriska bestämmelser om särskild investeringsfond för ersättande av avyttrat fartyg skall upphöra att gälla.

Denna förordning träder i kraft dagen efter den, då förordningen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling; dock att äldre bestämmelser fortfarande skola äga tillämpning beträffande 1959 års taxering samt beträffande eftertaxering för år 1959 och tidigare år.

Förslag till förordning om rätt till utjämning av statlig inkomstskatt å merinkomst i vissa fall

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 å merinkomst.

2 §.

Uppgår den till statlig inkomstskatt beskattningsbara inkomsten för i 1 § omnämnd skattskyldig till belopp, som med minst 12 000 kronor överstiger den skattskyldiges motsvarande inkomst under det nästföregående beskattningsåret (jämförelseåret), skall utjämningen av skatten verkställas sålunda att den skatt, som den skattskyldige har att jämlikt förordningen om statlig inkomstskatt erlägga, nedsättes till sådant belopp, att den sammanlagda statliga inkomstskatten för det ifrågavarande beskattningsåret och för jämförelseåret blir lika stor som summan av den skatt, som han haft att erlägga för nämnda båda år, därest den sammanlagda beskattningsbara inkomsten för dessa år med lika delar belöpt på vardera av åren.

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

(Se vidare anvisningarna.)

3 §.

Finnes vid jämförelse som i 2 § sägs mellan de beskattningsbara inkomsterna merinkomsten uppgå till lägre belopp än 12 000 kronor, skall den statliga inkomstskatten för beskattningsåret likväl icke utgå med högre belopp, än som skolat beräknas, därest merinkomsten uppgått till 12 000 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 föreligger, skall bedömas på grundval av sammanlagda beloppet av makarnas beskattningsbara inkomster enligt taxeringarna för nämnda år och för jämförelseåret. Jämväl vid tillämpning av 3 § gäller, att hänsyn skall tagas till sammanlagda beloppen av statlig inkomstskatt, som belöper på makarna vid skatteberäkning enligt i 2 § angiven grund. Den efter utjämningen reducerade skatten fördelas å makarna efter förhållandet mellan deras beskattningsbara inkomster enligt taxeringen för beskattningsåret.

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

(Se vidare anvisningarna.)

6 §.

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

7 §.

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

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

utjämningsen 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 § omnämnd skattskyldig, som på grund av vad i 22 § 1 mom. vid 1)—3) taxeringsförordningen sägs varit skyldig att utan anmaning avlämna självdeklaration till ledning för sin taxering för inkomst under jämförelseåret, 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.

Ansökningen 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 iakttas 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 ökat till följd av sådant beslut eller utslag äger den skattskyldige inkomma med ansökning enligt 9 § inom ett år från det ifrågasvarande beslut eller utslag meddelades.

Äger skattskyldig enligt 99 § 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	8 000 kronor
» » » beskattningsåret	20 100 »
Sammanlagd beskattningsbar inkomst	28 100 kronor

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

för jämförelseåret	14 000 kronor
för beskattningsåret	14 100 »
	28 100 kronor

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

å 14 000 kronor	2 180 kronor
å 14 100 »	2 207 »
	4 387 kronor
Avgår skatt å 8 000 kronor enligt samma grunder	880 »
<i>Skatt att erlägga enligt taxering för beskattningsåret</i>	3 507 kronor

Det anmärkes, att — för att skatteutjämning enligt denna förordning för den i exemplet avsedde skattskyldige må äga rum jämväl vid taxering för nästföljande år — den beskattningsbara inkomsten enligt sistnämnda års taxering skall uppgå till lägst 32 100 kronor, d. v. s. med minst 12 000 kronor överstiga den tidigare beskattningsbara inkomsten, 20 100 kronor.

till 5 §.

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

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

Det erinras, att skatteutjämning för äkta makar icke ifrågakommer med mindre åtminstone en av dem varit skyldig avgiva självdeklaration för inkomst under jämförelseåret 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 hava utgjort 20 000 kronor.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1960; förordningen skall dock icke äga tillämpning i avseende å skatteberäkning i anledning av 1959 eller tidigare års taxering eller på föranledande av eftertaxering för år 1959 eller tidigare år.

Utredningsdirektiven

Utredningens direktiv innefattas i yttrande till statsrådsprotokollet den 10 januari 1957 av chefen för finansdepartementet, statsrådet G. E. Sträng. Departementschefen anförde därvid.

Den svenska skattelagstiftningen bygger i stort sett på den principen att till beskattning för en viss tidsperiod — beskattningsåret — upptages på perioden belöpande intäkter efter avdrag för på samma tidsperiod belöpande omkostnader. Underskott i viss förvärvskälla får i regel avdragas från samma år uppkomna överskott i andra förvärvskällor. Däremot får underskott, som ej kan utnyttjas på detta sätt, inte avdragas från överskott, som uppkommit under tidigare eller senare beskattningsår.

Lagstiftningen tillåter emellertid på de i sammanhanget viktigaste områdena — för rörelseidkare och delvis även jordbrukare — i vidsträckt omfattning s. k. förtäckt resultatutjämning. Genom olika vinstreglerande dispositioner kan sådana skattskyldiga åstadkomma en utjämning av skattemässiga vinster och förluster mellan olika beskattningsår. Det torde här vara tillräckligt att erinra om reglerna rörande avskrivning å inventarier och maskiner, rörande varulagervärdering samt rörande avsättningar till investeringsfonder och till pensions- och andra personalstiftelser. Rätten att verkställa omläggning av räkenskapsår kan härvidlag även få viss betydelse.

I vår skattelagstiftning har vidare införts regler, som för speciella fall mera direkt möjliggör utjämning av inkomster mellan olika beskattningsår. Sådana regler har bl. a. upptagits i förordningarna om ackumulerad inkomst och om skogskonto.

Oaktat sålunda vissa möjligheter finnes att fördela vinster på olika år eller förskjuta förlust ett år till ett följande vinstår, får det hållas i minne att dessa möjligheter innefattar undantag från den förut angivna huvudprincipen om beskattningsårets slutenhet. I den mån sådana särskilda möjligheter inte föreligger i det enskilda fallet, kan denna princip för skattskyldiga med ojämn inkomst leda till en på längre sikt för hård beskattning. För fysiska personer m. fl. får härvid även progressiviteten i den statliga inkomstbeskattningen betydelse.

Departementschefen framhöll, att på grund av angivna förhållanden kritik riktats mot principen om beskattningsårets slutenhet. Det hade hävdats, att beskattningsåret var en alltför kort period för att medge en riktig vinstberäkning. Den vinst som kom till synes kunde vara resultatet av kostnader som nedlagts i verksamheten flera år tidigare. Om verksamheten då gått med förlust, som inte kunnat utnyttjas för avdrag, hade ett på längre sikt oriktigt beskattningsresultat uppkommit. Kritiken hade lett till yrkanden om rätt till *öppen förlustutjämning*, d. v. s. rätt att under ett

visst antal beskattningsår få utnyttja ett underskott som redovisats för ett år för kvittning mot vinst, uppkommen under annat beskattningsår. Samtidigt hade frågan om rätt till *öppen resultatutjämning* aktualiserats. En sådan rätt skulle innebära möjlighet för den skattskyldige att fördela den skattemässiga vinsten av sin verksamhet under ett antal beskattningsår så att en såvitt möjligt jämn redovisning på de olika beskattningsåren kom till stånd.

Enligt departementschefen innefattade en rätt till resultatutjämning i vidsträckt mening jämväl rätt till förlustutjämning. Förlustutjämningen var med andra ord en del av problemet om resultatutjämning.

Departementschefen fortsatte.

De frågor som här angivits har vid olika tillfällen uppmärksamrats i riksdagen. Med anledning av motioner i ämnet har riksdagen även, i samband med behandlingen av 1955 års lagstiftning om företagsbeskattningen, förordat en allsidig och förutsättningslös utredning av frågan om förlustutjämning.

Rörande tidigare överväganden i ämnet torde huvudsakligen få hänvisas till bevillningsutskottets betänkanden nr 35/1954, 45/1955 och 31/1956. Jag skall här endast i korthet återgiva några yttranden som gjorts i anslutning till lagstiftningen om företagsbeskattningen.

Företagsbeskattningskommittén (SOU 1954:19 s. 365 ff) fann det i och för sig önskvärt med en ökad möjlighet att i skattehänseende utjämna vinster och förluster under olika beskattningsår. Frågan om en fullständig resultatutjämning ansågs emellertid böra tagas upp i ett mera vidsträckt sammanhang och under beaktande av intresset för även andra skattskyldiga än rörelseidkare att erhålla lindring i den progressiva beskattningens verkningar vid ojämna inkomster. Kommittén inskränkte sig därför till att pröva möjligheterna att genomföra en förlustutjämning. Härvid ansåg sig kommittén dock icke kunna föreslå regler om förlustutjämning för fysiska personer. Detta var enligt kommitténs uppfattning ett detaljspörsmål, som intimt sammanhänge med den stora frågan om den progressiva beskattningens verkningar vid ojämna inkomster. För skattskyldiga med en proportionell beskattning — i huvudsak aktiebolag och ekonomiska föreningar — ansågs läget däremot vara ett annat och kommittén förordade en rätt till öppen förlustutjämning för dessa skattskyldiga. Förslaget innebar att aktiebolag och ekonomiska föreningar skulle äga rätt att vid den statliga beskattningen under en period av 10 år kvitta en för ett beskattningsår redovisad förlust mot vinst som redovisades för ett senare beskattningsår.

Förslaget ledde emellertid inte till lagstiftning. I propositionen rörande företagsbeskattningen (nr 100/1955 s. 382 ff) uttalade min företrädare i ämbetet bl. a., att en öppen förlustutjämning var något för den svenska skattelagstiftningen nytt, som måste förutses komma att medföra komplikationer vid tillämpningen. Med hänsyn till den begränsade tid, som stått till kommitténs förfogande, hade inte heller förslagets skattemässiga verkningar hunnit undersökas. Redan införandet av rätt till förlustutjämning för aktiebolag m. fl. juridiska personer förutsatte en ingående utredning av svårlösta och komplicerade problemställningar. Å andra sidan kunde, enligt vad som framhölls i propositionen, invändningar riktas mot att förslaget begränsats till att avse endast juridiska personer.

I det utlåtande över propositionen, som jämväl låg till grund för riksdagens tidigare omnämnda begäran om utredning av frågan om förlustutjämning, framhöll 1955 års bevillningsutskott, att man, för att inom näraliggande tid nå

praktiska resultat, i första hand borde inrikta sig på nämnda fråga. Beträffande den större frågan om resultatutjämning uttalades i betänkandet, att önskemålen härom borde betraktas som en fråga på längre sikt, sedan de mest trängande spörsmålen om den progressiva beskattningens verkningar fick anses åtminstone provisoriskt lösta genom lagstiftningen om ackumulerad inkomst och om taxering för inkomst av medel som insatts på skogskonto.

Ytterligare torde här få erinras om att vissa utländska skattesystem innehåller bestämmelser om öppen utjämning mellan olika beskattningsår.

Departementschefen uttalade härefter, att den av riksdagen begärda utredningen nu borde komma till stånd. Det syntes emellertid inte lämpligt att därvid upptaga enbart frågan om förlustutjämning. I vad de fysiska personernas beskattning angick fanns nämligen ett så nära samband mellan denna fråga och den större frågan om resultatutjämning i vidsträcktare mening att problemet i hela dess vidd borde övervägas i ett sammanhang.

Departementschefen tillade avslutningsvis.

Under den hittills förda diskussionen har framför allt förvärvskällorna jordbruksfastighet, annan fastighet och rörelse kommit i blickpunkten, då inkomsterna i dessa förvärvskällor i allmänhet är mera växlande än andra slag av inkomster. Behovet av utjämningsregler torde utan tvivel vara störst för skattskyldiga med sådana inkomster, och jag finner det därför naturligt att utredningen åtminstone i första hand får avse dylika förvärvskällor.

Vid utredningen kommer åtskilliga svårlösta frågor att möta. Jag skall här antyda några av dem.

Principen om beskattningsårets slutenhet är, såsom framgår av det förut anförda, i viss mån grundläggande för våra skattelagar. Införes regler, som i vidgad omfattning tillåter de skattskyldiga att skattemässigt fördela vinster och förluster på flera beskattningsår, är det sannolikt att ändringar behövas för företags på närallgigande områden. Jag tänker särskilt på de bestämmelser som nu möjliggör s. k. förtäckt resultatutjämning. Även stadgandena om ackumulerad inkomst och om skogskonto kan behöva upptagas till omprövning.

Ävenledes bör uppmärksammas vilka verkningar en ändrad lagstiftning kan få på statens och kommunernas inkomster. Det är givetvis ett önskemål att samma bestämmelser kan gälla för den statliga och kommunala beskattningen. I fråga om den sistnämnda uppkommer emellertid — såsom på sin tid framhölls av företagsbeskattningskommittén — särskilda problem, därest en utjämning från ett år till ett annat skall få ske mellan skilda förvärvskällor.

Av det anförda torde framgå att en utredning på förevarande område möter åtskilliga svårigheter och måste bli omfattande. Det är inte nu möjligt att förut säga i vilken utsträckning de därmed sammanhängande frågorna kan lösas på ett tillfredsställande sätt. Möjligt är att man får stanna för dellösningar, exempelvis vid någon form av förlustutjämning. Från riksdagens sida har ju också i första hand framställts önskemål på denna punkt. Om det under utredningsarbetets gång skulle visa sig ändamålsenligt att redovisa arbetet i etapper, bör detta ske.

Inledning

Den svenska skattelagstiftningen bygger på principen att vad som för ett visst beskattningsår skall göras till föremål för beskattning är de under året influtna intäkterna efter avdrag för de på samma tid belöpande omkostnaderna.

Beskattningsåret motsvarar som bekant i regel kalenderåret. För skattskyldiga som för handelsböcker är emellertid räkenskapsåret enligt bokföringen regelmässigt beskattningsår och detta oavsett om räkenskapsåret sammanfaller med kalenderåret eller ej.

De bestämmelser, som reglerar till vilket beskattningsår en intäkt eller en utgift hör och som därigenom ger uttryck åt huvudprincipen om beskattningsårets slutenhet, innebär i det hänseende, varom nu är fråga, att varje års resultat vid den skattemässiga inkomstuppskattningen bedömes för sig, oberoende av resultatet under andra år. Härav följer att ett underskott som uppkommit under ett beskattningsår inte får avdragas från överskott under ett följande beskattningsår. Inte heller medges i anledning av underskott under ett år någon återbäring av skatt som erlagts för överskott ett tidigare år. En öppen utjämning av det skattemässiga resultatet mellan olika år är alltså i princip inte tillåten enligt de svenska beskattningsreglerna. Endast i speciella fall, som då förordningarna om skogskonto eller om vissa investeringsfonder är tillämpliga, kan en mera direkt öppen utjämning av inkomster mellan olika år åstadkommas; erinras kan i detta sammanhang även om skatteberäkningen vid ackumulerad inkomst. Vidare kan nämnas möjligheten att jämlikt 28 § 2 mom. andra stycket kommunal-skattelagen på visst antal år fördela beskattningen av försäkringsersättning för förlorat fartyg.

En annan sak åter är att man inom ramen för de ordinära beskattningsreglerna har vissa möjligheter till förtäckt resultatutjämning. Framför allt kan rörelseidkare, i viss omfattning även jordbrukare, genom vinstreglerande dispositioner av olika slag åstadkomma en faktisk utjämning av de skattemässiga vinsterna och förlusterna under olika år. Här kan erinras om de möjligheter till utjämning som reglerna om värdering av varulager och om avskrivning å inventarier innebär. Ytterligare exempel på uppmjukningar i de gällande reglerna om beskattningsårets slutenhet utgör bestämmelserna om avdrag för avsättningar till investeringsfonder

för konjunkturutjämning, till pensions- och andra personalstiftelser samt, i fråga om vissa jordbrukare, till nyssnämnda skogskonton.

Krav på en öppen resultatutjämning har tid efter annan framförts och frågan har även varit föremål för riksdagens uppmärksamhet. Sålunda hemställdes i motioner redan vid 1940 års riksdag om införande av rätt för skattskyldig att vid taxering för inkomst av jordbruksfastighet, annan fastighet, rörelse och tillfällig förvärvsverksamhet få avdraga förlust i samma förvärvskälla vid annat beskattningsår. På begäran av bevillningsutskottet (BevU 39) hemställde riksdagen om utredning i ämnet (Rskr 403). Denna skrivelse överlämnades först till 1944 års allmänna skattekommitté, som emellertid inskränkte sig till att föreslå bestämmelser om särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst. Bestämmelser härom antogs av 1951 års riksdag. Då 1940 års riksdagsskrivelse icke ansågs slutbehandlad med detta, överlämnades den till 1950 års skattelagssakkunniga, vilka på grund av andra utredningsuppdrag dock icke kom att ingå på ämnet; skrivelsen i fråga har numera lämnats vidare till den förevarande utredningen. I övrigt har frågor om resultatutjämnande åtgärder aktualiserats i olika sammanhang, bl. a. i samband med krigsårens lagstiftning om investeringsfonder, men först företagsbeskattningskommittén har i sitt betänkande (SOU 1954: 19) mera ingående behandlat frågan om en öppen resultatutjämning vid den ordinära inkomstbeskattningen. Kommittén, som fann det i och för sig önskvärt med en ökad möjlighet att i skattehänseende utjämna vinster och förluster under olika beskattningsår, ansåg emellertid frågan om en fullständig resultatutjämning böra tagas upp i ett mera vidsträckt sammanhang och under beaktande av intresset för även andra skattskyldiga än rörelseidkare att erhålla lindring i den progressiva beskattningens verkningar vid ojämna inkomster. Kommittén ansåg det likväl möjligt att omedelbart lösa frågan om förlustutjämning för skattskyldiga med proportionell beskattning, d. v. s. främst aktiebolag och ekonomiska föreningar, nämligen med hänsyn till de speciella synpunkter som gjorde sig gällande beträffande denna kategori skattskyldiga. Kommitténs i detta hänseende utarbetade förslag upptogs emellertid inte i den proposition (1955: 100) angående företagsbeskattningen, som föranleddes av kommitténs förslag i övrigt, och någon lagstiftning av dylik innebörd kom ej till stånd. Vid propositionens riksdagsbehandling förordades dock en allsidig och förutsättningslös utredning av frågan om förlustutjämning. Beträffande den större frågan om resultatutjämning framhöll bevillningsutskottet (BevU 45/1955), att önskemålen härom borde betraktas som en fråga på längre sikt, sedan de mest trängande spörsmålen om den progressiva beskattningens verkningar fick anses åtminstone provisoriskt lösta genom lagstiftningen om ackumulerad inkomst och om taxering för inkomst av medel som insatts på skogskonto. I direktiven till den nu förevarande utredningen har emellertid departementschefen, under framhållande av att

den av riksdagen begärda utredningen borde komma till stånd, uttalat, att det inte syntes lämpligt att därvid upptaga enbart frågan om förlustutjämn-
ning. I vad anginge de fysiska personernas beskattning funnes nämligen ett
så nära samband mellan denna fråga och den större frågan om resultat-
utjämnning i vidsträcktare mening att problemet i hela dess vidd borde
överbägas i ett sammanhang. I direktiven har innebörden och omfattningen
av den förevarande utredningens uppdrag närmare utvecklats, varför det
här torde vara tillfyllest att hänvisa till innehållet i dessa direktiv.

Behovet av förlust- och resultatutjämnning för olika kategorier skattskyldiga

Inledningsvis har konstaterats den restriktivitet i avseende å rätt till öppen skattemässig resultatutjämnning, som — trots vissa härutinnan under senare år i särskilda hänseenden vidtagna uppmjukningar — utmärker vår skattelagstiftning. I anslutning därtill har framhållits, att skattelagstiftningen å andra sidan erbjuder de skattskyldiga, som därav kan begagna sig, betydelsefulla möjligheter till förtäckt utjämnning, nämligen genom vidtagande av s. k. vinstreglerande dispositioner. Därmed åsyftas alltså sådant som att lagervärderingen jämkas efter de vid räkenskapsavslutet föreliggande omständigheterna och att avskrivningar å inventarier liksom avsättningar till pensionsstiftelser eller investeringsfonder verkställes eller underlåtes under hänsynstagande till verksamhetsresultatet i övrigt under det aktuella beskattningsåret.

Utredningen vill först uppehålla sig vid frågan om vilka skattskyldiga, som kan ha intresse av en lagstiftning om resultatutjämnning, och i vad mån föreliggande möjligheter till vinstreglerande dispositioner kan sägas onödiggöra en dylik lagstiftning eller mer väsentligt förringa behovet därav.

Förlustutjämnning

Resonemanget begränsas till en början till det fall att möjligheten till resultatutjämnning icke utsträcker längre än att avse förlustutjämnning.

Det ligger i sakens natur, att de skattskyldiga, för vilka en förlustutjämnning skulle vara av värde eller i allt fall en angelägenhet av större vikt, väsentligen är att hänföra till bestämda kategorier skattskyldiga. I synfältet kommer här främst jordbrukare, rörelseidkare och ägare av hyresfastigheter, d. v. s. skattskyldiga med förvärvskälla där det icke är ovanligt inte bara att storleken av intäkter eller omkostnader starkt varierar utan även att denna variation ofta nog är sådan att en ökning eller minskning av intäkterna inte i tiden sammanfaller med en motsvarande ökning eller minskning av omkostnaderna. Att detta understundom kan nödgå den skattskyldige att visst eller vissa år redovisa underskott, oaktat han likväl driver verksamhet i en förvärvskälla som på längre sikt lämnar en tillfredsställande avkastning, är känt och bestyrkes av den av utredningen framlagda statistiken.

Om det sålunda utan vidare är uppenbart att flertalet förekommande fall av underskott — i det nu förda resonemanget bortses medvetet från att skattskyldig kan ha annan förvärvskälla, som lämnar överskott, och att en avräkning häremot kan helt eller delvis mildra de eljest uppkommande oförmånliga skattemässiga verkningarna — är att hänföra till någon av förvärvskällorna jordbruksfastighet, annan fastighet eller rörelse, måste emellertid tillika konstateras, att underskott kan förekomma även inom andra förvärvskällor. Några exempel kan belysa detta. En löntagare, som arbetar på provisionsbasis, eller en anställd med inkomst i form av tantiem, kan ha betydande avdragsgilla omkostnader, som blir att hänföra till annat beskattningsår än det, då motsvarande inkomst uppbäres; underskott kan i dylikt fall något eller några år uppkomma. Motsvarande situation kan inträda då lönen uppbäres såsom ackordsersättning eller då inkomst, hänförlig till två eller flera år, utfaller på en gång; att i sistnämnda fall reglerna om skatteberäkning vid ackumulerad inkomst kan bli att tillämpa innebär inte att någon avräkning mot ett tidigare uppkommet underskott kommer till stånd. — Även inom förvärvskällan kapital kan underskott väl tänkas uppkomma; inkomsten kan uppbäras ett annat år än det, varunder ränta skall erläggas för den gäld, som den skattskyldige kan ha ådragit sig i och för investering i sistnämnda förvärvskälla.

Med de teoretiskt valda exempel, som nyss återgivits, har självfallet endast åsyftats att belysa, att problemet med förlustutjämning inte behöver vara aktuellt endast för rörelseidkare, jordbrukare och ägare av hyresfastigheter. Att frekvensen av vid den årliga taxeringen icke utnyttjade underskott inom andra förvärvskällor än de sistnämnda med sannolikhet är relativt sett ringa kan dock utan vidare antagas. De fall, där sådana likväl förekommer, är åter självfallet värda samma beaktande, som när underskott uppkommer för rörelseidkare etc. Utredningen vill i detta sammanhang deklarera sin principiella uppfattning att frågan om rätt till förlustutjämning inte bör betraktas som ett kvantitativt problem, där frekvensen av antalet fall utan vidare får avgöra, om ett lagstiftningsingripande är motiverat eller ej. Med det rådande skattetrycket, föranlett av det allmännas vidsträckta åtaganden och förpliktelser i skilda hänseenden, bör en rätt till förlustutjämning för envar skattedragare ses såsom en rättvisesaktt eller med andra ord såsom ett led i åtgöranden att mellan på längre sikt likställda inkomsttagare åstadkomma en mera rättvis fördelning av bördan att bidra till det allmännas omkostnader. Att vid ett ställningstagande till vad som i lagstiftningsväg lämpligen bör göras en avvägning måste ske mellan denna och andra synpunkter, såsom kravet på enkelhet i lagstiftningen och annat, är för utredningen å andra sidan även uppenbart.

Att vid den årliga taxeringen ej utnyttjade underskott förekommer i så relativt ringa omfattning, som den av utredningen förebragta statistiken

antyder, är självfallet i betydande omfattning beroende på åtgärder av det ena eller andra slaget från de skattskyldigas sida. Till en början bör erinras om den inte bara av skatteskäl betingade önskan som en inkomsttagare normalt har av att åstadkomma en naturlig anpassning av omkostnaderna till det under beskattningsåret rådande inkomstläget. Denna strävan kan antagas i lika mån vara för handen hos samtliga nu ifrågavarande skattskyldiga; förutsättningarna att nå det önskade resultatet varierar dock. Jordbrukare som deklarerar efter kontantmetod förlägger självfallet sina mer omfattande reparationer eller ersättningsanskaffningar till år då han har eller påräknar att få goda inkomster; om han likväl måste förlägga dessa investeringar till ett sämre år, söker han i görligaste mån träffa sådana betalningsavtal att avdraget för omkostnaderna skattemässigt blir att hänföra till ett år då detta kan beräknas bli taxeringsmässigt gynnsammare. Även en rörelseidkare lär ofta i betydande omfattning kunna anpassa sina omkostnader till inkomstläget under beskattningsåret och sålunda nå fram till en naturlig resultatutjämnning, som merendels i allt fall förhindrar en förlustredovisning.

Möjligheterna för inkomsttagare inom rörelse eller jordbruk är dock mången gång begränsade, när det gäller att nå det antydda resultatet. Jordbrukaren eller rörelseidkaren vet ofta nog ej förrän mot slutet av beskattningsåret hur stora inkomsterna blir och kan följaktligen inte för tiden dessförinnan inrätta sig därefter. Även om han i huvudsak överblickar läget för året, kan en omkostnadsminskning av tillräcklig omfattning likväl ej alltid uppnås eller i allt fall inte uppnås, om verksamheten skall på längre sikt skötas rationellt.

Sämst ställd är emellertid ofta nog ägaren av en hyresfastighet. Han kan visserligen med ganska stor säkerhet överblicka sina inkomster, beträffande vilka variationerna merendels är av mindre omfattning. Men större omkostnader kommer med nödvändighet vissa år och kan inte periodiceras. Att förlägga dem till det ena eller andra året är normalt från nu diskuterade synpunkter likgiltigt; underskott uppkommer likväl det ena eller andra året.

Vid en diskussion om behovet av regler om rätt till öppen skattemässig utjämnning bör — såsom i det föregående framhållits — inte bortses från de föreliggande möjligheterna till förtäckt resultatutjämnning genom vinstreglerande dispositioner. Värdet av dessa skall å andra sidan, ehuru stort, inte överdrivas. Utredningen vill härom anföra följande.

Förut har angivits att med vinstreglerande dispositioner åsyftas sådant som en efter de föreliggande omständigheterna verkställd anpassning av lagervärderingen, av inventarieavskrivningen samt av pensionsstiftelse- och investeringsfondavsättningarna. Dit är för övrigt även att räkna den numera föreliggande möjligheten för vissa idkare av skogsbruk att göra skattefri avsättning till s. k. skogskonto och inom en tioårsperiod, då detta

lämpar sig, uttaga medel från kontot, vilka då inräknas bland årets intäkter.

Vad de egentliga vinstreglerande dispositionerna beträffar, är varulagervärderingen den utan gensago betydelsefullaste i det den — inom de gränser som skatte- och civillagstiftningen uppställer — låter sig utnyttjas ej blott för åstadkommande av en tillfällig minskning av den nettointäkt, som eljest skulle tagas till beskattning, utan även för att ernå ett bokföringsmässigt sett bättre verksamhetsresultat, varigenom t. ex. en förlustredovisning kan förhindras. Avskrivningsreglerna liksom bestämmelserna om stiftelse- och fondavsättningar kan från nu förevarande synpunkter i allmänhet allenast så utnyttjas att avskrivningarna eller avsättningarna varieras allt efter läget i övrigt.

Det är främst rörelseidkarna, och i någon omfattning jordbrukarna med redovisning av inkomsten enligt bokföringsmässiga grunder, som har möjlighet att vidtaga vinstreglerande dispositioner av nu antytt slag. Fastighetsägarna är i huvudsak betagna denna möjlighet. Övriga kategorier inkomsttagare beröres över huvud ej av dessa bestämmelser.

Som bekant innebar 1955 års lagstiftning på företagsbeskattningens område en viss åtstramning i reglerna om lagervärdering och avsättning till personalstiftelser i förhållande till vad tidigare gällde. Vad angår inventarieavskrivningarna skedde å ena sidan en inskränkning i möjligheterna att vidtaga sådana, nämligen för dem som tidigare åtnjöt en helt fri avskrivningsrätt, men vidgades å andra sidan kretsen av dem, som i stället för fri avskrivning skulle äga tillämpa s. k. räakenskapsenlig sådan, att omfatta även enskilda rörelseidkare. Möjligheterna att avsätta till konjunkturinvesteringsfonder vidgades även.

Även om sammantaget en åtstramning, såsom med lagstiftningen åsyftades, kom till stånd, bör understrykas att allttjämt gäller på dessa områden regler med långtgående möjligheter till utjämning. Dessa möjligheter torde även, om man vill anlägga ett generaliserande betraktelsesätt och bortse från förutsättningarna i enskilda fall, vara i och för sig av långt större betydelse för en skattemässig resultatutjämning än vad en lagstiftning om öppen sådan utjämning kan förmodas bli.

Det vore emellertid enligt utredningens mening att göra sig skyldig till en felsyn, om sagda förhållande skulle tagas till intäkt för den uppfattningen att en öppen förlustutjämning på grund härav skulle vara i huvudsak onödig. Inte ens beträffande rörelseidkarna, och ej ens beträffande de rörelseidkare som med nu gällande regler är bäst ställda, nämligen aktiebolagen och de ekonomiska föreningarna, kan med fog hävdas att en öppen resultatutjämning är principiellt mindre motiverad. Det måste nämligen understrykas att nu som tidigare lämnar lagervärderingsreglerna och övriga nyss antydda bestämmelser utrymme för vinstreglerande dispositioner i en omfattning, som är helt beroende av läget i det enskilda fallet. En skilje-

linje går såsom nyss antyddes mellan företagsamhet, som bedrives av aktiebolag och ekonomiska föreningar, och sådan som organiserats i annan företagsform, nämligen med tanke på möjligheterna att utnyttja investeringsfonderna för konjunkturutjämning. En annan skiljelinje går mellan aktiebolag och ekonomiska föreningar i allmänhet, å ena sidan, och sådana företag av karaktär fåmansbolag ävensom enskilda företagare, å andra sidan, nämligen med hänsyn till möjligheterna att avsätta till pensionsstiftelser. Den utan gensaga mest betydelsefulla olikheten mellan olika företags eller företagares möjligheter till förtäckt utjämning är emellertid den som helt enkelt betingas av skiljaktighet i verksamheten. Ett företag verksamt på agenturplanet, sysselsatt med fastighetsförvaltning eller liknande har föga eller ingen glädje av reglerna om lagervärdering eller avskrivning. Ett företag, sysselsatt inom transportbranschen, har intresse av avskrivnings- men i huvudsak inte av lagervärderingsreglerna, medan läget normalt är det motsatta för företag inom gross- eller detaljhandeln. Ett företag med måhända både omfattande och riskfylld verksamhet, som skötes med en relativt sett obetydlig personal, har från synpunkten att uppnå en utjämning begränsat intresse av möjligheterna att avsätta till pensionsstiftelse. — Exempelen på den faktiskt föreliggande skiljaktigheten i möjligheterna att åstadkomma förtäckt utjämning kan flerfaldigas.

Det sagda ger enligt utredningens mening starkt uttryck för det berättigade i uppfattningen att de möjligheter till förtäckt utjämning, som skattelagstiftningen bjuder, inte kan med fog åberopas såsom någon bärande invändning mot regler om rätt till öppen utjämning. Under alla förhållanden är så fallet om man med utredningen vill se rätten till utjämning icke som ett kvantitativt problem utan som en fråga om rättvisa i enskilda fall. Man är eljest inne på samma tankegångar, som i tidigare lagstiftningssammanhang föresvävat dem vilka velat motivera en högre eller lägre skattesats av hänsyn till möjligheterna till mer eller mindre vittgående lagernedskrivningar eller inventarieavskrivningar.

Då det av företagsbeskattningskommittén framlagda förslaget om förlustutjämning avvisades, hade detta sin grund bl. a. däri att man saknade ett tillräckligt undersökningsmaterial. Sålunda hade kommittén, vars uppdrag ju avsåg företagsbeskattningen, med hänsyn till den begränsade tid som stått till dess förfogande inte undersökt i vilken omfattning förluster förekom och hur dessa förluster fördelade sig på olika branscher eller typer av företag. Vidare hade man då icke heller tillgång till någon mer fullständig redovisning av den utländska lagstiftningen på förevarande område. Genom utredningens försorg har, som förut framhållits, införskaffats statistiskt material angående underskottsfrekvensen inte bara bland rörelseidkare utan även hos andra kategorier skattskyldiga. Detta möjliggör nu ett mera allsidigt bedömande av problemen. Även beträffande den utländska lagstiftningen föreligger numera ett jämförelsematerial.

Resultatutjämning

Det principresonemang, som utredningen i det föregående fört, har — som framgår av det sagda — tagit sikte närmast på en utjämning, varigenom möjlighet förelegat att skattemässigt utnyttja en förlust. Vill man föra resonemanget ett steg längre, nämligen till regler som därutöver möjliggör en i huvudsak jämn inkomstredovisning under en följd av år, tillkommer delvis nya synpunkter. Det är i dessa fall, som verkningarna av den progressiva beskattningen präglar problemställningen.

Med företagsbeskattningskommittén vill utredningen då först påpeka att det för skattskyldig med ojämna inkomster mången gång kan te sig såsom mindre väsentligt med en rätt till förlustutjämning; inkomstutjämning i längre gående mening kan för honom vara en betydelsefullare fråga.

Det gjorda påpekandet har självfallet — om här bortses från eventuella variationer i skattesatserna — avseende endast å skattskyldiga, som beskattas efter en progressiv skatteskala. För denna kategori skattskyldiga kan frågan om en rätt till inkomstutjämning vara av intresse också i sådana fall då deras behållna inkomst ett visst år inte är tillräckligt stor för utnyttjande av det skattefria bottenavdraget, det s. k. ortsavdraget. För skattskyldiga med proportionell beskattning och utan rätt till ortsavdrag föreligger däremot ej intresse från skattesynpunkt till längre gående regler än sådana avseende förlustutjämning.

Till hithörande spörsmål återkommer emellertid utredningen i ett senare avsnitt. I förevarande sammanhang har utredningen endast velat erinra att — när nu frågan om en rätt till öppen utjämning ställes under diskussion — man icke gärna kommer förbi frågan om regler som sträcker sig längre än till en ren förlustutjämning. Redan nu må emellertid framhållas, att en rätt till öppen förlustutjämning från åtskilliga synpunkter ter sig såsom särskilt angelägen. I den allmänna diskussionen har man särskilt uppmärksammat sådana fall, där en nystartad verksamhet i ett inledande skede dragit betydande kostnader utan att större intäkter då influtit, medan just dessa kostnader efter några år medverkat till en vinst, som då till fullo beskattats. Av det förut sagda framgår vidare att en rätt till förlustutjämning blir av betydelse vid såväl den progressiva statsbeskattningen som den proportionella kommunalbeskattningen, medan en längre gående utjämningsmöjlighet blir av betydelse blott vid statsbeskattningen och då endast för därvid progressivt beskattade.

När i det följande olika metoder för en skattemässig utjämning anges och diskuteras, blir självfallet av intresse att konstatera hur långt de olika metoderna möjliggör en utjämning. Vissa av dessa stannar ej vid en förlustutjämning utan för längre. Därmed är emellertid ingalunda avgjort att någon av dessa blir att föredraga; andra synpunkter inverkar jämväl på bedömningen.

Om de nuvarande skogskontonas och investeringsfondernas utnyttjande

Innan utredningen övergår till en diskussion av de olika metoder för åstadkommande av förlust- och resultatutjämnning, som kan komma i fråga, har utredningen ansett det lämpligt att undersöka i vad mån de nuvarande formerna för en öppen utjämnning kommit till användning. Här åsyftas då främst de möjligheter till inkomstutjämnning som erbjudes de skattskyldiga genom förordningarna om skogskonto och om investeringsfonder för konjunkturutjämnning.

Enligt den förstnämnda förordningen, d. v. s. förordningen den 27 mars 1954 (nr 142) om taxering för medel, som insatts å skogskonto, gäller, att fysisk person, oskift dödsbo eller familjestiftelse, som i sin självdeklaration har att uppgiva intäkt av skogsbruk, under vissa förutsättningar och i viss utsträckning kan erhålla uppskov med beskattning till såväl statlig som kommunal inkomstskatt för den del av intäkten som han insatt å särskilt konto i bank (skogskonto). I förordningen har föreskrivits det högsta och det lägsta belopp som uppskovet för ett och samma beskattningsår får avse. Således gäller att uppskovet beträffande viss förvärvskälla får för ett och samma beskattningsår avse högst ett belopp, motsvarande

a) 60 procent av den å beskattningsåret belöpande köpeskillingen för skog, som avyttrats genom upplåtelse av avverkningsrätt,

b) 40 procent av den å beskattningsåret belöpande köpeskillingen för avyttrade skogsprodukter, respektive

c) 40 procent av saluvärdet av skogsprodukter, som under beskattningsåret uttagits för förädling i egen rörelse.

I samtliga fall gäller att uppskovet ej får åtnjutas för högre belopp än som motsvarar den beräknade nettointäkten av den förvärvskälla, varifrån intäkten av skogsbruk härrör, samt att insättningen inte får, såvitt avser viss förvärvskälla, understiga 2 000 kronor. Belopp, för vilket uppskov med taxeringen sålunda erhållits, skall jämte uppburen ränta å kontot upptagas såsom bruttointäkt av skogsbruk för det beskattningsår, då uttag från skogskontot sker. I vissa fall skall de å kontot innestående medlen upptagas till beskattning även om uttag icke ägt rum under beskattningsåret. Så skall t. ex. ske om fastigheten överlåtits till annan person; se i övrigt 9 § nämnda förordning. Å skogskonto insatta medel skall senast återbetalas efter det

tio år förflutit från ingången av det år då insättning i fråga enligt författningen senast skolat verkställas.

Genom att den skattskyldige i princip själv får bestämma när han vill göra uttaget kan anordningen med skogskonto alltså användas både i inkomstutjämnande och i förlustutjämnande syfte, allteftersom den skattskyldige förlägger uttaget till ett år då han har jämförelsevis små inkomster i övrigt eller till ett år då han har ett direkt underskott. Detta innebär således att den skattskyldige medvetet givits möjlighet att själv åstadkomma att de medel som han insatt å skogskonto blir lindrigare beskattade än eljest eller t. o. m. — i den mån uttaget täcker ett underskott — blir undantagna från beskattning.

I vilken omfattning de skattskyldiga begagnat sig av möjligheten av skogskontoinsättningar framgår av följande sammanställning, verkställd med ledning av uppgifter som utredningen erhållit från Sveriges Riksbank, Svenska Bankföreningen, Svenska Sparbanksföreningen samt Svenska Jordbrukskreditkassan. Uppställningen visar för de olika kreditinrättningarna antalet konton och summan av insättningarnas belopp vid utgången av åren 1954, 1955, 1956 och 1957, d. v. s. de år under vilka skogskontolagstiftningen varit i kraft.

	Antal konton			
	1954	1955	1956	1957
Riksbanken.....	40	15 982	5 064	3 902
Affärsbanker.....	2 874	9 449	13 688	16 087
Sparbanker	1 990	7 163	11 090	13 374
Centralkassor	1 589	5 663	8 205	9 319
Summa	6 493	28 257	38 047	42 682
	Innestående belopp (tkr)			
	1954	1955	1956	1957
Riksbanken.....	216	124 254	20 519	15 913
Affärsbanker ²	19 151	62 359	85 921	94 442
Sparbanker ³	10 436	37 782	53 109	59 500
Centralkassor	7 820	27 581	38 030	40 078
Summa	37 623	151 976	197 579	209 933

¹ Den stora ökningen under 1955 beror på överföring jämlikt lag ²⁷/₃ 1954 (SFS nr 143) per den ¹/₁ 1955 från investeringskonto för skog av 7 043 konton med ca 27,7 milj. kr.

² De inestående beloppen inkluderar i vissa fall vid årets slut tillagd ränta.

³ De inestående beloppen inkluderar räntor. Uppgifterna för åren 1954—1956 avser 388 av 444 sparbanker och uppgifterna för 1957 avser 387 av 442 sparbanker. (De sparbanker för vilka uppgifter saknas har en inlåning av 3,74 resp. 2,2 % av inlåningen i samtliga sparbanker.)

Det kan således konstateras att antalet konton vid de olika årens utgång ökat till det ansevärdiga antalet av mer än 40 000 med ett inestående belopp av mer än 209 milj. kronor.

Enligt förordningen den 27 maj 1955 (nr 256) om investeringsfonder för konjunkturutjämnning gäller i huvudsak följande. Svenskt aktiebolag och

svensk ekonomisk förening får under vissa förutsättningar åtnjuta avdrag för belopp som avsättes till investeringsfond för skogsbruk eller investeringsfond för rörelse. Avdraget får, såvitt avser investeringsfond för skogsbruk, inte överstiga 10 procent av den för beskattningsåret redovisade bruttointäkten av skogsbruk samt, såvitt avser investeringsfond för rörelse, 40 procent av årsvinsten. För avdragsrätt fordras att ett belopp motsvarande 40 procent av den gjorda avsättningen inbetalats å särskilt konto i riksbanken. Av fonden får sedan fem år förflutit efter avsättningen 30 procent tagas i anspråk utan särskilt medgivande av offentlig myndighet. I övrigt är rätten att taga fonden i anspråk beroende på sådant tillstånd. Fonden skall i princip användas för vissa i förordningen angivna investeringsändamål. Då fonden sålunda användes, anses den anskaffade tillgången eller den eljest havda kostnaden i beskattningshänseende avskriven med det i anspråk tagna beloppet. Härutöver medges ett premieringsavdrag å 10 procent av vad som tagits i anspråk, om detta skett med vederbörande myndighets medgivande. I den mån investeringsfond använts i strid med förordningens föreskrifter skall avsättningen återföras till beskattning. Någon maximitid för fondens bestånd är inte föreskriven.

Beträffande investeringsfonderna för konjunkturutjämnning har från överståthållarämbetet samt länsstyrelserna i landet erhållits uppgifter utvisande bland annat antalet avsättningar till dylika fonder samt avsättningarnas belopp under åren 1955 och 1956 (d. v. s. i stort sett vad som avsatts vid 1956 och 1957 års taxeringar). Därjämte har uppgift erhållits om de ifrågavarande företagens bruttointäkt av skogsbruk respektive årsvinst av rörelse i den mening som avses i förordningen om investeringsfonder för konjunkturutjämnning, varigenom det varit möjligt att få en uppfattning om avsättningarnas relation till bruttointäkten respektive årsvinsten. Med ledning av dessa uppgifter har sammanställningarna å *bilagorna 1 och 2* uppgjorts. Vidare har utredningen från riksbanken fått uppgifter per den 30/4 1957 om kontoinsättningarnas belopp under de båda sistnämnda åren med fördelning å olika branscher; se *bilagorna 3 och 4*. Enligt tillgängliga uppgifter har under 1957 ingivits 16 ansökningar om rätt att få taga investeringsfonder i anspråk. Utan att tillstånd meddelats har fem företag under beskattningsåret 1956 tagit i anspråk tidigare gjorda avsättningar till ett belopp av 768 972 kronor. Den 31/12 1957 utgjorde de å konto i riksbanken inestående medlen avseende investering i rörelse 139,3 milj. kronor och avseende investering i skogsbruk över 17 milj. kronor. — Det kan också upplysas att fondavsättningar enligt 1947 års förordning om investeringsfonder och tidigare förordningar vid 1956 års utgång uppgick till sammanlagt 247 milj. kronor belöpande på 640 företag i hela landet. — Tilläggas må, att enligt uppgift tillstånd till ianspråktagande av investeringsfonder medgivits i betydande omfattning under 1958.

Förlust- och resultatutjämning m.m. i vissa främmande länder

Vid behandlingen av de frågor, till vilka utredningen har att taga ställning, har det sitt givna intresse att konstatera, att åtskilliga utländska skattesystem inrymmer möjligheter till öppen resultat- eller förlustutjämning i någon form. Ett införande av motsvarande möjligheter i den svenska inkomstskattelagstiftningen innebär således inte något helt nytt och oprövat. Då det gäller valet av metod och den principiella utformningen av en dylik lagstiftning, kan det vara av intresse att undersöka hur man förfarit i andra länder.

För att rätt bedöma värdet av de anordningar av ifrågavarande slag som där förekommer erfordras strängt taget en ganska ingående kännedom om skattesystemen i dess helhet i de ifrågavarande länderna. Vad som därvidlag kan vara av särskilt intresse är givetvis vilka möjligheter till förtäckt resultatutjämning, som erbjudes vid sidan av rätten till öppen resultatutjämning. Å andra sidan bör värdet av jämförelser av sådant slag inte heller överdrivas och, då en undersökning avseende en mera allsidig belysning av den utländska skattelagstiftningen skulle kräva avsevärt mer tid och arbete än som kan antagas svara mot den praktiska nyttan därav, har utredningen begränsat redogörelsen till att avse enbart olika former av öppen resultat- och förlustutjämning i utlandet.

Av den följande redogörelsen framgår hurusom man på sina håll tidigare haft systemet med inkomsttaxering på grundval av en medeltalsberäkning av den skattskyldiges inkomst under ett antal år — så har varit fallet i Norge, Tyskland och Storbritannien. Detta system torde emellertid i allmänhet ha övergivits. Veterligen synes metoden kvarstå endast i Norge beträffande inkomst av skogsbruk. Av exemplen å *bilaga 5* under A framgår hur ett system med en inkomsttaxering som baserar sig på medelinkomsten under en treårsperiod verkar. En variant av systemet i fråga förekommer i Schweiz, där beskattningsperioden, åtminstone beträffande den s. k. Wehrsteuer, omfattar två år. Numera är eljest den vanligast förekommande metoden för inkomstutjämning den som ger skattskyldig rätt till avdrag för förlust ett år mot vinst ett senare år. Av redogörelsen framgår, att rätt till förlustutjämning förekommer i så många länder att det i själva verket kan sägas att det i utlandet anses såsom något självklart att skattereglerna skall inrymma möjlighet för de skattskyldiga till förlust-

utjämning. Den tid inom vilken en förlust får avräknas varierar starkt för olika länder. Så kan en förlust t. ex. i Danmark och Österrike förskjutas endast till de två följande åren under det att kvittningsrätten i Storbritannien är i tiden obegränsad. Här kan det emellertid vara skäl att göra ett avsteg från den av utredningen nyss uttalade ståndpunkten att avstå från jämförelse med övriga sidor av respektive skattesystem och påpeka, att man i Storbritannien är mycket restriktiv i avseende å rätt till nedskrivning av varulager i rörelse, något som i och för sig inte behöver stå i nödvändigt samband med den nämnda kvittningsrätten i fråga om förluster men som inte desto mindre måste antagas ge särskild anledning till den långtgående kvittningsrätten.

Frånsett de nu nämnda ytterligheterna i fråga om kvittningsperiodens längd framgår av redogörelsen att en fem- eller sexårsperiod är något tämligen vanligt. Exempel på system med förlustutjämning under en sexårsperiod återfinnes å *bilaga 5* under B. Den nu berörda rätten till förlustöverföring framåt i tiden (carry over) är ibland kombinerad med en rätt till förlustöverföring bakåt i tiden (carry back), såsom fallet är i Nederländerna, USA samt numera även Norge. En förlustöverföring av sistnämnda slag förutsätter som regel restitution av tidigare erlagd skatt. Förutom rätt till förlustutjämning förekommer emellertid även vissa andra anordningar med resultatutjämnande verkan i vidsträckt mening. Jämväl dessa har därför medtagits i den mån de synts vara av intresse.

Lagstiftningen i de nordiska grannländerna tilldrar sig av naturliga skäl ett särskilt intresse, varför redogörelsen börjar med lagstiftningen i dessa länder. Beträffande redogörelsen i dess helhet bör emellertid till undvikande av missuppfattningar framhållas, att densamma inte gör anspråk på att vara i alla avseenden fullständig eller uttömmande. Undersökningen har nämligen mera avsett att få fram huvudreglerna i vederbörande lagstiftning än ett återgivande i detalj av gällande bestämmelser. Härtill kommer att det tillgängliga undersökningsmaterialet i vissa fall varit förhållandevis begränsat. Slutligen må ock påpekas att, då redogörelsen i sin sista del innefattar en uppräknings av länder i vilka rätt till förlustutjämning förekommer utan någon närmare beskrivning av de där gällande reglerna, avsikten endast varit att ge en allmän uppfattning om förekomsten av institutet förlustutjämning. Inte heller i detta hänseende göres emellertid anspråk på en uttömmande redovisning av alla de länder i vilka rätt till förlustutjämning kan förekomma.

Danmark

I Danmark finns följande regler som tar sikte på en utjämning av varierande inkomster.

1) *Underskottsavdrag*. Enligt § 15 i den s. k. ligningsloven av den 14 december 1957 gäller att, om den för ett skatteår gjorda inkomstberäk-

ningen utvisar underskott, detta underskott får avdragas vid beräkningen av den skattepliktiga inkomsten för de närmast efterföljande två skatteåren. I första hand skall underskottsavdraget utnyttjas vid inkomstberäkningen för det första skatteåret. Endast om avdraget därvid inte kunnat utnyttjas får detsamma överföras till det andra skatteåret. Rätten till förlustavdrag gäller inte underskott som hänför sig till räkenskapsår, som ligger till grund för skattepåföring för skatteåret 1956/57 eller tidigare skatteår. Avdragsrätten, som nu tillkommer både fysiska och juridiska personer, gällde före 1957 års lag endast fysiska personer. Ett förslag att utsträcka avdragsrätten till att avse de tre närmast efterföljande åren avvisades vid den nämnda lagens genomförande.

2) Enligt en lag den 23 juni 1956 angående *jämkning av beskattningen av merinkomst* för skatteåret 1957/58 medgavs fysiska personer, som varit obegränsat skattskyldiga till staten såväl för det nyssnämnda skatteåret som för skatteåret 1956/57, rätt till avdrag för merinkomst vid beräkningen av inkomstskatt till staten (men inte till kommunen) för det förstnämnda skatteåret. Avdraget utgjorde 30 % av merinkomsten för skatteåret 1957/58 i förhållande till skatteåret 1956/57. Avdraget medförde en minskning av marginalsikten på inkomstökningen med 30 %. För avdragsrätt fordrades att merinkomsten uppgick till minst 200 kronor. Å andra sidan beräknades intet avdrag för den del av merinkomsten som översteg 10 000 kronor. Motsvarande anordning har föreslagits även för skatteåret 1958/59.

Den jämkning av beskattningen som sålunda medgivits åsyftade enligt motiven att i viss omfattning minska den hårda beskattning som kan drabba merinkomsterna enligt det gällande skattesystemet. Den nämnda lagen sammanhängde med den i Danmark medgivna rätten till helt avdrag för erlagda skatter, således även för statsskatter. Rätten till avdrag för samtliga erlagda skatter har nämligen medfört hårdare skattesatser i den progressiva skatteskalan för fysiska personer vid den statliga inkomstbeskattningen än vad som annars skulle ha behövts. I ett förslag till ny lag om skatt till staten för inkomst, förmögenhet och kapitalvinst, som i flera omgångar och senast 1957 framlagts för folketinget, hade föreslagits upphävande av rätten till avdrag för statliga skatter och sådan omläggning av de fysiska personernas beskattning att det dels skulle utgå en allmän inkomstskatt för inkomster upp till 16 000 kronor, med en fast skattesats av 17 % av den skattepliktiga inkomsten, och dels en tilläggsskatt efter en progressiv skala för inkomster över 16 000 kronor. Detta förslag avvisades emellertid.

3) Enligt en lag om investeringsfonder av den 6 juli 1957 har införts bestämmelser om *skattefria avsättningar till investeringsfonder*. Reglerna synes avsedda att tillgodose i stort sett samma syfte som de svenska reglerna om investeringsfonder för rörelse enligt 1955 års lagstiftning. Avsättningar till investeringsfonder må med vissa undantag göras av såväl fy-

siska som juridiska personer. Avsatta medel skall kunna tas i anspråk redan ett år efter insättning på kontot. Villkor om tillåtelse till ianspråktagandet från offentlig myndighet föreskrives ej.

Finland

Beträffande Finland kan nämnas följande regler med resultatutjämnande verkan vid beskattningen.

1) *Inkomst av lantbruk* (både jordbruk och skogsbruk) beskattas icke, såsom fallet är beträffande inkomster av annat slag, efter den verkliga inkomsten under ett år utan på grundval av en beräknad nettoavkastning per hektar. För att undvika större variationer från år till år uppskattas denna nettoinkomst med ledning av den genomsnittliga inkomsten under en treårsperiod. Detta innebär alltså en viss resultatutjämnning. För uppskattningen av nettoavkastningen sker en värdering av fastighetens olika delar, därvid hänsyn toges till markens beskaffenhet m. m., i enlighet med grunder som angivits i särskild författning.

2) Enligt en *lag den 4 juni 1955 (nr 293) om investeringsfonder* äger aktiebolag eller s. k. andelslag rätt att vid inkomsttaxeringen erhålla avdrag från sin skattepliktiga inkomst för belopp som avsättes till investeringsfond. Avsättningen får icke överstiga 50 % av årsvinsten. För att avdrag skall erhållas måste i statskontoret deponeras minst ett belopp som motsvarar den skatt som den skattskyldige undgår genom avdraget. För depositionen gottgöres ränta enligt Finlands Banks lägsta diskontoränta. Överstiger depositionen det föreskrivna minimibeloppet, utgår å den överstigande delen en ränta som med tre procent överstiger den ränta, affärsbankerna beviljar på depositioner med sex månaders uppsägningstid.

Det ankommer på statsrådet att med beaktande av sysselsättningslägets utveckling i landet besluta om investeringsfondernas användning. Beslutet kan innefatta såväl tillstånd som förpliktelse till investeringar och vara begränsat i territoriellt avseende. Statsrådet kan också förordna att avsättningar till investeringsfond icke får göras.

Investeringsfond får i enlighet med statsrådets beslut användas för investeringar av i huvudsak samma slag, som avses i den svenska lagstiftningen om investeringsfonder.

3) Uppskov med skattebetalningen och lindring i skatten kan erhållas enligt en *lag den 30 december 1954 (nr 483) om vissa konjunkturreserveringar och skattelättnader på grund av dem*.

Enligt denna lag kan aktiebolag och andelslag, som driver träförädlingsindustri för export, å särskilt konto i Finlands Bank deponera de utländska valutor som bolaget erhållit för de exporterade produkterna eller deras motvärde. Den skattskyldige får uppskov tills vidare med den skatt som belöper på det deponerade beloppet.

De deponerade medlen får lyftas i finskt mynt endast efter finansministeriets medgivande och användas för anskaffning av råvirke eller anläggningstillgångar eller för annat ändamål som kan anses verksamt främja upprätthållandet av sysselsättningen i landet.

Då medlen tages i anspråk beskattas de efter 62,5 % av den skatt som skulle ha utgått å det lyftade beloppet för det år då detta deponerades.

Å de anläggningstillgångar, som anskaffats medelst de avsatta medlen, får extra värdeminskningssavdrag göras med belopp motsvarande högst det depositionsbelopp, som lyfts, minskat med det erlagda skattebeloppet. Värdeminskningssavdragen bör dock fördelas på ett visst antal år, beträffande maskiner minst fyra år och beträffande byggnader minst tio år.

Norge

Beträffande Norge kan nämnas följande anordningar med sikte på en utjämning av växlande inkomster.

1) Fram t. o. m. taxeringen för skatteåret 1951/52 (inkomståret 1950) gällde för vissa inkomsttagare, nämligen bokföringspliktiga rörelseidkare, aktiebolag, fiskeriidkare och jordbrukare, att, om de bedrivit sin verksamhet i minst tre år, taxeringen skulle ske på grundval av genomsnittet för de senaste tre åren, s. k. *gjennomsnittsligning*. Därigenom åstadkoms alltså automatiskt en utjämning mellan de olika åren.

Systemet med »gjennomsnittsligning» av de tre senaste årens resultat infördes 1911. Syftet angavs vara dels att skydda kommunerna mot de olägenheter som stora växlingar av inkomsterna från ett år till ett annat kunde vålla, dels ock att åstadkomma en mera jämn och rättvis beskattning för den enskilde skattskyldige. En genomsnittstaxering ansågs vara av särskild betydelse för »næringsdrivende» skattskyldiga. Andra grupper skattskyldiga, t. ex. löntagarna, hade i allmänhet jämnare inkomster och vore i regel inte utsatta för så stora inkomstväxlingar och för risken av underskott.

Emellertid blev resultatutjämningen inte alltid effektiv, eftersom perioden var så kort som tre år, i synnerhet som såväl vinst- som förluståren ofta kom i serier. Systemet var fördelaktigt vid stigande konjunkturer men ogynnsamt vid fallande konjunkturer. I den kritik som ur statsfinansiell synpunkt riktades mot systemet i fråga anfördes bl. a. av prisdirektoratet att systemet hade till effekt att skatteinkomsterna blev små under konjunkturuppgång och därför inte fick den anti-inflatoriska verkan de borde ha. Systemet verkade inte heller bra under nedgående konjunkturer, då företagen under sådana perioder i alltför hög grad blev tyngda av skatter som härrörde från tidigare år. Ofta blev skatten inte inbetald då företagen icke måktade att betala den. I en i norska finansdepartementet uppgjord promemoria anfördes att metoden med genomsnittstaxering inte längre

kunde anses som ett rationellt led i en tidsenlig taxeringsordning. Den stod tvärtom i strid med ledande principer i modern beskattning. Det vore uppenbart att ordningen medverkade till att förskjuta skattebetalningen från den tidpunkt då inkomsten intjänades. Ett upphävande av »gjenomsnittsligningen» vore därför ett naturligt led i genomförandet av »skatt av årets inntekt», d. v. s. av ett källskattesystem.

Ett närmare sammanfallande av tiden mellan inkomstens förvärvande och skattens betalning ansågs vara en förutsättning för en konjunktur-reglerande beskattning, d. v. s. en beskattning som följde konjunkturerna och var strängare i inflationstider för att efterfrågan därigenom skulle begränsas. Å andra sidan måste beskattningen vara förhållandevis mildare i tider då efterfrågan behövde stimuleras.

Det framhölls också att metoden med »gjenomsnittsligning» var mycket arbetskrävande för taxeringsmyndigheterna och bidrog till att komplicera taxeringsarbetet.

Systemet med »gjenomsnittsligning» ersattes år 1952 med rätt till avdrag vid inkomstberäkningen för underskott för de två närmast föregående åren och med en särskild möjlighet till skatteutjämning vid den statliga beskattningen. Emellertid har »gjenomsnittsligningen» inte helt försvunnit. I samband med den nyssnämnda mera allmänna »gjenomsnittslignings» upphävande överfördes nämligen systemet till att gälla beträffande inkomst av skogsbruk. Medeltalsperioden har därvid utsträckts till fem år. Den särskilda »gjenomsnittsligningen» för skogsbruk medför att de eljest gällande reglerna om rätt till underskottsavdrag inte gäller beträffande inkomst av skogsbruk.

2) Den nyssnämnda lagstiftningen av 1952 om *underskottsavdrag* var av endast provisorisk karaktär. Den införlivades dock år 1954 med de ordinarie beskattningsreglerna. Emellertid har bestämmelserna om underskottsavdrag ånyo ändrats genom ny lagstiftning av den 6 juli 1957, som trätt i kraft med inkomståret 1957. Under det att rätt till underskottsavdrag enligt 1954 års bestämmelser tillkom alla skattskyldiga, får avdrag enligt den nya lagstiftningen ske endast vid beräkning av inkomst av »næring» för underskott som uppkommit i »næringen». Med »næring» torde förstås varje mera regelmässig eller varaktig verksamhet, bedriven för egen räkning och inriktad på ekonomiska förmåner. Å andra sidan har avdragsrätten utsträckts till att omfatta underskott under de tio senast föregående åren. Underskott som hänför sig till ett år skall avräknas före underskott som hänför sig till ett senare år. Rätten till avdrag bortfaller, när den skattskyldige nedlägger eller på annat sätt upphör med sin verksamhet, liksom även då han överlåter den till annan. Likaså bortfaller avdragsrätten när den skattskyldige försättes i konkurs, när han fått till stånd ackordsförhandlingar eller när han fått underhandsackord. Vidare bortfaller ett bolags rätt till avdrag när det sammanslås med annat bolag eller när

aktierna i bolaget eller en del av aktierna avyttras under sådana förhållanden att eventuell vinst skall beskattas enligt § 54 landsskatteloven resp. § 46 byskatteloven, d. v. s. när det i verkligheten rör sig om en avyttring av bolagets egendom, rörelse eller verksamhet.

Finns det vid »närings» upphörande ett outnyttjat underskott, som uppkommit under det år då »närings» upphörde, kan avdrag för detta underskott erhållas genom rättelse av taxeringen för närmast föregående år och, om så erfordras, även av taxeringen för året därförinnan. Jämväl i det fall att underskottet uppkommit året innan det år under vilket »närings» upphörde, får taxeringen för det närmast föregående året rättas på motsvarande sätt. Samma regler gäller om outnyttjat underskott kvarstår vid upplösningen av ett bolag e. d.

Såsom förut nämnts gäller inte reglerna om rätt till underskottsavdrag beträffande inkomst av skogsbruk.

3) För att *utjämna skatteprogressiviteten* vid den statliga inkomstbeskattningen vid varierande inkomster finns en särskild möjlighet för vissa skattskyldiga, i huvudsak fysiska personer, till skattelindring. Bestämmelser härom finns i en kungörelse den 3 juni 1957 för budgetåret den 1 juli 1957—den 30 juni 1958.

Förutsättningen är att inkomsten under det sista året överstiger medeltalet för de två närmast föregående åren med mer än en tredjedel. Utjämningsanordningen har emellertid ingen betydelse för skattskyldiga som det sista året haft en inkomst vid statsskattetaxeringen understigande 30 000 kronor, då de ifrågavarande reglerna stadgar att medeltalet för de två jämförelseåren anses ha uppgått till 20 000 kronor oaktat den skattskyldiges verkliga genomsnitt uppgått till lägre belopp, vilket betyder att medeltalet för de två tidigare åren alltid upptages till minst 20 000 kronor, och då skatten mellan 20 000 kronor och 30 000 kronor är proportionell (25 %). När förutsättningarna för utjämning föreligger förfares på följande sätt. Man räknar ut eller avläser på tabell vilken skatt som skulle utgå på medeltalsinkomsten för de två tidigare åren. Det belopp varmed årsinkomsten överstiger genomsnittsinkomsten för de tidigare två åren divideras med tre. Sedan räknar man ut vilken skatteökning denna tredjedel skulle ge på toppen av genomsnittsinkomsten. Skatteökningen multipliceras med tre och lägges till skatten på genomsnittsinkomsten. På detta sätt uppnår man det resultatet att skatten blir beräknad efter det sista årets tabell men som om inkomsten under de tre åren hade varit jämn.

Är merinkomsten inte jämnt delbar med tre avrundas delbeloppen till närmaste 100-tal kronor så att summan av delbeloppen motsvarar merinkomsten, varpå beräkningen av skatten sker för vart och ett av dessa delbelopp. Är merinkomsten t. ex. 13 000 kronor, avrundas alltså delbeloppen till 4 300, 4 300 och 4 400 kronor. Skatten på merinkomsten beräknas till två gånger skatten å 4 300 kronor och en gång skatten å 4 400 kronor.

Exempel:

Antagen inkomst 1957	45 000
» » 1956	40 000
» » 1955	20 000
Genomsnittsinkomst	$60\,000 : 2 = 30\,000$
Merinkomst 1957	15 000
Genomsnittsinkomst	30 000
+ $\frac{1}{3}$ av merinkomsten	5 000
	35 000
Skatt å 35 000	6 850
» » 30 000	5 200
Skatt å merinkomst	$1\,650 \times 3 = 4\,950$
Inkomstskatt till staten för 1958/59	10 150

4) Upphovsman till »*åndsverk*», d. v. s. produkter av litterär, vetenskaplig eller konstnärlig verksamhet, har rätt att, därest hans inkomst under det sist förflutna året i väsentlig grad överstiger inkomsten under de två närmast föregående åren, påyrka att vid skatteberäkningen få den samlade inkomsten under de tre åren fördelad på tre lika stora delbelopp. Såsom villkor härför har uppställts att den skattskyldiges samlade inkomst under det sista året överstiger 10 000 kronor. Det förutsattes emellertid att det är inkomsten av »*åndsverk*» som föranlett att inkomsten under det sista året väsentligt överstiger de föregående årens inkomst. Det må framhållas att fördelningsregeln i fråga inte gäller inkomst av uppfinning som är föremål för patent eller av andra liknande rättigheter. Regelns betydelse har för övrigt blivit begränsad efter införandet av den möjlighet till utjämning av skatteprogressionen vid den statliga beskattningen som redovisats under 3) ovan. Skattskyldig som det här är fråga om kan välja den av de båda skatteutjämningsmetoderna som är den förmånligaste för honom.

5) Enligt en lag av den 31 maj 1956 äger skattskyldig som driver näringsverksamhet och som i denna använder omfattande driftsanläggningar för stadigvarande bruk få avdrag vid inkomstbeskattningen för *avsättning till återanskaffningsfond*. Avdragsrätten gäller inkomståren 1955, 1956 och 1957 eller motsvarande räkenskapsår. Rätten till dylika fondavsättningar sammanhänger med att den enligt den ordinära lagstiftningen eljest medgivna rätten till överprisavdrag å anläggningar, som anskaffats under extraordinära konjunkturförhållanden av konjunkturpolitiska skäl, i princip suspenderats beträffande anläggningar vilka anskaffats under tiden den 20 oktober 1950—den 31 december 1957. Avdrag får ske med högst 20 % av årsinkomsten i vederbörande kommun. Med årsinkomsten förstås här inkomsten av »*näringen*». Bedriver den skattskyldige flera »*näringer*» beräknas den skattefria avsättningen särskilt för varje »*näring*». Då avsätt-

ningens storlek skall stå i förhållande till återanskaffningsbehovet, gäller vidare den begränsningen att avsättningen inte får överstiga fyra gånger de ordinära avskrivningarna på driftsanläggningarna under ifrågavarande inkomstår, dock att avsättning likväl får ske med minst 4 % av förmögensvärdet av byggnader med tillhörande erforderlig tomtmark och 20 % av motsvarande värde å övriga driftsanläggningar för varaktigt bruk. I den mån den skattskyldige har rätt till överprisavdrag å driftsanläggningar eller till kontraktsavskrivning å fartyg får fondavsättning ske endast till den del den avsättning, som kan medges enligt förestående regler, överstiger överprisavdraget respektive kontraktsavskrivningen. Detta gäller oavsett om avskrivningsrätten utnyttjats eller ej. Fondavsättning får ej ske med mindre belopp än 500 kronor. För rätt till avdrag för fondavsättningen fordras att det avsatta beloppet inbetalas i bank före utgången av den tid, som gäller för avlämnande av självdeklaration. Avsatt belopp som hänförs sig till 1955 års inkomst (eller motsvarande räkenskapsår) får ej lyftas, ställas som säkerhet för gäld eller på annat sätt nyttjas före den 1 januari 1959. För avsättningar som hänförs sig till 1956 och 1957 utlöper spärrtiden den 1 januari 1960 respektive den 1 januari 1961. Konungen kan dock besluta att de insatta medlen må frigöras vid en tidigare tidpunkt. Nyan-skaffad driftsanläggning skall nedskrivas med belopp som motsvarar 85 % av det från fonden ianspråktaga beloppet. För denna nedskrivning medges intet avdrag vid taxeringen. Den skattskyldige kan i stället för att använda avsättningen till köp av nya tillgångar välja att bli beskattad för 85 % av fondmedlen eller att utan avdragsrätt vid taxeringen avskriva ett motsvarande belopp å äldre driftsanläggningar, anskaffade före den 1 januari 1955. Den skattskyldige kan, även om spärrtiden inte utlöpt, efter ansökan få lyfta det insatta beloppet. Han måste emellertid då finna sig i att bli eftertaxerad för det år då avsättningen gjordes. Eftertaxering skall också äga rum om frigjord avsättning inte användes inom en därför utsatt tid och om den skattskyldige eljest åsidosätter de gällande bestämmelserna.

Frankrike

I Frankrike får i regel förluster balanseras under fem år, d. v. s. ett års förlust får utnyttjas i avdragshänseende under något av de fem följande åren. Rätten till förlustutjämning på detta sätt kan närmare bestämt utnyttjas vid beräkning av inkomst av rörelse (industri och handel), vid inkomst av jordbruk — dock ej om inkomsten beräknas efter schablonmetod — vid inkomst av fria yrken (advokater, läkare m. fl.) och vid inkomst av fastighet. Kvittning mellan vinster och förluster för olika år får endast ske inom samma inkomstslag. Detta gäller även vid inkomstberäkningen för ett och samma år. När fråga är om den progressiva tilläggsskatten medges dock i vissa undantagsfall att förlust avräknas från överskott å andra inkomstslag. Så är fallet t. ex. då en rörelse, som icke bedrives i form av aktiebolag,

upphör eller överlåtes. Likaså då en fastighetsägare avvecklar sitt fastighetsinnehav. Därvid uppkommande underskott får avdragas från den totala inkomsten.

Vidare kan nämnas möjligheten för fysiska personer, som är underkastade den progressiva tilläggsskatten, att fördela beskattningen av vissa extraordinära inkomster på flera år. Under förutsättning att den extraordinära inkomst som uppbäres under ett år överstiger den genomsnittliga inkomsten under de tre senast föregående åren, kan den skattskyldige begära att vid den progressiva tilläggsskattens påförande få den extraordinära inkomsten fördelad på de ifrågavarande åren, inberäknat det år då inkomsten uppburits. Såsom exempel på extraordinära inkomster av hithörande slag anges i författningen inkomster vid avyttring av en rörelse eller i samband med utskiftning av ett bolags tillgångar. Det bör i detta sammanhang erinras om att enligt fransk rätt vinst vid icke yrkesmässig avyttring av egendom inte utgör skattepliktig inkomst för fysiska personer annat än i undantagsfall såsom i samband med överlåtelse eller upphörande av rörelse. Andra fall då extraordinära inkomster med rätt till skattemässig fördelning på flera år kan tänkas förekomma är utbetalningar på en gång av lön eller hyra för flera år.

Förutom de här nämnda anordningarna förefinnes inga andra möjligheter till resultatförskjutning mellan olika år än de som normalt följer av de vanliga avskrivningsreglerna. Emellertid bör nämnas den särskilda möjligheten till »revision des bilans» som ger rörelseidkare rätt att skattefritt omjustera balansräkningen i vissa hänseenden med hänsyn till francens värdeförsämring. Vid den uppskrivning av anläggningstillgångarna som i enlighet därmed kan ske skall uppskrivningens belopp avsättas till ett särskilt reservkonto på balansräkningens passivsida. Avskrivning får ske å de uppskrivna värdena i vanlig ordning. För den händelse belopp motsvarande de avsatta medlen utdelas till delägarna i företaget, skall de underkastas beskattning på samma sätt som utdelade vinstmedel i övrigt.

Italien

I Italien får bolag — men inte fysiska personer — föra fram förlust som uppkommit under ett år till avdrag från vinst under de följande fem åren. Däremot kan förlust icke föranleda restitution av tidigare års skatter.

Tyskland

I Tyskland, där man till 1920, åtminstone i Preussen, haft systemet med beskattning av genomsnittsinkomsten under en viss period, infördes år 1929 systemet med *förlustutjämning* på det sättet att skattskyldiga, som hade ordnad bokföring, fick rätt till avdrag vid taxeringen för de två senaste årens underskott. Under 1934 upphävdes rätten till förlustöverföring m. h. t. att man infört en vidsträckt rätt till avskrivning å inventarier.

Redan år 1938 återinfördes emellertid avdragsrätten i fråga om förlusterna i samband med att avskrivningsfriheten bortföll. Sedermera har rätten till förlustöverföring utsträckts först till tre år och sedan, genom 1954 års skattereform, till fem år. Enligt den gällande lagstiftningen äger sålunda skattskyldig som redovisar sin vinst på grundval av ordnad bokföring rätt att från inkomstens totalbelopp avdraga förlust, som under de fem sistförflutna beskattningsåren uppkommit i den skattskyldiges jordbruk, skogsbruk, rörelse eller i vad som kallas »självständigt arbete» (såsom advokatverksamhet, läkarpraktik o. s. v.), i den mån förlusten inte utjämnats eller avdragits vid taxering för tidigare år. Rätt till förlustöverföring tillkommer under vissa förutsättningar även vinodlare utan ordnad bokföring. Det kan anmärkas, att regeln om förlustavdrag med hänsyn till sin avfattning inte gäller t. ex. ägare av hyresfastighet som på grund av reparationskostnader fått underskott i denna inkomstkälla.

Rätten till förlustavdrag är högst personlig.

En annan form av resultatutjämnning föreligger i viss mån genom bestämmelser som avser att för de fysiska personernas del lindra skatteprogressionen beträffande *extraordinära inkomster* m. m. Följande må härom framhållas.

A. Skattskyldig, vars inkomster överstiger 6 000 DM, kan, därest inkomsterna innefattar även extraordinära sådana, få inkomstskatten för dessa senare jämkad till mellan 10 och 30 %. På de övriga inkomsterna skall den vanliga inkomstskattetabellen användas.

Såsom extraordinära inkomster kommer i betraktande endast inkomster av vissa slag, nämligen

- 1) vissa försäljningsvinster — därvid i regel fordras att vinsten överstiger 10 000 DM — såsom vid avyttring eller överlåtelse av jordbruk eller skogsbruk, rörelse, vissa andelar m. m.;
- 2) skadestånd för vissa uteblivna inkomster;
- 3) vissa räntor (numera utan betydelse).

B. Vidare kan skattskyldig med inkomst som utgör ersättning för en verksamhet som sträcker sig över flera år — exempelvis författare, uppfinnare, konstnär — få beskattningen av sådan inkomst fördelad på de år då den intjänats. Fördelningen får dock inte sträcka sig över en längre tidrymd än tre år.

C. Än vidare kan utövare av fria yrken och löntagare få den lägre skattesatsen enligt A ovan tillämpad på biinkomster, som hänför sig till skriftställerverksamhet eller verksamhet av vetenskaplig eller konstnärlig art. Det förutsättes att huvudinkomsten överväger och att biinkomsten står nära den ordinarie yrkesverksamheten (men den får inte till sin art sammanfalla med denna, d. v. s. biverksamheten får inte vara sådan att den kan hänföras till fritt yrke eller avlönat arbete).

Exempel på jämkad skattesats enligt A:

Ordinarie lön	24 000 DM	skatt (Kl. III 2)	5 415 DM	= 22,6 %
Biinkomst	8 000 »		2 954 »	= 36,8 %
	32 000 DM		8 369 DM	= 26,2 %

Skatten å de 8 000 DM kan jämkas till 13,1 %. I anvisningar har rekommenderats en halvering av den genomsnittliga skatteprocenten på totalinkomsten; någon ovillkorlig rätt till jämkning med 50 % föreligger dock inte.

Liknande skattelindring som under A ovan kan erhållas vid extraordinära inkomster inom skogsbruket såsom genom stormfällning o. d.

Österrike

I Österrike får skattskyldig, som bokföringsmässigt redovisar inkomst av jordbruk och skogsbruk eller inkomst av rörelse, från totalinkomsten avdraga förlust i dessa båda förvärvskällor som härrör från de två föregående räkenskapsåren, i den mån förlusten inte utjämnats eller avdragits vid taxering för de föregående åren. Den skattskyldige får själv bestämma under vilket av de två åren efter förlustens uppkomst som förlustavdraget skall tillgodoräknas honom. Om denna förlust till någon del kvarstår outnyttjad efter de båda årens utgång föreligger icke längre någon rätt till avdrag för denna del. Bokföringen måste vara sådan att den medger en prövning av underskottets storlek.

Rätten till förlustavdrag är högst personlig och tillkommer endast den som lidit förlusten. Denna rätt kan därför inte överföras på annan person i samband med överlåtelse av rörelse, på grund av dödsfall el. likn.

Vidare har skattskyldig i vissa fall möjlighet till progressionsutjämning. Skattskyldig, som utom sin vanliga inkomst har en extraordinär inkomst, kan få skatten å den senare nedsatt till mellan 10—25 %. Å den övriga inkomsten utgår skatt efter tabell. Såsom extraordinära inkomster anses:

- 1) inkomst som utgör ersättning för flera års arbete;
- 2) vissa försäljningsvinster såsom vid avyttring av jordbruk, skogsbruk, rörelse, markområde, andelar och produkter av s. k. självständigt arbete;
- 3) vissa skadestånd.

Jämkning av skattesatsen kan också erhållas för inkomst genom extraordinära skogsavverkningar. I fråga om stormfällningar o. d. kan skattnedsättningen dock tillämpas endast på hälften av inkomsten i fråga.

Schweiz

Även i Schweiz finns regler som medger kvittning av vinster och förluster mellan olika år. Det är emellertid att märka att den schweiziska beskattningen kompliceras av att skatt utgår till edsförbundet, kantonerna och kommunerna, vilket alltså resulterar i en tredubbel beskattning. Av dessa skatter är de som utgår till edsförbundet och till kantonerna de viktigaste.

De kommunala skatterna, som är av mindre betydelse, utgör i regel tillägg till de kantonala skatterna.

Vad beträffar den ekonomiskt mest betydelsefulla till förbundet utgående skatten, »Wehrsteuer», ligger en möjlighet till resultatutjämnning redan däri att beskattningsperioden omfattar två år. Det är den genomsnittliga inkomsten under dessa båda år som ligger till grund för den årliga beskattningen. Därigenom kan alltså en förlust under det ena året kvittas mot en vinst under det andra året inom perioden. Därtill kommer emellertid, såvitt angår fysiska personer som är bokföringsskyldiga samt juridiska personer, att, om de två år som föregått beskattningsperioden uppvisar underskott eller om det ena av dessa två föregående år uppvisar så stort underskott att detta överstiger det andra årets nettovinst, även det sålunda framkomna sammanlagda underskottet respektive nettounderskottet får avräknas från beskattningsperiodens nettovinst. Härigenom kan resultatutjämnningen för dessa kategorier skattskyldiga de facto komma att omfatta en period av fyra år.

Medan beskattningen i edsförbundet i princip grundar sig på en beskattningsperiod av två år förekommer i kantonerna såväl ettåriga som två- eller treåriga beskattningsperioder. Skälet till att man för edsförbundets del bestämmt sig för tvåårsperioder är att man därigenom velat nedbringa administrationskostnaderna.

Eftersom det i Schweiz inte bara är de fysiska personernas inkomstbeskattning som är progressiv utan även de juridiska personernas, är den rätt till förlust- och resultatutjämnning som enligt det sagda tillkommer de skattskyldiga av särskilt stor betydelse. (Vad särskilt beträffar aktiebolagen beräknas progressiviteten inte på vinstens absoluta storlek utan på vinstens förhållande i procent till bolagets hela kapitalbehållning, d. v. s. aktiekapitalet och reserverna, dock att härvid bortses från reserver som efter den 31/12 1948 bildats med icke beskattade vinstmedel.)

En resultatutjämnande effekt kan vidare åstadkommas genom bildande av särskilda »arbetsanskaffningsreserver». Dessa åsyftar att vid sämre konjunkturer stimulera arbetsförsörjningen. Föreskrifterna angående dessa reserveringar innebär att ett företag kan avsätta en del av sin vinst till en dylik arbetsanskaffningsfond. Denna del av vinsten beskattas i vanlig ordning tillsammans med vinsten i övrigt. Men i den mån de fonderade medlen senare används i det angivna syftet restitueras den därpå belöpande skatten. Även kantonerna har liknande regler. Enligt uppgift har hittills reserveringar av detta slag skapats till belopp som uppgår till flera hundra miljoner schweizerfrancs.

Belgien

I Belgien fanns mellan åren 1925—1930 en bestämmelse, som innebar att, om inkomster av yrkesmässig förvärvsverksamhet, d. v. s. i huvudsak in-

komst av rörelse, arbetsanställning eller fria yrken (revenus professionnels), konsumerats eller minskats genom förluster i sådan verksamhet under de två närmast följande åren, den skattskyldige kunde få skattebefrielse eller skattelindring genom restitution eller nedsättning av påförda skatter till den del dessa belöpte å förlusterna. Denna carryback-bestämmelse upphävdes emellertid, då den visade sig medföra olägenheter genom att påverka budgetintäkterna på ett sätt som inte kunde på förhand förutses. Man övergick i stället till carryovermetoden och numera gäller att inkomster under ett kalenderår eller ett räkenskapsår får minskas med förluster i förvärvsverksamheten (pertes professionnelles) som uppkommit under de fem nästföregående åren. Förlust under ett visst år måste avdragas så snart inkomsterna under ett senare år tillåter detta. Avdraget får ej uppskjutas med mindre den skattskyldige visar att han av godtagbara skäl varit förhindrad att verkställa eller begära avdraget i rätt tid. De förluster, som får avdragas, måste hänföra sig till förvärvsverksamhet av ovan angivet slag och kan kvittas endast mot inkomst av motsvarande slag, d. v. s. »revenus professionnels». Rätten till förlustavdrag är strängt begränsad till den skattskyldige som det är fråga om och kan alltså inte överföras å annan person.

Nederländerna

Vid inkomsttaxeringen — här avses såväl de fysiska som juridiska personernas inkomstbeskattning, som regleras i två skilda författningar — har skattskyldig rätt till avdrag vid inkomstberäkningen för ett år för förluster i ett företag, vilka uppkommit under de sex föregående åren, i den mån de inte tidigare utnyttjats i avdragshänseende. Men även rätt till förlustutjämning bakåt i tiden, »carry back», föreligger på det sätt att vid inkomstberäkningen får avdragas förlust som hänför sig till det nästföljande året. Förluster som hänför sig till ett företags sex första verksamhetsår får, i den mån avdrag för dem inte tidigare åtnjutits, avdragas vid inkomstberäkningen även om mer än sex år förflutit från det företaget startades. I detta fall har beträffande de fysiska personerna uppställts villkoret att den skattskyldige för ordnade räkenskaper.

Luxemburg

Förluster kan föras fram till kvittning mot inkomster under två följande år. Enligt ett förslag till ny skattelagstiftning skall tidsfristen utsträckas till tre år. Vidare föreslås i förslaget, att vinodlare skall beskattas efter medeltalet av en treårsperiod.

Storbritannien

Tidigare beskattning på grundval av flerårsperioder

Redan år 1803 gällde att beskattningen skulle grunda sig på det genomsnittliga resultatet av en tidsperiod, som i regel omfattade tre år. Därför-

innan hade de skattskyldiga en valrätt mellan beskattning på grundval av vanliga ettårsperioder och beskattning på grundval av resultatet under en flerårsperiod.

Systemet med genomsnittsbeskattning avskaffades år 1926. Men det var inte fiskaliska skäl som föranledde detta utan hänsynen till de skattskyldiga. Man hade gått igenom en ekonomisk kris och ett bibehållande av systemet i fråga skulle ha inneburit en svår börda för de skattskyldiga. Man övergick därför till metoden att lägga endast föregående års resultat till grund för beskattningen.

Systemet med beskattning av en flerårsperiod togs emellertid ånyo upp till diskussion av en år 1949 tillsatt kommitté, the Committee on the Taxation of Trading Profits. I ett år 1951 framlagt betänkande förkastade denna kommitté möjligheten av en återgång till den tidigare treårsbeskattningen men föreslog en rätt för rörelseidkare att i fråga om den progressiva tilläggsskatten (surtax) få rörelseinkomsten fördelad under en femårsperiod. En skattskyldig som under ett år uppbar en högre inkomst än vanligt skulle enligt förslaget få lägga ihop denna inkomst med inkomsterna under de fyra närmast föregående åren för en genomsnittsberäkning vid skattepåföringen. Kommittén ansåg att en sådan möjlighet borde stå öppen även i fråga om andra inkomstslag men då kommitténs uppdrag inskränkte sig till rörelsebeskattningen kunde förslaget inte ges större räckvidd.

En år 1951 tillsatt kommitté, the Royal Commission on the Taxation of Profits and Income, delade i sitt under 1955 avgivna betänkande uppfattningen att möjligheten till inkomstutjämning under en flerårsperiod, i den mån en sådan skulle genomföras, icke borde inskränka sig till endast visst eller vissa inkomstslag. Men enligt denna kommitté var problemet med en ojämn beskattning inte bara en fråga om den progressiva tilläggsskatten. Även de mindre inkomsttagarna kunde på grund av de reducerade skattesatsernas utformning och de personliga avdragen inom den vanliga inkomstskatten drabbas av lika nyckfulla och förhållandevis lika störande ojämnheter som de större inkomsttagarna av tilläggsskattens progressivt stigande skattesatser.

Kommittén fann sig emellertid böra avstå från att framlägga något förslag om beskattning på grundval av en flerårsperiod främst med hänsyn till de stora svårigheter som ett sådant system skulle föra med sig i administrativt hänseende. Enligt tillgängliga uppgifter fanns det ca 20 miljoner personer i landet med inkomster över skattefrikhetsgränsen, av vilka över 15,7 miljoner taxeringsbara. Det framhölls bl. a. att det gällande systemet hade den fördelen, att någon taxering inte behövde göras beträffande personer utan beskattningsbar inkomst.

Ett korrektiv mot verkligt svårartade fall ansågs dock erforderligt. Enligt kommittén var därvid en väsentlig inkomstminskning av större betydelse än en plötslig inkomststegring. Då man kunde utgå från att varken

en stor inkomstökning eller en stor inkomstminskning kunde åstadkomma någon snabb förändring av den skattskyldiges levnadsstandard, kunde det antagas att den belastning, som en progressiv skatt utgjorde å en ökad inkomst vållade mindre olägenhet för den skattskyldige än belastningen av en sådan skatt på reducerad inkomst. Om inkomstminskningen var oväntad, såsom vid sjukdom e. d., utgjorde detta ett naturligt skäl för skattelättnad. Kommittén föreslog därför följande med avseende å fluktuerande inkomster.

1) En skattskyldig som kunde visa att hans totala inkomst under ett år icke utgjorde mera än 50 % av hans inkomst under det närmast föregående året skulle vara berättigad att få hela sin inkomst under de båda åren taxerad som om inkomsten varit jämnt fördelad på dessa två år.

2) I enlighet därmed skulle skatten för de båda åren justeras så att skatt som erlagts för mycket för det första året skulle räknas till godo vid skattepåföringen för det andra året, eller, om det var nödvändigt, återbetalas.

3) Om ett år, under vilket inkomsten fallit med 50 % eller mera, följdes av ännu ett år, under vilket den totala inkomsten inte överstege 50 % av det förstnämnda årets inkomst, skulle den skattskyldige äga rätt att begära en liknande skattejustering för de tre ifrågavarande åren. Och så vidare för varje följande år med en inkomstminskning av 50 % eller mera.

4) Om inkomstminskningen skulle sammanfalla med ett år då den skattskyldige skulle draga sig tillbaka från aktiv tjänst, skulle särskilda föreskrifter behövas för att reglera beskattningen av engångsbelopp som avsåg att avlösa del av pension m. m.

5) Lättnaderna i fråga skulle vara tillämpliga såväl vid inkomsttaxeringen som vid taxeringen för tilläggsskatt (surtax).

Kommittén framhöll att den föreslagna lösningen var ett grovt tillyxat sätt att råda bot på extrema fall av varierande inkomster.

Intetdera av de båda kommittéernas här redovisade förslag ledde till lagstiftning.

Förlustutjämning

I 1918 års Income Tax Act föreskrevs, att förlust hänförlig till rörelse eller yrke fick avräknas från varje inkomst som var underkastad beskattning för det år under vilket förlusten uppkommit. I enlighet med denna föreskrift kunde ägaren av ett företag, som gjorde en förlust, avräkna denna antingen från sin inkomst av andra inkomstkällor, t. ex. utdelningar, eller vid taxering av rörelsevinst som baserades på inkomsterna under det föregående året. I det senare fallet innebar bestämmelsen alltså reellt ett medgivande att förlusten fick avräknas mot vinst uppkommen under närmast föregående år.

I 1926 års Finance Act ändrades, i samband med att man övergav systemet med en treårig genomsnittsbekattning, regeln om förlustavdrag på så sätt

att en person, som lidit förlust i sin rörelse eller i sitt yrke, ägde rätt att föra fram förlusten och kvitta den mot den inkomst av samma rörelse eller yrke, som var föremål för taxering under de sex följande taxeringsåren. Eftersom taxeringen grundade sig på föregående års vinster, verkade rätten till förlustavdrag i regel effektivt endast under fem år, då ju någon taxering inte åsattes året efter det en förlust inträffat.

Vid behandlingen av frågan om förlustavdrag kom den förenämnda år 1949 tillsätta kommittén, vars uppdrag omfattade endast rörelsebeskattningen, till slutsatsen att det inte fanns något bärande skäl att begränsa den tidrymd inom vilken förluster borde kunna föras framåt i tiden. Till stöd för en sådan ståndpunkt anfördes bl. a., att de årliga avdragen för värdeminskning av inventarier och maskiner enligt den gällande lagstiftningen kunde föras fram under obegränsad tid. Vidare hänvisades till en bestämmelse i 1932 års Finance Act enligt vilken en förlust, som skulle ha kunnat utnyttjas inom sexårsperioden om inte vinsten kvittats mot värdeminskningsavdrag, fick föras fram till avdrag under obegränsad tid. Kommittén föreslog därför att företagare skulle ha rätt att föra fram affärsförluster och kvitta dem mot senare affärsvinster utan någon begränsning i tiden.

Kommittén diskuterade också möjligheten av att tillåta förlusters utnyttjande bakåt i tiden (carry back) genom kvittning mot tidigare års vinster med därav följande rätt till restitution av skatt som redan erlagts vid beskattningen för dessa tidigare år. Möjligheten av en allmän rätt till ett tillbakaförande på detta sätt av förluster avvisades emellertid, främst av praktiska skäl. Beträffande bolagen ansågs det inte befogat att lindra eller upphäva beskattningen å tidigare års vinster i sådana fall då dessa vinster redan utdelats till aktieägarna. För att möta denna invändning skulle man nödgas begränsa den ifrågavarande möjligheten till skattelättnad till sådana vinster som icke utdelats av bolaget. Detta skulle emellertid kräva invecklade bestämmelser för att fastställa från vilka vinster utdelningarna i det särskilda fallet härrörde och i vart fall skulle en dylik prövning inte vara möjlig i fråga om personsammanslutningar såsom handelsbolag o. d. och ännu mindre i fråga om enmansföretag. Vidare åberopades de stora taxeringstekniska svårigheterna som ett upprivande av tidigare års taxeringar skulle medföra.

Kommittén ansåg sig emellertid böra göra ett undantag för det fall att ett företag lider förlust under sitt sista verksamhetsår. I detta läge kunde den skattskyldige enligt de gällande reglerna inte tillgodogöra sig något avdrag för denna förlust med mindre han haft någon annan slags inkomst under samma år. Kommittén föreslog därför rätt för rörelseidkare att föra tillbaka förlust som uppkommit under företagets sista verksamhetsår för kvittning mot de taxeringar som åsatts rörelsen under de tre föregående åren.

Kommitténs ovannämnda förslag om kvittning av förluster framåt och

bakåt i tiden avsåg endast kvittning inom inkomstkällan rörelse. Härutöver föreslogs rätt att föra fram rörelseförluster för kvittning mot inkomster hänförliga till andra inkomstslag än inkomst av rörelse men endast till ett enda påföljande år. I detta hänseende ansåg sig kommittén icke kunna gå längre i fråga om tidsperiodens längd. Kommittén befarade nämligen att en i tiden obegränsad rätt att kvitta förluster mot andra inkomstslag än rörelseinkomster under senare år skulle fresta till missbruk och uppmuntra till skatteflyktsåtgärder. Det framhölls att en skattskyldig, som gjort en avsevärd förlust och som eljest skulle nedlagt sin rörelse, skulle finna det fördelaktigt att hålla denna vid liv bara för att föra fram förlusten för kvittning mot sina framtida inkomster av annat slag än av rörelse. Den föreslagna ettårsfristen ansåg kommittén dock befogad från den praktiska synpunkten att en rörelses räkenskaper i regel måste omfatta en godtyckligt vald tolv månadersperiod. Det kunde då vara svårt att avgöra inom vilken av två på varandra följande perioder en utgift skulle komma och det ena årets intäkter kunde vara påverkade av poster som med lika rätt kunde ha belöpt på det föregående som det senare året. Dessa svårigheter förekomme särskilt beträffande skeppsbyggnadsföretag och byggnadsentreprenörer, som hade arbeten i gång.

Den år 1951 tillsatta kommittén föreslog inga ytterligare ändringar i eller tillägg till de här berörda allmänna förlustreglerna.

Sammanfattning av gällande regler angående förlustavdrag

För det år då förlust uppkommit som är hänförlig till rörelse eller yrke äger skattskyldig rätt till avdrag för förlusten i första hand från inkomst av motsvarande slag och i andra hand från övrig inkomst. På samma sätt får förlust även kvittas mot inkomster under året efter förluståret (Finance Act 1953).

Härutöver har skattskyldig som haft förlust hänförlig till rörelse eller yrke rätt att, i den mån han inte tidigare kunnat erhålla avdrag för förlusten, föra fram förlusten för avräkning mot inkomst av motsvarande slag för vilka den skattskyldige taxeras under senare år, så länge förlusten inte konsumerats. Förlusten bör om möjligt avräknas mot den första efterföljande taxeringen, därefter nästa o. s. v. Det är att märka att om en företagare ombildat sitt företag till ett aktiebolag, i vilket han äger hela eller den övervägande delen av aktiekapitalet, han kan utnyttja förlust som tidigare uppkommit i den enskilda rörelsen för avräkning mot de inkomster i form av utdelning eller eljest som han åtnjuter från bolaget (Income Tax Act och Finance Act 1952).

Vidare kan förlust i rörelse eller yrke som uppkommit under det sista verksamhetsåret föras tillbaka för avräkning mot inkomster av motsvarande slag under de tre närmast föregående beskattningsåren. Vid avräk-

ningen bör en senare taxering tas i anspråk före en tidigare (Finance Act 1954).

Ackumulerade inkomster

Upphovsman till litterärt, musikaliskt eller konstnärligt verk kan på begäran få sin inkomst i beskattningshänseende fördelad på de år under vilka han varit sysselsatt med arbetet i fråga, dock högst tre år (Income Tax Act 1952 och Finance Act 1953).

En person som uppbär royalty för utnyttjande av patent under mera än två års tid äger att skattemässigt få royaltyn jämnt fördelad bakåt i tiden på högst sex år (Income Tax Act 1952).

Vidare kan en person, som vid avyttring av patent erhåller ett engångsbelopp, begära att få beloppet fördelat till beskattning under det år då han uppbär beloppet och de fem därpå följande åren (Income Tax Act 1952).

Amerikas förenta stater

Carry back och carry over

I USA kan enligt den federala inkomstskattelagstiftningen förlust som uppkommit under ett år överföras i första hand till de två närmast föregående beskattningsåren och i andra hand till de fem beskattningsår som följer närmast efter förluståret.

Rätt till sådan kvittning föreligger emellertid endast beträffande förlust som hänför sig till rörelse eller yrkesverksamhet (»trade or business» — hit hör även t. ex. jordbruk). Avräkningsbar är också förlust genom försäljning eller annat förfogande av mark eller annan egendom i rörelse eller annan yrkesverksamhet samt förluster som hänför sig till olycks- händelser såsom storm, skeppsbrott, stöld m. m.

Förluster av angivet slag, s. k. »net operating losses», får alltså fördelas över en åttaårsperiod: förluståret, de två omedelbart föregående åren och de fem följande åren. Summan av sålunda överfört belopp är »the net operating loss deduction».

Skattskyldig behöver inte nödvändigtvis ha haft inkomst av rörelse under det år, då ett överfört avdrag utnyttjas. Men det överförda avdraget måste kunna hänföras till en skattskyldigs rörelse.

Rätt till förlustavdrag tillkommer flertalet skattskyldiga. Undantagna är bl. a. vissa försäkringsbolag.

Handelsbolag har inte rätt till förlustavdrag, men varje delägare kan utnyttja handelsbolagets förluster vid beräkning av sin egen inkomst eller av sin egen »net operating loss».

Skattskyldig som uppbär avkastningen av egendom eller »trust» (kapitalstiftelse) har rätt att utnyttja förlust som uppkommit under egendomens

eller stiftelsens sista beskattningsår eller eljest förlust som inte kunnat utnyttjas genom överföring.

Förluster som uppkommit under andra år får inte användas för att öka förlusten under beskattningsåret och därigenom föras framåt eller bakåt över en längre period än som eljest skulle ifrågakommit. Det avdrag för aktieutdelningar, vartill bolag har rätt, får utnyttjas helt vid förlustberäkningen utan hänsyn till den bestämmelse, varigenom avdraget för aktieutdelning maximerats till 85 % av den beskattningsbara (taxable) inkomsten. (Bolag som uppbär aktieutdelning från andra amerikanska bolag, vad som kallas domestic corporations, har rätt att vid inkomstberäkningen avdraga 85 % av vad som motsvarar den beskattningsbara inkomsten, beräknad utan hänsyn till vissa avdrag, bl. a. »the net operating deduction».)

Exempel:

inkomst av fabriksrörelse	\$ 3 000
utdelning av aktier	1 000
	<u>4 000</u>
utgifter	4 000
nettoinkomst	0
minus 85 % av aktieutdelning	850
net operating loss	<u>850</u>

I fråga om fysiska personer gäller att avdrag för förlust utanför yrkesverksamheten (»non business»-deductions) medges endast i den mån den skattskyldige haft inkomst utanför yrkesverksamheten.

Exempel på hur »net operating loss» kan utnyttjas:

Utgångspunkten är att den skattskyldige haft en förlust (»net operating loss») under 1955 å 20 000 dollars, som i första hand utnyttjas bakåt i tiden och därefter framåt.

År	Inkomst	Gm carry back el. carry over överfört förlust- avdrag	Outnyttjat förlustavdrag
1953	1 000	20 000	19 000
1954	5 000	19 000	14 000
1955	— 20 000		
1956	3 000	14 000	11 000
1957	4 000	11 000	7 000
1958	4 000	7 000	3 000
1959	2 000	3 000	1 000
1960	800	1 000	200

Det under 1960 outnyttjade beloppet 200 dollars är definitivt förlorat. Det kan inte föras över till 1961 eller senare år.

Om »net operating losses» uppkommit under mer än ett år och var och

en av dessa förluster överförs till ett och samma år, får de avdragas i den ordning de uppkommit.

Förlust som uppkommit under ett förkortat räkenskapsår på grund av omläggning av räkenskapsåret får ej föras över genom carry back eller carry over.

Förlustårets förlust får med oförändrat belopp föras över till det andra året före förluståret. För att fastställa om det återstår någon del av förlusten för överföring till året närmast före förluståret, måste den beskattningsbara inkomsten för det »mellankommande» året, d. v. s. det andra året före förluståret, omräknas utan hänsyn till den »net operating loss» i fråga som förts tillbaka eller till senare »net operating loss». (Men om det finns »net operating loss» från tidigare år som förts framåt eller bakåt skall sådana förluster beaktas.) Vid denna inkomstberäkning skall också vissa avdrag återföras.

Exempel: Ett bolag har under 1956 en förlust å 120 000 dollars. Under 1954 var inkomsten 100 000 dollars efter ett visst avdrag å 25 000 dollars. Beloppet 120 000 dollars får överföras till 1954, varigenom inkomsten detta år helt uppväges av förlusten. Men för att bestämma hur mycket av förlusten som får föras vidare till 1955, måste inkomsten under 1954 justeras genom tillägg av avdragsbeloppet 25 000 dollars och blir då 125 000 dollars, vilket överstiger förlustbeloppet 120 000 dollars. Därigenom får alltså ingen del föras över till 1955. På samma sätt måste, om ett till 1955 överfört förlustavdrag överstiger inkomsten detta år, en omräkning ske av 1955 års inkomst för att man skall kunna få reda på hur mycket som får föras vidare av förlusten till åren efter förluståret.

Förlustavdrag får göras från totalinkomsten. Om förlustbeloppet överstiger yrkesinkomsten eller om yrkesinkomst saknas får förlustavdrag alltså automatiskt göras från annan inkomst eller från kapitalvinster (»capital gains», d. v. s. realisationsvinster och liknande).

Rätten till förlustavdrag är i princip begränsad till den skattskyldiges person. Sålunda får en aktieägare, som övertagit aktiebolags rörelse, eller ett aktiebolag, som fortsätter en delägars rörelse, i princip ej föra över förluster från den tidigare rörelsen.

Om 50 % eller mer av aktiekapitalet i ett bolag byter ägare inom loppet av en tvåårsperiod till följd av ett köp av utomstående i företaget icke tidigare engagerade personer eller om bolaget ändrar sin verksamhet, får förlustöverföring inte äga rum, även om det formellt är samma bolag som fortsätter verksamheten. Endast i vissa speciella fall och under särskilda betingelser medges en begränsad förlustöverföring.

Skattskyldig som bedriver flera rörelser får inte behandla dessa som skilda enheter när det gäller förlustavdragets beräkning. Det är med andra ord det samlade resultatet som kommer i betraktande.

Beträffande makar gäller att, om de under de olika åren avlämnat ge-

mensamma deklarationer, förlustavdrag skall beräknas såsom för en skattskyldig. Har de avlämnat separata deklarationer, har vardera maken rätt till sina förlustavdrag utan hänsyn till den andres inkomst eller förluster. Särskilda justeringar måste göras i de fall då makarna förfarit olika under de olika åren.

Capital loss carry over

Även sådana förluster vid försäljning av tillgångar, som benämnes »capital losses», d. v. s. med svensk terminologi närmast realisationsförluster, får föras över till andra år, dock endast till de fem efterföljande åren. Tillbakaföring till tidigare år medges inte.

Vid inkomstberäkningen för ett beskattningsår gäller följande angående rätten till förlustavdrag. I fråga om bolag medges avdrag för förlust som uppkommit vid försäljning eller byte av kapitaltillgångar endast i den utsträckning bolaget haft vinst av motsvarande slag.

För andra skattskyldiga medges avdrag i den utsträckning de haft motsvarande vinster och därutöver med ett belopp som svarar antingen mot den skattskyldiges taxeringsbara inkomst eller ett belopp av 1 000 dollars, vilketdera som är lägst. I detta sammanhang skall den taxeringsbara inkomsten beräknas utan hänsyn till bl. a. här ifrågakommande vinster eller förluster.

Uppkommer enligt det ovan sagda en realisationsnettoförlust (»net capital loss»), som alltså inte kan utnyttjas i avdragshänseende, får den föras över till de fem följande åren för kvittning mot andra kapitalvinster.

I *Australien* får förlust överföras till kvittning mot senare vinster inom en period av sju år.

I *Canada* får förlust på motsvarande sätt överföras till de följande fem åren samt även kvittas mot vinst under året näst före förluståret.

I *Ceylon* får förlust kvittas mot vinst under de följande tre åren.

I *Indien* får förlust i förvärvsverksamhet (»profits and gains») föras fram till avdrag från den skattskyldiges samlade inkomster under något av de följande åtta åren. Beträffande kapitalförluster gäller att de får avdragas från kapitalvinster under något av de följande åtta åren om de ej kunnat avräknas från kapitalvinst under samma år som förlusten uppkommit.

I *Pakistan* får förlusten kvittas mot vinst under de följande sex åren.

I *Belgiska Kongo* får förlust föras fram till kvittning mot vinst under de två följande åren samt även kvittas mot vinst under de sistförflutna två åren.

I *Nigeria* medgavs tidigare, att förlust under ett år fick utnyttjas genom

avdrag under de följande sex åren. Denna tid utsträcktes år 1952 till tio år.

I *Centralafrikanska Unionen* (Rodesia och Nyasaland) medges sedan 1954 rätt att balansera förlust under obegränsad tid. Tidigare var en tidsfrist stadgad av i Norra Rodesia fem år, Södra Rodesia sex år och Nyasaland fem år; tidsbegränsningen upphävdes dock i Norra och Södra Rodesia redan år 1952.

I *Sydafrikanska Unionen* föreligger rätt att under obegränsad tid föra fram förlust till kvittning mot senare års vinster.

I *Nya Zeeland* förelåg tidigare en rätt att överföra förlust till kvittning under tre följande år. Under år 1953 utsträcktes denna rätt att gälla de sex följande åren.

I *Japan* får, under viss förutsättning, förlust avräknas under tre efterföljande år av en fysisk person och under efterföljande fem år av en juridisk person.

Olika metoder för förlust- och resultatutjämnung

En lagstiftning, som syftar till ett skatteuttag anpassat efter inkomstförhållandena sådana de framträder under en längre tidsperiod, kan sökas efter olika linjer. I själva verket finnes här en rad olika möjligheter att välja mellan. Vid en genomgång av dessa finner man att en metod kan föra längre än en annan i avseende å möjligheterna till utjämnung men samtidigt möta starka invändningar från andra synpunkter, att man med en metod kan nå en tillfredsställande lösning för en kategori av inkomsttagare men inte för en annan, att man vidare kan föra fram tanken på en anordning vilken väl lämpar sig för skattskyldiga, som i ett tidigare skede haft goda inkomstförhållanden, men vilken anordning är av föga eller intet värde för nystartade företag, etc.

Utredningen vill redan på detta stadium ange vissa principer för en lagstiftning, vid vilka utredningen funnit det angeläget att fasthålla. Det är dessa principiella överväganden som föranlett utredningen att i det följande koncentrera diskussionen till tre olika metoder, varav — såsom av det följande framgår — likväl blott en kan av utredningen förordas.

De antydda principerna är följande.

För det *första* bör den grundläggande lagstiftningen på området erhålla en generell utformning. Det sagda innebär, att utredningen principiellt finner det mindre tilltalande med en till vissa grupper av skattskyldiga begränsad lagstiftning samt vidare avböjer tanken att söka lösa frågan om utjämnung genom sådant som modifikationer i reglerna för de olika förvärvskällorna angående till vilket beskattningsår intäkter eller omkostnader skattemässigt skall hänföras.

För det *andra* skall reglerna anknyta till nuvarande skattelagstiftnings grundprinciper och allenast innebära att lagstiftningen kompletteras med vad som erfordras för att nå en i huvudsak tillfredsställande anordning på förevarande område. Detta innebär, att utredningen ej upptager till närmare överväganden sådana långtgående och till sina verkningar svåröverskådliga alternativ som en allmän förlängning av beskattningsperioden med taxering av inkomster allenast vart tredje, vart femte år eller liknande.

För det *tredje*, slutligen, måste lagstiftningen på förevarande område göras i möjligaste mån lättöverskådlig och enkel i tillämpningen. En viss komplicering av vår förut i sina stycken ganska svåröverskådliga skatte-

lagstiftning blir under alla förhållanden ofrånkomlig. Kravet på enkelhet kan nödvändiggöra vissa generaliseringar och en i vissa hänseenden schablonmässig utformning av reglerna.

I anslutning till vad nyss sagts om önskvärdheten av generellt gällande regler — i motsats alltså till specialregler för olika kategorier skattskyldiga eller för skattskyldiga med i skilda hänseenden särpräglade inkomst- eller utgiftsförhållanden — vill utredningen tillägga följande. Enligt dess mening bör lagstiftningsarbetet på förevarande område i första hand inriktas på bestämmelser gällande envar, som drabbas av de oförmånliga verkningarna av beskattningsårets slutenhet. Tidigare har framhållits att frekvensen av sådana fall visserligen är avgjort större bland jordbrukare, rörelseidkare och ägare av hyresfastigheter, men att dessa verkningar även gör sig gällande utanför denna krets. Med utredningens ståndpunkt att det föreliggande problemet ej bör ses såsom ett kvantitativt sådant — där antalet fall avgör om ett lagstiftningsingripande är motiverat — utan såsom en rättviseakt för enskilda fall, skulle det bjuda emot att ställa vissa skattskyldiga, de må till antalet vara relativt få, utanför den skatterättvisa man är beredd att ge andra. Följaktligen har utredningen inriktat sig på generella regler. Sedan förslag till sådana utarbetats och klarhet vunnits om dessa accepteras av statsmakterna torde böra undersökas, om dessa regler ter sig otillräckliga för vissa grupper av skattskyldiga och om några kompletterande specialregler för dem låter sig inordna i systemet. — Utredningen vill f. ö. hänvisa till vad härom anföres i senare sammanhang.

De tre olika metoder, som utredningen vill framföra till en närmare diskussion, är följande.

A. En inkomsttaxering, som grundar sig på en medeltalsberäkning av den skattskyldiges inkomst under ett antal år.

B. Hänsynstagande vid den skattemässiga inkomstberäkningen till insättning och uttag å räkning med penninginrättning, i huvudsaklig överensstämmelse med gällande speciallagstiftning om s. k. skogskonto.

C. Förlustutjämning genom rätt till förlustavdrag.

Omedelbart kan konstateras att metoden vid A omfattar utjämning av såväl överskott som underskott eller m. a. o. en fullständig resultatutjämning. Metoden vid B ger den skattskyldige möjlighet att åstadkomma en motsvarande effekt, men självfallet endast under den förutsättningen att tillräcklig kontoavsättning gjorts när förlust eller minskad vinst uppkommer. Metoden vid C, slutligen, inskränker sig till en ren förlustutjämning.

A. Taxering efter medeltalsberäkning

Den här åsyftade metoden är, såsom redan förut framhållits, ett medel för uppnående av en renodlad form av resultatutjämning; genom sin konstruktion avser den en utjämning av såväl överskott som underskott mellan olika år.

Av sammanställningen över utländsk rätt framgår att metoden i fråga inte är oprövad. Systemet med beskattning av genomsnittsinkomsten under en flerårsperiod har förekommit i Storbritannien, Tyskland och Norge. I samtliga dessa länder har man emellertid sedermera frångått metoden på grund av de nackdelar med vilka den från vissa synpunkter visat sig förenad.

Det är tydligt att metodens värde är i hög grad beroende av genomsnittsperiodens längd. Utrymmet för en resultatutjämning är givetvis mindre inom en kortare period än inom en längre. Men med en längre period blir tillämpningen av bestämmelserna komplicerad. En förenkling är dock möjlig även vid användande av en längre period om man vid medeltalsberäkningen kan gå på taxeringens slutresultat, t. ex. den taxerade inkomsten.

Hur medeltalsperioden än bestämmes är emellertid självfallet ofrånkomligt med bestämmelser som — när taxeringen för ett visst år i någon instans ändras — möjliggör ändring jämväl av varje annan taxering, som beröres av den medeltalsberäkning vilken i sin tur är avhängig av den ändrade taxeringen.

Även om det vore möjligt att konstruera en metod för genomsnittstaxering som grundar sig på medeltalet för en flerårsperiod utan att metoden i fråga likväl skulle bli alltför komplicerad, kommer man dock inte ifrån vissa betydande olägenheter. Det är dessa olägenheter som gjort att man i utlandet frångått metoden.

Då åren med vinst och åren med förlust ofta kommer i serier, verkar systemet med medeltalsberäkning, såsom framgår av t. ex. redogörelsen för erfarenheterna från Norge, tillfälligt fördelaktigt för den skattskyldige vid stigande konjunkturer i så måtto att han under ett antal år får betala lägre skatt än som svarar mot den aktuella inkomsten, nämligen med hänsyn till att genomsnittsinkomsten kommer att i större eller mindre grad hänföra sig till en tidsperiod med sämre resultat. Vid fallande konjunk-

turer åter verkar systemet till den skattskyldiges nackdel eftersom denne då får betala skatt efter en genomsnittsinkomst som är större än den aktuella inkomsten. — För det allmänna å den andra sidan leder systemet till lägre skatteintäkter vid konjunkturuppgång än som svarar mot det aktuella inkomstläget med de invändningar från samhällsekonomiska synpunkter som detta innebär. Vid konjunkturfall uppkommer risk att de skattskyldiga inte orkar med den skatt, som beräknats på grundval av de föregående årens högre inkomster, varför det allmänna i ett sådant läge måste räkna med inkomstbortfall. Av exempel å *bilaga nr 5* under A framgår hur systemet med medeltalsberäkning verkar.

Den eftersläpning, som enligt det nu anförda kännetecknar systemet med en taxering på grund av genomsnittsinkomsten under ett antal tidigare år, står inte heller i samklang med strävandena att så långt det är möjligt låta skattens erläggande sammanfalla i tiden med inkomstens förvärvande. Metoden är med andra ord till sina verkningar sådan att den strider mot tanken bakom källskattsystemet enligt gällande uppbördsförordning. En övergång till en genomsnittstaxering skulle därför betyda att man i viss omfattning fick tillbaka de olägenheter som vidlådde skatteuppbörden före uppbördsreformen, nämligen att tiden för skattens erläggande inföll vid en tidpunkt relativt långt efter inkomstens förvärvande. Med en medeltalsberäkning som grund för inkomsttaxeringen kan även vissa andra komplikationer inträffa. Det kan t. ex. antas, att skillnaden mellan inbetald preliminär skatt och slutlig skatt i åtskilliga fall skulle bli större än med nuvarande ordning, varför man finge räkna med ett större behov av jämnningar i preliminärskatten än nu. Såväl de skattskyldiga som uppbördsmyndigheterna skulle sålunda beredas olägenheter. Det må tilläggas att de här berörda olägenheterna givetvis blir mindre om man använder en kortare period för medeltalsberäkningen än om man använder en längre period.

Även om det ifrågavarande systemet vid första anblicken ter sig tilltalande genom att det inrymmer möjlighet till utjämning av såväl överskott som underskott, finner utredningen med ledning bl. a. av de utomlands gjorda erfarenheterna systemet likväl uppenbarligen vara behäftat med så stora svagheter att utredningen icke anser sig kunna lägga detsamma till grund för något förslag.

B. Skatteutjämnung genom kontoinsättningar och -uttag

Denna metod har kommit till användning i lagstiftningen om skogskonto. Även bestämmelserna om investeringsfonder för konjunkturutjämnung bygger i princip på samma metod; med hänsyn till en rad specialföreskrifter i sistnämnda lagstiftning hänför sig det följande endast till lagstiftningen om skogskonto.

Metoden arbetar, såsom framgår av de redogörelser för berörda lagstiftning som lämnats i det föregående, med avdragsgilla kontoinsättningar och skattepliktiga kontouttag. Då den skattskyldige äger bestämma när han vill göra avsättning respektive verkställa uttag, kan metoden i fråga, såsom ock tidigare framhållits, användas både i inkomstutjämnande och i förlustutjämnande syfte. Enär kontoavsättning regelmässigt göres under år med förhållandevis stor vinst, följer härav att toppinkomster kan beskäras. Än mer markant blir den inkomstutjämnande verkan, när den skattskyldige också förlägger det skattepliktiga uttaget till ett år då han har jämförelsevis små inkomster i övrigt. Då har han åstadkommit en renodlad form av inkomstutjämnung. Förlägger den skattskyldige uttaget till ett år då hans förvärvsverksamhet visar ett direkt underskott och därmed s. a. s. fyller ut detta underskott, har anordningen i fråga också haft en direkt förlustutjämnande verkan. Metoden är således i sig själv lätt användbar för att åstadkomma både resultat- och förlustutjämnung.

I principen om beskattningsårets slutenhet har efter hand avsevärda uppluckringar i speciella hänseenden visserligen skett. Lagstiftningen om skogskonto är emellertid, som framgår av det sagda, det mest långtgående avsteget härifrån. Anledningen till denna lagstiftning är självfallet den påfallande oregelbundenhet som på ett relativt genomgående sätt präglar inkomstförhållandena för skogsägarna.

Då man nu har att överväga införandet av en förlust- eller resultatutjämnung, som måste innebära ett mera generellt frångående av principen om beskattningsårets slutenhet, ligger det nära till hands att undersöka möjligheten att använda kontometoden såsom ett medel att åstadkomma en allmän förlust- och resultatutjämnung. Därigenom skulle man anknyta till en av statsmakterna för ett specialområde redan vidtagen anordning.

En sådan metod som denna får emellertid jämföras med de övriga metoder för förlust- och resultatutjämnung, som står till buds. Det kan då ome-

delbart konstateras att metoden med kontoinsättningar och -uttag har en iögonenfallande begränsning i sin räckvidd, nämligen därutinnan 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 dessa. Nystartade företag med förlustår eller i allt fall svaga vinstår i ett inledande skede har ingen eller föga glädje av anordningen. Detsamma gäller självfallet även företag av äldre typ som kommer in i en kanske ej helt kort förlustperiod och som dessförinnan inte mäktat göra tillräckliga kontoinsättningar. Härav framgår att kontometoden såsom enda ytterligare möjlighet till skattemässig utjämning inte erbjuder en godtagbar lösning. Detta är en omständighet som inte bör förbises.

Det finns emellertid invändningar även av annan art att rikta mot uppslaget att söka lösa utjämningsfrågan enligt kontometoden.

Den viktigaste invändningen är de stats- och kommunfinansiella verkningarna av en sådan anordning. För att en kontolagstiftning skall lämna den avsedda effekten, nämligen att ge en reell möjlighet till inkomstutjämning på längre sikt, ligger det i sakens natur att betydande möjligheter till skattefria kontoinsättningar måste medges. Självfallet skulle dessa kunna underkastas inskränkningar, såväl i avseende å vad som årligen skulle få avsättas som beträffande de sammanlagda avsättningarnas storlek. Även med en gränsdragning i avseende å avsättningsrätten, som gjordes så snäv som rimligen kunde ifrågakomma utan att anordningen gjordes i huvudsak meningslös, måste man emellertid räkna med mycket stora skattebortfall under de år, då kontona uppbyggdes. Hur stora är självfallet i mycket beroende av hur de nämnda inskränkningarna utformades. Det är — utan att närmare ingå härpå och på övriga inverkanse faktorer — självfallet omöjligt att ange en någotsånär tillförlitlig siffra. Om man emellertid utginge från en årlig avsättningsrätt motsvarande en tiondel av den taxerade inkomsten, en rätt att uppbringa avsättningarna till maximalt den normala årsinkomsten och en skyldighet att återföra de avsatta beloppen till beskattning senast efter tio år, vore det realistiskt räkna med att avsättningarna sammanlagt under en tioårsperiod med sannolikhet skulle röra sig om miljardbelopp. Som en jämförelse erinras att enbart på skogskonto finnes för närvarande innestående, efter det lagstiftningen varit i kraft allenast fyra år, ca 210 milj. kronor.

Nu kan man givetvis på olika vägar uppnå en begränsning. Till en början kan sägas att en lagstiftning om förlustutjämning borde vara tillräcklig för de proportionellt beskattade och att man därför skulle stanna för en sådan för deras vidkommande samt begränsa kontometoden att avse andra än aktiebolag, ekonomiska föreningar och vissa andra därmed likställda skattskyldiga. Begränsade man sig alltså till en början till i huvudsak fysiska personer, skulle därefter kunna sägas att behovet av att använda

kontometoden främst förefinnes hos rörelseidkare, jordbrukare och fastighetsägare och att man följaktligen kunde ställa t. ex. löntagarna utanför rätten att skattefritt fondera medel å särskilt konto. Det är emellertid att märka, att behovet av en inkomstutjämning i allt fall för rörelseidkare och jordbrukare inte är genomgående samt att i särskilda fall ett lika berättigat utjämningsbehov kan finnas för andra skattskyldiga. Då därtill kommer att kontometoden enligt sakens natur mången gång innefattar något vida mer än en möjlighet till skatteutjämning, nämligen en förhållandevis långtgående möjlighet till avsevärda skatteuppskov, kan en till vissa grupper skattskyldiga begränsad rätt till öppen skattefri fondering te sig som ett skatteprivilegium för dessa grupper. Man är då — för att möta en dylik inte obefogad invändning — åter i ett läge med en kontometod öppen för alla.

Tilläggas må att även en kontometod avseende allenast fysiska personer, som är rörelseidkare, jordbrukare eller ägare av hyresfastigheter, innebär en stark kostnadskrävande reform.

Utredningen är självfallet medveten om att de nämnda invändningarna mot kontometoden främst, men ingalunda uteslutande, hänför sig till de första tio åren av en sådan lagstiftnings giltighetstid; efter tio år sker ju en återföring till beskattning som på ett ungefär kan beräknas svara mot nya avsättningar.

Även om begränsningar i kontometodens tillämpningsområde gjordes i huvudsaklig överensstämmelse med vad nyss anförts, skulle likväl de ekonomiska verkningarna, såsom framhållits, te sig så omfattande i förhållande till angelägenheten att på denna väg vidga möjligheterna till skattemässig utjämning att utredningen funnit det angeläget att i första hand söka lösningen efter en annan linje.

Utredningen vill tillägga, att — för den händelse de ovan framförda invändningarna mot kontometoden icke skulle anses avgörande — även erinringar av annan art finns att framställa. Utredningen åsyftar svårigheterna — här av en helt annan storleksordning än när fråga var om att utforma lagstiftningen rörande skogskonto — att finna en rationell grund för såväl maximeringen av den årliga avsättningen som den sammanlagda storleken av de avsatta beloppen. Hur än reglerna utformades, fick man säkerligen räkna med inte oväsentliga tillämpningssvårigheter. Vidare måste en kontometod antagas ge upphov till ett så stort antal konton, att därigenom myndigheternas kontrollmöjligheter i hög grad försvårades.

Även följande må anmärkas.

De nuvarande skogskontona bygger på öppen rätt för den skattskyldige att avgöra tidpunkten ej blott för insättning utan även för uttag. En kontometod, öppen för hela näringslivet eller vidsträckta delar därav, skulle — enligt vad nyss framhölls — med säkerhet föranleda att utomordentligt stora belopp samlades på dessa konton. Det kan då ej uteslutas att stats-

makterna skulle anse det erforderligt från rent samhällsekonomiska synpunkter med en rätt för det allmänna att avgöra när uttag skulle få ske eller i allt fall när uttag ej skulle få verkställas. En sådan ordning, åter, skulle förringa värdet av kontometoden såsom en utjämningsmöjlighet.

I ett senare sammanhang, nämligen vid en diskussion av kontometoden såsom ett komplement till en rätt till förlustutjämning, anföres en del synpunkter som kan vara av intresse jämväl för den nu gjorda bedömningen av kontometodens fördelar och nackdelar. Därvid anföres ock att, även om utredningens i betänkandet förordade förslag genomföres, anledning kan finnas att därefter pröva huruvida för speciella grupper skattskyldiga kan erfordras någon kompletterande anordning såsom en mer begränsad kontometod eller liknande.

C. Förlustutjämning genom rätt till förlustavdrag

1. *Carry over- och carry back-metoderna*

Möjlighet till förlustutjämning genom överföring av ett års förlust till avdrag vid taxering för ett annat år förekommer, såsom framgår av redogörelsen för den utländska lagstiftningen på området, i åtskilliga länder. I den fackliga diskussionen användes, såsom framgår av den förut lämnade redogörelsen för utländsk rätt, vanligen de engelska uttrycken »carry over» och »carry back», allteftersom det är fråga om förlustöverföring framåt i tiden eller förlustöverföring bakåt i tiden. Dessa uttryck nyttjas för enkelhetens skull även i den följande framställningen. I de länder, där rätt till förlustöverföring förekommer, finns den i varje fall i form av carry over. En rätt till carry over innebär alltså att underskott i en förvärvskälla, som ej kunnat utnyttjas genom kvittning mot den skattskyldiges överskott i annan förvärvskälla vid ett visst års taxering, får avdragas vid taxering för ett eller flera senare år. I de länder, där rätt till carry back vid sidan av carry over förekommer, något som dock är mindre vanligt, utgör den ett komplement till rätten till carry over. Rätten till carry back innebär då att underskott vid ett års taxering får föras tillbaka till utnyttjande vid ett tidigare års taxering, vanligen på så sätt att den skattskyldige berättigas till restitution av så stor del av den tidigare erlagda skatten som belöper på det tillbakaförda underskottet. I de länder där rätt till förlustöverföring förekommer, vare sig det är i form av carry over eller i form av en kombination av carry over och carry back, är rätten att förskjuta förluster i regel i tiden begränsad på så sätt att dessa förluster får förskjutas endast inom en period, som omfattar ett fixerat antal år. Ett markant undantag utgör Storbritannien och några därmed förbundna länder, där förluster får föras framåt under obegränsad tid.

Det kan konstateras att carry over-metoden från tillämpningssynpunkter är såtillvida enkel att förlustöverföringen blir en fråga helt på taxeringsplanet. Då det stora flertalet skattskyldiga är inlemmade i en kontinuerlig förvärvsverksamhet, synes metoden med carry over även tillfredsställa de flesta förekommande behoven av förlustöverföring. Dessa omständigheter ger den naturliga förklaringen till att man i flertalet länder har nöjt sig med en förlustutjämning genom carry over. Det kan tilläggas att en rätt till

carry over får anses särskilt värdefull för nystartade företag, som ofta har lägre inkomster men stora omkostnader under de första åren.

Carry back-metoden däremot kräver mera invecklade taxeringsföreskrifter och kompliceras därjämte av ett restitutionsförfarande som fordrar uppbördsmyndigheternas medverkan. Härtill kommer såsom ytterligare invändningar mot en carry back de finansiella olägenheter för kommunerna, och även staten, som uppstår genom att redan erlagd skatt måste återbetalas. Det kan påpekas, att en rätt till carry back i kombination med de nuvarande möjligheterna till dold resultatutjämning för rörelseidkare kan befaras leda till att förluster framkonstrueras för att uppnå restitution vid fallande skattesatser eller när tillfällig brist på likvida medel föreligger. I betraktande av de anförda nackdelarna inställer sig givetvis vissa betänkligheter mot att över huvud taget införa rätt till carry back.

Eftersom carry over-metoden, därest den konstrueras såsom en rätt att mot i princip all framtida inkomst avdraga tidigare förlust, torde få anses innefatta tillräckliga möjligheter till förlustutjämning för det stora flertalet skattskyldiga, nämligen för dem som ägnar sig åt egentlig förvärvsverksamhet eller, oaktat så ej sker, lyfter pension, livränta eller annan liknande skattepliktig inkomst, innebär detta att de fall, i vilka en rätt till carry back skulle tänkas vara av värde, måste bli få. Teoretiskt kan här tänkas sådana fall, där någon behållen inkomst inte åtnjutes under den tidrymd, under vilken en förlustutjämning senast måste ske, eller där den behållna inkomsten ej är tillräcklig för att utnyttja förlustavdraget i fråga. Vidare kan ju den behållna inkomsten under tidigare år ha varit betydande, medan den framtida inkomsten, mot vilken förlustavdraget får utnyttjas, är lägre; en carry back skulle med tanke på den progressiva beskattningen i dylikt fall kunna vara av värde. Emellertid torde behovet av en carry back inte vara särskilt framträdande. Härtill kommer att i hithörande fall kan den skattskyldiges ställning ofta antagas vara sådan att den skatterestitution, som kunde föranledas av ett carry back-förfarande, skulle komma icke den skattskyldige utan hans borgenärer tillgodo, en konsekvens som närmast talar mot en carry back. Det sagda utesluter självfallet inte förekomsten av kanske i och för sig ömmande fall, för vilka en rätt till carry back kunde vara befogad och önskvärd. Det skulle emellertid ställa sig svårt att utforma en carry back-bestämmelse så att den komme att gälla enbart dessa speciella fall. Om man inför en rätt till carry back lär det tvärt om, för att undvika alltför komplicerade regler, vara nödvändigt att ge den en mera generell avfattning. Med hänsyn härtill och till det förut antydda förhållandet att en carry back-regel även om den konstrueras med generell räckvidd gör en lagstiftning om förlustutjämning långt mer invecklad i utformning och tillämpning än som med hänsyn till de berättigade krav, som här kan ställas, framstår såsom motiverat, måste konstateras att övervägande skäl talar för en förlustutjämning endast i form av en carry over.

Med det nu anförda och tillika såsom en konsekvens av den avvisande inställning, som utredningen intagit gentemot de i det föregående behandlade båda metoderna för en utjämning, finner sig utredningen böra förorda genomförandet av en lagstiftning om förlustutjämning och detta i form av en rätt till carry over. Att utredningen vid detta sitt ställningstagande även vägletts av utländsk skattelagstiftning och på området uppnådda erfarenheter i vissa utländska stater må därvid framhållas. Av exemplen i *bilaga 5* under B framgår hur en förlustutjämning under sex år verkar.

Genomföres en lagstiftning av antydd innebörd, torde vara uppenbart att något väsentligt uppnås. Att — såsom i ett senare avsnitt skall närmare beröras — kostnaderna för en reform av detta slag stannar vid ett ganska blygsamt belopp jävar inte denna mening; såsom förut framhållits är i förevarande sammanhang fråga om en rättviseakt gentemot vissa skattskyldiga, som särskilt hårt drabbas av regeln om beskattningsårets slutenhet. Den relativt ringa kostnaden för det allmänna kan tvärtom sägas utgöra ett ytterligare skäl för en reform.

Utredningen är givetvis medveten om att en lagstiftning med utjämnande innebörd, som inskränker sig till en förlustutjämning, kan möta kritik från synpunkten att den ej ger någon lösning av problemet med den progressiva beskattningen vid ojämna inkomster. Av vad utredningen anfört i avseende å de ovan vid A och B angivna metoderna visar emellertid invändningarna mot dessa till sina utjämnande verkningar längre gående alternativen. Med ett förordande av alternativet C har det emellertid, såsom förut framhållits, blivit aktuellt för utredningen att närmare pröva behovet och undersöka möjligheterna av en kompletterande anordning, varigenom lindring skulle möjliggöras i beskattningen av skattskyldig med växlande inkomster i syfte att närma hans skattebörda till den som åvilar en skattskyldig i motsvarande inkomstläge men med jämnare fördelad inkomst. Härtill återkommer utredningen i ett senare sammanhang.

Sedan utredningen sålunda tagit ställning för en förlustutjämning, utformad såsom en carry over, övergår utredningen att behandla de olika detaljfrågor, som därvid aktualiseras.

2. Skattskyldiga som bör ha rätt till förlustutjämning

En första fråga som uppställer sig vid utformningen av ett carry over-system är vilka skattskyldiga, som skall komma i åtnjutande av rätten till förlustutjämning enligt detta system.

Sin principiella inställning till detta spørsmål har utredningen i själva verket redan förut tillkännagivit; bestämmelserna bör ges en generell utformning. Följande må emellertid här tilläggas.

Det har redan nämnts att företagsbeskattningskommitténs förslag till lagstiftning om förlustutjämning var begränsat till skattskyldiga med

proportionell beskattning. En av anledningarna härtill var att förlustutjämningen för fysiska personer ansågs böra lösas i samband med att man medgav dessa en mera allmän rätt till resultatutjämning. Därjämte framhöll kommittén en del ytterligare skäl av huvudsakligen teknisk art som gjorde att den inte ansåg det möjligt att då framlägga förslag om förlustutjämning avseende jämväl rörelseidkande fysiska personer. Dessa skäl hade i lika mån kunnat åberopas i avseende å andra fysiska personer än rörelseidkare. — Det må tilläggas, att företagsbeskattningskommitténs begränsning av sitt förslag om förlustutjämning till vissa juridiska personer även hade sin grund i att kommittén, vars huvuduppgift avsåg andra och mycket väsentliga frågor på företagsbeskattningens område, ej hade erforderlig tid tillgänglig för att närmare penetrera de många speciella frågor, som uppkommer vid en lagstiftning om rätt för fysisk person till förlustutjämning.

För den förevarande utredningens vidkommande är läget annorlunda. Utredningens uppdrag är inte begränsat till rörelseidkarnas beskattning utan avser hela fältet av skattskyldiga. Utredningen är även oförhindrad att, om den finner en generell rätt till förlustutjämning böra förordas, jämväl pröva de ytterligare åtgärder av generell natur till lindring av den progressiva beskattningen vid ojämna inkomster som kan finnas motiverade. De invändningar av principiell art, som uppställde sig för företagsbeskattningskommittén, är alltså inte förhanden i förevarande sammanhang. I fråga om de av kommittén gjorda invändningarna av mera teknisk natur återkommer utredningen härtill i det följande i den mån anledning därtill föreligger med hänsyn till den utformning, utredningen givit sitt förslag om förlustutjämning.

3. Kvittningsperiodens längd

Ett annat grundläggande spörsmål är längden av den tidsperiod, varunder en förlustutjämning genom carry over må ske. Om man vill uppnå en fullständig förlustutjämning, bör förlusterna principiellt få föras fram till kvittning under obegränsad tid. Emellertid talar praktiska skäl mot en obegränsad eller mycket lång kvittningsperiod. Ju längre tid som förflyter mellan förlustens uppkomst och den senare kvittningen, desto större blir svårigheterna för den skattskyldige att utreda och styrka den förlust, som skall kvittas, samt för myndigheterna att kontrollera riktigheten av de uppgifter, som den skattskyldige lämnat. I viss mån är frågan om kvittningsperiodens längd beroende av till vilken tidpunkt förlustens fastställande knytes. Därest man intar den ståndpunkten att förlustens storlek skall fastställas redan i samband med taxeringen för förluståret, gör sig givetvis de anförda nackdelarna av en lång kvittningsperiod inte i lika mån gällande. En sådan ståndpunkt har emellertid utredningen, såsom

framgår av ett följande avsnitt, förkastat och vill i stället förorda att förlusten skall fastställas först i samband med att yrkande om avdrag för densamma framställs. För sådant fall kvarstår de nämnda nackdelarna med en längre kvittningsperiod och det blir nödvändigt att begränsa tidsperioden. När det gäller att bedöma periodens längd kan en jämförelse med de utländska systemen bjuda vägledning. Det torde därvid utan vidare kunna konstateras, att i de länder där kvittningsperioden är mycket kort, d. v. s. i de fall då den omfattar endast två eller tre år, den förlustutjämning som kan åstadkommas ofta måste bli ofullständig och ineffektiv. Betydligt gynnsammare erfarenheter utvisar de länder, i vilka kvittningsperioden omfattar fem eller sex år. Sådana perioder är ganska vanliga och mycket talar för att även för vårt lands vidkommande stanna för en motsvarande begränsning av kvittningsperioden. Utredningen är självfallet medveten om att inte ens en fem- eller sexårsperiod utesluter att förlustutjämningen understundom helt eller delvis inte kommer till stånd. Utredningen anser detta likväl icke vara tillräckligt skäl för att föreslå en längre kvittningsperiod än sex år. De stickprovsundersökningar som utredningen låtit göra angående förlustfrekvensen hos ett antal skattskyldiga antyder, att en förlustutjämning i fall, där en sådan över huvud synes kunna bli aktuell, merendels kan åstadkommas inom en sexårsperiod. Med den ståndpunkt, som utredningen, enligt vad som redan nämnts, intagit i frågan om tidpunkten för förlustavdragets fastställande, kan också anföras följande skäl som starkt talar för att i den svenska lagstiftningen begränsa kvittningsrätten till de sex följande åren. Enligt gällande bestämmelser i taxeringsförordningen och i taxeringskungörelsen skall deklarationer i allmänhet förstöras sedan sex år förflutit efter taxeringsårets utgång. Beträffande aktiebolags och ekonomiska föreningars deklarationer gäller visserligen att de skall förvaras intill dess sex år förflutit efter utgången av det år, varunder bolaget eller föreningen blivit upplöst, och först därefter förstöras. För sådana juridiska personer utgör därför deklarationernas förvaringstid inte i och för sig hinder för en längre kvittningsperiod. Det kan också erinras att företagsbeskattningskommittén på sin tid föreslog en tioårsperiod för juridiska personer. Enligt utredningens mening synes emellertid en enhetlig kvittningsperiod för alla skattskyldiga vara att föredraga.

Av skäl som nu angivits förordar utredningen att kvittningsperioden bestämmas så att förlust, som visats föreligga vid taxeringen för ett beskattningsår och som icke kunnat avräknas vid samma taxering, får föras fram till kvittning mot överskott som föreligger vid taxering för en följande sexårsperiod.

4. Tidpunkten för förlustavdragets bestämmande

Frågan om tidpunkten för förlustens fastställande är en fråga av väsentlig betydelse.

I det föregående har antytts att man har att välja mellan att knyta förlustens fastställande till taxeringen för det beskattningsår, då förlusten uppkommit, och att knyta fastställandet till tiden för avdragsyrkandet.

Det förra alternativet, som för övrigt företagsbeskattningskommittén valde, erbjuder otvivelaktigt vissa beaktansvärda fördelar. Genom att förlusten fastställs i samband med deklarationens avgivande, d. v. s. vid en tidpunkt då den skattskyldiges uppgifter är aktuella och i mån av behov lättare kan kompletteras och kontrolleras, undgår man i stor utsträckning de svårigheter, som enligt vad som framhölls i det föregående kan uppkomma med avseende å bevisning, kontroll m. m., därest fastställandet knytes till en senare tidpunkt. En konsekvens av att förlustavdraget provas och fastställs i anslutning till förlustens uppkomst blir vidare, att — när avdraget skall utnyttjas — det är till beloppet notoriskt.

Utredningen finner emellertid vissa bestämda invändningar vara att rikta mot detta alternativ. Invändningarna framgår av det följande.

Deklarationsskyldigheten är ju oberoende av om behållen inkomst uppkommit under året eller om inkomstberäkningen visar underskott. I båda fallen sker även taxeringskontroll, i det förra fallet med resultat att en taxering fastställs och i det senare att någon taxering ej åsättes. Om rätt till förlustavdrag införes och om det nu avhandlade alternativet i avseende å tidpunkten för förlustens fastställande väljes, medför detta, att taxeringsmyndigheterna ej längre kan begränsa sig till ett konstaterande av att behållen inkomst ej föreligger. I stället blir erforderligt att beloppsmässigt fastställa underskottet eller att med andra ord utföra en form av negativ taxering. Det säger sig självt, att detta innebär en väsentlig merbelastning för taxeringsmyndigheterna, naturligtvis i viss mån även för de skatiskyldiga, vilka med nuvarande ordning ofta nog underlåter att utföra avdrag som — då underskott likväl föreligger — saknar betydelse.

Det vore mindre att säga om denna merbelastning i taxeringsarbetet, därest denna verkligen genomgående eller i allt fall i huvudsak bleve till nytta. Så kan emellertid inte antagas bli fallet. Man har att räkna med ett betydande antal fall, där fråga aldrig uppkommer om att framdeles utnyttja underskotten. Anledningen härtill är inte blott att en tidsgräns, av utredningen föreslagen till sex år, måste uppställas och att följaktligen på grund härav vissa tidigare underskott bortfaller som taxeringsgilla avdrag. Man har även att räkna med att åtskillig verksamhet, då merendels bedriven av juridisk person, utvisar i huvudsak fortlöpande underskott; den av utredningen förebragta statistiken belyser detta.

Det sagda innebär alltså, att i ett betydande antal fall ett onyttigt merarbete av i och för sig kvalificerad art skulle framtvingas.

Utredningen har, då skälen för att fastställa förlusten i nära anslutning till förluståret dock är starka, övervägt, om man kunde få en tillräcklig och

acceptabel begränsning till stånd genom att uppställa kravet, att den skattskyldige uttryckligen skall ha i deklarationen yrkat fastställelse av förlustavdrag. Ej heller denna väg synes emellertid kunna ifrågakomma. Då någon som helst kostnad rimligen ej skulle kunna förknippas härmed, måste man räkna med att de skattskyldiga — som en ren säkerhetsåtgärd för framtiden — skulle framställa sådant yrkande. I de fall då dylikt yrkande likväl ej upptagits i deklarationen skulle å andra sidan kunna befaras att denna underlåtenhet understundom bottnat i glömska eller okunnighet om bestämmeisernas innebörd. Det skulle ofrånkomligen te sig stötande att nödgas vägra en skattskyldig ett i och för sig helt befogat förlustavdrag allenast därför att han förbisett att ett antal år tidigare göra ett formellt yrkande om förlustavdrags fastställande. Anordningen skulle alltså från flera synpunkter framstå såsom otillfredsställande.

Invändningarna mot förevarande alternativ begränsar sig emellertid ej till det nu anförda. Väljes alternativet i fråga, blir det nödvändigt att konstruera en rätt att överklaga myndigheternas beslut angående förlustens storlek och lämpligheten i den ordning som gäller beträffande taxeringsbesvär i allmänhet. Frånsett det föga tilltalande att i ett läge, där skattedomstolarna redan förut är hårt belastade, ytterligare och — som framgår av det förut sagda — delvis onyttigt belasta dem, skulle konsekvensen bli att en process om förlustavdrag mången gång skulle slutligt avgöras först kanske ganska lång tid efter det avdraget skolat åtnjutas vid taxeringen för ett kommande vinstår. Ett exempel må belysa det sagda. Man har f. n. att räkna med en tidsutdräkt på normalt minst fem år, kanske mer, innan ett slutligt avgörande i högsta instans kan vinnas i en taxeringsprocess. En tvist rörande ett förlustavdrag, hänförligt till, låt oss säga, beskattningsåret 1960 kan alltså bli avgjord först år 1967. Detta förlustavdrag må ha utnyttjats redan vid 1962 års taxering och skall ha utnyttjats senast vid 1967 års taxering. Av det sagda framgår att en skattskyldig — om nu högsta instans år 1967 förklarar honom berättigad till förlustavdrag — måste ha genom besvär hållit alla de taxeringar öppna, alltså taxeringarna 1962—1967, vid vilka han önskat utnyttja avdraget. Alternativt kan tänkas en anordning genom vilken det skulle bli möjligt för den skattskyldige att begära dessa taxeringar, ehuru lagakraftvunna, upprivna för omprövning. Vilket alternativ som än väljes framstår anordningen såsom betungande för de skattskyldiga och, för den delen, även för myndigheterna.

Med hänsyn till frågans vikt torde ytterligare en invändning böra redovisas. Det måste befaras — och har inom utredningen understrukits från företrädare för näringslivet — att mången skattskyldig, som är inne i en förlustperiod, kan finna det vara av så sekundärt intresse att nedlägga arbete och kanske kostnader på en process om rätt till eller storleken av ett förlustavdrag, som han då ej kan bedöma huruvida han någonsin får gagn av, att han släpper sitt intresse för saken. När avdraget senare blir

av intresse för honom, är det för sent att åtgöra något i saken. Otänkbart är inte heller att taxeringsmyndigheterna understundom skulle — av i viss mån likartade skäl — komma att ägna frågan om avdragets fastställande ett mer begränsat intresse.

De nu återgivna övervägandena har föranlett utredningen att ställa sig avvisande till tanken att förlustavdraget skall fastställas i samband med taxeringen för det beskattningsår, varunder förlusten uppkommit. Det senare alternativet — att avdraget fastställas i samband med taxeringen för det år då det skall utnyttjas — ter sig, trots de invändningar som självfallet kan framställas, mer tilltalande. En önskvärd konsekvens av detta alternativ blir för övrigt att de ifrågasatta nya bestämmelserna utan vidare kan göras tillämpliga på förluster som hänför sig till de sex åren närmast före den ifrågasatta lagstiftningens ikraftträdande. Väljes åter metoden att såsom en förutsättning för förlustavdrag kräva, att detsamma framställts redan vid taxeringen för förluståret, blir resultatet att de nya bestämmelserna i realiteten träder i kraft först sex år senare.

Knyter man förlustens fastställande till avdragsyrkandet, kommer detta fastställande att begränsas till de fall, då detta påtagligen blir av betydelse. Bedömningen av förlustens storlek kommer att ingå som ett led i fastställandet av den taxering vid vilken förlusten i fråga skall utnyttjas. Denna bedömning kommer då i princip inte att skilja sig från bedömningen av övriga avdragsyrkanden vid taxeringen. I den mån den skattskyldige inte är nöjd med den därvid gjorda uppskattningen av förlustavdraget, kan han i vanlig ordning överklaga taxeringen. Några specialföreskrifter av förut antydd art blir inte erforderliga och man slipper fastställande av negativa taxeringar.

Det säger sig självt att med den här förordade lösningen bestämda krav måste ställas på den skattskyldige när han vill göra förlustavdraget gällande. Anordningen förutsätter nämligen att den skattskyldige kan åstadkomma en tillfredsställande utredning som styrker hans yrkande om förlustavdrag. Bevisbördan måste åvila den skattskyldige. I den mån han inte från förluståret har ordentliga räkenskaper eller eljest tillförlitligt primärmaterial bevarat blir hans läge givetvis ogynnsammare. I detta sammanhang kan emellertid erinras om föreskriften i 20 § taxeringsförordningen. Enligt denna föreskrift är den som enligt sagda förordning är skyldig att avgiva deklaration eller annan uppgift till ledning för sin taxering jämväl skyldig att i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att underlag finns för deklarationsskyldighetens fullgörande. Härjämte hänvisas till den skyldighet i vissa fall att föra räkenskaper, varom stadgats i bokföringslagen och i förordningen om skyldighet för vissa idkare av jordbruk eller skogsbruk att föra räkenskaper såsom underlag för taxering. Härigenom har man alltså redan enligt gällande lagstiftning för de skattskyldiga över

lag uppställt krav på tillhandahållande av ett visst primärmaterial för taxeringsändamål. Utredningens förslag innebär således i detta avseende att skattskyldig, som har att föra räkenskaper eller anteckningar och i enlighet med förslaget avser att tillgodogöra sig förlustavdrag vid en senare taxering, i sitt eget intresse bevarar detta primärmaterial så länge att han kan ställa detsamma till förfogande när han vill utnyttja kvittningsrätten. Detta krav kan inte sägas vara för långtgående. I de fall, där 20 § taxeringsförordningen ej innefattar skyldighet att föra och bevara anteckningar el. likn., lär merendels vara fråga om mera klara och lättbedömda fall. — Det må, ehuru självfallet, tilläggas, att om i nyssnämnda författningsrum omförmålt primärmaterial företes till stöd för yrkat förlustavdrag detta självfallet inte hindrar myndigheterna att pröva bevisvärdet av detsamma.

Den skattskyldige bör själv få välja vilket år inom sexårsperioden förlustavdraget skall utnyttjas. Han får då bedöma när en avräkning med hänsyn till skatteprogression eller andra omständigheter från hans egen synpunkt ställer sig mest fördelaktig. Från taxeringsmyndigheternas synpunkt torde det vara likgiltigt vilket år den skattskyldige väljer för kvittningen och det torde därför inte finnas anledning att kräva någon särskild ordning för avräkningen. Den skattskyldige bör också, om han så önskar, kunna fördela förlustavdraget på flera år inom sexårsperioden. Sker detta, fastställes förlustavdraget för det år, då det delvis utnyttjas, självfallet inte längre än just till den del det då utnyttjas. En i princip obunden prövning får sedan ske, när resten av avdraget yrkas tillgodofört.

Det är inte heller något som hindrar, att den skattskyldige från ett års vinst får avräkna förluster som härrör från mera än ett beskattningsår, förutsatt att icke något av dessa år ligger utanför kvittningsperioden. Någon ackumulering av förluster för att därigenom åstadkomma en förlängning av perioden bör däremot inte medges.

Emellertid fordras sådana kontrollåtgärder från myndigheternas sida att samma förlustavdrag inte utnyttjas flera gånger. Lämpligen torde anteckningar om medgivna avdrag böra göras, i första hand av taxeringsnämnderna och därefter centralt hos länsstyrelsens taxeringssektion. Det sista synes påkallat med tanke på eventuella ändringar i högre instans och för att vid behov kunna tillhandahålla taxeringsmyndigheterna inom annat län erforderliga uppgifter, nämligen då den skattskyldige bytt hemortskommun. Erforderliga bestämmelser härom torde lämpligen böra upptagas i taxeringskungörelsen.

5. *Förlustavdragets omfattning*

Underskott å förvärvskälla

Redan i det tidigare har utredningen som sin mening uttalat, att rätten till förlustutjämning bör i princip ges en generell räckvidd. Någon skilj-

aktighet i behandlingen av fysisk och juridisk person bör inte ifrågakomma. Vad åter angår de olika slagen av förvärvskällor, synes visserligen behovet av en förlustutjämning närmast vara påkallat i de förvärvskällor, vari den skattskyldige själv är mer aktivt verksam. Från denna synpunkt kan man fråga sig om förlustutjämningen bör omfatta realisationsförluster; någon tvekan kan möjligen även hysas i avseende å förluster i förvärvskällan kapital. Utredningens inställning till dessa spørsmål är att i princip samtliga förvärvskällor skall omfattas av lagstiftningen. Ett par inskränkningar synes dock erforderliga av skäl som framgår av det följande.

Det är då att märka, att vissa speciella förvärvskällor intar en särställning i fråga om rätten till underskottsavdrag. Sålunda får avdrag inte ske för underskott å fastighet och rörelse i utlandet. Anledningen härtill torde vara att det i allmänhet är svårt för taxeringsmyndigheterna att kontrollera riktigheten av de skattskyldigas uppgifter rörande dylik i utlandet bedriven förvärvsverksamhet. Då all inkomst av fastighet och rörelse som skattskyldig haft i utlandet utgör en enda förvärvskälla, följer dock härav att avdrag för förlust å fastighet eller rörelse i utlandet får göras från inkomst av annan fastighet eller rörelse i utlandet. Vidare får avdrag för realisationsförlust göras endast från realisationsvinst eller utländsk lotterivinst, beträffande taxering till kommunal inkomstskatt dock endast från vinst av detta slag till den del den skall beskattas inom samma kommun. Särbestämmelserna beträffande realisationsförluster torde givetvis sammanhånga med förvärvskällans speciella natur. Enligt 1921 års kommunal-skattekommitté var realisationsförlust att hänföra till kapitalförlust och borde följaktligen ej ifrågakomma till avdrag från inkomst av annan förvärvskälla, se SOU 1924: 53, s. 428. I fråga om de här omhandlade förvärvskällorna kan uppenbarligen inte ifrågakomma att medge en rätt att förskjuta under ett år uppkomna förluster till kvittning senare år mot då redovisad inkomst av sådant slag, varemot kvittning principiellt ej kunnat ske vid taxeringen för det beskattningsår, varunder förlusten uppkom. Möjligen kunde däremot diskuteras en rätt att kvitta ifrågavarande slag av förluster mot senare år inom kvittningsperioden redovisade vinster av den art, varemot kvittning principiellt kunnat ske vid taxeringen för förluståret. Men inte ens en dylik anordning synes förenlig med motiven till den särskilda behandlingen av underskottsavdrag för förvärvskällorna i fråga. Vid förskjutning till senare år av förlust å fastighet och rörelse i utlandet kvarstår samma svårigheter att kontrollera förlustens storlek som förut nämnts. Härjämte tillkommer att den inkomst av motsvarande slag, mot vilken förlusten skulle få kvittas, skall redovisas såsom inkomst av kapital och alltså inte såsom inkomst av fastighet eller av rörelse. Även i fråga om realisationsförlust kan göras principiella invändningar mot anordningen och tekniska komplikationer skulle tillstöta. Bland annat kan

erinnras om den år 1951 införda fallande skalan vid realisationsvinstbeskattningen. Av principiella skäl men även för att undvika de här antydda olägenheterna har utredningen ansett, att förluster i de berörda förvärvskällorna — fastighet och rörelse i utlandet samt realisationsvinst — över huvud taget inte bör få inräknas i sådant underskott, som enligt utredningens förslag skall få avdragas vid senare års taxering. Tilläggas må att den praktiska betydelsen av ett undantagsstadgande av nu diskuterat slag kan antagas vara obetydlig. Däremot bör det inte vara något som hindrar att, därest i dessa speciella förvärvskällor föreligger överskott, underskott hänförliga till andra förvärvskällor får avräknas i vanlig ordning från dessa överskott.

Beträffande de övriga förvärvskällorna gäller enligt författningarna om inkomstbeskattningen inga inskränkningar i fråga om rätten till avdrag för underskott vid inkomsttaxeringen i vidare mån än som vid kommunaltaxeringen följer av kommunbandet. Följaktligen bör enligt utredningen underskott, som är hänförliga till dessa övriga förvärvskällor, också få förskjutas till senare år inom kvittningsperioden, till den del underskottet inte kunnat utnyttjas genom avdrag vid taxeringen för det år då underskottet uppkom. Vad särskilt angår den nyss antydda inskränkningen i kvittningsrätten, i vad den beror av kommunbandet, är detta ett spörsmål, som utredningen för sig behandlar i ett följande avsnitt.

Det underskott inom respektive förvärvskälla, som sålunda skulle få förskjutas, skall givetvis liksom hittills beräknas enligt de vanliga för inkomstbeskattningen gällande reglerna.

En speciell fråga är i vad mån rätt till förlustavdrag bör föreligga, då skattskyldig försatts i konkurs eller då han inlett ackordsförhandling utan konkurs jämlikt den särskilda lagen härom. Det kan nämligen ifrågasättas att i likhet med vad som gäller i Norge föreskriva att, sedan beslut meddelats om skattskyldigs försättande i konkurs eller om inledande av offentlig ackordsförhandling, den skattskyldige inte må äga rätt att vid inkomsttaxering efter sagda beslut tillgodoräkna avdrag för förlust, hänförlig till tiden före samma beslut. För en sådan föreskrift talar synpunkten, att rätten till förlustavdrag inte bör omfatta förlust som den skattskyldige med hänsyn till beviljat ackord i realiteten icke själv bär. Härtill kommer den ytterligare omständigheten att vinst som rörelseidkare erhållit genom ackord icke torde beskattas enligt praxis, se RÅ 1929 not. Fi 396 och 2032. Å andra sidan kan gentemot den förstnämnda synpunkten invändas att avgränsningen mellan olika slags förluster i de sammanhang varom här är fråga inte alltid blir riktig genom ett generellt förbud av nyssnämnt slag; det kan tänkas att skattskyldig genom en sådan regel berövas möjlighet att utnyttja förlust som ligger så pass långt tillbaka i tiden att den inte berörts av den inträffade konkursen och att han själv fått bära förlusten. Även om sådana fall i praktiken inte skulle vara så vanliga, skulle en dylik

konsekvens av den ifrågasatta regelns utformning vara otillfredsställande. Än vidare kan göras gällande att en rätt till förlustavdrag rimligen bör kvarstå för den del av den föreliggande förlusten, beträffande vilken borgenärerna erhåller täckning i konkursen eller genom ackordsförhandlingarna. Om en regel av förut antytt slag anses erforderlig, lär det emellertid, trots det anförda, av praktiska skäl vara ofrånkomligt att den ges den angivna schablonmässiga innebörden. Vad särskilt beträffar de rättsfall som nyss åberopats till stöd för skattefrihet för ackordsvinster kan det göras gällande att utgången i dessa inte är väl förenlig med en rätt till avdrag för förluster som hänför sig till skulder vilka efterskänkts i samband med konkurs eller offentlig ackordsförhandling. Utredningen föreslår emellertid inte någon inskränkande regel med avseende å rätten till förlustavdrag i de nu avsedda fallen, vilket sammanhänger med att bedömandet av rättsfrågan i berörda avgöranden i högsta instans möjligen kommer i ett annat läge, därest även för dessa fall införes en rätt till förlustavdrag. En beskattning av ackordsvinster och en samtidig rätt till förlustavdrag för då nämligen fram till ett riktigt beskattningsresultat.

Andra allmänna avdrag

Vid en diskussion om rätt till förlustutjämning är naturligt att man i första hand tänker på ett underskott i någon förvärvskälla, som inte kunnat utnyttjas såsom avdrag gentemot överskott i annan förvärvskälla. Underskottet, vare sig det kan utnyttjas eller ej, har karaktär, tekniskt sett, av allmänt avdrag, och det utföres såsom sådant i självdeklarationen.

Nu finns emellertid åtskilliga andra allmänna avdrag och fråga uppkommer hur dessa, när de inte kan utnyttjas, skall behandlas i avseende å rätten till förlustutjämning. De avdrag, varom nu är tal, är avdragen för kommunalutskylder, för folkpensions- och sjukförsäkringsavgifter, obligatoriska och frivilliga, för premier av olika slag och för periodiskt understöd samt de speciella avdrag som tillkommer gift kvinna respektive gift man, vars hustru deltagit i arbetet.

Det finns åtskilligt, som talar för att dessa avdrag inte skall behandlas annorlunda än avdrag för underskott å förvärvskälla i avseende å rätt att utnyttja dem som förlustavdrag. Det grundläggande skälet härför är självfallet att det är det samlade resultatet av inkomstberäkningen sådant det kommer till uttryck i den taxerade inkomsten, vilken ju framkommer sedan *alla* allmänna avdrag utförts, som ligger till grund för den fortsatta skatteberäkningen. Man kan med andra ord uttrycka saken så att, om ett negativt belopp framkommer såsom taxerad inkomst, fog finnes för synpunkten att hela detta belopp bör få tagas i anspråk för förlustutjämning framdeles och detta utan avseende å om förekomsten av detta negativa belopp bottnar i förlust inom någon förvärvskälla eller i att inkomsterna

ej räckt till för att täcka allmänna avdrag av annan art. Endast i den mån dessa senare avdrag, oaktat de vid den årliga taxeringen medges, likväl är av alldeles speciell natur, torde kunna ifrågasättas att i förevarande sammanhang utesluta dem.

Det må till en början omedelbart framhållas, att vissa av de avhandlade avdragen är sådana att det av i huvudsak rent tekniska skäl har befunnits mest ändamålsenligt att rubricera dem såsom allmänna avdrag och inte medge dem till avdrag redan under den särskilda förvärvskällan, i vilket sistnämnda fall de utan all diskussion skulle ha beaktats vid ev. rätt till förlustutjämning. Hit hör t. ex. avgifterna för egen pensionsförsäkring, aktuella exempelvis för en rörelseidkare, varmed må jämföras en hos en rörelseidkare anställd SPP-ansluten löntagare, som äger under inkomst av tjänst avdraga den del av lönen som inbetalts till försäkringsanstalten. Man kan ock jämföra den enskilde rörelseidkaren med den, som driver sin rörelse i aktiebolagsform; i det senare men inte i det förra fallet kan så ordnas att pensionsförsäkringspremierna icke blir en post under allmänna avdrag. Även beträffande periodiskt understöd kan understundom ganska jämförliga förhållanden föreligga mellan de fall, där understödet är att hänföra till särskild förvärvskälla och där det hör hemma under allmänna avdrag; tvekan kan ävenledes i särskilda fall uppkomma var avdraget rätteligen skall utföras.

Innan en slutlig ställning toges till den nu förevarande frågan torde vara lämpligt med en genomgång punkt för punkt av de avdrag, varom fråga är.

Vad först beträffar avdragen för kommunala utskylder kan sägas att skattesatserna vid den statliga inkomsttaxeringen avvägs med hänsyn till nämnda avdragsrätt. Borttagande av denna avdragsrätt skulle med andra ord förutsätta en omprövning av skattesatserna. Det förutsattes alltså att kommunalskatteavdraget skall åtnjutas. Av tekniska skäl har avdragsreglerna konstruerats så att ett visst års kommunalutskylder måste avdragas året efter det utskylderna i fråga påförts på grund av taxering. Detta gäller helt oberoende av om det året redovisas någon inkomst, mot vilken avdraget kan ske. Det är utan vidare uppenbart att denna schablonregel medför, om ett förlustår mellankommer, att sammanlagt högre statskatt uttages än som avsetts. Det finns följaktligen inte något bärande skäl av materiell natur för att undantaga kommunalskatteavdraget från vad som skall beaktas vid en förlustutjämning.

Nära utskylderna står de obligatoriska avgifterna till folkpensioneringen samt de obligatoriska sjukförsäkringsavgifterna enligt sjukförsäkringslagen, vid vilkas införande avdragsrätt förutsattes skola gälla. Härtill kommer beträffande utfallande folkpension att denna i princip utgör skattepliktig inkomst oberoende av i vad mån erlagda avgifter kunnat avdragas. Någon anledning att undantaga ifrågavarande avdrag vid en lagstiftning om förlustutjämning torde i och för sig inte föreligga.

De frivilliga avgifterna till folkpensioneringen behandlas nedan i samband med avgifter för pensionsförsäkring.

I viss mån tveksam kan man däremot ställa sig beträffande avdraget för premier och andra avgifter som skattskyldig erlagt för kapitalförsäkring, arbetslöshetsförsäkring samt för sådan sjuk- eller olycksfallsförsäkring — därunder inbegripen avgift till sjukkasse för begravningshjälp — som inte avses i 33 § kommunalskattelagen och som inte utgör obligatorisk försäkring enligt sjukförsäkringslagen. Avdragsrätten har förestavats av sociala skäl och utfallande belopp beskattas inte. Lagstiftaren har här med andra ord medvetet gjort avsteg från en från skattesynpunkt mera strikt utformning av reglerna. Det kan möjligen sägas vara följdriktigt, att inte, relativt sett, försämrat intresset för de utgifter, man med avdragsrätten här velat stimulera, och följaktligen inte i förevarande sammanhang göra undantag för dessa avdrag. Det för utredningen avgörande skälet för att inta denna ståndpunkt är emellertid önskemålet att uppnå enklast möjliga regler på området för förlustutjämning. Utredningen återkommer senare till sistnämnda synpunkter. — Att avdraget i viss mån schabloniserats torde inte böra föranleda annat bedömande; det blir då schablonbeloppet som får förskjutas till annat år.

I fråga om avdraget för periodiskt understöd kan också finnas anledning till en viss tveksamhet med hänsyn till avdragets personliga karaktär. Det är emellertid att märka att vissa periodiska utbetalningar är av den arten att avdrag härför kan göras redan vid beräkningen av skattskyldigs inkomst av viss förvärvskälla. Detta utgör en omständighet som i någon mån talar för att även under de allmänna avdragen redovisade periodiska utbetalningar skall få förskjutas. I särskilt hög grad gäller detta sådana utbetalningar eller understöd som utgår på grund av domstolsutslag eller eljest är av obligatorisk natur. Tveksamheten skulle då närmast hänföra sig till de rent benefika utbetalningarna. Någon avgränsning av denna kategori låter sig emellertid knappast göra. Härtill kommer att beskattningen hos mottagaren av periodiskt understöd fullt ut upprätthålles, varför några invändningar mot en vidgad möjlighet till avdrag i och för sig knappast är att framställa. I realiteten torde avdragen i fråga inte ha någon större betydelse, då avdragsfrekvensen synes vara relativt liten, se härom den statistiska undersökning som framlagts av 1944 års allmänna skattekommitté i SOU 1950: 21 s. 54—57 (jfr även skattelagssakkunnigas betänkande den 20/12 1956 angående bestämmelser om avdragsrätt och skatteplikt för periodiskt understöd samt om avdragsrätt för studieunderstöd m. m. s. 155—156). Det bör tilläggas att än färre torde de fall vara där ett benefikt periodiskt understöd lämnas utan att givaren omedelbart kan tillgodoföra sig avdrag för detsamma.

Även avgifterna till den frivilliga folkpensioneringen och till annan frivillig pensionsförsäkring, i den mån de inte erlagts på grund av tjänst,

har liksom de periodiska understöden en sådan personlig karaktär att man möjligen kan diskutera huruvida de bör inrymmas i det underskottsavdrag som enligt förslaget skall få förskjutas. Emellertid gäller ju att utfallande belopp fullt ut beskattas och övervägande skäl talar för att medtaga även dessa avdrag i förevarande sammanhang. Härför talar även, såsom förut framhållits, att man eljest behandlar t. ex rörelseidkaren, som själv skall sörja för sin pensionering, snävare än löntagaren, som äger avdraga kostnaderna för sin tjänstepensionering under inkomst av tjänst. Anledning till sådan olikartad behandling synes inte motiverad.

Vad härefter angår de avdrag, varom förmäles i 4 § 2 mom. statsskatteförordningen och 46 § 3 mom. kommunalskattelagen, d. v. s. de speciella avdrag som kan göras av gift kvinna med inkomst av rörelse eller eget arbete eller av gift man med inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse, därest hustrun deltagit i arbetet, torde dessa i förevarande sammanhang inte utgöra något problem. Samtliga dessa avdrag ifrågakommer endast under den givna förutsättningen att förvärvskällan i fråga lämnat sådan nettoavkastning, att avdragen faktiskt kan omedelbart utnyttjas. Det kan med andra ord aldrig bli tal om att inräkna dem i något förlustavdrag.

Det finns emellertid även skäl av annan än materiell art, som starkt talar för det alternativ, som utredningen i det föregående anslutit sig till. Skulle man vid bestämmande av det belopp, som får förskjutas till avdrag vid ett framtida tillfälle, bortse från andra allmänna avdrag än underskott i förvärvskälla, eller från vissa av dessa andra avdrag, måste man bestämma i vilken ordning eller på vad sätt de olika allmänna avdragen skulle avräknas från redovisat överskott i någon förvärvskälla. Ett exempel må belysa det sagda. Om ena maken redovisar överskott inom en förvärvskälla med 10 000 kronor, underskott inom en annan med 8 000 kronor, avdragsgill kommunalskatt med 2 000 kronor, andra makens inte utnyttjade allmänna avdrag — kanske huvudsakligen emanerande från underskott i förvärvskälla — med 3 000 kronor samt övriga honom tillkommande allmänna avdrag med 1 000 kronor, föreligger då ett underskott som framdeles må avdragas och i så fall till vilket belopp? Naturligtvis kan man här uppställa en kategorisk regel, t. ex. att underskottet på 8 000 kronor liksom det från andra maken överförda avdraget å 3 000 kronor till den del detsamma — med någon motsvarande beräkning på grundval av uppgifterna i denna andra makes deklaration — utgör underskott i förvärvskälla skall i första hand anses täckt av redovisat överskott å 10 000 kronor. Eller ock kan regeln så utformas att just dessa avdrag skall i sista hand avräknas. Det är svårt att anföra godtagbara skäl för vare sig den ena eller den andra av dessa båda ytterlighetsständpunkter. Närmast kanske borde ifrågakomma att vidtaga någon form av proportionering. Till de för enskilda och taxeringsmyndigheter ytterst svårpraktikabla regler, som då skulle behöva uppställas, kan utredningen emellertid inte medverka.

Utredningen har med det sagda redovisat sin ståndpunkt, grundad på såväl materiella som praktiska synpunkter. Utredningen vill emellertid inte underlåta att framhålla, att även om utredningens förslag godtages, detta ej utesluter att vissa svårigheter kan tänkas uppkomma vid den praktiska tillämpningen. Här åsyftas främst sådant som att den skattskyldige kanske i själva verket inte drivit någon egentlig förvärvsverksamhet eller uppburit endast obetydlig inkomst av skattepliktig natur men likväl haft utgifter för t. ex. försäkringspremier. Till dessa och hithörande spörsmål återkommer emellertid utredningen längre fram.

Ortsavdraget

De avdrag, varom i det föregående varit tal, är de som s.a.s. ligger före den taxerade inkomsten. Annorlunda är läget, när man kommer till de avdrag, som skall göras från taxerad inkomst för att nå fram till den beskattningsbara inkomsten. Diskussionen i denna del torde kunna begränsas till ortsavdraget. Beträffande ortsavdraget har utredningen ansett det inte böra medräknas i det förskjutningsbara underskottet. Ortsavdragets uppgift är att garantera den skattskyldige ett belopp, motsvarande existensminimum, fritt från skatt. Ortsavdraget kan därför inte likställas med de tidigare behandlade avdragen och det bör principiellt inte få förskjutas till annat år. Utredningen har likväl — utan att framföra något förslag i ämnet — i ett senare sammanhang närmare uppehållit sig vid denna fråga.

6. Förlustavdragets plats vid taxeringen

Den i det föregående gjorda avgränsningen av förlustavdragets omfattning innebär, att det underskott, som enligt förslaget skall få överföras till ett senare år, i deklarationsformulärets sammanfattning för taxering till statlig inkomstskatt kommer att framträda som en minuspost på den rad, där den skattskyldige eljest har att uppgiva beloppet »att taxera till statlig inkomstskatt». I sammanfattningen för taxering till kommunal inkomstskatt däremot framkommer underskottsbeloppet närmast före tillägget för garantibelopp för fastighet. Det kan nämligen inte komma i fråga att låta underskottet gå i avräkning mot garantibeloppet, som ju har till särskilt syfte att garantera kommunen ett visst skatteunderlag.

Vid taxeringen för det år, då underskottet från ett tidigare år skall avräknas, skall underskottsavdraget göras *efter* de allmänna avdragen för det förstnämnda året. Detta innebär alltså att underskottet avräknas från det senare årets totalinkomst efter avdrag för underskott å förvärvskälla och för övriga allmänna avdrag det året.

7. *Förlustavdragets utnyttjande i olika kommuner*

Ett annat spørsmål, som utredningen haft att taga ställning till, är frågan huruvida underskott, som redovisats i en kommun, bör få utnyttjas genom avdrag vid ett senare års taxering inom kvittningsperioden i annan kommun.

Vid den statliga inkomsttaxeringen blir en dylik överföring aktuell endast då skattskyldig flyttat till annan kommun. Det har inte av utredningen satts i fråga annat än att den skattskyldige i ett sådant läge skulle för kvittning vid taxering till statlig inkomstskatt i den nya kommunen få föra med sig ett outhyttat underskottsavdrag, liksom övriga av förlustutjämnningen i princip omfattade avdrag, från sin tidigare hemortskommun.

Frågan ställer sig annorlunda vid den kommunala inkomstbeskattningen. Där gäller sedan gammalt principen om det kommunala beskattningsområdets slutenhet. Principens syfte är att garantera varje kommun full beskattning av avkastningen utav de till kommunen enligt allmänna regler hänförliga förvärvskällorna. Ett uttryck för denna princip är att den skattskyldige inte äger vid den årliga taxeringen av inkomst, hänförlig till förvärvskälla i en kommun, tillgodoräkna sig avdrag för underskott å förvärvskälla i annan kommun. Endast då en och samma förvärvsverksamhet bedrivs inom flera kommuner kan en utjämnning av vinster och förluster mellan kommunerna ske inom förvärvskällan.

Sägda princip har tidigare i lagstiftningen fått även det uttrycket, att skattskyldig inte heller kunnat avräkna de övriga allmänna avdrag, som han inte ägt tillgodoföra sig vid taxering i hemortskommunen, mot inkomster i annan kommun. Detsamma gällde för övrigt ortsavdraget.

Denna fråga har emellertid numera kommit i ett delvis annat läge. Först må erinras att man i den skatterättsliga diskussionen vid flera tillfällen ifrågasatt, huruvida ett vidmakthållande av principen om det kommunala beskattningsområdets slutenhet alltså ägde sitt berättigande. Sålunda har 1944 års skattesakkunniga behandlat spørgsmålet i ett år 1945 avgivet betänkande (SOU 1945: 35). De sakkunniga fann för sin del den gällande ordningen för den kommunala inkomstbeskattningen vara otillfredsställande — bland annat med hänsyn till dess bristande samklang med intresset av en beskattning efter skatteförmågan — samt hävdade att kommunerna inte heller hade några i sakens natur grundade anspråk på att få oinskränkt förfoga över alla de inom deras områden befintliga skatteköllorna. De sakkunniga fann emellertid från sina synpunkter icke skäl att förorda någon sådan omfördelning av det kommunala skatteunderlaget som införandet av en fullt enhetlig kommunal inkomstbeskattning skulle åvägabringa. Enligt de sakkunniga borde därför taxering till kommunal inkomstskatt såsom för närvarande ske i varje kommun för sig, men de allmänna avdrag — däri inbegripet underskott å förvärvskälla — och ortsavdrag, som en skattskyldig inte kunde tillgodogöra sig i en kommun, skulle så långt möjligt få utnyttjas mot

hans inkomster i andra kommuner i proportion till dessa inkomsters storlek. Det av de sakkunniga i enlighet med dessa riktlinjer framlagda förslaget föranledde emellertid inte någon lagstiftning. — Därefter har frågan om skattskyldigs rätt att vid taxering till kommunal inkomstskatt i vidgad omfattning åtnjuta allmänna avdrag tagits upp till förnyad prövning av en sektion inom 1950 års skattelagssakkunniga (landskamreraren C. A. Norgren och länsassessorerna G. Lindholm) i en den 28 december 1956 dagtecknad promemoria. Dessa sakkunniga begränsade dock sitt förslag till att avse ortsavdragen samt de i 46 § 2 mom. första stycket vid 2) och 3) kommunal-skattelagen omförmälda allmänna avdragen. Den föreslagna avräkningen skulle emellertid inte ske på taxeringsplanet utan genom avkortning av påförd kommunal inkomstskatt eller restitution av redan erlagd sådan skatt efter ansökan av den skattskyldige om särskild skatteberäkning.

Detta sistnämnda förslag har lagts till grund för ett förslag till 1958 års riksdag, upptaget i prop. nr 42. Detta senare förslag, som antagits av riksdagen (se SFS nr 86/1958), byggde på vad skattelagssakkunniga förordat med i huvudsak de ändringarna att avräkning skall få ske jämväl för sådant periodiskt understöd, varom förmåles vid 1) i nyssnämnda författningsrum, samt att avräkningen skall ske redan på taxeringsplanet och inte efter särskild ansökan hos uppborgsmyndigheterna.

När det nu ankommer på utredningen att ta ståndpunkt till omfattningen av en rätt till förlustutjämning, lär från utredningens sida annat inte böra ifrågakomma än att i det nu förevarande hänseendet bygga på principerna i gällande rätt med beaktande jämväl av den nyssnämnda lagstiftningen.

Vad först angår rätten att vid den kommunala taxeringen utnyttja tidigare underskott i förvärvskälla, innebär utredningens ståndpunkt alltså att detta får bli beroende av om kvittningsbar vinst redovisas i förvärvskälla inom samma kommun, där underskottet uppkom. Ett exempel belyser det sagda. En person, hemmahörande i A kommun, har ett år underskott hänförligt till förvärvskälla inom B kommun. Detta kan följaktligen inte avräknas mot inkomst i A kommun vid taxeringen året efter förluståret. Ej heller får under kvittningsperioden någon avräkning ske mot vinst i annan kommun än B; först när vinst inom sistnämnda kommun redovisas, kan så ske.

Vad härfter angår det fall, att andra allmänna avdrag än underskott å förvärvskälla inte kan utnyttjas och att till följd därav såsom taxerad inkomst ett negativt belopp framkommer, innebär utredningens förslag att detta belopp må inom kvittningsperioden avdragas vid kommunaltaxeringen i vilken som helst kommun, där så kan ske. Om avdraget ett följande år kan utnyttjas, helt eller delvis, inom en eller flera kommuner, torde för enkelhetens skull böra gälla, att — om inom hemortskommunen avdraget helt eller delvis kan utnyttjas det år, den skattskyldige vill tillgodoföra sig avdraget — det ock skall ske och detta oberoende av om den skattskyldiges hemortskommun dåmera är en annan än tidigare. Kan avdraget helt eller delvis ej

göras inom hemortskommunen, skall det i stället ske i annan kommun; finnes flera kommuner att välja mellan, bör motsvarande regler gälla som enligt den nyssberörda lagstiftningen år 1958.

En viss komplikation kan här möta. Denna belyses lättast med ett exempel. En skattskyldigs överskott å en förvärvskälla är 10 000 kronor, underskottet å en annan 8 000 kronor och summan av övriga allmänna avdrag 5 000 kronor. Vid taxeringen för statlig inkomstskatt föreligger här intet problem; 3 000 kronor må framdeles inom kvittningsperioden avdragas. Vid taxeringen för kommunal inkomstskatt har man att tänka på olika fall. Är underskottet å förvärvskällan hänförligt till hemortskommunen och behåller den skattskyldige samma hemortskommun under kvittningsperioden, kan hela beloppet 3 000 kronor — det förutsättes att detta inte omfattar kommunalutskylder — avdragas precis som vid statstaxeringen. Har åter den skattskyldige fått ny hemortskommun, kan — med de principer som bör vara vägledande för lagstiftningen — inte ifrågakomma att där utnyttja hela underskottsavdraget å 3 000 kronor, eftersom detta till viss del hänför sig till underskott å förvärvskälla i annan kommun. I övrigt bör däremot underskottet få utnyttjas i den nya hemortskommunen. — Är läget det att den skattskyldige väl bibehållit sin gamla hemortskommun men under kvittningsperioden redovisat vinst från förvärvskälla inom annan kommun, bör från denna vinst genom förlustutjämnning få avräknas förlustavdraget i vad det härrör från de allmänna avdragen å 5 000 kronor — men ej heller mer.

Fler liknande fall kan konstrueras; i praktiken torde dock situationer av detta slag vara relativt ovanliga. De nyss antydda reglerna, som till synes förefaller invecklade, ger i själva verket uttryck för en enkel princip. De ut säger nämligen endast att, när det gäller underskott å förvärvskälla, ett kommunalt band föreligger, som emellertid inte omfattar övriga allmänna avdrag av hithörande slag.

Komplikationen ligger däri att i de nu avhandlade fallen det måste avgöras om och i vad mån ett förlustavdrag skall anses härröra av underskott å förvärvskälla eller av övriga allmänna avdrag. En regel härom måste uppställas, och därvid synes praktiska skäl böra få bli avgörande. Utredningen förordar, att vid beräkning av förlustavdraget underskott å förvärvskälla först skall avräknas mot överskott å annan förvärvskälla; först i andra hand avräknas övriga allmänna avdrag. Denna regel ger för övrigt även det för de skattskyldiga förmånligaste resultatet. I det ovan valda exemplet innebär detta att underskottet å förvärvskällan, 8 000 kronor, anses utjämnat och att ett förlustavdrag å 3 000 kronor, härrörande från övriga allmänna avdrag kvarstår.

Om flera olika underskott å förvärvskälla redovisats och om dessa förvärvskällor är lokaliserade till olika kommuner, skall självfallet avräkningen mellan eventuella överskott och de olika underskotten ske kommunvis. Följande exempel visar hur beräkningarna sker.

	A	B
	(hemortskommun)	
Förvärvskälla med överskott	10 000	—
» med underskott	14 000	6 000
Sammanlagt resultat	— 4 000	— 6 000
Allm. avdrag enl. 46 § 2 mom. kommunalskattelagen	— 20 000	
Slutresultat	— 24 000	— 6 000

I beloppet 24 000 kronor ingår allmänna avdrag enligt 46 § 2 mom. kommunalskattelagen med 20 000 kronor. Sistnämnda belopp får genom förlustavdrag avräknas i första hand vid taxering i hemortskommunen och i andra hand vid taxering i annan kommun. Återstoden av förlustavdraget eller 4 000 kronor kan utnyttjas endast i A kommun, liksom förlustavdraget å 6 000 kronor kan utnyttjas endast i B kommun.

Det anmärkes att om förhållandena varit sådana som angivits i exemplet ovan samt den skattskyldige därjämte varit berättigad till s. k. hustruavdrag, sistnämnda avdrag skolat i första hand avräknas från det angivna överskottet och att sålunda beloppet i exemplet å 4 000 kronor ökat med belopp motsvarande hustruavdraget.

8. Deklarationsskyldighet såsom förutsättning för rätt till förlustavdrag

Av den föregående framställningen framgår att den förlust, som enligt utredningens förslag skall få föras över till kvittning vid senare års taxering, inte bara skall avse underskott i förvärvskälla utan också övriga allmänna avdrag, vilka inte kunnat utnyttjas vid den taxering vartill avdragen är att hänföra. Det är då intet som hindrar att det underskott som skall överföras utslutande hänför sig till andra outnyttjade allmänna avdrag än underskott i förvärvskälla. Och sådana outnyttjade allmänna avdrag kan göras gällande även av skattskyldiga utan egentlig förvärvsverksamhet men med en minimal inkomst av något slag, t. ex. en obetydlig ränteinkomst. Detta kan synas mindre tillfredsställande då det enligt utredningens mening egentligen endast är hänsynen till sådana skattskyldiga, som driver verklig förvärvsverksamhet eller har en mer bestående inkomstkälla av större omfattning, som motiverar en rätt till förlustöverföring. Det är emellertid svårt att utforma en lagstiftning med sådant innehåll utan att en betydande rättsosäkerhet skulle uppkomma och taxeringstvister därav föranledas. Utredningen har också avstått från denna tanke. Å andra sidan kan förlustavdrag inte medges villkorslöst; det blir nödvändigt att anknyta till något lätt konstaterbart faktum såsom avgörande för rätt till förlustavdrag. Ett sådant faktum är deklarationsskyldigheten enligt 22 § taxeringsförordningen. Rätten

till förlustöverföring skulle alltså göras beroende av att den skattskyldige varit deklarationsskyldig för det år, under vilket underskottet uppkom. Utredningen har emellertid ansett det lämpligt att göra det förbehållet, att det i princip skall vara fråga om deklarationsskyldighet på grund av inkomst och alltså inte enbart på grund av innehav av förmögenhetstillgångar på sätt i 22 § 1 mom. taxeringsförrordningen under 4) säges eller på grund av skattskyldighet för garantibelopp för fastighet enligt 22 § 1 mom. under 5) samma förrordning.

Även om någon längre gående begränsning på detta sätt ej åstadkommes, förhindrar man likväl i huvudsak att möjligheten till förlustutjämning — i form av en ackumulering av avdragsrätten för erlagda försäkringspremier och liknande av den som ännu ej utträtt i förvärvslivet — missbrukas.

I enlighet med det sagda kan alltså förlustavdrag, om förutsättningar i övrigt är förhållande, alltid påyrkas av aktiebolag och ekonomiska föreningar ävensom familjestiftelser och andra liknande inrättningar, eftersom dylika juridiska personer utan vidare är deklarationsskyldiga; jfr 22 § 1 mom. vid 1) taxeringsförrordningen. Av annan juridisk person kan förlustutjämning påyrkas, om dess bruttointäkter av en eller flera förvärvskällor under det beskattningsår, då förlusten uppkom, uppgått till sammanlagt minst 100 kronor; jfr 22 § 1 mom. vid 2) samma förrordning. Beträffande fysisk person, som varit här i riket bosatt under hela beskattningsåret, kan förlustavdrag yrkas därest hans bruttointäkter av en eller flera förvärvskällor under året uppgått till sammanlagt minst 1 200 kronor, och av annan skattskyldig, därest bruttointäkterna uppgått till sammanlagt minst 100 kronor; jfr 22 § 1 mom. vid 3) taxeringsförrordningen. I fråga om makar, som ingått äktenskap före ingången av beskattningsåret och levt tillsammans under större delen därav, tages hänsyn till makarnas sammanlagda inkomst; denna blir alltså avgörande för rätten till förlustutjämning.

Har deklaration inte avgivits, ehuru deklarationsskyldighet förelegat, bör förlustavdraget ha förlorats. Avdraget bör förbehållas den som redan när förlusten uppkom i sin deklaration redovisat densamma, dock att någon absolut beloppsbinding knappast bör gälla.

Med de angivna förutsättningarna för rätten att yrka förlustavdrag kan den situationen tänkas uppkomma att t. ex. en studerande, som under något eller några år lyckats förskaffa sig en liten extrainkomst som uppgår till 1 200 kronor, efter avslutade studier kan inträda i förvärvslivet med hopsamlade utnyttjade allmänna avdrag för försäkringspremier m. m., under det att en studerande, som under studietiden inte haft någon inkomst alls eller som haft en inkomst, obetydligt understigande sagda belopp men likväl haft utgifter för försäkringspremier, inte kan utnyttja dessa utgifter i form av underskottsavdrag sedan han fått inkomster att deklarera. Gränsen måste emellertid dragas någonstans och dylika skenbara inadvartenser synes därför ofrånkomliga. Då utredningen eftersträvat en så förenklad lagstiftning

som möjligt, måste den föreslagna förlustutjämnningen mer eller mindre få karaktär av en schablon.

9. Om makars rätt till förlustavdrag

Beträffande äkta makar uppstår särskilda problem i förevarande sammanhang.

Till att börja med kan endera maken ha ett i taxeringshänseende outnyttjat underskott som härrör från tiden före giftermålet. Giftermålet bör givetvis inte hindra denna make att själv utnyttja underskottet för kvittning vid taxering för senare år inom kvittningsperioden. Men om han eller hon inte själv kan utnyttja detsamma uppstår frågan om underskottet, ändå att det härrör från tiden före äktenskapet, skall kunna utnyttjas av den andra maken. Enligt utredningens mening bör det jämlikt grunderna för de nuvarande reglerna om äkta makars beskattning inte vara denna andra make betaget att vid sin taxering utnyttja ett dylikt underskott. Det förutsattes härvid endast att man fortfarande håller sig inom kvittningsperioden, räknat från det år under vilket underskottet uppkom, samt att den som haft underskottet inte själv kan utnyttja detsamma vid den taxering, då avräkningen aktualiseras. Ty vid taxeringen det året bör av praktiska skäl alltid gälla att underskott skall avräknas i första hand vid inkomstberäkningen för den make som haft underskottet och först i andra hand, i den mån sagda underskott inte kunnat utnyttjas av denna make, vid inkomstberäkningen för den andra maken.

Också i fråga om underskott, som uppkommit under ett bestående äktenskap och som skall utnyttjas under tiden för detsamma, bör de allmänna reglerna angående allmänna avdrag för makar vara normerande. Den make som haft underskottet skall givetvis alltid själv kunna utnyttja förlustavdraget vid en senare taxering inom perioden, men avdraget kan också helt eller delvis utnyttjas av den andra maken, i den mån den som haft underskottet inte vid avräkningstillfället själv kan utnyttja detsamma och oberoende av om det kan förutses att denne vid ett följande års taxering själv kan utnyttja det som enligt det nyss sagda överförts på andra maken.

I de fall då den ena makens underskott skall utnyttjas av den andra maken, bör den make som haft underskottet lämna sitt medgivande härtill, t. ex. genom en påteckning på lämplig plats i deklarationen.

Vad som här sagts om makars möjligheter att begagna varandras outnyttjade underskott från tidigare år har endast avseende å för beskattningsåret samtaxerade äkta makar.

Har äktenskapsskillnad mellankommit eller eljest sådana förhållanden inträffat att makarna blivit taxerade såsom av varandra oberoende skattskyldiga, bör det inte ifrågakomma att överföra outnyttjat underskott från den ena maken till den andra. Detta bör gälla även om äktenskapet fortfa-

rande består, eftersom särtaxeringen i sådana fall ju beror på att den ekonomiska gemenskapen inte längre anses bestå mellan makarna i beskattningshänseende. Konsekvensen fordrar då att gemenskapen anses upphävd jämväl i fråga om förlustavdragen. Den naturligaste lösningen torde vara att var och en av de båda kontrahenterna i fortsättningen får vid sina taxeringar inom kvittningsperioden utnyttja sina egna tidigare outnyttjade underskott.

Till frågan om efterlevande makes rätt att utnyttja den avlidne makens outnyttjade underskott återkommer utredningen i följande avsnitt.

10. Om rätt till förlustutjämning vid dödsfall

Har skattskyldig avlidit, kan det med hänsyn till att rätten till förlustavdrag bör uppfattas såsom en rättighet av personlig natur — vilket markeras av att även andra allmänna avdrag än underskott i förvärvskälla inräknas i avdragsgillt underskott — ifrågasättas om eller i vad mån ett av den avlidne vid dödsfallet utnyttjat underskott skall få utnyttjas av hans efterkommande.

Så mycket torde vara klart att det oskiftade dödsboet efter den avlidne åtminstone för det beskattningsår, under vilket dödsfallet inträffade, bör ha samma rätt till förlustavdrag som tillkommit den avlidne. För detta år skall ju redan nu det oskiftade dödsboet jämlikt 53 § 3 mom. kommunalskattelagen och motsvarande stadgande i statsskatteförordningen taxeras såväl för inkomst, vilken den avlidne haft, som för inkomst, vilken ingått till dödsboet efter dödsfallet, därvid för dödsboet skall tillämpas vad som enligt bestämmelserna i sagda lag skolat gälla för den avlidne.

Huruvida dödsboet också för de följande åren bör få använda den avlidnes utnyttjade underskott till avräkning mot senare års inkomster inom kvittningsperioden kan synas mera tveksamt. Även om förmögenhetsmassan och i vissa fall även inkomstbetingelserna till en början är desamma hos dödsboet som hos den avlidne, ändras förhållandena ofta nog snabbt och verksamheten får en annan karaktär än då den bedrevs av den avlidne. Särskilt påfallande kan en sådan förändring vara då arvingarna inte tillhört den avlidnes familj. I ett sådant fall kan deras anspråk på att få utnyttja den avlidnes före dödsfallet resterande förlustavdrag inte vara särskilt starkt grundat.

Undersöker man å andra sidan normalfallet, d. v. s. det fall då den avlidne efterlämnar make och/eller barn, är sambandet givetvis mera intimt och en rätt för de efterlevande att utnyttja de resterande avdragen ter sig mera naturlig, men man finner att även här kan göras graderingar. Det kan ifrågasättas om inte i detta fall det endast är den efterlevande maken som har ett berättigat krav på att få åtnjuta denna rätt. Den efterlevande maken kan nämligen i regel genom sin giftorätt i den avlidnes egendom sägas åtminsto-

ne indirekt ha haft en viss delaktighet i dennes verksamhet och från denna synpunkt kan det vara befogat att den efterlevande maken får överta och utnyttja den avlidnes kvarvarande underskottsavdrag. För barnen föreligger däremot inte någon motsvarande delaktighet redan under föräldrarnas livstid i deras egendom. Deras anspråk är bara ett arvsanspråk som aktualiseras först vid dödsfallet och behöver inte i och för sig innefatta även rätten till sådana förlustavdrag som den avlidna föräldraparten inte kunnat utnyttja vid tiden för dödsfallet. Å andra sidan kan den ekonomiska situationen vid ett dödsfall ofta vara sådan att en rätt för de efterlevande i familjen att få utnyttja den avlidnes outnyttjade förlustavdrag ter sig naturlig och skälig.

Vad som här sagts om den efterlevande makens i förhållande till de andra dödsbodelägarerna på grund av egendomsgemenskapen starkare anspråk på rätten att efter den andra makens död få utnyttja hans kvarvarande underskott gäller emellertid givetvis inte i de fall, då egendomsgemenskap inte fanns mellan makarna på grund av att bodelning skett eller då giftorätt eljest var utesluten. Tveksam kan man också ställa sig beträffande efterlevande makes rätt till dylikt underskottsavdrag i sådana fall, då den efterlevande visserligen haft giftorätt i den avlidnes egendom, men förhållandena vid dödsfallet likväl varit sådana att makarna inte varit eller bort vara samtaxerade. Hade dödsfallet inte inträffat, skulle i motsvarande läge en förlustöverföring inte fått ske mellan makarna enligt vad som utvecklats i det föregående avsnittet.

Av det sagda framgår att det knappast går att generellt tillerkänna den efterlevande maken en självständig rätt att överta den avlidnes vid dödsfallet outnyttjade underskott. Ett hänsynstagande till de olika rättsliga kombinationer, vilka ovan antytts, skulle åter komplicera den tilltänkta lagstiftningen och göra den svårtillämpad.

Vidare uppkommer frågan hur man skall samordna rätten till förlustavdrag mellan dödsboet och den efterlevande maken. Om dödsboet skulle tillerkännas rätten att vid taxeringen för det beskattningsår, under vilket dödsfallet inträffade, utnyttja den avlidnes kvarvarande outnyttjade underskott — vilket torde vara logiskt och lämpligt — och den efterlevande maken fick överta kvarstående avdrag först när dödsboet upplösts, skulle denne kunna gå miste om dessa avdrag på grund av att kvittningsperioden hunnit utlöpa. Och om man under den efter dödsfallet kvarvarande delen av kvittningsperioden gav dödsboet och den efterlevande maken valrätt i fråga om vem som skulle få utnyttja ett förlustavdrag efter den avlidne, skulle detta kanske i många fall vålla stridigheter mellan dödsbodelägarerna och tvekan hos skattemyndigheterna om det rätta förfaringssättet.

Om man vill slippa den komplicering av bestämmelserna, som en företrädesrätt för den efterlevande maken till den avlidnes outnyttjade förlustavdrag eller någon form av valrätt tydligen skulle medföra, torde man få

välja mellan att låta rätten att utnyttja avliden persons utnyttjade förlustavdrag stanna vid den rätt som i analogi med bestämmelsen i 53 § 3 mom. kommunalskattelagen skulle tillkomma det oskiftade dödsboet efter honom vid taxering för det beskattningsår, under vilket dödsfallet inträffade, och att på ett mera generellt sätt utsträcka denna rätt till att avse även taxering för senare beskattningsår, självfallet med iakttagande av kvittningsperiodens längd.

Skulle man välja det senare alternativet och utan inskränkning medge det oskiftade dödsboet efter en skattskyldig rätt att även för dessa senare beskattningsår inom kvittningsperioden utnyttja den avlidnes utnyttjade underskott, kan då åter invändas att förlustavdrag därigenom i realiteten kunde komma även sådana dödsbodelägare tillgodo, vilka inte kan hävda berättigade anspråk på att få utnyttja avdraget, såsom då fråga är om t. ex. syskon eller deras avkomlingar. Än mer otillfredsställande skulle anordningen te sig om dödsbodelägaren är en universell testamentstagare som inte alls är besläktad med den avlidne. Kretsen skulle alltså därigenom bli för vid.

Att å andra sidan helt avskära rätten till fortsatt utnyttjande av den avlidnes resterande underskott efter utgången av det beskattningsår, varunder dödsfallet inträffade, synes medföra ett obilligt resultat i de många vanliga fall, då den avlidne efterlämnar make och barn och dessa under tiden intill den slutliga avvecklingen av dödsboet fortsätter den förvärvsverksamhet som den avlidne bedrivit. Så kan exempelvis vara fallet beträffande en rörelse eller ett jordbruk. Det skulle i många fall vara obilligt, om de efterlevande i en sådan situation inte skulle äga rätt att utjämna de förluster, som uppkommit i samma verksamhet före dödsfallet.

Mot en rätt för de efterlevande i dylika fall att genom dödsboet få tillgodoräkna sig den avlidnes i beskattningsavseende utnyttjade underskott kunde kanske invändas, att en sådan rätt skulle vara ägnad att uppmuntra dödsbodelägarna att bibehålla det oskiftade dödsboet under en längre tid än eljest ifrågakommit, nämligen för att ge dödsboet tillfälle att hinna utnyttja den avlidnes eftersläpande underskott. Även om så stundom kunde komma att bli fallet, torde enligt utredningens mening nackdelarna härav inte böra överdrivas. Dels torde de fall då den avlidnes verksamhet under de sista levnadsåren visar större underskott vara jämförelsevis få och dels torde även med en rätt till förlustutjämning i flertalet fall andra faktorer vara bestämmande för frågan om dödsboets bestånd. Vidare bör erinras att den föreslagna kvittningsperiodens längd sätter en absolut gräns för intresset att uppskjuta avvecklingen av dödsboet.

En annan sak är, det må till förebyggande av missförstånd understrykas, att dödsbo, som driver en verksamhet, har samma rätt som annan skattskyldig att i fortsättningen utnyttja de underskott, som uppkommer i denna verksamhet.

Med beaktande av de anförda synpunkterna föreslår utredningen — för att åstadkomma en rimlig och även lättillämpad reglering av rätten till förlustutjämning efter en avlidne person vid taxering för senare år inom kvittningsperioden än det beskattningsår, under vilket dödsfallet inträffade — att en dylik rätt skall tillkomma endast sådant oskiftat dödsbo efter den avlidne, i vilket under beskattningsåret eller del därav ingått efterlevande make eller barn till den avlidne. Däremot skall dödsbo med uteslutande andra delägare än den avlidnes make eller barn inte ha dylik rätt till förlustavdrag.

Härav framgår alltså, att om dödsboets delägare — vilket torde vara ganska sällan förekommande — utgöres av, förutom make eller barn, en universell testamentstagare, detta inte utesluter dödsboet från rätten till förlustavdrag, som hänför sig till den avlidnes underskott. Att så blir fallet är endast en konsekvens av den i enkelhetens intresse gjorda schablonmässiga avgränsningen. Fallet torde sakna större praktisk betydelse.

Efterlevande make skall alltså enligt utredningens förslag i princip inte tillerkännas någon självständig rätt att utnyttja den avlidne makens underskott.

Genom den angivna konstruktionen uteslutes således automatiskt från avdragsrätten efterlevande hustru, som på grund av bodelning eller eljest inte har giftorätt i den avlidne makens bo och följaktligen inte är dödsbodelägare, såvida hon icke är universell testamentstagare.

Att det oskiftade dödsboet däremot till äventyrs kan som delägare ha efterlevande make, som vid tiden för den andre makens död var särtaxerad i förhållande till denne och som därför enligt utredningens förslag inte själv kunnat tillgodoräkna sig makens outnyttjade underskott under dennes livstid, kan väl synas mindre tillfredsställande. Olägenheten i fråga torde dock inte vara av den storleksordningen att den motiverar ett undantagsstadgande, som enligt sin natur måste bli komplicerat.

Då det oskiftade dödsboet påyrkar förlustavdrag, som hänför sig till ett av den avlidne inom kvittningsperioden outnyttjat underskott, bör det givetvis åligga dödsboet att i vanlig ordning styrka befogenheten av avdraget. Beskattningsnämnderna får då likaledes i vanlig ordning ta ställning till om underskottet skulle ha varit avdragsgillt för den avlidne själv om denne levat.

I sådant fall, där en av makarna avlidit under beskattningsåret och samtaxering skall ske mellan dödsboet efter denna maken och efterlevande maken samt fråga uppkommer om rätt för den sistnämnda maken att utnyttja ett dödsboet i första hand tillkommande förlustavdrag, får förut sättas att dödsboet i deklarationen eller annorledes angivit att avdraget får överflyttas till den efterlevande maken. Särskilt stadgande härom synes inte erforderligt.

11. *Förlustavdragets utnyttjande av annan än den som haft förlusten*

Allmänna regler

I det föregående har angivits förlustutjämningsrättens anknytning till den skattskyldige hos vilken förlusten uppkommit och, vad angår fysiska personer, dess starkt personliga karaktär. Att skattskyldigs utnyttjade förlustavdrag i vissa fall kan få övertagas av hans make eller, när han avlidit, av hans dödsbo följer närmast av de allmänna rättsprinciperna på området och innebär inte något egentligt avsteg från grundtanken. I övrigt bör alltså regeln vara, att förlustavdrag inte får utnyttjas av annan än den som haft förlusten.

I enlighet därmed får den, som övertar en rörelse av en annan person, inte räkna sig tillgodo dennes utnyttjade underskott i förvärvskällan. Inte heller kan, om en enskild rörelse ombildas till ett aktiebolag, underskottsavdrag överföras från den enskilde rörelseidkaren till aktiebolaget. Däremot står det givetvis i ett sådant fall den enskilde fritt att efter ombildningen enligt vanliga regler vid sin personliga taxering avräkna underskott, som uppkommit i den av honom tidigare bedrivna rörelsen, mot den lön eller utdelning han kan få från bolaget eller mot annan hans inkomst. Av det sagda följer också att, om ett aktiebolag avvecklas, utnyttjat förlustavdrag inte kan övertas av annan.

Ändras enskild rörelse till enkelt bolag, handelsbolag eller kommanditbolag, kan däremot den som drivit den ursprungliga rörelsen fortsätta att utnyttja de underskott som hänför sig till denna rörelse, när han deklarerar för sin andel i bolagets inkomst.

Om ett aktiebolag eller en ekonomisk förening övergår i andra händer genom att aktierna i bolaget eller andelarna i föreningen byter ägare, bör detta i princip inte påverka 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.

Även om principen enligt utredningens mening sålunda bör vara, att full rätt till förlustutjämning skall gälla för den som ådragit sig förlusten — fråga må vara om fysisk eller juridisk person — lär emellertid bli ofrånkomligt med vissa inskränkningar. Uppenbara missbruk skulle eljest kunna uppkomma och lagstiftningen skulle få osunda verkningar.

Här åsyftas det förhållandet, att om ett bolags eller en förenings verksamhet lämnat förlust och företagets ställning är undergrävd, den förefintliga förlusten från rena skattesynpunkter likväl representerar en tillgång, som med nuvarande skattesatser i allt fall inte understiger hälften av förlusten. Ett sådant värde är uppenbarligen, ehuru en i hög grad konstlad tillgång, något varifrån de skattskyldiga, med det utpräglade skattetänkande

som råder, inte kommer att bortse. Det föreligger med andra ord stor risk för att en avveckling av företaget, som eljest bort vara en naturlig följd av det dåliga resultatet av verksamheten, inte kommer att ske. I den mån företaget, med i huvudsak samma aktie- eller andelsägare om än med nytillfört kapital, fortsätter sin verksamhet eller övergår till ny sådan samt därvid erhåller en vinst, mot vilken den tidigare förlusten avräknas, kan detta enligt utredningens mening inte föranleda någon principiell erinran. Vad som däremot i görligaste mån bör förhindras är att likvidations- eller konkursmässiga företag av detta slag börjar gå i handeln och utbjudes till nya aktieägare, som avser att igångsätta eller till företaget överföra vinstbringande verksamhet. Att i dylika fall fog helt saknas för en rätt att utnyttja företagets tidigare förlust är utan vidare uppenbart.

Tvekan kan emellertid råda hur den inskränkande bestämmelsen lämpligen bör utformas. Detta hänger i sin tur samman med var man principiellt vill dra gränsen för rätten till förlustutjämning.

Det kan erinras att i USA, där denna fråga synes ha i särskild grad uppmärksamats, för rätt att avdraga en tidigare förlust kräves att åtminstone halva antalet aktie- eller andelsägare visas vara desamma förluståret och året då förlustavdraget yrkas.

En regel av dylik eller liknande innebörd skulle medföra att man i praktiken skulle utanför rätten till förlustutjämning ställa åtskilliga företag, däri aktierna eller andelarna är spridda på ett stort antal händer. Ju mindre karaktär av fåmansbolag företaget har, desto större måste nämligen svårigheterna bli att styrka avdragsrätten. En sådan bestämmelse synes därför föga tilltalande.

Man bör här ställa frågan huruvida några egentliga skäl kan anföras för att förvägra ett företag av den allmänna typ, som karakteriseras av att antalet aktieägare är stort och att inte någon av dem eller någon grupp bland dem har en majoritetspost, bör förvägras avdragsrätt därför att ett större antal aktier — hälften eller vilken annan procentuell andel man nu väljer — bytt ägare under kvittningsperioden. Utredningen vill för egen del besvara denna fråga nekande; i dylikt fall framträder bolaget som en i förhållande till aktieägarna självständig, ekonomiskt verksam sammanslutning och inte som en organisationsform vilken aktieägarna valt för sitt bedrivande av ekonomisk verksamhet.

Om man med utredningen anser, att sådana »allmänna» företag bör ha rätt till förlustutjämning oberoende av om aktieägarna helt eller delvis är desamma vid skilda tillfällen, kan man uppenbarligen inte uppställa en regel sådan som den nyssnämnda, i USA gällande och detta inte allenast därför att den teoretiskt ej vore förenlig med denna uppfattning utan även därför att den i praktiken — genom svårigheten att ange aktieägarna — skulle utesluta även de av dessa företag som i verkligheten uppfyllde kravet.

Familjebolag

Av skäl som framgår av det ovan anförda vill utredningen begränsa den inskränkande regeln till de fall, där risk för verkligt missbruk föreligger. Att detta i första hand är fallet, när det företag, där förlusten uppkommit, har karaktär av fåmans-(familje-)bolag är uppenbart. Det sagda innebär inte att familjebolagen skulle uteslutas från rätt till förlustutjämning, men väl att man — där förlust uppkommit hos ett familjebolag — medger förlustutjämning endast därest ägareförhållandena i bolaget i det väsentliga är desamma vid förlusttillfället och då förlusten skall utnyttjas. Detta krav skulle kunna anses uppfyllt om aktierna i bolaget, då avdraget yrkas — direkt eller indirekt — helt eller så gott som helt äges av samma personer, som ägde aktierna när förlusten uppkom, eller av dem som på grund av arv eller testamente inträtt i nämnda personers ställe. Då det här medges att det endast behöver vara så gott som samtliga aktier som äges av samma personer vid de båda tillfällena innebär detta att, om någon annan person under denna mellantid förvärvat någon eller några enstaka aktier i ett sådant bolag och hans innehav av en dylik obetydlig post inte är ägnat att påverka inflytandet i bolaget, detta inte betager bolaget rätten till förlustavdrag.

När ovan talats om familjebolag, har det skett i den mening som detta uttryck haft i tidigare lagstiftningssammanhang, där dock inte uttrycket såsom sådant upptagits i författningstexten. Fråga skall alltså vara om svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening, vari aktierna eller andelarna — direkt eller genom förmedling av juridisk person — äges eller på därmed jämförligt sätt innehaves av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer. Däremot behöver icke vara fråga om ett s. k. svart familjebolag, d. v. s. ett sådant som på grund av den förda utdelningspolitiken skattlägges för mottagen utdelning från annat bolag. Det bör i detta sammanhang understrykas, att bolag, som vill yrka förlustavdrag, samtidigt med avdragsyrkandet har att förebringa utredning huruvida det är eller varit familjebolag vid de relevanta tidpunkterna och, där så är eller var fallet, om ägareförhållandena vid de båda tidpunkterna.

Förlustutjämning vid fusion

En annan fråga som måste uppmärksammas är i vad mån ett aktiebolags eller en ekonomisk förenings uppgående i ett annat aktiebolag respektive i en annan ekonomisk förening genom fusion skall inverka på rätten till förlustutjämning.

Genom den gällande aktiebolagslagen infördes särskilda bestämmelser om fusion av aktiebolag i syfte att främja en koncentration av ekonomiska företag i större enheter. Såsom framgår av motiven till dessa bestämmelser åsyftades i första hand ett underlättande av fusion mellan helägda dotterbolag och moderbolaget. Det framhölls, att en sammanslagning i sådana fall av dotterbolag med moderbolaget mången gång kunde framstå såsom önsk-

värd för vinnande av organisatorisk ändamålsenlighet och förenkling. De hithörande bestämmelserna av intresse återfinnes i 174 § 1 och 2 mom. aktiebolagslagen.

Om fusion mellan ekonomiska föreningar är stadgat i 96 § lagen om ekonomiska föreningar.

Att man också i beskattningshänseende har beaktat den särskilda samhörighet som råder mellan vissa moder- och dotterföretag och som föranlett tillkomsten av de nämnda fusionsbestämmelserna, framgår för aktiebolagens vidkommande av bl. a. bestämmelserna om frihet från utskiftningsskatt i de fall då aktiebolag genom fusion enligt 174 § 1 mom. aktiebolagslagen upplöses och uppgår i annat bolag. Jämför ock bestämmelserna i 20 § 1955 års förordning om investeringsfonder.

Det torde vara naturligt att även i den förevarande frågan om förlustutjämningen knyta an till de nyss åsyftade fusionsbestämmelserna. I den följande framställningen bortses till en början helt från sådana fall, då moderbolaget eller dotterbolaget haft karaktär av familjebolag vid tiden för förlustens uppkomst eller vid tiden för förlustens utnyttjande. Till dylika situationer återkommer utredningen senare.

Är det fråga om ett sådant helägt dotterbolag som avses i 174 § 1 mom. aktiebolagslagen, d. v. s. fall då samtliga aktier i bolaget ägs av moderbolaget, bör moderbolaget efter fusionen äga rätt att vid taxering inom kvittningsperioden tillgodogöra sig avdrag för underskott som uppkommit hos dotterbolaget. Det kan erinras att, därest moderbolaget äger mer än nio tiondelar av aktierna i dotterbolaget, moderbolaget jämlikt 174 § 2 mom. är berättigat att av övriga aktieägare i dotterbolaget inlösa återstående aktier.

Har dotterbolaget under hela tiden mellan den ifrågavarande förlustens uppkomst och fusionen varit helägt av moderbolaget, synes någon invändning mot moderbolagets rätt att efter fusionen utnyttja dotterbolagets tidigare förlust knappast kunna göras. De båda bolagen hade lika väl kunnat vara sammanslagna vid förlustens uppkomst och förlusten hade följaktligen kunnat avräknas från totalresultatet.

Om däremot dotterbolaget förvärvats av moderbolaget först vid någon tidpunkt efter förlustens uppkomst, kan moderbolagets rätt till förlustavdrag te sig mera diskutabel. Det är emellertid svårt att låta ägareförhållandena vid tiden för förlustens uppkomst vara avgörande för moderbolagets rätt att efter fusionen tillgodogöra sig det tidigare dotterbolagets förluster med hänsyn till alla mellanfall då moderbolaget vid sagda tidpunkt haft ett större eller mindre antal av aktierna i dotterbolaget. Här återkommer man till den genomgående synpunkten, att rätten till förlustutjämning i enkelhetens intresse och av praktiska skäl måste ges en i viss grad schablonmässig utformning.

I de fall som nu diskuteras, nämligen då varken moder- eller dotterbolag haft karaktär av familjebolag vid tiden för förlustens uppkomst eller vid

tiden för förlustens utnyttjande, skulle vidare dotterbolaget — om fusionen ej kommit till stånd — ägt rätt utnyttja sitt förlustavdrag. Det synes då inte föreligga tillräckliga skäl att förvägra moderbolaget rätt att efter fusionen få utnyttja dotterbolagets förlustavdrag. En bestämmelse att i dylikt fall förlustavdrag inte får utnyttjas efter fusionen skulle sannolikt endast få till effekt att fusionen genomfördes först sedan dotterbolaget utnyttjat förlustavdraget, t. ex. på så sätt att en del av moderbolagets vinst överfördes till dotterbolaget.

Förhållandet kan emellertid vara ett annat om dotterbolaget vid ingången av förluståret eller moderbolaget vid utgången av det beskattningsår, då förlustavdraget skall utnyttjas, är familjebolag. I dylikt fall kan det tänkas att dotterbolaget — därest fusionen inte kommit till stånd — på grund av den tidigare förordade inskränkande regeln för familjebolag vid ändrade ägareförhållanden ej haft rätt utnyttja förlustavdraget. Skulle så vara förhållandet bör givetvis inte heller moderbolaget efter fusionen äga rätt utnyttja dotterbolagets förlustavdrag. För att i fall som nu avses moderbolaget efter fusionen skall äga rätt utnyttja dotterbolagets förlustavdrag bör krävas *dels* att moderbolaget vid ingången av förluståret ägde mer än nio tiondelar av aktiekapitalet i dotterbolaget, *dels* att aktierna i moderbolaget såväl vid sistnämnda tillfälle som vid utgången av det aktuella beskattningsåret ägdes av i stort sett samma personer. Vilka förändringar i ägareförhållandena som kan accepteras har angivits i det föregående.

Specialbestämmelserna i skattelagarna vid fusion enligt 174 § 1 mom. aktiebolagslagen är inte tillämpliga i de fall av dylik fusion, då något av de fusionerande företagen driver penningrörelse eller yrkesmässig handel med fastigheter. Undantaget har motiverats med förhållandet att, om ett företag driver handel med värdepapper eller fastigheter medan det andra företags verksamhet är att förvalta dylika tillgångar, det kan inträffa att tillgångar, som hos det upphörande företaget utgjort lagertillgångar, blir anläggnings-tillgångar hos det övertagande företaget eller tvärtom. Det är emellertid att märka att dessa specialbestämmelser gäller en beskattning, som aktualiseras genom själva fusionen. Då så inte är fallet beträffande de föreslagna reglerna om rätt till förlustutjämnning, finns därför inte samma anledning att från tillämpningen av dessa regler undantaga fusionerande aktiebolag tillhörande nämnda kategorier.

Det hittills sagda har haft avseende å vid fusionen helägda dotterbolag. I andra fall, d. v. s. då fusionen ägt rum i enlighet med 175 § aktiebolagslagen, bör nyssnämnda rätt till förlustutjämnning inte ifrågakomma. En dylik fusion innebär att det övertagande bolaget förvärvar det överlåtande bolagets tillgångar. Det synes inte befogat att göra förlustavdraget till en rätt, som kan köpas och säljas. Av samma skäl synes övertagande av rätt till förlustavdrag inte böra ifrågakomma vid fusion mellan ekonomiska föreningar enligt 96 § 1 mom. lagen om ekonomiska föreningar. Även vid dylik fusion liksom

då fråga är om fusion enligt 175 § aktiebolagslagen får fusionsavtalet betraktas som en affärstransaktion, genom vilken den övertagande föreningen förvärvar den överlåtande föreningens tillgångar.

12. Förlustavdrag och realisationsvinstberäkning

Vid beräkning av realisationsvinst får enligt punkt 1 av anvisningarna till 36 § kommunalskattelagen från vad som erhållits för den avyttrade egendomen avdrag ske för alla omkostnader för förvärvet och avyttringen på sätt närmare anges i sagda anvisningspunkt. Har den skattskyldige tidigare fått åtnjuta avdrag för värdeminskning av den avyttrade egendomen eller dylikt, skall å andra sidan, i den mån ej vad som vid avyttringen återbekommit av de avskrivna beloppen inräknas i intäkt av rörelse, omkostnadsbeloppet minskas med detta avdrag. Den sistnämnda bestämmelsen har i praxis tolkats så att hänsyn tages allenast till sådana värdeminskningssavdrag, som vid taxeringen kunnat utnyttjas, varav f. ö. kunnat följa att olika belopp framkommit såsom realisationsvinst vid taxeringen för statlig och för kommunal inkomstskatt.

Fråga uppkommer hur den föreslagna förlustutjämnningen lämpligen bör samordnas med nämnda bestämmelse om beskattning av återvunna värdeminskningssavdrag i samband med realisationsvinstberäkningen.

Det är nämligen uppenbart att en sådan förlustutjämnning har till effekt att, i den mån ett avdrag för värdeminskning, som inte kunnat utnyttjas vid inkomsttaxeringen för ett år, ingår i ett förlustavdrag som åtnjutits vid ett senare års taxering, värdeminskningssavdraget blivit till fullo utnyttjat i beskattningsavseende.

Har ett värdeminskningssavdrag, som hänför sig till avyttrad egendom, blivit *helt* utnyttjat *före* den realisationsvinstgrundande avyttringen — vare sig det skett på vanligt sätt vid taxeringarna för de år till vilka avdragen hänfört sig eller indirekt genom förlustavdrag vid taxering för ett senare år — bör av den förut angivna regeln för realisationsvinstberäkning följa att *hela* beloppet av ifrågavarande värdeminskningssavdrag skall återföras till beskattning vid realisationsvinstens beräkning; jfr *exempel 1* å sid. 108. Om så förfares, föranleder alltså förlustutjämnningen ingen komplikation.

Har däremot värdeminskningssavdrag, som inte omedelbart kunnat utnyttjas, ej heller därefter blivit genom förlustavdrag utnyttjade före avyttringen i fråga, blir det mera problematiskt hur man skall göra vid realisationsvinstberäkningen, nämligen med hänsyn till möjligheten av framtida förlustavdrag avseende värdeminskningssavdragen i fråga.

Om man i en sådan situation vid realisationsvinstberäkningen enligt nu gällande regler återför de under tidigare år gjorda värdeminskningssavdragen endast i den mån de verkligen blivit utnyttjade under dessa år, kommer realisationsvinsten tydligen att bli för låg, därest den skattskyldige framdeles

genom förlustavdrag utnyttjar de tidigare outnyttjade värdeminskningsavdragen. Den slutliga effekten skulle med andra ord bli att den skattskyldige i denna del i realiteten finge dubbla värdeminskningsavdrag, nämligen först vid realisationsvinstberäkningen och senare, vid ett följande års inkomstberäkning, genom förlustavdrag. *Exemplen 2 och 3* här nedan belyser situationen.

Exempel 1

	År 1	År 2	År 3
Realisationsvinst			50 000
Annan inkomst	40 000	45 000	40 000
			90 000
Utgifter	35 000	35 000	45 000
	5 000	10 000	45 000
Värdeminskningsavdrag	7 000	7 000	0
	— 2 000	+ 3 000	45 000
Netto			
Förlustavdrag		— 2 000	

Anm.: I detta fall bör enligt vanliga regler vid realisationsvinstberäkningen år 3 de under åren 1 och 2 gjorda värdeminskningsavdragen anses i sin helhet utnyttjade och följaktligen tilläggas vid realisationsvinstberäkningen (7 000 + 7 000 = 14 000).

Exempel 2

	År 1	År 2	År 3
Realisationsvinst		20 000	
Annan inkomst	37 000	40 000	50 000
		60 000	
Utgifter	35 000	50 000	35 000
	2 000	10 000	15 000
Värdeminskningsavdrag	7 000	6 000	5 000
	— 5 000	+ 4 000	+ 10 000
Netto			
Förlustavdrag		— 4 000	— 1 000

Anm.: Om vid realisationsvinstberäkningen år 2 enligt gällande regler endast återföres den utnyttjade delen av värdeminskningsavdraget år 1 — 2 000 kr — samt förlustavdrag medges åren 2 och 3 med 4 000 kr resp. 1 000 kr, blir realisationsvinsten år 2 5 000 kr för lågt beräknad.

Exempel 3

	År 1	År 2	År 3
Inkomster, ej realisationsvinst	35 000	30 000	40 000
Utgifter	30 000	35 000	20 000
	5 000	— 5 000	20 000
Realisationsförlust		— 20 000	
Värdeminskningsavdrag	7 000		
	— 2 000	— 25 000	20 000
Netto			
Förlustavdrag			— 7 000
			13 000

Anm.: Till år 3 får överföras förlust från år 1 med 2 000 kr och från år 2 med 5 000 kr men ej realisationsförlusten år 2 å 20 000 kr. Förlustöverföringen från år 1 till år 3 med 2 000 kr medför att realisationsförlustberäkningen år 2 blir oriktig i det förlusten beräknas till ett 2 000 kr för högt belopp, något som å andra sidan skulle varit av faktisk betydelse allenast därest år 2 redovisats annan realisationsvinst, mot vilken realisationsförlusten varit avdragsgill.

I de nu angivna fallen, där förlustavdraget senare utnyttjats, hade således hela beloppet av de före avyttringen gjorda värdeminskningssavdragen bort återföras vid realisationsvinstberäkningen för att denna skulle ha blivit riktig — alltså även till den del avdragen i fråga inte varit i beskattningshänseende utnyttjade före avyttringen. Alternativt borde avdragen inte ha fått utnyttjas i form av förlustavdrag vid följande års taxering.

Av det anförda framgår alltså att, när det gäller att åstadkomma den eftersträfvade samordningen mellan rätten till förlustutjämning och realisationsvinstbeskattningen, man har att välja mellan olika metoder.

Den metod, som i förstone kan synas ligga närmast till hands att välja, är att bibehålla de gällande reglerna för realisationsvinstberäkningen och i de nu avsedda fallen i stället föreskriva att det eljest medgivna förlustavdraget framdeles eller vid taxeringen för det år, då realisationsvinsten taxeras, nedräknas så att detsamma inte innefattar något outnyttjat värdeminskningssavdrag. I och för sig kan man med en sådan regel givetvis uppnå ett materiellt riktigt resultat, men endast under förutsättning att man vid varje framtida tillfälle, då förlustavdrag kan ifrågasättas, helt kan överblicka vad som tidigare passerat. Detta måste emellertid understundom vara förenat med svårigheter och häri ligger de allvarligaste invändningarna mot det nu diskuterade alternativet. Så snart förlustavdrag yrkades, fick nämligen undersökas i vad mån dessa omfattade tidigare inte utnyttjade värdeminskningssavdrag och vidare, därest så skulle vara fallet, i vad mån dessa värdeminskningssavdrag så beaktats vid en mellankommande realisationsvinstberäkning, att på grund därav förlustavdraget skall minskas med värdeminskningssavdragen i fråga eller viss del därav. Det torde inte närmare behöva utvecklas hur komplicerad i tillämpningen, för såväl de skattskyldiga som de kontrollerande myndigheterna, detta alternativ är.

Utredningen har därför velat söka lösningen av denna specialfråga efter en annan och i tillämpningen enklare linje, nämligen det först angivna alternativet att beräkna själva realisationsvinsten — och för den delen även realisationsförlusten för de undantagsfall där detta är erforderligt, d. v. s. då samtidigt realisationsvinst på annan avyttring uppkommit mot vilken förlusten enligt allmänna regler omedelbart må avdragas — som om samtliga värdeminskningssavdrag utnyttjats, även om så faktiskt ej skett. Reglerna får då utformas så att någon skärpt beskattning inte inträder, något som normalt inte heller blir fallet med hänsyn till den samtidigt föreliggande rätten till förlustavdrag.

Detta skall belysas i det följande med ett exempel, men dessförinnan vill utredningen erinra om sin tidigare tillkännagivna uppfattning rörande den principiella behandlingen av realisationsvinster och realisationsförluster från förlustutjämnings synpunkt. Denna innebär, att förlust av dylik art visserligen ej får inräknas i framtida förlustavdrag men att å andra sidan hinder ej möter att mot en föreliggande realisationsvinst — eller vad därmed i beskattningshänseende jämföras — avräkna ett förlustavdrag.

Av följande *exempel* framgår hur det nu ifrågavarande alternativet verkar. Därvid förutsättes att den tillgång, varom fråga är, köpts år 1 för 100 och att därå avskrivits

år 1 10, vilket avdrag kunnat utnyttjas vid taxeringen;

» 2 10, vilket avdrag likaledes kunnat utnyttjas;

» 3 10, vilket avdrag däremot ej kunnat utnyttjas; samt

» 4 10, vilket avdrag ej heller kunnat utnyttjas.

Läget är då det att, enligt gällande regler, det avdragsgilla anskaffningsvärdet är $(100 - 20 =) 80$, medan enligt nu diskuterat alternativ detta blir $(100 - 40 =) 60$ varjämte rätt till förlustavdrag av 20 föreligger.

Tillgången avyttras och det förutsättes att de principiella förutsättningarna för realisationsvinstbeskattning föreligger. Beroende på försäljningspriset erhålles då följande siffror (såsom en jämförelse anges resultatet av nuvarande regler).

Försäljningspris	Realisationsvinst enl. förevarande alternativ	Förlustavdrag som samtidigt tillgodoföres	Slutresultat	Realisationsvinst enl. gällande regler
200	140	20	120	120
150	90	20	70	70
100	40	20	20	20
80	20	20	0	0
60	0	20	— 20	— 20
50	— 10	20	— 30	— 30

I exemplet ovan inträder inte någon skärpt beskattning. En sådan kan däremot teoretiskt inträda i ett fall som det följande. En fastighet har innehafts under nio år och säljes med vinst under det tionde året; under de tillägnalupna nio åren har värdeminskningssavdrag utförts i deklarationen utan att kunna utnyttjas vid taxering. Realisationsvinsten beräknas som om samtliga värdeminskningssavdrag under dessa nio år hade utnyttjats men den samtidigt föreliggande rätten till förlustavdrag omfattar allenast de sex sista årens värdeminskningssavdrag. Detta innebär således att realisationsvinsten i förhållande till nu gällande regler blir så mycket större som motsvarar de tre första årens värdeminskningssavdrag. Det torde emellertid vara

försvarligt att bortse härifrån. Situationen i fråga inträder nämligen allenast när fastighet säljes vid en tidpunkt näraliggande den då den stadgade tiden för realisationsvinstbeskattningen utgår. Till en början torde vara ytterligt ovanligt att fastighetsförsäljningar äger rum å sådan tidpunkt; i regel torde fastighetsägaren vänta därmed till tioårsperiodens utgång. Om så likväl ej sker, erinras om den fallande skalan vid realisationsvinstbeskattningen, innebärande i det nyssnämnda exemplet att blott 25 procent av realisationsvinsten beskattas. Värld större uppmärksamhet är måhända den förmån som den ifrågasatta anordningen erbjuder de skattskyldiga i vissa andra hithörande fall. Om det sistnämnda exemplet ändras därhän, att fastigheten säljes med vinst under det elfte året eller med förlust under det nionde året, så ifrågakommer inte någon realisationsvinstbeskattning men rätten att utnyttja förlustavdrag innefattande värdeminskningsavdragen i fråga kvarstår likväl.

Man kan ställa frågan hur beräkningarna bör utföras, därest ett visst år något värdeminskningsavdrag aldrig yrkats i deklarationen, kanske därför att den förvärvskälla, däri tillgången ingått, detta avdrag förutan visat under-skott.

Är fråga om en fastighet, blir läget det att — därest ett dylikt inte utfört avdrag likväl anses böra vid realisationsvinstberäkningen beaktas som om det utförts — realisationsvinsten visserligen blir större än vid det motsatta bedömandet, men samtidigt ökar normalt förlustavdraget i motsvarande mån. Bortses däremot från detta icke utförda värdeminskningsavdrag, blir å andra sidan såväl realisationsvinsten som förlustavdraget i lika mån lägre. Det blir med andra ord i huvudsak likgiltigt huru förfares.

Detsamma gäller om det i stället handlar om t. ex. en bil, som äges av en löntagare och som av denne användes i och för tjänsten samt beträffande vilken bil avdrag för värdeminskning medgivits. Försäljes sådan bil inom fem år från förvärvet, beräknas nämligen enligt praxis eventuell realisationsvinst under hänsynstagande till värdeminskningsavdrag på samma sätt som vid t. ex. en fastighetsförsäljning.

Är åter fråga om fartyg, d. v. s. de enda i rörelse ingående inventarier beträffande vilka kan ifrågakomma att tillämpa realisationsvinstbestämmelserna, är ju läget det att vad som vid försäljning återbekommits av tidigare åtnjutna värdeminskningsavdrag skall upptagas såsom intäkt av rörelse. Om försäljningssumman överstiger värdeminskningsavdragen, uppkommer fråga om realisationsvinstbeskattning. Det sagda innebär, att de speciella problem, som i detta avsnitt förut behandlats, inte blir aktuella vid avyttring av fartyg.

Utredningen förordar, av skäl som framgår av det förut sagda, att samordningen mellan realisationsvinstbestämmelserna och rätten till förlustutjämning sker i enlighet med det alternativ, som innebär att samtliga värdeminskningsavdrag, således även de yrkade men icke utnyttjade, medtages vid vinstberäkningen.

13. *Förlustutjämning och värdeminskningssavdrag i rörelse resp. jordbruk med inkomstredovisning enligt bokföringsmässiga grunder*

Såsom redan nämnts sker — om här tills vidare bortses från fastighet i rörelse — principiellt beskattning av återvunna värdeminskningssavdrag i samband med avyttring av tillgångar även i förvärvskällan rörelse. Det är därför anledning att också beträffande denna förvärvskälla undersöka huruvida en samtidig rätt till förlustutjämning påkallar åtgärder för att undvika ett oriktigt beskattningsresultat.

När det gäller rörelse är den beskattning, varom här är fråga, som bekant olika konstruerad i fråga om olika slag av tillgångar, även om den i princip åsyftar samma effekt, nämligen att beskatta försäljningsvinsten inklusive sådana värdeminskningssavdrag, vilka den skattskyldige tidigare åtnjutit och vilka han återbekommit genom försäljningen. Med försäljningsvinst likställas sådant som försäkringssättning för förlorade tillgångar.

Maskiner och inventarier för stadigvarande bruk

Vad först beträffar för stadigvarande bruk avsedda maskiner och inventarier, vilka inte vid beräkning av värdeminskningssavdrag hänföres till byggnad, får man enligt de nu gällande bestämmelserna skilja mellan det fall att den skattskyldige tillämpar planenlig avskrivning och det fall att han tillämpar räkenskapsenlig avskrivning.

Om tillgångar av dessa slag avyttras, skall — om här bortses från en specialregel gällande i vissa fall vid försäljning av fartyg — i båda fallen hela försäljningssumman upptagas såsom intäkt i rörelsen. Men i övrigt får man göra skillnad mellan dessa fall alltefter den avskrivningsmetod som tillämpats.

Planenlig avskrivning

Tillämpar den skattskyldige planenlig avskrivning, får han från försäljningssumman avdraga vad som i beskattningsavseende återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet.

Vinstberäkningstekniken är alltså här rent tekniskt inte densamma som vid realisationsvinstberäkningen. Vid den senare återföres ju de återvunna värdeminskningssavdragen till beskattning genom att de avräknas från de avdragsgilla omkostnaderna för vinstens erhållande. Vid den här ifrågavarande vinstberäkningen däremot utskiljes inte de återvunna värdeminskningssavdragen särskilt för sig. De ingår i stället automatiskt och utan att särskiljas i den såsom intäkt upptagna försäljningssumman. Vinstberäkningen leder emellertid i princip till samma slutresultat genom att den oavskrivna delen av anskaffningskostnaden får avdragas från försäljningssumman.

Tydligen skulle också detta beskattningsresultat kunna förryckas på sam-

ma sätt som vid realisationsvinstbeskattningen, om en rätt till förlustutjämn-
ning utan vidare möjliggjorde ett utnyttjande i efterhand, sedan tillgången
i fråga avyttrats, av ett värdeminskingsavdrag, som alltså inte hade utnytt-
jats vid tiden för tillgångens avyttrande och därför inte heller avräknats å
anskaffningskostnaden vid den av försäljningen föranledda inkomstberäk-
ningen.

Detta är den ena av de två frågor, som här får observeras. Den andra sam-
manhänger med följande.

Enligt gällande regler har skattskyldig vid planenlig avskrivning möjlighet
att taga igen på tidigare år belöpande men då ej utnyttjade värdeminskings-
avdrag antingen genom utsträckning i erforderlig mån av avskrivningsplanen
efter den för tillgången i fråga antagna varaktighetstidens slut eller, efter
beskattningsnämnds särskilda beprövande, dessförinnan utöver avdrag enligt
planen. Möjligheten att på detta sätt förskjuta planenliga värdeminskings-
avdrag upphör dock i och med att den tillgång varom fråga är utgått ur pla-
nen, d. v. s. då den avyttrats eller eljest försvunnit ur rörelsen.

Det blir med andra ord nödvändigt med regler, som förhindrar att ett och
samma tidigare inte utnyttjade värdeminskingsavdrag därefter avdrages
dels med tillämpning av de nyss återgivna reglerna och dels i form av för-
lustavdrag.

Den första av de båda nu antydda problemställningarna ligger mycket
nära det spörsmål angående beräkning av realisationsvinst, som i nästföre-
gående avsnitt behandlats. Även där var fråga om tidigare värdeminskings-
avdrag, som ej kunnat utnyttjas och som enligt gällande regler följaktligen
inte heller skulle beaktas vid beräkningen av realisationsvinsten. Den lös-
ning, som utredningen där förordade, var att alla tillgodoförda avdrag —
oavsett om de vid taxeringen utnyttjats eller ej — skulle vid inkomstberäk-
ningen till den skattskyldiges nackdel beaktas samtidigt som denne skulle
ha fria händer att kompensera sig härför genom att yrka förlustavdrag om-
fattande tidigare inte utnyttjade värdeminskingsavdrag.

Även i nu förevarande fall synes en motsvarande ordning böra förordas.
Detta skulle innebära, att vid tillgångens avyttring hela försäljningssumman,
såsom nu, upptages till beskattning och att såsom avgående post upptages
anskaffningskostnaden efter avdrag för gjorda värdeminskingsavdrag oav-
sett om dessa kunnat utnyttjas vid taxeringen eller ej. För en sådan lösning
talar — förutom önskemålet att på olika områden nå så ensartade regler som
möjligt — i huvudsak samma skäl som var avgörande för utredningens
ställningstagande till motsvarande spörsmål på området för realisations-
vinstbeskattningen. Väljer man nämligen den alternativa anordningen —
att bibehålla nuvarande regler vid inventarieförsäljning och i nu avsedda
fall vägra förlustavdrag omfattande värdeminskingsavdrag — möter man
enahanda tillämpnings- och kontrollbesvärigheter, för vilka förut redo-
gjorts i samband med behandlingen av alternativet att efter sistnämnda

linje lösa frågan om samordningen av realisationsvinstbeskattningen och förlustutjämningen.

Det understrykes, att utredningens nu förordade förslag inte medför en skärpt beskattning, nämligen med hänsyn till den skattskyldiges rätt att samma år, som beskattningen i anledning av avyttringen äger rum, yrka förlustavdrag. De tidigare tillgodoförda men då icke utnyttjade avdragen måste nämligen ha medfört ett underskott, som — om det inte tidigare utnyttjats och då gett en motsvarande skattelindring — nu kan utnyttjas.

Till undvikande av missförstånd framhålls, att — om skattskyldig så önskar — hinder ej bör möta att utnyttja förlustavdraget vid annan tidpunkt inom kvittningsperioden än den då den beskattning sker, som föranledes av att tillgången i fråga avyttrats.

Tilläggas må att den situationen möjligtvis skulle kunna tänkas uppkomma, att den skattskyldige ett år tillgodofört sig ett värdeminskingsavdrag, som emellertid inte kunnat utnyttjas vid taxeringen det året, och att sålunda en rätt till förlustavdrag uppkommit samt att kvittningsperioden gått till ända innan tillgången i fråga avyttrats. Det torde emellertid kunna bortses från fall som detta. En skattskyldig torde näppeligen göra ett värdeminskingsavdrag med mindre han har omedelbar möjlighet att utnyttja detsamma vid taxeringen eller med säkerhet påräknar att genom förlustavdrag kunna göra detta inom den närmaste framtiden.

Några egentliga invändningar synes därför knappast vara att resa mot en anordning sådan som den i det föregående förordade. Godtages denna, uppkommer emellertid frågan, när ett värdeminskingsavdrag skall anses tillgodofört. Som förut framhållits ligger det i den skattskyldiges hand att avgöra om han vill yrka avdrag i ett läge, där detta inte omedelbart kan utnyttjas, eller om han föredrar att enligt gällande regler förskjuta detsamma. Detta innebär, att det avgörande blir vad som yrkas i deklarationen eller eljest i samband med taxeringen. Föres, såsom avsett är, värdeminskingsplaner, kan å dessa, som skall biläggas deklarationen, avläsas vilket den skattskyldiges önskemål är. Detsamma framgår därjämte — och detta oavsett om nyssnämnda planer vidfogats — av själva rörelsebilagan. Dock bör vid taxeringsarbetet beaktas, att skattskyldig kan så att säga vanemässigt ha tillgodofört sig ett värdeminskingsavdrag, ehuru det varit naturligare för honom att begära detsamma förskjutet. I tveksamma fall kan därför lämpligen vederbörande taxeringsassistent från den skattskyldige införskaffa bekräftelse på hans önskemål.

Vad härefter angår den andra av de båda uppmärksammade problemställningarna — nämligen att ett tillgodofört men icke omedelbart utnyttjat värdeminskingsavdrag, som alltså framdeles inom kvittningsperioden får utnyttjas för förlustavdrag, ej tillika må utnyttjas enligt de förut omtalade redan nu gällande reglerna om förskjutning av outnyttjade värdeminskingsavdrag — så är det uppenbart att ett nära samband föreligger mellan

denna och den nyss behandlade frågan om samordningen av värdeminskningssavdrag och beskattningsreglerna vid avyttring av inventarier. Lösningen bör ock vinnas efter analoga linjer och innebära, att om skattskyldig tillgodofört sig värdeminskningssavdrag under sådana förhållanden att en rätt till förlustavdrag uppkommit, han därmed betages rätten att förskjuta värdeminskningssavdraget såsom sådant.

Här, som i det förra fallet, har den skattskyldige sin fulla valrätt. Merendels torde han finna det mest ändamålsenliga vara att bibehålla sin rätt till förskjutning av värdeminskningssavdraget. Taxeringsmyndigheterna kan — då anledning därtill föreligger — finna lämpligt klargöra för den skattskyldige konsekvensen av ett utfört värdeminskningssavdrag. Det enda man här får hålla på är att, när den skattskyldige en gång gjort sitt val, det i fortsättningen får bli därvid.

Räkenskapsenlig avskrivning

Utredningen övergår härefter till det fall att den skattskyldige tillämpar räkenskapsenlig avskrivning.

I det föregående har framhållits att vid försäljning av hithörande slag av maskiner och inventarier hela försäljningssumman upptages såsom intäkt i rörelse. Men medan skattskyldig, som tillämpar planenlig avskrivning, får göra avdrag för vad som i beskattningsavseende återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet, föreligger beträffande skattskyldig, som tillämpar räkenskapsenlig avskrivning, den i detta sammanhang betydelsefulla skillnaden, att något dylikt avdrag i princip inte uträknas. Man når emellertid ett motsvarande resultat i annan ordning. Följande må härom framhållas.

Karakteristiskt för den räkenskapsenliga avskrivningsmetoden, vare sig det gäller tillämpning av den s. k. 30-regeln (punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen) eller av den s. k. kompletteringsregeln (punkt 4 sjätte stycket av nämnda anvisningar), är att man inte å de olika inventarierna individualiserar gjorda avskrivningar och att det därför i regel är omöjligt att i efterhand fastställa det taxeringsmässiga restvärdet för en viss tillgång. Detta sammanhänger självfallet med metodiken för systemet med räkenskapsenlig avskrivning. Behovet av utrangeringsavdrag blir i stället tillgodosett med den för den skattskyldige föreliggande rätten att tillämpa nyssnämnda kompletteringsregel, vilken innebär en avskrivning ned till ett restvärde baserat på en lineär avskrivning med 20 procent på vid ett givet tillfälle kvarvarande inventarier.

Genom att vid avyttring av här ifrågakvarande tillgångar något avdrag för oavskrivet restvärde inte särskilt utföres vid inkomstberäkningen föranleder en rätt till förlustutjämnning tydligen inte motsvarande möjligheter till komplikationer som — enligt det föregående — kan uppkomma vid planenlig avskrivning.

En annan skillnad är att de räkenskapsenliga värdeminskningssavdragen

enligt sakens natur med visst undantag inte är förskjutningsbara. Detta är givetvis också ägnat att förenkla frågan om samordningen med förlustutjämnningen.

Av det sagda framgår att man alltså bör kunna i vanlig ordning förskjuta underskott även i den mån det innefattar värdeminskingsavdrag enligt metoden för räknenskapsenlig avskrivning och att några särskilda korrektiv mot dubbelavdrag inte är erforderliga.

Endast en fråga i detta sammanhang torde behöva närmare uppmärksammas. Här avses det fall, att skattskyldig i räknenskaperna verkställt avskrivning med större belopp än det, varmed han enligt reglerna för räknenskapsenlig avskrivning äger åtnjuta avdrag. I dylikt fall vägras avdrag för överavskrivningen, men den skattskyldige kan erhålla beskattningsnämnds medgivande till avdrag för överavskrivningen enligt en särskild avskrivningsplan löpande på minst fem år (punkt 4 åttonde stycket av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen). Om det på ett visst år enligt denna särskilda värdeminskingsplan belöpande avdraget inte kan på grund av vinstförhållandena utnyttjas, uppkommer underskott. Anledning saknas enligt utredningens mening att ställa sådant avdrag utanför rätten till förlustutjämnning. Emellertid lär den skattskyldige i sådant läge vilja i första hand hos taxeringsmyndigheterna utverka en förlängning av planen eller med andra ord uppnå en förskjutning av själva värdeminskingsavdraget till en senare tidpunkt; hinder torde ej heller föreligga för myndigheterna att efterkomma ett sådant önskemål. Sker detta får å andra sidan tillses att den skattskyldige inte därutöver erhåller ett förlustavdrag. Det synes knappast erforderligt med någon uttrycklig bestämmelse härom. Det måste nämligen utan vidare få anses ankomma på taxeringsmyndigheterna att lämna medgivande till en förlängning av planen endast under förutsättning att den skattskyldige avstår från sin eljest föreliggande rätt till förlustavdrag för belopp motsvarande värdeminskingsavdraget i fråga.

Övergång till eller från räknenskapsenlig avskrivning

Den förut angivna utgångspunkten att planenliga värdeminskingsavdrag skall anses i beskattningshänseende utnyttjade även i den mån de ingår i avdragsgillt underskott torde också böra vara bestämmande, när fråga är om övergång från planenlig till räknenskapsenlig avskrivning eller omvänt.

Enligt de nu gällande bestämmelserna får skattskyldig inte, sedan han övergått till räknenskapsenlig avskrivning, tillgodonjuta avdrag för sådana planenliga avdrag, som han före övergången inte kunnat utnyttja på grund av att han vid taxeringen haft underskott eller otillräcklig inkomst. Möjligen skulle kunna göras gällande, som en konsekvens härav, att inte heller i sådant underskottsavdrag, som enligt reglerna för förlustutjämnningen påyrkas efter övergången till räknenskapsenlig avskrivning, skulle få inräknas ett dylikt vid den tidigare taxeringen outnyttjat avdrag. Om man, såsom ut-

redningen förordat, medger att värdeminskningsavdragen, under tid då den skattskyldige tillämpar planenlig avskrivning, får förskjutas till annat år genom underskottsavdrag, förutsatt att avdraget inte förskjutes på annat sätt, kan man emellertid fråga sig, om den omständigheten att ett underskottsavdrag, som yrkas efter övergången till räkenskapsenlig avskrivning, innefattar ett av den skattskyldige före övergången gjort planenligt avdrag rimligen bör föranleda att underskottsavdraget i denna del förvägras den skattskyldige. Enligt de förut angivna riktlinjerna skall ju den skattskyldige anses ha utnyttjat avdraget i och med att han tillgodofört sig detsamma. Då han i detta fall gjort avdraget före övergången till räkenskapsenlig avskrivning, bör alltså enligt utredningens mening den skattskyldige inte förvägras förlustavdraget i fråga. Däremot bör den skattskyldige i överensstämmelse med nuvarande regler inte efter övergången få göra ytterligare resterande planenliga avdrag.

Efter samma linje bör de gällande reglerna modifieras för det fallet, att vid övergång till räkenskapsenlig avskrivning det taxeringsmässiga restvärdet överstigit det bokförda värdet av ifrågavarande tillgångar. I sådant fall kan skattskyldig, utöver avskrivning enligt räkenskaperna, avskriva det överskjutande beloppet planenligt, antingen inom ramen för den före övergången till räkenskapsenlig avskrivning tillämpade planen till dess att hela det överskjutande beloppet avskrivits eller ock med beskattningsnämnds medgivande enligt en särskild av nämnden godkänd plan avseende en tid av högst tio år. Med beskattningsnämnds tillåtelse kan han också skriva av beloppet på en gång. Avdrag som gjorts i enlighet med någon av dessa möjligheter men som inte kunnat utnyttjas på grund av rörelsens dåliga resultat torde med nuvarande ordning inte kunna förskjutas till ett annat år. Om man godtar resonemanget beträffande de i förhållande till den ursprungliga planen eftersläpande avdragen, synes man också för det nyssnämnda fallet böra acceptera tanken, att underskott, som uppkommit på grund av avskrivning av nu ifrågavarande slag, skall omfattas av rätten till förlustavdrag. En sådan lösning är även starkt betingad av önskemålet att inte onödigtvis komplicera lagstiftningen och tillämpningen.

I det motsatta fallet, då vid övergången till räkenskapsenlig avskrivning det bokförda värdet av tillgångarna i fråga överstigit det taxeringsmässiga restvärdet, skall den skattskyldige beskattas för skillnadsbeloppet, antingen på en gång under det första beskattningsår för vilket räkenskapsenlig avskrivning gäller eller också, om den skattskyldige hellre vill, med en tredjedel för nämnda beskattningsår och ett vart av de två närmast följande åren. Om belopp, som på detta sätt upptages såsom intäkt för något av dessa tre år, helt eller delvis skulle undandragas beskattning genom att den skattskyldige utnyttjar avdrag som han eljest inte skulle kunnat utnyttja, skall beloppet i stället uppföras som intäkt för det första år, då dylikt förhållande ej föreligger. Det förutsättes med andra ord att skillnadsbeloppet blir effektivt

beskattat. Till yttermera visso gäller för närvarande att man vid beräkningen av det taxeringsmässiga restvärdet i detsamma inte får inräkna sådana på tidigare år belöpande planenliga värdeminskningsavdrag som den skattskyldige på grund av rörelsens dåliga resultat inte kunnat utnyttja. Dylika avdrag skall alltså i detta sammanhang anses utnyttjade även i sistnämnda del. Den naturliga konsekvensen av den av utredningen intagna ståndpunkten är, att den omständigheten att ett underskottsavdrag eliminerar överskottet för ett visst år inte bör utgöra hinder för att såsom intäkt för detta år upptaga, helt eller delvis, ett sådant skillnadsbelopp som det här är fråga om. Härmed lärers kravet att skillnadsbeloppet skall bli effektivt beskattat inte längre kunna upprätthållas. Men i princip skall det alltjämt tilläggas vid inkomstberäkningen för de ifrågavarande åren. Av utredningens principer följer också att, när det gäller beräkningen av det taxeringsmässiga restvärdet, ett på tidigare år belöpande planenligt värdeminskningsavdrag skall anses i sin helhet ha tillgodoräknats den skattskyldige, d. v. s. även till den del värdeminskningsavdraget ingår i ett till detta tidigare år hänförligt underskott. På det sättet kan det inträffa att det skillnadsbelopp, som i princip skall återföras till beskattning, i verkligheten blir utjämnat av tidigare eftersläpande värdeminskningsavdrag. Detta är dock endast en följd av den förskjutning av de planenliga avdragen som rätten till förlustutjämning kan medföra enligt den föreslagna konstruktionen. Utredningen kan för sin del inte finna att de här angivna konsekvenserna av förslaget är ägnade att inge några egentliga betänkligheter.

Vad som i det föregående sagts beträffande den föreslagna förlustutjämnningen och reglerna om värdeminskningsavdrag beträffande inventarier i rörelse bör givetvis äga motsvarande tillämpning beträffande reglerna för värdeminskningsavdrag å inventarier i jordbruk i de fall, då inkomst därav redovisas efter bokföringsmässiga grunder.

Vissa andra tillgångar

Övergår man härefter till att undersöka hur den föreslagna förlustutjämnningen skall förenas med de bestämmelser som för närvarande gäller i fråga om avskrivningar å andra slags tillgångar för stadigvarande bruk i rörelse än maskiner och inventarier finner man följande.

Beträffande de nu avsedda tillgångarna gäller att de avskrivningar för värdeminskning, som må göras, i regel följer den planenliga lineära metoden. Vid samordningen med förlustutjämnningen bör därför konstruktionen av bestämmelserna vara densamma som förut förordats i avseende å realisationsvinstberäkning och i fråga om maskiner och inventarier, vilka avskrivs med användande av den planenliga metoden.

Detta gäller först och främst byggnader i rörelse. Värdeminskningsavdrag å byggnader är, i motsats till de planenliga värdeminskningsavdragen å in-

ventarier, inte förskjutningsbara, om de för ett visst år inte kan utnyttjas. Genom rätten att förskjuta underskott blir emellertid även värdeminskningsavdrag å byggnader i realiteten förskjutningsbara inom ramen för möjligheten av förlustutjämning. Avyttras fastigheten skall frågan huruvida skattepliktig intäkt föreligger bedömas efter reglerna för realisationsvinstbeskattningen. De problem som i samband med förlustutjämnningen uppkommer vid beräkning av realisationsvinst har redan behandlats under avd. 12.

Intäkt genom avyttring av patenträtt eller liknande tidsbegränsad rättighet skall upptagas såsom intäkt av rörelse till den del det influtna motsvarar återvinning av tidigare åtnjutna värdeminskningsavdrag men i övrigt såsom intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet i den mån förutsättningar för skattepliktig realisationsvinst föreligger. Beträffande värdeminskningsavdrag för dylika tillgångar gäller föreskrifterna om planenlig avskrivning i punkt 3 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen. Om förlustutjämning införes betyder det enligt de regler, som utredningen förordat för att undvika risken av dubbelavdrag, att den skattskyldige kan välja mellan att förskjuta ett planenligt värdeminskningsavdrag i enlighet med de nu gällande reglerna eller att göra det genom att anlita möjligheten till förlustavdrag. Men om han använder den senare utvägen — med de risker detta kan innebära — och den ifrågavarande tillgången avyttras, bör det vid beräkningen av de återvunna värdeminskningsavdrag, för vilka han skall beskattas såsom för intäkt av rörelse, anses att de värdeminskningsavdrag som han tillgodofört sig varit utnyttjade även till den del de ingått i ett underskott. I detta senare fall förlorar den skattskyldige också möjligheten att beträffande sagda del av värdeminskningsavdraget förskjuta detta enligt reglerna för förskjutning av dylika avdrag.

I fråga om varumärke, firmanamn eller andra rättigheter av goodwill's natur gäller att anskaffningskostnaden får avdragas genom lika stora årliga värdeminskningsavdrag inom en period av tio år från den tidpunkt, då kostnaden uppkommit. Beskattningsnämnd äger dock, där så på grund av särskilda omständigheter finnes skäligt, medge att kostnaden fördelas på en längre period. Värdeminskningsavdragen kan förskjutas på samma sätt och under samma förutsättningar som de planenliga värdeminskningsavdragen å maskiner och inventarier. Då skattskyldig i samband med överlåtelse av rörelse eller eljest avyttrar en rättighet av ifrågavarande slag, beskattas intäkten såsom intäkt av rörelse, men han får, på samma sätt som när avyttringen gäller maskiner och inventarier som avskrivits enligt plan, avdrag för vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet, i den mån detta belopp överstiger vad som influtit vid avyttringen. Det är tydligt att för detta slags rättigheter bör gälla detsamma som för nyssnämnda maskiner och inventarier i avseende å möjligheten att genom underskottsavdrag förskjuta värdeminskningsavdrag och beträffande beräkningen av oavskrivet restvärde vid avyttringen.

I samband med vad som här sagts om olika slag av anläggningstillgångar i rörelse må för fullständighetens skull påpekas att, i den mån utdragsavdrag förekommer utan samband med tillgångens avyttring, även sådana avdrag kommer, i den mån de inte omedelbart kunnat utnyttjas, att få förskjutas inom ramen för förlustutjämningen. Detta får givetvis betraktas som en naturlig följd av principerna för förlustutjämningen.

Varulager

Till sist må här också sägas något om sambandet mellan lagervärderingen och förlustutjämningen.

Liksom alla andra vinstreglerande åtgärder som är ägnade att nedbringa rörelseresultatet kommer med en rätt till förlustutjämning nedskrivning av varulagret att kunna användas för att påverka underskottets storlek. Med den nuvarande ordningen har den skattskyldige inte något intresse att göra större nedskrivning av lagret än han kan utnyttja vid taxeringen. Det ligger därför nära till hands att fråga sig om den omständigheten att en rätt till förlustutjämning införes kan möjliggöra några obehöriga fördelar för skattskyldig med varulager.

Så kan inte anses bli fallet. Väl kan tänkas att sådant prisfall å inneliggande lager ägt rum att de civilrättsliga värderingsreglerna nödgar till en nedskrivning av sådan omfattning att förlust uppkommer, en förlust som med nuvarande regler inte kan utnyttjas men som genom rätt till förlustavdrag kan tillgodoföras den skattskyldige. Detta är emellertid ingen invändning, effekten är tvärtom avsedd. Någon fördel av obehörig natur synes en rätt till förlustutjämning alltså inte medföra för den skattskyldige med avseende å varulagernedskrivningarna. Ej heller finns anledning anta att rätten till förlustutjämning skulle vara ägnad att uppmuntra den skattskyldige till större lagernedskrivningar än han kan utnyttja enligt de nuvarande reglerna. Den skattskyldige torde sakna intresse av att genom låg värdering av varulagret åstadkomma en förlust, som måste utnyttjas inom kvittningsperioden, när han kan dröja med nedskrivningen till vilket som helst framtida tillfälle, då nedskrivningen kan skattemässigt utnyttjas. Teoretiskt kan visserligen tänkas en spekulation i ändrade varupriser och i följd därav en stimulans till omedelbar nedskrivning för att åstadkomma en rätt till framtida förlustutjämning, men det torde vara realistiskt att bortse från sådant. Sett på längre sikt ger f. ö. inte heller ett sådant förfarande någon vinst för den skattskyldige.

Tilläggas må att om fastighet ingår i varulager och om värdeminskningsavdrag å sådan fastighet tillgodoförts, skall sådant värdeminskningsavdrag öka rörelsevinsten vid fastighetens försäljning. En uttrycklig bestämmelse härom torde ej erfordras.

14. *Förlustutjämning och ackumulerad inkomst*

I det föregående har nämnts vissa redan existerande former av öppen resultatutjämning. Det som åsyftats är de speciella möjligheter till sådan utjämning som står de skattskyldiga till buds enligt författningarna om ackumulerad inkomst, om skogskonton och om investeringsfonder av olika slag. Det är givet att, om man därjämte inför möjligheten av förlustutjämning i enlighet med de riktlinjer som här uppdragits av utredningen, problem kan uppstå vid en samtidig tillämpning av denna möjlighet och någon av de andra möjligheterna till öppen resultatutjämning. Det bör därför undersökas om och i vad mån det kan vara erforderligt att åstadkomma en särskild reglering för fall av dylika sammanträffanden. Till att börja med skall till behandling upptagas det fallet att förlustutjämningen sammanträffar med tillämpningen av förordningen den 30 november 1951 (nr 763) om ackumulerad inkomst.

Enligt denna förordning tillerkännes fysisk person, oskift dödsbo eller familjestiftelse, d. v. s. skattskyldiga vilka är underkastade den progressiva statliga beskattningen, rätt att, om vederbörande under ett visst beskattningsår åtnjuter inkomst, som hänför sig till minst två beskattningsår, under vissa i förordningen närmare angivna förutsättningar få den statliga skatten å denna ackumulerade inkomst beräknad som om inkomsten upptagits till beskattning med lika delar under taxeringsåret och så många av de närmast föregående taxeringsåren, att inkomsten därigenom blir fördelad på det antal år, till vilka den hänför sig; dock att den ackumulerade inkomsten i intet fall får fördelas på mera än tio år. Kan tillförlitlig utredning inte föreläggas om det antal år, vartill den ackumulerade inkomsten hänför sig, skall skatteberäkningen ske som om inkomsten hänfört sig till tre år, för såvitt inte särskilda omständigheter föranleder till annat. På den i enlighet härmed fördelade ackumulerade inkomsten beräknas skatten efter den uttagningsprocent, som är bestämd för beräkning av den statliga inkomstskatt som skall utgå för det taxeringsår, då den ackumulerade inkomsten upptages till beskattning. För att förordningen skall kunna tillämpas förutsättes att den ackumulerade inkomsten, efter avdrag för avdragsgilla utgifter, uppgår till minst 4 000 kronor och tillika utgör minst en tredjedel av den skattskyldiges till statlig inkomstskatt taxerade inkomst för det sistnämnda året.

Vid en jämförelse mellan de här ovan i korthet antydda bestämmelserna om ackumulerad inkomst samt de föreslagna reglerna om förlustöverföring framgår alltså att det gemensamma för de båda anordningarna är utjämningssyftet. I det förra fallet är det en inkomsttopp som skall utjämnas genom lika fördelning av inkomsten i fråga på ett antal år och i det senare fallet ett underskott som skall kvittas mot senare överskott.

Ur taxeringsteknisk synvinkel möter måhända i och för sig intet hinder

mot att dessa båda möjligheter till utjämning får användas helt oberoende av varandra. Likväl frågar man sig om det alltid är riktigt att båda möjligheterna samtidigt står öppna för den skattskyldige med frihet för honom att fullt ut utnyttja desamma. Det är nämligen inte otänkbart att den skattskyldige med en sådan frihet skulle kunna använda sig av de båda förmånerna på ett sätt som möjligen inte skulle anses avsett. Här åsyftas det fallet att han avsiktligt underlåter att avräkna ett tidigare förskjutningsbart underskott mot totalinkomsten under ett år, under vilket han uppburit en ackumulerad inkomst, som han använder för fördelning på tidigare år i enlighet med den ifrågavarande förordningens bestämmelser, och i stället använder underskottet för kvittning mot ännu senare års inkomster.

Eftersom rätten till inkomstfördelning enligt förordningen om ackumulerad inkomst är tillämplig endast i vissa speciella fall medan rätten till förlustutjämning enligt förslaget avses vara en generellt medgiven rättighet för de skattskyldiga, måste rätten till förlustutjämning anses vara primär i förhållande till rätten att fördela ackumulerad inkomst. Med hänsyn härtill skulle den naturligaste lösningen av det förevarande problemet — om man nu anser sig vilja beakta detsamma — vara att föreskriva skyldighet för skattskyldig, som under ett visst beskattningsår uppbär ackumulerad inkomst, att, innan han påkallar skatteberäkning för ackumulerad inkomst, från denna först avräkna sådana i beskattningshänseende tidigare inte utnyttjade underskott, vilka faller inom kvittningsperioden. I ett fall som detta skulle en sådan avräkningsskyldighet knappast kunna anses vara oskälig. Den skattskyldige går inte miste om sin rätt till underskottsavdrag och taxeringsmyndigheterna behöver inte i onödan åsamkas besvär med fördelningen av den ackumulerade inkomsten.

Överstiger den ackumulerade inkomsten ifrågavarande underskott, skulle rätten att fördela denna inkomst jämlikt bestämmelserna i förordningen om ackumulerad inkomst gälla endast beträffande det överskjutande beloppet. En sådan fördelning skulle alltså kunna ske bara om den ackumulerade inkomsten, efter avdrag för avdragsgilla utgifter ävensom för eventuella tidigare ej utnyttjade underskott, uppgick till minst 4 000 kronor och tillika utgjorde minst en tredjedel av den skattskyldiges till statlig inkomstskatt taxerade inkomst för det taxeringsår, då den ackumulerade inkomsten upptoges till beskattning. Därmed skulle den skattskyldiges anspråk att kunna tillgodoräkna sig underskottsavdrag och att erhålla lindring i skatteprogressionen anses tillräckligt tillgodosedda även i fall av dylika, säkerligen i och för sig mindre vanliga sammanträffanden.

Det må understrykas att det ovan anförda skulle ha avseende endast å det fall att möjligheten till förlustöverföring stod öppen för den skattskyldige, när frågan om en tillämpning av förordningen om ackumulerad inkomst blev aktuell. Hade ett underskott blivit begagnat för kvittning redan vid någon av de taxeringar, vilka omfattades av en inkomstfördelning enligt för-

ordningen om ackumulerad inkomst, skulle fördelningen av den ackumulerade inkomsten givetvis ske i vanlig ordning utan någon avräkning från densamma av underskottet i fråga.

Oaktat sålunda skäl skulle kunna anföras för en inskränkande regel av nyss antydd innebörd, har det likväl syntts utredningen tveksamt om tillräcklig anledning föreligger för en dylik bestämmelse. Dess praktiska räckvidd skulle bli synnerligen obetydlig. Det är ock tveksamt om den är att anse som i allo materiellt grundad. Vad den skattskyldige skulle förhindras göra vore blott att åstadkomma en än längre gående utjämning än man måhända i förstone tänkt sig; någon i sig obehörig skattelättnad vinner han däremot ej. Härtill kommer risken för tillämpningsbesvärligheter och komplikationer i övrigt vid en begränsningsregel avseende rätten att påkalla den särskilda skatteberäkningen vid ackumulerad inkomst i nu avsett fall. Framställning om sådan göres hos prövningsnämnden sedan taxeringsnämndens arbete avslutats. Vid varje sådan ansökan fick myndigheterna då undersöka om en rätt till förlustavdrag funnits och utnyttjats. Skulle det därvid visa sig att dylik avdragsrätt väl förefunnits men ej utnyttjats, vilket konstaterande merendels komme att ske vid en tidpunkt då den av taxeringsnämnden åsatta taxeringen vunnit laga kraft, stode väl ingen annan möjlighet öppen än att helt avslå den skattskyldiges framställning, en åtgärd återigen som understundom skulle te sig för långtgående från materiella synpunkter.

Utredningen har för sin del stannat för att inte förorda en regel av nu diskuterat slag.

15. *Förlustutjämning och avsättning till skogskonto*

Lagstiftningen om skogskonto kan på sitt sätt sägas vara avsedd som ett komplement till reglerna om ackumulerad inkomst, ehuru den skatteutjämning, som man velat åstadkomma med denna lagstiftning, fått en annan konstruktion.

Enligt förordningen den 27 mars 1954 (nr 142) om taxering för medel, som insatts å skogskonto gäller nämligen, såsom redan nämnts, att fysisk person, oskift dödsbo eller familjestiftelse, som i sin självdeklaration har att uppgiva intäkt av skogsbruk, under vissa förutsättningar och i viss utsträckning kan erhålla uppskov med beskattning för såväl statlig som kommunal inkomstskatt för den del av intäkten som han insatt å särskilt konto i bank (skogskonto); härom se framställningen å s. 42 f.

Om man i enlighet med utredningens förslag inför rätt för den skattskyldige att förskjuta underskott från ett år till ett annat, innebär detta för en skattskyldig, som har möjlighet att använda sig av skogskonto, inte i och för sig att denne får en möjlighet till skattelindring eller skattefrihet som han inte haft förut. Men den föreslagna anordningen kommer självfallet att ge honom större möjligheter än tidigare att utnyttja skogskontot

i det angivna syftet. Genom rätten till förlustutjämning kan den skattskyldige, om han finner det fördelaktigt och förutsättningarna finns, flytta fram ett tidigare underskott till ett år, då han tar ut medlen från kontot, för att därigenom kvitta underskottet mot uttaget och på så sätt uppnå en högre grad av skatteutjämning. Men han kan också finna det lämpligare att först tillgodoföra sig underskottet för kvittning i vanlig ordning och uppskjuta kontouttaget till ett annat tillfälle. Förlustutjämnningen kan med andra ord ha till följd att skogskontot kan bli en än värdefullare möjlighet till skatteutjämning än för närvarande. Att rätten till förlustutjämning kan ge den skattskyldige vissa ökade möjligheter i det ifrågasvarande sammanhanget bör enligt utredningens mening inte betraktas såsom någonting oriktigt. Det bör i stället accepteras som en naturlig konsekvens av förslaget.

Vad som här sagts beträffande skogskonton gäller i tillämpliga delar givetvis även beträffande medel, som jämlikt bestämmelserna i lagen den 14 december 1951 (nr 783) om investeringskonto för skog inestår å konto i riksbanken och varå förordningen om taxering för inkomst av medel, som insatts å skogskonto, gjorts tillämplig.

16. *Förlustutjämning och investeringsfonder*

En annan möjlighet till utjämning, i vissa hänseenden påminnande om skogskontometoden, erbjuder sådan avsättning till investeringsfond, som förordningen den 27 maj 1955 (nr 256) om investeringsfonder för konjunkturutjämning medger. För innebörden av denna lagstiftning har redogjorts å s. 43 f.

I förhållande till skogskontoförordningen ligger skillnaden huvudsakligen i att, medan kontoinsättningen enligt nämnda förordning hänför sig till en intäktspost av visst slag, intäkt av skogsbruk, kontoinsättningen enligt förordningen om investeringsfonder hänför sig till en avdragspost. Vidare får den skattskyldige själv bestämma när han vill taga i anspråk de medel som han insatt å skogskonto, under det att investeringsfondens ianspråktagande i princip är beroende på myndighets tillstånd. Slutligen bör betonas att skogskontoinsättningen principiellt tages till beskattning när uttaget äger rum. Beträffande investeringsfonden gäller däremot att fonden inte blir beskattad, när densamma användes i enlighet med de föreskrivna ändamålen. Detta uppväges å andra sidan av den omständigheten att de tillgångar, vartill fonden använts, anses förbrukade såsom avskrivningsunderlag.

Inte heller när det gäller den form av resultatutjämning, som investeringsfonderna erbjuder, synes införandet av en rätt till förlustutjämning vålla några komplikationer. I motsats till vad som gäller i fråga om skogskontoavsättning är avsättning till investeringsfond — såsom framgår av den

lämnade redogörelsen — beroende av ett visst resultat såtillvida att avdraget inte får överstiga 10 procent av bruttointäkten av skogsbruk respektive 40 procent av årsvinsten. I det sistnämnda fallet, d. v. s. när det är fråga om rörelse, är det alltså utan vidare klart att avsättningen inte kan föranleda sådant underskott, som enligt utredningens förslag skall kunna förskjutas. Och om ett underskott skulle uppkomma till följd av en avsättning till investeringsfond för skogsbruk så lär underskottet med hänsyn till relationen mellan avdraget och bruttointäkten av skogsbruk näppeligen vara hänförligt till skogsbruket utan fastmer till jordbruksdriften i övrigt. Under sådana förhållanden torde någon konkurrens med förlustutjämnningen i form av dubbelavdrag eller andra otillbörliga förmåner inte bli aktuell. Inte heller uppkommer några särskilda problem i det förevarande sammanhanget vid fondens användande.

Det torde också vara klart att de föreslagna reglerna om förlustutjämnning inte kolliderar på ett ej önskvärt sätt med sådana fall då den skattskyldige tager i anspråk fondavsättningar, vilka han gjort enligt de motsvarande författningar som gällde före 1955 års förordning om konjunkturinvesteringsfonder. Här åsyftas eventuellt kvarvarande fonder enligt förordningen den 17 juni 1938 (nr 384) angående rätt för svenskt aktiebolag och svensk ekonomisk förening att vid taxering till kommunal inkomstskatt samt statlig inkomst- och förmögenhetsskatt åtnjuta avdrag för avsättning till konjunkturinvesteringsfond, förordningen den 12 juni 1942 (nr 371) om rätt att vid taxering till kommunal inkomstskatt samt statlig inkomst- och förmögenhetsskatt åtnjuta avdrag för avsättning till investeringsfond och förordningen den 2 maj 1947 (nr 174) om investeringsfonder.

Någon konflikt i det förevarande hänseendet synes inte heller uppkomma mellan förlustutjämnningen och de möjligheter till resultatutjämnning, som erbjudes i förordningen den 11 maj 1951 (nr 230) med provisoriska bestämmelser om särskilda investeringsfonder för ersättande av förlorade inventarier och lagertillgångar, d. v. s. de s. k. eldsvådefonderna, samt i förordningen den 19 februari 1954 (nr 40) med provisoriska bestämmelser om särskild investeringsfond för ersättande av avyttrat fartyg. Också beträffande dessa slags investeringsfonder gäller nämligen att fondavsättningarna skall hänföra sig till viss del av årsvinsten. Avsättningarna kan därför inte föranleda underskott, som kan användas i förlustutjämnande syfte.

I ett speciellt hänseende inträder emellertid vissa komplikationer i vad det gäller investeringsfonderna, sedan en rätt till förlustutjämnning införts. Här åsyftas det fall då investeringsfond, mot intentionen i de bestämmelser som reglerar användningen av dylika fonder, återföres under sådana förhållanden att en beskattning av fondmedlen skall ske. Såsom framgår av stadgandena i 10 § andra stycket 1947 års förordning, 19 § tredje stycket 1955 års förordning, 5 § andra stycket 1951 års förordning samt 8 § 1954

års förordning skall i dessa fall de återförda medlen effektivt beskattas, d. v. s. nettointäkten skall vid taxering alltid upptagas till lägst det återförda beloppet. Investeringsfonderna kan med andra ord inte utnyttjas för förlustutjämnning. I ett läge, där man genomför rätt till öppen förlustutjämnning, torde emellertid anledning saknas att längre vidhålla kravet på effektiv beskattning. Utredningen framlägger därför förslag i sådan riktning. Tilläggas må att, om de nuvarande bestämmelserna skulle bibehållas oförändrade, ett komplicerat läge skulle uppkomma. Återföres nämligen investeringsfond till beskattning under ett förlustår, skulle ett företag, oaktat delsamma redovisar förlust, likväl bli åsatt taxering. Om denna förlust skulle få genom förlustavdrag förskjutas, skulle bestämmelsen om effektiv beskattning bli till sin innebörd urholkad. Att åter genom en specialföreskrift förhindra att sagda förlust finge förskjutas skulle å andra sidan mången gång vara materiellt otillfredsställande.

17. Om eftertaxering

Det är givet att oriktiga uppgifter från den skattskyldiges sida kan tänkas förekomma även i förlustsammanhang och att rättelser i anledning därav kan bli påkallade genom anlitande av eftertaxeringsinstitutet. Fråga uppkommer vilka modifikationer som kan bli nödvändiga i de nuvarande bestämmelserna med hänsyn till de föreslagna förlustutjämningsreglerna.

Gäller det ett år beträffande vilket den skattskyldige uppgivit förlust men beträffande vilket det senare genom räkenskapsgranskning eller på annat sätt visar sig att han i stället haft överskott, skall eftertaxering för överskottet ske i vanlig ordning. Därjämte får tillses att det enligt den skattskyldiges deklaration föreliggande underskottet inte framdeles medges såsom förlustavdrag. Skulle det förhålla sig så att den skattskyldige väl haft en förlust men inte till så stort belopp som han uppgivit, får tillses att, därest förlustavdrag senare skulle komma att påyrkas av den skattskyldige inom kvittningsperioden, avdraget jämkas till vad som är riktigt. Härför erfordras inga särskilda bestämmelser.

Har åter den förlust, varom fråga är, blivit av den skattskyldige utnyttjad genom förlustavdrag vid senare års taxering, måste eftertaxering ske av vad som genom det utnyttjade förlustavdraget undandragits beskattning. Eftertaxering bör då ske i den formen att det oriktiga avdraget återföres till beskattning för det år då det utnyttjats.

Det sagda innebär, att, om vid en bokföringsgranskning befinnes att den skattskyldige i stället för underskott i själva verket haft ett överskott, detta kan föranleda mer än en eftertaxeringsåtgärd. Sålunda skall överskottet eftertaxeras enligt vanliga regler och därjämte skall eftertaxering ske för det eller de senare år då förlustavdraget utnyttjats. Tilläggas må att den femårsperiod, inom vilken eftertaxering må ske, skall räknas olika

i de båda nyss antydda fallen; tidsperioden bör nämligen anses börja löpa det år, då den skattskyldige erhållit den opåkallade skattelättnaden. Visar det sig att den skattskyldige uppgivit underskott till oriktigt belopp och har detta underskott helt eller delvis utnyttjats genom förlustavdrag vid taxeringar såväl inom som utom den för eftertaxering föreskrivna femårsperioden, bör det undandragna beloppet i första hand anses hänförligt till de år som faller inom femårsperioden i fråga. Ett exempel torde få belysa vad som avses.

En skattskyldig har ett år dels överskott å en förvärvskälla med 10 000 kronor och dels underskott å annan förvärvskälla med enahanda belopp. Underskottet har emellertid oriktigt uppgivits till 25 000 kronor; de överskjutande 15 000 kronorna har ett senare år utnyttjats för förlustavdrag. Det inträffade uppenbaras inom sådan tid att eftertaxering kan ske för det sistnämnda men icke för det förstnämnda året. I sådant fall torde utan vidare få anses att det behöriga underskottsavdraget i första hand utnyttjats, alltså vid inkomstberäkningen för det tidigare av de båda ifrågavarande åren. Det oriktiga avdraget får anses ha i andra hand tillgripits. Följaktligen kan eftertaxering ske för beloppet av 15 000 kronor.

Om eftertaxeringen av undandragen inkomst sker för ett år och om detta år ligger inom kvittningsperioden för ett ännu icke utnyttjat förlustavdrag kunde man möjligen ifrågasätta att låta den ännu outnyttjade förlusten i första hand gå i avräkning mot eftertaxeringsbeloppet. Att uppställa en absolut regel i sådan riktning torde emellertid icke böra ifrågakomma. Detta hindrar dock inte att en sådan avräkning likväl kan ske, nämligen om den skattskyldige framför ett yrkande om kvittning mot eftertaxeringsbeloppet av förlusten i fråga. Likaså bör taxeringsmyndigheterna vara oförhindrade att själva föreslå den skattskyldige en dylik avräkning. I sådant fall måste det emellertid, innan den i enlighet därmed beräknade eftertaxeringen genomföres, stå klart att den skattskyldige medgivit avräkningen, eftersom avräkningen måste innebära att förlustavdraget i motsvarande mån blivit konsumerat.

Kompletterande anordningar till en förlustutjämning

Om förskjutning av ortsavdrag m. m.

Utredningen har, såsom framgår av avsnittet om förlustavdragets omfattning, intagit ståndpunkten, att det förskjutningsbara förlustavdraget i princip skall omfatta underskott i förvärvskälla samt övriga allmänna avdrag (se s. 84 ff). Däremot skulle enligt utredningens förslag förlustutjämningen inte omfatta de avdrag som skall göras från den taxerade inkomsten för att nå fram till den beskattningsbara inkomsten. De avdrag, varom här är fråga, är ortsavdrag och avdrag för väsentligt nedsatt skatteförmåga.

Redan den omständigheten att de ifrågavarande avdragen faller utanför den egentliga inkomstberäkningen visar, att fråga här är om annat än sådant som — där avdragen helt eller delvis inte kan utnyttjas — konstituerar ett underskott i egentlig mening. Dessa avdrag är uppenbarligen också av speciell natur. Beträffande ortsavdraget har redan framhållits, att dess uppgift är att garantera den skattskyldige skattefrihet för ett inkomstbelopp i princip avsett att motsvara existensminimum. Detta gäller i än högre grad avdraget för väsentligt nedsatt skatteförmåga. Medan ortsavdraget i princip tillkommer varje här i riket bosatt fysisk person, medges nämligen avdraget för väsentligt nedsatt skatteförmåga endast i vissa bestämda undantagsfall, då den skattskyldiges ställning ur försörjnings-synpunkt anses prekär. Av ifrågavarande båda avdrags syfte att tillgodose ett existensminimum för ett visst beskattningsår följer rent logiskt att avdraget inte bör kunna föras över till ett annat år. Något berättigat krav att ackumulera sådana ej utnyttjade avdrag, som avsett att för ett visst år garantera ett existensminimum, kan rent principiellt ej hävdas.

Utredningen har emellertid, trots sin klart principiella inställning, likväl övervägt om icke för vissa särskilda fall det skulle kunna ifrågakomma med en förskjutningsrätt även i nu diskuterat hänseende, en förskjutningsrätt som måhända icke i allo skulle sammanfalla med vad i det föregående förordats i avseende å förlustutjämning. Denna särskilda förskjutningsrätt skulle i så fall uteslutande avse ett icke utnyttjat ortsavdrag, däremot inte avdrag för nedsatt skatteförmåga. De uppmärksammade fallen är sådana, där en skattskyldig med kontinuerlig verksamhet inom en förvärvskälla på grund av särskilda omständigheter — såsom omfattande skördeskador,

ett tillfälligt av den skattskyldiges egna åtgöranden icke föranlett drifts-
avbrott eller liknande — ett år nödgas redovisa underskott eller i allt fall
icke någon vinst. I sådana fall kan uppenbarligen den skattelindring, som
ortsavdraget erbjuder den vilken undgått att drabbas av en sådan katastrof-
situation, icke utnyttjas.

Det är emellertid att märka, att förlusten av ortsavdraget endast är en
konsekvens av den förlorade inkomsten och inte något som i och för sig
har samband med principen om beskattningsårets slutenhet e. d. Någon i
sakens natur grundad förskjutningsrätt ens till det nästföljande året finnes
ej; i de åsyftade fallen kommer någon ökad inkomst inte heller att redovi-
sas det följande året såsom en följd av förlusten året innan.

Utredningen vill här inskjuta att den nu förda diskussionen inte avser
sådana fall, där inkomst hänförlig till verksamhet under två eller flera
gångna år utfaller och tages till beskattning under ett och samma år. För
dessa fall har man i första hand att falla tillbaka på lagstiftningen om
skatteberäkning vid ackumulerad inkomst. Med hänsyn till dennas otill-
räcklighet i vissa hänseenden har utredningen upptagit tanken på en sagda
lagstiftning i viss mån kompletterande anordning, varom hänvisas till ett
följande avsnitt.

Utredningen vill i avseende å frågan om möjlighet att förskjuta ortsav-
drag tillägga att det skulle ställa sig mycket svårt att närmare precisera de
fall som med en annan principiell grundsyn än utredningens skulle kunna
motivera en rätt till sådan förskjutning; att för samtliga fall medge dylik
förskjutning lär väl överhuvud inte kunna hävdas. Det må här allenast
erinnas om de fall, där det outnyttjade ortsavdraget har sin grund i om-
läggning av verksamheten, förflyttning av förvärvskällan, sjukdom eller
annan bortovaro från förvärvslivet, ombyte av anställning etc.

Andra kompletterande anordningar

Bestämmelser om förlustutjämning genom rätt till förlustavdrag, utformade
på sätt i det föregående förordats, löser inte, som i tidigare sammanhang
framhållits, frågan om den progressiva beskattningens verkningar för fy-
siska personer med ojämna inkomster. Utredningen har därför undersökt
vilka möjligheter, som kan finnas att härutinnan komplettera reglerna om
förlustutjämning, och vill till närmare diskussion framföra följande tre
metoder för ernående av en mera allmän resultatutjämning för fysiska per-
soner.

A. Taxering efter medeltalsberäkning.

*B. Hänsynstagande vid inkomstberäkningen till insättningar och uttag å
bankräkning, i huvudsaklig överensstämmelse med lagstiftningen om skogs-
konto.*

C. Progressionsutjämning genom skatteberäkning i särskild ordning.

Metoderna vid A och B har redan i det föregående diskuterats och de har därvid av utredningen avvisats såsom metoder för en förlustutjämnning eller för en kombinerad förlust- och resultatutjämnning. I det följande skall de bedömas från synpunkten att utgöra ett komplement till de i det föregående förordade bestämmelserna om rätt till förlustutjämnning.

A. Taxering efter medeltalsberäkning

Metoden har, som nyss framhållits, i det föregående diskuterats som en metod möjliggörande såväl förlust- som resultatutjämnning. Utredningen fann emellertid, med ledning bl. a. av de utomlands gjorda erfarenheterna, systemet vara behäftat med så stora svagheter att utredningen icke ansåg sig kunna lägga detsamma till grund för något förslag. Om medeltalsberäkningen endast skall utgöra ett komplement till en förlustutjämnning, kan emellertid bestämmelserna utformas mera schablonartat, varigenom erinringarna mot metoden i viss mån minskas. Sålunda kan tidsperioden sättas kort, kanske till två eller tre år. Anordningen kan även begränsas att avse fysiska personer och behöver — med hänsyn till att kommunalskatten är en proportionell skatt — tillämpas endast vid taxeringen till statlig inkomstskatt. Medeltalsberäkningen kan vidare grundas på de beskattningsbara beloppen.

Trots de antydda jämkningarna och förenklingarna skulle dock systemet vara behäftat med i huvudsak alla de svagheter, som föranledde att utredningen i det tidigare diskuterade sammanhanget avvisade detsamma. Medeltalsberäkningen måste vidare generellt gälla för fysiska personer. Det torde inte vara möjligt att begränsa densamma till enbart fall av varierande inkomster; har en person en gång fått tillämpa medeltalsberäkning måste han i vart fall göra det även i fortsättningen. Systemet skulle sålunda i hög grad tynga taxeringsförfarandet och för de skattskyldiga försvåra möjligheterna att överblicka sina taxeringar. Utredningen kan därför inte heller som ett komplement till en förlustutjämnning förorda ett system med medeltalsberäkning.

B. Hänsynstagande vid inkomstberäkningen till insättningar och uttag å bankräkning, i huvudsaklig överensstämmelse med lagstiftningen om skogskonto

Utredningen har i det föregående i princip ställt sig avvisande till införande av en kontometod såsom den generella lösningen av frågan om en skattemässig utjämning. Det kan omedelbart konstateras att de invändningar, som därvid framstod såsom avgörande, i huvudsak kan riktas mot kontometoden även såsom ett komplement till en rätt till förlustutjämning. Emellertid har utredningen ytterligare velat diskutera ämnet, närmast för att undersöka huruvida kontometoden allenast såsom en kompletterande anordning likväl kan utformas så att svagheter med systemet i någon väsentligare mån minskas.

Såsom den viktigaste invändningen mot anordningen har tidigare angivits de stats- och kommunfinansiella verkningarna av densamma. Om kontometoden endast skall utgöra ett komplement till en rätt till förlustutjämning och ha till uppgift att mildra den progressiva beskattningens verkningar vid ojämna inkomster, kan metoden begränsas till skattskyldiga med progressiv beskattning, d. v. s. i första hand fysiska personer och oskifta dödsbon. Den behöver vidare endast avse taxeringen till statlig inkomstskatt. Med sistnämnda begränsning beröres alltså inte kommunernas skatteunderlag. En dylik begränsning innebär därjämte en förenkling från taxeringssynpunkt, enär kontoinsättningen inte behöver hänföras till en viss angiven förvärvskälla, något som med hänsyn till det s. k. kommunbandet däremot erfordras om den kommunala taxeringen beröres.

Om kontometoden begränsas till att avse endast den statliga taxeringen, kan inte krävas att banksättning skall ske med samma belopp, som det varmed avdrag medges vid statstaxeringen. Med hänsyn till att den skattskyldige får erlägga kommunalskatt för banksättningen synes insättningen kunna begränsas till 80 procent av det belopp, för vilket avdrag medges vid taxeringen till statlig inkomstskatt. Avdrag medges med andra ord med ett belopp, som motsvarar 125 procent av banksättningen. Härav följer även att, när uttag sker, den skattskyldige skall beskattas för ett belopp motsvarande 125 procent av uttaget.

Kontometoden sådan den nu diskuteras skall — såsom nämnts — ha till enda uppgift att mildra den progressiva beskattningens verkningar vid

ojämna inkomster. Med hänsyn till att det i det föregående förordade förslaget om rätt till förlustöverföring — därest det genomföres — enligt utredningens mening får anses tillgodose de skattskyldigas behov av en förlustutjämning, bör det därför inte komma i fråga att använda den ifrågavarande kontometoden i detta syfte. Uttag från kontot skulle alltså få ske endast om den skattskyldige under det år då uttaget göres är taxerad eller i allt fall icke redovisat förlust. I konsekvens med den av utredningen tidigare uttalade uppfattningen att ett outnyttjat ortsavdrag inte bör kunna förskjutas, bör det inte heller tillåtas att öppna möjlighet därtill inom ramen för kontometoden. Metoden får inte heller erhålla en sådan utformning att den — till ett icke avsett förfång för statskassan — inbjuder till skatteuppskov, som blir lönsamma för den skattskyldige genom att det belopp, som icke underkastas beskattning, göres räntebärande i bank. Om vanlig bankränta skulle utgå å hela kontobeloppet, ligger det i sakens natur att envar skattskyldig, som har de ekonomiska förutsättningarna härför, skulle finna det med sina ekonomiska intressen förenligt att göra en avdragsgill kontoinsättning. Han skulle ju därigenom åtnjuta full bankränta även på det belopp, som han eljest skolat erlägga i skatt. Intresset av att göra kontoinsättning skulle med andra ord finnas oavsett behovet att ernå en skattemässig inkomstutjämning. Av det sagda framgår att av det belopp, som inbetalas i banken, en betydande del eljest hade måst erläggas i skatt till staten. På den delen av insättningen kan den skattskyldige knappast ha något befogat anspråk på ränta. Storleken av återstående del av insättningen, som så att säga är den skattskyldiges egna medel, kommer emellertid att variera för olika skattskyldiga beroende på såväl inkomstens som insättningens storlek. Härå föreligger däremot ett befogat räntekrav. Det torde inte vara praktiskt genomförbart att lösa frågan annorledes än genom en schablonregel och föreskriva att ränta å hela det insatta beloppet skall utgå efter en viss procentsats, som väsentligt understiger normal bankränta; kanske en eller högst två procent får väljas som räntesats. En sådan anordning torde möjligen även förutsätta att insättning sker endast i riksbanken. För att förhindra att systemet missbrukas måste vidare föreskrivas, att uttag inte får ske förrän efter viss tid, kanske fyra månader efter det uppsägning skett, att avdrag för insättning inte medges samma år som uttag gjorts *samt att* insättning skall återföras till beskattning sist tio år efter det insättningen verkställdes. Sistnämnda begränsning till tio år torde å andra sidan kunna undvikas om insättningarna göres helt räntelösa. Bestämmelserna för en kontometod av det slag som nu angivits torde i övrigt i tillämpliga delar kunna utformas efter förebild av förordningen om skogskonto. Sålunda bör i likhet med vad som gäller för skogskontoinsättning föreskrivas att återföring till beskattning skall ske om avtal träffats om överlåtelse eller pantsättning av de insatta medlen.

Det understrykes, att vad ovan anförts rörande restriktivitet i avseende å räntegottgörelse inte bottnar i någon avsikt att betaga de skattskyldiga —

därest man nu skulle anse det möjligt att införa kontometoden såsom ett komplement till förlustutjämnningen — något som rätteligen tillkommer dem. Återhållsamheten är helt enkelt en förutsättning för att inte envar skattskyldig skulle, hur jämna inkomster han än har, finna det möjligt att genom kontoinsättning bereda sig förmån i icke avsett hänseende. Med en mycket snäv ränteregulering skulle det åter knappast löna sig att utnyttja kontometoden för annat ändamål än just resultatutjämnning. Det är ej heller sannolikt att en kontometod utformad på angivet sätt skulle få några mera vittgående inte åsyftade statsfinansiella verkningar. Den skulle nämligen med fördel kunna utnyttjas endast av det relativt lilla antal skattskyldiga för vilka en progressionsutjämnning är verkligt angelägen. I än högre grad blir detta fallet om insättningar — för att öka garantierna mot ett missbruk av anordningen — göres helt räntelösa.

Följande exempel visar verkningarna av metoden i några olika inkomstlägen. Det antages att ränta å insatta medel utgår med 2 procent.

Exempel I

	År 1	År 2	Förmögenhet
Taxerad inkomst	34 000	4 000	under 80 000
Ortsavdrag	4 000	4 000	
Beskattningsbar inkomst.....	30 000	0	
Statlig inkomstskatt.....	7 660		

Om insättning göres år 1 med 12 000 kronor, d. v. s. 80 % av ett avdragsbelopp på 15 000 kronor, och om de 12 000 kronorna uttages år 2, d. v. s. ett år efter insättningen, blir den beskattningsbara inkomsten

	År 1	År 2
Statlig inkomstskatt.....	15 000	15 000
	2 450	2 450

Skattevinsten utgör skillnaden mellan den skatt som skulle ha erlagts om insättning ej gjorts och den skatt som skall uttagas under de båda åren om insättning resp. uttag göres, d. v. s. 7 660 — (2 450 + 2 450) = 2 760 kronor.

Ränteförlusten utgör, om normalräntan antages vara $5\frac{5}{100} \times (12\,000 - 5\,210) - \frac{2}{100} \times 12\,000 = 99$ kronor. Vid denna beräkning jämföres alltså å

ena sidan den ränta som den skattskyldige kunnat tillgodoräkna sig, om han inte gjort insättningen å 12 000 kronor — därvid dock måste avräknas den merskatt som han i så fall måste erlägga eller (7 660 — 2 450 =) 5 210 kronor — samt, å andra sidan, den ränta som han enligt den här diskuterade metoden skulle äga uppbära å de insatta medlen.

Exempel II

I detta exempel antages att såväl år 1 som år 2 avdrag för kommunalutskylder utgör 15 000 kronor och övriga allmänna avdrag 1 000 kronor.

	År 1	År 2	Förmögenhet åren 1 och 2
Taxerad inkomst	104 000	4 000	3 000 000
Ortsavdrag	<u>4 000</u>	<u>4 000</u>	(År 2 »reducerad» till 1 500 000)
Beskattningsbar inkomst	100 000	0	
Statlig inkomstskatt	43 160		Förmögenhets- skatt År 1 49 200 År 2 22 200 <u>71 400</u>
Reduceras enligt 80 %-spärren med (ca)	<u>12 160</u>		
	31 000		

Om insättning göres år 1 med 40 000 kronor och uttag sker år 2, ett år efter insättningen, med samma belopp, blir den beskattningsbara inkomsten

	År 1	År 2	"Reducerad" förmögenhet åren 1 och 2
Beskattningsbar inkomst	50 000	50 000	30 × 70 000 = 2 100 000
Statlig inkomstskatt	16 760	16 760	Förmögenhets- skatt År 1 33 000 År 2 33 000
Reducering med hänsyn till 80 %-spärren	<u>9 560</u>		
	7 200		

Skattevinsten utgör (31 000 + 71 400 =) 102 400 minskat med (7 200 + 16 760 + 33 000 + 33 000 =) 89 960, d. v. s. 12 440 kronor. Skattevinsten har beräknats efter samma grunder som under exempel I, varvid också förmögenhetsskatten måste beaktas.

Räntevinsten utgör $\frac{2}{100} \times 40\,000 - \frac{5}{100} \times (40\,000 - 40\,000) = 800$. Här blir det alltså i motsats till vad fallet blev under exempel I en räntevinst genom den verkställda insättningen. Skulle den skattskyldige välja att inte göra någon insättning och i stället behålla beloppet 40 000 kronor, visar det sig att merskatten skulle uppgå till 40 000 kronor, d. v. s. samma belopp som insättningen uppgick till. Det blir här alltså inte tal om något avgående räntebelopp.

Exempel III

	År 1	År 2	Förmögenhet under 80 000
Taxerad inkomst	25 000	15 000	
Ortsavdrag	4 000	4 000	
Beskattningsbar inkomst	21 000	11 000	
Statlig inkomstskatt	4 330	1 430	

Om insättning göres *år 1* med 4 000 kronor och uttag *år 2* med samma belopp blir den beskattningsbara inkomsten

	År 1	År 2
Statlig inkomstskatt	16 000	16 000
	2 720	2 720

Skattevinsten utgör $4\,330 + 1\,430 - (2 \times 2\,720) = 320$ kronor.

Ränteförlusten utgör $\frac{5}{100} \times (4\,000 - 1\,610) - \frac{2}{100} \times 4\,000 = 39$ kronor.

Exempel IV

	År 1	År 2	Förmögenhet under 80 000
Taxerad inkomst	64 000	44 000	
Ortsavdrag	4 000	4 000	
Beskattningsbar inkomst	60 000	40 000	
Statlig inkomstskatt	21 560	11 960	

Om insättning göres *år 1* med 8 000 kr och uttag *år 2* med samma belopp (ett år efter insättningen) blir den beskattningsbara inkomsten

	År 1	År 2
Statlig inkomstskatt	50 000	50 000
	16 760	16 760

Skattevinsten utgör $21\,560 + 11\,960 - (2 \times 16\,760) = 0$.

Ränteförlusten utgör $\frac{5}{100} \times (8\,000 - 4\,800) - \frac{2}{100} \times 8\,000 = 0$.

Exempel II ovan visar, att även en så till synes snäv ränteregeln, som den med vilken räknats i exemplet, i vissa lägen ger en »överkompensation», i exemplet uppgående till 800 kronor för varje år, som förlöper från insättningen till uttaget, vartill kommer ränta på ränta. I andra fall åter kan med fog hävdas att samma ränteregeln inte ger den skattskyldige skälig kompensation och i själva verket kan, om flera år förlöper mellan insättningen och uttaget, mer eller mindre fullständigt »urholka» den avsedda skattehindringen; hänsynstagande till ränta på ränta försämrar ytterligare läget och i vissa fall kan kontometoden medföra direkt förlust.

Det sagda innebär alltså, att vissa invändningar finns att andraga mot kontometoden. En ränteregeln av något slag måste införas. Hur den än utformas lär bli ofrånkomligt, att den å ena sidan ger överkompensation åt

högre inkomsttagare — ju större inkomst det handlar om, desto större blir överkompensationen — och å andra sidan ger underkompensation åt lägre inkomsttagare, en underkompensation som blir påtagligare ju lägre skatteprogression det i det enskilda fallet handlar om. Inte minst det sistnämnda är en besvärande omständighet, innebärande att mindre inkomsttagare kan lockas av ett skatteuppskov till en understundom förlustbringande åtgärd. I exemplen ovan har räknats med att kontoavsättningen ett år föranleder motsvarande kontouttag redan nästföljande år. Även om sådana fall självfallet kan tänkas, är det naturligen så att medlen skulle komma att längre tid kvarstå på kontot. Det har först antytts, och ligger f. ö. i sakens natur, att över- resp. underkompensationen ökas med det antal år medlen inestår. Exempel III ovan visar, att — med beaktande även av ränta på ränta — hela anordningen med kontoinsättning blivit i det fallet meningslöst, därest medlen fått inestå i åtta år för att därefter bli direkt förlustbringande.

Det är ofrånkomligt, att metodens innebörd och betydelse skulle i det enskilda fallet bli svåröverskådlig. Ej nog med att den skattskyldige måste skaffa sig en realistisk uppfattning huruvida den årsinkomst, som han överväger att skattemässigt reducera genom kontoinsättning, överstiger den inkomst, som han kan förvänta inom tidsfristen för medlens kvarstående å kontot; han måste även göra å ena sidan en beräkning av marginalskatten å toppinkomsten insättningsåret resp. året då medlen beräknas uttagas från kontot och å andra sidan utföra en räntekalkyl av i princip den invecklade art, som exemplen visar, därest han skall söka överblicka innebörden av åtgärden i fråga.

Nu kan invändas att det kan vara tillräckligt med vissa enklare överlagsberäkningar, och givetvis räcker detta mången gång. Likväl kvarstår invändningar av nu antytt slag.

Ytterligare en invändning bör beaktas. Kontometoden förutsätter enligt sin natur att kontanta medel finnes tillgängliga för insättning å bank det beskattningsår, för vilket avdrag önskas. Emellertid torde så ingalunda alltid vara fallet. Inom utredningen har tvärtom med skärpa påpekats att en utjämningsmöjlighet, som förutsätter banksättning, mången gång skulle bli utan värde, enär vid sådana mera omfattande försäljningar av engångsnatur, som är av särskilt intresse i detta sammanhang, ofta plägar avtalas längre och omfattande anstånd för köparen med likvidens erläggande. Följaktligen skulle en progressionsutjämnning enligt nu diskuterad metod få ett i viss mån begränsat värde.

Det tillägges att en kontometod, även om den utformas endast som ett komplement till en rätt till förlustutjämnning och även om den begränsas till fysiska personer som är rörelseidkare, fastighetsägare eller jordbrukare, måste antagas få icke oväsentliga stats- och kommunfinansiella verkningar.

Med det sagda har utredningen angivit de skäl, som föranlett utredningen att i första hand söka en acceptabel lösning efter en annan linje. Utred-

ningen har därmed emellertid inte velat som sin mening uttala att det inte kan bli aktuellt att i ett senare skede — när statsmakterna tagit ställning till de förslag som utredningen i detta betänkande framlägger — ånyo överväga någon form av kontometod. Det kan nämligen visa sig att, även om utredningens förslag löser åtskilliga problem, vissa kategorier skattskyldiga med hänsyn till deras förvärvskällas speciella struktur kan väcka befogat krav på kompletterande åtgärder. Om dessa i så fall bör ha formen av någon kontometod, måhända med särskilda inskränkningar, av en utbyggnad utav reglerna om skatteberäkning för ackumulerad inkomst eller om något tredje alternativ finnes, får då undersökas. Utredningen vill som sin mening uttala, att en dylik undersökning visserligen torde förutsätta att statsmakterna tagit ställning till den generella och på området grundläggande lagstiftning, som utredningen med sina i detta betänkande framlagda förslag åsyftat, men att när så skett anledning kan finnas att närmare pröva behovet av kompletterande anordningar.

C. Progressionsutjämning genom skatteberäkning i särskild ordning

En kontometod av nyss behandlad typ avser att möjliggöra en utjämning av progressionen genom att en hög inkomst ett år kan fördelas till beskattning på kommande år med lägre inkomster. Ett system för utjämning av skatteprogressiviteten genom utjämning av inkomsterna bakåt i tiden torde emellertid för många skattskyldiga vara av minst lika stort värde som den utjämning, vilken möjliggöres av en kontometod. Härvid bortses dock från den speciella situation som föreligger när skattskyldig på grund av att han upphört med sin förvärvsverksamhet eller eljest får en mera definitiv inkomstminskning. Härtill återkommer utredningen i det följande. Ett system för utjämning av inkomster, som bygger på samma princip som förordningen om ackumulerad inkomst, har därjämte den stora fördelen, att man slipper arbeta med kontoinsättningar.

Av redogörelsen för utländsk rätt framgår att man i Norge har ett system för utjämning av skatteprogressiviteten, som har vissa likheter med principerna i förordningen om ackumulerad inkomst och som i sammanhanget är värt uppmärksamhet. Det norska systemet innebär att, om inkomsten ett år överstiger medeltalet av de två föregående årens inkomster med mer än en tredjedel — därvid medeltalet dock aldrig beräknas till lägre belopp än 20 000 kronor — skatten å överskjutande belopp beräknas enligt särskilda regler innebärande en lindring i den progressiva beskattningen av merinkomsten. En närmare redogörelse för det norska systemet har lämnats i det föregående, se s. 51 f.

Utredningen har funnit detta uppslag värt att överväga för den svenska skattelagstiftningens vidkommande och framlägger i det följande ett förslag i ämnet. Omedelbart bör dock framhållas att — liksom i Norge — det av praktiska skäl torde vara ofrånkomligt att begränsa en resultatutjämning till fall, där skatteökningen på grund av ojämna inkomster är av viss storleksordning. Det är nämligen nödvändigt att åstadkomma en sådan begränsning av antalet skatteomräkningar enligt den här ifrågasatta anordningen, att dessa kan medhinnas av taxerings- och uppbördsmyndigheterna utan att dessa betungas mer än som med hänsyn till omständigheterna ter sig rimligt. Till frågan om på vilket sätt denna begränsning skall uppnås återkommer utredningen i det följande, sedan utredningen behandlat ett par andra principiella frågor berörande den ifrågasatta anordningens konstruktion.

Utredningen har i ett föregående avsnitt diskuterat ortsavdraget och funnit att övervägande skäl talar för att icke medgiva förskjutning av utnyttjade sådana avdrag. Liknande skäl kan anföras för att i ett system för utjämning av skatteprogressionen endast räkna med den beskattningsbara inkomsten sådan denna framkommit vid taxeringen, alltså oavsett om ortsavdraget kunnat utnyttjas eller ej. Därtill kommer att praktiska skäl talar härför, bland annat det förhållandet att — om det i ett visst fall är klart att med hänsyn till ortsavdraget någon beskattningsbar inkomst inte föreligger — den taxerade inkomsten ofta nog kan antagas inte ha fastställts mer exakt. Det bör även framhållas att man vid tillämpning av förordningen om ackumulerad inkomst utgår från de beskattningsbara inkomsterna, varför den nyss angivna principen redan godtagits av statsmakterna för ett jämförbart fall. Utredningen finner alltså övervägande skäl tala för att ett system för utjämning av skatteprogressionen bör bygga på de beskattningsbara inkomsterna. Det sagda innebär, att, om ortsavdraget överstiger den taxerade inkomsten, den beskattningsbara inkomsten antages vara noll.

För att bestämmelserna i ett system för skatteutjämning skall bli tillämpliga bör — liksom i det norska systemet — gälla, att inkomsten för beskattningsåret med visst belopp överstiger en efter särskilda grunder beräknad jämförelseinkomst. När det gäller att med denna utgångspunkt närmare utforma de ifrågasatta reglerna föreligger emellertid, på sätt den följande framställningen visar, olika möjligheter med avseende å såväl jämförelseinkomstens som merinkomstens bestämmande.

Jämförelseinkomsten

Vad först angår jämförelseinkomsten, synes det naturligt att som jämförelseinkomst räkna den beskattningsbara inkomsten vid ett eller flera tidigare års taxeringar. Om man vill nå en verklig utjämning av skatteprogressionen synes man emellertid — i motsats till vad som gäller i Norge, där jämförelseinkomstens bestämmande till lägst 20 000 kronor torde äga samband med skatteskalornas konstruktion — inte böra föreskriva att jämförelseinkomsten skall uppgå till ett visst minimibelopp. De fall då skatteprogressionens verkningar i vårt land ter sig mest obilliga är nämligen ofta sådana, då inkomsten ett år är ingen eller obetydlig medan inkomsten ett följande år är betydande. Av det nu nämnda skälet bör vidare jämförelseinkomsten inte heller hänföra sig till någon längre period utan till det närmast föregående året, eventuellt de två närmast föregående åren. Man har alltså att välja mellan att i likhet med vad som gäller i Norge såsom jämförelseinkomst taga medeltalet av de beskattningsbara inkomsterna vid de två närmast föregående taxeringarna eller ock den beskattningsbara inkomsten under året omedelbart före beskattningsåret.

Vilkendera av dessa två möjligheter man än väljer, synes skatteberäkningen, om merinkomsten uppgår till sådant belopp att bestämmelserna

blir tillämpliga, kunna ske efter samma principer som i det norska systemet. Det må tilläggas, att utredningen inte i detta sammanhang tager ställning till frågan om merinkomstens bestämmande. Till denna fråga återkommer utredningen längre fram.

Om emellertid bestämmelserna i likhet med det norska systemet skulle utformas så, att merinkomsten vid skatteberäkningen sättes i relation till medeltalet av de beskattningsbara inkomsterna vid de två närmast föregående taxeringarna, vilket alltså skulle innebära att detta medeltal upptoges såsom jämförelseinkomst, sker skatteberäkningen sålunda, därvid den skattskyldige antages skola taxeras såsom gift.

År 3 Beskattningsbar inkomst		41 000
År 2 »	30 000	
År 1 »	10 000	
	<u>40 000 : 2 =</u>	20 000
	Merinkomst	<u>21 000</u>
Jämförelseinkomst	20 000	
+ $\frac{1}{3}$ av merinkomst	7 000	
	<u>27 000</u>	
Skatteberäkning:		
Skatt å 27 000	6 550	
» » 20 000	3 960	3 960
Skatt å merinkomst	2 590 $\times$ 3	7 770
Statlig inkomstskatt för år 3		<u>11 730</u>

Om skatten för år 3 hade beräknats å 41 000 kronor skulle den statliga inkomstskatten ha uppgått till 12 440 kronor. Skattevinsten blir således 710 kronor.

Det kan emellertid, såsom nämnts, ifrågasättas att merinkomsten i stället ställs i relation till allenast inkomsten under året närmast före beskattningsåret. Därigenom skulle man åstadkomma en skatteutjämning på två år. Följande exempel visar förfaringssättet i ett sådant fall.

	År 1	År 2
Beskattningsbar inkomst	10 000	30 000
Jämförelseinkomst	10 000	
+ $\frac{1}{2}$ av merinkomst	10 000	20 000
Skatteberäkningen för inkomsten år 2:		
Skatt å 20 000	3 960	
» » 10 000	1 220	1 220
Skatt å merinkomst	2 740 $\times$ 2	5 480
Statlig inkomstskatt för år 2		<u>6 700</u>

Om skatten för år 2 hade beräknats å 30 000 kronor, skulle den statliga inkomstskatten ha uppgått till 7 660 kronor. Skattevinsten blir således 960 kronor. För den skattskyldiges vidkommande blir effekten av den i exemplet

gjorda omräkningen, att han för de båda ifrågavarande åren sammanlagt får betala samma skatt som han skulle haft att erlägga om inkomsten uppgått till 20 000 kronor under vardera året.

Utredningen har funnit det vara i någon mån tveksamt vilket som bör förordas av alternativen med jämförelseinkomsten bestämd till belopp motsvarande den beskattningsbara inkomsten närmast föregående år och till belopp motsvarande medeltalet av de beskattningsbara inkomsterna de båda närmast föregående åren. Från de skattskyldigas synpunkter kan deciderat företrädare knappast ges något av alternativen; med hänsyn till nödvändigheten av en spärregel, utformad som ett krav på en viss minsta merinkomst, ger ibland endast det förstnämnda alternativet skattelindring, ibland endast det senare. Allmänt torde kunna sägas att alternativet med en jämförelseinkomst bestämd till nästföregående års beskattningsbara inkomst är att förorda, när en rent tillfällig inkomstnedgång skett, medan det andra alternativet kan vara att förorda när inkomstfall och inkomststegring sker i längre perioder.

Det sagda utvisar, att för de skattskyldiga vore förmånligast med en valrätt mellan alternativen. Denna utväg kan utredningen emellertid inte förorda, i allt fall inte i ett inledande skede där erfarenhet saknas av bestämmelsernas tillämpning. Det skulle mången gång vara svårt för den skattskyldige att ange det för honom förmånligaste alternativet. Att åter ålägga myndigheterna dubbla uträkningar för att utfinna på vilken väg den största skattelindringen uppnås synes av olika skäl, däribland hänsynen till merarbetet, ej heller tilltalande.

I valet mellan de två förenämnda alternativen har utredningen av ett par olika skäl stannat för att förorda en lagstiftning, som bygger på att det nästföregående årets beskattningsbara inkomst väljes som jämförelseinkomst. Ett av skälen är att utredningen särskilt beaktat de fall, i vilka en verksamhet av en eller annan orsak ett år lämnat ingen eller ringa inkomst för att därefter åter ge normal, eller kanske mer än normal, avkastning; dessa fall har ansetts i förevarande sammanhang vara av större intresse än de, där serier av goda och dåliga år omväxlar. Vidare är en lagstiftning enligt detta alternativ enklare för de skattskyldiga att överskåda till sin innebörd och sina verkningar, liksom den för myndigheterna är lättare att tillämpa.

Utredningen vill emellertid understryka, att — sedan erfarenhet vunnits — det kan finnas anledning att ompröva ställningstagandet till frågan om jämförelseinkomsten skall knytas till ett eller flera föregående år.

Det kan i detta sammanhang ifrågasättas om den skatteutjämning som här avses över huvud taget skall medges i sådana fall då jämförelseåret och beskattningsåret icke omfattar lika stora tidrymder. Av praktiska skäl synes man emellertid enligt utredningens mening icke böra göra undantag för dylika fall. Det må ock framhållas att redan enligt gällande rätt en viss resultatutjämning kan åstadkommas genom omläggning av räkenskapsåret.

Merinkomsten

Utredningen övergår nu att behandla den förut antydda spärregeln, enligt vilken en begränsning skall uppnås av de fall, där den ifrågasatta progressionsutjämnningen må tillämpas. Såsom redan framhållits får det nämligen anses ofrånkomligt att söka nå en sådan begränsning att det under alla förhållanden otvivelaktigt ganska betydande merarbetet för myndigheterna inte blir större än som synes rimligt vid en avvägning mot de skattskyldigas intressen. Det anmärkes, att enligt utredningens mening den speciella skatteuträkning, som här antydda bestämmelser medför, torde böra handhas av prövningsnämnderna. Motsvarande gäller som bekant enligt förordningen om ackumulerad inkomst. Att prövningsnämndernas arbetsbörda för närvarande är synnerligen omfattande måste härvid uppmärksammas. I syfte att begränsa antalet fall varå skatteutjämnningen kan bli tillämplig synes mest ändamålsenligt att såsom en förutsättning ange att *merinkomsten* skall uppgå till visst minimum. Olika konstruktioner av en sådan spärregel kan tänkas.

Närmast till hands ligger måhända att här följa den norska förebilden och att i enlighet därmed föreskriva att jämförelseårets inkomst skall överstridas med en viss kvotdel. Då en sådan lösning, såsom skall visas längre fram, är förenad med vissa olägenheter, har utredningen emellertid för sin del av praktiska skäl och i enkelhetens intresse förordat att den nyssnämnda spärren får formen av ett enda fixerat minimibelopp. Rätt till skatteutjämnning skulle alltså i enlighet härmed principiellt föreligga endast under förutsättning att den skattskyldiges merinkomst under beskattningsåret uppgår till detta belopp. Storleken av detta belopp måste givetvis avpassas med hänsyn till de olika intressen som skall tillgodoses. I allt fall i ett inledande skede, där erfarenhet saknas angående den omfattning, vari en tillämpning av de nu ifrågasatta bestämmelserna skulle påkallas, bjuder försiktigheten att dessa bestämmelser tar sikte allenast på de uppenbart obilliga fallen av skatteprogression vid ojämna inkomster. Utredningen anser sig därför böra föreslå att man till en början begränsar sig till de fall där merinkomsten uppgår till minst 12 000 kronor.

Den skattelindring som kan bli följd i de fall då bestämmelserna är tillämpliga kan ofta uppgå till förhållandevis stora belopp. Detta gäller framför allt i de lägre inkomstskikten med hänsyn till de relativt täta progressionströsklarna i den statliga inkomstskatteskalen för dessa lägre skikt. Högre upp i skatteskalen, där det är längre mellan progressionströsklarna, blir skattelindringen förhållandevis mindre. Därest inkomstökningen helt faller inom ett och samma progressionsskikt, ger metoden ingen skattevinst. Följande exempel visar hur stor skattevinsten blir i olika inkomstlägen vid en utjämnning av en merinkomst å 12 000 kronor i enlighet med den av utredningen förordade metoden. (Med inkomst avses här beskattningsbar inkomst.)

*Exempel 1**A. Före utjämningen*

	Inkomst	Skatt
År 1	0	0
År 2	12 000	1 640
Summa	12 000	1 640

Skattevinst: 1 640 — 1 320 = 320 kronor.

B. Efter utjämningen

	Inkomst	Skatt
År 1	6 000	660
År 2	6 000	660
Summa	12 000	1 320

*Exempel 2**A. Före utjämningen*

	Inkomst	Skatt
År 1	8 000	880
År 2	20 000	3 960
Summa	28 000	4 840

Skattevinst: 4 840 — 4 360 = 480 kronor.

B. Efter utjämningen

	Inkomst	Skatt
År 1	14 000	2 180
År 2	14 000	2 180
Summa	28 000	4 360

*Exempel 3**A. Före utjämningen*

	Inkomst	Skatt
År 1	19 000	3 650
År 2	31 000	8 090
Summa	50 000	11 740

Skattevinst: 11 740 — 11 620 = 120 kronor.

B. Efter utjämningen

	Inkomst	Skatt
År 1	25 000	5 810
År 2	25 000	5 810
Summa	50 000	11 620

*Exempel 4**A. Före utjämningen*

	Inkomst	Skatt
År 1	90 000	37 760
År 2	102 000	44 340
Summa	192 000	82 100

Skattevinst: 82 100 — 82 000 = 100 kronor.

B. Efter utjämningen

	Inkomst	Skatt
År 1	96 000	41 000
År 2	96 000	41 000
Summa	192 000	82 000

För att belysa effekten av den här ifrågavarande metoden vid merinkomster som överstiger det av utredningen föreslagna minimibeloppet kan såsom ytterligare exempel anföras, att en skattskyldig, vilken från det ena året till det andra ökar sin inkomst från 15 000 kronor med 20 000 kronor till 35 000 kronor, genom en skatteutjämning enligt här angivna grunder uppnår en skattevinst av 640 kronor. Ökar han inkomsten från 15 000 kronor till 50 000 kronor eller således med 35 000 kronor, blir skattevinsten 1 740 kronor. En skattskyldig, som från 5 000 kronor ökat sin inkomst med 15 000 kronor till 20 000 kronor, får en skatteminskning med 960 kronor under det en annan skattskyldig, som från 25 000 kronor ökat sin inkomst med 15 000 kronor till 40 000 kronor gör en motsvarande vinst av 300 kronor.

Det är emellertid att märka att, om merinkomsten uppgår till det föreskrivna minimibeloppet, konsekvensen — om de föreslagna bestämmelserna inte kompletteras med ytterligare föreskrifter — kan bli att den, som fått en dylik skattereduktion, får erlægga en lägre — stundom betydligt lägre — skatt än den som väl haft merinkomst men understigande det fastställda minimibeloppet. Hur långt ner i skatteskalan en sådan olikformighet kan sträcka sig, beror givetvis på det antal progressionströsklar som underskrider genom den aktuella skattereduktionen. För att anknyta till de nyss nämnda exemplen kan det således konstateras, att i det under exempel 1 angivna fallet redan den som under år 2 uppnår en beskattningsbar inkomst av 10 500 kronor har att erlægga statlig inkomstskatt med högre belopp än den som under samma år haft 12 000 kronor och som på sätt exemplet utvisar kan få skatten reducerad till 1 320 kronor. I det nu nämnda fallet är visserligen skillnaden i statlig inkomstskatt blott fem kronor. Mera markant blir skillnaden ju mera den skattskyldiges merinkomst närmar sig det uppställda minimibeloppet. Således får i det angivna exemplet den som haft en merinkomst av 11 900 kronor under år 2 enligt gällande skatteskala utgöra statlig inkomstskatt med 1 619 kronor, d. v. s. 299 kronor mer än vad han med en merinkomst av 12 000 kronor skulle fått erlægga i sådan skatt efter reduktion enligt exemplet. På motsvarande sätt får den som i exempel 2 under år 2 haft 19 900 kronor utgöra statlig inkomstskatt under båda ifrågavarande åren med sammanlagt 449 kronor mera än han skulle behövt göra om hans inkomst under år 2 uppgått till 20 000 kronor såsom i exemplet. Det må i detta sammanhang tilläggas att de skillnader i beskattningseffekten som här påtalas givetvis blir mindre i den mån den för bestämmelsernas tillämpning erforderliga merinkomsten minskas.

Det är uppenbart att olikformigheter i beskattningen av detta slag inte kan godtagas. En kompletterande regel som mildrar verkningarna av en fix nedre gräns för merinkomsten blir därför nödvändig. Närmast till hands ligger att, för det fall att merinkomsten under det aktuella året understiger det erforderliga minimibeloppet — d. v. s. enligt utredningens förslag 12 000 kronor — föreskriva att statlig inkomstskatt likväl inte skall utgå med högre belopp än vartill den skulle ha reducerats om merinkomsten uppgått till sagda belopp.

Tillämpat på exemplet 2 ovan innebär detta alltså att, om den skattskyldiges inkomst under år 2 uppgått till 19 800 kronor, varigenom merinkomsten uppgått till 11 800 kronor, den skattskyldige detta år får erlægga statlig inkomstskatt med 3 480 kronor i stället för den skatt å 3 898 kronor han eljest skolat erlægga enligt gällande skattetabell. Beloppet 3 480 kronor motsvarar den enligt exemplet under B till 4 360 kronor utjämnade sammanlagda skatten för år 1 och år 2 för den som år 2 haft en merinkomst av 12 000 kronor, sedan från beloppet 4 360 kronor frånräknats den skatt å 880 kronor som faktiskt erlagts för inkomsten under år 1. Härigenom får alltså den, vars

merinkomst uppgått till 11 800 kronor, en skattereduktion av 418 kronor, under det att den som enligt exemplet hade en merinkomst av 12 000 kronor uppnådde en skattereduktion av 480 kronor. Skattereduktionen är i det förra fallet lika mycket mindre som den tabellenliga skatten å 19 800 kronor understiger den tabellenliga skatten å 20 000 kronor (3 960—3 898). Genom en kompletteringsregel av här angiven innebörd kan alltså de olägenheter som följer med ett fixerat spärrbelopp i hög grad minskas och övergångarna göras mjukare än eljest. Man undviker att en *högre* inkomst ger en *lägre* skatt.

Det anmärkes, att utredningen, med beaktande av utformningen utav den delvis likartade regeln i förordningen om ackumulerad inkomst, så utfört sitt förslag till skatteutjämning, att skatteberäkningen för den utjämnade inkomsten skall för såväl jämförelseåret som beskattningsåret verkställas med tillämpning av det procenttal av grundbeloppen för statlig inkomstskatt, som fastställts att utgå vid taxeringen för det beskattningsår, varunder merinkomsten uppkommer.

För att förhindra att den ganska omständliga skattereduktionsberäkningen skall behöva ifrågakomma, när den föranleder allenast mindre justeringar, synes det åter lämpligt att tillika uppställa villkoret att den skattereduktion som skall kunna uppnås genom skatteutjämningen inte får understiga visst mindre belopp. Utredningen finner det nämligen angeläget att — med hänsyn till myndigheternas arbetsbelastning och innan frekvensen av antalet framställningar kan överblickas — framgå med en viss försiktighet. Utredningen förordar en beloppsspärr av 50 kronor, vilken bör gälla generellt och inte bara för de fall då merinkomsten understiger 12 000 kronor.

Lika litet som skatteberäkningen enligt förordningen om ackumulerad inkomst synes den här ifrågavarande skatteberäkningen böra påverka förmögenhetsberäkningen i fall som avses i 9 § tredje stycket förordningen om statlig förmögenhetsskatt.

Beträffande samtaxerade äkta makar bör den föreslagna progressionsutjämningen träda i tillämpning, om makarnas sammanlagda inkomster ökat med minst 12 000 kronor. Den efter utjämningen reducerade skatten bör på sedvanligt sätt fördelas å makarna efter förhållandet mellan deras beskattningsbara inkomster under beskattningsåret.

Har makarna ingått äktenskap under jämförelseåret, för vilket år de enligt gällande bestämmelser skall taxeras såsom av varandra oberoende skattskyldiga, bör även i sådant fall jämförelse ske mellan makarnas sammanlagda inkomster under de båda åren i fråga för att konstatera om den sammanlagda merinkomsten uppgår till minst 12 000 kronor.

Föreligger den situationen att makarna varit samtaxerade under jämförelseåret men inte under beskattningsåret, bör de icke längre samtaxerade makarnas rätt till skatteutjämning enligt huvudregeln vara beroende av om den enes inkomst — utan avseende å den andres inkomst — ökat med minst 12 000 kronor under beskattningsåret.

Avlider skattskyldig, bör för det beskattningsår, då dödsfallet inträffade, oskift dödsbo efter honom — i analogi med den allmänna bestämmelsen i 53 § 3 mom. 1 st. kommunalskattelagen — äga samma rätt till progressionsutjämning som skulle ha tillkommit den skattskyldige om han levat. I övrigt bör dödsbo med avseende å rätten till skatteutjämning behandlas på samma sätt som fysisk person.

Kvoterad merinkomst såsom alternativ metod

Då utredningen, i enlighet med vad i det föregående anförts, valt att göra tillämpningen av den föreslagna skatteutjämningen i princip beroende av att merinkomsten under beskattningsåret uppgått till ett visst fixerat belopp, innebär detta inte att utredningen varit främmande för synpunkten, att de skattskyldigas behov av en progressionsutjämning i själva verket är beroende inte bara av merinkomstens absoluta storlek utan också av jämförelseinkomstens, d. v. s. den presumerade normalinkomstens, storlek. En merinkomst, som i högre inkomstskikt kan te sig mindre betydande, kan innebära en kännbar skattebelastning i ett lägre inkomstskikt. Med hänsyn här till fann utredningen det angeläget att vid sina överväganden undersöka möjligheten av att i likhet med det norska systemet differentiera den spärr som knytes till merinkomstens storlek genom att föreskriva att den erforderliga merinkomsten skall uppgå till en viss kvotdel av jämförelseinkomsten. Hur stor denna kvotdel i så fall skulle vara kan givetvis diskuteras ur olika synpunkter men med hänsyn till att en rätt till utjämning av progressionen får anses sakligt motiverad endast vid en för den skattskyldiges förhållanden relativt stor inkomststegring och med tanke på att en viss restriktivitet åsyftas, kunde kvotdelen lämpligen såsom i Norge sättas till en tredjedel. Rätt till progressionsutjämning skulle alltså enligt detta alternativ i princip inträda om den skattskyldiges inkomst under beskattningsåret ökat med minst en tredjedel av inkomsten under det närmast föregående jämförelseåret.

Om den lägsta merinkomsten på detta sätt bestämdes till en tredjedel av jämförelseinkomsten, kan konstateras följande.

Det ligger i sakens natur att en tredjedels ökning i de låga inkomstlägena ger en obetydlig skattevinst vid omräkning enligt metoden i fråga. Således ger en utjämning vid inkomstökning för gift skattskyldig från 8 000 kronor till 10 700 kronor en skattevinst av endast 28 kronor, en inkomstökning från 15 000 kronor till 20 000 kronor en skattevinst av 40 kronor. I högre inkomstlägen ökar och minskar skattevinsten allt efter avståndet mellan trösklarna, såsom följande exempel visar, därvid fortfarande räknas med en tredjedels inkomstökning.

År 1	18 000	24 000	33 000	36 000
År 2	24 000	32 000	44 000	48 000
Inkomstökning	6 000	8 000	11 000	12 000
Skattevinst	120	120	200	200

År 1	39 000	48 000	78 000	90 000
År 2	52 000	64 000	104 000	120 000
Inkomstökning	13 000	16 000	26 000	30 000
Skattevinst	50	240	200	500

År 1	120 000
År 2	160 000
Inkomstökning	40 000
Skattevinst	600

I vissa mellanlägen blir det ingen skattevinst alls, nämligen då såsom förut nämnts inkomstökningen faller inom ett och samma progressionsskikt.

Det är givet att även med kvotdelssystemet gränsfallsproblem kan uppstå på så sätt att en skattskyldig, som uppnår en merinkomst obetydligt under den som kvalificerar till skatteutjämning, kan komma att få erlægga mera skatt än den som uppnått den föreskrivna kvoten. En särskild regel av tidigare angiven innebörd för att klara de här åsyftade gränfallen torde dock egentligen inte passa samman med en kvoterad lägsta merinkomst och bör därför, även om den inte är helt otänkbar, helst inte komma i fråga i samband med det här diskuterade alternativet. För övrigt är skillnaden i skatt i gränfallen ofta av mindre storleksordning vid tillämpning av detta alternativ än vid metoden med en fixerad lägsta merinkomst, som uppgår till ett relativt sett så högt belopp som 12 000 kronor. I de lägsta inkomstskikten rör det sig om absolut sett obetydliga belopp och i de högsta skikten lär gränfallen med hänsyn till avståndet mellan progressionsströklarna i praktiken vara ganska få. Det kan nämnas, att i de här ovan angivna exemplen utgör »skatteförlusten» vid 100 kronor för liten merinkomst i förhållande till den här diskuterade tredjedelskvoten respektive 83 kronor, 77 kronor, 152 kronor, 152 kronor, 2 kronor, 186 kronor, 141 kronor, 441 kronor och 535 kronor.

Då något statistiskt material, som kan belysa i vilken utsträckning de skattskyldigas inkomster varierar från ett år till ett annat, inte är tillgängligt, är det givetvis svårt att bedöma verkningarna av de olika alternativen för progressionsutjämning. Det kan emellertid enligt utredningens mening befaras, att rätt till progressionsutjämning vid merinkomster som uppgår till en tredjedel av jämförelseinkomsten i praktiken skulle bli i alltför hög grad utnyttjad i de lägre inkomstskikten. Det torde vara ganska normalt att inkomsten ökar i början av en verksamhet för att sedan stanna vid en viss nivå. För att i någon mån utesluta dessa mera normala inkomstökningar och för att tillgodose kravet på restriktivitet skulle det därför vara nödvändigt att komplettera tredjedelsregeln med villkoret att den merinkomst som skall kvalificera till skatteutjämning i allt fall skall uppgå till förslagsvis minst 10 000 kronor. Följande exempel visar skattevinsten vid 10 000-kronorsökningar upp till en jämförelseinkomst av 25 000 kronor.

År 1	0	5 000	10 000	15 000	25 000
År 2	10 000	15 000	20 000	25 000	35 000
Skattevinst	120	560	280	340	300

Modifieras tredjedelsregeln med det nyss nämnda villkoret, innebär detta emellertid delvis en återgång till metoden med en fixerad lägsta merinkomst, varjämte behov framträder av en reglering av gränsfallsproblemen, d. v. s. beskattningen vid merinkomster obetydligt understigande det föreskrivna lägsta beloppet.

Det kan vidare ifrågasättas om inte tredjedelsregeln bör kompletteras jämväl med en bestämmelse, att rätt till skatteutjämning alltid skall föreligga vid merinkomster överstigande ett visst belopp, exempelvis 20 000 kronor. När det gäller de högsta inkomstskikten torde nämligen kravet på en tredjedels inkomstökning vara väl strängt, då en på så sätt bestämd inkomstökning i dessa fall måste avse även absolut sett mycket stora belopp. Men en dylik bestämmelse skulle innebära ett ytterligare avsteg från kvotdelsmetoden. Då denna metod alltså svårligen kan genomföras utan väsentliga principiella undantag i den ena eller andra riktningen, har utredningen föredragit metoden med en fixerad lägsta merinkomst såsom grund för skatteutjämnings tillämpning.

Deklarationsskyldighet såsom förutsättning för rätt till progressionsutjämning

Den här ifrågavarande rätten till progressionsutjämning bör i likhet med rätten till förlustutjämning i princip förbehållas skattskyldig med en kontinuerlig förvärvsverksamhet eller eljest en varaktig inkomstkälla. Med denna utgångspunkt bör alltså en person som redan under det första år, då han går ut i förvärvslivet, uppnår en inkomst vilken är lika stor som den merinkomst som kvalificerar till skatteutjämning inte vara berättigad till en dylik utjämning. För att få någon form av avgränsning som inte gör tillämpningen alltför komplicerad synes man även här böra anknyta till deklarationsskyldigheten enligt 22 § taxeringsförordningen. På samma sätt som gäller för rätt till förlustutjämning skulle rätten till progressionsutjämning alltså vara beroende av att den skattskyldige varit deklarationsskyldig för jämförelseåret, d. v. s. det år som närmast föregått beskattningsåret. Också här skall det i princip vara fråga om deklarationsskyldighet på grund av inkomst och alltså inte enbart på grund av innehav av förmögenhetstillgångar, varom i 22 § 1 mom. taxeringsförordningen under 4) sägs. Tillika bör fordras, att deklarationsskyldigheten fullgjorts.

Progressionsutjämnningen och bestämmelserna om ackumulerad inkomst

Såsom tidigare framhållits finnes redan i svensk skattelagstiftning ett system för utjämning av skatteprogressionen i vissa fall, nämligen det som innefattas i förordningen om skatteberäkning vid ackumulerad inkomst. Som fram-

går redan av förordningens namn, har densamma avseende endast å sådana fall, där inkomsten i fråga är s. k. ackumulerad inkomst, d. v. s. en inkomst som utfaller ett år men i själva verket är att hänföra till verksamhet under mer än ett år.

Tekniken vid skatteberäkningen är ju som bekant här en annan än enligt den av utredningen i det föregående behandlade metoden. Den ackumulerade inkomsten slås så att säga ut på de år, till vilka den hänför sig, och lägges till den inkomst i övrigt, som redovisats för de berörda åren.

Möjligheten att erhålla skatteutjämning enligt det av utredningen framlagda förslaget kan i och för sig tillämpas å såväl ackumulerad inkomst som annan inkomst. Utredningen har nämligen inte funnit anledning att göra någon inskränkning härutinnan. Det enda som torde vara erforderligt är en föreskrift som förhindrar att de båda författningarna kan bli på en gång tillämpliga. Utredningen förordar en föreskrift, innebärande en valrätt för den skattskyldige att påkalla skatteutjämning enligt den ena eller den andra författningen.

Visserligen kan i allt fall teoretiskt tänkas, att skattskyldigs merinkomst innefattar såväl en utfallen ackumulerad inkomst som en vanlig inkomstökning. Det skulle då kunna göras gällande att båda de ifrågavarande författningarna skulle tillämpas men på skilda delar av merinkomsten. Utredningen har emellertid funnit att en sådan anordning skulle i hög grad komplicera lagstiftningen och ge betydande tillämpningssvårigheter.

Om progressionsutjämning vid fallande inkomster

Genom den av utredningen föreslagna anordningen för progressionsutjämning, för vilken nu redogjorts, har utredningen velat bereda möjlighet till viss skattelindring för skattskyldiga som haft i huvudsak tillfälliga inkomststegringar eller inkomstförluster och därigenom drabbats av en för deras förhållanden omotiverat stor skattebelastning. Utredningen är medveten om att ett i princip icke oberättigat krav på möjlighet till skatteutjämning stundom kan göras gällande jämväl i sådana fall, då den skattskyldiges inkomst av en eller annan anledning nedgått under det normala och därefter stannat på den lägre nivån. Utredningen har i någon mån berört denna situation, då frågan om en rätt till förlustutjämning bakåt i tiden i form av carry back diskuterades; se sid. 77. Av i nämnda sammanhang anförda skäl ansåg sig utredningen inte böra förordna en utjämning av dylikt slag. Också den under B ovan behandlade kontometoden är i och för sig ägnad att i viss utsträckning tillgodose behovet av en skatteutjämning vid fallande inkomster. Detta förutsätter dock att den skattskyldige kunnat i tid förutse inkomstfallet. Det framgår av det föregående att utredningen av andra skäl avvisat även kontometoden såsom en utväg att åstadkomma skatteutjämning. Om man mera direkt vill taga sikte på en skatteutjämning vid fallande inkomster, är det

givetvis i och för sig möjligt att genom en omräkning av skatten för de två eller tre sistförflutna åren, på motsvarande sätt som utredningen föreslagit skola ske vid inkomststegring av viss storleksordning, åstadkomma en dylik utjämning. Den skattskyldige skulle i ett sådant fall för beskattningsåret påföras en så mycket lägre skatt, som en omfördelning av de sista årens inkomster med lika belopp på varje år inom perioden i fråga skulle föranleda, och i förekommande fall erhålla restitution av för mycket erlagd skatt. Enligt utredningens mening skulle emellertid en rätt för de skattskyldiga till skatteutjämning jämväl vid fallande inkomster föra för långt. Denna rätt skulle nämligen kunna utnyttjas även av alla de som efter inträdd pensionsålder eller eljest upphört med förvärvsarbete. En rätt till skatteutjämning i sådana fall kan näppeligen anses sakligt motiverad. Inträdet i pensionsåldern markerar nämligen en definitiv, på förhand förutsedd övergång till en lägre inkomstnivå. Någon avgränsning av de till en dylik skatteutjämning berättigade torde vara mycket svår genomförd om ens möjlig. Från statsfinansiell synpunkt skulle även en så vidsträckt möjlighet till skatteutjämning av förevarande slag säkerligen ställa sig kostsam.

Statistik och kostnadskalkyl

Såsom underlag för de av utredningen framförda förslagen har inom utredningen verkställts vissa statistiska undersökningar. Undersökningarna, som bearbetats och sammanställts av utredningens expert förste aktuarien i finansdepartementet C. B. Edlund, har haft till syfte att belysa frekvensen av de underskott och merinkomster, vilka beröres av utredningens förslag, samt att ge en viss uppfattning om den kostnad i form av skattebortfall för stat och kommun, som ett genomförande av utredningens förslag kan komma att föranleda.

Förlustutjämnningen

Undersökningen har i denna del avsett att få fram i vilken omfattning enligt nu gällande regler outnyttjade underskott förekommer för olika kategorier av skattskyldiga inom en given tidsperiod. Av särskilt intresse för utredningens bedömanden har varit frågan i vilken utsträckning de skattskyldiga haft möjlighet att utnyttja underskotten inom den undersökta tidsperioden genom förlustavdrag i enlighet med de av utredningen föreslagna reglerna om förlustutjämnning. Det bör i detta sammanhang anmärkas, att, när undersökningen gjordes, man inom utredningen preliminärt räknat med en femårig kvittningsperiod för förlustutjämnningen, varför de gjorda tabellerna utformats med denna utgångspunkt. Att utredningen sedermera beslutat att i stället föreslå en sexårsperiod har i kostnadskalkylen föranlett en på vissa grunder utförd justering av de eljest framkomna siffrorna.

Den statistiska undersökningen baserar sig på en genomgång av självdeklarationerna för ett antal skattskyldiga. Tre kategorier av skattskyldiga har undersökts, nämligen aktiebolag, jordbrukare och övriga fysiska personer. För aktiebolagen omfattar undersökningsperioden taxeringsåren 1947—1957 och för övriga skattskyldiga taxeringsåren 1952—1957. Av praktiska skäl har undersökningens omfattning måst i viss mån begränsas. Begränsningen har gjorts på så sätt att ett relativt litet antal taxeringsdistrikt blivit föremål för fullständig bearbetning. Taxeringsdistrikten har utvalts så att materialet blivit så representativt som möjligt. För aktiebolagens vidkommande har undersökningen omfattat Stockholms stads 2:a bolagsdistrikt (Klara församling), Kristianstads läns särskilda taxerings-

distrikt för taxering av aktiebolag, Örebro 1:a aktiebolagsdistrikt samt Västernorrlands läns 1:a särskilda taxeringsdistrikt. I fråga om jordbrukarna har de undersökta distrikten varit Förslövsholms 2:a distrikt i Kristianstads län (Grevie församling), Stora Mellösa 1:a distrikt i Örebro län (Stora Mellösa församling) och Mo taxeringsdistrikt i Västernorrlands län. Vidare har utredningen haft tillgång till en sammanställning utvisande antalet jordbruk med underskott vid 1955 och 1956 års taxeringar enligt en av statistiska centralbyrån verkställd undersökning av självdeklarationsmaterial. Statistiska centralbyråns material bygger på ett urval som är större och mera representativt än det av utredningen företagna urvalet. Den av statistiska centralbyrån gjorda sammanställningen utgör därför ett värdefullt komplement till utredningens egen undersökning av förlustfrekvensen hos jordbrukarna. Beträffande den tredje kategorien, d. v. s. fysiska personer som icke är jordbrukare, har undersökningen avsett att ge en bild av förlustfrekvensen hos framför allt rörelseidkare (i tabellerna betecknade »rörelseidkare m. fl.»). För denna kategori har utvalts Oscars 4:e taxeringsdistrikt i Stockholms stad samt fyra taxeringsdistrikt i landsorten. Dessa sistnämnda distrikt är Ängelholms stads 3:e distrikt, Örebro stads 12:e distrikt, Stora Mellösa 1:a distrikt och Härnösands stads 7:e distrikt. Härjämte har till utredningens förfogande ställts en av Sveriges köpmannaförbund utförd undersökning bland förbundets medlemmar. Resultatet av den sistnämnda undersökningen har inarbetats i utredningens tabeller. I det följande lämnas en kort redogörelse för resultatet av den statistiska undersökningen sådant det föreligger enligt de till betänkandet fogade tabellerna 1—12. Vid bearbetningen av det av utredningen insamlade materialet har hänsyn inte tagits till eventuella ändringar i prövningsnämnden eller högre instans.

Utredningens undersökning om *aktiebolagen* redovisas i tabellerna 1—6. Antalet allmänna självdeklarationer för aktiebolagen beräknas till ca 35 000 i hela riket, varav ca hälften kommer på Stockholm, Göteborg och Malmö. Bolagen i Stockholms stads 2:a bolagsdistrikt utgör således ej fullt en tiondel av samtliga aktiebolag i Stockholm, Göteborg och Malmö. Antalet bolag i de tre landsortsdistrikten torde tillsammans ävenledes utgöra ej fullt en tiondel av samtliga aktiebolag i riket utom de tre storstäderna. Med hänsyn härtill får det undersökta materialets fördelning mellan storstäder och landsort anses vara tämligen representativt.

Av *tabell 1* framgår att årligen 10—12 % av bolagen redovisar förlust. Antalet bolag som redovisar förlust är förhållandevis högst i det undersökta stockholmsdistriktet (12—15 %) och lägst i distriktet i Kristianstads län (6—7 %).

Bolagens fördelning till antalet efter förlustens storlek redovisas i *tabell 2*. För nästan hälften av de bolag som redovisat förlust uppgår förlusten till högst 1 000 kronor. Olikhetera mellan de undersökta taxeringsdistrikten är i detta avseende ganska ringa. Endast omkring 1 % av de förlustredo-

visande bolagen har under perioden 1947—52 haft förluster överstigande 100 000 kronor, medan den procentuella andelen sådana bolag för perioden 1953—56 stigit till ca 3.

Tabell 3 utvisar den sammanlagda förlusten för bolagen med fördelning efter förlustens storlek. Av tabellen framgår, att det totala förlustbeloppet för samtliga undersökta bolag varierat kraftigt år från år. Detta beror väsentligen på de förluster som överstiger 100 000 kronor. Under perioden 1947—52 uppgår det årliga totala förlustbeloppet genomsnittligt till ca 2 milj. kronor och under perioden 1953—56 till 5 å 6 milj. kronor. Av det sistnämnda beloppet kommer ca 60 % på de förlustredovisande bolag, vilka haft förluster överstigande 100 000 kronor och vilkas andel utgjorde 3 % av samtliga bolag. Då det totala årliga förlustbeloppet, enligt vad undersökningen för sistnämnda tidsperiod utvisar, alltså uppgår till omkring 6 milj. kronor och då de undersökta bolagens andel såsom nämnts utgör ej fullt en tiondel av samtliga bolag, kan med ledning av dessa uppgifter det årliga totala förlustbeloppet i rikets samtliga bolag uppskattas till ca 60 milj. kronor.

Av *tabell 4* framgår hur många av de förlustredovisande bolagen som skulle kunnat avräkna förlust mot vinst under de fem följande åren. Härvid är att märka att för taxeringsåret 1953 och senare år uppgår observationstiden till mindre än fem år, varför antalet bolag som skulle kunnat kvitta sina förluster mot senare vinster blir för lågt för dessa år. För perioden 1947—52 visar tabellen å andra sidan ett något för stort antal bolag som på motsvarande sätt kunnat avräkna förlust mot senare års vinst; detta med hänsyn till att de redovisade vinsterna under denna period inte i någon utsträckning kvittats mot förluster uppkomna före år 1947. I över hälften av de fall i vilka redovisats förlust under perioden 1947—52 skulle förlusterna helt eller delvis ha kunnat kvittas mot vinst under senare år, medan för perioden 1953—56 andelen endast uppgår till drygt en fjärdedel.

De undersökta bolagens sammanlagda förlustbelopp, som skulle ha kunnat kvittas mot senare års vinster, framgår av *tabell 5*. Av förlustbeloppen åren 1947—52 skulle således ca 20 % ha kunnat kvittas men under perioden 1953—56 endast ca 6 %. I de undersökta taxeringsdistrikten varierar det förstnämnda procenttalet mellan 13,2 och 45,1 % och det sistnämnda mellan 1,9 och 18,5 %. Det är i det undersökta bolagsdistriktet i Västernorrlands län som de höga procenttalen förekommer. Procenttalen i det undersökta stockholmsdistriktet ansluter sig mycket nära till genomsnittet för samtliga undersökta distrikt.

Tabell 6 utvisar att en betydligt större andel av de små förlustbeloppen skulle ha kunnat kvittas än av de stora förlustbeloppen. Av utredningsmaterialet framgår att orsaken till att de stora förlustbeloppen i stor utsträckning inte kunnat kvittas mot senare års vinst varit att företagets ställning varit sådan att förlusten haft samband med konkurs eller att företaget varit sådant att rörelsen år efter år redovisat förlust.

Resultatet av utredningens undersökning beträffande *jordbrukarna* har inte återgetts i tabellform. Med hänsyn till materialets begränsade omfattning har detta ansetts onödigt. Om resultatet av undersökningen må följande nämnas.

Vad jordbrukarna beträffar kan konstateras, att i de tre undersökta jordbruksdistrikten det sammanlagt finns inte fullt 1 000 skattskyldiga jordbrukare. Av utredningens material framgår att årligen i genomsnitt 3 å 4 av dessa redovisar underskott. Under femårsperioden 1952—56 redovisades totalt 17 olika underskottsbelopp. I 7 av dessa fall var underskottet högst 1 000 kr, i 8 fall mellan 1 001—5 000 kr, i ett fall 7 131 kr och i ett fall 16 939 kr. (Anmärkas bör att underskottet i det sistnämnda fallet i själva verket inte hänför sig till jordbruksfastighet utan till av den skattskyldige bedriven rörelse.) Det sammanlagda underskottsbeloppet under den nämnda femårsperioden var 48 418 kr. Av detta belopp skulle 92,3 % ha kunnat kvittas mot överskott under fem följande år. I endast 2 av de 17 fallen med underskott åren 1952—56 skulle underskottet inte ha kunnat kvittas. Då det av utredningen undersökta materialet varit av så begränsad omfattning har såsom tidigare nämnts ytterligare uppgifter inhämtats från statistiska centralbyrån. I *tabell 7* lämnas en sammanställning av dessa uppgifter, vilka, då de bygger på ett begränsat urval, uppräknats att gälla för hela riket. Av tabellen framgår att ca 1,9 % av jordbruksfastigheterna årligen redovisar underskott. Detta är betydligt mer än de 0,3 å 0,4 % som utredningens material utvisade. Anmärkas må emellertid att underskotten enligt statistiska centralbyråns uppgifter endast avser underskott å jordbruksfastighet utan avräkning mot eventuellt överskott å andra förvärvskällor. I det av utredningen bearbetade materialet har däremot dylik avräkning skett. Enligt statistiska centralbyråns uppgifter synes det totala årliga underskottsbeloppet för samtliga jordbrukare i riket uppgå till ca 13 milj. kronor. Genomsnittligt per jordbrukare som redovisar underskott är underskottet enligt statistiska centralbyråns uppgifter ca 2 400 kr och enligt utredningens material ca 2 850 kr. Hur stora möjligheterna till förlustutjämning genom rätt till förlustavdrag kan vara framgår inte av centralbyråns uppgifter men enligt utredningens eget material skulle som nyss sagts de redovisade underskotten nästan helt ha kunnat kvittas mot överskott under de fem följande åren.

Tabellerna 8—12 avser den tredje av de undersökta kategorierna, nämligen *rörelseidkare m. fl.* De fem undersökta taxeringsdistrikten har utvalts så att framför allt mindre rörelseidkare skulle omfattas av materialet. Även om detta omfattar även andra skattskyldiga än rörelseidkare bör dock framhållas, att det i främsta rummet är rörelseidkarna som redovisar förlust. Totalantalet rörelseidkare i de fem taxeringsdistrikten uppgår till ca 1 730. För hela riket utgör antalet ca 224 000. Undersökningsmaterialet är alltså mycket litet. I landsortsdistrikten redovisar årligen ca 0,6 % av rörelseid-

karna förlust. Motsvarande uppgift för stockholmsdistriktet är ca 5 %. I detta distrikt redovisar också åtskilliga fastighetsägare förlust.

Rörelseidkarnas m. fl. fördelning till antalet efter förlustens storlek redovisas i *tabell 8*. Förlusterna är som regel små och överstiger sällan 50 000 kr. Genomsnittligt är förlusterna betydligt mindre i stockholmsdistriktet än i landsortsdistrikten och i de fall som undersökts av Sveriges köpmannaförbund.

Tabell 9 utvisar den sammanlagda förlusten för rörelseidkare m. fl. med fördelning efter förlustens storlek. Det årliga totala förlustbeloppet i de fem taxeringsdistrikten uppgår till ca 0,2 milj. kronor, varav hälften i stockholmsdistriktet. Med ledning av dessa uppgifter kan det årliga förlustbeloppet för hela riket uppskattas till ca 25 milj. kronor. Om endast uppgifterna från landsortsdistrikten lägges till grund för en sådan beräkning kan det årliga förlustbeloppet i hela riket uppskattas till ca 15 milj. kronor.

Av *tabell 10* framgår hur många av de förlustredovisande rörelseidkarna m. fl. som skulle kunnat avräkna förlust mot vinst under de fem följande åren. Härvid bör observeras att observationstiden uppgår till fem år endast för de år 1952 redovisade förlusterna. Antalsmässigt skulle för åren 1952—56 i stockholmsdistriktet 77 av 116 fall kunna kvitta sin förlust under ett år helt och hållet mot vinster under följande år. För landsortsdistrikten är motsvarande uppgift 24 av 45 och enligt Sveriges köpmannaförbunds material 35 av 83.

Beloppsmässigt skulle under åren 1952—56 30 à 40 % av förlustbeloppen ha kunnat kvittas mot senare års vinst, se *tabell 11*. Av förlusterna år 1952, för vilka observationstiden är fem år, skulle 80,9, 96,0 och 55,5 % ha kunnat kvittas mot senare års vinst i respektive stockholmsdistriktet, landsortsdistrikten och det av Sveriges köpmannaförbund tillhandahållna materialet. Procenttalen för detta år är emellertid för höga, därför att vinsterna under efterföljande år inte i någon utsträckning har kvittats mot förluster som redovisats före år 1952. *Tabell 12* utvisar — något som ju är helt naturligt — att de små förlustbeloppen kunnat kvittas mot senare års vinst i större utsträckning än de stora förlustbeloppen.

Sammanfattningsvis kan sägas att de årliga totala förlustbeloppen i hela riket kan beräknas till omkring 60 milj. kronor för aktiebolagen, omkring 13 milj. kronor för jordbrukarna och omkring 25 milj. kronor för övriga fysiska personer. Den sistnämnda uppgiften är emellertid mycket osäker. Med ledning av de uppgifter för vilka här tidigare redogjorts skulle av de nämnda förlustbeloppen för aktiebolagen omkring 15 %, för jordbrukarna omkring 90 % samt för övriga fysiska personer omkring 60 à 70 % kunnat kvittas mot senare års vinster i enlighet med de av utredningen föreslagna reglerna om förlustutjämning. Det årliga beloppet av de förluster som skulle kunna kvittas mot senare års vinster kan således för de olika kategorierna beräknas till respektive 8—10 milj. kronor, ca 12 milj. kronor

och ca 15 milj. kronor. Med hänsyn till ortsavdragen för fysiska personer kan emellertid de två sistnämnda beloppen reduceras något. Genom att multiplicera den minskning av de beskattningsbara inkomsterna, som dessa avräkningar sålunda representerar, med beräknade genomsnitt på marginalskatten för var och en av de tre kategorierna av förlustredovisande skattskyldiga kan skattebortfallet vid ett genomförande av utredningens förslag beräknas till, för staten 7,5 å 8 milj. kronor och för kommunerna 4,5 å 5 milj. kronor. Det här angivna skattebortfallet är beräknat under förutsättning av en femårig kvittningsperiod. För en sexårig kvittningsperiod kan skattebortfallet uppskattas för staten till omkring 8 milj. kronor och för kommunerna till omkring 5 milj. kronor.

Progressionsutjämnningen

Även när det gällt att få fram underlag för en beräkning av det framtida skattebortfall, som utredningens förslag om rätt till skatteutjämnning kan föranleda, har utredningen sett sig nödsakad att inskränka den statistiska undersökningen till att avse ett begränsat material. För undersökningen har valts fyra kommuner.

De fyra utvalda kommunerna är: Skegrie i Malmöhus län, Vitsand i Värmlands län, Anderstorps köping i Jönköpings län och Stocksunds köping i Stockholms län. Skegrie är en jordbrukskommun. Enligt 1950 års folkräkning var sålunda 572 personer sysselsatta i jordbruk och boskapsskötsel utav en sammanlagd förvärvsarbetande befolkning på 1 121 personer. Ingen var sysselsatt i skogsbruk. Vitsand är en skogsbrukskommun. År 1950 var 395 personer sysselsatta i jordbruk och boskapsskötsel, 340 i skogsbruk och 276 i övriga näringsgrenar. I Anderstorps köping finns det många småföretagare. Sammanlagt fanns det år 1950 191 företagare i andra näringsgrenar än jordbruk med binärningar utav en förvärvsarbetande befolkning på 1 326 personer. I Stocksunds köping slutligen finnes förhållandevis många löntagare i högre inkomstlägen. År 1950 var 198 personer företagare, 1 349 tjänstemän och 498 arbetare. De här ifrågavarande kommunerna har valts därför att många skattskyldiga torde tillhöra en sådan kategori som i stor utsträckning har ojämna inkomster och som alltså skulle gynnas av en möjlighet till progressionsutjämnning enligt utredningens förslag. Det kan nämnas, att för fysiska personer den genomsnittliga till kommunal inkomstskatt taxerade inkomsten per invånare i de nämnda kommunerna enligt 1957 års taxeringar utgjorde 4 515 kronor i Skegrie, 3 820 kronor i Vitsand, 4 727 kronor i Anderstorp och 8 212 kronor i Stocksund. Motsvarande uppgift för landsbygden i hela riket var 3 677 kronor per invånare.

Inkomstlängderna vid 1955 och 1956 års taxeringar har genomgåts för de fyra kommunerna. Härvid har samtliga skattskyldiga med till statlig inkomstskatt beskattningsbar inkomst på minst 10 000 kronor vid 1956 års taxering räknats med fördelning på storleksklasser. Samtaxerade äkta ma-

kar har behandlats som en inkomsttagare. Vidare har observerats för vilka skattskyldiga den beskattningsbara inkomsten har stigit med minst 10 000 kronor från 1955 till 1956 års taxering. Det befanns, att det sammanlagt fanns 1 399 skattskyldiga i de fyra kommunerna med beskattningsbar inkomst av minst 10 000 kronor vid 1956 års taxering och för 88 av dessa hade inkomsten ökat med minst 10 000 kronor sedan föregående taxeringsår. Hur de skattskyldiga, vilka omfattats av undersökningen, fördelar sig i fråga om inkomstens storlek framgår av följande tablå.

Beskattningsbar inkomst kr	Antal skatt- skyldiga vid 1956 års taxering	Därav med nedanstående ökning av inkomsten sedan föregående taxeringsår			
		10 000— 11 990 kr	12 000— 14 990 kr	15 000 kr eller mer	Summa
1	2	3	4	5	6
10 000—11 990	282	5	.	.	5
12 000—14 990	274	3	1	.	4
15 000—19 990	285	5	4	2	11
20 000—29 990	310	2	6	5	13
30 000 eller mer	248	5	15	35	55
Summa	1 399	20	26	42	88

Tablå utvisar, att det är betydligt vanligare med inkomstökningar överstigande 10 000 kronor bland skattskyldiga med hög inkomst än bland skattskyldiga med lägre inkomst. Sålunda överstiger inkomstökningen 10 000 kronor för 22 % av de skattskyldiga med en beskattningsbar inkomst av 30 000 kronor eller mer men endast för 2 % av de skattskyldiga med en beskattningsbar inkomst av 10 000—11 990 kronor.

Det är givetvis vanskligt att på grundval av det sålunda bearbetade materialet göra någon säker beräkning av det skattebortfall som utredningens förslag till progressionsutjämning kan föranleda. Skattebortfallets storlek kommer sannolikt att variera betydligt år från år beroende på konjunktursvängningarna. Om man likväl bortser från de osäkra faktorer som här kan inverka, kan en kostnadsberäkning göras enligt följande.

På grundval av statistiska centralbyråns årliga inkomststatistik har beräknats hur stort antalet skattskyldiga i hela riket inom olika klasser av beskattningsbar inkomst skulle vara år 1958. Det ungefärliga antalet skattskyldiga i de fem inkomstklasserna i kol. 1 i förestående tablå uppgår enligt denna beräkning till resp. 219 000, 185 000, 128 000, 72 000 och 39 000. På grund av att de stora inkomsttagarna är betydligt överrepresenterade i de fyra urvalskommunerna har en uppräknings av talen i tablå utförts för varje inkomstklass för sig genom att de nyssnämnda uppgifterna om antalet skattskyldiga i hela riket satts i relation till antalet skattskyldiga i de fyra ifrågakommunerna (kol. 2 i tablå). Det på detta sätt beräknade antalet skattskyldiga i hela riket, för vilka inkomsten ökat med mer än 10 000 kronor sedan föregående taxeringsår, är sålunda riktigt en-

dast under den förutsättningen, att den i urvalet för taxeringsåret 1956 konstaterade andelen av de skattskyldiga i en viss inkomstklass, som haft den nämnda inkomstökningen, är representativ för hela riket även i dagens läge.

På grundval av de nyssnämnda uppgifterna för hela riket har beräknats det skattebortfall för staten, som ett genomförande av utredningens förslag om progressionsutjämning skulle föranleda, om den erforderliga merinkomsten för erhållande av skatteutjämning sättes till 10 000, 12 000 eller 15 000 kronor. Vid dessa kostnadsberäkningar har hänsyn tagits till den kompletterande bestämmelsen i 3 § i förslaget till lagtext. Sammanfattningsvis har beräkningarna givit följande resultat.

1) Erforderlig merinkomst för erhållande av skatteutjämning = 10 000 kronor:

a) Antal skattskyldiga med minst 10 000 kronor i beskattningsbar inkomst	643 000
b) Antal skattskyldiga med minst 10 000 kronor i merinkomst ..	23 200
c) Dito i procent av samtliga $\left(100 \times \frac{b}{a}\right)$	3,6 %
d) Statligt skattebortfall	17 à 18 milj. kr.

2) Erforderlig merinkomst för erhållande av skatteutjämning = 12 000 kronor:

a) Antal skattskyldiga med minst 12 000 kronor i beskattningsbar inkomst	424 000
b) Antal skattskyldiga med minst 12 000 kronor i merinkomst ..	13 800
c) Dito i procent av samtliga $\left(100 \times \frac{b}{a}\right)$	3,3 %
d) Statligt skattebortfall	11 à 12 milj. kr.

3) Erforderlig merinkomst för erhållande av skatteutjämning = 15 000 kronor:

a) Antal skattskyldiga med minst 15 000 kronor i beskattningsbar inkomst	239 000
b) Antal skattskyldiga med minst 15 000 kronor i merinkomst ..	7 600
c) Dito i procent av samtliga $\left(100 \times \frac{b}{a}\right)$	3,2 %
d) Statligt skattebortfall	6 à 7 milj. kr.

Som redan inledningsvis sagts måste de här gjorda beräkningarna anses osäkra. I extrema konjunkturlägen kan skattebortfallet variera avsevärt i båda riktningarna. Härvid bör emellertid observeras att en ökning av skattebortfallet på grund av att rätt till progressionsutjämning genomföres allenast medför att den skatteökning, som av en konjunkturuppgång föranledes, i någon mindre mån begränsas.

Sammanfattande synpunkter på frågan
om förlust- och resultatutjämning. Tillika en sammanfattning
av utredningens förslag

Utredningens uppgift har, enligt de meddelade direktiven, varit att närmare undersöka möjligheterna att i skattelagstiftningen införa en rätt till öppen förlust- och resultatutjämning. Såsom ett resultat av den verkställda undersökningen framlägges i detta betänkande vissa förslag i ämnet. Utredningen vill här sammanfatta sina synpunkter och i anslutning därtill ge ett kort sammandrag av sina förslag.

Skälen för tillkallandet av utredningen har tidigare berörts och ligger för övrigt i öppen dager. Genom en vidgad möjlighet till utjämning — och främst genom en öppen sådan, vilken i motsats till den s. k. förtäckta resultatutjämningen i realiteten icke blir förbehållen skattskyldiga med speciella möjligheter att utnyttja densamma — skapas förutsättningar för en ökad skatterättvisa. Uppenbarligen saknas principiellt anledning att av en skattskyldig uttaga större skatt än som svarar mot hans inkomstförhållanden sådana de framträder under en längre tidsperiod än det enstaka beskattningsåret. Skattekraften ökar inte för det inkomstutfallet under åren är ojämnt; snarare har man att räkna med motsatsen. Att likväl uttaga *högre* skatt än som sker vid en mera stabil inkomstnivå måste därför betecknas såsom oriktigt.

Den omständigheten att nu gällande skatteregler faktiskt medför den senare effekten är en konsekvens av deras från andra synpunkter valda utformning, däremot inte något som kan antagas ha i och för sig åsyftats. Åtgärder i syfte att lindra de mindre önskvärda verkningarna av beskattningsårets slutenhet är med detta betraktelsesätt en följdriktig komplettering av skattesystemet och inte ett genombrytande av principerna för densamma. Om detta å ena sidan är utredningens uppfattning, har utredningen å andra sidan funnit det angeläget beakta att en dylik komplettering av lagstiftningen inte bör gå utöver ett tillrättaläggande av de uppmärksammade bristfälligheterna och ej ges en sådan utformning att den därutöver kommer att tillföra viss grupp eller vissa grupper skattskyldiga fördelar i beskattningshänseende, som måste anses föra längre än som med det givna utredningsuppdraget avsetts och som skulle innefatta att nu från skatteutjämnings synpunkt missgynnade grupper skulle få sitt läge allmänt sett så förbättrat att i stället andra grupper skattskyldiga med fog skulle kunna hävda

att i stället de blev att betrakta som missgynnade. Det finns anledning att i det följande något återkomma till dessa synpunkter.

Utredningen vill här inskjuta, att densamma — i enlighet med direktivens innehåll — utformat sina förslag från synpunkten att nå en ökad skatterättvisa under beaktande av å ena sidan de skattskyldigas befogade önskemål samt å andra sidan skattetekniska och praktiska synpunkter ävensom det allmännas kostnader för den ifrågasatta reformen. Däremot har utredningen funnit det falla utanför dess uppdrag att pröva tänkbara åtgärder på ifrågavarande område från synpunkten av deras eventuella sparstimulerande effekt, deras samhällsekonomiska verkningar i övrigt o. s. v.; frågan om skattesystemets ändamålsenlighet i nämnda hänseenden är f. n. under prövning inom den s. k. stabiliseringsutredningen.

Mest uppmärksammas av de brister, som vidlåder gällande skatteregler, är avsaknaden av en *öppen rätt till förlustutjämning*. Redan en jämförelse med utländsk skattelagstiftning — i ett stort antal jämförbara länder finns sedan länge en dylik rätt — antyder att här verkligen är fråga om en brist. Visserligen lämnar svensk skattelagstiftning synnerligen långtgående möjligheter till förtäckt utjämning, i själva verket långt större möjligheter än vad — så långt utredningen har sig bekant — lagstiftningen gör i något annat land. Men även om dessa möjligheter till förtäckt utjämning är vidsträckta, innebär detta enligt utredningens mening intet skäl mot en öppen utjämningsrätt, snarare tvärtom. Den förtäckta utjämnningen kan — såsom i ett tidigare sammanhang närmare utvecklats — endast utnyttjas av vissa skattskyldiga och av dessa i inbördes synnerligen olikartad omfattning. Uppenbarligen innebär detta — med tanke på möjligheterna att med nuvarande regler ernå en resultatutjämning — att vissa skattskyldiga f. n. är synnerligen väl ställda, medan andra är helt eller delvis ställda utanför denna möjlighet. Från de synpunkter, utredningen har att beakta, är detta en orättvisa, som det är angeläget att i görligaste mån undanröja.

Det förslag i avseende å förlustutjämning, som utredningen framlägger, innebär i huvudsak följande.

Om en skattskyldigs verksamhet — det må handla om en fysisk eller juridisk person — ett år lämnat underskott, som inte kan skattemässigt avräknas mot överskott samma år av annan verksamhet, får underskottet utnyttjas såsom förlustavdrag senare år. Detta må ske när som helst vid taxering för de följande sex åren. Medräknas förluståret, betyder detta att en utjämning över en sjuårsperiod medges. Kvittningsperioden har valts med hänsyn bl. a. till den tid självdeklarationerna bevaras hos myndigheterna.

Förlustavdraget kan fördelas inom perioden i enlighet med den skattskyldiges egna önskningsar.

Som förlust räknas ej blott underskott i egentlig mening — såsom då ett jordbruk, en fastighet eller en rörelse inte burit sig eller en anställds sär-

skilda kostnader ett år överstiger hans intäkter — utan även andra allmänna avdrag, som skattemässigt inte kunnat utnyttjas. Till den senare gruppen hör sådant som kommunalskatteavdraget, avgifter till folkpensioneringen och sjukförsäkringen, övriga försäkringsavdrag etc. Utredningen har nämligen vid sina överväganden funnit att såväl materiella som praktiska skäl med styrka talar för denna mera omfattande definition av begreppet förlustavdrag. Ett ej utnyttjat ortsavdrag får däremot enligt förslaget inte överföras till ett senare år; detta är en konsekvens av ortsavdragets speciella karaktär att just för ett givet år garantera ett belopp, motsvarande existensminimum, fritt från skatt.

För att förlustavdrag skall kunna medges kräves att förlusten uppkommit under ett år, då den skattskyldige varit skyldig deklarerat, samt att deklarationsskyldigheten ock fullgjorts. Detta innebär att bruttointäkterna skall ha i normalfallet uppgått till 1 200 kronor, i vad gäller fysisk person; aktiebolag och ekonomisk förening har däremot att deklarerat oavsett bruttointäkternas storlek. — Den nu återgivna regeln har tillkommit i syfte att förhindra obehöriga förlustavdrag, såsom exempelvis då en person första gången förvärvar inkomst men dessförinnan likväl haft diverse omkostnader, som skulle fått avdragas därest vederbörande då haft arbete eller eljest varit engagerad i förvärvslivet.

Förlustavdraget behöver ej fastställas till beloppet förrän yrkande om dess utnyttjande vid en senare taxering framställs av den skattskyldige. Därigenom undvikas tvister och kanske skatteprocesser avseende förluster, om vilkas utnyttjande framdeles man intet vet. När åter yrkande om förlustavdragets tillgodoförande framställs, skall den skattskyldige — då så erfordras — styrka det befogade i avdragsyrkandet genom bevarade räkenskaper, anteckningar eller liknande. Anknytning har här skett till föreskrifterna i den nya taxeringsförordningen.

Särskilda regler har uppställts för äkta makar, åsyftande bl. a. möjlighet för ena maken att överta den andres förlustavdrag.

Särbestämmelser har befunnits nödvändiga för att förhindra missbruk. Dessa regler tar främst sikte på bolag och föreningar och avser omöjliggöra att kullbyterade företag — utan andra »värden» än en skattemässig rätt till förlustavdrag — börjar gå i handeln såsom någon form av »avskrivningsobjekt». Komplicerade frågeställningar har förelegat men har ansetts kunna lösas utan att träda det seriösa näringslivets intressen för när.

Slutligen må tilläggas att åtskilliga följdändringar blivit erforderliga i kommunalskattelagen och vissa andra författningar.

Genomföres utredningens nu återgivna förslag, löses alltså en av de mer uppmärksammade frågorna på området för den skattemässiga utjämningen. I blickpunkten kommer framför allt nystartade företag eller företagare inom industri, handel och jordbruk, som i ett inledande skede erfarenhetsmässigt

ej sällan visar förlust; denna får då avräknas mot framdeles uppkommande vinst. I lika mån gäller avdragsrätten äldre företag eller företagare, som några år nödgas redovisa förlust men därefter åter redovisar vinst. Vad särskilt angår fysiska personer må framhållas, att om en sådan med förlust avvecklat en rörelse och därefter startat ny sådan eller ock tagit anställning, förlusten får avräknas mot inkomst av den nya verksamheten; utredningen har funnit detta innebära en följdriktig utformning av de nya reglerna.

Kostnaderna för det allmänna vid ett genomförande av förslaget om förlustutjämning torde inte bli betydande. Gjorda beräkningar utvisar — vid ett maximalt utnyttjande av de föreslagna reglerna — en kostnad för staten av ca 8 milj. kronor och för kommunerna av ca 5 milj. kronor. Även om viss osäkerhet vidlåder beräkningarna, torde desamma dock vara tillräckliga för den kostnadsuppskattning, som kan anses erforderlig. De relativt låga beloppen sammanhänger självfallet med att möjligheterna till förtäckt utjämning i första hand utnyttjas. I de individuella fallen blir lagstiftningen emellertid av stor betydelse och den ringa kostnaden utgör enligt utredningens mening närmast ett ytterligare skäl för reformen.

Redan i direktiven för utredningen har understrukits att frågan om rätt till förlustutjämning endast är en del av problemet om *en allmänna resultatutjämning*. Det har ålagts utredningen att undersöka vilka möjligheter, som kan finnas att på detta område — alltså *utöver* en ren förlustutjämning — nå en mer önskvärd ordning.

För sina överväganden i detta hänseende har utredningen i det föregående lämnat en ingående redogörelse. Här torde allenast följande få framhållas.

Utredningen har självfallet endast haft att beakta frågan från skattesynpunkt. Det kan då omedelbart konstateras, att en ojämn inkomstredovisning — här bortses från rena förluster, beträffande vilka en generell förskjutningsrätt föreslagits i enlighet med vad nyss anförts — medför en merbeskattning allenast beträffande progressivt beskattade. Problemet gäller med andra ord i huvudsak endast fysiska personer och för deras vidkommande blott den statliga inkomstskatten. Detta har även angivits i direktiven, varvid ock framhållits att för en nu avsedd skattskyldig en rätt till förlustavdrag mången gång kan vara av mindre betydelse än en rätt till egentlig resultatutjämning. En fysisk person, som ett år har ett underskott på 2 000 kronor och ett följande en beskattningsbar inkomst av 22 000 kronor, är självfallet betjänt av en rätt till förlustavdrag, innebärande att skatten det senare året beräknas å 20 000 kronor. För en gift skattskyldig betyder detta med nuvarande skattesatser en lindring i den statliga skatten med 740 kronor och i den kommunala med ca 250 kronor. Men av större betydelse är det för honom om skatten under dessa båda år beräknas som om han

under ett vart av dessa haft en beskattningsbar inkomst, motsvarande hälften av ($-2\,000 + 22\,000 =$) $20\,000$ kronor, d. v. s. $10\,000$ kronor. Då statsskatten på $20\,000$ kronor f. n. utgör $3\,960$ kronor och på $10\,000$ kronor $1\,220$ kronor, skulle följaktligen skattelindringen uppgå till ($3\,960 - 2 \times 1\,220 =$) $1\,520$ kronor.

Utredningen har funnit starka skäl tala för en utjämningsmöjlighet av denna art. Den skattskyldige i exemplet nyss har en skatteförmåga som svarar mot det lägre och inte mot det högre skattebeloppet. Även om hans normalinkomst ligger över $20\,000$ kronor, saknas anledning att beräkna skatten till det högre beloppet. En ojämnt avkastande förvärvskälla ger ej större — snarare mindre — skatteförmåga än en som ger en mer stabil inkomst.

Tankegångar liknande de nu återgivna är i och för sig inte nya. I några andra länder, främst Norge, har vissa bestämmelser åsyftande progressionsutjämning ock meddelats. Det av utredningen framlagda förslaget i ämnet företer vissa likheter med det norska systemet.

Vill man åstadkomma en progressionsutjämning, möter man emellertid åtskilliga delvis svårbedömda frågor. Av tekniska skäl kan inte ifrågakomma att omräkna skatten så snart en inkomstökning föreligger; det skulle medföra en alltför starkt ökad arbetsbelastning hos myndigheterna med krav på personalförstärkningar. Ej heller bör rimligen kunna krävas en sådan omräkning med mindre fråga är om en mer väsentlig inkomstdifferens. Utredningen har för egen del förordat en gränsdragning vid $12\,000$ kronor. Självfallet vore av uppenbara skäl önskvärt med ett än lägre belopp och utredningens mening är att en omprövning av beloppsgränsen lämpligen bör ske sedan under några år erfarenheter vunnits av hur systemet fungerar.

Sammanfattningsvis innebär utredningens *förslag till progressionsutjämning* följande.

Fysisk person äger påkalla progressionsutjämning om den beskattningsbara inkomsten med minst $12\,000$ kronor överstiger nästföregående års motsvarande inkomst. En jämförelse göres sålunda allenast mellan två på varandra följande år.

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

Uppgår inkomstökningen till ett något lägre belopp än det föreskrivna minimibeloppet $12\,000$ kronor, skulle det kunna inträffa att en lägre inkomst gav en högre skatt. Då en sådan konsekvens måste förhindras, kan skatteomräkning jämväl i detta fall ske, nämligen som om inkomstökningen likväl uppgått till minimibeloppet $12\,000$ kronor. »Tröskel»-problemet elimineras i huvudsak därigenom.

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

Beträffande äkta makar föreslås regler av innebörd att hänsyn tages till

sammanlagda beloppet av makarnas beskattningsbara inkomster. Detta medför bl. a. en viss skattelindring första året för nygifta, som ingår äktenskap i samband med att en av makarna får ökad inkomst eller båda börjar förvärvsarbete.

En förutsättning för skatteutjämning är att den skattskyldige även under jämförelseåret haft sådan inkomst att han varit deklarationsskyldig, d. v. s. haft bruttointäkter å minst 1 200 kronor. Regeln motiveras av att skatteutjämning rimligen inte bör ifrågakomma för den, som tidigare saknat inkomst men nu inträtt i förvärvslivet; sådan skattskyldig har inget befogat krav på reducering av sin skatt för inkomsten under det första året av sin förvärvsverksamhet.

Den som önskar skatteutjämning har att därom göra framställning hos myndigheterna; någon omräkning ex officio kan av praktiska skäl inte ifrågakomma.

Genomföres utredningens förslag om progressionsutjämning, innebär detta otvivelaktigt att några — ingalunda alla — av de mera iögonenfallande mindre önskvärda verkningarna av den progressiva beskattningen vid ojämna inkomster elimineras. Självfallet är en anordning sådan som den av utredningen föreslagna av värde särskilt för sådana skattskyldiga, vilka är verksamma på områden, där inkomstläget erfarenhetsmässigt är mindre stabilt. Främst handlar det om mindre rörelseidkare, jordbrukare och liknande. Men bestämmelserna kan bli av värde jämväl för löntagare, som under något år på grund av sjukdom, arbetslöshet eller liknande haft en starkt reducerad inkomst, måhända med därav föranledd skuldsättning, men som det följande året åter nått sin normalinkomst.

Utredningen har företagit vissa undersökningar och gjort vissa kalkyler för att söka bedöma de kostnader för staten, som skulle föranledas av förslagets genomförande. Beräkningarna föranleder antagande att kostnaderna — vid ett maximalt utnyttjande av bestämmelserna — ligger i storleksordningen 12 milj. kronor. Enligt utredningens mening är detta ingen betydande kostnad för en reform av detta slag. Det anmärkes, att beräkningarna är i någon mån osäkra. De torde dock få anses för ändamålet tillräckliga. De mycket vidlyftiga och tidskrävande undersökningar, som erfordrats för ett helt tillförlitligt bedömande, har synts utredningen inte svara mot värdet därav.

De båda förslag, som utredningen nu framlagt, har båda en generell utformning. De gäller alla skattskyldiga och har avseende å alla slag av inkomst. Förslagen ligger ock helt i linje med de för utredningen uppdragna direktiven.

Mellan de båda förslagen råder självfallet ett inre samband. De är emellertid tekniskt så utförda att vilket som helst av dem kan genomföras utan

att det andra samtidigt behöver läggas till grund för lagstiftning. Genomföres båda, innebär detta enligt utredningens mening att något väsentligt uppnås på området för förlust- och resultatutjämning. Under alla förhållanden skulle en grund läggas, till vilken sedermera — om så finnes behövt — skulle kunna anknytas kompletterande regler för speciella kategorier skattskyldiga eller för särskilda fall.

Utredningen önskar tillägga följande.

Även om det synes utredningen antagligt, att de nu framlagda förslagen till skatteutjämning från de flesta håll kommer att betecknas som bestämda framsteg, är utredningen väl medveten om att förslagen i fråga inte innefattar ett tillgodoseende av önskemål av mera speciellt slag, som under den offentliga debatten i ämnet eller inom utredningen framförts från företrädare för skilda kategorier skattskyldiga. Skälen för utredningen att begränsa sina förslag på sätt som skett må därför något beröras.

Utredningsuppdraget har avsett komplicerade spörsmål samtidigt som starka krav ställts på ett snabbt utredningsresultat. Det har synts utredningen logiskt och riktigt att i ett inledande skede inrikta sig på generella regler, tillämpliga på en och var för vilken en utjämning är eller kan bli en realitet. Först sedan en sådan grund lagts, tillskapas förutsättningar att undersöka huruvida de generella reglerna ter sig otillräckliga för den ena eller andra gruppen näringsutövare och om specialregler för deras vidkommande kan inordnas i systemet. Att avsevärt fördröja framläggandet av de inom utredningen redan uppnådda resultaten för att på en gång framlägga generella regler och specialbestämmelser för olika kategorier skattskyldiga har inte ansetts böra ifrågakomma. Det vore också föga rationellt att ägna tid åt dylika specialföreskrifter, vilka måste uppbyggas på förutsättningen att de generella, nu framlagda reglerna godtages av statsmakterna, innan man vet om så blir fallet.

Jämväl andra skäl har medverkat till att utredningen i sitt ifrågavarande betänkande begränsat sina förslag på sätt som skett. Redan ett ganska ytligt studium av de önskemål, som med de framlagda förslagen inte tillgodoses, visar att ett efterkommande av desamma kan möta vissa invändningar. Fråga blir nämligen lätt antingen om en favorisering av vissa näringsutövare eller ock, med hänsyn till de kompensationskrav som väckes från andra håll, om starkt kostnadskrävande reformer.

Några av de hithörande frågorna må kortfattat antydast.

Från jordbrukarhåll har rests krav på en utbyggnad av den nuvarande skogskontologstiftningen till att omfatta jämväl ett jordbrukskonto. Inkomster under goda år skulle då skattefritt kunna bevaras för framtida ändamål. — Utredningens mening har varit att liknande önskemål kan med ungefär samma styrka göras gällande från rörelseidkarnas, fastighetsägarnas och kanske även andra grupper av skattskyldigas sida; vissa uttalanden i sådan riktning har ock gjorts från företrädare för berörda grupper av

skattskyldiga. Frågan har av utredningen i det föregående ingående behandlats, och härtill får här i första hand hänvisas. Tilläggas må att anordningen tvivelsutan skulle innebära en kostnadskrävande reform. Den torde vidare av samhällsekonomiska skäl knappast kunna genomföras med mindre staten tillförsäkras ett inflytande över tidpunkten för ianspråktagande av de medel, som förvisso till höga belopp skulle samlas på dessa konton. Anordningens betydelse från resultatutjämningsynpunkt kan då i viss mån även tyras. — Det kan tillfogas att de nu påpekade erinringarna mot en kontometod minskar i betydelse, därest snävare regler skulle väljas än de vilka meddelats beträffande skogskontona.

Från hyresfastighetsägarehåll har särskilt påyrkats en speciell möjlighet att skattefritt avsätta vinstmedel under år, då ingen eller obetydlig reparationskostnad nedlagts, vilka medel senare skulle nyttjas för då uppkommande reparations- och underhållskostnader. — Inom utredningen har inte saknats förståelse för dessa önskemål, men det har även varit för utredningen uppenbart, att problemställningen inte är unik för ägare av hyresfastigheter. Liknande önskemål kan framställas av ägare till andra fastigheter, t. ex. industrifastigheter och jordbruksfastigheter. Och motsvarande synpunkter kan hävdas beträffande andra tillgångar än fastigheter. Även fasta och lösa maskiner kräver normalt större reparationskostnader i ett senare skede av tiden för deras utnyttjande. — Snarlikt är det problem, som gäller klassningskostnaderna för fartyg; från redarhåll har yrkats specialregler för detta fall.

Utredningen har med det sagda inte avsett att för egen del uttala, att specialregler för de nu kortfattat antydda fallen under alla förhållanden bör vara uteslutna. Utredningen har — som förut framhållits — intagit den ståndpunkten att i första hand bör generella bestämmelser utarbetas, varefter statsmakternas ställningstagande till dessa får avvaktas. Därefter kan behöva undersökas om kompletterande specialregler för den ena eller andra gruppen inkomsttagare erfordras. De nyss antydda uppslagen får då prövas; kanske de anförda invändningarna mot dessa kan övervinnas eller kanske visar det sig möjligt att i annan ordning tillgodose befogade önskemål.

Omnämnas må även att inom utredningen uppmärksamheten riktats på det läge, vari sådana personer befinner sig, vilka haft en långvarig oavlönad yrkesutbildning. Den inkomst de sedermera uppnår har därvid ifrågasatts jämförbar med en över en längre tidsperiod ackumulerad inkomst. Den nu berörda frågan har emellertid samband med studiekostnadernas behandling i beskattningshänseende. Då sistnämnda spörsmål f. n. är föremål för utredning i annan ordning, har här allenast erinrats om problemställningen.

Utredningen har med det nu sagda som sin mening uttalat önskvärldheten av att hithörande spörsmål förblir under observation. För ett fortsatt utredningsarbete, vilket i och för sig skulle kunna påbörjas sedan statsmakternas

ställningstagande till de i detta betänkande framlagda förslagen föreligger, torde emellertid få förutsättas särskilda direktiv. I detta sammanhang må påpekas att utredningen finner det angeläget med en snar översyn av förordningen om särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst för att bestämmelserna härom skall få ett mera vidsträckt användningsområde. En specialfråga som ock påkallar uppmärksamhet är beskattningen av koncernbidrag.

Till sist må framhållas att enligt utredningens mening sådant samband uppenbarligen inte kan anses råda mellan de av utredningen nu framförda förslagen till förlust- och progressionsutjämning, å ena sidan, samt gällande regler för inventarieavskrivningar, varulagervärdering och övriga möjligheter till skattemässig konsolidering och förtäckt resultatutjämning, å andra sidan, att anledning finnes att åtstrama sistnämnda regler vid ett genomförande av utredningens förslag. Först i ett läge, där fråga uppkommer om en mer vidsträckt möjlighet till öppna, skattefria konto- eller fondavsättningar, lär anledning uppkomma att — såsom i direktiven ifrågasatts — ompröva nyssnämnda regler på företagsbeskattningens område i skärpande riktning.

Särskilda yttranden

Särskilt yttrande av herrar Andersson och Oscarsson

Det förslag till förlust- och resultatutjämning, som i detta betänkande framlägges av 1957 års skatteutredning, är avsett att gälla generellt för samtliga förvärvskällor. Därvid har utredningen framhållit att dess förslag åsyftar en grundläggande lagstiftning på området gällande för alla, som kan drabbas av de oförmånliga verkningarna av regeln om beskattningsårets slutenhet, men samtidigt understrukt att — sedan statsmakternas ställningstagande till betänkandet föreligger — anledning kan finnas till fortsatta undersökningar huruvida vissa grupper skattskyldiga med hänsyn till deras förvärvskällors speciella struktur kan väcka befogade krav på kompletterande anordningar. Vi vill kraftigt understryka detta uttalande av utredningen och hänvisar samtidigt till utredningens direktiv, där finansministern bl. a. säger, att behovet av utjämningsregler utan tvivel torde vara störst för skattskyldiga med inkomster från förvärvskällorna jordbruksfastighet, annan fastighet och rörelse och att utredningen åtminstone i första hand får avse dessa förvärvskällor.

Inom förvärvskällorna jordbruksfastighet, annan fastighet och rörelse är möjligheterna att med nu gällande lagstiftning åstadkomma en skattemässig resultatutjämning mycket varierande. Sämst ställda i detta hänseende är utan tvekan jordbrukare (utan skog), som vid inkomstberäkningen tillämpar den s. k. kontantprincipen. Inom förvärvskällan jordbruksfastighet redovisar den övervägande delen skattskyldiga inkomsten enligt kontantprincipen — endast ca 1 % tillämpar bokföringsmässig redovisning. Till följd av de stora växlingarna i skördeutfallet — under tiden 1945—1957 har endast tre år varit förskonade från skördeskadorna i den meningen, att särskilda stödåtgärder från det allmännas sida helt ansetts obehövliga — har mycket kraftiga variationer uppkommit i jordbrukarnas deklarerade nettointäkter. Detta belyses i viss mån genom det siffermaterial, som utredningen redovisar i tabell 7 »Jordbruk med underskott vid taxering för inkomst av jordbruksfastighet åren 1955 och 1956». Siffermaterial, som belyser växlingarna i redovisade överskott, saknas däremot.

Under senare år har man vid upprepade tillfällen från jordbrukarhåll gjort framställningar om en skyndsamt utredning om skattemässig resultatutjämning. Det är oss bekant att inom skördeskadeutredningen hösten 1955 utarbetades ett förslag till förordning om taxering för inkomst av medel, som insatts på skördekonto — i princip konstruerat på likartat sätt som

skogskontot. Sedan 1957 års skatteutredning blivit tillsatt överlämnades förslaget under hand till denna, och skördeskadeutredningen tog därför inte upp frågan i sitt betänkande »Permanent skördeskadeskydd» (SOU 1958: 5).

Utredningens förslag till förlustutjämning innebär enligt vår uppfattning i allt väsentligt en tillfredsställande lösning av denna fråga för samtliga förvärvskällor. Förslaget till en allmän resultatutjämning (progressionsutjämning) finner vi däremot vara i behov av komplettering. Metoden för progressionsutjämning möjliggör endast en utjämning mellan två på varandra följande år, och den kan sålunda inte helt utnyttjas, då avvikelser från den normala inkomsten inträffar under mer än ett beskattningsår i följd. Vidare kan metoden inte tillämpas i de fall inkomsten sjunkit under det normala och därefter stannat på den lägre nivån. Särskilt inom jordbruket är behovet av utjämningsregler, som tar större hänsyn till dess speciella inkomstförhållanden, mycket påtagligt.

Vi anser, att resultatutjämnningen för jordbrukets vidkommande bäst kan lösas i huvudsaklig överensstämmelse med lagstiftningen om skogskonto. De viktigaste fördelarna med kontometoden, eventuellt utformad såsom ett komplement till utredningens förslag om progressionsutjämning, är följande.

Metoden innebär i kombination med det av utredningen framlagda förslaget om förlustutjämning, att, i enlighet med direktiven, frågan om en öppen förlust- och resultatutjämning löses på ett effektivt sätt för den grupp skattskyldiga, som har det största behovet härav.

Kontometoden innebär vidare, att den skattskyldige under år med gott ekonomiskt resultat stimuleras till ett sparande, som måste anses vara till fördel såväl för honom själv som för samhället. Enligt vår erfarenhet skaffar sig skattskyldiga, för att undvika olägenheterna med skatteprogressionen, under goda vinstår avdragsgilla utgifter eller nedskrivningsobjekt, som ur företagsekonomisk synpunkt inte alltid är försvarbara. Resultatet blir, att man inte kan skapa några reserver av likvida medel för att möta de ekonomiska svårigheter, som uppstår under efterföljande år med sämre konjunkturer. Denna utveckling har t. ex. kunnat iakttas vid jordbruk utan skog i områden, där man under några år i början av 1950-talet hade goda skördar men under de tre senaste åren drabbats av betydande skördeskador. Den ekonomiska situationen är i dag för många sådana jordbrukare mycket besvärlig. Det allmänna har, som tidigare framhållits, under 10 år av 13 inom större eller mindre områden fått träda emellan med bidrag och lån för skördeskador. Denna medverkan skulle med all sannolikhet blivit mindre omfattande, om möjligheter till resultatutjämning enligt kontometoden tidigare funnits.

Vi vill även framhålla en tredje mycket väsentlig fördel med kontometoden, nämligen att den är enkel att tillämpa för taxeringsmyndigheterna och att den lätt kan förstås av de skattskyldiga. Metoden har, under de

är den tillämpats för inkomst av skogsbruk, fungerat på ett mycket tillfredsställande sätt.

Utredningen har som en av de viktigaste invändningarna mot kontometoden angett de stats- och kommunfinansiella verkningarna av densamma och härvid utgått ifrån att under den relativt korta tid, som skogskontolagstiftningen tillämpats, antalet konton stigit till mer än 40 000 med ett innestående belopp av mer än 209 milj. kronor. Vi vill framhålla, att denna utveckling främst berott på att skogsbruket fram t. o. m. 1956 haft en mycket god konjunktur. Vidare härrör en betydande del av de insatta medlen från stormfällningarna under åren 1953 och 1954. Det må vidare framhållas, att, därest möjligheterna till insättning på skogskonto saknats, nettointäkterna i skogsägarnas deklarationer under de aktuella åren ingalunda varit 209 milj. kronor högre. Skogskontot har föranlett skogsägarna att begränsa de avdragsgilla utgifterna och att under den goda konjunkturen till gagn för hela landets ekonomi göra större skogsavverkningar än vad som eljest skulle blivit fallet, då de räknat med att kunna utnyttja kontoavsättningarna för utjämning under senare kommande, sämre konjunkturer. Man torde därför kunna dra den slutsatsen, att kontometoden inte heller får så ogynnsamma verkningar på statens och kommunernas finanser, som ansvällningen av kontoavsättningarna måhända kunde ge anledning förmoda.

Därest några inskränkningar måste göras i en utbyggd kontometod jämfört med lagstiftningen om skogskonto, anser vi att detta kan ske beträffande det antal år som pengarna får stå inne på kontot. Medel insatta på skogskonto skall återföras till beskattning sist 10 år efter det insättningen ägde rum. Kontometodens värde ur resultatutjämnings synpunkt skulle inte nämnvärt minska, om denna tidsrymd minskades till 6 år. Härigenom skulle också likformighet med förlustutjämnningen uppnås. Även vissa andra inskränkningar i förhållande till skogskonto kan måhända övervägas.

Under hänvisning till det ovan anförda kan vi väsentligen ansluta oss till utredningens förslag såsom en grundläggande lagstiftning om förlust- och resultatutjämnning för samtliga förvärvskällor. Vi vill dock mycket bestämt framhålla, att det i vart fall för jordbrukets vidkommande endast kan betraktas som en dellösning, och att frågan med det snaraste måste bli föremål för ytterligare utredning. Enligt vår uppfattning löses jordbrukets behov av resultatutjämnning på ett tillfredsställande sätt, om utredningens förslag kompletteras med bestämmelser som möjliggör kontoavsättningar i huvudsaklig överensstämmelse med skogskontolagstiftningen.

Särskilt yttrande av herr Berg

Utredningen har uttalat att, även om de i detta betänkande framlagda förslagen genomföres, det kan finnas anledning undersöka om kompletterande anordningar erfordras för vissa grupper skattskyldiga med hänsyn

till deras förvärvskällors speciella struktur. Jag finner anledning särskilt understryka detta uttalande. Utredningen bör enligt min mening utan dröjsmål fortsättas för att framlägga förslag till lösning av vissa specialproblem.

Vad särskilt angår hyresfastigheterna må framhållas, att utredningens förslag endast i ringa utsträckning tillgodoser utjämningsbehovet med hänsyn till de speciella förhållanden som kännetecknar inkomster och utgifter i denna förvärvskälla. Situationen härvidlag belyses bäst genom ett exempel från en nybyggd fastighet. Vid fastställandet av de maximala hyror som får uttagas för lägenheterna beräknas de årliga omkostnaderna, som skall täckas av hyror, enligt vissa schablonmetoder. Därvid upptages kostnaderna för reparation och underhåll av byggnad till ett belopp motsvarande viss procent av byggnadskostnaderna. Vid fastställandet av denna procentsats har man utgått från reparationsbehovet under en längre följd av år och således erhållit ett genomsnittligt värde som — ehuru otillräckligt — till lika stort årligt belopp ingår i hyrorna. Behovet av reparationer är emellertid icke lika stort varje år. Under byggnadens allra första tid erfordras självfallet så gott som inga reparationer och helt allmänt kan sägas att reparationskostnaderna under de första 10—15 åren väsentligt understiger de genomsnittliga. Under andra år då genomgripande reparationer måste företagas (fasadrenoveringar, omläggningar av tak, utbyte av rör- och värmesystem etc.) överstiger kostnaderna väsentligt de genomsnittliga och medför förlust.

Vissa under senare år företagna undersökningar har närmare belyst dessa variationer. Ett ordinärt hyreshus i Stockholm har sålunda beräknats under en 40-årsperiod kräva en genomsnittlig årlig underhållskostnad av kronor 7: 39 per kvm lägenhetsyta, vilket belopp har ansetts variera på följande sätt. Under de första fem åren beräknas kostnaden till kronor 0: 38 och under de därpå följande femårsperioderna enligt följande serie: 3: 85, 5: 41, 9: 00, 13: 82, 5: 23, 27: 71, 6: 13. Eftersom en normal hyreskalkyl förutsätter, att reparationskostnaderna belastar hyrorna med lika stort årligt belopp — en princip, som också iakttagits av de myndigheter, som under regleringstiden fastställt maximihyror — kommer en hyresfastighet således under de första 15 åren att utvisa överskott, vilka beskattas men som sett på längre sikt inte är överskott utan reparationsmedel, som måste fonderas för framtida oundgängliga behov. Liknande perioder med låga underhållskostnader återkommer senare efter andra med osedvanligt kostsamma reparationer. Det förtjänar i detta sammanhang påpekas, att den ojämnhet som kännetecknar reparationskostnaderna, vilka efter kapitalkostnaderna utgör den största utgiftsposten i ett hyreshus, och den jämnhet som är utmärkande för inkomsterna icke betingas av nuvarande priskontroll på hyresmarknaden; hyrorna har av naturliga

skäl aldrig kunnat anpassas efter reparationskostnadernas växlingar år från år. Eftersom möjligheter till förtäckt resultatutjämning saknas och omkostnadernas variationer är ofrånkomliga torde det vara klart att behovet av resultatutjämning åtminstone för hyresfastigheternas del kan betecknas som genomgående. Det ofördelaktiga läge hyresfastigheterna befinner sig i skärpes ytterligare genom att de avdrag som medges för värdeminskning av byggnad är för låga och, för nybyggda fastigheter, genom att de belopp för reparationer, som för närvarande ingår i hyreskalkylen, icke på långt när motsvarar de verkliga genomsnittliga kostnaderna.

Av det ovan sagda framgår, att de i betänkandet föreslagna metoderna för utjämning icke kan anses tillfyllest för hyresfastigheternas del. Ett starkt behov föreligger av regler, som medger möjligheter att skattefritt avsätta för framtida reparationer avsedda medel. Sådana regler torde kunna åstadkommas utan nämnvärda taxeringstekniska svårigheter, exempelvis genom en rätt att avsätta viss procent av hyrorna till en reparationsfond, som upptages som inkomst när och i den mån den ianspråktagas, genom att värdeminskningens avdraget ökas och göres rörligt och således av ägaren kan anpassas efter reparationskostnaderna eller genom en kontometod efter förebild av lagstiftningen om skogskonto.

Särskilt yttrande av herr Frithiofson

I fråga om huvudlinjerna i utredningsmannens förslag har jag i stort sett ingen avvikande mening. Möjlighet att under en viss följd av år kunna göra avdrag för tidigare inträffad förlust ter sig motiverad inte minst ur näringspolitisk synpunkt främst av följande skäl. I en del fall torde nystartade företag gå med förlust under ett eller annat år närmast efter starten. Detsamma kan också vara fallet något eller några år närmast efter en mera betydande nyinvestering. Till en del sammanhänger detta med att eljest till buds stående möjligheter till förtäckt resultatutjämning — i och för sig av relativt betydande omfattning — inte helt kan utnyttjas. En öppen förlustutjämning på det sätt utredningsmannen föreslår skulle kunna ge ökade möjligheter till konsolidering åt nystartade eller snabbt expanderande företag och således främja en dynamisk utveckling inom näringslivet. Denna gynnsamma effekt på näringslivets utveckling synes inte i någon större utsträckning bli neutraliserad genom möjligheten till förlustavdrag, eftersom sådant avdrag endast i begränsad utsträckning torde få en ogynnsam, konserverande effekt genom att fördröja en effektivitetsfrämjande sanering.

Beträffande utjämningen av progressionen genom skatteberäkning i särskild ordning kan måhända en viss tveksamhet vara motiverad, i varje fall synes inte de näringspolitiska synpunkterna tala lika starkt för denna

åtgärd som för förlustavdraget. Liksom i fråga om förlustavdraget är de statsfinansiella konsekvenserna av utjämningen inte fullt klarlagda. Vidare krånglas skattelagstiftningen till ytterligare samtidigt som en ny »tröskel» — angivandet av den lägsta merinkomst som erfordras för utjämnings-taxeringen — tillskapas och om vilkens fixering det sannolikt blir svårt att i det långa loppet uppnå enighet. Å andra sidan talar vissa skäl för en reform av den art utredningsmannen föreslår. Systemet med skatte-uttag efter en progressiv skatteskala bygger på principen om skattebelop-pets anpassning till den skattskyldiges betalningsförmåga. Oavsett beskatt-ningsperiodens längd kan emellertid det samlade skattebeloppet över flera perioder bli högre vid mellan olika perioder varierande inkomster än vid stabila. Genom utredningsmannens förslag kan beskattningsperioden, om viss lägsta merinkomst uppnås, utsträckas till två år. Härigenom reduce-ras den olägenhet med den progressiva beskattningen, vilken här antytts, och detta bör i sin tur leda till att viss kritik mot denna beskattning trubbas av. Förutsättningarna att bibehålla nuvarande progressivitet i stats-beskattningen borde till följd härav sakligt sett öka, vilket jag betraktar vara en vinning. Genom reformen kan vinnas att personer som inträder på arbetsmarknaden efter långvarig sjukdom, arbetslöshet, militärtjänst-göring, studier o. d. får en viss lindring av skatten under det första in-komståret under förutsättning att minimimerinkomsten uppnås. Måhända kan också reformen stimulera samtaxerade gifta kvinnor att ställa sig till arbetsmarknadens förfogande, när en viss utjämning av skatten under angivna förutsättningar kan ske för det första inkomståret.

Om jag således ansluter mig till huvudlinjerna i utredningsmannens för-slag såväl rörande förlust- som progressionsutjämning, vill jag dock i ett avseende, som mera har karaktären av detaljproblem, sätta i fråga, om inte en annan än den av utredningsmannen föreslagna ordningen borde tillämpas. Utredningsmannen har beträffande tidpunkten för fastställandet av förlust, som skall kunna avdragas mot senare inträffad vinst, före-slagit, att denna bör anknytas till tiden för yrkandet av förlustavdrag. Det andra alternativet är, att förlusten fastställs vid taxeringen av det beskattningsår, då förlusten uppkommit. Företagsbeskattningskommittén, vilken föreslog en viss förlustutjämning, stannade för det sistnämnda alternativet, till vilket ställningstagande för övrigt utredningsmannen i sin egenskap av ledamot i kommittén inte hade någon erinran.

Fördelen med att fastställa förlusten redan i samband med taxeringen av det år, då förlusten uppstått, ligger främst i — vilket utredningsmannen också framhållit — att den skattskyldiges uppgifter då är aktuella och lättare kan kompletteras och kontrolleras än vad fallet i allmänhet är med flera år gamla uppgifter. Utredningsmannen anser emellertid att ge-nom ett sådant förfarande riskerar man att taxeringsarbete utföres, som sedermera visar sig vara onödigt, om vinst icke uppstår inom föreskriven

tid och således den taxerade förlusten inte kan aktualisera avdrag. Självfallet är detta en nackdel, men fråga är om den inte av utredningsmannen tillmätts alltför stor vikt. Om förlusttaxering utföres några år efter det då förlusten inträdde — det kan bli fråga om ända upp till sex års tidsutdräkt — kan den komma att bli mycket mer komplicerad och tidskrävande såväl för den skattskyldige som för taxeringsmyndigheterna än om den kommit till stånd redan vid taxeringen av det inkomstår, då den uppstod. Det bör i detta sammanhang erinras om att förlusttaxeringen inte skall vara begränsad till skattskyldiga med bokföringsplikt.

Det enligt min mening avgörande är att det är i hög grad ovisst om frekvensen av förlusttaxeringar kommer att bli nämnvärt beroende av tidpunkten för fastställandet av förlusten. Utredningsmannen befarar att berörda skattskyldiga skulle påfordra förlusttaxering liksom för att gardera sig mot varje eventualitet med avseende på möjligheten att reducera framtida taxerad vinst. I allmänhet torde frågan ha aktualitet för företag och rörelseidkare och det förhåller sig sannolikt så, att dessa med hänsyn till sina affärsförbindelser inte utan vidare vill skylta med en preciserad förlust. Förmodligen aktualiseras därför förlusttaxeringen, för den händelse den skall ske redan vid taxeringen av förluståret, i allmänhet inte i andra fall än där vederbörande skattskyldig med förhållandevis stor visshet kan räkna med att under de närmaste åren få möjlighet att utnyttja förlusten för avdrag å vinst. I sådana fall — och enligt min mening kommer de att utgöra det stora flertalet — måste det för alla parter vara en fördel att den således under alla förhållanden utförda förlusttaxeringen kommer till stånd redan i omedelbar anslutning till taxeringen av förluståret.

Utredningsmannens hänsynstagande till taxeringsmyndigheternas arbetsbelastning — i och för sig i hög grad beaktansvärt — tar sig för övrigt ett något tvetydigt uttryck, när utredningsmannen föreslår att begärd förlusttaxering för ett år endast skall ske i den utsträckning som behövs för att verifiera aktualiserat förlustavdrag. Eftersom den skattskyldige efter eget skön skall kunna dela upp ett års förlust på avdrag vid olika vinstår, en möjlighet som jag finner helt i sin ordning, blir konsekvensen av utredningsmannens förslag, att ett enda års förlust kan bli föremål för taxering vid upprepade tillfällen. Att en sådan ordning med flera omgångar för taxeringen av ett och samma förlustår skulle vara ändamålsenlig med hänsyn till strävan att underlätta taxeringsmyndigheternas arbete förefaller inte tillfullo styrkt av utredningsmannen.

I anslutning till utredningsmannens betänkligheter med avseende på besvärsförfarandet vid den av mig förordade ordningen kan, med utgångspunkt från det av utredningsmannen angivna exemplet — att en tvist hänförlig till förlust som uppstått beskattningsåret 1960 blir avgjord först 1967 — anföras, att enligt utredningsmannens förslag kan tvisten, om den

aktualiseras först i samband med yrkande om förlustavdrag under beskattningsåret 1967, bli avgjord omkring 1973, d. v. s. 13 år efter det ifrågavarande förlust förekom. Rimligen torde en sådan tidsutdräkt bereda såväl besvärinstanserna som den skattskyldige större svårigheter vid processens avgörande, än om besvär anförts redan i anslutning till 1961 års taxering, vilket skulle bli möjligt om ifrågavarande förlust fastställes redan i samband med taxeringen av det beskattningsår, då den uppstod. Vad sedan gäller dröjsmålet och arbetsbelastningen med anledning av att den eller de taxeringar, vid vilka förlustavdrag yrkas innan förlusten slutgiltigt avgjorts i högsta instans, måste hållas öppna, förefaller det naturligt att, därest tvisten i dessa fall helt är avhängig processen om förlusten, söka åvägbringa former för att ett avgörande kan komma till stånd i nära anslutning till det definitiva fastställandet av förlusten, vilket ur praktiska synpunkter rimligen bör kunna ske utan särskilt betungande anspråk på skatteminstolarna.

Med hänvisning till det anförda vill jag ifrågasätta om inte praktiska skäl i övervägande grad talar för att förlust, som inom föreskriven tid skall kunna utnyttjas såsom avdrag å vinst, skall fastställas, efter därom av den skattskyldige gjord hemställan, i samband med taxeringen för det beskattningsår, då förlusten uppkommit.

BILAGOR

11/11/11

BILAGA 1

Avsättningar till investeringsfonder för konjunkturutjämning vid 1956 och 1957 års taxeringar (länsvis)

		1955	1956
		<i>Rörelse</i>	
Stockholms stad	.....	24 152 891	19 783 720
Stockholms län	.....	28 000	219 000
Uppsala »	.....	308 000	940 000
Södermanlands »	.....	625 000	1 105 500
Östergötlands »	.....	12 778 000	9 649 400
Jönköpings »	.....	547 539	485 210
Kronobergs »	.....	143 750	33 000
Kalmar »	.....	772 360	1 017 195
Gotlands »	.....	—	140 000
Blekinge »	.....	—	—
Kristianstads »	.....	3 405 470	536 530
Malmöhus »	.....	6 067 000	14 843 000
Hallands »	.....	2 182 555	1 644 777
Göteborgs o. Bohus »	.....	25 435 000	12 045 814
Älvsborgs »	.....	3 065 720	1 795 800
Skaraborgs »	.....	212 900	1 376 933
Värmlands »	.....	1 527 320	1 906 263
Örebro »	.....	8 374 915	1 578 405
Västmanlands »	.....	17 462 500	14 145 000
Kopparbergs »	.....	18 380 760	19 900 000
Gävleborgs »	.....	12 366 766	4 005 000
Västernorrlands »	.....	233 000	385 800
Jämtlands »	.....	—	—
Västerbottens »	.....	44 000	50 000
Norrbottens »	.....	360 180	107 330
Summa kr		138 473 626	107 693 677
		<i>Skogsbruk</i>	
Stockholms stad	.....	9 000 000	—
Östergötlands län	.....	200 000	—
Jönköpings »	.....	65 000	62 000
Skaraborgs »	.....	201 000	—
Värmlands »	.....	5 000 000	5 000 000
Örebro »	.....	150 000	1 725 000
Västmanlands »	.....	110 000	—
Kopparbergs »	.....	—	4 000 000
Gävleborgs »	.....	9 438 200	3 100 000
Summa kr		24 164 200	13 887 000

BILAGA 2

*Avsättningar till investeringsfonder för konjunkturutjämning
vid 1956 och 1957 års taxeringar (hela riket)*

Avsättn. %	Antal företag 1955	S:a avsättn.	Antal företag 1956	S:a avsättn.
<i>Rörelse</i>				
38—40	92	41 131 561	98	21 002 822
35—37	25	7 114 500	17	5 214 400
30—34	15	16 958 000	21	14 575 905
25—29	20	9 211 438	16	15 111 750
20—24	13	6 725 452	16	10 115 000
15—19	15	21 700 675	16	31 398 000
10—14	13	35 512 000	12	6 107 800
1— 9	2	120 000	5	4 168 000
Summa	192	138 473 626	201	107 693 677
(40 % =55 389 450: 40) (40 % =43 077 470)				
<i>Båda åren: 101 företag</i>				
<i>Skogsbruk</i>				
8—10	11	23 964 200	4	7 387 000
5— 7	—	—	2	5 500 000
1— 4	1	200 000	1	1 000 000
Summa	12	24 164 200	7	13 887 000
(40 % =9 665 680) (40 % =5 554 800)				
<i>Båda åren: 2 företag</i>				

BILAGA 3

Konto för investering i rörelse den 30/4 1957

Kontoinnehavare		Konton avseende beskattningsåret			
Näringsgren	Antal företag	1955		1956	
		Antal	Belopp	Antal	Belopp
<i>Industri</i>					
Bruksrörelse	9	8	8 970 000:—	6	8 440 000:—
Gruvindustri	5	4	3 820 000:—	3	1 178 000:—
Metall- och verkstadsindustri	75	56	18 208 205: 31	51	13 161 989: 23
Jord- och stenindustri med byggnads- och anläggningsindustri	19	12	1 378 042: 26	14	1 017 210:—
Trä-, massa- och pappersindustri	31	24	11 638 900:—	18	6 102 618:—
Tryckeri- och pappersförädlingsindustri	1	1	44 800:—	1	107 640:—
Tidningar och tidskrifter	5	5	183 758:—	4	90 629: 25
Tryckerier	7	3	62 200:—	6	1 064 900:—
Pappersförädling	1	—	—	1	80 000:—
Bokförlag	3	3	430 000:—	1	40 000:—
Livsmedelsindustri	8	3	42 000:—	6	3 911 754:—
Bryggerier och vattenfabriker	3	1	88 000:—	2	24 000:—
Textil- och beklädnadsindustri	14	12	1 419 934:—	7	658 000:—
Läder-, hår- och gummivaruindustri ..	4	3	96 000:—	2	26 400:—
Kemisk-teknisk industri	17	13	1 133 200:—	10	699 600:—
Kraft-, belysnings- och vattenverk	3	1	1 340 000:—	2	22 800:—
<i>Handel</i>					
Varuhandel	64	44	7 153 405:—	44	5 003 885:—
Förmedlings-, upplysnings-, konsult- rande- o.d. verksamhet	3	2	14 400:—	2	78 288: 14
<i>Kommunikationer</i>					
Järnvägs-, spårvägs-, automobil- och flygtrafik	2	2	23 200:—	2	34 800:—
Rederier, hamnbyggnader och kanaler .	7	4	1 697 360:—	5	2 175 700:—
<i>Diverse</i>					
Jordbruk och boskapsskötsel	2	2	58 400:—	—	—
Hotell- och restaurangrörelse samt hälsovårds- och kuranstalter	4	4	58 000:—	—	—
Övriga	4	1	16 400:—	4	64 336:—
Summa	291	208	57 876 204: 57	191	43 982 549: 62

BILAGA 4

Konto för investering i skogsbruk den 30/4 1957

Kontoinnehavare		Konton avseende beskattningsåret			
Näringsgren	Antal företag	1955		1956	
		Antal	Belopp	Antal	Belopp
<i>Industri</i>					
Bruksrörelse.....	6	4	2 214 000:—	3	4 200 000:—
Gruvindustri.....	1	1	60 000:—	—	—
Trä-, massa- och pappersindustri.....	8	7	7 801 280:—	2	1 240 000:—
<i>Diverse</i>					
Jordbruk och boskapsskötsel.....	3	3	154 800:—	—	—
Summa	18	15	10 230 080:—	5	5 440 000:—

BILAGA 5

Exempel på taxering efter medeltals- beräkning och förlustutjämning genom förlustavdrag

För att ge en uppfattning om hur olika system kan verka återges här några exempel, som avser dels det avskaffade norska systemet med taxering av medeltalet under en treårsperiod, dels ock ett system med förlustöverföring under sex år.

A. Taxering på grund av ett treårsmedeltal

Företaget anses ha startat år 1948. De tre första verksamhetsåren, vilka i detta sammanhang är av mindre intresse, antages i båda exemplen ha uppvisat respektive en förlust å 1 000 enheter (1948), en vinst å 2 000 enheter (1949) och en vinst å 5 000 enheter (1950). De följande årens resultat samt det belopp, varå skatten beräknas, framgår av nedanstående uppställning.

Ehuru totalresultatet för perioden 1948—1956 är lika i båda exemplen, blir taxeringsresultatet till följd av kvittningsreglerna tämligen olika. Visserligen utjämnas förlusterna i viss utsträckning genom medeltalsberäkningen, men eftersom perioden är så kort som tre år, kommer icke alltid någon effektiv utjämning till stånd, i synnerhet som såväl vinst- som förluståren ofta kommer i serier. Ur den skattskyldiges synpunkt är detta system alltså odelat fördelaktigt vid stigande konjunkturer, men ogynnsamt vid fallande konjunkturer. I sistnämnda fall

Exempel 1

År	Resultat	Belopp, varpå skatten beräknas	Treårsmedeltal
1951	Förlust 6 000	2 000	$\frac{-1\,000 + 2\,000 + 5\,000}{3} = 2\,000$
1952	Vinst 1 000	333	$\frac{+2\,000 + 5\,000 - 6\,000}{3} = 333$
1953	Förlust 4 000	0	$\frac{+5\,000 - 6\,000 + 1\,000}{3} = 0$
1954	Förlust 2 000	0	$\frac{-6\,000 + 1\,000 - 4\,000}{3} = -3\,000$
1955	Vinst 8 000	0	$\frac{+1\,000 - 4\,000 - 2\,000}{3} = -1\,666$
1956	Vinst 5 000	666	$\frac{-4\,000 - 2\,000 + 8\,000}{3} = 666$
Summa	Vinst 2 000	2 999	

Exempel 2

År	Resultat	Belopp, varå skatten beräknas	Treårsmedeltal
1951	Vinst 5 000	2 000	$\frac{-1\,000 + 2\,000 + 5\,000}{3} = 2\,000$
1952	Vinst 1 000	4 000	$\frac{+2\,000 + 5\,000 + 5\,000}{3} = 4\,000$
1953	Förlust 2 000	3 666	$\frac{+5\,000 + 5\,000 + 1\,000}{3} = 3\,666$
1954	Vinst 8 000	1 333	$\frac{+5\,000 + 1\,000 - 2\,000}{3} = 1\,333$
1955	Förlust 4 000	2 333	$\frac{+1\,000 - 2\,000 + 8\,000}{3} = 2\,333$
1956	Förlust 6 000	666	$\frac{-2\,000 + 8\,000 - 4\,000}{3} = 666$
Summa	Vinst 2 000	13 998	

får ju den skattskyldige vidkännas icke blott en förlust å själva rörelsen utan även en skatteutgift, beroende på tidigare års vinstresultat.

B. Sexårig förlustöverföring

Exempel 1

Taxeringsår	Resultat (beskattningsåret)	Taxering	
1951	Förlust 6 000	0	$-6\,000 = -6\,000$
1952	Vinst 1 000	0	$-6\,000 + 1\,000 = -5\,000$
1953	Förlust 4 000	0	$-5\,000 - 4\,000 = -9\,000$
1954	Förlust 2 000	0	$-9\,000 - 2\,000 = -11\,000$
1955	Vinst 8 000	0	$-11\,000 + 8\,000 = -3\,000$
1956	Vinst 5 000	2 000	$+5\,000 - 3\,000 = 2\,000$
Summa	Vinst 2 000	2 000	

Exempel 2

Taxeringsår	Resultat (beskattningsåret)	Taxering	
1951	Vinst 5 000	5 000	$+5\,000 = 5\,000$
1952	Vinst 1 000	1 000	$+1\,000 = 1\,000$
1953	Förlust 2 000	0	$-2\,000 = -2\,000$
1954	Vinst 8 000	6 000	$+8\,000 - 2\,000 = 6\,000$
1955	Förlust 4 000	0	$-4\,000 = -4\,000$
1956	Förlust 6 000	0	$-4\,000 - 6\,000 = -10\,000$
Summa	Vinst 2 000	11 000	

Av dessa tvenne exempel, i vilka totalresultatet för sexårsperioden 1951—1956 i båda fallen utgör en vinst å 2 000 enheter, blir emellertid till följd av kvittningsreglerna taxeringsresultatet för samma period helt olika i de båda exemplen. I det första exemplet, där kvittningen är fullständig, emedan stora förlustår inträffat i tiden före de stora vinståren, utgör totala taxeringen 2 000 eller samma som totalvinsten för perioden. I det andra exemplet, där ordningsföljden mellan vinsterna och förlusterna är en annan, kan kvittningen utnyttjas allenast i ringa utsträckning. Endast för den händelse år 1957 och de därpå följande tre åren visar vinster, totalt överstigande 10 000 enheter, blir kvittningen även i detta exempel fullständig.

TABELLER

THE

Tabell 1. Antal aktiebolag, i de fyra undersökta bolagsdistrikten, med redovisad förlust

Aktiebolagsdistrikt	Taxeringsår	Hela antalet aktiebolag	Därav med redovisad förlust	
			antal	%
1	2	3	4	5
Samtliga fyra undersökta aktiebolagsdistrikt	1947	ca 3 030	207	6,8
	1948	ca 3 100	280	9,0
	1949	ca 3 160	316	10,0
	1950	ca 3 180	317	10,0
	1951	3 200	358	11,2
	1952	3 211	332	10,3
	1953	3 213	345	10,7
	1954	3 267	387	11,8
	1955	3 304	380	11,5
	1956	3 337	418	12,5
	1957	3 440	387	11,3
	Medeltal för åren			
	1947—52	ca 3 150	302	9,6
	1953—56	3 280	383	11,7
Kristianstads läns särskilda distrikt	1947—52	703	45	6,4
	1953—56	858	62	7,2
Örebro 1:a aktiebolagsdistrikt	1947—52	396	28	7,1
	1953—56	447	44	9,8
Västernorrlands läns 1:a särskilda distrikt	1947—52	ca 280	23	8,2
	1953—56	295	33	11,2
Stockholms stads 2:a aktiebolagsdistrikt	1947—52	ca 1 770	206	11,6
	1953—56	1 680	244	14,5

Tabell 2. Antal aktiebolag, i de fyra undersökta bolagsdistrikten, med redovisad förlust, fördelade efter förlustens storlek

Aktiebolags-distrikt	Taxe-ringsår	Antal aktiebolag med redovisad förlust på							Summa
		högst 1 000 kr	1001— 5 000 kr	5001— 10 000 kr	10 001— 20 000 kr	20 001— 50 000 kr	50 001— 100 000 kr	över 100 000 kr	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Samtliga fyra undersökta aktiebolagsdistrikt	1947	93	64	22	13	8	4	3	207
	1948	118	87	34	14	20	6	1	280
	1949	160	75	35	25	14	5	2	316
	1950	149	93	32	21	15	2	5	317
	1951	180	94	35	16	26	5	2	358
	1952	171	82	37	20	14	5	3	332
	1953	161	108	27	14	16	11	8	345
	1954	196	101	34	19	17	15	5	387
	1955	183	93	41	25	17	8	13	380
	1956	203	94	45	27	21	11	17	418
	1957	186	103	31	33	21	6	7	387
	Medeltal för åren								
	1947—52	145	83	33	18	16	4	3	302
	1953—56	186	99	37	21	18	11	11	383
Kristianstads läns särskilda distrikt	1947—52	18	14	6	3	3	1	0	45
	1953—56	26	18	7	5	3	2	1	62
Örebro 1:a aktiebolagsdistrikt	1947—52	10	9	4	2	2	0	1	28
	1953—56	13	12	6	4	4	3	2	44
Västernorrlands läns 1:a särskilda distrikt	1947—52	12	7	2	1	1	—	0	23
	1953—56	13	13	2	2	1	1	1	33
Stockholms stads 2:a aktiebolagsdistrikt	1947—52	105	53	21	12	10	3	2	206
	1953—56	134	56	22	10	10	5	7	244

Tabell 3. Sammanlagd förlust, för aktiebolagen i de fyra undersökta bolagsdistrikten, med fördelning efter förlustens storlek

Aktiebolags- distrikt	Taxe- ringsår	Sammanlagd förlust i 1 000-tal kr för aktiebolag med redovisad förlust på							Summa
		högst 1 000 kr	1001— 5 000 kr	5001— 10 000 kr	10 001— 20 000 kr	20 001— 50 000 kr	50 001— 100 000 kr	över 100 000 kr	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Samtliga fyra undersökta aktie- bolagsdistrikt	1947	36	150	173	190	243	227	372	1 391
	1948	39	206	233	195	632	397	214	1 916
	1949	56	179	258	346	407	360	993	2 599
	1950	47	225	223	282	452	121	1 060	2 410
	1951	59	216	245	249	847	368	295	2 279
	1952	55	182	259	281	423	369	738	2 307
	1953	51	277	193	178	438	760	1 743	3 640
	1954	56	238	240	280	592	1 058	773	3 237
	1955	46	239	281	361	568	547	5 572	7 614
	1956	57	233	320	391	670	818	4 974	7 463
	1957	54	250	216	475	683	466	2 998	5 142
	Medeltal för åren								
	1947—52	49	193	232	257	500	307	612	2 150
	1953—56	53	247	258	302	567	796	3 266	5 489
Kristianstads läns särskilda distrikt	1947—52	7	30	42	46	65	56	50	296
	1953—56	9	43	48	74	98	151	148	571
Örebro 1:a aktie- bolagsdistrikt	1947—52	4	22	34	22	76	27	68	253
	1953—56	4	29	42	56	126	234	473	964
Västernorrlands läns 1:a särskilda distrikt	1947—52	5	12	12	19	31	—	116	195
	1953—56	4	33	17	31	32	53	317	487
Stockholms stads 2:a aktiebolags- distrikt	1947—52	33	129	144	170	328	224	378	1 406
	1953—56	36	142	151	141	311	358	2 328	3 467

Tabell 4. Antal aktiebolag, i de fyra undersökta bolagsdistrikten, vilka skulle kunnat avräkna förlust under ett år mot överskott under fem följande år

Aktiebolagsdistrikt	Taxeringsår	Antal aktiebolag med redovisad förlust	Därav som skulle kunnat kvitta förlusten mot överskott under de fem följande åren		
			helt	delvis	inte till någon del
1	2	3	4	5	6
Samtliga fyra undersökta aktiebolagsdistrikt	1947	207	81	42	84
	1948	280	103	54	123
	1949	316	116	61	139
	1950	317	119	66	132
	1951	358	131	60	167
	1952	332	111	54	167
	1953	345	89	35	221
	1954	387	91	45	251
	1955	380	64	33	283
	1956	418	32	24	362
	1957	387	—	—	387
	Medeltal för åren				
	1947—52	302	110	56	136
	1953—56	383	69	35	279
Kristianstads läns särskilda distrikt	1947—52	45	12	9	24
	1953—56	62	4	5	53
Örebro 1:a aktiebolagsdistrikt	1947—52	28	10	8	10
	1953—56	44	6	5	33
Västernorrlands läns 1:a särskilda distrikt	1947—52	23	9	6	8
	1953—56	33	5	5	23
Stockholms stads 2:a aktiebolagsdistrikt	1947—52	206	79	33	94
	1953—56	244	54	20	170

Tabell 5. Sammanlagt förlustbelopp, för aktiebolagen i de fyra undersökta bolagsdistrikten, som skulle kunnat avräknas mot överskott under fem följande år

Aktiebolagsdistrikt	Taxeringsår	Sammanlagt förlust 1 000 kr	Därav som skulle kunnat kvittas mot överskott under de fem följande åren	
			1 000 kr	%
1	2	3	4	5
Samtliga fyra undersökta aktiebolagsdistrikt	1947	1 391	353	25,4
	1948	1 916	455	23,7
	1949	2 599	451	17,4
	1950	2 410	331	13,7
	1951	2 279	317	13,9
	1952	2 307	673	29,2
	1953	3 640	619	17,0
	1954	3 237	492	15,2
	1955	7 614	111	1,5
	1956	7 463	70	0,9
	1957	5 142	—	—
	Medeltal för åren			
	1947—52	2 150	430	20,0
	1953—56	5 489	323	5,9
Kristianstads läns särskilda distrikt	1947—52	296	39	13,2
	1953—56	571	12	2,1
Örebro 1:a aktiebolagsdistrikt	1947—52	253	34	13,4
	1953—56	964	18	1,9
Västernorrlands läns 1:a särskilda distrikt	1947—52	195	88	45,1
	1953—56	487	90	18,5
Stockholms stads 2:a aktiebolagsdistrikt	1947—52	1 406	269	19,1
	1953—56	3 467	203	5,9

Tabell 6. Sammanlagt förlustbelopp, för aktiebolagen i de fyra undersökta bolagsdistrikten, som skulle kunnat avräknas mot överskott under fem följande år med fördelning efter förlustens storlek

Taxeringsår	Förlust kr	Sammanlagt förlustbelopp 1 000 kr	Därav som skulle kunnat kvittas mot överskott under de fem följande åren	
			1 000 kr	%
1	2	3	4	5
1947—52	högst 1 000	292	144	49,3
	1 001— 5 000	1 159	493	42,5
	5 001— 10 000	1 391	436	31,3
	10 001— 20 000	1 543	377	24,4
	20 001— 50 000	3 003	509	16,9
	50 001—100 000	1 842	122	6,6
	över 100 000	3 673	499	13,6
	Samtliga	12 903	2 580	20,0
1953—56	högst 1 000	210	57	27,1
	1 001— 5 000	987	169	17,1
	5 001— 10 000	1 034	93	9,0
	10 001— 20 000	1 210	110	9,1
	20 001— 50 000	2 268	283	12,5
	50 001—100 000	3 183	207	6,5
	över 100 000	13 062	373	2,9
	Samtliga	21 954	1 292	5,9

Tabell 7. Jordbruk med underskott vid taxering för inkomst av jordbruksfastighet åren 1955 och 1956 enligt statistiska centralbyråns undersökning av självdeklarationsmaterial

Storleksgrupper ha	Totala antalet jordbruk enligt 1951 års jordbruks- räkning		Därav med underskott				Summa taxerad inkomst av jordbruksfastighet, 1 000 kr		Underskott			
			Antal		I % av det totala antalet				1 000 kr		I % av taxerad inkomst av jord- bruks- fastighet	
	1955	1956					1955	1956				
2— 5 ha.....	95 945	95 945	3 682	3 132	3,8	3,3	373 342	384 210	3 034	3 205	0,8	0,8
5— 10 ».....	89 755	89 755	833	1 311	0,9	1,5	564 483	585 774	1 745	2 274	0,3	0,4
10— 20 ».....	59 790	59 790	311	277	0,5	0,5	509 270	544 548	952	530	0,2	0,1
20— 30 ».....	17 719	17 719	52	193	0,3	1,1	196 255	203 618	342	433	0,2	0,2
30— 50 ».....	11 234	11 234	210	115	1,9	1,0	148 262	159 510	1 585	1 342	1,1	0,8
50—100 ».....	5 419	5 419	142	196	2,6	3,6	88 848	92 519	1 093	1 322	1,2	1,4
över100 ».....	2 325	2 325	213	215	9,2	9,2	62 396	60 027	4 335	3 682	6,9	6,1
Samtliga ovanstående storleksgrupper	282 187	282 187	5 443	5 439	1,9	1,9	1 942 856	2 030 206	13 086	12 788	0,7	0,6
Därav över 5 ha	186 242	186 242	1 761	2 307	0,9	1,2	1 569 514	1 645 996	10 052	9 583	0,6	0,6

Tabell 8. Antal rörelseidkare m. fl. med redovisade förluster, fördelade efter förlustens storlek

Taxeringsdistrikt	Taxerings- år	Antal skattskyldiga med förluster på							Samt- liga
		högst 1 000 kr	1 001— 5 000 kr	5 001— 10 000 kr	10 001— 20 000 kr	20 001— 50 000 kr	50 001— 100 000 kr	över 100 000 kr	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Oscars 4:e i Stockholm	1952	8	2	2	—	—	—	—	12
	1953	19	6	2	—	—	—	—	27
	1954	20	8	2	—	1	—	—	31
	1955	10	5	2	1	2	—	—	20
	1956	11	8	2	1	4	—	—	26
	1957	19	13	4	4	1	—	—	41
Fyra tax.distr. i landsorten	Summa för åren 1952—56	68	29	10	2	7	—	—	116
	1952	3	3	—	1	1	—	—	8
	1953	1	5	2	—	1	—	—	9
	1954	1	4	—	—	1	—	—	6
	1955	3	1	5	3	1	—	1	14
	1956	—	1	5	2	—	—	—	8
	1957	—	2	2	—	3	2	—	9
Sveriges köpmanna- förbunds material	Summa för åren 1952—56	8	14	12	6	4	—	1	45
	1952	1	4	—	—	2	—	—	7
	1953	2	4	2	—	3	—	—	11
	1954	2	4	1	6	3	—	—	16
	1955	2	9	4	4	3	—	1	23
	1956	2	12	4	4	4	—	—	26
	1957	3	11	5	4	4	2	2	31
	Summa för åren 1952—56	9	33	11	14	15	—	1	83

¹ Därav 26 oskifta dödsbon.

Tabell 9. Sammanlagd förlust för rörelseidkare m. fl. med fördelning efter förlustens storlek

Taxeringsdistrikt	Taxerings- år	Sammanlagt förlustbelopp i kronor för skattskyldiga med förlust på							Hela förlust- beloppet
		högst 1 000 kr	1 001— 5 000 kr	5 001— 10 000 kr	10 001— 20 000 kr	20 001— 50 000 kr	50 001— 100 000 kr	över 100 000 kr	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Oscars 4:e i Stockholm	1952	3 081	2 654	13 062	—	—	—	—	18 797
	1953	5 249	14 585	13 728	—	—	—	—	33 562
	1954	5 845	24 149	14 180	—	39 169	—	—	83 343
	1955	2 597	14 136	15 435	11 951	85 687	—	—	129 806
	1956	3 663	16 293	13 067	18 064	142 070	—	—	193 157
	1957	5 987	30 179	24 326	56 267	34 894	—	—	151 653
Fyra tax.distr. i landsorten	Summa för åren 1952—56	20 435	71 817	69 472	30 015	266 926	—	—	458 665
	1952	1 239	6 425	—	15 376	21 569	—	—	44 609
	1953	630	16 912	13 981	—	20 229	—	—	51 752
	1954	111	13 176	—	—	37 430	—	—	50 717
	1955	2 109	1 038	29 791	39 032	24 156	—	150 962	247 088
	1956	—	3 077	33 475	27 399	—	—	—	63 951
	1957	—	3 342	14 129	—	76 134	102 263	—	195 868
	Summa för åren 1952—56	4 089	40 628	77 247	81 807	103 384	—	150 962	458 117
Sveriges köpmanna- förbunds material	1952	672	14 730	—	—	45 494	—	—	60 896
	1953	668	8 528	12 920	—	85 769	—	—	107 885
	1954	925	9 255	7 248	79 569	100 300	—	—	197 297
	1955	1 289	19 405	29 052	61 461	128 828	—	102 829	342 864
	1956	1 152	35 227	24 654	58 274	100 828	—	—	220 135
	1957	1 968	32 750	38 006	55 140	109 175	102 591	277 880	617 510
	Summa för åren 1952—56	4 706	87 145	73 874	199 304	461 219	—	102 829	929 077

Tabell 10. Antal rörelseidkare m. fl. som skulle kunnat avräkna förlust ett år mot överskott under fem följande år

Taxeringsår	Oscars 4:e tax.distr. i Stockholm				Fyra tax.distr. i landsorten				Sveriges köpmannaförbunds material			
	Antal skatt-skyldiga med förlust	Därav som skulle kunnat avräkna förlusten			Antal skatt-skyldiga med förlust	Därav som skulle kunnat avräkna förlusten			Antal skatt-skyldiga med förlust	Därav som skulle kunnat avräkna förlusten		
		helt	delvis	inte till någon del		helt	delvis	inte till någon del		helt	delvis	inte till någon del
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1952	12	10	1	1	8	6	—	2	7	5	—	2
1953	27	20	—	7	9	5	1	3	11	6	4	1
1954	31	23	4	4	6	4	1	1	16	7	4	5
1955	20	12	3	5	14	7	4	3	23	9	3	11
1956	26	12	2	12	8	2	3	3	26	8	8	10
1957	41	—	—	41	9	—	—	9	31	—	—	31
Summa för åren 1952—56	116	77	10	29	45	24	9	12	83	35	19	29

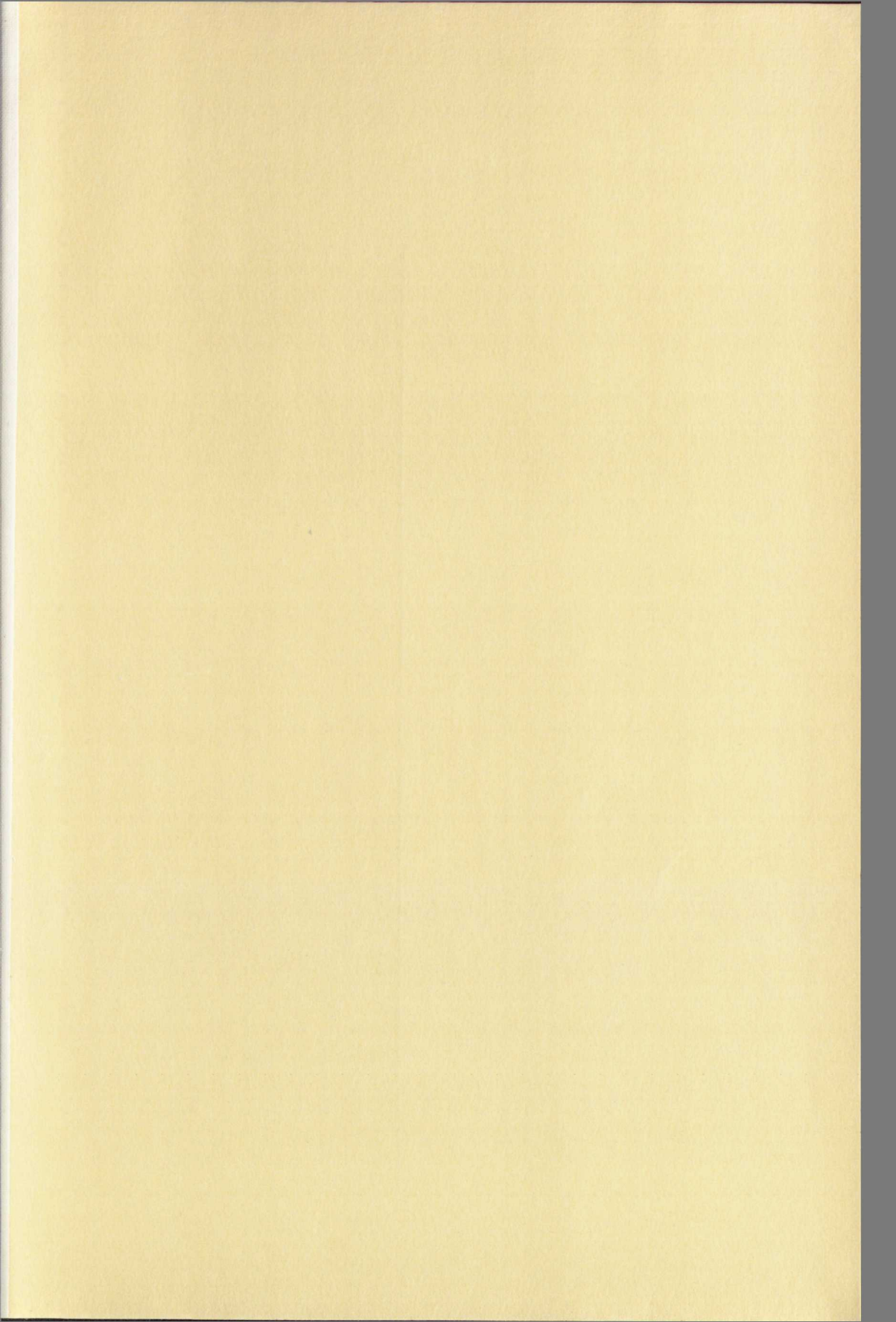
Tabell 11. Sammanlagt förlustbelopp för rörelseidkare m. fl. som skulle kunnat avräknas mot överskott under fem följande år

Taxeringsår	Oscars 4:e tax.distr. i Stockholm			Fyra tax.distr. i landsorten			Sveriges köpmannaförbunds material		
	Sammanlagd förlust kr	Därav som skulle kunnat avräknas		Sammanlagd förlust kr	Därav som skulle kunnat avräknas		Sammanlagd förlust kr	Därav som skulle kunnat avräknas	
		kr	%		kr	%		kr	%
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1952	18 797	15 200	80,9	44 609	42 804	96,0	60 896	33 776	55,5
1953	33 562	18 723	55,8	51 752	32 162	62,1	107 885	83 018	77,0
1954	83 343	36 540	43,8	50 717	28 277	55,8	197 297	88 996	45,1
1955	129 806	33 039	25,5	247 088	68 318	27,6	342 864	56 571	16,5
1956	193 157	35 329	18,3	63 951	24 153	37,8	220 135	40 238	18,3
1957	151 653	—	—	195 868	—	—	617 510	—	—
S:a för åren 1952—56	458 665	138 831	30,3	458 117	195 714	42,7	929 077	302 599	32,6

Tabell 12. Sammanlagt förlustbelopp vid 1952—56 års taxeringar för rörelseidkare m. fl. som skulle kunnat avräknas mot överskott under fem följande år med fördelning efter förlustens storlek

Förlust kr	Oscars 4:e tax.distr. i Stockholm			Fyra tax.distr. i landsorten			Sveriges köpmannaförbunds material		
	Sammanlagd förlust kr	Därav som skulle kunnat avräknas		Sammanlagd förlust kr	Därav som skulle kunnat avräknas		Sammanlagd förlust kr	Därav som skulle kunnat avräknas	
		kr	%		kr	%		kr	%
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
högst 1 000	20 435	16 275	79,6	4 089	2 116	51,7	4 706	3 291	69,9
1 001— 2 000	17 734	13 817	77,9	3 875	2 602	67,1	15 208	11 945	78,5
2 001— 5 000	54 083	29 321	54,2	36 753	26 247	71,4	71 937	43 923	61,1
5 001— 10 000	69 472	40 622	58,5	77 247	38 099	49,3	73 874	19 417	26,3
10 001— 20 000	30 015	20 421	68,0	81 807	41 191	50,4	199 304	96 262	48,3
20 001— 50 000	266 926	18 375	6,9	103 384	75 859	73,4	461 219	127 761	27,7
50 001—100 000	—	—	—	—	—	—	—	—	—
över 100 000	—	—	—	150 962	9 600	6,4	102 829	—	—
Samtliga	458 665	138 831	30,3	458 117	195 714	42,7	929 077	302 599	32,6

Kategori		Beskrivning		Antal		Värde	
1		2		3		4	
A		B		C		D	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2		3		4	
1		2					



Statens offentliga utredningar 1958

Systematisk förteckning

(Siffrorna inom klammer beteckna utredningarnas nummer i den kronologiska förteckningen.)

Allmän lagstiftning. Rättsskipning. Fångvård.

Häradsrätts sammansättning i brottmål. [9]
Förslag till varumärkeslag. [10]
Betänkande med förslag till allmän tjänstepliktslag m. m. [16]
Förslag till förenklingar i vissa delar av aktiebolagslagen. [27]

Statsförvaltning. Allmän statsförvaltning.

Utredning om vissa förhållanden vid konserveringsforskningsinstitutet. [3]
Författningsutredningen. 1. Kandidatnominering vid andrakammarval. [6] 2. Regeringsarbetet. [14] 3. Majoritetsval. Valstatistiska undersökningar. [29]

Kommunalförvaltning.

Statens och kommunernas finansväsen.

Förlust- och resultatutjämnning. [35]

Politi.

Socialpolis och kvinnlig polis. [34]

Nationalekonomi och socialpolitik.

Socialförsäkring och rehabilitering. [17]
Reviderad rationalbudget för år 1958. [28]

Hälsa- och sjukvård.

Gemensam nordisk hälsovårdsutbildning. [8]
Hälsovård och öppen sjukvård i landstingsområdena. [15]
Mentalsjukvårdsdelegationen. 2. Behandlingshem och mentalsjukhem för barn och ungdomar. [20]
Sjukreseersättningar. [23]
Regionsjukvården. [26]

Allmänt näringsväsen.

Gotland. [18]
Tornedalsutredningen. [22]

Fast egendom. Jordbruk med binärningar.

Småbrukarstödet. [7]
Bättre matpotatis. [24]

Vattenväsen. Skogsbruk. Bergsbruk.

Skogsvården å enskilda skogar. [30]

Industri.

Handel och sjöfart.

Kommunikationsväsen.

Vägplan för Sverige. Del 1. Riktlinjer och förslag samt kartbilagor. [1] Del 2. Expertutredningar och övriga textbilagor. [2]

Bank-, kredit- och penningväsen.

Försäkringsväsen.

Promemoria med förslag om fondförvaltning m. m. i samband med en utbyggd pensionering. [4]
Permanent skördekadestydd. [5]

Kyrkoväsen. Undervisningsväsen. Andlig odling i övrigt.

1955 års universitetsutredning. 3. Reserverna för högre utbildning. Beräkningar och metoddiskussion. [11] 4. Lärarbirst och läraröverskott. [21] 5. Forskningens villkor och behov. [32]
Supplement nr 9 till Sveriges familjenamn 1920. [19]
Ändrad utbildning av tandtekniker. [25]
Sjöbefälsutbildningens organisation m. m. [33]

Försvarsväsen.

Civilt försvarsutbildningen. [12]
Civilt försvarets organisation. [13]

Utrikes ärenden. Internationell rätt.

Nordiskt ekonomiskt samarbete. [31]