


National Library
of Sweden

Denna bok digitaliserades på Kungl. biblioteket år 2013

STATENS OFFENTLIGA UTREDNINGAR 1924:53
FINANSDEPARTEMENTET

1921 ÅRS KOMMUNALSKATTEKOMMITTÉS

# BETÄNKANDE

ANGÅENDE

# DEN KOMMUNALA BESKATTNINGEN

AVGIVET DEN 15 OKTOBER 1924

## DEL I

LAGFÖRSLAG, ALLMÄN MOTIVERING,
SPECIELL MOTIVERING

STOCKHOLM
1924

# Statens offentliga utredningar 1924

## Kronologisk förteckning

1. Angående ordnandet av statens kommersiella informationsverksamhet. Promemoria, avgiven av chefen för utrikesdepartementets speciella handelsavdelning. Marcus. 28 s. **U.**
2. Det svenska lantbrukets produktionskostnader. 2. Bokföringsåren 1920—1921 och 1921—1922. Av L. Nanneson. Meddelande från Kungl. Lantbruksstyrelsen nr 247 (nr 6 1923). Svanbäck. (6), 107 s. **Jo.**
3. Kungl. Elektrifieringskommitténs meddelanden. 12. Utredning beträffande planmässig elektrifiering av landsbygden inom Kopparbergs län. Beckman. 47 s. 2 kart. **Jo.**
4. Supplement nr 2 till Sverges familjenamn 1920. Stat. Repr.-anst. 10 s. **Ju.**
5. Betänkande med utredning och förslag angående det fria och frivilliga folkbildningsarbetet. Eklund. vij, 268 s. **E.**
6. Utredning rörande ny vattenväg mellan Östersjön och Vänern, Göta kanal, jämte bihang, innefattande preliminär utredning rörande vattenväg mellan Hjälmaren och Vänern, Svea kanal. Meddelande från Kungl. Kanalkommissionen. Nr 4. Hæggström. 173 s. 3 kart. **K.**
7. Betänkande och förslag angående läroverks- och landsbibliotek. Uppsala, Almqvist & Wiksell. xj, 511 s. **E.**
8. Kungl. Elektrifieringskommitténs meddelanden. 13. Utredning beträffande planmässig elektrifiering av landsbygden inom Västmanlands län. Beckman. 36 s. 2 kart. **Jo.**
9. Kungl. Elektrifieringskommitténs meddelanden. 14. Utredning beträffande planmässig elektrifiering av landsbygden inom Värmlands län. Beckman. 52 s. 2 kart **Jo.**
10. Kungl. Elektrifieringskommitténs meddelanden. 11. Utredning beträffande planmässig elektrifiering av landsbygden inom Blekinge län. Beckman. 32 s. 2 kart **Jo.**
11. Kungl. Elektrifieringskommitténs meddelanden. 15. Utredning beträffande planmässig elektrifiering av landsbygden inom Jämtlands län. Beckman. 32 s. 2 kart **Jo.**
12. Kungl. Elektrifieringskommitténs meddelanden. 18. Utredning beträffande planmässig elektrifiering av landsbygden inom Gotlands län. Beckman. 19 s. 1 karta. **Jo.**
13. Förslag till lönereglering för befattningshavare vid rikets allmänna läroverk samt vid folk- och småskolor m. fl. läroanstalter. Tullberg. 413 s. **E.**
14. Iakttagelser rörande socialiseringen i Österrike 1918—1922. Av Nils Karleby. Tiden. vij, 111 s. **Fi.**
15. Det svenska tobaksmonopolet. En undersökning av dess verksamhet 1915—1922. Av M. Marcus. Tiden. vij, 106 s. **Fi.**
16. Betänkande med förslag till gruvlag. Norstedt. 400 s. **Ju.**
17. Kungl. Elektrifieringskommitténs meddelanden. 19. Utredning beträffande planmässig elektrifiering av landsbygden inom Västernorrlands län. Beckman. 77 s. 2 kart. **Jo.**
18. Kungl. Elektrifieringskommitténs meddelanden. 9. Utredning beträffande planmässig elektrifiering av landsbygden inom Hallands län. Beckman. 146 s. 3 kart. **Jo.**
19. Anvisningar rörande vägväsendet och automobiltrafiken. Elom. 24 s. **K.**
20. Skeppstjänstkommitterades betänkande. 3. Förslag till lag om särskild pensionsförsäkring av sjöfolk. Marcus. 123 s. 1 tab.-bil. **H.**
21. Fastighetsregisterkommissionens meddelanden. 13. Sammandrag av inkomna yttranden över fastighetsregisterkommissionens förslag den 25 augusti 1923 angående tillsynen å fastighetsregistreringen m. m. Palmquist. 79 s. **Ju.**
22. Statens järnvägar. Kortfattad översikt av deras tillkomst, ekonomi och organisation. Av M. Marcus. Tiden. vij, 149 s. **Fi.**
23. Handledning vid utarbetandet av brandordningar för landskommuner. Marcus. 16 s. **K.**
24. K. skolöverstyrelsens utlåtande över skolkommissionens betänkanden 1—5. Norstedt. 346 s. **E.**
25. Normalbestämmelser för leverans och provning av cement (cementbestämmelser) samt för byggnadsverk av betong och armerad betong (betongbestämmelser). Norstedt. 42 s. **K.**
26—27. Betänkande med förslag till ett systematiskt utforskande av den svenska allmogekulturen. 1. Huvudbetänkande och förslag. vij, 156 s. 1 pat.-tab. 2. Allmogeforskningen i Sverige och dess nordiska grannländer. iv, 204 s. V. Petterson. **E.**
28. Kungl. Elektrifieringskommitténs meddelanden. 16. Utredning beträffande planmässig elektrifiering av landsbygden inom Norrbottens län. Beckman. 21 s. 2 kart. **Jo.**
29. Kungl. Elektrifieringskommitténs meddelanden. 20. Utredning beträffande planmässig elektrifiering av landsbygden inom Västerbottens län. Beckman. 29 s. 2 kart. **Jo.**
30. Statens järnvägar som allmänt affärsverk. Tiden. 411 s. **Fi.**
31. Utredning rörande kungl. teaterns ekonomi och konstnärliga verksamhet. Norstedt. (2), 63, 27 s. **E.**
32. Malmkommissionens slutbetänkande. Utredning angående nyttiggörandet av statens norrländska malmfyndigheter. Beckman. 346 s. 6 bil. **H.**
33. Malmtillgången i Norrbottens län. Utredning, ingående i malmkommissionens betänkande den 31 mars 1923. Av Edw. S. Berglund. Beckman. (2), 128 s. 6 bil. **H.**
34. Tull- och traktatkommitténs utredningar och betänkanden. 26. Ljusindustrien samt tillverkningen av glycerin med särskild hänsyn till förhållandena före världskriget. Av J. Lublin. Tullberg. iv, 119 s. **Fi.**
35. Tull- och traktatkommitténs utredningar och betänkanden. 27. Ylleindustriens produktionsförhållanden. Av K.-G. Hagström. Marcus. iv, 110 s. **Fi.**
36. Tull- och traktatkommitténs utredningar och betänkanden. 28. Den svenska tegelindustriens utveckling 1881—1913 med särskild hänsyn till dess ställning åren närmast före världskriget. Av B. Ohlin. Marcus. iv, 79 s. **Fi.**

37—38. Tull- och traktatkommitténs utredningar och betänkanden. 36. Betänkande angående tullsystemets verkningar i Sverige före världskriget. Marcus. Del 1. xix, 365 s. Del 2. 354 s. **Fi.**

39. Sveriges vattenkrafttillgångar och vattenkraftproduktion. Av S. Lübeck. Tiden. 15 pl., viij, 149 s. **Fi.**
40. Till frågan om ny jorddelningslagstiftning. Palmquist. (4), 368 s. **Ju.**
41. Utredning med förslag till lag om lärlingsväsendet i vissa yrken. Norstedt. 104 s. **E.**
42. Förbrukningen av virke till husbehov på Värmlands läns landsbygd. Norstedt. 79 s. **Jo.**
43. Domänstyrelsens utlåtande den 28 maj 1924 med förslag till kolonisation å kronoparker i Norrland och Dalarna. Tullberg. 76 s. **Jo.**
44. Kungl. Elektrifieringskommitténs meddelanden. 17. Utredning beträffande planmässig elektrifiering av landsbygden inom Jönköpings län. Beckman. 64 s. 2 kart. **Jo.**
45. Kommunal affärsverksamhet i de svenska städerna. Av H. Lindholm och G. Bergqvist. Tiden. vij, 332 s. **Fi.**
46. Ingenjör N. Ekwalls utredningar. 1. Utredning beträffande planmässig elektrifiering av landsbygden inom Östergötlands län. Beckman. 38 s. 2 kart. **Jo.**

*Fortsättning å omslagets tredje sida.*

STATENS OFFENTLIGA UTREDNINGAR 1924:53
FINANSDEPARTEMENTET

1921 ÅRS KOMMUNALSKATTEKOMMITTÉS

# BETÄNKANDE

ANGÅENDE

# DEN KOMMUNALA BESKATTNINGEN

AVGIVET DEN 15 OKTOBER 1924

## DEL I

LAGFÖRSLAG, ALLMÄN MOTIVERING,
SPECIELL MOTIVERING

A.-B. HASSE W. TULLBERGS BOKTRYCKERI
STOCKHOLM 1924

KUNGL. BIBLIOTEKET STOCKHOLM

# INNEHÅLLSFÖRTECKNING.

(Särskilt sakregister finnes bifogat betänkandet.)

Sid.

**Underdånig skrivelse till Konungen** ..... XIII

## Lagförslag.

**Förslag till kommunalskattelag** ..... 3

I. **Inledande stadganden** ..... 3

II. **Kommunal repartitionsskatt** ..... 3

1 kap. *Om beskattning av fastighet* ..... 3

Skattepliktig fastighet sid. 3. — Fastighets beskattningsnatur sid. 5. — Taxeringsenhet sid. 5. — Grunder för taxeringsvärdets bestämmande sid. 6. — Taxeringsperiod sid. 7. — Skattskyldighet sid. 8.

2 kap. *Om beskattning av näring* ..... 9

3 kap. *Om beskattning av inkomst* ..... 11

Skattepliktig inkomst sid. 11. — Inkomst av jordbruksfastighet sid. 13. — Inkomst av annan fastighet sid. 15. — Inkomst av rörelse eller yrke sid. 17. — Inkomst av tjänst eller anställning sid. 19. — Inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet sid. 22. — Inkomst av kapital sid. 22. — Allmänna avdrag sid. 23. — Ortsavdrag sid. 24. — Beskattningsbar inkomst sid. 25. — Äkta makars beskattning sid. 25. — Skattskyldighet sid. 26.

4 kap. *Om beskattningsort och fördelning i vissa fall av beskattningsföremål till beskattning i flera kommuner* ..... 29

Skatt för fastighet sid. 29. — Skatt för näring sid. 29. — Skatt för inkomst sid. 31.

5 kap. *Om eftertaxering* ..... 33

6 kap. *Om repartitionsgrunder* ..... 33

7 kap. *Särskilda bestämmelser* ..... 34

Sid.

III. **Kommunal skogsskatt** ..... 37

Allmänna grunder sid. 37. — Om beräkning av skogsskatt och dess användning sid. 38. — Om eftertaxering sid. 40.

IV. **Kommunal progressivskatt** ..... 40

V. **Gemensamma bestämmelser** ..... 43

Övergångsbestämmelser ..... 45

**Anvisningar** ..... 47

**Förslag till följdförfattningar** (förteckning sid. 2) ..... 91

---

# Allmän motivering.

## Första avdelningen. Inledning.

1 kap. **Kommitténs uppdrag** ..... 117

*Statsrådsprotokollet ang. kommitténs tillsättning* sid. 117. — *Kommitténs övertagande av skogsbeskattningskommitténs uppdrag* sid. 121. — *Fullgörandet av kommitténs uppdrag* sid. 121. — Primärkommunerna sid. 121. — Landsting och väghållningsdistrikt sid. 122. — Tingslag sid. 123. — Skjutsentreprenader m. m. sid. 123. — Skatteutjämning sid. 124. — *Revision av andra delar av skattelagstiftningen* sid. 124. — Förordningen om inkomst- och förmögenhetsskatt sid. 124. — Taxeringsförordningen sid. 124. — Kommunallagarna och vissa civillagar sid. 124.

2 kap. **Förloppet av kommitténs arbete** ..... 126

Principiella meningsskiljaktigheter inom kommittén sid. 126. — Alternativa förslag till kommunalskattelag sid. 126. — Provtaxering enligt de alternativa förslagen sid. 127. — Ytterligare bearbetning av de alternativa förslagen sid. 127. — Kommittén förordar A-förslaget sid. 127.

3 kap. **1920 års provisorium** ..... 128

*1920 års Kungl. förslag* sid. 128. — Allmänna synpunkter för Kungl. Maj:ts förslag sid. 129. — Vissa kommuner undantagas från skattereformen sid. 139. — Skatteutjämning sid. 139. — *Särskilda utskottet vid 1920 års riksdag* sid. 140. — *Riksdagens beslut* sid. 145.

## Andra avdelningen. Allmänna grunder för en reviderad kommunalbeskattning.

4 kap. **Beskattningsformer** ..... 146

Kommunalbeskattningen väsentligen repartitionsbeskattning sid. 146. — Allmänna och speciella skatter sid. 146. — Historik sid. 147. — Kommitténs uttalande om olika beskattningsformer sid. 149.

5 kap. **Fastighetsbeskattning** ..... 151

*Historik* sid. 151. — *Objektskatt eller garantiskatt å fastighet* sid. 154. — Objektskatt å fastighet vid sidan av skatt för inkomsten därav är ingen dub-

Sid.


beskattning sid. 154. — Kammarrättens kritik av 1900 års förslag sid. 155. — Senare förslag sid. 156. — Garantiskatt skipar ej rättvisa de olika fastighetsägarna emellan sid. 156. — Garantiskatt skipar ej rättvisa mellan fastighetsägare och andra skattdragare sid. 158. — A- B- och C-förslagens verkan,, då fastighet byter ägare sid. 159. — Förslagens inverkan å skogsbeskattningen sid. 160. — Taxerad inkomst av jordbruk jämförd med taxerad inkomst av annan förvärvskälla sid. 161. — Skattetekniska synpunkter: salderimg sid. 162 — ränteavdrag sid. 163. — Sammanfattning sid. 165.

6 kap. **Näringsbeskattning** ..... 166

Historik sid. 166. — Kommittén förordar objektskatt å näring sid. 174. — Näringsskatteobjektet enligt kommitténs förslag sid. 174.

7 kap. **Inkomstbeskattning** ..... 176

Historik sid. 176. — Kommittén angående kommunal inkomstskatt sid. 178. — Den kommunala inkomstskatten måste vara proportionell men innehåller vissa progressiva moment sid. 179.

8 kap. **Ortsavdrag** ..... 180

Historik sid. 180. — Principuttalande sid. 187. — Provtaxeringsförslagen sid. 188. — De i provtaxeringsförslagen upptagna avdragens verkningar sid. 189. — Ändringar i provtaxeringsförslagens avdragsbestämmelser sid. 195. — Kommitténs definitiva förslag sid. 195.

9 kap. **Relativt skattetryck. Repartitionstal** ..... 204

1920 års provisorium sid. 204. — Undersökning ang. relativa skattetrycket enligt provisoriet och provtaxeringsförslagen sid. 204. — Undersökning ang. belastningen å olika förvärvskällor sid. 208. — Repartitionsgrunder i kommitténs slutliga förslag sid. 216.

10 kap. **Skogsbeskattning** ..... 221

Historik sid. 221. — Grunden för 1909 och 1912 års skogsaccisbestämmelser numera undanryckt sid. 225. — Skogsaccis en lämplig form för beskattning av skog sid. 229. — Anmärkningar mot nuvarande skogsaccisbestämmelser sid. 229. — Skogsskatt enligt kommitténs förslag sid. 230. — Skogsskatt enligt B- och C-förslagen sid. 230. — Kritik av B- och C-förslagens skogsskatt sid. 231. — Skogsskattens belopp sid. 234. — Skogsskattemedels fonderiing sid. 237. — Skogsskattemedels fördelning mellan kommun, församling och skoldistrikt sid. 238. — Taxeringsförfarande sid. 239.

11 kap. **Kommunal progressivskatt** ..... 240

Historik sid. 240. — Progressivskatten bör bibehållas sid. 242. — Brister i nuvarande bestämmelser sid. 243. — Skatteutjämningsfrågan sid. 245. — Kommiitténs förslag sid. 245. — Progressivskattens storlek sid. 247. — Tabell ang. progressivskatten för åren 1922 och 1923 sid. 250.

12 kap. **Interkommunal beskattning** ..... 252

Objektbeskattning sid. 252. — Inkomstbeskattning sid. 252. — Historik sid. 252. — Kommitténs förslag: varje kommun ett självständigt, slutet beskattningsområde sid. 254.

## Tredje avdelningen. Specialfrågor, som ansetts kräva särskild behandling, samt Kungl. remisser m. m..

Sid.

13 kap. **Försäkringsanstalters och försäkringstagares beskattning** ..... 256

Skrivelse från Svenska livförsäkringsbolags direktörsföreming sid. 256. — Skrivelse från Svenska försäkringsföreningen sid. 259. — Chefens för försäkringsinspektionen yttrande sid. 259. — Föremål för kommitténs undersökning sid. 268. — *Personförsäkring enligt försäkringslagen* sid. 268. — För försäkringsanstalter skattepliktig inkomst sid. 269. — Näringsskattevärde sid. 270. — Försäkringstagares skatteplikt sid. 271. — Utfallande kapital sid. 272. — Utfallande livränta sid. 277. — Utfallamde vinstandelar sid. 279. — Avdrag för premier sid. 280. — Specificerade uppgifter i deklarationerna om avdrag för premier sid. 282. — *Personförsäkring utom försäkringslagen* sid. 282. — Riksförsäkringsanstalten sid. 283. — Sjukkassor sid. 283. — Understödsföreningar sid. 283. — Försäkringstagares skatteplikt sid. 284. — Avdrag för premier sid. 284. — *Sakförsäkring enligt försäkringslagen* sid. 284. — För försäkringsanstalter skattepliktig inkomst sid. 285. — Näringsskattevärde sid. 285. — Försäkringstagares skattepllikt sid. 286. — Vinstandelar sid. 287. — Avdragsrätt för premier sid. 288.. — *Sakförsäkring utom försäkringslagen* sid. 288. — *Pensionsanstalter, som icke äro försäkringsbolag* sid. 288. — *Utländska försäkringsanstalter* sid. 290.

14 kap. **Kooperativa föreningars beskattning** ..... 292

Historik sid. 292. — Principiella synpunkter sid. 299. — Praktiska synpunkter sid. 300. — Disposition av s. k. återbäring å varor sid. 301. — Omläggning av kooperativa företags beskattning efter nya principer sid. 304. — Tabeller ang. konsumentkooperationen i Sverige 1912—1922 sid. 310. — P. M. till dessa tabeller av Hugo Heyman sid. 313.

15 kap. **S. k. systembolags beskattning** ..... 315

Historik sid. 315. — Kommitténs begäran om utlåtande från kontrollstyrelsen sid. 318. — Kontrollstyrelsens utlåtande sid. 319. — Kommitténs uttalande sid. 324. — Tabeller till 15 kap. sid. 325.

16 kap. **Ideella föreningars och stiftelsers beskattning** ..... 328

*Ideella föreningar* sid. 328. — Gällande bestämmelser sid. 328. — Sakkunnigas betänkande sid. 329. — Över sakkunnigas betänkande avgivna yttranden sid. 334. — Kommitténs förslag sid. 343. — *Stiftelser* sid. 347. — Gällande bestämmelser sid. 347. — Statistisk undersökning sidl. 348. — Riksdagens skrivelse år 1920 sid. 348. — Kammarrättens utlåtamde sid. 350. — Kommitténs förslag sid. 351.

17 kap. **Kungl. remisser m. m.** ..... 353

# Speciell motivering.

## Kommunalskattelag med anvisningar.

Sid.

Kommunal repartitionsskatt ..... 361

**Beskattning av fastighet.**

*Inledning* sid. 361. — *Begreppet fastighet* sid. 362. — S. k. fasta maskiner och lednimgar sid. 363. — *Skattepliktig fastighet* sid. 365. — *Fastighet underkastad taxering* sid. 367. — *Fastighets beskattningsnatur* sid. 368. — *Taxeringsenhet* sid. 370. — *Taxeringsvärde* sid. 371. — Skogsmark och växande skog sid. 371. — Enhetsvärdem sid. 372. — Byggnad å annans mark sid. 372. — Tidpunkt, till vilken taxeringswärdes åsättande hänföres sid. 376. — Särskilda värden sid. 376. — *Taxeringsperiod* sid. 377. — *Skattskyldighet* sid. 378. — Med ägare likställd innehavare sid. 378. — Ändring av nyttjanderättslagen sid. 379. — Förmånsrätt sid. 379. — Tidem för skattskyldighetens inträdande sid. 379. — Inskränkning i skatteplikten sid. 383.

**Beskattning av näring.**

*Begreppet näring* sid. 385. — Jordbruk med binäringar sid. 385. — Rörelse eller yrke sid. 387. — *Näringar, som icke åsättas skattevärde* sid. 388. — Skogsbruk sid. 388. — Kommunikationsföretag sid. 388. — Rederirörelse sid. 389. — Riksförsäkringsanstalten och riksbanken sid. 389. — Statens post- telegraf- och telefonrörelse sid. 389. — Statens industriella verksamhet sid. 389. — Kyrkor, akademier m. m. sid. 391. — S. k. fritt yrke sid. 391. — Av lappallmogen bedriven renskötsel sid. 392. — *Närings skattevärde* sid. 392. — Anläggningsmedel sid. 392. — Rörelsemedell sid. 392. — Fordringar i den löpande driften m. m. sid. 393. — Skulder i den löpande driften sid. 394. — Årets vinst sid. 394. — Aktier m. m. sid. 395. — *Generell regel för skattevärdes beräkning* sid. 395. — Minimigräns för skattevärde sid. 395. — Balansräkning sid. 396. — *Särskilda regler för skattevärdes beräkning* sid. 397. — Av staten driven rörelse sid. 397. — Försäkringsrörelse sid. 398. — Bankrörelse m. m. sid. 399. — Jordbruk med binäringar sid. 399. — Entreprenadverksamhet m. m. sid. 400. — *Värdesättning av tillgångar i näring* sid. 400. — *Näringsföretag, som under beskattningsåret nedlagts* sid. 400.

**Beskattning av inkomst.**

*Inkomstbegreppet* sid. 401. — *Olika slag av förvärvskällor* sid. 401. — *Inkomstberäkningens formella uppställning* sid. 401. — Ränteavdrag sid. 402. — *Inkomstberäkningen avser beskattningsåret* sid. 402. — *Terminologi* sid. 402. — *Särskilda förvärvskällor* sid. 403. — *Icke skattepliktig inkomst* sid. 404. — Ersättning för skada till följd av olycksfall i arbete sid. 405. — Vad som erhålles på grund av personförsäkring sid. 405. — Periodiskt understöd sid. 405. — Stipendier sid. 406. — Fattigunderstöd m. m. sid. 406. — Av staten anvisade medel för bestridande av särskilda kostnader sid. 406.

*Intäkt av jordbruksfastighet* sid. 407. — Realisation av produkter sid. 407. — Skogseffekter, som använts för reparation och underhåll sid. 407. — Intäkt vid försäljning av växande skog sid. 407. — Intäkt från s. k. besparingsskogar m. m. sid. 410. — *Avdrag från intäkt av jordbruksfastighet* sid. 410. — Virke, som an-

vänts för reparation och underhåll sid. 410. — Värdeminskning å byggnader sid. 410. — Skogs ingångsvärde sid. 412. — Hemmavarande barn sid. 413. — Skogsskatt sid. 413. — *Inkomstberäkning vid ordnad bokföring* sid. 413.

*Intäkt av annan fastighet* sid. 414. — Hyresvärde av fastighet, som använts i ägarens rörelse eller yrke sid. 414. — Avkastning av plantering eller trädgårdsland, som utgör tillbehör till bostadslägenhet sid. 415. — Bostadsförening och bostadsaktiebolag sid. 415. — *Avdrag från intäkt av annan fastighet* sid. 417. — Kostnader för brandförsäkring samt för reparation och underhåll sid. 417. — Kostnader för vice värd m. m. sid. 417. — Värdeminskning å byggnader sid. 417.

*Vad som är att hänföra till rörelse eller yrke* sid. 418. — *Intäkt av rörelse eller yrke* sid. 418. — Förmån av fastighet, som använts i ägarens rörelse eller yrke sid. 418. — Ränteinkomst sid. 418. — Utdelning å aktier sid. 418. — Utdelning å kommanditlotter sid. 419. — Försäkringsaktiebolag tillkommande utdelning å aktier sid. 420. — *Avdrag från intäkt av rörelse eller yrke* sid. 420. — Ränta å gäld sid. 420. — Skogsskatt sid. 421. — Hemmavarande barn m. m. sid. 421. — Hyresvärde sid. 421.

*Vad som är att hänföra till tjänst eller anställning* sid. 421. — Royalty sid. 421. — *Intäkt av tjänst eller anställning* sid. 421. — Bostadsförmån m. m. sid. 422. — Livränta eller pension sid. 422. — Värdesättning i vissa fall av bostadsförmån sid. 422. — Av staten anvisade medel för bestridande av särskilda kostnader sid. 422. — Tantième sid. 422. — Understöd vid arbetskonflikt från arbetarorganisation sid. 423. — Avlöning till delägare i vanligt handelsbolag m. m. sid. 423. — *Avdrag från intäkt av tjänst eller anställning* sid. 423. — Förlust för redovisningsskyldig sid. 423. — Ränta å gäld sid. 424. — Resekostnader och ökning i levnadskostnader sid. 424.

*Inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet* sid. 425. — Royalty sid. 425. — Avdrag sid. 425. — Beräkning av realisationsvinst sid. 425.

*Inkomst av kapital* sid. 425. — Bostadsförening och bostadsaktiebolag sid. 426. — Fastighet samt rörelse eller yrke i utlandet sid. 426. — Ränta å gäld sid. 426.

*Allmänna avdrag* sid. 427. — Ränta å gäld sid. 427. — Underskott å förvärvskälla sid. 428. — Periodiskt understöd sid. 428. — Pensionsavgifter m. m. sid. 428. — Avdrag till gift kvinna sid. 428. — Utskylder sid. 429.

*Ortsavdrag* sid. 430. — Hemmavarande barns inkomst sid. 430. — *Avdrag för ömmande omständigheter* sid. 432.

*När skatteplikt inträder* sid. 433. — *Äkta makars beskattning* sid. 434. — *Skattskyldighet* sid. 440. — Missionärer m. fl. sid. 441. — Utlänningar sid. 444. — Royalty sid. 444. — Juridiska personer sid. 445. — Staten sid. 446. — Landsting m. fl. sid. 447. — Kyrkor, akademier m. fl. sid. 447. — Sparbanker sid. 447. — Ideella föreningar och stiftelser sid. 448. — Svenska aktiebolag m. fl. sid. 448. — Gruvbolag sid. 448. — Utländska bolag m. fl. sid. 449. — Oskift dödsbo sid. 449. — Vanliga handelsbolag m. fl. sid. 450. — Kommanditbolag sid. 450. — *Frikallade från skattskyldighet* sid. 451. — Kommanditlotter sid. 451. — Solidariska bankbolag sid. 451. — Olönad svensk konsul sid. 451. — Svensk medborgare, tillhörande främmande makts härvarande beskickning och konsulat sid. 451. — *Extra ordinär skattebefrielse* sid. 452. — *Inkomst av främmande makts beskickningsfastighet* sid. 453.

**Beskattningsort och fördelning i vissa fall av beskattningsföremål till beskattning i flera kommuner.**

*Beskattningsort för fastighet* sid. 453. — *Beskattningsort för näring* sid. 453. — Elektriska kraftanläggningar m. m. sid. 454. — Flottningsrörelse sid. 455. — Jord-

Sid.

styckningsföretag m. m. sid. 455. — Tidpunkten, efter vilken beskattningsorten bedömes sid. 455. — *Fördelning av näringsskattevärde mellan flera kommuner* sid. 456. — Allmän fördelningsregel sid. 456. — Särskilda fördelningsregler sid. 457. — Flottningsrörelse sid. 457. — Lösören under transport o. dyl. sid. 458. — *Beskattningsort för och fördelning av inkomst av fastighet* sid. 458. — *Beskattningsort för inkomst av rörelse eller yrke* sid. 459. — Skogsavverkning på grund av upplåtelse sid. 459. — Spårvägsdrift sid. 461. — Rederirörelse sid. 461. — *Fördelning av inkomst av rörelse eller yrke till beskattning inom flera kommuner* sid. 462. — Allmän fördelningsregel sid. 462. — Särskilda fördelningsregler sid. 463. — *Beskattningsort för inkomst av tjänst eller anställning m. m.* sid. 465. — Bostads- och verksamhetskommuner sid. 465. — Realisationsvinst vid avyttring av fastighet sid. 465.

**Eftertaxering.**

*Bestämmelser om eftertaxering* sid. 466. — Övergångsbestämmelse sid. 466.

**Särskilda bestämmelser.**

*Hemortskommun* sid. 466. — *Tidsbestämmelser* sid. 467. — *Fast driftställe* sid. 468. — *Ersättning på grund av försäkring* sid. 469. — *Värde av bostadsförmån m. m.* sid. 469. — *Ränteavdrags uppdelning* sid. 470. — *Icke medgivna avdrag* sid. 471. — *Aktieöverlåtelse m. m.* sid. 471. — *Ränteintäkt m. m.* sid. 471. — *Administrativa områden* sid. 473. — *Internationella förhållanden* sid. 474.

**Kommunal skogsskatt** ..... 474

*Skattepliktigt virke* sid. 474. — *Tid, då virke anses vara avverkat* sid. 474. — *Rotvärdes beräkning* sid. 474. — *Skattskyldighet* sid. 475. — *Skogsskattens belopp* sid. 475. — *Skogsskattemedels disposition* sid. 476. — *Övergångsbestämmelser* sid. 477.

**Kommunal progressivskatt** ..... 478

*Skattskyldighet* sid. 478. — *Progressivskattens belopp* sid. 478. — *Kommun, till vilken progressivskatten skall utgöras* sid. 478. — *Progressivskattens användning* sid. 479. — *Fördelning av influtna progressivskattemedel* sid. 479. — *Eftertaxering m. m.* sid. 479. — *Befrielse från skattskyldighet* sid. 480.

**Gemensamma bestämmelser** ..... 480

*Taxeringsår och beskattningsår* sid. 480. — Räkenskapsår sid. 480. — *Med ägare likställd innehavare* sid. 481. — *Taxering av avliden persons inkomst m. m.* sid. 481. — *Debiteringsprocent vid eftertaxering* sid. 482. — *Särskilda tillämpningsföreskrifter* sid. 483. — *Övergångsbestämmelser* sid. 483.

**Följdförfattningar** ..... 484

Lag om ändrad lydelse av 2 kap. 23 § i lagen den 14 juni 1907 om nyttjanderätt till fast egendom sid. 484.

Lag om ändrad lydelse av 17 kap. 6 och 12 §§ handelsbalken sid. 484.

Lag om ändrad lydelse i vissa delar av förordningen om kommunalstyrelse på landet den 21 mars 1862 sid. 484.

Lag om ändrad lydelse i vissa delar av förordningen om kommunalstyrelse i stad den 21 mars 1862 sid. 486.

Sid.

Lag om ändrad lydelse i vissa delar av förordningen om kommunalstyrelse i Stockholm den 23 maj 1862 sid. 486.

Lag om ändrad lydelse av §§ 15 och 35 i förordningen om kyrkostämma samt kyrkoråd och skolråd den 21 mars 1862 sid. 486.

Lag om ändrad lydelse av § 37 i förordningen om kyrkostämma samt kyrkoråd och skolråd i Stockholm den 20 november 1863 sid. 486.

Lag om ändrad lydelse av 19, 20 och 21 §§ i lagen den 9 december 1910 om reglering av prästerskapets avlöning sid. 486.

Lag om ändring i lagen den 16 oktober 1908 angående lindring i främmande trosbekännares skattskyldighet till svenska kyrkan samt hennes prästerskap och betjäning sid. 486.

Förordning om ändrad lydelse av 52 § i stadgan den 22 juni 1911 om skjutsväsendet sid. 487.

Lag om ändrad lydelse av § 9 punkt 6 i lagen den 31 maj 1889 angående dövstumundervisningen sid. 487.

Förordning angående ändrade grunder för utgörande av vissa avgifter sid. 487.

Förordning angående gäldande av utlagor, vilka bestämts att utgå efter de för utgörande av kommunalutskylder i allmänhet stadgade grunder sid. 487.

Förordning om ändrad lydelse av 1 och 2 §§ i förordningen den 11 oktober 1912 om skogsvårdsavgift sid. 488.

Förordning om ändrad lydelse av 3 § i förordningen den 23 oktober 1908 angående bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter sid. 489.

## Reservationer.

I. **Angående förslagets principer** ..... 495

Eiserman i fråga om lagförslagets formella uppställning sid. 495. — Rune och Sederholm angående det kommunala beskattningssystemet i allmänhet sid. 495. — Lybeck angående näringsbeskattningen sid. 513. — Lybeck och Olsson angående progressivskatten sid. 514. — Sederholm, Rune och Eiserman angående progressivskatten sid. 515. — Eriksson och Lindqvist angående beskattningen av inkomst sid. 520.

II. **Angående förslagets detaljbestämmelser** ..... 521

*Vid 9 §:* Eiserman sid. 521. — *vid 18 §:* Eiserman sid. 524. — *vid 21 §:* Olsson sid. 526. — *vid 25 §:* Eiserman sid. 526. — *vid 26 §:* Jonson sid. 531. — Lybeck, Eriksson och Lindqvist sid. 533. — *vid 27 §:* Eiserman sid. 534. — Sederholm och Olsson sid. 536. — *vid 30 §:* Sederholm och Olsson sid. 537. — *vid 34 §:* Eiserman, Sederholm och Olsson sid. 537. — Rune sid. 538. — Eriksson och Lindqvist sid. 539. — *vid 36 §:* Eiserman sid. 553. — *vid 42 §:* Eiserman, Lybeck, Rune, Eriksson, Lindqvist och Ordföranden sid. 553. — *vid 44 §:* Sederholm sid. 554. — *vid 49 §:* Eriksson och Lindqvist sid. 555. — *vid 57 §:* Eiserman sid. 559. — *vid 63 §:* Olsson sid. 559. — Jonson sid. 560. — Eriksson och Lindqvist sid. 573. — *vid 70 §:* Eiserman sid. 574. — *vid 76 och 81 §§:* Olsson sid. 574. — *vid 82 §:* Olsson och Jonson sid. 574. — *vid 89 §:* Eriksson och Lindqvist sid. 574.

# Bilagor.

Sid.

1. Förslag till kommunalskattelag, alternativ *B* ..... 577
2. Förslag till kommunalskattelag, alternativ *C* ..... 593
3. Socialstyrelsens undersökning av levnadskostnaderna inom jordbrukar- och löntagarhushåll på landsbygden ..... 609
4. P. M. angående skogsbeskattning av professorn T. Jonson ..... 629
5. P. M. angående kommunal skatteutjämning av landskamreraren G. V. Eiserman 649
6. Kommitténs provtaxering ..... 681

---

**Sakregister** ..... 823

Till KONUNGEN.

1921 års kommunalskattekommitté får härmed i underdånighet till IEders Kungl. Maj:t överlämna sitt betänkande i anledning av det kommittén anförtrodda uppdrag.

Genom nådigt beslut den 27 maj 1921 uppdrogs åt kommittén att verkställa förnyad, allsidig prövning av frågan om en reformerad kommunalskattelagstiftning och avgiva förslag till en sådan lagstiftning. Därjämte har Eders Kungl. Maj:t den 8 januari 1923 — med förklaring, att den av Eders Kungl. Maj:t den 25 september 1920 förordnade kommittén för utredning av frågan angående den kommunala beskattningen av skog m. m. omedelbart skulle upphöra — överlämnat det åt nämnda kommitté meddelade uppdrag, i den mån det ej fullgjorts, åt 1921 års kommunalskattekommitté.

Till ordförande i kommittén förordnade Eders Kungl. Maj:t f. d. presidenten i kammarrätten Gustaf Albert Petersson samt till ledamöter kammarrättsrådet John August Lybeck, landskamreraren Gert Vollrat Eiserman, ledamöterna i riksdagens första kammare borgmästaren Axel Olof Rune, dåvarande telegraffullmäktigen Carl Emil Svensson och godsägaren Gustaf Robert Sederholm, dåvarande ledamoten i riksdagens första kammare hemmansägaren Åhlmans Olof Olsson samt ledamoten av riksdagens andra kammare pensionsfullmäktigen Johan Bernhard Eriksson. Genom nådigt beslut den 21 oktober 1921 förordnades ledamoten av riksdagens andra kammare Axel Albert Lindqvist, Halmstad, att i dåmera statsrådet Svenssons ställe vara ledamot av kommittén. Genom nådigt beslut den 8 januari 1923 förordnades professorn vid skogshögskolan Tor William Jonson att såsom ledamot i kommunalskattekommittén deltaga i kommitténs överläggningar och beslut, i vad de avsåge frågor, vilka inbegripits i skogsbeskattningskommitténs uppdrag.

Till sekreterare i kommittén förordnade Eders Kungl. Maj:t den 27 maj 1921 assessorn i kammarrätten Erik Erland Kristoffer Reinhold Geijer.

Angående förloppet av kommitténs arbete ävensom angående den provtaxering i enlighet med inom kommittén utarbetade alternativa förslag till kommunalskattelag, som jämlikt nådigt bemyndigande den 20 november 1922 av kommittén utförts, lämnas redogörelse i kommitténs betänkande.

Såsom resultat av kommitténs arbete föreligger: förslag till kommunalskattelag med tillhörande anvisningar ävensom förslag till därav föranledda ändringar i vissa gällande författningar jämte allmän och speciell motivering.

Skiljaktiga meningar hava inom kommittén uttalats i olika delar av förslagen, och äro dessa skiljaktigheter bifogade betänkandet.

Till kommittén hava överlämnats åtskilliga nådiga remisser, vilka redovisas i betänkandets allmänna motivering 17 kap.

Stockholm den 15 oktober 1924.

Underdånigst

ALBERT PETERSSON.

JOHN LYBECK. G. V. EISERMAN. AXEL RUNE.

G. SEDERHOLM. AHLMANS OL. OLSSON. BERNH. ERIKSSON.

AXEL LINDQVIST. TOR JONSON.

*Erland Geijer.*

# LAGFÖRSLAG

# LAGFÖRSLAG. ÖVERSIKT.

Sid.

**Kommunalskattelag med anvisningar** ..... 3

**Följdförfattningar:**

Lag om ändrad lydelse av 2 kap. 23 § i lagen den 14 juni 1907 om nyttjanderätt till fast egendom ..... 91

Lag om ändrad lydelse av 17 kap. 6 och 12 §§ handelsbalken ..... 92

Lag om ändrad lydelse i vissa delar av förordningen om kommunalstyrelse på landet den 21 mars 1862 (nr 13) ..... 94

Lag om ändrad lydelse i vissa delar av förordningen om kommunalstyrelse i stad den 21 mars 1862 (nr 14) ..... 98

Lag om ändrad lydelse i vissa delar av förordningen om kommunalstyrelse i Stockholm den 23 maj 1862 (nr 33) ..... 101

Lag om ändrad lydelse av §§ 15 och 35 i förordningen om kyrkostämma samt kyrkoråd och skolråd den 21 mars 1862 (nr 15) ..... 103

Lag om ändrad lydelse av § 37 i förordningen om kyrkostämma samt kyrkoråd och skolråd i Stockholm den 20 november 1863 (nr 58) ..... 105

Lag om ändrad lydelse av 19, 20 och 21 §§ i lagen den 9 december 1910 om reglering av prästerskapets avlöning (nr 141) ..... 106

Lag om ändring i lagen den 16 oktober 1908 angående lindring i främmande trosbekännares skattskyldighet till svenska kyrkan samt hennes prästerskap och betjäning (nr 110) ..... 108

Förordning om ändrad lydelse av 52 § i stadgan den 22 juni 1911 om skjutsväsendet (nr 63) ..... 109

Lag om ändrad lydelse av § 9 punkt 6 i lagen den 31 maj 1889 angående dövstumundervisningen (nr 27) ..... 110

Förordning angående ändrade grunder för utgörande av vissa avgifter ..... 111

Förordning angående gäldande av utlagor, vilka bestämts att utgå efter de för utgörande av kommunalutskylder i allmänhet stadgade grunder ..... 112

Förordning om ändrad lydelse av 1 och 2 §§ i förordningen den 11 oktober 1912 om skogsvårdsavgift (nr 275) ..... 113

Förordning om ändrad lydelse av 3 § i förordningen den 23 oktober 1908 angående bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter (nr 128) ..... 114

FÖRSLAG
till

# KOMMUNALSKATTELAG

## I. INLEDANDE STADGANDEN.

1 §.

Med kommun förstås i denna lag landskommun, köping med egen kommunalförvaltning samt stad.

2 §.

*1 mom.* Kommuns skattebehov skall täckas genom *kommunal repartitionsskatt*, utgående för fastighet, näring och inkomst, *kommunal skogsskatt* och *kommunal progressivskatt*. Dessa skatter utgå på grund av taxering, som enligt de i denna lag stadgade grunder verkställes i den ordning och med ledning av de uppgifter, varom särskilt är stadgat.

*2 mom.* I fråga om kommuns rätt att upptaga särskilda skatter, avgifter eller bidrag gälla särskilda bestämmelser.

3 §.

I vad mån annan menighet, än i 1 § sägs, skall grunda sin beskattning å taxering, som ägt rum på grund av bestämmelserna i denna lag, så ock om sådan menighets rätt att upptaga särskilda skatter, avgifter eller bidrag, därom är särskilt stadgat.

## II. KOMMUNAL REPARTITIONSSKATT.

1 kap.

### Om beskattning av fastighet.

#### Skattepliktig fastighet.

4 §.

För all inom riket belägen fastighet skall utom i de fall, varom i 5 och 15 §§ sägs, skatt utgöras.

Med fastighet förstås i denna lag vad enligt allmän lag är att hänföra till fast egendom, så ock byggnad, ändå att den enligt allmän lag ej är hänförlig till fast egendom.

Till fabrik eller annan för industriell verksamhet inrättad byggnad, så ock till vatten- gas- eller kraftverk eller till elektrisk station skall, ändå att annat skulle föranledas av bestämmelserna i allmän lag, icke räknas motor, maskin, kärl eller därmed jämförligt redskap ävensom till driften hörande ledningar.

5 §.

*1 mom.* Skatt utgöres icke för:

a) nationalparker;

b) staten, kommun eller annan menighet tillhöriga allmänna platser, så ock begravningsplatser;

c) staten tillhöriga, för försvarsändamål avsedda fastigheter;

d) staten, landsting, kommun eller annan menighet tillhöriga byggnader, som äro avsedda för allmän styrelse eller förvaltning, för kultur- eller rättsvård, ordning eller säkerhet, fattigvård, sundhetsvård, religionsvård eller undervisning;

e) akademier, vetenskapliga samfund, allmänna undervisningsverk, sjukvårds- och barmhärtighetsinrättningar jämte andra fromma stiftelser tillhöriga, för nämnda institutioners verksamhet såsom sådana avsedda byggnader, så ock dylik institution tillhöriga allmänna platser;

f) regementens, officerskårers och underofficerskårers vid mötesplatser till begagnande under tjänstgöring därstädes uppförda byggnader;

g) nykterhetsföreningar tillhöriga, för deras verksamhet såsom sådana avsedda byggnader;

h) samfund, föreningar eller enskilda tillhöriga kyrkobyggnader, bönehus, museer och soldathem;

i) post- och telegrafverkens för driftens omedelbara behov avsedda byggnader.

Är byggnad å mark, som avses i punkterna a) och b) härovan, eller annan byggnad, som i detta mom. omförmäles, helt eller delvis anvisad till tjänstebostad för befattningshavare, anställd för vård av fastigheten eller eljest vid den verksamhet, för vilken fastigheten eller byggnaden är avsedd, vare ock sådan byggnad eller del därav från skatt fri.

Därest fastighet eller byggnad, som i detta mom. avses, till någon del använts för industriell eller därmed jämförlig verksamhet, som ej avser försvarsändamål, eller mot vederlag upplåtits till begagnande för annat ändamål än ovan är sagt, skall skatt utgöras för däremot svarande del av fastighetens eller byggnadens värde.

*2 mom.* För kanal, järnväg, spårväg eller annan farväg, som är avsedd eller upplåten för allmän trafik, så ock för allmän farled eller

allmän flottled jämte till sagda kommunikationsanstalter hörande, för driftens omedelbara behov avsedda byggnader och anläggningar skall skatt ej heller utgöras.

*3 mom.* Är enligt bestämmelse i denna paragraf byggnad helt eller delvis undantagen från beskattning, vare lag samma beträffande tomtområde, som hörer till byggnaden.

*4 mom.* Under förutsättning av ömsesidighet må Konungen medgiva, att främmande stat tillhörig, för dess beskickning eller konsulat härstädes avsedd fastighet undantages från beskattning.

(Se vidare anvisningarna.)

6 §.

Fastighet, för vilken ej åtnjutes skattefrihet enligt bestämmelserna i 5 § 2 mom., skall taxeras i enlighet med vad här nedan stadgas.

**Fastighets beskattningsnatur.**

7 §.

Fastighet taxeras såsom *jordbruksfastighet*, då den användes för jordbruk eller skogsbruk, samt såsom *annan fastighet*, då den användes för annat ändamål.

Användes viss fastighet delvis för jordbruk eller skogsbruk och delvis för annat ändamål, skall den del, som användes för jordbruk eller skogsbruk, med därtill hörande byggnader och inrättningar taxeras såsom jordbruksfastighet och den del, som användes för annat ändamål, med därtill hörande byggnader och inrättningar taxeras såsom annan fastighet.

Ligger fastighet oanvänd, skall fastigheten taxeras såsom jordbruksfastighet, så framt ej påtagligt är, att densamma är avsedd att användas för annat ändamål än jordbruk eller skogsbruk.

Under jordbruk inbegripes jämväl binäring till jordbruk.

Frälseränta och i jord- eller fastighetsregistret särskilt upptaget fiskeri taxeras såsom annan fastighet.

(Se vidare anvisningarna.)

**Taxeringsenhet.**

8 §.

Varje *taxeringsenhet* skall åsättas särskilt taxeringsvärde.

Taxeringsenhet är inom var kommun för sig:

a) å landet varje hemman eller lägenhet eller i jordregistret särskilt redovisad del därav samt i stad och annat samhälle, där fastighetsregister såsom för stad skall föras, varje tomt eller stadsäga, där ej annat följer av vad nedan för särskilda fall stadgas;

b) del av fastighet, som under a) omförmäles, där fastighetsdelen antingen tillhör särskild ägare eller upplåtits till annan för självständigt, mera stadigvarande nyttjande eller eljest stadigvarande brukas särskilt eller användes för annat ändamål än fastigheten i övrigt;

c) frälseränta och i jord- eller fastighetsregistret särskilt upptaget fiskeri;

d) byggnad eller med varandra sammanhörande byggnader å annans mark;

e) skogsområde, vilket är att anse såsom förvaltningsenhet, samt vid skifte avsatt samfällighet, som står under särskild förvaltning, även om området eller samfälligheten består av flera fastigheter eller delar av fastigheter eller utgör allenast del av fastighet;

f) fastigheter eller delar av fastigheter, vilka tillhöra samme ägare och ligga i oskift samfällighet eller i sambruk med gemensamma åbyggnader eller av annan anledning icke kunna till sina inbördes värden tillförlitligen bedömas.

Tillhöra delar av taxeringsenhet olika administrativa områden, inom vilka menighet äger utöva beskattningsrätt, eller är del av taxeringsenhet belägen inom och annan del utom särskilt sådant område, skall angivas huru stor del av taxeringsvärdet och de i 11 § omförmälda särskilda värden, som anses skäligen belöpa å varje sådan del av taxeringsenheten.

Ingå i taxeringsenhet flera fastigheter eller delar av fastigheter, skall, därest ägare av dylik fastighet eller del av fastighet det påfordrar, angivas huru stor del av taxeringsvärdet och de i 11 § omförmälda särskilda värden, som belöper på fastigheten eller fastighetsdelen.

(Se vidare anvisningarna.)

## Grunder för taxeringsvärdets bestämmande.

9 §.

*Taxeringsvärde* skall, där ej annat följer av vad nedan stadgas, åsättas till det belopp, som prövas utgöra taxeringsenhetens värde efter ortens pris (allmänna saluvärdet).

Skogsmark och växande skog skola upptagas till det värde, som de kunna anses äga vid ett efter rationella grunder bedrivet skogsbruk. Finnes å skogsmark därutöver betesvärde, som ägaren kan tillgodogöra sig, eller tomt- och industrivärde, varom i 11 § förmäles, varde sådant vid uppskattningen jämväl iakttaget.

Frälseränta uppskattas till tjugu gånger det belopp, varmed räntan beräknas utgå.

(Se vidare anvisningarna.)

10 §.

Vid allmän fastighetstaxering skall taxeringsvärde åsättas med hänsyn till förhållandena vid taxeringsårets ingång. Har därefter, innan taxeringen verkställes, sådant förhållande inträffat, att taxeringsenhet bör uppdelas i flera taxeringsenheter eller flera taxeringsenheter sammanslås till en, eller ändring i fastighets beskattningsnatur inträtt, eller fastighets värde väsentligen minskats genom eldsvåda, vattenflöde eller annan dylik anledning eller genom nedrivning av byggnad eller skogsavverkning, eller samma värde väsentligen ökats genom ny- till- eller ombyggnad, må dock vid taxeringsvärdets åsättande hänsyn härtill tagas.

11 §.

Vid taxering av fastighet skola, i den mån förhållandena därtill föranleda, följande särskilda värden, vilka tillsammans utgöra fastighetens taxeringsvärde, redovisas, nämligen:

*för jordbruksfastighet:*

a) *jordbruksvärde*, varmed förstås fastighetens värde i dess helhet, utom värdet av växande skog, under förutsättning att fastigheten användes för jordbruk med binäringar eller skogsbruk,

börande därvid särskilt angivas vad av jordbruksvärdet, som belöper å till skogsbruk duglig mark (produktiv skogsmark);

b) *skogsvärde*, varmed förstås värdet av växande skog; samt

c) *tomt- och industrivärde*, varmed förstås värde, som fastigheten eller del därav kan äga utöver jordbruksvärdet på grund därav, att den kan tillgodogöras för annat ändamål än jordbruk med binäringar eller skogsbruk;

*för annan fastighet:*

a) *markvärde* eller värdet av marken med bortseende från därå befintliga träd och anläggningar;

b) *byggnadsvärde* eller värdet av byggnader å fastigheten; och

c) *parkvärde* eller det värde, som fastigheten kan utöver markvärdet och byggnadsvärdet äga på grund av därå befintliga träd, trädgårdsanläggningar och dylikt.

(Se vidare anvisningarna.)

12 §.

Taxeringsvärde åsättes i fulla hundratal kronor. Likaledes skola de i 11 § omförmälda särskilda värden utföras i fulla hundratal kronor.

**Taxeringsperiod.**

13 §.

*1 mom.* Allmän uppskattning av fastighets värde (allmän fastighetstaxering) skall ske år 1927 och därefter vart femte år. De vid sådan

uppskattning fastställda värdena skola oförändrade gälla till nästa allmänna fastighetstaxering, där ej annat föranledes av stadgandena i 2 mom.

*2 mom.* Har under löpande taxeringsperiod

sådant förhållande inträffat, att taxeringsenhet bör uppdelas i flera taxeringsenheter eller flera taxeringsenheter sammanslås till en,

eller ändring i fastighets beskattningsnatur inträtt,

eller fastighets värde genom eldsvåda, vattenflöde eller annan dylik anledning eller genom nedrivning av byggnad eller skogsavverkning så minskats, att förändringen föranleder en minskning av taxeringsvärdet med minst en femtedel,

eller fastighets värde genom ny- till- eller ombyggnad så förhöjts, att därav föranledes en ökning av taxeringsvärdet med minst en femtedel,

skola nya taxeringsvärden åsättas i stället för de vid den allmänna fastighetstaxeringen bestämda.

Taxering, som nu är sagd, skall verkställas med hänsyn till det allmänna prisläge, som legat till grund för den närmast föregående allmänna fastighetstaxeringen.

## Skattskyldighet.

### 14 §.

*1 mom.* Skyldighet att erlägga skatt för fastighet åligger fastighetens ägare eller, därest fastigheten innehaves av sådan med ägare likställd innehavare, varom i 97 § förmäles, av innehavaren.

*2 mom.* Skattskyldig ägare eller innehavare av fastighet är å landet den, som äger eller innehar fastigheten å den tid, då kommunens debiterings- och uppbördslängd författningsenligt till allmän och slutlig granskning företages, samt i stad den, som äger eller innehar fastigheten vid taxeringsårets utgång, eller, där tiden för allmän granskning av stadens debiterings- och uppbördslängd dessförinnan utgår, den, som vid sistnämnda tid är ägare eller innehavare av fastigheten.

### 15 §.

*1 mom.* Uppgår taxeringsenhets värde icke till 200 kronor, vare ägaren eller innehavaren befriad från utgörande av skatt för fastigheten. Lag samma vare i fråga om fastighet, vilkens enda eller huvudsakliga värde utgöres av åbyggnad, använd för ägarens eller innehavarens personliga behov, och vilkens taxeringsvärde understiger 1 000 kronor.

*2 mom.* Taxeringsvärde å fastighet, därför skatt sålunda icke skall utgöras, införes endast i vederbörande taxeringslängds anteckningskolumn.

2 kap.

## Om beskattning av näring.

16 §.

Med *näring* förstås i denna lag jordbruk med binäringar samt rörelse eller yrke, som drivits med användande av i rörelsen eller yrket nedlagt kapital eller avlönad arbetskraft.

(Se vidare anvisningarna.)

17 §.

*1 mom.* Varje här i riket driven näring, som jämlikt 24 § är att anse som särskild förvärvskälla, skall, utom i de fall, som nedan i 2 mom. angivas, genom taxering åsättas *skattevärde*, efter vilket skatt för näringen skall utgöras.

*2 mom.* Skattevärde åsättes icke:

skogsavverkning på grund av upplåten avverkningsrätt;

drift av till allmän trafik upplåten kanal, järnväg eller spårväg;

rederirörelse;

riksbankens och riksförsäkringsanstaltens verksamhet;

av staten driven: a) post- telegraf- eller telefonrörelse, b) industriell verksamhet, som huvudsakligen avser att tillgodose statens egna behov, c) leverans av elektrisk kraft till statens kommunikationsverk med tillhörande byggnader och anläggningar eller till statens industriella verksamhet, som nyss är sagd;

näring, varav inkomsten jämlikt 49 § 1 mom. e) icke är skattepliktig;

vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig, av enskild person utövad verksamhet (de så kallade fria yrkena); så ock enskilt undervisningsverk, ändå att detsamma drives av bolag eller förening;

av lappallmogen bedriven renskötsel.

(Se vidare anvisningarna.)

18 §.

1. Såsom närings skattevärde skall, där ej annat följer av vad nedan stadgas, räknas sammanlagda värdet av den lösa egendom, som är avsedd till stadigvarande bruk i näringen eller att däri omsättas eller förbrukas, utgivna förskotter för lös egendom av nyss angivna beskaffenhet, som ännu icke levererats, fordringar i den löpande driften samt till näringsdriften hörande, å bank eller annorstädes insatta, i obligationer nedlagda eller kontant tillgängliga medel, med avdrag dock för varuskulder, omkostnadsskulder, annan tillfällig skuld för omedelbart behov i den löpande driften samt mottagna förskotter å arbeten under utförande.

I skattevärdet inräknas icke värdet av aktier, lotter i solidariska bankbolag, kommanditlotter, andelar i ekonomiska föreningar eller förlagsfordringar, som kunna finnas bland näringsföretagets tillgångar.

Skattevärdet må ej upptagas *lägre* än värdet av den lösa egendom, som är avsedd till stadigvarande bruk i näringen, jämte halva värdet av den lösa egendom, som är avsedd att däri omsättas eller förbrukas.

2. För sådan av staten driven rörelse, vilken skall åsättas skattevärde, skall såsom sådant värde räknas sammanlagda värdet av den lösa egendom, som är avsedd till stadigvarande bruk i rörelsen eller att däri omsättas eller förbrukas. Avser rörelsen leverans av elektrisk kraft såväl till statens kommunikationsverk med tillhörande byggnader och anläggningar eller till statens industriella verksamhet, som huvudsakligen avser att tillgodose statens egna behov, som ock till andra avnämare, skall såsom skattevärde upptagas så stor del av nyssnämnda tillgångars sammanlagda värde, som kan anses belöpa å sistnämnda del av rörelsen i förhållande till myckenheten av den kraft, som däri levererats.

3. I försäkringsrörelse, som drives av inländsk försäkringsanstalt, skall såsom näringens skattevärde upptagas så stor del av tillgångarna, som motsvarar anstaltens egna fonder med avdrag för bland tillgångarna upptaget värde å fastighet. Till försäkringsanstalts egna fonder äro icke att hänföra försäkringsfond och andra fonder, som motsvara anstaltens förbindelser enligt ingångna försäkringsavtal.

4. I försäkringsrörelse, som drives av utländsk försäkringsanstalt, skall såsom skattevärde för näringen här i riket upptagas så stor del av hela näringens skattevärde, beräknat efter de i punkt 3 angivna grunder, som motsvarar anstaltens premieinkomst här i riket i förhållande till anstaltens premieinkomst i dess helhet.

5. I bank- och annan penningrörelse, emissionsrörelse och handel med värdepapper räknas såsom näringens skattevärde vad av samtliga tillgångars värde, som motsvarar eget i företaget nedlagt kapital med avdrag för bland tillgångarna upptaget värde å fastighet.

6. I jordbruk med binäringar räknas såsom skattevärde värdet av kreatur, jordbruksmaskiner, motorer, inventarier och annan för driften avsedd lös egendom, men däremot icke inneliggande gröda eller andra alster av jordbruket med binäringar, ej heller förbrukningsartiklar, råvaror eller råmaterial. Har å fastigheten drivits även skogsbruk och har lös egendom, som ovan nämnts, använts jämväl för skogsbruket, skall utan hänsyn härtill samma egendoms fulla värde upptagas i näringsskattevärdet för jordbruket.

7. Har i entreprenad- eller byggnadsverksamhet, sten- torv- eller tegelindustri, stuverirörelse eller därmed jämförlig näring varit under beskattningsåret i medeltal anställt så stort antal personer — dock minst fem — att det belopp, som uppkommer då sagda antal multipliceras med

2 000, överstiger det belopp, vartill näringens skattevärde, beräknat efter de i punkt 1 stadgade grunder, uppgår, skall nyssnämnda, på arbetarantalet grundade belopp anses såsom näringens i kronor uttryckta skattevärde.

Bland anställda räknas icke person, vilken tagit del i näringens ledning, och ej heller näringsidkarens hustru eller hemmavarande barn under 16 år, vilka biträtt i näringen.

(Se vidare anvisningarna.)

19 §.

Tillgångar i näring skola värdesättas i enlighet med vedertaget affärsbruk inom det slag av näringsverksamhet, däri tillgångarna äro nedlagda, och med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång.

(Se vidare anvisningarna.)

20 §.

Har näringsföretag nedlagts under beskattningsåret, skall skattevärde ej åsättas näringen.

(Se vidare anvisningarna.)

21 §.

Skattevärde å näring åsättes i fulla hundratal kronor.

Om skattevärdet icke uppgår till 2 000 kronor, utgår icke skatt därå. Sådant skattevärde upptages ej heller i taxeringslängd.

22 §.

Skattskyldig för näring är den, som drivit näringen vid beskattningsårets slut.

Har näringen drivits i enkelt bolag, beräknas skattevärdet för näringen i dess helhet, men skattskyldigheten för detsamma fördelas mellan delägarna i förhållande till vars och ens andel i bolaget.

(Se vidare anvisningarna.)

3 kap.

## Om beskattning av inkomst.

### Skattepliktig inkomst.

23 §.

Skatt för inkomst utgår för:

a) inkomst av *jordbruksfastighet*,
b) inkomst av *annan fastighet*,
c) inkomst av *rörelse eller yrke*,

d) inkomst av *tjänst eller anställning,*
e) inkomst av *tillfällig förvärvsverksamhet,* samt
f) inkomst av *kapital.*

För ett vart av nu nämnda slag av inkomst skall inkomsten av varje särskild förvärvskälla uppskattas för sig och upptagas till det belopp, vartill samtliga ur förvärvskällan under beskattningsåret härflutna intäkter i penningar eller penningars värde (bruttointäkterna) uppgått efter frånräkning av omkostnaderna för intäkternas förvärvande och bibehållande.

24 §.

Såsom särskild förvärvskälla anses i fråga om:

a) *jordbruksfastighet:* varje jordbruksfastighet eller komplex av jordbruksfastigheter, som i ägarens eller brukarens hand är att anse såsom brukningsenhet;

b) *annan fastighet:* varje annan fastighet eller komplex av dylika fastigheter, som är att anse såsom brukningsenhet; dock att fastighet, som av ägaren använts huvudsakligen i egen rörelse eller yrke, skall ingå i förvärvskällan rörelse eller yrke;

c) *rörelse eller yrke:*

om rörelsen eller yrket drivits såsom näring: varje förvärvsverksamhet, som med avseende å enhetlighet i verksamhetens art samt gemensamhet i driftledning och driftkostnader är att anse såsom självständigt näringsföretag;

om rörelsen eller yrket icke drivits såsom näring: all den förvärvsverksamhet av ifrågavarande slag, som den skattskyldige bedrivit;

d) *tjänst eller anställning:* all den förvärvsverksamhet, som skattskyldig utövat på grund av tjänst eller anställning, ävensom därmed likställda inkomstgivande rättigheter;

e) *tillfällig förvärvsverksamhet:* all den förvärvsverksamhet av tillfällig art, som skattskyldig utövat;

f) *kapital:*

1. allt skattskyldig tillhörigt kapital, som utan att ingå i rörelse eller yrke utlånats eller nedlagts i obligationer eller insatts i bank eller annorstädes eller bestått av aktier, banklotter, kommanditlotter eller andelar i ekonomiska föreningar;

2. fastighet och rörelse i utlandet.

(Se vidare anvisningarna.)

25 §.

Till skattepliktig inkomst räknas *icke:*

andel i bo, som vid dess delning tillfallit make, samt vad som förvärvats genom giftorätt, arv eller testamente eller i hemföljd, morgongåva, fördel av oskift bo eller gåva;

vinst å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom, som tillfallit säljaren annorledes än genom köp eller byte eller som varit i hans ägo, om det är fast egendom, tio år eller därutöver och eljest fem år eller därutöver;

vad som i annan form än livränta utgått såsom ersättning för skada till följd av olycksfall i arbete eller på grund av sjuk- olycksfalls- eller arbetslöshetsförsäkring tillfallit den försäkrade eller hans dödsbo;

kapital, som på grund av liv- eller kapitalförsäkring tillfallit den försäkrade eller hans dödsbo vid inträffat försäkringsfall eller återköp av försäkringen;

vad som på grund av pupillförsäkring utgått till omyndig eller arbetsoförmögen;

vinstandelar, som försäkringstagare fått på grund av liv- kapital- eller annan personförsäkring uppbära från försäkringsanstalten;

periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk intäkt, som icke grundar sig å rättsligt bindande förpliktelse och ej heller är av den art, som i 27 eller 34 § omförmäles, så ock periodiskt understöd, evad det grundar sig å rättsligt bindande förpliktelse eller icke, som åtnjutits för undervisning eller uppfostran eller av person, tillhörande givarens hushåll;

stipendier till studerande vid undervisningsanstalter eller eljest avsedda för mottagarens utbildning.

(Se vidare anvisningarna.)

## Inkomst av jordbruksfastighet.

26 §.

Till *intäkt* av jordbruksfastighet hänföres allt vad av fastighet här i riket, som taxerats såsom jordbruksfastighet, kommit ägaren eller brukaren tillgodo, såsom:

a) årliga värdet av *bostad*, som skattskyldig därå åtnjutit för sin, sin familjs och sina personliga tjänares räkning;

b) intäkt av *jordbruk med binäringar*, vartill hänföres:

intäkt genom löpande försäljning (ej realisation) av levande eller döda inventarier, så ock genom avyttring av produkter från jordbruket eller dess binäringar;

intäkt genom annan inkomstgivande användning av jordbrukets eller dess binäringars alster, inventarier eller arbetspersonal, såsom körslor, uthyrning av dragare, maskiner och dylikt;

värdet av vad skattskyldig direkt gjort sig till godo av jordbrukets eller dess binäringars avkastning för förbrukning i sitt hushåll eller eljest för sin, sin familjs och sina personliga tjänares räkning eller för avlöning åt arbetspersonal, som icke tillhört den skattskyldiges hushåll, eller för

förädling eller förbrukning i rörelse eller yrke, som av den skattskyldige drivits, eller för utgörande av undantagsförmåner eller annan förpliktelse, som ålegat den skattskyldige i förhållande till någon, som icke tillhört hans hushåll;

c) intäkt av *skogsbruk*, vartill hänföres:

intäkt genom avyttring av skogsprodukter eller upplåtelse av avverkningsrätt till skog;

värdet av skogsprodukter, som den skattskyldige tillgodogjort sig för ny- till- eller ombyggnad eller reparation och underhåll av byggnader, stängsel och inventarier å fastigheten eller för sitt hushåll eller eljest för sin, sin familjs och sina personliga tjänares räkning (vedbrand med mera) eller för arbetspersonalens behov eller å annan av den skattskyldige innehavd fastighet eller i rörelse eller yrke, som av honom drivits;

d) intäkt av *annat slag* än förut nämnts, vartill hänföres:

intäkt genom avyttring eller annan användning av vissa fastighetens beståndsdelar såsom sten, torv, grus, lera och dylikt samt genom jakt och fiske, som av den skattskyldige eller för hans räkning bedrivits och ej är att anse såsom binäring till jordbruk;

intäkt genom upplåtelse åt annan att i visst avseende tillgodogöra sig eller utnyttja fastigheten eller del därav, såsom till sten- torv- grus- eller lertäkt eller dylikt, till bete, jakt eller fiske, till utvinnande av vattenkraft, till framdragande av ledningar, till upplags- eller lastageplats med mera sådant.

Till intäkt av jordbruksfastighet hänföres ock

*arrende* för utarrenderad fastighet, evad arrendet utgått i penningar, varor eller tjänstbarheter, ävensom *avgäld* eller *annan förmån*, som influtit till fastigheten på grund av servitut, upplåtelse av lägenhet eller dylikt.

(Se vidare anvisningarna.)

27 §.

*1 mom.* Från bruttointäkten av jordbruksfastighet må *avdrag* göras för:

allt, som är att hänföra till driftkostnader, såsom lön och underhåll åt arbetspersonal, som uteslutande eller huvudsakligen använts för jordbruket eller dess binäringar; anskaffning av levande eller döda inventarier till ersättning för avyttrade, utrangerade eller genom olycksfall eller kreaturssjukdom förlorade; reparation och underhåll av byggnader, stängsel, diken och inventarier; inköp av utsäde, foder, gödselmedel och dylikt; kostnader för skogs vård och underhåll, såsom förvaltning, bevakning, väg- och byggnadsunderhåll, skogskultur, skogsdikning, skogsindelning med mera, ävensom, då fråga är om skogsavverkning, kostnader för virkets huggning, tillredning, utdrivning, flottning med mera;

försäkring av arbetspersonal, byggnader, skog, gröda, förråd och inventarier, som ej äro att hänföra till personlig lösegendom, med mera sådant;

värdeminskning, som till jordbruket eller dess binäringar eller till skogsbruket hörande driftbyggnader utom bostadsbyggnader äro genom slitage underkastade;

undantagsförmåner och periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning på grund av förutvarande anställning å fastigheten;

arrende, som fastighetens brukare haft att därför utgöra, samt frälseränta eller annan avgäld, som skolat utgå av fastigheten;

ränta å lånat, i fastigheten nedlagt eller för dess drift använt kapital.

Har avverkning eller försäljning av skog skett i så stor omfattning, att den kvarvarande skogens värde, beräknat efter samma enhetspris som skogens för ägaren gällande ingångsvärde, nedgått under detta senare, må ägaren njuta avdrag jämväl för vad som är att anse som kapitaluttag ur skogen.

Hemmavarande barn, som uppnått 16 års ålder och deltagit i arbetet, anses tillhöra arbetspersonalen.

*2 mom.* Avdrag får *icke* göras för:

värdet av den skattskyldiges, hans hustrus eller hemmavarande barns under 16 år arbete å fastigheten eller ränta å eget i fastigheten nedlagt eller för dess brukande använt kapital;

kostnad för ny- till- eller ombyggnad å fastigheten eller för grundförbättring därå såsom nyodling, täckdikning, vattenavledning, sjösänkning med mera dylikt;

värdeminskning genom slitning av inventarier.

(Se vidare anvisningarna.)

28 §.

Vad som återstår av intäkt av jordbruksfastighet, sedan avdrag enligt 27 § gjorts, utgör *inkomst* av jordbruksfastighet.

Finnes för jordbruk, dess binäringar eller skogsbruk ordnad bokföring av beskaffenhet att kunna läggas till grund för uppskattning av inkomsten, må denna beräknas efter bokföringsmässiga grunder.

**Inkomst av annan fastighet.**

29 §.

Till *intäkt* av annan fastighet skall, där ej annat föranledes av vad nedan i andra stycket stadgas, hänföras vad av fastighet här i riket, som taxerats såsom annan fastighet, kommit ägaren till godo, såsom:

hyresvärdet av lägenhet, som ägaren använt för sin, sin familjs och sina personliga tjänares räkning, så ock av lägenhet, som ägaren använt i egen rörelse eller yrke;

hyra eller annan ersättning för fastighet eller del därav, som upplåtits till annan;

intäkt genom försäljning eller annat tillgodogörande av fastighetens alster eller naturtillgångar;

avgäld med mera dylikt, som influtit från fastigheten;

frälseränta.

Har fastigheten huvudsakligen använts i ägarens egen rörelse eller yrke, skall intäkt av fastigheten, på sätt i 33 § stadgas, räknas till intäkt i rörelsen eller yrket.

Avkastning av plantering eller trädgårdsland, som är att anse såsom tillbehör till bostadslägenhet, beräknas ingå i bostadsvärdet och skall därför ej särskilt redovisas.

Där fastighet tillhör bostadsförening eller bostadsaktiebolag, skall hyresvärdet för bostad eller annan förmån, som i fastigheten tillkommit medlem av föreningen eller delägare i bolaget, räknas som dennes intäkt av fastigheten, men vad som i övrigt därav influtit ävensom sådana avgifter och andra inbetalningar, som medlem eller delägare i sådan egenskap haft att utgöra till föreningen eller bolaget, såsom föreningens eller bolagets intäkt av samma fastighet.

(Se vidare anvisningarna.)

30 §.

*1 mom.* Från bruttointäkten av annan fastighet må *avdrag* göras för omkostnader, såsom för:

brandförsäkring, reparation och underhåll av byggnader, dock att sammanlagda kostnaden härför ej må upptagas till högre belopp än intäkten av förvärvskällan;

vicevärd, portvakt, gårdskarl, vattenförbrukning, renhållning och belysning med mera dylikt, där fråga är om sådan fastighet, som är avsedd att tillgodogöras väsentligen genom uthyrning av lägenheter;

värdeminskning, som fabriks- verkstads- magasins- eller därmed jämförlig byggnad, vilken upplåtits till användning i annans rörelse eller yrke, är genom slitage underkastad;

ränta å lånat, i fastigheten nedlagt kapital.

Medlem i bostadsförening eller delägare i bostadsaktiebolag äger njuta avdrag för ovan angivna omkostnader, såvitt de bestritts direkt av honom själv, ävensom för sådana avgifter och andra inbetalningar till föreningen eller bolaget, som, efter ty i 29 § är sagt, äro att räkna som föreningens eller bolagets intäkt av fastigheten.

*2 mom.* Avdrag får *icke* göras för:

ränta å eget i fastigheten nedlagt kapital;

kostnad för ny- till- eller ombyggnad eller därmed jämförlig förbättring å fastigheten;

kostnad för underhåll av plantering eller trädgårdsland, som är att anse såsom tillbehör till bostadslägenhet.

(Se vidare anvisningarna.)

31 §.

Vad som återstår av intäkt av annan fastighet, sedan avdrag enligt 30 § gjorts, utgör *inkomst* av annan fastighet.

## Inkomst av rörelse eller yrke.

32 §.

Till *rörelse eller yrke* hänföres:

handelsrörelse, bank- emissions- och annan penningrörelse, försäkringsrörelse, agentur- och mäklarverksamhet, järnvägs- och kanaldrift, rederirörelse och annan transport- eller kommunikationsverksamhet, verksamhet, som avser att medelst ledning tillhandahålla vatten, gas eller elektrisk kraft, industriell verksamhet, gruvdrift och bergshantering, skogsavverkning å annans mark på grund av upplåtelse, värdshus- hotell- teater- biograf- och därmed jämförlig rörelse, yrkesmässig byggnadsverksamhet, hantverk, yrkesmässigt bedriven vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet, såvitt verksamheten ej utövats på grund av tjänst eller anställning eller är att anse som industriell verksamhet (de så kallade *fria yrkena)*, så ock annan här i riket yrkesmässigt bedriven förvärvsverksamhet, som icke är att hänföra till jordbruk med binäringar, skogsbruk, tjänst eller anställning.

(Se vidare anvisningarna.)

33 §.

Till *intäkt* av rörelse eller yrke hänföres allt vad som i rörelsen eller yrket kommit rörelse- eller yrkesidkaren tillgodo, såsom:

vad som i rörelsen eller yrket influtit i penningar eller varor;

värdet av i rörelsen eller yrket tillverkade eller saluhållna varor eller produkter, som förbrukats i rörelse- eller yrkesidkarens hushåll eller eljest för hans, hans familjs eller personliga tjänares räkning eller för avlöning åt arbetspersonal, som icke tillhört rörelse- eller yrkesidkarens hushåll, så ock av annan förmån, som i rörelsen eller yrket kommit honom tillgodo;

hyresvärdet av eller hyra för sådan del av i 29 § andra stycket avsedd fastighet, som av ägaren använts för hans, hans familjs och hans per-

sonliga tjänares räkning eller som varit uthyrd till annan, så ock annan förmån, som han av sådan fastighet åtnjutit utöver dess användning i rörelsen eller yrket.

Räntor samt utdelningar å aktier, banklotter, kommanditlotter och andelar i ekonomiska föreningar räknas såsom intäkt i rörelse eller yrke, såvitt de influtit från kapital, som tillhört rörelsen eller yrket.

Ersättning, som idkare av rörelse eller yrke uppburit för upplåtelse av driften till annan, räknas likaledes som intäkt av rörelse eller yrke.

(Se vidare anvisningarna.)

34 §.

*1 mom.* Från bruttointäkten i rörelse eller yrke må *avdrag* göras för allt, som är att anse som driftkostnad. Hit räknas:

hyra för annan tillhörig fastighet eller del därav, som använts i rörelsen eller yrket;

hyresvärdet av i ägarens rörelse eller yrke använd del av fastighet, där intäkten av fastigheten, efter ty i 29 § sägs, skall redovisas såsom intäkt av annan fastighet;

kostnad för anskaffning av råämnen och varor till förädling, förbrukning eller försäljning i rörelsen eller yrket; skolande, där vad sålunda förädlats eller eljest kommit till användning utgjorts av produkter eller råämnen från fastighet, som av den skattskyldige ägts eller brukats, eller från annan av honom idkad rörelse eller yrke, som är att anse som särskild förvärvskälla, värdet av samma produkter eller råämnen upptagas till det belopp, varmed de redovisas såsom intäkt av fastigheten eller av den särskilda förvärvskällan;

avlöningar, pensioner, periodiska understöd eller därmed jämförliga periodiska utbetalningar och andra kostnader för personal, som är eller varit anställd i rörelsen eller yrket;

kostnad för reparation och underhåll av till driften hörande byggnader, inrättningar, maskiner, inventarier och dylikt;

värdeminskning, som fabriks- verkstads- magasins- eller därmed jämförlig byggnad, vilken är avsedd för användning i ägarens rörelse eller yrke, är genom slitage underkastad;

värdeminskning genom slitning eller utrangering av rörelse- eller yrkesidkaren tillhöriga maskiner och inventarier;

värdeminskning å patenträtter ävensom å vissa naturtillgångar såsom gruvor, stenbrott och dylikt genom deras tillgodogörande;

ränta å lånat kapital, som nedlagts i rörelsen eller yrket, så ock å gäld, som den skattskyldige ådragit sig för sin utbildning för rörelsen eller yrket;

kostnad för facklitteratur, instrument och dylikt, som varit nödigt för

utövande av vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet;

speciella för rörelsen eller yrket utgående skatter eller avgifter till det allmänna;

förlust, som uppstått i rörelsen eller yrket och ej är att hänföra till kapitalförlust.

Hemmavarande barn, som uppnått 16 års ålder och använts i rörelsen eller yrket, anses tillhöra arbetspersonalen.

*2 mom.* I försäkringsrörelse må från bruttointäkten jämväl göras avdrag för avsättning till försäkringsfond och andra fonder, som motsvara anstaltens förbindelser enligt ingångna försäkringsavtal, dock icke för avsättning till utfäst vinstutdelning.

*3 mom.* Avdrag får *icke* göras för:

värdet av den skattskyldiges, hans hustrus eller hemmavarande barns under 16 år arbete i rörelsen eller yrket;

hyra för honom tillhörig fastighet, som huvudsakligen använts i rörelsen eller yrket;

ränta å eget i rörelsen eller yrket nedlagt kapital;

kostnad för ny- till- eller ombyggnad av i rörelsen eller yrket använd fastighet eller annan anläggning eller för grundförbättring däråt;

kostnad för nyanskaffning av maskiner, inventarier, patenträtter och dylikt.

(Se vidare anvisningarna.)

35 §.

*1 mom.* Vad som återstår av intäkt av rörelse eller yrke, sedan avdrag enligt 34 § gjorts och hänsyn tagits till in- och utgående balans, utgör *inkomst* av rörelse eller yrke.

*2 mom.* För försäkringsrörelse, som drivits av utländsk försäkringsanstalt, skall såsom inkomst här i riket upptagas så stor del av anstaltens hela inkomst, som belöper å premieinkomsten härstädes i förhållande till anstaltens premieinkomst i dess helhet.

(Se vidare anvisningarna.)

**Inkomst av tjänst eller anställning.**

36 §.

Till *tjänst eller anställning* hänföres allmän eller enskild tjänst eller stadigvarande uppdrag ävensom varje annan fast eller tillfällig arbetsanställning.

Med tjänst eller anställning likställes rätt till:

pension, livränta och undantagsförmåner;

periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk intäkt, som i 27

eller 34 § omförmäles, eller som grundar sig å rättsligt bindande förpliktelse och icke utgått till annans undervisning eller uppfostran eller eljest till person, tillhörande givarens hushåll;

royalty och avgift för utnyttjande av patent, mönster eller dylikt, såvitt icke royaltyn eller avgiften är av beskaffenhet att böra hänföras till inkomst av rörelse eller yrke;

inkomst av lediga ecklesiastika sysslor, som enligt gällande föreskrifter kan tillkomma allmän kassa och icke utgjort inkomst av jordbruksfastighet.

(Se vidare anvisningarna.)

37 §.

*1 mom.* Till *intäkt* av tjänst eller anställning hänföres:

avlöning, arvode, traktamente, sportler och annan förmån i penningar, bostad eller annat, som utgått för tjänsten eller anställningen;

vad som tillflutit skattskyldig såsom pension, livränta, undantagsförmåner, periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk intäkt, som i 36 § avses, i den mån ej annat följer av vad nedan i 2 mom. stadgas;

vad som av skattskyldig uppburits såsom royalty eller avgift för utnyttjande av patent, mönster eller dylikt och ej är att hänföra till intäkt av rörelse eller yrke;

vad som ingått till allmän kassa från ledig ecklesiastik syssla.

Har tjänstinnehavare såsom löneförmån innehaft jordbruksfastighet eller uppburit arrende för sådan fastighet eller åtnjutit annan förmån därav, räknas sådan intäkt såsom intäkt av fastigheten.

*2 mom.* Har livränta eller pension utgått på grund av annan försäkring än sådan, som tagits enligt lagen om försäkring för olycksfall i arbete eller eljest av arbetsgivare till förmån för i hans tjänst eller arbete anställd personal eller av befattningshavare, som genom bestämmelse i tjänsteavtal varit förpliktad till sådan försäkring, skall av ränte- eller pensionsbeloppet såsom skattepliktig intäkt räknas:

| | | |

ortstillägg samt fri bostad jämte bidrag till kostnad för uppvärmning och belysning därav för utom landet anställd diplomatisk eller konsulär personal;

förvaltningskostnadsbidrag och anslag till andra expenser;

å stat uppförd häst- och båtlega;

till beställningshavare vid armén utgående hästgottgörelse för egna tjänstehästar;

avlöningsförmåner enligt särskilda angående avlöning vid armén och marinen på krigsfot meddelade föreskrifter, i den mån dessa avlöningsförmåner överstiga de för fredstid gällande;

resekostnads- och traktamentsersättning;

arvode eller traktamente för deltagande i riksdag, statsrevision, kyrkomöte eller kommitté å annan ort, än där arvodes- eller traktamentstagaren varit bosatt;

ägande i följd härav skattskyldig icke att göra avdrag för underskott, som kan uppkomma därigenom, att sålunda anvisat anslag icke förslår till täckande av därmed avsedda utgifter.

*4 mom.* Är vid *kommunal* eller *enskild* tjänst eller anställning anvisad särskild ersättning för vissa med tjänsten eller anställningen förenade kostnader, skall denna ersättning redovisas såsom intäkt.

(Se vidare anvisningarna.)

38 §.

Från intäkt, som i 37 § sägs, må *avdrag* göras för samtliga utgifter, vilka äro att anse som kostnader för fullgörande av tjänsten eller anställningen, såvitt icke för samma kostnader anvisats särskilt anslag, som, på sätt ovan är sagt, ej skall upptagas såsom intäkt.

Avdrag får i enlighet härmed ske för:

avgifter till statsverket för egen pensionering samt till pensions- änke- och pupill- understöds- eller annan sådan fristående kassa, till vilken den skattskyldige såsom tjänstinnehavare varit pliktig att erlägga avgift, så ock premier och avgifter till försäkringsanstalt, som det på grund av tjänstavtal ålegat tjänstinnehavare att erlägga;

hyra eller annan kostnad för tjänste- eller arbetslokal, för vilken den skattskyldige haft att själv vidkännas utgift;

kostnad för arbetsbiträde, som den skattskyldige använt för tjänsts eller anställnings utförande och som han själv avlönat;

förlust å medel, för vilka den skattskyldige varit på grund av sin tjänst eller anställning redovisningsskyldig;

kostnad för resor i tjänst eller anställning, där ej, vad angår statstjänst, särskild ersättning varit därför anvisad;

kostnad för facklitteratur, instrument och dylikt, som varit nödigt för tjänstens eller anställningens fullgörande;

med mera dylikt.

Har den skattskyldige för sin utbildning eller eljest i och för tjänsten ådragit sig gäld, må ock ränta å sådan gäld avdragas.

(Se vidare anvisningarna.)

39 §.

Vad som återstår av intäkt av tjänst eller anställning, sedan avdrag enligt 38 § gjorts, utgör *inkomst* av tjänst eller anställning.

**Inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet.**

40 §.

*1 mom.* Till *intäkt* av tillfällig förvärvsverksamhet hänföres intäkt, som skattskyldig haft av annan förvärvskälla än förut nämnts och som ej heller härflutit av kapital. Hit räknas sålunda vinst å *icke yrkesmässig* avyttring av fast eller lös egendom, som förvärvats genom köp eller byte och varit i säljarens ägo, om det är fast egendom, under mindre än tio år och eljest under mindre än fem år (realisationsvinst), intäkt genom tillfälligt bedriven vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet, ersättning, som idkare av rörelse eller yrke vid rörelsens eller yrkets överlåtelse till annan person kan hava betingat sig för utfästelse att ej utöva viss verksamhet, lotterivinst, intäkt av tillfälligt uppdrag, såsom uppdrag att förrätta bouppteckning, arvskifte, auktion, besiktning, värdering, skogsräkning med mera dylikt.

*2 mom.* Från bruttointäkten må *avdrag* göras för:

kostnader, som varit erforderliga för intäktens förvärvande, såsom resor, ersättning till biträden med mera;

ränta å upplånade medel, som använts i tillfällig förvärvsverksamhet;

förlust, som uppkommit vid eller genom verksamhet, som i denna paragraf avses.

*3 mom.* Vad som därefter återstår såsom nettointäkt, utgör *inkomst* av tillfällig förvärvsverksamhet.

(Se vidare anvisningarna.)

**Inkomst av kapital.**

41 §.

*1 mom.* Till *intäkt* av kapital räknas:

ränta å obligationer och å utlånade eller i bank eller annorstädes insatta medel, så ock

utdelning å aktier, å lotter i solidariska bankbolag, å kommanditlotter i kommanditbolag och å andelar i ekonomiska föreningar, vare sig företaget är inländskt eller utländskt,

allt såvitt icke räntan eller utdelningen varit att hänföra till intäkt av rörelse eller yrke.

Till intäkt av kapital räknas även behållen inkomst av fastighet samt rörelse eller yrke i utlandet, i den mån inkomsten icke därstädes använts för fastigheten eller för rörelsen eller yrket.

*2 mom.* Från bruttointäkten må *avdrag* göras för förvaltningskostnad ävensom för ränta å gäld, som icke skolat avdragas enligt bestämmelserna i 27, 30, 34, 38 och 40 §§ här ovan;

dock att om svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening åtnjutit inkomst genom sådan utdelning å aktier, banklotter, kommanditlotter eller föreningsandelar, för vilken jämlikt 50 § a) skatteplikt icke föreligger, bolaget eller föreningen ej må njuta avdrag för ränta å gäld, som belöper å nämnda värdehandlingar, i vidare mån än som räntan överstiger utdelningen.

*3 mom.* Vad som därefter återstår såsom nettointäkt, utgör *inkomst* av kapital.

(Se vidare anvisningarna.)

## Allmänna avdrag.

### 42 §.

*1 mom.* Har underskott uppkommit vid beräkning enligt ovan angivna grunder av skattskyldigs inkomst från annan förvärvskälla än tillfällig förvärvsverksamhet, må sådant underskott, i den mån det med tillämpning av de i 4 kap. meddelade bestämmelser om beskattningsort för och fördelning till beskattning av inkomst är att hänföra till en kommun, avräknas å sådan hans inkomst, som enligt nyssnämnda bestämmelser skall tagas till beskattning i samma kommun.

*2 mom.* I hemortskommunen äger skattskyldig, som är här i riket bosatt, därjämte njuta avdrag:

1) för sådant periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning, som han utgivit på grund av rättsligt bindande förpliktelse och som ej varit av den art, varom i 27 eller 34 § förmäles, dock att avdrag ej får ske för vad som utgått till annans undervisning eller uppfostran eller eljest till person, tillhörande givarens hushåll,

2) för avgifter till den allmänna pensionsförsäkringen samt

3) för premier och andra avgifter, som skattskyldig för sig och i förekommande fall även för sin make betalt

a) för sjuk- och arbetslöshetsförsäkring, därunder inbegripen avgift till sjukkassa för begravningshjälp, och

b) för liv- kapital- livränte- och olycksfallsförsäkring ävensom för pupillförsäkring, där premien för försäkringen eller, om flera försäkrin-

gar av nu nämnd art äro tagna, sammanlagda beloppet av premierna icke överstiger 100 kronor.

Är skattskyldig gift och hava båda makarna försäkring eller försäkringar, som i 3 b) avses, skall beloppet av premierna räknas för båda makarna samfällt.

Har skattskyldig för försäkring, som i 3 b) avses, fått uppbära vinstutdelning eller premieåterbäring, må avdrag ske med allenast det belopp, varmed premien överskjuter vad sålunda uppburits.

*3 mom.* Har här i riket bosatt gift kvinna, som lever tillsammans med mannen, haft inkomst av rörelse eller yrke eller av arbetsanställning, må hon, om och i den mån sådan hennes inkomst därtill förslår, i hemortskommunen åtnjuta avdrag med 200 kronor.

(Se vidare anvisningarna.)

43 §.

Sammanlagda beloppet av den inkomst från en eller flera förvärvskällor, vilken jämlikt bestämmelserna i 4 kap. är skattepliktig i en kommun, med avdrag i förekommande fall enligt 42 §, utgör den skattskyldiges inom samma kommun *taxerade inkomst.*

## Ortsavdrag.

44 §.

Skattskyldig fysisk person, som är här i riket bosatt, äger att å den i hemortskommunen taxerade inkomsten åtnjuta kommunalt ortsavdrag.

Ortsavdrag utgör i ortsgrupp I: 400 kronor, i ortsgrupp II: 450 kronor, i ortsgrupp III: 500 kronor, i ortsgrupp IV: 550 kronor och i ortsgrupp V: 600 kronor; och skall varje ort i riket hänföras till endera av nämnda ortsgrupper i enlighet med vad som därom varder i särskild ordning stadgat.

Ensamstående skattskyldig person samt hos fader eller moder hemmavarande barn över 16 år, som är för sin utkomst väsentligen beroende av arbetsförtjänst utom hemmet, äger åtnjuta helt ortsavdrag.

Äkta makar, som leva tillsammans, äga åtnjuta tillhopa ett och ett halvt ortsavdrag.

Skattskyldigt hos fader eller moder hemmavarande barn under 16 år samt sådant barn över 16 år, som icke är för sin utkomst väsentligen beroende av arbetsförtjänst utom hemmet, äger åtnjuta halvt ortsavdrag.

Har fader eller moder hemmavarande eller av honom eller henne helt eller delvis underhållet barn under 16 år, som ej haft inkomst till så stort belopp, att barnet är därför självt skattskyldigt, äga föräldrarna

eller den av dem, som har barnet i sin vård, att åtnjuta ytterligare ett fjärdedels ortsavdrag för varje sådant barn.

(Se vidare anvisningarna.)

45 §.

Finnes skattskyldigs skatteförmåga vara väsentligen nedsatt till följd av långvarig sjukdom, olyckshändelse, ålderdom, underhåll av andra närstående än barn, för vilka ortsavdrag enligt 44 § utgår, eller annan därmed jämförlig omständighet, må efter vederbörande beskattningsnämnds prövning den skattskyldiges i hemortskommunen taxerade inkomst nedsättas med, utöver ortsavdrag, ytterligare högst ett belopp, som motsvarar ett ortsavdrag.

**Beskattningsbar inkomst.**

46 §.

Såsom skattskyldigs inom en kommun *beskattningsbara inkomst* skall, med iakttagande av vad nedan i 47 och 48 §§ stadgas, upptagas:

a) för *skattskyldig fysisk person*, som är här i riket bosatt:

inom *hemortskommunen:* hans där taxerade inkomst, minskad med avdrag efter ty i 44 och 45 §§ sägs,

inom *annan kommun* hans där taxerade inkomst;

b) för *annan skattskyldig:* hans inom kommunen taxerade inkomst.

47 §.

Fysisk person, som är här i riket bosatt och vars inom hemortskommunen taxerade inkomst icke uppgår till 500 kronor, skall icke upptagas till beskattning för sådan inkomst.

I övrigt inträder skatteplikt i fråga om skatt för inkomst:

för juridisk person och för fysisk person, som ej är här i riket bosatt, då den beskattningsbara inkomsten i kommunen uppgår till minst 100 kronor, samt

för fysisk person, som är här i riket bosatt: i hemortskommunen, då den beskattningsbara inkomsten där uppgår till minst 10 kronor, och i annan kommun, då samma inkomst där uppgår till minst 100 kronor.

**Äkta makars beskattning.**

48 §.

*1 mom.* Äkta makar, som leva tillsammans, taxeras en var för sin inkomst samt mannen därjämte för boets gemensamma inkomst. Har vid

dylik taxering avdrag, som i 42 § 1 och 2 mom. medgives, helt eller delvis ej kunnat utgå av den därtill närmast berättigade makens i en kommun skattepliktiga inkomst, må bristen avräknas å den andra makens inkomst i samma kommun. Avdrag, varom stadgas i 44 och 45 §§, ävensom beskattningsbar inkomst skall beräknas för makarna gemensamt; och skall, därest någondera maken så påfordrar, den beskattningsbara inkomsten i jämna tiotal kronor fördelas dem emellan efter förhållandet mellan deras i kommunen taxerade inkomster.

*2 mom.* Äkta makar, som leva åtskilda, skola i fråga om taxering till skatt för inkomst anses såsom av varandra oberoende skattskyldiga.

## Skattskyldighet.

49 §.

*1 mom.* Skyldighet att erlägga skatt för inkomst åligger med undantag, som i 50 och 51 §§ angivas:

a) svensk medborgare eller utlänning, som är här i riket bosatt:

för all inkomst, som av honom här i riket eller å utländsk ort förvärvats, vad angår inkomst av fastighet samt rörelse eller yrke i utlandet dock med iakttagande av bestämmelserna i 41 § 1 mom.;

b) svensk medborgare eller utlänning, som icke är här i riket bosatt:

för inkomst av här belägen fastighet och av rörelse eller yrke, som här bedrivits, samt för härifrån åtnjuten royalty och ersättning för utnyttjande av patent, mönster eller dylikt;

c) staten:

för inkomst av sina jordbruksdomäner, skogar samt uthyrda eller med tomträtt eller vattenfallsrätt upplåtna fastigheter; samt

för inkomst av rörelse, som ej härflutit av bank- eller försäkringsrörelse, av kommunikationsverk med tillhörande byggnader och anläggningar, av industriell verksamhet, som huvudsakligen avser att tillgodose statens egna behov, eller av leverans av elektrisk kraft till nämnda kommunikationsverk med tillhörande byggnader och anläggningar eller industriella verksamhet, som nyss är sagd;

d) landsting, kommuner och andra menigheter ävensom hushållningssällskap:

för inkomst av fastighet och av rörelse;

e) kyrkor, akademier, vetenskapliga samfund, allmänna undervisningsverk, sjukvårds- och barmhärtighetsinrättningar jämte andra fromma stiftelser ävensom stipendiefonder, pensionsanstalter, sjukkassor, understödsföreningar, vilka icke äro pliktiga att årligen försäkringstekniskt beräkna sin försäkringsfond, Sveriges allmänna hypoteksbank, konungariket Sveriges stadshypotekskassa, allmänna hypotekskassan

för Sveriges städer, hypoteksföreningar samt jernkontoret, så länge kontorets vinstmedel användas till allmänt nyttiga ändamål och kontoret icke lämnar utdelning åt sina delägare, ävensom sådana ömsesidiga försäkringsbolag för försäkring av egendom å landsbygden, å vilka lagen om försäkringsrörelse icke äger tillämpning:

för inkomst av fastighet samt, vad angår allmän kassa, som åtnjutit inkomst från lediga ecklesiastika sysslor, tillika för sådan inkomst;

f) ideella föreningar, vilka uteslutande avse att främja ett religiöst, fosterländskt, kulturellt, välgörande eller allmännyttigt ändamål, ävensom stiftelser med likartat ändamål, vilka ej äro att hänföra till fromma stiftelser:

för inkomst av fastighet och av rörelse;

g) svenska aktiebolag, solidariska bankbolag och sådana bolag, som enligt särskild författning äro skyldiga att avstå sin vinst, ekonomiska föreningar ävensom under punkterna e) och f) ej nämnda samfund, stiftelser, verk, inrättningar och andra inländska juridiska personer, därunder inbegripna ägare av för gemensamt behov avsatta så kallade besparingsskogar, häradsallmänningar, så kallade gruvbolag samt andra likartade samhälligheter, som förvaltas självständigt för delägarnas gemensamma räkning:

för all inkomst, som här i riket eller å utländsk ort förvärvats, vad angår inkomst av fastighet samt rörelse i utlandet dock med iakttagande av bestämmelserna i 41 § 1 mom.;

h) utländska bolag och andra här i riket ej hemmahörande juridiska personer:

för inkomst av här belägen fastighet och av rörelse, som här bedrivits, samt för härifrån åtnjuten royalty och ersättning för utnyttjande av patent, mönster eller dylikt.

*2 mom.* Vanliga handelsbolag, enkla bolag och rederier taxeras icke, utan hänföres deras inkomst till de särskilda delägarnas inkomst med belopp, som för en var motsvarar hans andel av bolagets eller rederiets inkomst.

Kommanditbolag skall för den del av bolagets inkomst, som belöper å kommanditdelägarna, taxeras i enlighet med vad om aktiebolag är sagt, varemot den del av kommanditbolagets inkomst, som belöper å de solidariska delägarna, fördelas till beskattning dem emellan på sätt om handelsbolag är stadgat.

(Se vidare anvisningarna.)

50 §.

Från skattskyldighet *frikallas:*

a) svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar:

för utdelning å aktier i svenska aktiebolag, lotter i svenska solidariska

bankbolag, kommanditlotter i svenska kommanditbolag samt andelar i svenska ekonomiska föreningar, i den mån sådan utdelning icke är att anse såsom inkomst av rörelse eller yrke;

b) medlem av konungahuset:

för av staten anvisat anslag samt för inkomst av kapital;

c) främmande makts härvarande beskickning eller konsulat tillhörande person jämte betjäning, som icke är svensk medborgare:

för all annan inkomst än inkomst av här belägen fastighet eller av rörelse eller yrke, som han här bedrivit, eller av härifrån uppburen lön eller pension, dock att person tillhörande olönat konsulat jämte betjäning icke är frikallad från skattskyldighet för inkomst genom utdelning å aktier i svenska aktiebolag, å lotter i svenska solidariska bankbolag, å kommanditlotter i svenska kommanditbolag och å andelar i svenska ekonomiska föreningar;

d) utlänning eller i utlandet bosatt svensk medborgare, vilken givit eller medverkat vid offentlig föreställning, som avses i gällande förordning angående bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter:

för inkomst av föreställning, för vilken dylik avgift utgjorts eller beträffande vilken befrielse från avgift jämlikt särskilt stadgande i samma förordning åtnjutits;

e) lappallmogen:

för inkomst av renskötsel.

(Se vidare anvisningarna.)

51 §.

Skatt utgår *icke* för inkomst, som ägare av sådan fastighet, varom förmäles i 5 § 1 mom., åtnjutit av fastigheten genom dess begagnande för de i samma mom. avsedda ändamål.

52 §.

Har behållningen i boet efter avliden här i riket bosatt skattskyldig ej överstigit 20 000 kronor och har den avlidne efterlämnat make, oförsörjda barn eller andra bodelägare, som vid hans frånfälle varit beroende av honom för sin försörjning, må dödsboet kunna av beskattningsnämnd helt eller delvis befrias från skattskyldighet för sådan den avlidnes inkomst, som skolat upptagas till beskattning under det år han avlidit eller under året näst därefter. Fråga om befrielse, som här avses, upptages beträffande inkomst, som skolat taxeras under dödsåret, av beskattningsnämnd för detta eller nästpåföljande år och beträffande inkomst, som skolat taxeras under året efter dödsåret, av beskattningsnämnd för detta år.

Finner beskattningsnämnd uppenbart, att skattskyldig till följd av omständighet, som i 45 § omförmäles, saknar förmåga att utgöra den skatt

för inkomst, som på grund av taxering under taxeringsåret skulle påföras honom, äger beskattningsnämnden att medgiva den nedsättning i eller befrielse från skattskyldighet, vartill förhållandena anses föranleda.

53 §.

Under förutsättning av ömsesidighet må Konungen medgiva befrielse från utgörande av skatt för inkomst av främmande stat tillhörig, för dess beskickning eller konsulat härstädes avsedd fastighet.

4 kap.

## Om beskattningsort och fördelning i vissa fall av beskattningsföremål till beskattning i flera kommuner.

### Skatt för fastighet.

54 §.

Skatt för fastighet skall utgöras till kommun, där fastigheten är belägen.

### Skatt för näring.

55 §.

Skatt för näring skall utgöras:

för jordbruk med binäringar till kommun, där i skattevärdet ingående tillgångar varit befintliga, samt

för annan näring till kommun, där näringen utövats från fast driftställe.

Har fast driftställe icke begagnats, skall skatt för näringen utgöras till den skattskyldiges hemortskommun eller, om hemortskommun saknas, till den kommun, där näringen huvudsakligen utövats.

I fråga om rörelse, som avser att medelst ledning tillhandahålla vatten, gas eller elektrisk kraft, skall skatt för näringen utgöras jämväl till kommun, där till rörelsen hörande ledning framdragits.

(Se vidare anvisningarna.)

56 §.

Där skatt för näring skall på grund av bestämmelserna i 55 § utgöras till mera än en kommun, skall till beskattning upptagas av skattevärdet:

för *jordbruk med binäringar*, som drivits i sambruk å fastigheter i olika kommuner: inom varje kommun vad som belöper å de inom kommunen befintliga, i skattevärdet ingående tillgångar;

för *bankrörelse:* inom varje kommun, där huvud- avdelnings- eller kommissionskontor funnits, så stor del, som å kontoret belöper efter förhållandetal, vilka uträknas på sätt i anvisningarna närmare angives;

för *annan penningrörelse, emissionsrörelse* och *handel med värdepapper:* inom varje kommun, där kontor funnits, vad å kommunen belöper efter förhållandet mellan de vid varje kontor influtna bruttointäkterna;

för *försäkringsrörelse,* som drivits av inländsk försäkringsanstalt: inom kommun, där avdelningskontor (ej agentur) funnits, så stor del, som motsvarar förhållandet mellan å ena sidan den premieinkomst, som influtit vid kontoret, och å andra sidan samtliga intäkter av rörelsen i dess helhet, samt inom kommun, där huvudkontor funnits, återstående delen;

för *försäkringsrörelse,* som drivits av utländsk försäkringsanstalt: inom de kommuner, där sysslomannen (generalagenten) haft kontor, vad å kommunen belöper efter förhållandet mellan de vid varje kontor influtna premieinkomsterna;

för *rörelse, som avser att medelst ledning tillhandahålla vatten, gas eller elektrisk kraft:* inom kommun, där vatten- gas- eller kraftverk eller avdelningskontor funnits eller till rörelsen hörande ledning framdragits, men där huvudkontor icke varit beläget, värdet av inom kommunen befintliga ledningar och annan för stadigvarande bruk i rörelsen avsedd lös egendom jämte halva värdet av där befintlig lös egendom, som är avsedd att omsättas eller förbrukas i rörelsen, samt inom kommun, där huvudkontor funnits, återstående delen;

för *jordstyckningsföretag:* fem procent inom kommun, där huvudkontor funnits, samt återstoden inom kommun, där fastighet, som varit föremål för styckning, är belägen, eller, därest fastigheter i olika kommuner varit föremål för styckning, inom en var av dessa kommuner till så stor del, som belöper å köpeskillingarna för inom kommunen belägna, under beskattningsåret försålda fastigheter i förhållande till köpeskillingarna för samtliga under samma år försålda fastigheter;

för *näring, vars skattevärde bestämts med hänsyn till i företaget anställd arbetarpersonals storlek:* i kommun, där fast driftställe men icke huvudkontor funnits, så stor del, som belöper å medeltalet av under året där sysselsatta arbetare, samt inom kommun, där huvudkontor funnits, återstående delen;

för *näring av annat slag än ovan nämnts:* inom varje kommun, där fast driftställe men icke huvudkontor funnits, värdet av inom kommunen befintlig, till stadigvarande bruk i näringen avsedd lös egendom jämte halva värdet av inom kommunen befintlig lös egendom, som är avsedd att omsättas eller förbrukas i näringen, samt inom kommun, där huvudkontor funnits, återstående delen.

Vid fördelning av närings skattevärde till beskattning inom mera än

en kommun skall vad å varje kommun belöper utföras i jämna hundratal kronor, så att överskjutande belopp bortfaller.

(Se vidare anvisningarna.)

57 §.

Finnas lösören, som skola ingå i närings skattevärde, inom annan kommun än där fast driftställe begagnats, såsom maskiner å tillfällig arbetsplats, varor under transport med mera dylikt, skola dessa tillgångar hänföras till det fasta driftställe, till vilket de kunna anses närmast höra.

Har fast driftställe i näringen ej begagnats, skola tillgångar, som nu nämnts, hänföras till den kommun, där skattevärdet skall tagas till beskattning.

**Skatt för inkomst.**

58 §.

Skatt för inkomst av *jordbruksfastighet* och av *annan fastighet* skall utgöras till kommun, där fastigheten är belägen.

Äro fastigheter inom olika kommuner att anse som *en* förvärvskälla, efter ty i 24 § sägs, skall den från fastigheterna gemensamt härflutna inkomsten tagas till beskattning i varje kommun till så stor del, som kan anses hava inom kommunen influtit. Saknas utredning härom, må inkomsten fördelas till beskattning mellan kommunerna efter det förhållande, vari fastigheternas taxeringsvärden inom kommunerna stått till varandra.

59 §.

*1 mom.* Skatt för inkomst av *rörelse eller yrke* skall utgöras till kommun, där rörelsen eller yrket utövats från fast driftställe. Har fast driftställe icke begagnats, skall skatt för inkomsten utgöras till den skattskyldiges hemortskommun eller, om hemortskommun saknas, till den kommun, där rörelsen eller yrket huvudsakligen utövats.

*2 mom.* Inkomst av nedannämnda slag av rörelse beskattas:

av *rörelse, som avser att medelst ledning tillhandahålla vatten, gas eller elektrisk kraft:* i kommun, där fast driftställe funnits, samt i kommun, där förbrukning ägt rum;

av *järnvägsdrift:* i kommun, där järnvägen haft huvudkontor, samt i kommun, där järnvägen framdragits och vid järnvägen anställd personal varit bosatt eller stationerad;

av *spårvägsdrift:* i kommun, där huvudkontor funnits, samt i kommun, där spårvägen framdragits;

av *kanaldrift:* i kommun, där huvudkontor funnits, samt i kommun, som av kanalanläggningen berörts;

av *rederirörelse:* i kommun, där fast driftställe för rörelsen funnits, eller, om fast driftställe saknats, i kommun, där fartyget haft sin hemort.

(Se vidare anvisningarna.)

60 §.

Där inkomst av rörelse eller yrke, efter ty i 59 § är sagt, skall tagas till beskattning i mera än en kommun, skall i fråga om inkomstens uppdelning gälla:

beträffande *bank- och annan penningrörelse, emissionsrörelse* och *handel med värdepapper, försäkringsrörelse,* som drivits av inländsk eller utländsk försäkringsanstalt, *jordstyckningsföretag* samt *näring, vars skattevärde bestämts med hänsyn till i företaget anställd arbetarpersonals storlek:* att inkomsten fördelas till beskattning mellan kommunerna efter samma grunder, som enligt 56 § skola gälla för fördelning av näringens skattevärde;

beträffande *rörelse, som avser att medelst ledning tillhandahålla vatten, gas eller elektrisk kraft:* att fem procent av inkomsten beskattas i kommun, där huvudkontor funnits, fyrtiofem procent i kommun, där vatten- gas- eller kraftverk varit beläget, samt femtio procent i kommun, där förbrukning ägt rum, med iakttagande av de härom i anvisningarna meddelade närmare bestämmelser;

beträffande *flottningsrörelse:* att fem procent av inkomsten beskattas i kommun, där huvudkontor funnits, och återstoden fördelas till beskattning mellan de kommuner, där anläggning för flottleden funnits och flottning försiggått, i förhållande till flottledens längd inom de olika kommunerna;

beträffande *järnvägsdrift:* att inkomsten fördelas till beskattning mellan vederbörande kommuner efter förhållandet mellan de inom varje kommun till järnvägens personal utbetalta avlöningsförmåner, skolande beräkningen härav ske enligt i anvisningarna meddelade närmare föreskrifter;

beträffande *spårvägsdrift:* att fem procent av inkomsten beskattas i kommun, där spårvägen haft huvudkontor, och återstoden fördelas till beskattning mellan de kommuner, där spårvägen framdragits, efter förhållandet mellan de inom varje kommun influtna avgifter eller, där detta ej kan utrönas, efter spårvägslinjernas längd inom varje kommun;

beträffande *kanaldrift:* att fem procent av inkomsten beskattas i kommun, där huvudkontor funnits, och återstoden fördelas till beskattning mellan de kommuner, som av kanalen berörts, efter fördelningstal, som fastställas av vederbörande länsstyrelse i enlighet med de i anvisningarna närmare angivna grunder;

beträffande *rörelse eller yrke av annat slag än de förut särskilt angivna:* att fem procent eller, där omständigheterna därtill föranleda, högre

procent av inkomsten beskattas i kommun, där huvudkontor funnits, samt återstoden fördelas till beskattning mellan de kommuner, där fast driftställe begagnats, efter ty som kan finnas skäligt med hänsyn till inom varje kommun tillverkade varors värde, handelsomsättnings storlek, antalet där sysselsatta arbetare eller annat förhållande, som kan tjäna till grund för bedömande av den inkomst, som företaget kan anses hava lämnat inom kommunen.

(Se vidare anvisningarna.)

61 §.

Skatt för inkomst av *tjänst eller anställning*, av *tillfällig förvärvsverksamhet* och av *kapital* skall utgöras till den skattskyldiges hemortskommun, dock att inkomst från lediga ecklesiastika sysslor, som influtit till allmän kassa, beskattas i den kommun, där inkomsten av sysslan eljest bort beskattas.

Saknas hemortskommun, beskattas inkomsten i den kommun, där den huvudsakligen förvärvats.

5 kap.

## Om eftertaxering.

62 §.

Har skattskyldig i uppgift eller upplysning, som avgivits till ledning vid taxering, lämnat oriktigt meddelande eller har han, ehuru uppgiftspliktig, underlåtit avlämna uppgift eller infordrad upplysning, och har därav föranletts, att han icke blivit inom vederbörande kommun taxerad till kommunal repartitionsskatt eller blivit därstädes för lågt taxerad till sådan skatt, skall han där eftertaxeras till kommunal repartitionsskatt för vad som genom berörda förfarande förut undgått taxering.

Eftertaxering må icke ske senare än fem år efter det år, då taxeringen rätteligen bort äga rum. Har den skattskyldige avlidit, åsättes taxeringen hans dödsbo; dock att sådan taxering icke må ske senare än två år efter utgången av det kalenderår, under vilket boupptecknings efter honom blivit ingiven för registrering.

(Se vidare anvisningarna.)

6 kap.

## Om repartitionsgrunder.

63 §.

Kommunal repartitionsskatt skall av en var skattskyldig utgöras i förhållande till det antal skattekronor eller skatteören, som påföres

honom för fastighet, för näring och för inkomst (repartitionstal) enligt nedan stadgade grunder:

för jordbruksfastighet: fyra skatteören för varje ett hundra kronor av fastighetens jordbruksvärde, tre skatteören för varje ett hundra kronor av fastighetens tomt- och industrivärde och ett skatteöre för varje ett hundra kronor av fastighetens skogsvärde;

för annan fastighet: tre skatteören för varje ett hundra kronor av fastighetens taxeringsvärde;

för näring: tre skatteören för varje ett hundra kronor av näringens skattevärde;

för inkomst: ett skatteöre för varje krona av beskattningsbar inkomst.

Ett hundra skatteören bilda en skattekrona.

## 7 kap.

## Särskilda bestämmelser.

### 64 §.

Med *hemortskommun* förstås i denna lag den kommun, där den skattskyldige författningsenligt är eller bör vara mantalsskriven.

För oskift dödsbo efter avliden person, som varit bosatt här i riket, skall såsom hemortskommun anses den kommun, som senast utgjort den avlidnes hemortskommun.

För annan juridisk person än oskift dödsbo, som ovan nämnts, gäller såsom hemortskommun den kommun, där vederbörande styrelse eller förvaltning vid taxeringsårets ingång har sitt säte eller där syssloman eller ombud vid nämnda tid är bosatt.

### 65 §.

Huruvida någon är att anse som bosatt här i riket eller ej, skall bedömas efter förhållandena vid taxeringsårets ingång eller, där han dessförinnan avlidit, efter förhållandena vid dödsfallet.

Har under beskattningsåret förändring inträtt i förhållande, som inverkar på frågan om hemmavarande barn skall anses tillhöra arbetspersonal eller på skattskyldigs rätt till avdrag enligt 44 eller 45 §, eller som föranleder tillämpning av bestämmelserna i 48 § angående äkta makars taxering, skall det förhållande, som rått under större delen av beskattningsåret, vara bestämmande för taxeringen.

(Se vidare anvisningarna.)

### 66 §.

Såsom *fast driftställe* i rörelse eller yrke skall anses plats, å vilken för stadigvarande bruk vid rörelsens eller yrkets utövande funnits särskild anläggning eller vidtagits särskild anordning eller eljest för så-

dant bruk avsedda tillgångar varit befintliga, såsom kontor, fabrik, verkstad, verk, bruk, varunederlag, handelsbod eller annat stadigvarande försäljningsställe. Med fast driftställe likställes gruva eller annan fyndighet, som är föremål för bearbetning, stenbrott eller torvmosse, fastighet, som varit föremål för jordstyckning eller därå skogsavverkning på grund av upplåtelse försiggått, så ock plats, där entreprenadarbete av större omfattning drivits under lokal ledning.

67 §.

Ersättning på grund av försäkring av fast eller lös egendom är att räkna som skattepliktig intäkt, om och i den mån köpeskilling, som vid försäljning av samma egendom skulle hava därför influtit, bort hänföras till annan intäkt än realisationsvinst, som i 40 § omförmäles. Likaså skall till skattepliktig intäkt hänföras ersättning på grund av försäkring mot utebliven inkomst i rörelse eller yrke.

68 §.

Värdet av bostadsförmån skall beräknas med ledning av i orten gällande hyrespris eller i saknad av tillfälle till sådan jämförelse efter annan grund, som må finnas lämplig.

Värdet av produkter, varor eller andra naturaförmåner, som ingå i lön eller annan inkomst, beräknas efter ortens pris.

(Se vidare anvisningarna.)

69 §.

Är skattskyldig berättigad till avdrag för ränta å upplånat kapital, som hänför sig till särskilda i 24 § omförmälta förvärvskällor, och kan ej utredning vinnas huru stor del av samma kapital, som hänför sig till varje särskild förvärvskälla, må räntan upptagas till avdrag under de särskilda förvärvskällorna efter ty skäligt prövas.

70 §.

Vid uppskattning av inkomst må avdrag icke ske för:

den skattskyldiges levnadskostnader och därtill hänförliga utgifter, däruti inbegripet vad skattskyldig utgivit till person i sitt hushåll eller eljest såsom gåva eller såsom sådant periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning, som enligt 25 § icke skall räknas som skattepliktig inkomst;

allmänna skatter;

vad som använts till kapitalavbetalning å skuld;

förlust, som är att hänföra till kapitalförlust.

(Se vidare anvisningarna.)

71 §.

Har aktie, lott i solidariskt bankbolag eller andel i ekonomisk förening under beskattningsåret övergått från en ägare till annan, skall utdelning, som utgått för aktien, banklotten eller andelen, räknas som intäkt för den, som varit ägare av samma aktie, banklott eller andel vid den tidpunkt, då utdelningen blev tillgänglig för lyftning. Under utdelning, varom här är sagt, hänföres jämväl utdelning till kommanditdelägare i solidariskt bankbolag och i kommanditbolag.

72 §.

Ränta å obligationer och å utlånade eller i bank eller annorstädes insatta medel räknas som intäkt under det beskattningsår, då räntan blivit för lyftning tillgänglig. Lag samma vare i fråga om annan periodvis inflytande likvid, som i beskattningshänseende är att räkna såsom intäkt.

Därest ränta eller likvid, som nu är sagd, utgör intäkt i rörelse eller yrke, varöver förts handelsböcker i enlighet med vad därom är särskilt stadgat, må, utan avseende å vad ovan stadgats, inkomsten beräknas efter bokföringsmässiga grunder.

(Se vidare anvisningarna.)

73 §.

Skattskyldigs inom varje kommun taxerade inkomst så ock summan av honom enligt 44 och 45 §§ tillkommande avdrag skola angivas i jämna tiotal kronor, så att överskjutande belopp, som icke uppgår till fullt tiotal kronor, bortfaller.

74 §.

Finnes inom kommun municipalsamhälle eller annat administrativt område, inom vilket menighet äger utöva beskattningsrätt, skall vid taxering enligt denna lag för en var skattskyldig angivas huru stor del av närings skattevärde eller av beskattningsbar inkomst, som å dylikt område belöper, och skola därvid de i denna lag givna bestämmelser om beskattningsort och fördelning av beskattningsföremål till beskattning i flera kommuner hava motsvarande tillämpning.

(Se vidare anvisningarna.)

75 §.

Konungen äger att med annat lands regering ingå överenskommelse om särskilda grunder för fördelningen i skatteavseende mellan Sverige och det andra landet av inkomst av näring, som idkats under sådana förhållanden, att näringsidkaren är för inkomst av näringen skattskyldig inom bägge länderna; skolande i fråga om det inkomstbelopp, som efter

sålunda bestämda grunder skall tagas till beskattning i Sverige, gälla vad ovan i denna lag om beskattningsort och fördelning av inkomst till beskattning i flera kommuner är stadgat.

Överenskommelse, som här sägs, skall upphöra att gälla högst sex månader efter därförut skedd uppsägning.

## III. KOMMUNAL SKOGSSKATT.

### Allmänna grunder.

76 §.

Vid avverkning av skog å jordbruksfastighet skall, evad avverkningen skett för husbehov eller för annat ändamål, till den kommun, inom vilken skogen är belägen, för det avverkade virket utgöras kommunal skogsskatt att utgå i förhållande till virkets genom taxering fastställda rotvärde.

Uppgår rotvärde å avverkat virke, så beräknat som här nedan i 80 § sägs, icke till 100 kronor, vare virket skattefritt.

77 §.

Till virke hänföres i denna lag jämväl vindfälld skog, toppar och annat avfallsvirke, men ej stubbar, kvist och ris, löv, näver och lös bark.

78 §.

I fråga om utgörande av skogsskatt anses virke vara avverkat, då det blivit så tillrett och upplagt, att uppmätning av detsamma kan ske på i orten vanligt sätt. Kolvirke räknas som avverkat, då det blivit rest eller lagt till kolning eller förts från skogen för att annorstädes kolas. Har virke, sedan det fällts men innan med detsamma vidtagits sådan åtgärd, som nu är sagd, avyttrats eller använts, skall det anses såsom avverkat, när det avyttrades eller användes.

79 §.

Taxering till skogsskatt skall avse rotvärdet å det virke, som, efter ty i 78 § sägs, är att anse som avverkat under beskattningsåret.

80 §.

Rotvärdet skall beräknas efter det pris, som liknande virke å orten, köpt eller sålt å rot, skäligen bort betinga vid den tid, då det enligt 78 § är att anse som avverkat. Beräkningen må, där så finnes lämpligt, ske på grundvalen av de pris, som gällt för oförädlat virke å för orten lämp-

lig avsättningsplats med avdrag för direkta avverknings- och transportkostnader.

Rotvärde skall upptagas i jämna tiotal kronor, så att överskjutande belopp, som icke uppgår till fullt tiotal, bortfaller.

(Se vidare anvisningarna.)

81 §.

Skogsskatt skall erläggas av avverkaren.

Med avverkare förstås den, som vid den tid, då virket enligt 78 § är att anse som avverkat, äger förfoga över virket, dock att, där annan äger rätt till avfallsvirket, denne skall anses såsom avverkare i fråga om sådant virke. Beträffande husbehovsvirke, som ägare eller arrendator av fastighet upplåtit till annan, som innehar visst icke för sig taxerat område av fastigheten, anses fastighetens ägare eller arrendator som avverkare.

**Om beräkning av skogsskatt och dess användning.**

82 §.

Skogsskatt skall utgå för varje ett hundra kronor av det avverkade virkets rotvärde med en tredjedel av det belopp, som på en skattekrona i medeltal under de senast förflutna fem åren utdebiterats inom kommunen sammanlagt för kommunens, kyrkans och skolans behov. Har kommunen varit delad i eller mellan olika församlingar eller skoldistrikt, och har till följd härav utdebiteringen, per skattekrona räknat, varit olika inom olika delar av kommunen, skall för varje år medeltalet av utdebiteringen per skattekrona inom kommunen läggas till grund för beräkningen av skogsskatten. Detta medeltal uträknas sålunda, att det belopp, som skolat genom sådan debitering uttagas inom kommunen för kommunala ändamål, sammanlägges med vad som inom kommunens särskilda delar skolat på enahanda sätt uttagas för kyrkans och skolans behov, varefter den sålunda erhållna summan divideras med antalet skattekronor inom kommunen.

(Se vidare anvisningarna.)

83 §.

Skogsskattemedel, som inflyta till stad eller köping med egen kommunalförvaltning, äro i fråga om användningen likställda med andra kommunens skattemedel.

Skogsskattemedel, som inflyta till landskommun, skola avsättas till en skogsskattefond, från vilken kommunalstämman eller, där kommunalfullmäktige finnas, dessa fullmäktige äga anvisa medel såsom tillskott till täckande av sådana utgifter för kommun, församling och skoldistrikt,

till vilka enligt gällande författningar medel eljest skulle beredas genom utdebitering å samtliga skattskyldiga. Såsom sådant tillskott må — med undantag för de år, för vilka i en vid denna lag fogad övergångsbestämmelse annorlunda stadgas — under taxeringsåret anvisas till användning för påföljande år högst så stort belopp, som motsvarar en tredjedel av fondens behållning den 1 september förstnämnda år och en tredjedel av den skogsskatt, som debiteras på grund av samma års taxering till skogsskatt.

(Se vidare anvisningarna.)

84 §.

De skogsskattemedel, som inom landskommun anvisats för användning under ett visst år, skola fördelas mellan kommunen och församlingen efter förhållandet mellan varderas skattebehov under samma år. Skattebehovet beräknas med stöd av de stater, som under taxeringsåret uppgöras för nästkommande år, och upptages till det belopp, som återstår att fylla, sedan behållning och andra för utgifternas bestridande tillgängliga medel, utom nämnda skogsskattemedel, tagits i anspråk. Är kommunen delad i eller mellan olika församlingar, skall vad som av skogsskattemedlen belöper å sådana kommundelar för kyrko- och skoländamål beräknas efter skattebehovet inom en var av dem för nyssnämnda ändamål. Ingår kommun i sin helhet i församling, som omfattar jämväl annan kommun eller del därav, skall församlingens andel i skogsskattemedel beräknas efter förhållandet mellan vad som å kommunen belöper av församlingens skattebehov och kommunens eget skattebehov. Vad sålunda är stadgat om församling gäller även om skoldistrikt med egen beskattningsrätt.

Vad av skogsskattemedel, som sålunda tillkommer kommun, församling eller skoldistrikt, skall upptagas såsom inkomst i dess stat.

(Se vidare anvisningarna.)

85 §.

Har skogsskattefond så nedgått, att densamma jämte den skogsskatt, som skall utgå på grund av årets taxering, ej skulle förslå till beredande av nedsättning i den eljest för täckande av kommunens, kyrkans och skolans skattebehov erforderliga utdebiteringen inom kommunen med 10 öre per skattekrona, må fonden och skogsskattemedlen för året kunna anvisas till användning för kommunens behov och för sådant ändamål upptagas som inkomst i kommunens stat för påföljande år.

86 §.

Skogsskattefonden skall av kommunalnämnden särskilt förvaltas och redovisas. Till densamma skall föras jämväl ränta å fondens medel. Då ur fonden anvisade medel skola komma till användning, skola de av kommunalnämnden tillhandahållas vederbörande förvaltning.

**Om eftertaxering.**

87 §.

Har skattskyldig i uppgift eller upplysning, som avgivits till ledning vid taxering, lämnat oriktigt meddelande eller har han, ehuru uppgiftspliktig, underlåtit avlämna uppgift eller infordrad upplysning, och har därav föranletts, att virke icke blivit inom vederbörande kommun taxerat till skogsskatt eller blivit därstädes för lågt taxerat till sådan skatt, skall det virke, som genom berörda förfarande undgått taxering eller blivit för lågt taxerat, där eftertaxeras.

Eftertaxering må icke ske senare än fem år efter det år, då taxeringen rätteligen bort äga rum. Har den skattskyldige avlidit, åsättes taxeringen hans dödsbo; dock att sådan taxering icke må ske senare än två år efter utgången av det kalenderår, under vilket boupptecknings efter honom blivit ingiven för registrering.

## IV. KOMMUNAL PROGRESSIVSKATT.

88 §.

Kommunal progressivskatt skall utgå för varje till inkomst- och förmögenhetsskatt beskattningsbart belopp, som överstiger, i fråga om andra skattskyldiga än svenska aktiebolag och solidariska bankbolag, 3,000 kronor samt i fråga om bolag, som nu nämnts, 6 procent av det bolagets kapital, vartill hänsyn skall tagas vid bolagets taxering till inkomst- och förmögenhetsskatt.

Har inkomst- och förmögenhetsskatt, som påförts äkta makar, blivit, efter ty särskilt är stadgat, till utgörande dem emellan fördelad, skall den kommunala progressivskatten fördelas på makarna i samma förhållande som inkomst- och förmögenhetsskatten.

Är skattskyldig taxerad till inkomst- och förmögenhetsskatt för inkomst, för vilken han jämlikt 49—51 §§ icke är kommunalt skattskyldig, skall kommunal progressivskatt ej utgå för sådan inkomst.

(Se vidare anvisningarna.)

89 §.

*1 mom.* Kommunal progressivskatt skall utgöras:

a) av annan skattskyldig än svenska aktiebolag och solidariska bankbolag:

för den del av det till inkomst- och förmögenhetsskatt beskattningsbara beloppet, som överstiger

| | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 3 000 | kronor | men ej | 9 000 | kronor | ..... | med | 0.5 | procent |
| 9 000 | „ | „ „ | 15 000 | „ | ..... | „ | 1 | „ |
| 15 000 | „ | „ „ | 35 000 | „ | ..... | „ | 2 | „ |
| 35 000 | „ | „ „ | 60 000 | „ | ..... | „ | 3 | „ |
| 60 000 | „ | „ „ | 100 000 | „ | ..... | „ | 4 | „ |
| 100 000 | „ | ..... | | | | „ | 5 | „ , |

dock att skatten icke må i något fall överstiga 4.5 procent av det beskattningsbara beloppet,

b) av svenskt aktiebolag och solidariskt bankbolag:

för den del av det till inkomst- och förmögenhetsskatt beskattningsbara beloppet, som i förhållande till bolagets kapital överstiger

| | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 6 | procent | men icke | 8 | procent | ..... | med | 0.5 | procent |
| 8 | „ | „ „ | 13 | „ | ..... | „ | 1 | „ |
| 13 | „ | „ „ | 20 | „ | ..... | „ | 2 | „ |
| 20 | „ | „ „ | 28 | „ | ..... | „ | 3 | „ |
| 28 | „ | „ „ | 40 | „ | ..... | „ | 4 | „ |
| 40 | „ | „ „ | 52 | „ | ..... | „ | 5 | „ |
| 52 | „ | ..... | | | | „ | 6 | „ , |

dock att skatten icke må i något fall överstiga 3.75 procent av det beskattningsbara beloppet.

För svenska kommanditbolag skall skatten för den del av bolagets inkomst, som belöper å kommanditdelägarna, beräknas på sätt ovan är sagt om svenska aktiebolag och solidariska bankbolag, skolande vid beräkningen av inkomstprocenten hänsyn tagas allenast till den del av bolagets kapital, som belöper å kommanditdelägarna.

*2 mom.* Progressivskatt upptages i jämna kronor, så att belopp, som ej uppgår till fullt krontal, bortfaller.

## 90 §.

*1 mom.* Skattskyldig taxeras till kommunal progressivskatt i den kommun, där han taxeras till inkomst- och förmögenhetsskatt.

Överstiger progressivskattens belopp 300 kronor, skall progressivskatten utgå till den eller de kommuner, där den skattskyldige taxeras till kommunal repartitionsskatt för inkomst. Är han till sådan skatt taxerad i flera kommuner, skall progressivskattebeloppet uppdelas mellan kommunerna efter förhållandet mellan den skattskyldiges inom varje kommun till kommunal repartitionsskatt beskattningsbara inkomst, avrundad nedåt till jämna hundratal kronor. Därest vid sådan fördelning annan kommun än den, där den skattskyldige taxeras till inkomst- och förmögenhetsskatt, skulle erhålla progressivskattebelopp understigande 50 kronor, skall sådant skattebelopp tillföras sistnämnda kommun.

Överstiger progressivskattens belopp icke 300 kronor eller är den skattskyldige icke i någon kommun taxerad till kommunal repartitionsskatt

för inkomst, utgår progressivskatten i dess helhet till den kommun, där han taxeras till inkomst- och förmögenhetsskatt.

*2 mom.* Är kommun delad i eller mellan olika församlingar eller skoldistrikt, och skall jämlikt 74 § angivas huru stor del av skattskyldigs till kommunal repartitionsskatt beskattningsbara inkomst, som å olika sådana delar av kommunen belöper, skall motsvarande uppdelning ske jämväl av den skattskyldiges inom kommunen utgående progressivskatt.

91 §.

Av den kommunala progressivskatt, som utgöres inom en kommun, skall för täckande av skattebehovet för kommunala, kyrkliga och skoländamål användas en tiondel för varje krona och en tusendel för varje öre, som per skattekrona utdebiteras i kommunal repartitionsskatt till kommun, församling och skoldistrikt *(kommunandelen)*.

Är kommun delad i eller mellan olika församlingar eller skoldistrikt, skall beräkning, som nu är sagd, göras särskilt för varje sådan kommundel.

Återstoden av vad som inom kommunen utgöres i kommunal progressivskatt skall inlevereras till statsverket för att användas till utjämning av skattetrycket olika kommuner eller andra menigheter emellan *(utjämningsandelen)*.

(Se vidare anvisningarna.)

92 §.

Av kommunandelen skall utgå först vad som enligt den i 91 § stadgade grund belöper å utdebiteringen för kommunala behov, därefter och i den mån tillgång därtill finnes vad som enligt samma grund belöper å utdebiteringen för kyrkliga behov samt sist vad som enligt samma grund belöper å utdebiteringen för skolans behov.

Består församling eller skoldistrikt av flera kommuner eller skoldistrikt av flera församlingar, skall av kommunandelen i första hand utgå vad som enligt den i 91 § stadgade grund belöper å utdebiteringen inom den större enheten.

(Se vidare anvisningarna.)

93 §.

Kommunal progressivskatt utgöres såsom utskyld till kommunen, som har att fördela influtna progressivskattemedel, efter ty ovan i 91 och 92 §§ är sagt.

94 §.

Därest efter anförda besvär över taxeringsnämnds, prövningsnämnds eller kammarrättens beslut eller eljest taxering till inkomst- och förmögenhetsskatt eller till kommunal repartitionsskatt för inkomst ändras eller bliver någon åsatt, skall samtidigt vidtagas den ändring i taxeringen till kommunal progressivskatt eller verkställas den taxering till sådan skatt, som därav må föranledas.

Den, som eftertaxerats till inkomst- och förmögenhetsskatt, skall, om eftertaxeringen därtill föranleder, eftertaxeras jämväl till kommunal progressivskatt.

95 §.

Har på grund av bestämmelserna i 24 § 1 mom. förordningen om inkomst- och förmögenhetsskatt medgivits befrielse helt eller delvis från skattskyldighet till nämnda skatt, skall motsvarande befrielse åtnjutas jämväl i fråga om kommunal progressivskatt.

## V. GEMENSAMMA BESTÄMMELSER.

96 §.

Med *taxeringsår* förstås i denna lag det kalenderår, under vilket taxering verkställes, och med *beskattningsår* det kalenderår, som närmast föregått taxeringsåret, eller, där räkenskapsår icke sammanfaller med kalenderår, det räkenskapsår, som gått till ända närmast före den 1 mars under taxeringsåret.

(Se vidare anvisningarna.)

97 §.

Med ägare av fastighet likställes i denna lag: den som innehar fastighet med fideikommissrätt eller eljest på grund av testamentariskt förordnande; den som innehar fastighet med stadgad åborätt, med tomträtt eller med vattenfallsrätt; innehavare av så kallad ofri tomt i stad och den, som eljest innehar fastighet med ständig eller ärftlig besittningsrätt; innehavare av skogsområde, som blivit av staten upplåtet till bergshanteringens understöd, till kanalbolag eller till stad eller annan menighet; innehavare av publikt jordbruksboställe eller på lön anslagen jord.

Såsom innehavare av publikt jordbruksboställe eller på lön anslagen jord skall anses den tjänstinnehavare eller annan, som författningsenligt äger nyttja fastigheten eller tillgodonjuta dess avkastning. Beträffande i ecklesiastik boställsordning den 9 december 1910 avsett löneboställe är kyrkofonden att anse såsom innehavare i fall och under tid,

då boställets avkastning utgör avlöningstillgång jämlikt 19 § i lagen nyssnämnda dag om reglering av prästerskapets avlöning.

Där å fastighet, som innehaves med stadgad åborätt eller eljest med ständig eller ärftlig besittningsrätt eller såsom publikt jordbruksboställe eller på lön anslagen jord, skogens avkastning författningsenligt helt eller delvis tillkommer annan än fastighetens innehavare, skall den, som sålunda utan att vara innehavare ägt åtnjuta avkastningen eller del därav, anses likställd med ägare i fråga om fastighetens skogsvärde.

98 §.

Avlider skattskyldig, skall för det beskattningsår, då dödsfallet inträffade, oskift dödsbo efter honom taxeras såväl för inkomst, som den avlidne haft, som för inkomst, som ingått till dödsboet efter dödsfallet, och skall därvid för dödsboet tillämpas vad som enligt bestämmelserna i denna lag skolat gälla för den avlidne. Lag samma vare i fråga om annan taxering, som hänför sig till avliden person och hans dödsbo samt avser det beskattningsår, varunder dödsfallet inträffade.

(Se vidare anvisningarna.)

99 §.

För kommunal utskyld, som påförts avliden person eller på grund av bestämmelserna i 98 § oskift dödsbo efter honom, svare dödsboet ej med mera än tillgångarna i boet. Är boet skiftat, svare bodelägare icke för mera än vad av skatten å hans lott belöper och icke i något fall med mera än hans lott i boet utgör.

Lag samma vare om kommunal utskyld, som på grund av eftertaxering påförts i stället för avliden person hans dödsbo.

100 §.

Vid eftertaxering enligt denna lag skall i fråga om beräkning av de utskylder, som belöpa å det eftertaxerade beloppet, så förfaras, som om taxeringen avsett det beskattningsår, som förflutit närmast före det eftertaxeringen verkställdes.

101 §.

Där för tillämpningen av denna lag erfordras tabeller eller föreskrifter utöver vad de vid lagen fogade anvisningarna innehålla, äger Konungen utfärda sådana tabeller eller föreskrifter.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1927.

Genom denna lag upphävas:

förordningen den 28 oktober 1910 angående bevillning av fast egendom samt av inkomst, sådan den lyder efter de ändringar i eller tillägg till densamma, som innehållas i senare därom utfärdade författningar; samt

lagen den 11 oktober 1912 om skogsaccis och om virkestaxering med däri enligt lagarna den 29 juni 1921 och den 15 juni 1923 gjorda ändringar;

dock att dessa författningar skola äga tillämpning även efter den nya lagens ikraftträdande i de hänseenden, som nedan angivas.

Vid den nya lagens tillämpning skall följande iakttagas:

1. Bevillningsförordningens och skogsaccislagens bestämmelser skola fortfarande lända till efterrättelse vid eftertaxering till bevillning för inkomst och till skogsaccis; och skall, där någon eftertaxeras till bevillning för inkomst, han tillika taxeras till kommunal repartitionsskatt för inkomst för det till bevillning beskattningsbara beloppet.

2. Är vid den nya lagens ikraftträdande fastighet upplåten till annan eller lägenhet avsöndrad på viss tid eller på livstid, skall skyldigheten att utgöra skatt för fastigheten eller lägenheten för den tid, upplåtelsen eller avsöndringen avser, åligga den, som enligt förut gällande bestämmelser skulle varit skattskyldig till kommunen för fastigheten eller lägenheten.

3. Finnes enligt denna lag skattepliktigt virke, som enligt äldre lag ej skolat taxeras till skogsaccis, vid tiden för den nya lagens ikraftträdande upplagt, skall detsamma deklareras och taxeras till skogsskatt under det första året av lagens giltighetstid.

4. Vid beräkning, som i 82 § omförmäles, skall vad som utdebiteras på en *skattekrona* motsvaras av vad som tidigare utdebiterats på ett-hundra kronor *till bevillning beskattningsbar inkomst.*

5. Av de skogsskattemedel, som inom landskommun utdebiteras på grund av taxering under det första, andra och tredje året, sedan denna lag trätt i kraft, må på sätt och i den ordning, som i 83 § stadgas, till användning för påföljande år anvisas:

under första taxeringsåret: två tredjedelar av det på grund av taxeringen samma år utdebiterade beloppet;

under andra taxeringsåret: hälften av den i skogsskattefonden den 1 september samma år förefintliga behållningen samt hälften av det på grund av taxeringen under året utdebiterade beloppet; och

under tredje taxeringsåret: fyra tiondelar av den i skogsskattefonden den 1 september samma år förefintliga behållningen samt fyra tiondelar av det på grund av taxeringen under året utdebiterade beloppet.

6. Finnes, då den nya lagen träder i kraft, i skogsaccisfond, som avsatts enligt 2 § i lagen om skogsaccis och om virkestaxering, medel, vilka ej skola tagas till användning under första året av den nya lagens giltighetstid, skall i fråga om sådana medel gälla vad i nyssnämnda äldre lag är därom stadgat.

Till skogsaccisfond, som här avses, är jämväl att räkna medel, som inflyta efter den nya lagens ikraftträdande och enligt äldre lag skolat ingå till fonden.

# ANVISNINGAR

till 5 §.

1. Med allmänna platser förstås ej endast sådana områden, vilka uteslutande äro avsedda för allmänhetens begagnande, utan jämväl platser, som, ehuru de samtidigt tjäna annat ändamål, tillika måste anses vara avsedda för allmänheten. I enlighet härmed böra exempelvis Djurgården i Stockholm — i den mån densamma ej är upplåten till särskilda ändamål — samt de botaniska trädgårdarna i Uppsala och Lund anses såsom allmänna platser.

2. Stadgandet om skattefrihet för staten tillhöriga, för försvarsändamål avsedda fastigheter innebär, att, om sådan fastighet samtidigt utnyttjas jämväl för annat ändamål, såsom om ett övningsfält tillika användes såsom betesmark eller eljest för jordbruk eller å ett örlogsvarv jämväl byggas fartyg, som ej avse försvarsändamål, vare sig det sker för statens eller annans räkning, fastigheten dock skall i sin helhet vara från beskattning undantagen. Om däremot en lokalt begränsad del av sådan fastighet, exempelvis en byggnad inom ett varvsområde eller en lägenhet inom ett övningsfält, undantagits från användning till försvarsändamål och upplåtits till utnyttjande av annan, skall, jämlikt sista stycket av 1 mom., skatt därför utgöras.

3. Till byggnader för statens allmänna styrelse eller förvaltning räknas exempelvis de kungl. slotten, riksdagshuset, statsdepartementens och de centrala ämbetsverkens byggnader — även om ämbetsverken hava inseende över eller ombesörja någon statens affärsverksamhet — länsresidens och övriga allmänna förvaltningsmyndigheters byggnader. Däremot räknas icke hit sådana byggnader, som äro avsedda för statens affärsdrivande verksamhet, således icke vattenfallsverkens eller till domänförvaltningen hörande byggnader, ej heller riksbankens byggnader. Tull- och lotsverken driva ingen affärsverksamhet; deras byggnader äro alltså att anse som andra statens förvaltningsbyggnader.

4. Med museer förstås kulturhistoriska och s. k. hembygds-museer samt andra dylika för kulturellt ändamål avsedda byggnader och anläggningar, som hållas tillgängliga för allmänheten.

Med soldathem förstås sådana vid mötesplatser uppförda byggnader, som äro avsedda för manskapets trevnad och bekvämlighet.

5. Av föreskriften i andra stycket av 1 mom. följer, att exempelvis prästgård å landet, som ej är att hänföra till jordbruksfastighet, församlingshus i stad, läkarbostad vid lasarett o. dyl. äro fria från skatt, i den mån de anvisats till tjänstebostad för vederbörande befattningshavare. Huruvida befattningshavaren för tjänstebostaden utgiver ersättning eller ej, är härvid utan betydelse. Denna skattefrihet, som är grundad på arten av den verksamhet, som i ifrågavarande mom. omförmäles, får givetvis icke utsträckas till byggnad, som helt eller delvis är anvisad till tjänstebostad för befattningshavare i annan verksamhet, således icke där fråga är exempelvis om industriell verksamhet, som ej avser försvarsändamål, om jordbruk eller skogsbruk.

6. Föreskriften att, därest i 5 § 1 mom. angiven fastighet eller byggnad till någon del mot vederlag upplåtits till begagnande för annat ändamål än som i nämnda mom. är sagt, densamma är underkastad skatt för däremot svarande del av dess värde, avser icke det fall, att byggnaden delvis är anvisad till tjänstebostad för befattningshavare, som nyss är nämnd, även om denne har att för bostaden utgiva hyra eller annat vederlag. Närmast avser föreskriften det fall, att del av byggnaden, som ej har karaktär av anvisad tjänstebostad, är i vanlig ordning uthyrd, och är därvid utan betydelse om hyresgästen är anställd i det verk, som uthyr bostaden. Härmed är att jämställa exempelvis det fall, att en staten tillhörig byggnad användes dels för verksamhet, som medför skattefrihet för byggnaden, och dels för annan verksamhet. Om sålunda i en postverket tillhörande, delvis till postkontor avsedd byggnad vissa lokaler äro upplåtna till avdelningskontor för riksbanken eller uthyrda till posttjänstemän, erlägges skatt för en emot de upplåtna lokalerna svarande del av byggnadens värde. Upplåtelsen bör emellertid, för att föranleda skatteplikt, vara av stadigvarande beskaffenhet. Om sålunda ett församlingshus tillfälligtvis uthyres till samkväm eller dylikt, föreligger icke anledning att för byggnaden låta skatt utgöras.

7. För att till kommunikationsanstalt hörande byggnad eller annan anläggning skall vara fri från skatt erfordras, att den skall vara avsedd för driftens omedelbara behov, d. v. s. tjäna den löpande driften. Under denna bestämmelse falla stationshus, förvaltningsbyggnader, godsmagasin, lokomotivstallar, banvaktsstugor och andra vaktstugor, spårvagnshallar m. m. dyl. Däremot äro särskilda, för stations- eller trafikpersonalen avsedda bostadshus, som ej äro att hänföra till vaktstugor, underkastade beskattning, evad de ligga inom eller utom det för driften i anspråk tagna området. Skattefrihet åtnjutes icke för verkstad, där större reparationer eller nybyggnadsarbeten utföras, men väl för sådan, där allenast mindre, så att säga löpande reparations- och tillsynsarbeten utföras. Restaurations- eller hotellbyggnad, som tillhör en järnväg och ligger inom dess område, är frikallad från skatt, om genom densamma väsentligen tillgodoses den förbiresande allmänhetens behov. Om däremot byggnaden huvudsakligen användes för annat ändamål, är den underkastad beskattning.

8. Såsom tomtområde till byggnad skall, förutom själva byggnadsgrunden, anses vad som till utrymme för byggnad av ifrågavarande slag

i allmänhet är brukligt. I enlighet härmed bör exempelvis ett område, å vilket lasarettsbyggnader eller museibyggnader ligga kringspridda, i sin helhet inbegripas under skattefriheten för byggnaderna, även om mellan dessa ligga mindre planteringar.

9. Huruvida fastighet skall helt eller delvis vara frikallad från beskattning, skall bedömas efter förhållandena vid taxeringsårets ingång.

till 7 §.

1. Fastighets kamerala beskaffenhet är icke avgörande för frågan, huruvida fastigheten skall i beskattningshänseende anses såsom jordbruksfastighet eller såsom annan fastighet, utan beror detta av användningen. Användes sålunda i mantal satt jord såsom underlag för industriell verksamhet, taxeras den såsom annan fastighet, varemot tomtområde, därå jordbruk bedrives, taxeras såsom jordbruksfastighet. Om å ägorna till en jordbruksegendom anlägges en fabrik eller uppföres en till uthyrning avsedd byggnad, skola de områden, som för sådant ändamål tagas i anspråk, tillika med anläggningarna anses såsom annan fastighet, medan egendomen i övrigt hänföres till jordbruksfastighet. Användes sådan byggnad delvis till uthyrning eller dylikt och delvis för ändamål, som bör föranleda byggnadens hänförande till jordbruksfastighet, får den huvudsakliga användningen vara avgörande. Likaledes skall, om visst område av en jordbruksegendom utnyttjas för annat ändamål än jordbruk eller skogsbruk, detta område anses såsom annan fastighet. En torvmosse, som tillgodogöres i ett torvindustriellt företag, skall således taxeras såsom annan fastighet, likaledes ett på arrende upplåtet sten- eller kalkbrott o. s. v.

2. För att fastighet skall anses vara använd för skogsbruk fordras, att arealen av skogbärande mark icke är alltför ringa. Den omständigheten, att någon ringa virkestillgång finnes å fastighet, där bostaden är det väsentliga, utgör ej hinder för att fastigheten i sin helhet taxeras såsom annan fastighet. Detsamma gäller om exempelvis villabyggnad med park; mark, som användes till s. k. sommarnöje, o. dyl.

3. Drives å en skogsegendom förädlingsindustri, vilken icke är att anse såsom binäring till jordbruk, medför icke detta förhållande, att egendomen i sin helhet skall anses såsom annan fastighet. Äro å egendomen uppförda byggnader eller andra inrättningar för förädlingsindustrin såsom förvaltar- och arbetarbostäder, sågverk, träsliperi o. dyl., skola visserligen dessa byggnader med anläggningsområde taxeras såsom annan fastighet, men icke egendomen i övrigt.

4. Sådan förändring i fastighets användning, som är allenast tillfällig, bör icke medföra förändring av fastighetens taxering såsom jordbruksfastighet eller annan fastighet.

5. I fråga om vad som är att hänföra till jordbruk, till jordbrukets binäringar och till skogsbruk hänvisas till anvisningarna till 26 §.

till 8 §.

1. I fråga om vad som skall särskilt för sig taxeras (taxeringsenhet) uppställes till en början såsom regel, att varje kameral enhet är taxeringsenhet, således å landet hemman och i jordeboken särskilt upptagen lägenhet samt i stad eller samhälle å landet, där fastighetsregister såsom för stad skall föras, tomt eller stadsäga. Är den kamerala enheten genom laga förrättning delad och äro i följd därav delarna särskilt redovisade i jord- eller fastighetsregister, skall ock i allmänhet varje sådan del vara taxeringsenhet.

2. Emellertid måste i vissa fall en *uppdelning* i andra och flera taxeringsenheter, än som följer av den i jord- eller fastighetsregistret redovisade uppdelningen, äga rum.

I sådant hänseende är att märka, att, om fastighet, som eljest skulle vara taxeringsenhet, är delad mellan olika ägare, så att varje ägare har sin till området å marken bestämda del av fastigheten, varje sådant område utgör taxeringsenhet.

Detsamma gäller, om del av fastighet upplåtits till annan för självständigt, mera stadigvarande nyttjande. I enlighet härmed bör exempelvis torp, därå jordbruket av torpinnehavaren bedrives som självständig näring och väsentligen med egna inventarier, särskilt taxeras. Om däremot innehavet av torpet väsentligen är att anse såsom en del av den ersättning, som tillkommer torparen för åtagen arbetsskyldighet till huvudfastigheten, bör torpet icke behandlas såsom särskild taxeringsenhet. Är upplåtelsen av tillfällig art, så att det upplåtna området kan förväntas inom kortare tid komma att i brukningsavseende återförenas med den fastighet, varifrån upplåtelsen skett, föreligger ej anledning att åsätta området särskilt taxeringsvärde. Ej heller medför upplåtelse av sådant mindre område, som t. ex. lott i en s. k. koloniträdgård, att det upplåtna området skall anses såsom särskild taxeringsenhet.

Vidare skall såsom taxeringsenhet anses från en fastighet icke rättsligen avskilt område, vilket — utan att vara till annan upplåtet — stadigvarande brukas särskilt eller stadigvarande användes för annat ändamål än fastigheten i övrigt. Under denna bestämmelse faller exempelvis utgård med särskilda åbyggnader och särskild drift. I övrigt torde stadgandet hava sin största betydelse för det fall, att fastigheten visserligen huvudsakligen användes för jordbruk med binäringar, men till en del av sitt område utgör underlag för eller eljest nyttjas i samband med byggnader eller inrättningar, som ej höra till jordbruket med binäringar, såsom bostadshus, avsedda för uthyrning, s. k. sommarnöjen med trädgårds- eller planteringsland samt anläggningar för sådan drift, som icke kan anses såsom binäring till jordbruk.

Under stadgandet i fråga inbegripes även det fall, att en tomt i stad användes för skilda ändamål, t. ex. till ena hälften är bebyggd med bostadshus till uthyrning och till andra hälften användes för någon industriell anläggning. Under liknande förhållanden kan även ett sammanhängande område av fastighet å landet, som användes för skilda ändamål, komma att uppdelas i olika taxeringsenheter. Huruvida så skall ske eller icke beror väsentligen därav, om området i ägarens hand är att anse såsom en förvaltningsenhet eller ej. Om sålunda flera för uthyrning avsedda boningshus, exempelvis s. k. sommarvillor, äro upp-

förda i omedelbar närhet av varandra, kan den mark, som nyttjas till dem, betraktas såsom ett särskilt för sig nyttjat område, utan hinder därav att, praktiskt taget, olika delar av området kunna anses åtminstone företrädesvis anvisade för begagnande av de olika hyresgästerna och för sådant ändamål tilläventyrs inhägnats eller eljest särskilt utmärkts (jfr anvisningarna till 24 § punkt 2). Likaså må allenast *ett*, särskilt för sig nyttjat område kunna anses föreligga i det fall, att flera skilda företag, exempelvis såg- och kvarnrörelse, av samme företagare drivas å ett sammanhängande område.

Byggnad eller med varandra sammanhörande byggnader *å annans mark* skola ock särskilt för sig taxeras. Användas byggnaderna för jordbruksändamål, exempelvis om arrendator äger de till den arrenderade fastighetens drift använda byggnaderna eller vissa av dem, skola de jämlikt 7 § upptagas såsom jordbruksfastighet. Särskild taxering av den mark, därå byggnaderna äro uppförda, kommer då ej i fråga, enär marken ingår i och taxeras tillsammans med jordbruksfastigheten i övrigt. Användas däremot byggnaderna för annat ändamål, så att de skola taxeras såsom annan fastighet, kommer den mark, därå byggnaderna äro uppförda eller som eljest för dem tagits i anspråk, att vara taxeringsenhet. I sådant fall bliva alltså byggnaderna, å ena sidan, och den mark, som till dem nyttjas, å den andra, var för sig särskilt taxerade.

3. Understundom äro förhållandena sådana, att fastigheter, som äro rättsligen skilda, eller områden, som tillhöra sådana fastigheter, dock böra *tillsammans bilda taxeringsenhet.*

Detta är fallet med skogsområde, som är att anse såsom förvaltningsenhet, ävensom vid skifte avsatt samfällighet, som står under särskild förvaltning. Hit höra kronopark, vid utarrendering av staten tillhörig jordbruksdomän undantagen skog, boställsskog under skogsstatens omedelbara vård och förvaltning, häradsallmänning och annan allmän skog, för vilken innehavaren enligt 14 § är skattskyldig (gruvskogar, gruvallmänningar, kanalskogar, städernas skogar), ävensom under särskild förvaltning ställd samfälld skog, såsom de s. k. besparingsskogarna och vissa s. k. skogsundantag i Kopparbergs län. Såsom förvaltningsenhet må ock kunna behandlas enskild skog, i den mån den i innehavarens hand bildar en i brukningshänseende naturlig enhet (skogsblock).

Därest vid skifte undantagen samfällighet ej står under särskild förvaltning, skall värdet av den andel i samfälligheten, som hör till varje särskild andelsberättigad egendom, komma i betraktande vid samma egendoms taxering såsom en densamma tillhörande särskild förmån.

Vidare böra såsom en enhet taxeras fastigheter eller delar därav, som tillhöra samme ägare och vilkas inbördes värden icke kunna vart för sig tillförlitligen bedömas. Detta inträffar, då fastigheterna ligga i oskift samfällighet eller i sambruk med gemensamma åbyggnader. I dessa fall lära fastigheterna vara så intimt med varandra förenade i drift och utnyttjande, att det svårligen låter sig göra att med tillförlitlighet angiva vad den ena eller den andra av dem kan vara särskilt värd. Understundom kunna liknande svårigheter att vid taxeringen följa de kamerala enheterna uppkomma även av annan anledning, och bör även då det gemensamma komplexet behandlas som en taxeringsenhet. En förutsättning för att sådan gemensam taxering, som nu är sagd, skall få ske, är

dock, att fastigheterna ligga inom samma kommun. Tillhöra de olika kommuner, måste under alla förhållanden vad som ligger inom en viss kommun för sig taxeras.

Då ägare av kameral enhet, som utgör del av taxeringsenhet, stundom kan hava särskilt intresse att få officiellt fastslaget, huru stort värde i taxeringshänseende tillkommer den kamerala enheten, skall det, om ägaren sådant påfordrar, angivas huru stor del av taxeringsvärdet och de i 11 § omförmälda särskilda värden, som kan anses belöpa på den kamerala enheten. Därvid märkes, att, i samma mån som bebyggd jordbruksfastighet är mera värd än obebyggd sådan, ett större värde tillkommer den kamerala enhet, å vilken åbyggnaderna äro belägna. Påfordran, som nyss är nämnd, må ske det år, varunder allmän fastighetstaxering äger rum, hos beredningS- eller fastighetstaxeringsnämnd samt eljest hos taxeringsnämnd.

4. Styckena under b) och f) böra tillämpas vid sidan av varandra på sådant sätt, att ett komplex av kamerala enheter, vilka enligt bestämmelserna under f) skola taxeras gemensamt, betraktas såsom *en* fastighet, varå sedermera bestämmelserna under b) komma i tillämpning.

5. Det kan inträffa, att en taxeringsenhet inom en kommun är fördelad på olika administrativa områden, inom vilka menighet äger beskattningsrätt, eller att en del av taxeringsenheten faller inom och en annan del utom särskilt sådant område, såsom i fråga om municipalsamhällen ofta är fallet. Administrativa områden, som här avses, äro municipalsamhälle, köping utan egen kommunalförvaltning, kyrkoförsamling, skoldistrikt, tingslag och väghållningsdistrikt. Där taxeringsenhet på sådant sätt tillhör olika administrativa områden, måste taxeringsvärdet och de i 11 § omförmälda särskilda värden i enlighet härmed uppdelas. Vid en dylik uppdelning bör naturligtvis å varje del av taxeringsenheten läggas det värde, som med hänsyn till dess storlek och beskaffenhet i övrigt å den kan anses skäligen belöpa av värdet å det hela, med iakttagande av att den del, å vilken åbyggnaderna äro belägna, åsättes förhållandevis större del av det gemensamma värdet. Vad nu är sagt äger tillämpning ej blott då fastighet sträcker sig över gränsen till administrativt område utan jämväl då till en fastighet hörer utjord, urfjäll eller annan för sig liggande äga, som tillhör annat dylikt område än fastigheten i övrigt.

6. Fastigheter, som ligga i olika kommuner, utgöra alltid skilda taxeringsenheter. Härmed åsyftas dock icke det fall, att allenast en geografisk oregelbundenhet föreligger, såsom om en i jordeboken såsom enhet upptagen fastighet har äga innesluten (enklaverad) inom annan kommuns område eller sträcker sig över gräns mellan olika kommuner. I dylikt fall är fastigheten att anse såsom i sin helhet tillhörande den kommun, i vilken den enligt jordebok eller annat behörigt förordnande skall ingå.

7. Därest flera kamerala enheter tillsammans utgöra en taxeringsenhet, skall fastighetsbeteckningen för varje sådan kameral enhet i vederbörande taxeringslängd angivas.

till 9 §.

1. Med fastighets värde efter ortens pris (allmänna saluvärdet) förstås det belopp, som en förståndig köpare kan antagas vilja betala för fastigheten, om den tänkes såld inom den kundkrets, som för en dylik egendom kan antagas vara att påräkna, och köpt för ett med hänsyn till fastighetens beskaffenhet lämpligt utnyttjande.

Härav följer, att köpeskilling, som under senare tid faktiskt betalts för en viss fastighet, icke får utan vidare anses som ett exakt uttryck för det allmänna saluvärdet. Frånsett det att köpeskillingen kan hava påverkats av särskilda förhållanden, såsom släktskap, affektionsvärde o. dyl., kan densamma vara ett topp-pris eller ett bottenpris, som ingalunda motsvarar det allmänna saluvärdet. Sådant kan föranledas av vid tiden för försäljningen rådande abnorma konjunkturer å fastighetsmarknaden, av särskilt tvingande skäl till försäljning eller köp vid en viss tidpunkt, av ett obetänksamt ingånget avtal m. m. dyl. Först om ett något så när tillräckligt antal olika försäljningar föreligga, om vilka anledning ej finnes antaga, att ovidkommande omständigheter inverkat å prisbildningen, kan ur dem dragas en tillförlitlig slutsats angående det allmänna saluvärdet. Detta värde är sålunda att förstå såsom ett normalt värde i handel och vandel, icke såsom beloppet av en i visst fall för en viss fastighet faktiskt betald köpeskilling.

Härmed är emellertid faktiskt betald köpeskillings betydelse såsom uppskattningsgrund för det allmänna saluvärdet ingalunda förringad. Men sådan köpeskilling kan och bör underkastas undersökning, om den må anses avvika från det normala värdet i handel och vandel; och där så är fallet, bör taxeringsvärdet därefter lämpas. Därför måste taxeringsmyndigheten vid taxeringsvärdets åsättande taga hänsyn jämväl till andra förhållanden, som kunna tjäna till ledning vid värdesättningen. I detta hänseende hänvisas taxeringsmyndigheten till de *enhetsvärden*, som kunna hava föreslagits i den ordning, som i förordningen om taxeringsmyndigheter och förfarandet vid taxering närmare omförmäles, samt till fastighetens avkastning och andra kända förhållanden, som kunna tjäna till ledning för bedömande av dess allmänna saluvärde. Taxeringsvärdet bör därefter framgå såsom resultat av ett övervägande av samtliga dessa förhållanden.

2. Vid värdesättningen skall taxeringsmyndigheten noga beakta, om och i vilken omfattning ökning eller minskning i värdet för viss fastighet i förhållande till andra fastigheter i orten bör äga rum till följd av förhållanden, som äro för den fastigheten säregna, såsom

*beträffande jordbruksfastighet:*

fastighetens storlek och läge samt mer eller mindre goda eller dåliga avsättnings- och användningsförhållanden;

ägornas inbördes läge och därav föranledda mer än vanligt goda eller svåra brukningsförhållanden samt om fastigheten är i synnerligt god hävd eller är vanhävdad och förfallen;

åbyggnadernas beskaffenhet, om de skilja sig från i orten vanligt medelbestånd, d. v. s. om å fastigheten finnes förnämligare bostadsbyggnad eller eljest ovanligt goda åbyggnader eller om åbyggnaderna äro olämpliga, förfallna eller otillräckliga;

särskilda naturtillgångar eller förmåner, som kunna finnas å fastig-

heten, såsom vattenfall, torvmosse, ej inmutningsbara fyndigheter, jaktmarker, fiskevatten o. dyl., för så vitt samma naturtillgång eller förmån ej är av beskaffenhet att, efter ty under 8 § sägs, böra särskilt taxeras;

servitut eller annan liknande rättighet till förmån eller last för fastigheten;

med mera sådant;

*beträffande annan fastighet:*

fastighetens läge med därav följande större eller mindre möjligheter i fråga om dess utnyttjande, exempelvis för tomt i stad: om inskränkningar gälla i rätten till dess bebyggande, om den ligger i stadens affärscentrum eller i yttre område, om den ligger vid huvudgata eller bigata, om den är hörntomt eller mellantomt o. s. v.; för industrifastighet, upplagsplats, stenbrott, grustäkt o. dyl.: om den äger bättre eller sämre tillgång till erforderliga kommunikationer o. s. v.;

markens naturliga beskaffenhet och därav följande större eller mindre lämplighet för ett förmånligt tillgodogörande, exempelvis om tomtmark företer synnerligen goda eller dåliga grundläggningsförhållanden, om stenbrott, grustäkt o. dyl. för sitt utnyttjande erbjuder större eller mindre av naturförhållandena förorsakade svårigheter o. s. v.;

servitut eller annan liknande rättighet till förmån eller last för fastigheten;

med mera sådant.

3. Om två eller flera fastigheter, vilka äro belägna i skilda kommuner, skulle, därest de hade varit belägna i samma kommun, hava utgjort gemensam taxeringsenhet, bör taxeringen verkställas, som om detta varit förhållandet och det skolat angivas huru stor del av taxeringsvärdet, som belöpt å vad som faller inom varje särskild kommun.

4. Vad nu sagts om fastighets uppskattning efter allmänna saluvärdet gäller icke *skogsmark* och *därå växande skog.* Dessa skola upptagas till de värden, de kunna anses äga vid ett efter rationella grunder bedrivet skogsbruk, och skall denna uppskattning ske efter särskild instruktion, därvid iakttages bl. a., att utmark, som väsentligen utnyttjas till bete, värdesättes som betesmark och icke som skogsmark. Å egentlig skogsmark, som värdesättes med hänsyn till det skogsbruk, som kan därå rationellt drivas, bör ej annat betesvärde beräknas än för sådant bete, som kan tillgodogöras utan intrång i det rationella skogsbruket.

5. Vid uppskattning av frälseränta bör densamma beräknas utgå med det belopp, vartill räntan uppgått enligt nästföregående års markegång; dock att , där räntan i enlighet med 14 § i kungörelsen den 11 maj 1855 utgår efter medelmarkegångspris, detta senare bör läggas till grund för beräknande av räntans belopp.

6. Har vid uppskattning av fast egendom hänsyn tagits till förekomsten av andra naturtillgångar än träd och inmutningsbara kol- eller mineralfyndigheter, skall dessas beräknade värde i vederbörande taxeringslängd antecknas.

till 11 §.

1. Vid åsättande av *jordbruksvärde* har vederbörande beskattningsmyndighet att utgå ifrån, att fastigheten i fråga användes till jordbruk med binäringar eller skogsbruk. Med denna förutsättning skall såsom jordbruksvärde upptagas värdet av fastighetens hela ägoområde i åker, äng, utmark, vatten, impediment med mera — dock utan att värdet å växande skog medräknas — ävensom värdet av jordägaren tillhöriga mangårds- och driftbyggnader, såsom bostadsbyggnad för ägare eller brukare med tillhörande s. k. ekonomibyggnader, samt byggnader, uppförda för ägares eller brukares bekvämlighet och trevnad, såsom lusthus, bad- och båthus, stall för lyxhästar, jaktstuga o. dyl., förvaltare- eller inspektorsbyggnad, drängstuga, statare- eller stattorpsbyggnader, bostad för skogvaktare och annan skogspersonal, stall, ladugård, lado- och logbyggnader, smedja o. dyl., ävensom byggnader, avsedda för sådan verksamhet, som är att hänföra till jordbrukets binäringar.

Om dylika byggnader tillhöra annan än jordägaren, skall värdet å dem likaledes utföras såsom jordbruksvärde.

2. Vid jordbruksvärdes åsättande skall ur totalvärdet urskiljas och särskilt angivas värdet av till skogsbörd duglig mark, varmed förstås sådan mark, som, på sätt i punkt 4 av anvisningarna till 9 § sägs, skall värdesättas enligt särskild instruktion.

3. *Tomt- och industrivärde* förefinnes i allmänhet blott å sådana jordbruksfastigheter, som äro belägna i närheten av större städer eller i tillväxt varande industri- och järnvägssamhällen. Men även närbelägenhet till gruv- och vattenkraftsanläggningar, badortsanläggningar och andra sådana företag kan medföra ett mervärde av ifrågavarande art. I den mån utvecklingen å en dylik ort fortskrider, behöver närbelägen, därför lämpad mark tagas i anspråk för nya bostäder, industriella anläggningar m. m. Där en sådan utveckling framträtt, har den mark, som kan antagas komma att därvid bliva föremål för användning, utöver jordbruksvärdet ett värde, som bör särskilt för sig angivas. Understundom kan ock vattenfall eller brytvärdig fyndighet grundlägga ett liknande mervärde, som jämväl bör upptagas såsom tomt- och industrivärde, där ej naturtillgången i fråga är av beskaffenhet att böra taxeras såsom annan fastighet.

Tomt- och industrivärde utgör alltså den del av taxeringsvärdet, som tillkommer mark utöver jordbruksvärde på grund därav, att den kan tillgodogöras för annat ändamål än jordbruk med binäringar eller skogsbruk, såsom för bostadsbyggnader, industriella anläggningar o. dyl., och sålunda betingar ett högre försäljningspris, än om den skulle användas endast för jordbruk.

Därest tomt- och industrivärde belöper allenast å viss del eller vissa delar av en fastighet, bör sådan del eller sådana delar till läge och storlek angivas i vederbörande taxeringslängd. Befinnes fastighet till särskilda områden hava olika tomt- och industrivärden, skall likaledes sådant i längden angivas.

4. Vid uppskattning av *markvärde* å *annan fastighet* har taxeringsmyndigheten att taga hänsyn till de ovan i anvisningarna till 9 § angivna förhållanden.

Är å annan fastighet mark och byggnad i samme ägares hand, skall *byggnadsvärdet* utföras med det belopp, som utgör skillnaden mellan fastighetens allmänna saluvärde i dess helhet och markvärdet jämte eventuellt parkvärde.

*Parkvärde* torde endast undantagsvis förekomma. I allmänhet lärer å fastighet, som skall såsom annan fastighet taxeras, mera sällan förekomma växande träd eller anläggning, som ej är att hänföra till byggnad, av den betydenhet, att fastighetens värde i allmänna marknaden därigenom i någon väsentligare grad påverkas. Men om å fastigheten finnes trädbestånd eller till byggnad ej hänförlig anläggning, exempelvis en mera avsevärd trädgård eller park, och denna förmån kan anses i avsevärd mån inverka på fastighetens allmänna saluvärde, bör värdet å sådan förmån särskilt redovisas såsom parkvärde.

till 16 och 17 §§.

1. Vad som är att hänföra till jordbruk med binäringar framgår av anvisningarna till 26 §.

Såsom binäring till jordbruk anses *icke* skogsbruk. Enligt stadgande i 17 § skall skogsavverkning på grund av upplåten avverkningsrätt, vilken förvärvsverksamhet räknas till rörelse eller yrke, ej åsättas skattevärde. Skatt för näring träffar således icke förvärvsverksamhet, som avser tillgodogörande av skog vare sig å egen eller å annans mark.

2. Innebörden av uttrycket rörelse eller yrke finnes angiven i 32 §.

3. Såsom "driven näring" räknas även näring, som tillfälligt av en eller annan anledning stått stilla (jfr anvisningarna till 19 och 20 §§ punkt 3).

4. Under drift av till allmän trafik upplåten kanal, järnväg eller spårväg räknas även verksamhet vid sådan reparationsverkstad eller annan anläggning, därför, på sätt i punkt 7 av anvisningarna till 5 § sägs, skatt icke skall utgöras.

Enligt 17 § 2 mom. skall skattevärde icke åsättas rederirörelse. Understundom kan det inträffa, att rederirörelse drives i sammanhang med annan affärsverksamhet, som är att räkna till näring, därå skattevärde skall sättas, såsom gruvdrift, import- eller exportverksamhet, sågverksrörelse m. m. I dylikt fall måste den gren av affärsverksamheten, som består i rederirörelsen, i fråga om såväl tillgångar som skulder särskiljas från rörelsen i övrigt och allenast den senare åsättas skattevärde. Därvid är emellertid att märka, att under rederirörelse inbegripes allenast verklig fraktfart eller persontrafik inom eller utom landet. Om ett industriellt företag, exempelvis ett sågverk eller ett varv, för den löpande driften har bogserbåtar, pråmar och andra dylika transportmedel, så äro dessa att hänföra till driftinventarier och ingå såsom sådana i näringens skattevärde.

5. Angående vad som är att hänföra till fritt yrke hänvisas till anvisningarna till 32 § punkt 2.

till 18 §.

1. Såsom närings skattevärde räknas värdet av det konkreta, produktiva underlag för näringen, som är av lös egendoms natur, d. v. s. de lösa realtillgångar, som äro nedlagda i näringen och med vilka den stadigvarande drives, evad dessa tillgångar tillhöra näringsidkaren eller ägas av annan. Hyrda maskiner, som stadigvarande användas i näringen, varulager, som emottagits till försäljning i kommission, m. m. sådant ingå alltså i skattevärdet. Om ägaren av sådana tillgångar tilläventyrs driver egen näring, komma tillgångarna att räknas såsom tillhörande innehavarens och icke ägarens näring. Givetvis får dock detta icke utsträckas även till material, som lämnats hantverkare till bearbetning, eller saker, som inlämnats till reparation, o. dyl. I sådana fall är det fråga allenast om ett arbetsbeting, som utföres i näringen.

I skattevärdet skall ingå allenast värdet av verkliga tillgångar i näringen. Hit räknas icke sådana immateriella värden av mera osäker och flyktig natur, som understundom kunna vara tillfinnandes i en näring och som vanligen sammanfattas under uttrycket "good will", således icke värden, som kunna ligga i själva näringsdriftens beskaffenhet, i formerna för dess utövande, i näringens konkurrenskraft, i en fast och skolad arbetarstam, i firmanamn, patenter, arbetsmetoder, mönster och recepter, som äro avsedda att användas i näringsdriften m. m. dyl. Om åter patenter eller mönster äro att anse som varor i näringen, d. v. s. om i näringsverksamheten ingår försäljning av patenter eller mönster eller upplåtelse av licenser till dessas utnyttjande, skall värdet av patenterna eller mönstren ingå i skattevärdet.

Näring, som drivits i utlandet, är icke underkastad skatt för näring. Drives näring delvis inom och delvis utom riket, skola i skattevärdet icke inräknas sådana tillgångar, som finnas i utlandet, liksom avdrag ej får ske för skulder, som hänföra sig till samma tillgångar.

2. En beräkning av närings skattevärde bör utgå från och grundas å näringsföretagets utgående balansräkning för beskattningsåret, där sådan finnes. Det är alltså önskvärt, att denna balansräkning är så uppställd, att därur kunna utläsas de olika poster i aktiva och passiva, som skola antingen ingå i beräkningen eller därur uteslutas. I detta hänseende bör balansräkningen lämna upplysning om:

A) Aktiva.

1. Anläggningsmedel:
   a) fastighet;
   b) lös egendom, som tillhör näringsidkaren och är avsedd till stadigvarande bruk i näringen, såsom motorer, maskiner, redskap, transportmedel, kraft- och andra ledningar, gruvor med uppfordrings- och transportanordningar, levande och döda inventarier m. m. sådant;
   c) tillgångar av "good wills" natur, där sådana ingå i balansräkningen, såsom firmanamn, patenter, arbetsmetoder, mönster och recepter, som äro avsedda att användas i näringsdriften, m. m. dyl.
2. Aktier, bank- eller kommanditlotter, andelar i ekonomiska föreningar, så ock förlagsfordringar.

3. Rörelsemedel:
   a) lös egendom, som är avsedd att omsättas eller förbrukas i näringen, såsom varulager, råvaror, råmaterial, förbrukningsartiklar, hel- och halvfabrikat och andra produkter, patenter och mönster, som äro att anse som varor i näringen, m. m. sådant;
   b) fordringar i den löpande driften, vartill räknas tillgodohavanden för i näringen försålda eller levererade varor eller utförda arbeten ävensom annan i och genom näringsverksamheten uppkommen fordran, så ock utbetalta förskotter för beställda för näringsdriften avsedda föremål och varor, som avses i 1. b) och 3. a) här ovan;
   c) till näringsdriften hörande medel, nedlagda i obligationer, insatta å bank eller på annat sätt placerade eller kontant tillgängliga.
4. Regleringsposter: kapitalrabatt å upptaget obligationslån, beräknad diskont å skuldväxlar, eventuell förlust m. m. dyl.

B) Passiva.

1. Eget kapital:
   a) aktie- andels- eller annat grundkapital;
   b) reservfond;
   c) andra egna fonder såsom dispositionsfond, delcrederefond, vinstregleringsfond, reserverade medel o. dyl.;
   d) årets vinst.
2. Pensionsfond eller liknande avsättning.
3. Avskrivnings- eller förnyelsefond eller andra för sådant ändamål avsatta medel:
   a) för fastighet;
   b) för maskiner, inventarier, redskap och annan dylik lös egendom;
   c) för varulager, förbrukningsartiklar m. m. dyl.;
   d) för lös egendom av "good wills" natur.
4. Främmande kapital:
   a) i näringen fast investerade medel (fonderade skulder, långa lån) såsom obligationslån, lån mot inteckning i fast eller förlagsinteckning i lös egendom, partialförskrivningar, reverslån på uppsägning eller på längre tid, förlagsväxlar, lån, som vilar å aktier, bank- eller kommanditlotter, m. m. sådant;
   b) skuld i den löpande driften, vartill räknas: varuskulder, omkostnadsskulder, d. v. s. skulder, som avse kostnader i näringen, såsom avlöningar, skatter, rabatter, annuiteter för fonderade skulder m. m. sådant, annan tillfällig skuld, som gjorts för att omedelbart tillgodose den löpande driftens behov, samt mottagna förskotter å arbeten under utförande;
   c) övriga ej fonderade skulder.
5. Regleringsposter: diskont å fordringsväxlar m. m. sådant.

I näringsidkares balansräkning skall enligt förordningen angående handelsböcker och handelsräkningar upptagas, utöver de i näringsdriften nedlagda eller eljest därför avsedda tillgångar och till densamma hänförlig gäld, jämväl näringsidkarens övriga tillgångar och skulder.

För uppskattning av näringens skattevärde är det därför, i fråga om enskild näringsidkare, av vikt, att i balansräkningen näringsidkarens privata tillgångar och privata skulder hållas skilda från de till näringen hörande tillgångarna och skulderna, så att sammanblandning därav kan vid taxeringen undvikas.

Där en balansräkning föreligger så anordnad, att därav kan hämtas nödiga upplysningar om ovan angivna kategorier av tillgångar och skulder, skall i allmänhet skattevärdet så beräknas, att värdena å de under 1. b) samt 3. a), b) och c) upptagna aktiva sammanläggas, varefter summan minskas med beloppet av under 4. b) å passivsidan upptagna skulder, dock med iakttagande av den för skattevärdet stadgade minimibegränsningen, nämligen att skattevärdet ej må upptagas *lägre* än värdet av de under aktiva 1. b) upptagna tillgångar plus halva värdet av de under aktiva 3. a) upptagna tillgångar.

Vid denna beräkning förutsättes emellertid, att de däri ingående posterna äro till beloppet riktigt angivna, således bland annat att tillgångarna äro värdesatta enligt därom i 19 § givna föreskrifter. Skulle tillgångarna vara i balansräkningen upptagna till lägre belopp, bör balansräkningen kompletteras med en uppgift om samma tillgångars värde enligt nyssnämnda föreskrifter. Understundom kan bokföringen och med den balansräkningen vara så inrättad, att en inträffad värdeminskning i exempelvis lösa tillgångar till stadigvarande bruk i näringen eller till omsättning eller förbrukning däri utmärkes icke genom direkt nedskrivning av posterna å aktivsidan utan genom uppförande av korrektivposter å passivsidan, såsom avskrivnings- eller förnyelsekonto eller annan liknande avsättning. Vid bedömande av aktivposterna skall i dylika fall hänsyn tagas till motsvarande korrektivposter, så att å ena sidan legitim avskrivning för värdeminskning får tillgodonjutas, men å andra sidan en verklig förefintlig tillgång icke genom dylik bokföringsåtgärd undandrages från skattevärdet. På enahanda sätt böra i balansräkningen tilläventyrs förekommande regleringsposter behandlas.

En balansräkning, sådan som ovan angivits, avser allenast näringsidkarens egna tillgångar och skulder. Om därför lös egendom, som tillhör annan än näringsidkaren, användes till stadigvarande bruk i näringen eller däri omsättes och förty jämlikt punkt 1 härovan bör medräknas vid skattevärdets bestämmande, skall värdet av sådan egendom tilläggas de under aktiva 3 a) upptagna tillgångar. Är samma egendom upptagen såsom tillgång i balansräkningen för *ägarens* näring, skall vid beräkningen av skattevärdet för sistnämnda näring lösegendomens värde avdragas från det belopp, som framkommer, då skattevärdet för denna näring beräknas enligt ovan angivna grunder.

Under passiva 4. b), skuld i den löpande driften, skall upptagas tillfällig skuld, som gjorts för att omedelbart tillgodose ett den löpande driftens behov och som är avsedd att avvecklas inom kort tid — således icke att ingå i näringen såsom där investerat kapital. Hit höra givetvis i främsta rummet varuskulder och omkostnadsskulder sådana de ovan angivits. Men även annan gäld kan vara att hit hänföra. Om en näringsidkare inköper varor för sin näring och betalar dessa med penningar, som han för ändamålet tillfälligt upplånat, i stället för att taga varorna å kredit, så är ett dylikt tillfälligt lån att räkna till gäld i den löpande driften.

Såsom skilda från skulder i den löpande driften upptagas under 4. c)

övriga ej fonderade skulder. Hit hänföras sådana skulder, som ej äro föranledda av den löpande driftens behov, såsom upplåning för förvärv eller likvid av fast egendom, av lös egendom, avsedd för stadigvarande bruk i näringen, av aktier, bank- eller kommanditlotter eller föreningsandelar med flera dylika, stundom på kort tid upptagna lån.

Ofta förekommer, att näringsföretag har tillgång till bankkreditiv eller annan räkning, där medel insättas eller uttagas i mån av rörelsens behov. I regel torde skuld å dylik räkning vara att hänföra till skuld i den löpande driften, men understundom kunna givetvis sådana medel hava använts till utbetalningar av annan art. Har så skett, bör motsvarande del av dylik kreditivskuld uppföras under 4. c) bland övriga ej fonderade skulder.

3. Till försäkringsanstalts egna fonder äro att hänföra alla i balansräkningen å passivsidan upptagna fonder utom följande:

a) försäkringsfond, därunder inbegripen den förstärkning av samma fond, som enligt bolagsordning göres av bolag, som driver sjöförsäkring,

b) premieåterbäringsreserv för livförsäkring samt

c) de livförsäkrades vinstreserver, beräknade enligt av Konungen fastställda grunder.

Dock är härvid att märka, att de egna fonderna skola hava karaktären av verkliga tillgångar och icke utgöra avsättningar för betalning av oreglerade skulder. Avsättningar för oreglerade reassuranspremier eller för täckande av vid bokslutet icke definitivt bestämda skulder äro således i regel att anse som skuldposter, vilka ej skola indragas i näringens skattevärde, även om de i balansräkningen rubriceras som fonder. Däremot äro alla andra fonder och avsättningar för framtida behov — utom ovan angivna — att anse som tillgångar, vilka skola medräknas vid skattevärdets bestämmande. I skattevärdet skola alltså ingå sådana fonder som säkerhetsfond, skattefond, katastrofreserv m. fl. dylika.

Garantifond, i den mån den motsvaras av bland tillgångarna upptagna oguldna tillskottsförbindelser av aktieägare eller garanter, är självfallet icke att hänföra till egna fonder.

Då de egna fondernas verkliga belopp är beroende av en rätt värdesättning av tillgångarna, må prövning av denna värdesättning ske i enlighet med de i 19 § angivna grunder. Försäkringsinspektionen håller emellertid tillsyn över att aktiva icke värdesatts för högt, vadan sagda prövning i allmänhet kommer att avse, huruvida värdesättningen varit för låg.

4. Vid åsättande av skattevärde å försäkringsrörelse, som drivits av utländsk försäkringsanstalt, skola de uppgifter och förslag, som därom avgivas av försäkringsinspektionen, tjäna till ledning.

Såsom premieinkomst är att räkna bruttobeloppet av årets försäkringspremier utan avdrag för reassuranspremier, dock att, där i fråga om premieinkomsten för anstaltens rörelse i dess helhet uppgift finnes tillgänglig allenast för premieinkomsten efter sådant avdrag, denna nettopremieinkomst må läggas till grund för beräkningen av skattevärdet för näringen här i riket (resp. inkomsten därav).

5. För bank- och annan penningrörelse, emissionsrörelse samt handel med värdepapper skall näringens skattevärde beräknas efter de i balansräkningen å passivsidan upptagna poster, som angiva det egna i företaget nedlagda kapitalet med avdrag för värdet av i företaget ingående fastighet. Skattevärdet skall alltså i dessa företag utgöra — med nyssnämnda avdrag — summan av egna i företaget investerade medel, såsom aktie- lott- eller andelskapital, reservfond, dispositions- delkredere- vinstregleringS- skatteregleringS- nybyggnads- m. fl. dylika fonder, i räkenskapen redovisad pensionsfond, å vinst- och förlustkonto från föregående år kvarstående medel, allt i den mån dessa passivposter motsvaras av å aktivsidan upptagna tillgångar. Om å aktivsidan finnes balanserad förlust från föregående år, skall det egna kapitalet därmed minskas.

Givetvis måste vid skattevärdets åsättande tillses, att tillgångarna äro rätt värdesatta enligt de i 19 § därom givna bestämmelser.

6. Med hänsyn till jordbruksnäringens beskaffenhet och då i denna näring ofta saknas tillfredsställande bokföring, har för näringsskattevärdets beräkning särskild regel blivit uppställd. Enligt denna skall skattevärdet utgöras av värdet å alla kreatur, så ock av allt som eljest är att hänföra till driftinventarier. Till de senare räknas utom vanliga redskap, inventarier och jordbruksmaskiner även lokomobiler, elektriska motorer, uppfordringsverk, kraft- och andra ledningar m. m. sådant. Har lös egendom, som sålunda skall ingå i jordbruksnäringens skattevärde, tillika använts vid skogsbruk å fastigheten, skall den i allt fall vid beräkningen av skattevärdet å jordbruksnäringen upptagas till sitt fulla värde. Något avdrag för skuld är vid skattevärdets beräkning icke medgivet.

7. Har näring, som i 18 § punkt 7 avses, icke drivits hela året utan blott en del därav eller med olika antal anställda personer under olika delar av året, skall medeltalet av anställda läggas till grund för beräkningen. Däremot får vid beräkning av arbetarantalet hänsyn icke tagas till åtnjuten semester, till arbetares mera tillfälliga frånvaro, t. ex. för kortare sjukdom o. dyl., liksom ej heller därtill, att arbetet på grund av minskad drift pågått färre dagar i veckan eller med kortare ordinarie arbetstid än som i näringen är vanligt. Bråkdel, som uppkommer vid arbetarantalets beräkning, bortfaller.

Exempel: Näringen har drivits 30 veckor av året, därav 10 veckor med 20, 10 veckor med 25 och 10 veckor med 15 arbetare. Arbetarantalet blir då:

$$\frac{10 \cdot 20 + 10 \cdot 25 + 10 \cdot 15}{52} = \frac{600}{52} = 11.$$

till 19 och 20 §§.

1. Enligt denna paragraf skall värdesättning å tillgångar i näringsföretag ske efter vedertaget affärsbruk inom det slag av näringsverksamhet, däri tillgångarna äro nedlagda.

Såsom affärsbruk i näring får i allmänhet anses gälla, *att* tillgångar, som äro avsedda till stadigvarande bruk i näringen, upptagas till anskaffningsvärdet, därå årliga avskrivningar göras för utrangering, slitning och annan värdeminskning, *att* tillgångar, som omsättas eller för-

brukas i näringen, upptagas till inköpspriset, men att, därest inköpspriset sedermera nedgått eller grundad anledning finnes att emotse sjunkande konjunkturer, nedskrivning av värdet i motsvarande grad äger rum, *samt att* varor och fabrikat, som tillverkas i näringen, upptagas till tillverkningspriset, men att vid sjunkande konjunkturer eller nedgående tillverkningspris nedskrivning av varulagrets värde i motsvarande mån äger rum.

I näringsföretag förekommer understundom, att avskrivningar å tillgångar till stadigvarande bruk i näringen icke verkställas, eller att andra sådana nedskrivningar, som ovan omförmälts, icke göras, ehuru de varit av omständigheterna påkallade. Ävenså förekommer, att av- eller nedskrivningar av ovan angiven art verkställas i större omfattning, än som varit av förhållandena påkallad, varigenom s. k. tysta reserver tillskapas. Å dylika förhållanden bör avseende fästas, då näringens skattevärde bestämmes på grund av företagets balansräkning, så att vid värdesättningen av realtillgångarna vederbörliga avskrivningar alltid beräknas men tillika hållas inom skäliga belopp.

I fråga om värdesättning av tillgångar inom jordbruk med binäringar får anses gälla, att levande inventarier sättas till deras värde i allmänna marknaden, och att vid värdesättning av döda inventarier samma förfarande följes, som ovan är för annan näring angivet.

2. Det kan hända, att en näringsidkare börjat sin näring å annan tidpunkt än den, som sammanfaller med början av räkenskapsår, sådant detta sedermera kommer att gälla för näringen. Den första räkenskapen kan då omfatta kortare eller längre tid än helt år. Det första bokslutet och den första balansräkningen komma emellertid att avse den tidpunkt, som sedermera bliver att anse som beskattningsårs slut, och värdesättningen av tillgångarna i näringen att ske efter förhållandena vid denna tidpunkt. Vid denna värdesättning fästes intet avseende vid om näringsdriften pågått under längre eller kortare tid.

3. Med bestämmelsen angående näring, som nedlagts under beskattningsåret — varmed i detta sammanhang givetvis förstås det år, som i näringen dittills gällt såsom beskattningsår — avses allenast det fall, att näringsidkaren upphört med näringen och helt nedlagt driften av densamma. Härunder inbegripes alltså icke det fall, att näringen under större eller mindre del av året stått stilla till följd av konjunkturförhållanden, arbetskonflikter, konkurs eller andra sådana orsaker. Även å en av sådan anledning vilande näring skall skattevärde sättas. Först då näringsverksamheten är definitivt avslutad, är näringen att anse som nedlagd.

Har näring under beskattningsåret överlåtits från en företagare till annan, anses näringen hava fortgått, och i fråga om skattevärdets bestämmande skola samma regler gälla, som om näringen under hela beskattningsåret varit i samme innehavares hand.

till 22 §.

1. Om en näringsidkare under beskattningsåret överlåtit sin näring till annan, så inträder den nye företagaren i fråga om skattskyldighet för näringens skattevärde helt i den förre näringsidkarens ställe.

Vilka åtgärder han därvid vidtagit med den övertagna näringen är beträffande skattskyldigheten utan betydelse. Om han sålunda väsentligen förändrat eller utvidgat den övertagna näringen eller låtit den uppgå i annan av honom driven näring, skola samma regler tillämpas, som om dylik åtgärd vidtagits utan sammanhang med näringens övergång till annan företagare, d. v. s. skattevärdet och skattskyldigheten bestämmas efter förhållandena, sådana de gestaltat sig vid beskattningsårets slut. Om han däremot förvärvat näringen exempelvis för att undvika konkurrens och i sådant syfte helt nedlagt densamma, skall jämlikt 20 § skattevärde ej åsättas näringen.

2. Om en näringsidkare upplåtit driften av sin näring till annan mot årligt arrende eller annan ersättning eller eljest på villkor, som innebära, att den förre fortfarande kvarstått som ägare av näringen, skall den, som drivit näringen, anses som näringsidkare och sålunda vara skattskyldig för näringen.

till 24 §.

1. I allmänhet torde — vad angår jordbruksfastighet — brukningsenhet sammanfalla med taxeringsenhet. Men icke alltid är så fallet. Flera taxeringsenheter kunna stå under gemensam förvaltning och drift på sådant sätt, att de i innehavarens hand äro att anse som en förvärvskälla. Detta inträffar exempelvis, om fastigheter inom olika kommuner brukas tillsammans såsom ett driftkomplex.

Även är att märka, att om olika skattskyldiga draga inkomst av samma fastighet, så kan denna fastighet för den ene skattskyldige vara att anse som särskild förvärvskälla men för den andre som ingående i en mera omfattande förvärvskälla. Om sålunda ägaren av ett större gods har vissa därunder lydande hemman eller hemmansdelar utarrenderade men en del under eget bruk, så är varje sålunda utarrenderat område att för arrendatorns del räkna som särskild förvärvskälla, under det att för ägaren godset i dess helhet kan bli en enda förvärvskälla. Härför erfordras emellertid, att fastigheterna i ägarens hand bilda ett verkligt driftkomplex, som har ej blott gemensam central ledning utan även gemensam förvaltning eller andra gemensamma driftkostnader. Sådant inträffar i det nyss angivna fallet, om t. ex. ägaren har att tillhandahålla arrendatorerna virke eller andra naturaförmåner och dessa hämtas från en för godset gemensam skogstrakt eller annan gemensam tillgång.

Ett driftkomplex av fastigheter, som här avses, kan naturligtvis ligga till en del inom en kommun och till annan del inom annan kommun. Inkomsten av sådan förvärvskälla skall då fördelas till beskattning inom de olika kommunerna enligt bestämmelserna i 58 §.

2. Intäkten (hyresvärdet) av annan fastighet, som huvudsakligen användes i ägarens rörelse eller yrke, ingår i intäkten av rörelsen eller yrket, och fastigheten är i sådant fall icke att anse som särskild förvärvskälla. Om åter fastigheten allenast till en mindre del användes i ägarens rörelse eller yrke, är förhållandet omvänt, så att även hyresvärdet för den del, som varit använd i ägarens rörelse eller yrke, räknas som intäkt av annan fastighet.

Om flera fastigheter av annan fastighets natur i ägarens hand varit

att anse som driftkomplex, gäller därom vad ovan under punkt 1 är sagt angående jordbruksfastighet. Inkomsten av fastigheterna skall då redovisas såsom fluten ur *en* förvärvskälla. Såsom exempel på dylikt driftkomplex kan angivas villor å en brunns- eller badortsanläggning, sommarställen å en fastighet m. m. dyl. Av vikt är emellertid att även här kravet å fastigheternas karaktär av driftkomplex uppehålles. Om således någon äger flera självständiga fastigheter inom samma stad, som ej hava annat med varandra gemensamt än att ägaren för dem anordnat gemensam bokföring och gemensamt överinseende, så äro de att anse som särskilda förvärvskällor.

3. Om rörelse eller yrke drivits icke såsom näring utan huvudsakligen med den skattskyldiges egen arbetskraft, skall *en* förvärvskälla anses föreligga, även om förvärvsverksamheten är av olika art, såsom exempelvis om en författare jämväl sysslar med målning eller bildhuggeri eller om en hantverkare är både snickare och smed.

Har däremot rörelse eller yrke drivits såsom näring, d. v. s. med användande av i företaget nedlagt kapital eller avlönad arbetskraft, kan ej sällan uppstå spörsmål, om olika slag av förvärvsverksamhet, som därvid utövats, äro att anse som en och samma förvärvskälla eller som olika förvärvskällor. Äro de särskilda slagen av förvärvsverksamheten till arten helt olika och utan något egentligt inre sammanhang, såsom om någon drivit både diversehandel och rederirörelse eller både bagerirörelse och mekanisk verkstad, äro dessa att anse som särskilda förvärvskällor. Verksamhetens särskilda grenar framträda här såsom ekonomiskt sett särskilta företag, oavsett att företagaren eller hans representant naturligtvis har överinseendet och ledningen av det hela. Om bokföringen är gemensam eller icke är av underordnad betydelse.

Annorlunda ligger saken, om de olika förvärvsgrenarna framträda såsom ett enhetligt företag, däri den ena rörelsegrenen är beroende av eller understöder den andra (integration). Ett dylikt inre sammanhang framträder i allmänhet däri, att ej allenast driftledningen är gemensam utan även gemensamhet i verksamhetsart och i driftkostnader är för handen. Gemensamhet i verksamhetsart föreligger, då verksamheten är av fullt likartad beskaffenhet eller då det är vanligt, att de särskilda slag av verksamhet, som i det särskilda fallet föreligga, drivas tillsammans. Gemensamhet i driftkostnader är för handen, då sådana utgifter, som omedelbart avse själva driften, de egentliga driftutgifterna, äro med varandra så förbundna, att en uppdelning av dem på de olika rörelsegrenarna praktiskt taget icke låter sig tillförlitligen utföras. Härvid är emellertid icke att räkna med kontorskostnader och andra dylika kostnader, vilka, utan att i stort sett missvisande resultat uppkommer, kunna fördelas å de olika verksamhetsslagen efter omsättningens eller bruttoavkastningens storlek eller dylikt.

I fall, som nu angivits, är förvärvsverksamheten i sin helhet att anse som *en* förvärvskälla. Sålunda utgöra exempelvis flera diversehandelsaffärer i en innehavares hand en förvärvskälla, därest driftledningen är gemensam. Likaledes utgöra de olika formerna av järnförädlingsrörelse i samme innehavares hand under nyss angiven förutsättning en förvärvskälla. Detsamma gäller om träförädlingsrörelse och vad därtill hörer. Idkar någon både järnförädlings- och träförädlingsrörelse, föreligga

åter särskilda förvärvskällor, såvitt icke de egentliga driftutgifterna äro med varandra så förbundna, att en uppdelning av dessa på de särskilta verksamhetsslagen är praktiskt taget outförbar. Om någon vid sidan av en av honom såsom huvudnäring bedriven verksamhet tillvaratager och förädlar biprodukter från denna verksamhet, föreligger allenast *en* förvärvskälla.

Huruvida inkomsten av rörelse eller yrke redovisas såsom härfluten ur allenast en eller ur flera olika förvärvskällor är emellertid av betydelse allenast i det fall, att inkomsten skall uppdelas till beskattning inom olika kommuner.

till 25 §.

Fattigunderstöd, begravningshjälp, natura- och andra förmåner, som utgått till värnpliktig i och för värnpliktstjänstgöringen, underhåll, som lämnats fånge eller patient å hospital, m. m. dyl. är icke att hänföra till skattepliktig inkomst. Detsamma gäller i fråga om till andra föreningar än bostadsföreningar influtna medlemsavgifter (jfr 29 §).

till 26 §.

1. Till *bostad* hänföres ej allenast vad den skattskyldige för sådant ändamål tillgodogjort sig för sin, sin familjs och sina personliga tjänares räkning utan även vad av honom använts för ändamål, som närmast avser egen bekvämlighet och trevnad, såsom gästrum, lusthus, badhus, stall och bilgarage för personligt behov, jaktstuga m. m. dyl.

Årliga värdet av bostad, som upplåtits till i fastighetens drift anställd personal, upptages icke såsom ägares eller brukares inkomst av fastigheten och får förty ej heller avdragas såsom driftkostnad (jfr anvisningarna till 29 § punkt 1).

2. Till *jordbruk* hänföres åkerbruk och ängsskötsel, även då sådant bedrives för industriellt behov, så ock husdjursskötsel, varunder inbegripes utnyttjande av bete å såväl skogsmark som annan mark. Trädgårdsskötsel, därunder inbegripen växtodling under glas, räknas till jordbruk, då den drives tillsammans med annat jordbruk.

Såsom *binäring* till jordbruk är att anse sådan i sammanhang med jordbruk bedriven förvärvsverksamhet, som avser att med utnyttjande av fastighetens alster eller naturtillgångar, av vid jordbruket anställd arbetskraft eller av därför avsedda inventarier utvinna en biförtjänst. I enlighet härmed räknas såsom binäring till jordbruk mejerihantering och kvarndrift för förädling av väsentligen det egna jordbrukets produkter, kalkbränning, tegeltillverkning o. dyl., som huvudsakligen drives för eget behov och med fastighetens ordinarie arbetskraft. Hit räknas ock under ovan angiven förutsättning bi- och fjäderfäskötsel, jakt, fiske, hemslöjd, verkställande av körslor mot lega, uthyrning av dragare, maskiner och redskap, hemslakt m. m. dyl. Drives åter sådan verksamhet i större omfattning såsom mera fristående företag och med särskilda därför avsedda byggnader eller inrättningar, särskilda maskiner eller inventarier och i huvudsak särskild arbetspersonal, är verksamheten att hänföra till rörelse eller yrke. I enlighet härmed äro icke att hänföra till jordbrukets binäringar sådana företag

som kvarndrift för förmalning huvudsakligen av inköpt eller annan tillhörig spannmål, brännerihantering, kalkbränning eller tegeltillverkning huvudsakligen för avsalu m. m. dyl.

*Skogsbruk*, varmed avses fastighets utnyttjande för skogshantering å egen eller arrenderad mark, anses som ett särskilt sätt att uttnyttja fastigheten och räknas förty *icke* såsom binäring till jordbruk.

Under skogsbruk inbegripes sålunda icke skogsavverkning å annans mark på grund av upplåtelse av avverkningsrätt, utan är sådan verksamhet att hänföra till rörelse eller yrke.

3. Såsom intäkt av jordbruk med binäringar skall upptagas bland annat intäkt genom löpande försäljning (ej realisation) av levande eller döda inventarier. Härvid är att märka, att detta stadgande avser allenast den normala omsättningen i levande och döda inventarier. Om uppsättningen av kreatur, redskap m. m. å en fastighet av en eller annan anledning helt eller till väsentligaste delen realiseras, t. ex. vid avflyttning från fastigheten, så föreligger en kapitalomsättning eller eljest ett sådant förhållande, att vad som influtit vid realisationen icke skall upptagas såsom intäkt av fastigheten. Huruvida vinst, som härvid till äventyrs uppkommit, är att räkna till skattepliktig intäkt, bedömes efter stadgandena i 40 §.

Om och i vad mån ersättning, som på grund av försäkring influtit för fast eller lös egendom, som gått förlorad genom eldsvåda, kreatursjukdom eller annan olyckshändelse, såsom byggnader, kreatur, redskap, växande eller inbärgad gröda, skog eller avverkade skogsprodukter, är att anse som skattepliktig intäkt, därom stadgas i 67 §.

4. Såsom intäkt av jordbruksfastighet skall även upptagas bl. a. värdet av vad skattskyldig direkt gjort sig till godo av jordbrukets eller dess binäringars avkastning för förädling eller förbrukning i rörelse eller yrke, som av honom utövats. Härav följer, att samma värde får av honom avföras såsom omkostnad i rörelsen eller yrket.

5. Har den, som idkat skogsbruk, tillika drivit virkesförädling eller utvinning av biprodukter av skogsbruket såsom tjära o. dyl., anses denna verksamhet som skogsbruk, där den varit av mindre omfattning eller väsentligen avsett husbehov, men som särskild rörelse, om den varit av större omfattning, t. ex. i fasta kolugnar, i fasta tjärugnar eller dylikt, och huvudsakligen avsett framställning av produkter till avsalu. Har den skattskyldige i någon av honom driven rörelse använt skogsprodukter från egen eller av honom brukad fastighet, skall värdet av skogsprodukterna räknas som intäkt av skogsbruk, men får samma värde avräknas som omkostnad i rörelsen.

6. Till intäkt av jordbruksfastighet räknas jämväl vad som influtit på grund av upplåten nyttjanderätt till fastigheten eller del därav, såsom arrende, avgäld för lägenhet, som är avsöndrad från fastigheten, eller för servitut, som vilar å fastigheten, m. m. dyl. Hör till fastigheten rätt att på visst sätt utnyttja annan fastighet såsom till skogsfång, mulbete eller dylikt, skall givetvis även vad som därigenom kommer fastighetens innehavare tillgodo räknas som intäkt av fastigheten. I fråga om för gemensamt behov avsatta s. k. besparingsskogar, hä-

radsallmänningar och andra likartade samfälligheter, som förvaltas självständigt för delägarnas gemensamma räkning, skall som samfällighetens inkomst räknas även vad som in natura utdelats till innehavarna av de fastigheter, som hava del i samfälligheten. Då inkomsten således beskattas hos samfälligheten (jfr 49 § g), följer härav, att innehavare av fastighet, som har del i samfällighet av ovannämnda art, icke är pliktig att som intäkt av sin fastighet upptaga vad han uppburit såsom utdelning från samfälligheten, vare sig utdelningen utgått in natura eller i penningar.

7. Enligt 7 § skall frälseränta taxeras såsom "annan fastighet". Frälseräntetagare har således att uppgiva influten frälseränta icke såsom inkomst av jordbruksfastighet, även om frälseräntan utgår från sådan fastighet, utan som inkomst av annan fastighet.

till 27 §.

1. Såsom driftkostnad får icke avföras kostnad för anskaffande av sådana nya inventarier, till vilka motsvarighet förut icke funnits å fastigheten. Om alltså en lantbrukare inköper lokomobil, traktor, elektrisk motor eller andra maskiner av annan art, än dem han förut haft, eller till följd av brukningssättets omläggning inköper ökat antal kreatur m. m. dyl., så är detta att hänföra till nyuppsättning, därför kostnaden ej får avräknas som driftkostnad. Ersättes förbrukad äldre maskin med ny av annan och dyrbarare konstruktion, må såsom driftkostnad ej upptagas större belopp än som skulle belöpa å en den förbrukade maskinen motsvarande ny sådan.

Värdet av fastighetens egna jordbruksprodukter, som användas för fastighetens fortsatta drift, såsom spannmål till utsäde, foder, gödsel m. m., får ej avföras som driftkostnad men skall ej heller upptagas som intäkt (jfr 26 § b). Endast kostnaden för *inköpta* dylika förnödenheter är att räkna som driftkostnad.

2. Avdrag medgives för sådan värdeminskning å till jordbruket eller till dess binäringar eller till skogsbruket hörande driftbyggnader, som dessa även med normalt underhåll och aktsam vård äro underkastade genom slitage. Avdraget bör bestämmas till viss procent av byggnadens skäliga värde, olika allt efter den tid en byggnad av ifrågavarande art anses kunna för sitt ändamål utnyttjas.

I fråga om avdrag, som nu är sagt, räknas till driftbyggnad icke bostadsbyggnad, vare sig den är avsedd för ägarens eller brukarens personliga behov eller för arbetspersonal.

3. Med skogs för ägaren gällande ingångsvärde förstås det värde, varmed växande skog kan anses hava ingått i fastighetens värde vid den tidpunkt, då ägaren förvärvade fastigheten. Såsom fastighetens värde är att anse vid köp den för fastigheten erlagda köpeskillingen och vid annat förvärv det belopp, efter vilket stämpelplikten med avseende å fastighetsförvärvet beräknats. Kapitaluttag ur skog är för handen, då ur skogen uttagits kvantitativt eller kvalitativt mera, än som motsvarar tillväxten under den tid, som förflutit sedan ägaren förvärvade densamma.

Kapitaluttag ur skog skall värdesättas efter samma grunder, som kommit till användning vid beräkning av ingångsvärdet. Skattskyldig, som vill åtnjuta avdrag för kapitaluttag ur skog, har att uppgiva den vid skogens avverkning eller försäljning influtna intäkten och därjämte förebringa utredning för bedömande av skogens ingångsvärde samt av den minskning eller försämring, som virkeskapitalet därefter undergått.

Avdrag för kapitaluttag ur skog får icke överstiga den influtna intäkten. Om nämligen minskningen i ingångsvärdet uppgår till högre belopp, än som vid försäljningen influtit, måste ägaren anses hava lidit en kapitalförlust.

Har avdrag för kapitaluttag ur skog medgivits, anses skogens för ägaren gällande ingångsvärde hava i motsvarande mån nedgått, och skall alltså, därest ytterligare avverkning därefter sker, såsom ingångsvärde räknas det sålunda nedsatta värdet. Har genom skogseld, naturhändelse eller dylikt växande skog å fastigheten förstörts eller skadats, skall skogens ingångsvärde anses minskat med det belopp, varmed skogen i dess helhet genom förstörelsen eller skadan nedgått i värde under samma ingångsvärde.

Med ersättning, som influtit på grund av försäkring av skogen, förhålles på sätt i 67 § är stadgat.

*Exempel:* I. A. försäljer från sin fastighet skog på rot för en köpeskilling av 20 000 kronor. Vid taxering påföljande år visar han, att skogsvärdet å egendomen, som han genom arv erhållit, vid tillträdet var enligt då gällande fastighetstaxering upptaget till 44 400 kronor efter en skogsareal av 300 hektar med bonitet 3, rotvärde 6 kronor pr kubikmeter och relativ skogstillgång 0.8. Vidare gör han trovärdigt, att genom avverkningar efter tillträdet ungefärligen år för år uttagits skogens årliga tillväxt, vadan den nu gjorda försäljningen, beräknad till 3 000 kbm., motsvarande 10 kbm. per hektar, är att anse som kapitaluttag. Då detta kapitaluttag kan anses utgöra 10 % av den för egendomen normala skogstillgången (beräknad enligt anvisningarna till 9 § punkt 4 och efter 100-årig omloppstid till 100 kbm. per hektar), måste skogens ingångsvärde anses minskat i motsvarande grad, d. v. s. med 10 % av normal skogstillgång eller med $\frac{10}{0.8} = 12.5$ % av den vid tillträdet befintliga skogstillgången, vilket i penningar utföres med 5 550 kronor. A. bör sålunda taxeras för inkomst av endast 20 000 — 5 550 = 14 450 kronor.

II. B. avverkar och förädlar skog från sin fastighet till ett beräknat värde å rot av 75 000 kronor. Vid påföljande års taxering gör han genom köpehandling för fastigheten eller på annat sätt trovärdigt, att av köpeskillingen för fastigheten, utgörande 500 000 kronor, ett belopp av 300 000 kronor belöpt å den växande skogen och alltså utgör dennas ingångsvärde. Likaledes visas, att utöver den sedan köpet upplupna och tidigare icke uttagna tillväxten nu avverkats en virkeskvantitet, utgörande en femtedel av det vid köpet förefintliga virkeskapitalet. Såsom kapitaluttag är alltså att anse en femtedel av 300 000 kronor eller 60 000 kronor, vadan inkomsten bör upptagas till endast 75 000 — 60 000 = 15 000 kronor.

III. C. har försålt avverkningsrätt till all skog å sin fastighet med undantag för nödigt husbehovsvirke mot en köpeskilling av 15 000 kronor. Vid nästa års taxering gör han trovärdigt, att han vid förvärv av fastig-

heten erlagt en köpeskilling, som för växande skog belöpt till 12 000 kronor, vilket belopp sålunda är att anse som skogens ingångsvärde. Ytterligare gör han trovärdigt, att den från försäljning undantagna virkestillgången, värdesatt efter samma enhetspris för skilda sortiment, som skäligen kunna anses ha varit bestämmande för ingångsvärdet, kan anses hava ett kvarvarande värde av 3 000 kronor. Skillnaden mellan ingångsvärdet 12 000 kronor och kvarvarande värde 3 000 kronor eller 9 000 kronor är sålunda att anse som kapitaluttag, vadan inkomsten upptages till endast 15 000 — 9 000 = 6 000 kronor.

4. I avseende å hemmavarande barn gäller, att barn *över* 16 år, som deltagit i arbetet å fastigheten, anses tillhöra arbetspersonalen. Det taxeras alltså självt för den inkomst, det kan hava haft i avlöning och naturaförmåner eller eljest, varemot föräldrarna få göra avdrag såsom för annan arbetshjälp. För hemmavarande barn *under* 16 år får däremot intet avdrag enligt 27 § göras, även om barnet deltagit i arbetet, varav följer, att lön och underhåll åt barnet ej heller skall upptagas såsom inkomst för barnet. Den lindring i föräldrarnas skattskyldighet, som medgives för sådant barn, regleras genom ortsavdragen (se 44 §).
Åldersfrågan bestämmes efter det förhållande, som rått under beskattningsåret eller större delen av detsamma (se 65 §).

5. Till avdragsgill underhållskostnad räknas bl. a. även kostnad för iståndsättande av förut anlagd täckdikning.

till 29 §.

1. Har annan fastighet varit använd huvudsakligen i ägarens egen rörelse eller yrke, varmed likställes det fall, att han i fastigheten utan särskild hyresersättning upplåtit bostad för den i rörelsen eller yrket anställda arbetspersonalen, kommer hyresvärdet för vad som använts i rörelsen eller yrket, vilket värde ej får avdragas såsom omkostnad (jfr anvisningarna till 34 § punkt 1), att ingå i den allmänna inkomstberäkningen för rörelsen eller yrket och sålunda beskattas i sammanhang med den totala inkomsten därav. Har en del av fastigheten varit använd för ägarens personliga räkning eller uthyrd till annan, skall hyresvärdet eller hyran därför särskilt upptagas såsom intäkt av rörelsen eller yrket.

2. Såsom av näst sista stycket i 29 § framgår, skall avkastning av plantering eller trädgårdsland, som är att anse såsom tillbehör till bostadslägenhet, icke särskilt redovisas, vadan underhållskostnaden ej heller får avdragas. Med plantering eller trädgårdsland, som här avses, likställes lott i s. k. koloniträdgård och dylikt å annan fastighet befintligt planteringsland, även om å sådant jordområde ej finnes särskild bostadslägenhet.

3. Med bostadsförening och bostadsaktiebolag förstås sådan ekonomisk förening och aktiebolag, som har till uteslutande eller huvudsakligt ändamål att bereda sina medlemmar eller delägare bostäder.

till 30 §.

Om fabriks- verkstads- magasins- eller därmed jämförlig byggnad av ägare upplåtits åt annan för användning i dennes rörelse eller yrke, må från ägarens intäkt av fastigheten avdrag ske för den värdeminskning, som byggnaderna även med normalt underhåll och aktsam vård äro underkastade genom slitage. Avdraget bör bestämmas på sätt i anvisningarna till 27 § punkt 2 är sagt.

Den omständigheten, att i en huvudsakligen till fabrik, verkstad, magasin eller därmed jämförligt ändamål avsedd byggnad inrymts lägenhet för annat ändamål såsom för bostad, butik, kontor eller dylikt, utgör ej hinder för att byggnaden i sin helhet skall anses såsom byggnad av nu ifrågavarande art.

till 32 §.

1. I anvisningarna till 26 § punkt 2 har påpekats, att en förvärvsverksamhet, som utövas vid sidan av jordbruk, i vissa fall är att anse som en jordbrukets binäring, eventuellt som skogsbruk, i andra fall bör räknas som särskild rörelse, och att det senare i allmänhet är fallet, då förvärvsverksamheten är av större omfattning och framstår såsom ett mera självständigt, från jordbruket eller skogsbruket relativt fristående företag. Vad särskilt angår försäljning av jordbrukets eller dess binäringars produkter, är den i regel att räkna som tillhörande jordbruket men kan någon gång få karaktären av rörelse. Detta senare är fallet, då försäljningen idkas från handelsbod eller annat stadigvarande försäljningsställe utom fastighetens område.

2. Till de s. k. fria yrkena hänföres yrkesmässigt bedriven vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet, som ej utövas på grund av tjänst eller anställning eller är att anse såsom industriell verksamhet. Härunder faller alltså enskild verksamhet såsom lärare, läkare, tandläkare, veterinär, advokat, arkitekt, ingenjör, revisor m. m. sådant. Det utmärkande för dylik verksamhet är, att den förutsätter speciell utbildning inom visst fack och att det väsentliga i densamma är den skattskyldiges egen personliga insats. Sådan verksamhet kan drivas utan däri nedlagt kapital och utan anlitande av avlönad arbetskraft, men understundom användes däri såväl det ena som det andra, såsom t. ex. i enskild läkarklinik, advokat- eller ingenjörsbyrå m. m. I vilketdera fallet som helst är verksamheten att hänföra till fritt yrke. Däremot får icke dit räknas industriell verksamhet, även om däri frambringas konstnärliga eller vetenskapliga föremål, såsom konstgjutningar, vetenskapliga instrument o. dyl.

till 33 §.

1. Till intäkt av rörelse eller yrke hänföras till en början samtliga intäkter i penningar eller varor, som influtit i rörelsen eller yrket. Detta innebär, att intäkten skall vara av sådan beskaffenhet, att den normalt är att räkna med och ingår såsom ett led i den förvärvsverksamhet, varom fråga är. Hit räknas alltså inflytande betalning för varor eller pro-

dukter, som den skattskyldige för i handel eller tillverkar, och gäller detta även för det fall, att rörelseidkaren vid överlåtelse av rörelsen till annan låter i överlåtelsen ingå befintliga varor eller produkter. Denna överlåtelse utgör då så att säga den sista affärshändelsen i hans rörelse. Däremot räknas icke hit sådan intäkt, som till den skattskyldige kan inflyta vid sidan av rörelsen eller eljest utanför vad som normalt är att anse såsom driftinkomst, såsom exempelvis vid avyttring av personlig lösegendom eller vid realisation av tillgångar till stadigvarande bruk i rörelsen. Den intäkt, som erhålles genom en dylik, oberoende av rörelsen verkställd avyttring, skall tagas i betraktande vid inkomstberäkningen för förvärvskällan tillfällig förvärvsverksamhet och bedömas efter de för denna förvärvskälla stadgade grunder.

I enlighet härmed skall alltså ett bolag, som har till ändamål att driva jordstyckning, som intäkt av rörelsen upptaga vad som influtit vid försäljning av en fastighetslott, varefter frågan om och i vad mån denna intäkt blir beskattningsbar kommer att bero på resultatet av bolagets verksamhet. Om ett industribolag avyttrar någon för bolagets industriella verksamhet avsedd fastighet, upptages vad som därvid influtit icke såsom intäkt av rörelsen, men skall, därest vinst å sådan avyttring uppkommit och de i 40 § angivna förutsättningarna föreligga, vinsten upptagas såsom intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. Ett rederi, som har till uppgift icke blott att driva rederirörelse i egentlig mening, d. v. s. idka sjöfart med egna eller förhyrda fartyg, utan därjämte att yrkesmässigt köpa och sälja, d. v. s. driva handel med fartyg, har att såsom intäkt i sin rörelse upptaga vad som influtit vid försäljning av något bolagets fartyg. Om ägaren av ett skeppsvarv, i avbidan på därstädes byggda fartygs försäljning, för egen räkning driver sjöfart med samma fartyg, skall likaledes intäkt genom avyttring av sådant fartyg räknas som intäkt i varvsrörelsen. Men om ett rederi icke har till uppgift att vid sidan av sin rederirörelse driva handel med fartyg och icke heller driver sådan handelsrörelse, så skall vad som influtit vid avyttring av något bolagets fartyg icke räknas som intäkt i rederirörelsen, utan skall, där vinst å sådan avyttring uppkommit och de i 40 § angivna förutsättningarna föreligga, vinsten hänföras till intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. Enbart den omständigheten, att försäljning av fartyg understundom förekommer inom en rederirörelse, utgör ej tillräcklig anledning att antaga, att rederiet driver handel med fartyg.

2. Ränteintäkt samt utdelning å aktier, banklotter, kommanditlotter och andelar i ekonomiska föreningar är i allmänhet att räkna som intäkt av förvärvskällan kapital.

Understundom skall dock ränteintäkt hänföras till intäkt av rörelse eller yrke, nämligen då det kapital, varav intäkten flutit, är att anse som tillhörande rörelsen eller yrket. Detta är i regel fallet med ränteintäkt, som uppbäres av aktiebolag och andra juridiska personer, som driva rörelse.

I bank- emissions- och annan penningrörelse ävensom i försäkringsrörelse äro värdehandlingar att räkna till varor, med vilka rörelsen arbetar. Samtliga därav ävensom av utlånade medel influtna räntor och utdelningar äro alltså att anse som intäkter i rörelsen, varav åter följer, att samtliga ränteutgifter skola avföras som omkostnader i samma rörelse.

3. Har innehavare av rörelse eller yrke upplåtit driften därav till annan mot årligt arrende eller eljest på villkor, som innebära, att den förre fortfarande kvarstått som ägare av rörelsen eller yrket, skall även sådan ersättning för upplåtelsen anses såsom intäkt av rörelse eller yrke.

4. Om och i vad mån ersättning, som på grund av försäkring influtit för fast eller lös egendom, som gått förlorad genom eldsvåda eller annan olyckshändelse, är att räkna till skattepliktig intäkt, därom stadgas i 67 §.

till 34 §.

1. Har annan fastighet *huvudsakligen* använts i ägarens egen rörelse eller yrke, får hyresvärdet av vad så använts icke avdragas såsom omkostnad i rörelsen eller yrket. Detta hyresvärde skall nämligen (jfr anvisningarna till 29 § punkt 1) utan vidare ingå i den allmänna inkomstberäkningen för rörelsen eller yrket. Däremot får avdrag göras för hyresvärdet av lägenhet, som använts i ägarens egen rörelse eller yrke och varit inrymd i fastighet, som *icke huvudsakligen* varit så använd, liksom ock för hyra, som utgått för annan tillhörig fastighet eller lägenhet, som använts i rörelsen eller yrket.

2. Har den skattskyldige i rörelse, som av honom utövats, för förädling eller förbrukning tillgodogjort sig produkter från eget jordbruk eller någon dess binäring eller från eget skogsbruk eller råämnen från egen eller av honom brukad, i rörelsen ej använd fastighet, skall, såsom av 26 och 29 §§ framgår, värdet av sådana produkter eller råämnen upptagas såsom intäkt av fastigheten. Samma värde får därför avföras såsom omkostnad i rörelsen. Detsamma gäller, om han i rörelsen tillgodogjort sig produkter av annan rörelse, som han utövat och som, efter ty i 24 § sägs, är att anse som särskild förvärvskälla.

3. Avdrag medgives ock för den värdeminskning, som fabriks- verkstads- magasins- eller därmed jämförlig byggnad, vilken är avsedd för användning i ägarens rörelse eller yrke, även med normalt underhåll och aktsam vård är genom slitage underkastad. Avdraget bör bestämmas på sätt i anvisningarna till 27 § punkt 2 är sagt.

4. Beträffande avdrag för ränta å lånat kapital, som tillhört rörelse eller yrke, hänvisas till vad ovan anförts i punkt 2 av anvisningarna till 33 §.

5. Såsom speciella för rörelse eller yrke utgående skatter eller avgifter till det allmänna må nämnas vissa tillverkningsskatter, stämpelavgifter, tull- och hamnumgälder, skogsvårdsavgift, nöjesskatt m. m. dyl. Däremot få allmänna skatter till stat eller kommun, däribland skogsskatt, icke avdragas (se 70 §).

6. I anslutning till vad som enligt anvisningarna till 33 § betecknats såsom *intäkt* i rörelse eller yrke, skall såsom *driftförlust* i denna förvärvskälla anses uteblivandet av en intäkt, som normalt bort inflyta i rörelsen eller yrket. Detta innebär, att intäktens uteblivande skall vara av sådan beskaffenhet, att det i den förvärvsverksamhet, varom fråga är, kan räk-

nas med eventuellt uppkommande förlust i stället för vinst samt att förlusten alltså ingår såsom ett led i förvärvsverksamheten. Hit räknas alltså exempelvis till följd av köpares insolvens utebliven betalning för varor eller produkter, som den skattskyldige fört i handel eller tillverkat, prisfall under inköps- eller tillverkningspris, förstöring eller försämring av varulager, tillverkningar, lager av råvaror och förbrukningsartiklar eller dylikt, utebliven återbetalning av lån, som skattskyldig i av honom driven penningrörelse utlämnat på förfalskade lånehandlingar, m. m. dyl. I dylika fall är skattskyldig berättigad att i beskattningsavseende göra nödig nedskrivning å varulagrets värde eller erforderlig avskrivning å utestående fordringar eller vidtaga därmed jämförlig åtgärd för minskande av sin eljest skattepliktiga inkomst. Däremot räknas icke hit förlust, som skattskyldig kan hava lidit vid sidan av eller eljest utanför vad som normalt ingår som ett led i förvärvsverksamheten, exempelvis genom borgensförbindelse, genom hos honom begången stöld, genom prisfall å eller förstöring genom brand eller olyckshändelse av sådana tillgångar, som användas till stadigvarande bruk i rörelsen eller yrket. Den förlust, som föranledes av en dylik, oberoende av rörelsen eller yrket uppkommen skada, är att anse såsom kapitalförlust.

7. Angående hemmavarande barn, som användas i rörelse eller yrke, gäller vad om sådana är stadgat beträffande jordbruk (se 27 § och dithörande anvisningar punkt 4).

8. Enligt bestämmelsen i 2 mom. må avdrag göras för avsättning till *försäkringsfond*, därunder inbegripen den förstärkning av samma fond, som enligt bolagsordning göres av bolag, som driver sjöförsäkring, samt i livförsäkringsbolag jämväl till *premieåterbäringsreserv*, men däremot icke för avsättning till säkerhetsfond, vinstreserv, vinstregleringsfond o. dyl. eller till omedelbar vinstutdelning.

För *ömsesidigt försäkringsbolag, som driver sakförsäkring*, må vid den skattepliktiga inkomstens beräkning avdrag därjämte göras för fondavsättning, som svarar mot årets överskott på försäkringsrörelsen, och skall detta överskott beräknas till det belopp, varmed summan av följande inkomstposter, nämligen

a) ingående försäkringsfond med avdrag för återförsäkrares ansvarighet,

b) premieinkomst med avdrag av återförsäkringspremier samt

c) 4 procent ränta å post a),

överstiger summan av följande utgifter, nämligen

a) utbetalta skadeersättningar med avdrag för återförsäkrares andel,

b) förvaltningskostnader med avdrag för återförsäkrares andel samt

c) utgående försäkringsfond med avdrag för återförsäkrares ansvarighet.

För rörelse, som avser *sjuk- och olycksfallsförsäkring*, så ock för *ränte- och kapitalförsäkringsanstalt* tillämpas samma regler som för livförsäkringsbolag. Ränte- och kapitalförsäkringsanstalt får alltså göra avdrag för avsättning till besparingsfond och livräntefond men ej till andra fonder. Liknande grunder tillämpas för *understödsföreningar*.

till 35 §.

Vid uppskattning av utländsk försäkringsanstalts inkomst av försäkringsrörelse skola de uppgifter och förslag, som därom avgivas av försäkringsinspektionen, tjäna till ledning.

Om vad som förstås med premieinkomst hänvisas till anvisningarna till 18 § punkt 4.

till 36 §.

Där upplåtelse att mot royalty använda en viss materiell tillgång, såsom exempelvis en gruvfyndighet, eller att mot årlig avgift utnyttja patent, mönster eller dylikt (licens) ingår såsom ett led i yrkesmässig förvärvsverksamhet, är royaltyn eller avgiften att anse som intäkt av rörelse. Så är exempelvis fallet, då ett bolag, som äger en gruvfyndighet eller förvärvat ett patent eller å sin experimentverkstad låtit utarbeta en uppfinning eller ett mönster, sedermera tillgodogör sig rätten härtill genom att överlåta exploateringen helt eller delvis åt annan eller andra. Vad som härför inflyter är i bolagets hand intäkt av rörelse. Men om dylik upplåtelse skett annorledes än i rörelse eller yrke, är med hänsyn till royaltyns och avgiftens mera konstanta beskaffenhet dylik inkomst i beskattningshänseende likställd med intäkt av tjänst. En sådan icke yrkesmässig upplåtelse av en rätt av ifrågavarande slag är ofta förhanden, då ägaren eller uppfinnaren själv upplåter exploateringsrätten till annan.

till 37 §.

1. Vissa befattningshavare i statens tjänst äga att utöver de vanliga avlöningsförmånerna åtnjuta särskild gottgörelse för tjänstgöring under mera krävande eller besvärliga förhållanden. Hit är att räkna s. k. kallortstillägg för tjänstgöring i de nordligare delarna av riket, särskilda avlöningstillägg till provinsialläkare i svårbesatta distrikt, ersättning till personal vid armén och marinen under flygtjänstgöring och för dykeriarbete, sjötillägg till beställningshavare vid flottan och kustartilleriet, lokomotivtjänstpenningar vid järnvägarna, vinterdagavlöning till personal å fyrskepp eller å lotsverkets ångfartyg. Dessa och andra sådana ersättningar äro att räkna som avlöningsförmåner och såsom sådana att hänföra till intäkt av tjänst eller anställning.

2. Till skattepliktig intäkt räknas jämväl beklädnadsförmån eller ersättning därför samt premie till beställningshavare vid armén och marinen, som i tjänsten iakttagit ekonomiskt gynnsam hushållning med materialier och förbrukningsartiklar, ävensom vissa tjänstemän tillkommande åklagarandel eller beslagsprovision. Felräkningspenningar äro likaledes att anse som intäkt i tjänsten, men får å andra sidan avdrag ske för genom felräkning liden förlust, även om denna överstiger det såsom felräkningspenningar uppburna beloppet (jfr anvisningarna till 38 § punkt 2).

3. Såsom intäkt av tjänst eller anställning skall upptagas bl. a. hyresvärdet av bostad, som kan vara åt den anställde upplåten. För den, som

är anställd såsom arbetare i jordbruk med binäringar eller i rörelse eller yrke eller eljest hos annan person och såsom löneförmån åtnjuter bostad, skall alltså värdet av denna bostadsförmån medräknas vid löneförmånernas uppskattning (jfr anvisningarna till 26 § punkt 1).

Angående värdesättningen å bostadsförmån, som nu omförmälts, liksom ock å naturaförmåner, som kunna ingå i avlöningen, meddelas bestämmelser i 68 § och därtill hörande anvisningar. Är bostad, som upplåtits till tjänstinnehavare, med hänsyn till honom åliggande representationsskyldighet eller av annan anledning större än som skäligen kan anses erforderlig för hans och hans familjs personliga behov, skall såsom värde å bostadsförmånen upptagas allenast vad som kan anses motsvara en bostad av sistnämnda beskaffenhet. Har tjänstinnehavare fått utgiva ersättning för bostadsförmån, skall givetvis bostadens uppskattade värde därmed minskas.

4. I vissa tjänster eller anställningar är särskild ersättning anvisad för särskilda, med tjänsten eller anställningen förenade kostnader, som av den skattskyldige måste bestridas. I fråga om sådan ersättning skall i beskattningshänseende skillnad göras mellan *statlig* tjänst eller anställning och *kommunal* eller *enskild* tjänst eller anställning. I förra fallet skall den anvisade ersättningen icke upptagas som intäkt av tjänsten, liksom å andra sidan de kostnader, som skola med ersättningen bestridas, ej få avföras såsom utgift, även om ersättningen icke förslår till kostnadernas gäldande.

I fråga om kommunal eller enskild tjänst eller anställning är förhållandet omvänt. Där skall den anvisade ersättningen upptagas såsom intäkt, och de omkostnader, som skola därmed bestridas, avföras såsom omkostnader i tjänsten eller uppdraget. Om därvid ersättningen icke förslår till kostnadernas gäldande, får bristen avföras å intäkten av tjänsten eller anställningen i övrigt.

5. Med av staten anvisad resekostnads- och traktamentsersättning förstås vad som enligt resereglementet med flera författningar eller särskilt av Kungl. Maj:t eller vederbörande myndighet meddelat beslut utgår såsom resekostnads- och traktamentsersättning för förrättning i statens ärenden å annan ort än stationerings- eller förläggningsorten. Härunder falla således sådana ersättningar som mässpenningar och servisbidrag till beställningshavare vid flottan och kustartilleriet, fast respenninganslag till vissa tjänstemän vid domänverket, reseersättning eller resetraktamente samt härbärgesersättning till den s. k. resande personalen vid statens järnvägar och postverket, lotsar tillkommande s. k. hemvägsersättning o. dyl.

6. Till ersättning, som anvisats av staten till bestridande av viss med tjänsten förenad kostnad och vilken ersättning ej är underkastad skatteplikt, räknas även den till tjänsteman vid förflyttning från en tjänstgöringsort till en annan utgående ersättning för flyttningskostnad samt för den ökade utgift, som för honom må hava uppstått därigenom, att han måst vidkännas kostnad för bostad å såväl den gamla som den nya tjänstgöringsorten.

Detsamma gäller i fråga om bidrag till representationskostnader, som är vissa tjänstemän anslaget.

7. Tantième eller liknande förmån, som utgår till i rörelse eller yrke anställd person, skall räknas som intäkt under det år, då den blivit för lyftning tillgänglig.

8. Understöd, som vid arbetskonflikt utgått till i konflikten indragen arbetare från organisation, som han tillhört, är icke att hänföra till skattepliktig intäkt.

9. Har delägare i vanligt handelsbolag, enkelt bolag eller rederi eller solidarisk delägare i kommanditbolag åtnjutit inkomst från bolaget eller rederiet i form av avlöning, hänföres sådan inkomst till intäkt icke av tjänst eller anställning utan av den förvärvskälla, varur bolagets eller rederiets inkomst härflutit.

till 38 §.

1. Enligt denna paragraf äger skattskyldig att från intäkten av sin tjänst eller anställning åtnjuta avdrag för pensionsavgifter, vilka han erlagt såsom innehavare av samma tjänst eller anställning. Avdragsrätten gäller för pensionsavgifter vid anställning både i allmän och i enskild tjänst, såsom civila tjänstinnehavares avgifter till egen pensionering samt avgifter till civilstatens änke- eller pupillkassa, arméns och flottans pensionskassor, statens anstalt för pensionering av folkskollärare m. fl., änke- och pupillkassan vid Stockholms stads verk och inrättningar, Sveriges privatanställdas pensionskassa, enskilda järnvägarnas pensionskassa med flera dylika inrättningar. Rätt till avdrag föreligger för alla avgifter till kassa, till vilken det ålegat den skattskyldige såsom tjänstinnehavare att erlägga avgift.

2. Har skattskyldig, som i sin tjänst eller anställning omhänderhar medel, för vilka han är redovisningsskyldig, blivit ålagd viss ersättnings- eller återbetalningsskyldighet för dessa medel, äger han njuta avdrag för den förlust, som han på grund därav lidit. Hit räknas exempelvis bankkassörs ersättningsskyldighet för felräkning och redogörares återbetalningsskyldighet för felaktigt utbetalta avlöningsbelopp. Avdrag är dock ej medgivet, därest ersättnings- eller återbetalningsskyldigheten grundar sig på av den skattskyldige begången förskingring eller annan kriminell handling.

3. Vissa tjänstemän hava att i tjänsten verkställa inspektioner, besiktningar, undersökningar, förhör m. m. dyl., för vilka erfordras resor utom den vanliga boningsorten. Därest av staten anvisats särskild ersättning till bestridande av kostnaderna för resan eller förrättningen, får avdrag icke göras för tilläventyrs uppkommen brist i den anvisade ersättningen. Är däremot särskild ersättning icke av staten anvisad eller företages resan eller förrättningen på grund av kommunal eller enskild tjänst eller anställning, får därav föranledda nödiga kostnader avdragas från löneintäkterna (jfr anvisningarna till 37 § punkt 4).

4. Förutom i de fall, då avdrag för kostnader under resa eller förrättning kan medgivas på grund av stadgandet i punkt 3 härovan, kunna jämväl i vissa andra fall avdrag för ökade levnadskostnader ifrågakomma. I regel är den ökning i dylika kostnader, som för

innehavare av tjänst eller anställning kan uppstå därigenom, att han utför sitt arbete å annan ort än där han har sitt hemvist, icke att räkna som kostnad för fullgörande av tjänsten eller anställningen, lika litet som levnadskostnader i allmänhet, och får sålunda icke avdragas såsom omkostnad. Men understundom kunna sådana förhållanden föreligga, att avdrag för dylik merkostnad bör medgivas. Detta kan vara fallet, om den skattskyldiges arbete å arbetsplatsen pågår under längre tid samt arbetsplatsen är så belägen, att det icke skäligen kan ifrågasättas, att den skattskyldige skall dit avflytta, eller så avlägsen, att han ej kan dit medtaga erforderliga förnödenheter från hemmet.

5. Avdragsrätt för kostnad för resor i tjänst eller anställning omfattar även skälig kostnad för resor till och från arbetsplatsen, där denna varit belägen på sådant avstånd från den skattskyldiges bostad, att han behövt anlita och även anlitat särskilt fortskaffningsmedel.

till 40 §.

1. Understundom inträffar, att idkare av rörelse eller yrke vid överlåtelse av rörelsen eller yrket till annan betingar sig — utöver värdet av i överlåtelsen ingående fast eller lös egendom — viss ersättning för utfästelse att ej vidare utöva likartad verksamhet. Vad som härigenom tillföres avträdaren är att anse som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet.

Har vid överlåtelse av rörelse eller yrke avträdaren betingat sig ersättning för värde av good wills natur, är sådan ersättning att anse som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet, om och i den mån sådana förhållanden föreligga, att ersättningen kan hänföras till realisationsvinst vid avyttring av lös egendom (jfr anvisningarna till 33 § punkt 1).

2. För att förlust å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom skall få avdragas från de i denna paragraf omförmälda intäkter erfordras, att förlusten under beskattningsåret uppkommit genom avyttring av fast eller lös egendom, som förvärvats genom köp eller byte och varit i säljarens ägo under mindre än tio resp. fem år. Avdragsgill förlust får avräknas å alla slag av intäkter, som äro att hänföra till denna förvärvskälla, men icke å intäkt av annan förvärvskälla.

till 41 §.

1. I vilka fall ränteintäkt samt utdelning å aktier m. m. är att hänföra till intäkt av rörelse eller yrke, framgår av anvisningarna till 33 § punkt 2.

2. Från inkomst, som härflutit av fastighet i utlandet, får avdrag ske för vad som av inkomsten använts för fastigheten, såsom för ny- eller ombyggnad. Från inkomst, som härflutit av rörelse eller yrke i utlandet, må likaledes avdrag göras för vad som av inkomsten använts för rörelsen eller yrket, exempelvis för nyanskaffning av maskiner eller inventarier. För att sådant avdrag må ske erfordras dock, att inkomsten under beskattningsåret på ovan angivna sätt disponerats. Reserveras inkomsten för att framdeles användas för det ena eller andra ändamålet, är den underkastad beskattning. Har underskott uppkommit å fastig-

het i utlandet eller å rörelse eller yrke därstädes, må avdrag för sådant underskott ej göras, vare sig från annan intäkt av kapital eller enligt 42 §.

Med rörelse eller yrke i utlandet avses sådan rörelse- eller yrkesverksamhet, som därstädes självständigt bedrives. Utgör i utlandet bedriven rörelse allenast en gren (filial) av en rörelse inom riket, upptagas av rörelsen i dess helhet härflutna intäkter såsom intäkter av rörelse eller yrke.

3. Vid beräkning av inkomsten av kapital får avdrag göras för all gäldränta, som förut icke frånräknats intäkterna av andra förvärvskällor. Härav följer, att, om den skattskyldige utbetalt sådan gäldränta men icke åtnjutit intäkt av kapital eller haft sådan intäkt till lägre belopp än nyssnämnda gäldränta, förvärvskällan kapital kommer att utvisa underskott. För sådant underskott får den skattskyldige sedermera åtnjuta avdrag på sätt och i den ordning, som i 42 § är stadgat.

För vissa skattskyldiga, nämligen svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar, har emellertid stadgats en viss inskränkning i rätten att avdraga gäldränta. Bestämmelsen är föranledd av den i 50 § a) för dessa skattskyldiga medgivna befrielse från skattskyldighet för utdelning å aktier i svenska aktiebolag, lotter i svenska solidariska bankbolag, kommanditlotter i svenska kommanditbolag samt andelar i svenska ekonomiska föreningar. Nu nämnda stadgande fordrar, att, då fråga är om bolag eller förening, som nyss nämnts, skillnad göres mellan gäld, som belöper å dylika värdehandlingar, samt annan gäld. Därest ej annat framgår av förebragt utredning, torde beskattningsmyndigheterna vid bedömandet av frågan huru stor del av bolagets eller föreningens gäld, som belöper å dess innehav av ifrågavarande värdehandlingar, böra utgå ifrån, att gälden belöper å dessa till ett belopp, motsvarande deras halva värde. Ränta å denna gäld får icke avdragas i vidare mån än räntan överstiger bolagets eller föreningens inkomst av utdelning å samma värdehandlingar. I vad mån nu omförmälta begränsning i rätt till avdrag för gäldränta skall tillämpas å kommanditbolag, gäller vad i anvisningarna till 50 § sägs.

4. Avdrag för ränta får allenast ske för det beskattningsår, varunder räntan utbetalts, dock att i rörelse eller yrke, varöver förts handelsböcker i enlighet med vad därom är särskilt stadgat, ränteavdraget må göras efter bokföringsmässiga grunder.

till 42 §.

Är sjuk- eller arbetslöshetsförsäkring kombinerad med försäkring av den art, som i 2 mom. 3 b) omförmäles, skall i fråga om rätten att njuta avdrag för erlagd premie försäkringen i sin helhet anses vara av sistnämnda art.

till 44 §.

1. För att barn skall anses vara för sin utkomst väsentligen beroende av arbetsförtjänst utom hemmet, erfordras icke, att arbetet utföres utom hemmet, utan det avgörande är, huruvida arbetsförtjänsten härflyter från föräldrarna eller någon av dem eller från annan; platsen, där arbetet ut-

föres, är utan betydelse. Har barnet jämte arbetsförtjänst utom hemmet tillika annan inkomst, så att det för sin utkomst icke är väsentligen beroende av nämnda arbetsförtjänst, åtnjuter det allenast halvt ortsavdrag. Åtnjutes arbetsförtjänsten delvis inom och delvis utom hemmet, får det huvudsakliga förhållandet vara avgörande.

2. Med barn avses jämväl styvbarn ävensom adopterat barn.

3. För barn, vars föräldrar icke äro gifta med varandra, äger modern eller, om allenast fadern har barnet i sin vård, denne åtnjuta förhöjt ortsavdrag.

4. Att till grund för ortsavdragens beräkning skall läggas det förhållande, som rått under större delen av beskattningsåret, framgår av 65 §.

till 49 §.

1. Såsom bosatt här i riket räknas den, som här har sitt egentliga bo och hemvist. Svensk medborgare, som uppehåller sig å resor i främmande land men har bo eller familj kvar i riket, anses sålunda fortfarande vara bosatt här i riket, även om vistelsen utomlands är långvarig. En utlänning, som stadigvarande bor och vistas härstädes, räknas likaledes som här bosatt. Däremot är en diplomatisk eller konsulär tjänsteman eller en missionär, som har stadigvarande verksamhet å utrikes ort, att anse som bosatt utom riket, även om han fortfarande är mantalsskriven härstädes, så framt icke familjen kvarbor inom riket. Detsamma gäller rörelse- eller yrkesidkare, som för sin verksamhet på ett mera stadigvarande sätt slagit sig ner å utrikes ort, liksom ock arbetare, som för längre tid tagit anställning utomlands. En sjöman, som under utövning av sitt yrke uppehåller sig å främmande farvatten, men är inskriven å sjömanshus här i riket eller har sin familj härstädes, anses fortfarande vara bosatt här i riket.

2. Svensk medborgare eller utlänning, som icke är här i riket bosatt, är skattskyldig allenast för inkomst av här belägen fastighet, av rörelse eller yrke, som här bedrivits, samt för härifrån åtnjuten royalty eller därmed likartad ersättning, antingen densamma härflutit av rörelse eller yrke eller den varit att hänföra till inkomst av tjänst eller anställning. Huruvida han är här i riket mantalsskriven eller ej är utan betydelse för frågan om hans skattskyldighet. Sålunda är exempelvis svensk diplomat eller missionär, bosatt å utrikes ort, icke skattskyldig för inkomst av tjänst eller anställning eller för inkomst av kapital.

Oskift dödsbo anses i skattskyldighetsavseende såsom inländsk juridisk person, då den avlidne varit vid sitt frånfälle här i riket bosatt, samt i annat fall såsom här i riket ej hemmahörande juridisk person (jfr 65 §). Var således den avlidne icke vid sin död bosatt härstädes, är dödsboet skattskyldigt för allenast inkomst av här belägen fastighet, av rörelse eller yrke, som här bedrivits, och för härifrån åtnjuten royalty eller därmed likartad ersättning. Har dödsboet haft annan inkomst, tages sådan till beskattning allenast till den del, som belöper å här i riket bosatt delägare och beskattas hos denne.

3. Bestämmelsen i 49 § 1 mom. om statens skattskyldighet för inkomst av sina jordbruksdomäner, skogar samt uthyrda eller med tomträtt eller vattenfallsrätt upplåtna fastigheter avser allenast inkomsten av sådana fastigheter, som normalt användas på angivet sätt, men icke sådan inkomst, som inflyter av en för annat ändamål avsedd, staten tillhörig fastighet, som tillfälligtvis upplåtes. Så skall alltså icke som skattepliktig inkomst räknas vad som influtit, om exempelvis en för ämbetsverk avsedd lokal tillfälligt uthyrts för en utställning eller dylikt eller om betesrätt upplåtits å ett övningsfält m. m. sådant.

Statens skattskyldighet för inkomst av rörelse överensstämmer, på sätt av 17 § 2 mom. inhämtas, med statens skyldighet att för rörelsen utgöra näringsskatt. Däremot är statens skattskyldighet för fastighet i vissa fall vidsträcktare, i det att, såsom av 5 § framgår, staten har att utgöra fastighetsskatt för exempelvis riksbankens fastigheter, för järnvägarnas huvudverkstäder, för vissa andra till järnvägarna hörande fastigheter o. s. v.

4. Till ideella föreningar med uteslutande religiöst, fosterländskt, kulturellt, välgörande eller allmännyttigt ändamål räknas religiösa föreningar, försvars- och skytteföreningar, föreningar för främjande av undervisning och folkbildning ävensom av konst, litteratur och vetenskap, idrotts- och gymnastikföreningar, föreningar för sjukvård, barnavård eller annat välgörande ändamål, nykterhetsföreningar, skogsvårdsföreningar, djurskyddsföreningar, turistföreningar och dylika föreningar, vilka uteslutande avse att befordra ett rent ideellt ändamål. Däremot hänföras icke till föreningar av ifrågavarande art föreningar för främjande av företagare- eller löntagareintressen, föreningar för vårdande av yrkesangelägenheter, politiska föreningar, föreningar för tillgodoseende av släkt- eller familjeintressen eller föreningar med sällskapligt syfte, även om dylik förening jämväl skulle tjäna ett kulturellt eller välgörande ändamål.

För att föreningar med rent ideellt syfte må komma i åtnjutande av inskränkt skattskyldighet förutsättes, att föreningen enligt sina stadgar eller i sin verksamhet icke främjar eller är avsedd att främja medlemmarnes ekonomiska intressen, samt att föreningen icke idkar handel eller annan verksamhet, varmed följer skyldighet att föra handelsböcker.

Vad nu är sagt om ideella föreningar gäller i tillämpliga delar även om stiftelser samt därmed likartade donations- och andra fonder. Avser således en stiftelse att tillgodose särskilda släkt- eller familjeintressen, åligger stiftelsen skattskyldighet för all sin inkomst.

5. Delägare i vanligt handelsbolag, enkelt bolag och rederi, så ock solidarisk delägare i kommanditbolag beskattas för den del av bolagets eller rederiets vinst, som å honom belöper, huru denna än må hava av bolaget eller rederiet använts och oberoende av vad han må hava lyftat av bolagets eller rederiets under beskattningsåret eller tidigare förvärvade vinst.

till 50 §.

Av stadgandet i 49 § 2 mom. följer, att kommanditbolag är befriat från skattskyldighet för sådan utdelning, varom i 50 § a) förmäles, i den mån denna utdelning belöper å kommanditdelägarna, men att för bolaget gäl-

ler den i 41 § 2 mom. andra stycket stadgade begränsningen i rätten till avdrag för gäldränta, såvitt densamma belöper å kommanditdelägarna. De solidariska delägarna äro däremot skattskyldiga för å dem belöpande andel i sådan utdelning, som nyss nämnts, men berättigade till fullt avdrag för gäldränta.

Exempel: Ett kommanditbolag, däri kommanditdelägarna äro delägare till tre fjärdedelar och de solidariska delägarna till en fjärdedel, har haft en inkomst av 96 000 kronor. Denna inkomst utgöres av inkomst av rörelse, 80 000 kronor, och utdelning å aktier i svenska aktiebolag, 20 000 kronor, från vilket sistnämnda belopp avräknats ränta å gäld, som upptagits för aktiernas förvärvande, med 4 000 kronor. Kommanditbolaget skall i detta fall taxeras för kommanditdelägarnas andel i bolagets inkomst, med bortseende från såväl utdelningen å aktierna som gäldräntan, eller sålunda för 60 000 kronor. Å de solidariska delägarna skall däremot till beskattning fördelas en fjärdedel av inkomstbeloppet 96 000 kronor eller sålunda 24 000 kronor.

till 55 §.

1. Har ett näringsföretag under beskattningsårets lopp förflyttats från fast driftställe inom en kommun till fast driftställe inom annan kommun, skall i regel skattevärdet i sin helhet beskattas i den senare kommunen. Likaledes gäller såsom regel, att, om ett näringsföretag, som bedrivits å fasta driftställen inom flera kommuner, under beskattningsåret definitivt nedlagts inom en kommun, skall icke någon del av skattevärdet där tagas till beskattning. Härifrån göres dock undantag för bankrörelse, annan penningrörelse, emissionsrörelse, handel med värdepapper, försäkringsrörelse samt näring, vars skattevärde bestämmes med hänsyn till i företaget anställd arbetarpersonals storlek, i vilka näringar skattevärdet uppdelas mellan samtliga de kommuner, där näringen bedrivits å fasta driftställen, oberoende därav att näringen under beskattningsåret förflyttats från en kommun till en annan eller inom någon kommun definitivt nedlagts men i övrigt fortvarit.

2. Har i av staten driven rörelse, som avser att medelst ledning tillhandahålla elektrisk kraft, dylik kraft levererats, utom till andra avnämare, jämväl till statens kommunikationsverk med tillhörande byggnader och anläggningar eller till statens industriella verksamhet, som huvudsakligen avser att tillgodose statens egna behov, utgöres icke skatt för näring till kommun, inom vilken fast driftställe begagnats uteslutande för den del av verksamheten, som avser leverans, som nu är nämnd, eller till kommun, där allenast sådan ledning framdragits, som uteslutande tjänar att överföra kraft till sagda kommunikationsverk med byggnader och anläggningar eller industriella verksamhet.

till 56 §.

1. Förhållandetal, efter vilka *bankrörelses* skattevärde fördelas till beskattning inom olika kommuner, uträknas för varje kontor på följande sätt. De belopp, som enligt kontorets månadsrapporter vid varje månads slut balanserats å kontorets in- och utlåningsräkningar, utelöpande postremissväxlar oberäknade, sammanläggas. Det förhållande, i vilket denna summa står till den på enahanda sätt beräknade summan

av samtliga kontors sammanlagda in- och utlåning, utgör kontorets förhållandetal.

2. I fråga om fördelning av *försäkringsrörelses* inkomst till beskattning inom flera kommuner skall med premieinkomst förstås bruttobeloppet av årets försäkringspremier utan avdrag för reassuranspremier.

3. Beträffande *av staten driven rörelse, som avser att medelst ledning tillhandahålla elektrisk kraft,* iakttages, att, där enligt 18 § punkt 2 såsom skattevärde upptagits allenast viss del av sammanlagda värdet å den lösa egendom, som är avsedd till stadigvarande bruk i rörelsen eller att däri omsättas eller förbrukas, skall vad i förevarande paragraf för ifrågavarande rörelse är sagt om värdet av inom kommunen befintlig lös egendom gälla nämnda delvärde.

till 59 §.

Har i sådan av staten driven rörelse, som avser att medelst ledning tillhandahålla elektrisk kraft, dylik kraft levererats till statens kommunikationsverk med tillhörande byggnader och anläggningar eller till statens industriella verksamhet, som huvudsakligen är avsedd att tillgodose statens egna behov, utgöres icke skatt för inkomst till kommun, inom vilken fast driftställe begagnats uteslutande för den del av verksamheten, som avser sådan leverans, eller till kommun, inom vilken förbrukning ägt rum allenast vid nämnda kommunikationsverk med byggnader och anläggningar eller sagda industriella verksamhet.

till 60 §.

1. Beträffande fördelning till beskattning inom flera kommuner av inkomst av *rörelse, som avser att medelst ledning tillhandahålla vatten, gas eller elektrisk kraft,* iakttages, att, om i ett företag finnas flera inom olika kommuner belägna vatten- gas- eller kraftverk, fördelas den å dessa anläggningar belöpande delen av inkomsten mellan kommunerna i förhållande till anläggningarnas taxeringsvärden. Ligga delar av ett och samma vatten- gas- eller kraftverk i olika kommuner, fördelas den å verket belöpande delen av inkomsten mellan dessa kommuner i förhållande till taxeringsvärdena å de särskilda delarne av verket. Har förbrukning ägt rum i flera kommuner, fördelas den å förbrukningen belöpande delen av inkomsten mellan kommunerna efter bruttointäkten inom varje kommun. Har vatten, gas eller elektrisk kraft levererats till någon, som inom olika kommuner utövar distribution därav, skall den å leveransen belöpande beskattningsbara inkomsten uppdelas på de olika kommunerna efter distributörens bruttointäkt inom varje kommun. Har förbrukning skett i utlandet, skall den anses hava ägt rum i den kommun, där huvudkontoret funnits.

Vid taxering av statens inkomst av rörelse, som avser att medelst ledning tillhandahålla elektrisk kraft, skall, därest kraft levererats till statens kommunikationsverk med tillhörande byggnader och anläggningar eller till sådan statens industriella verksamhet, som huvudsakligen avser att tillgodose statens egna behov, iakttagas följande: Inkomsten i dess helhet beräknas i vanlig ordning. Från den samlade inkomsten drages därefter den del därav, som härrör från leverans av kraft

till statens kommunikationsverk eller nämnda industriella verksamhet. Återstoden utgör taxerad inkomst. Kan den inkomst, som härrör från leverans av kraft till statens kommunikationsverk eller nämnda industriella verksamhet, icke på annat sätt tillförlitligen beräknas, må den upptagas till så stor del av hela inkomsten, som den till sagda verk och industriella verksamhet levererade kraften utgör av all från kraftverket levererad kraft. Den taxerade inkomsten fördelas därefter mellan de särskilda kommunerna efter de fastställda fördelningsreglerna; dock att vid fördelningen av den å förbrukningen belöpande delen av inkomsten hänsyn icke skall tagas till kraft, som levererats till statens kommunikationsverk eller nämnda industriella verksamhet.

2. Vad angår inkomst av *järnvägsdrift* skall vid inkomstens fördelning till beskattning inom flera kommuner iakttagas följande:

Har driften ägt rum uteslutande å egen bana eller uteslutande å främmande bana, skall i varje kommun taxeras så stor del av inkomsten, som summan av järnvägens inom kommunen till dess personal utbetalta avlöningsförmåner — därunder inbegripet värdet av fria bostäder och andra naturaförmåner — utgjort av järnvägens totala utgifter för sådan avlöning; och skall därvid iakttagas, *att* i avlöningsförmåner skola inräknas såväl styrelse- och revisorsarvoden som ock de bidrag till avlöning åt annan järnvägs personal, vilka järnvägen i form av förvaltningsbidrag eller därmed liknande bidrag haft att erlägga, *att* summan av utbetalta avlöningsförmåner skall minskas med de bidrag av nu nämnd art, som influtit från annan järnväg, *att* styrelse- och revisorsarvoden anses utbetalta inom den kommun, där järnvägen haft sitt huvudkontor, *att* avlöningsbidrag, som nyss nämnts, skall anses utbetalt i den kommun, där anslutningsstationen är belägen, *samt att* avlöning i övrigt anses utbetald i löntagarens bostadskommun, därest beskattning av järnvägens inkomst skall äga rum därstädes, men eljest i den kommun, där löntagaren haft sin huvudsakliga tjänstgöring vid järnvägen förlagd.

Har järnvägsdriften ägt rum, förutom å egen, jämväl å främmande bana, skall inkomsten av rörelsen å vardera banan särskilt för sig beräknas. För detta ändamål uppskattas först den behållna inkomsten av rörelsen i dess helhet, dock utan avdrag vare sig för ränta å gäld eller för ersättning, som skolat utbetalas för nyttjande av den främmande järnvägen. Det på detta sätt bestämda totala driftöverskottet fördelas därefter mellan de trafikerade banorna efter sammanlagda trafikvärdet av vardera banans stationer. Stationernas trafikvärden beräknas därvid såsom om banorna utgjorde en enda järnväg, dock att för station, som tillhört båda banorna, stationens uträknade trafikvärde uppdelas i två trafikvärden, allt efter som stationens trafik hänfört sig till den ena eller den andra banan. Från den del av driftöverskottet, som enligt denna beräkningsgrund kommer på den främmande järnvägen, avdrages den ersättning, som skolat utbetalas för nyttjandet av den främmande järnvägen, jämte ränta å gäld, som kan anses belasta driften å densamma. Återstoden. som utgör den skattskyldiges skattepliktiga inkomst av den främmande järnvägen, skall, sedan fem procent tillgodoräknats den ort, där huvudkontoret för den egna järnvägen varit beläget, fördelas mellan de kommuner, där den främmande banans inkomst skall beskattas, efter samma grunder, som här ovan föreskrivits för fördelning av inkomst av

järnvägsdrift å en enda bana. Från den del av driftöverskottet, som faller på den skattskyldiges egen järnväg, göres avdrag för ränta å gäld, som belastar denna järnväg, varefter återstoden fördelas på nyssnämnda sätt mellan de kommuner, där denna järnvägs inkomst skall taxeras. På liknande sätt förfares, om järnvägsdriften ägt rum å egen jämte flera främmande banor eller uteslutande å främmande banor.

En stations trafikvärde beräknas till hälften av järnvägens bruttoinkomst av stationens avsända och anlända godstrafik (ilgods, styckegods och vagnslastgods), ökad med järnvägens bruttoinkomst av vid stationen försålda personbiljetter. Gods, som i samtrafik eller transitotrafik inkommit från främmande bana, räknas såsom avsänt från övergångsstationen; likaså räknas till annan bana utgående gods såsom anlänt till övergångsstationen. Såsom järnvägens station räknas härvid även av densamma använd, annan järnväg tillhörig station.

Där ägare av järnväg icke själv omhänderhaft trafiken, fördelas hans inkomst av järnvägen på enahanda sätt som den trafikerande järnvägens inkomst av banan.

3. De fördelningstal, efter vilka inkomst av *kanaldrift* skola emellan vederbörande kommuner fördelas, fastställas efter den skattskyldiges hörande att lända till efterrättelse till dess annorlunda förordnas. Fördelningstalen erhållas genom att till kilometertalet av kanalens längd inom varje kommun lägga antalet slussar inom kommunen. Kanallängden, vartill endast hänföras sträckor, som först genom kanalföretaget gjorts segelbara, räknas i kilometer och tiondedelar därav, varvid bråkdel, som ej uppgår till full tiondedel, bortfaller. Utgör kanalanläggning på någon sträcka gräns mellan två kommuner, uppdelas fördelningstalet för denna sträcka lika på vardera kommunen. Har, då denna lag träder i kraft, fördelningstal fastställts att gälla för taxering till bevillning, skola dessa fördelningstal fortfarande gälla för taxering till kommunal repartitionsskatt för inkomst, till dess annorlunda förordnas.

till 62 §.

Till ledning vid tillämpningen av bestämmelserna om eftertaxering anföres följande exempel:

En ensamstående person, bosatt å ort tillhörande ortsgrupp I, har år 1928 för beskattning därstädes uppgivit en inkomst av 1 200 kronor. Hans beskattningsbara inkomst blir då med tillämpning av bestämmelserna i 44 och 46 §§ 800 kronor. År 1930 upptäckes, att deklarationen varit felaktig, i det att den skattskyldige rätteligen bort uppgiva en inkomst av 2 000 kronor. Den beskattningsbara inkomsten hade alltså med tillämpning av nyssnämnda lagrum år 1928 rätteligen bort vara 1 600 kronor, och till eftertaxering år 1930 skall upptagas ett belopp av 1 600 — 800 = 800 kronor. Detta belopp upptages — utan sammanblandning med den beskattningsbara inkomst, som kan i vanlig ordning fastställas — i 1930 års taxeringslängd.

till 65 §.

Enligt 49 § 1 mom. är skattskyldigheten för svensk medborgare eller utlänning olika bestämd, allt efter som han är bosatt här i riket eller icke. Frågan härom skall enligt förevarande paragraf avgöras efter förhål-

landet vid taxeringsårets ingång eller, där han dessförinnan avlidit, efter förhållandet vid dödsfallet.

Enligt 44 § är rätten till ortsavdrag och dess storlek beroende av olika förhållanden, såsom barns ålder m. m. Dessa förhållanden kunna naturligtvis växla, och då det ej ansetts lämpligt att, där så skett, förfara olika för olika delar av året, har stadgande här meddelats, att förhållandet skall så bedömas, som det varit under större delen av beskattningsåret. Om alltså ett hemmavarande barn, som ej självt är skattskyldigt, fyller 16 år efter den 1 juli under beskattningsåret, där detta sammanfaller med kalenderåret, skall vid föräldrarnas taxering ortsavdrag utgå för barnet.

Detsamma gäller om taxering av äkta makar, som ingått äktenskap under beskattningsåret. Om giftermålet ägt rum under förra delen av beskattningsåret, taxeras de såsom äkta makar även för den inkomst, de kunna hava haft före äktenskapets ingående, och åtnjuta ortsavdrag såsom äkta makar. Om de åter trätt i gifte under senare delen av beskattningsåret, taxeras de såsom ensamstående skattskyldiga även för den inkomst, de kunna hava haft efter giftermålets ingående, och åtnjuta var för sig fullt ortsavdrag. Samma regel tillämpas, om makarna under året flytta från varandra eller, om de levat åtskilda, åter sammanflytta.

till 68 §.

Vid uppskattande av värde å bostadsförmån saknas understundom tillfälle till jämförelse med i orten gällande hyrespris. Särskilt gäller detta ofta i fråga om jordbrukare, som bor å den fastighet han brukar. I sådant fall bör värdet av hans bostadsförmån uppskattas med hänsyn utom till andra förhållanden, som kunna inverka å bostadsvärdet, även till den förmån han har av att bo på arbetsplatsen, vilken förmån åter i regel kan anses stå i förhållande till fastighetens storlek och värde.

Bestämmelsen om att värdet av produkter, varor eller andra naturaförmåner, som ingå i lön eller annan inkomst, skall beräknas efter ortens pris innebär, att dessa nyttigheter skola upptagas efter det pris, som i orten gällt, därest det varit fråga om att för penningar förskaffa sig dem. Kan ej dylikt pris direkt angivas, skola nyttigheterna upptagas till det belopp, som med hänsyn till föreliggande förhållanden kan beräknas hava åtgått, om de skolat gäldas i penningar.

till 70 §.

1. Till skattskyldigs levnadskostnader, för vilka avdrag enligt denna paragraf ej medgives, räknas bland annat premier för egna personliga försäkringar och avgifter till kassor, föreningar och andra sammanslutningar, i vilka den skattskyldige är medlem. Att i vissa speciella fall avdrag dock får göras för dylika premier och avgifter framgår av stadgandena i 30, 38 och 42 §§.

2. Såsom allmänna skatter räknas utskylder till staten samt till landsting, kommun, församling, skoldistrikt, tingslag, väghållningsdistrikt, municipalsamhälle och köping, som icke utgör egen kommun. Debetsedelslösen och indrivningsavgift få likaledes icke avdragas, ej heller hundskatt, nöjesskatt och dylika avgifter.

3. Angående vad som är att hänföra till kapitalförlust i rörelse eller yrke hänvisas till anvisningarna till 34 § punkt 6. Vad där stadgats angående sådan förlust i rörelse eller yrke skall äga motsvarande tillämpning även för andra förvärvskällor.

till 72 §.

Stadgandet i denna paragraf innebär, att ränta skall i sin helhet upptagas som intäkt under det år, då den blivit för lyftning tillgänglig. Den skall alltså icke upptagas i inkomstberäkningen för nästföregående år i den mån som den under samma år upplupit. Från denna regel undantages emellertid ränteintäkt i rörelse eller yrke, där — såsom förhållandet är i bank- och annan penningrörelse — ränteberäkningarna hänföra sig till tiden för bokslutet, evad räntorna då varit till betalning förfallna eller icke. I sådan verksamhet skall alltså intäkten, även vad angår räntor, upptagas efter bokföringen.

Vad sålunda stadgats gäller ock annan periodvis inflytande likvid, för så vitt densamma är att i beskattningshänseende hänföra till intäkt. Om alltså någon upplåtit avverkningsrätt till skog mot betalning, som skall erläggas under olika år, skall såsom intäkt för varje särskilt år upptagas den del av köpeskillingen, som under samma år influtit. Avdrag för skogs ingångsvärde, vartill upplåtaren kan vara berättigad, fördelas därvid på de olika åren i förhållande till därunder influtna likvider. Likaså skall utövare av rörelse eller yrke, som vid överlåtelse av rörelsen eller yrket till annan betingat sig periodvis utgående ersättning för utfästelse att ej utöva liknande verksamhet (jfr anvisningarna till 40 §), som intäkt upptaga för varje år vad som under samma år på grund av avtalet kommit honom tillgodo. Om åter fråga är om inflytande medel, vilka i och för sig icke äro att anse som beskattningsbar intäkt, exempelvis köpeskilling vid icke yrkesmässigt bedriven avyttring av fast eller lös egendom, därvid realisationsvinst uppstått genom försäljningen, är det utan betydelse om köpeskillingen skall utgå på en gång eller periodvis. Realisationsvinsten skall alltså bedömas efter köpeskillingens totala belopp, oavsett om den skall betalas på en gång eller terminsvis, och skall i sin helhet upptagas såsom intäkt för det år, varunder försäljningen ägt rum.

till 74 §.

Till ledning vid tillämpningen av denna paragraf anföres följande exempel:

A är mantalsskriven i det inom kommunen B belägna municipalsamhället C och har bedrivit rörelse inom den del av kommunen, som är belägen utanför municipalsamhällets område. Han har haft inkomst dels av rörelsen till belopp av 9 000 kronor och dels av kapital till belopp av 3 000 kronor eller sålunda tillhopa 12 000 kronor. Efter frånräknande av allmänna avdrag och ortsavdrag utgör den beskattningsbara inkomsten 8 000 kronor. Av sistnämnda belopp skall alltså 2 000 kronor upptagas såsom belöpande å municipalsamhället.

till 80 §.

Bestämmelserna i första stycket av denna paragraf innebära till en början, att avverkningsortens virkespris skall läggas till grund för beräk-

ningen av avverkat virkes rotvärde. Det kan emellertid inträffa, att representativa försäljningar av virke å rot icke förekomma å avverkningsorten, utan att virket där i allmänhet utdrives och nedforslas till någon plats vid flottled eller annat uppsamlingsställe för att där uppmätas, intummas och försäljas. Där så sker, kan en god grund för uppskattning av rotvärdet vinnas genom att utgå från försäljningspriset å uppsamlingsstället och därifrån avdraga kostnaderna för stämpling, fällning, tillredning, nedforsling och inmätning. Härvid är dock att märka, att allenast sådana avverknings- och transportkostnader, som direkt sammanhänga med avverkningen, få avdragas vid en sådan beräkning men däremot icke av avverkningens storlek oberoende kostnader för förvaltning, skogsvård, bevakning m. fl. dylika s. k. ådalskostnader.

Någon gång kan det inträffa, att avverkning exempelvis för husbehov sker under sådana förhållanden, att svårighet möter att däråt sätta ett på virkets försäljningspris grundat rotvärde. Om husbehovsvirke avverkas å skog, som är så belägen, att liknande virke ej kan med fördel forslas till lämplig avsättningsplats, och försäljningar av virke ej heller å orten förekomma i någon nämnvärd omfattning, får därför icke det avverkade husbehovsvirket räknas som värdelöst utan skall upptagas till det värde, som avverkaren kan anses hava fått betala för virket, därest han varit nödsakad att köpa detsamma av annan skogsägare på orten.

Under det i paragrafen använda uttrycket oförädlat virke inbegripes även sådant virke, som i skogen undergått någon enklare beredning, såsom barkning, klyvning, skrädning, bilning eller dylikt.

till 82—84 §§.

1. Ingår kommun i fattigvårdssamhälle, som består av två eller flera kommuner, är till kommunens skattebehov att räkna jämväl vad som inom densamma utdebiteras på grund av fattigvårdsstämmas beslut.

2. Till ledning vid tillämpningen av 84 § anföras följande exempel:

I. Kommunen A är delad i två församlingar B och C. Församlingen B utgör eget skoldistrikt, varemot församlingen C är delad i två skoldistrikt D och E. Skogsskattefondens behållning den 1 september 1930 utgör 11 715 kronor. Den skogsskatt, som utdebiteras på grund av samma års taxering till sådan skatt, utgör 4 056 kronor. För år 1931 får av skogsskattefonden icke tagas i anspråk högre belopp än en tredjedel av nu nämnda båda belopp sammanlagda eller 5 257 kronor (3 905 + 1 352). Kommunalstämman beslutar emellertid att till användning anvisa allenast 5 000 kronor. De olika skattebehoven inom kommunen för år 1931 utgöra — innan skogsskattemedel tagits i anspråk — för kommunen A 15 000 kronor, för församlingen och skoldistriktet B 4 000 kronor, för församlingen C 3 500 kronor, för skoldistriktet D 1 500 kronor och för skoldistriktet E 1 000 kronor. Sammanlagda skattebehovet inom kommunen är sålunda 25 000 kronor, varav A:s skattebehov utgör 60 %, B:s 16 %, C:s 14 %, D:s 6 % och E:s 4 %. Av det anvisade beloppet, 5 000 kronor, erhåller sålunda kommunen A 60 % eller 3 000 kronor, församlingen och skoldistriktet B 16 % eller 800 kronor, församlingen C 14 % eller 700 kronor, skoldistriktet D 6 % eller 300 kronor och skoldistriktet E 4 % eller 200 kronor.

II. En del av kommunen A utgöres av församlingen B. Den andra delen av kommunen A (= C) bildar jämte kommunen D en församling CD. År 1930 har kommunalstämman i A till användning under år 1931 anvisat 10 000 kronor skogsskattemedel. De olika skattebehoven för år 1931, så beräknade som i föregående exempel är angivet, utgöra för kommunen A 27 000 kronor och för församlingen B 10 000 kronor. För församlingen CD utgör skattebehovet 12 000 kronor. Då inom denna församling finnas 6 000 skattekronor, av vilka en fjärdedel eller 1 500 skattekronor tillhöra församlingsdelen C, beräknas skattebehovet inom församlingsdelen C till 3 000 kronor. Sammanlagda skattebehovet inom kommunen A är sålunda 40 000 kronor (27 000 + 10 000 + 3 000), varav A:s skattebehov utgör 67,5 %, B:s 25 % och C:s 7,5 %. Av det anvisade beloppet, 10 000 kronor, erhåller sålunda kommunen A 6 750 kronor, församlingen B 2 500 kronor och församlingsdelen C 750 kronor.

till 88 §.

Enligt olika bestämmelser i 49—51 §§ är inkomst av viss förvärvskälla under vissa förutsättningar undantagen från kommunal skatteplikt. Så är exempelvis svensk medborgare eller utlänning, som icke är här i riket bosatt, fri från kommunal skattskyldighet för inkomst av tjänst eller anställning, av kapital m. m. Det kan dock hända att — såsom i nyssnämnda exempelvis anförda fall är förhållandet — den, som haft en dylik kommunalt skattefri inkomst, är statligt skattskyldig för densamma, och att således samma inkomst eventuellt tillsammans med inkomsten av andra förvärvskällor eller i förening med förmögenhetsandel ingår i det belopp, varför vederbörande är skyldig att erlägga inkomst- och förmögenhetsskatt. Där så är fallet, skall detta iakttagas vid beräkningen av vederbörandes kommunala progressivskatt, så att ur det till inkomst- och förmögenhetsskatt beskattningsbara beloppet utmönstras beloppet av den däri ingående skattepliktiga inkomst, som enligt bestämmelse i ovannämnda paragrafer tilläventyrs må vara kommunalt skattefri. Å det därefter återstående beloppet tillämpas vanliga regler för progressivskattens beräkning och fördelning, så att, om exempelvis nämnda återstående belopp ej överstiger 3 000 kronor, ingen progressivskatt alls utgår.

till 91 och 92 §§.

1. Ingår kommun i fattigvårdssamhälle, som består av två eller flera kommuner, är till kommunens skattebehov att räkna jämväl vad som inom densamma utdebiteras på grund av fattigvårdsstämmas beslut.

2. Vid uträkning av erforderlig utdebitering per skattekrona samt av de andelar av den kommunala progressivskatten, som få tagas i anspråk för kommuns, församlings och skoldistrikts räkning, kan så förfaras, att skattebehovet divideras med antalet skattekronor, ökat med *en tiondel* av progressivskattens belopp, varvid i regel, d. v. s. så framt icke utdebiteringen av kommunal repartitionsskatt skulle överstiga 10 kronor per skattekrona, direkt erhålles både utdebiteringens storlek och den andel av progressivskatten, som skall tagas i anspråk.

*Exempel:*

I. Kommunen A är delad i två församlingar B och C. Antalet skattekronor utgör i kommunen A 1 150, därav i församlingen B 530 och i församlingen C 620. Den inom kommunen A utgående kommunala progressivskatten utgör 500 kronor, därav, jämlikt 90 § 2 mom. 200 kronor belöper å församlingen B och 300 kronor å församlingen C. Sedan eventuella skogsskattemedel tagits i anspråk, uppgår skattebehovet i kommunen A till 7 200 kronor, i församlingen B till 1 650 och i församlingen C till 1 300 kronor. Uträkningarna kunna nu i förevarande exempel göras på följande sätt: för kommunen A $\frac{7\,200}{1\,150 + 0.1 \times 500} = \frac{7\,200}{1\,200} = 6$; för församl. B $\frac{1\,650}{530 + 0.1 \times 200} = \frac{1\,650}{550} = 3$; för församl. C $\frac{1\,300}{620 + 0.1 \times 300} = \frac{1\,300}{650} = 2$. Utdebiteringarna per skattekrona bliva sålunda 6 kronor i kommunen, 3 kronor i församlingen B och 2 kronor i församlingen C. Av den kommunala progressivskatten erhåller kommunen A $\frac{6}{10} \times 500$ eller 300 kronor, församlingen B $\frac{3}{10} \times 200$ eller 60 kronor och församlingen C $\frac{2}{10} \times 300$ eller 60 kronor. Vad som därefter återstår av den kommunala progressivskatten eller 80 kronor tillfaller statsverket. Sedan nyssnämnda andelar av den kommunala progressivskatten (resp. 300 kronor, 60 kronor och 60 kronor) tagits i anspråk, utgöra de skattebehov, som skola täckas genom kommunal repartitionsskatt, följande belopp, nämligen i kommunen A 6 900 kronor, i församlingen B 1 590 kronor och i församlingen C 1 240 kronor. Dessa återstående skattebehov täckas genom förutnämnda utdebiteringar av resp. 6 kronor, 3 kronor och 2 kronor ($6 \times 1\,150 = 6\,900$; $3 \times 530 = 1\,590$; $2 \times 620 = 1\,240$).

II. Kommunen A är delad i två församlingar B och C. Församlingen B utgör eget skoldistrikt, varemot församlingen C är delad i två skoldistrikt D och E. Antalet skattekronor utgör i kommunen A 4 450, därav i församlingen B 1 840 och i församlingen C 2 610. Av församlingen C:s skattekronor belöpa 1 200 på skoldistriktet D och 1 410 på skoldistriktet E. Den inom kommunen A utgående kommunala progressivskatten utgör 3 500 kronor, därav 1 200 kronor belöper å församlingen B och 2 300 kronor å församlingen C. Av sistnämnda belopp belöper 1 000 kronor å skoldistriktet D och 1 300 kronor å skoldistriktet E. Skattebehovet — efter det skogsskattemedel tagits i anspråk — utgör i kommunen A 28 800 kronor, i församlingen B 3 920 kronor, i församlingen C 5 680 kronor, i skoldistriktet D 1 300 kronor och i skoldistriktet E 4 490 kronor. Uträkningarna för utrönande av utdebiteringen skulle i detta exempel bliva följande: för kommunen A $\frac{28\,800}{4\,450 + 0.1 \times 3\,500} = 6$; för församlingen B $\frac{3\,920}{1\,840 + 0.1 \times 1\,200} = 2$; för församlingen C $\frac{5\,680}{2\,610 + 0.1 \times 2\,300} = 2$; för skoldistriktet D $\frac{1\,300}{1\,200 + 0.1 \times 1\,000} = 1$; för skoldistriktet E $\frac{4\,490}{1\,410 + 0.1 \times 1\,300} = 2.92$. Härvid måste dock observeras, att skoldistriktet E icke kan få uttaga $\frac{2.92}{10}$ av den kommunala progressivskatten, då kommunen A och församlingen C, vilka hava företräde, redan uttagit tillsammans $\frac{8}{10}$ av progressivskatten. För skoldistriktet E återstår att disponera högst $\frac{2}{10}$ av den å E belöpande progressivskatten, 1 300 kro-

nor, eller sålunda 260 kronor. För E blir därför uträkningen följande: $\frac{4490 - 260}{1410} = \frac{4230}{1410} = 3$. Utdebiteringarna per skattekrona inom A, B, C. D och E bliva sålunda resp. 6, 2, 2, 1 och 3. Av den kommunala progressivskatten erhåller A 2 100 kronor, ($\frac{6}{10} \times 3\,500$), B 240 kronor ($\frac{2}{10} \times 1\,200$), C 460 kronor ($\frac{2}{10} \times 2\,300$), D 100 kronor ($\frac{1}{10} \times 1\,000$) och E 260 kronor (se ovan). Återstoden av den kommunala progressivskatten eller 340 kronor tillfaller statsverket.

till 96 §.

I denna paragraf angives vad som avses med de i lagen använda beteckningarna "taxeringsår" och "beskattningsår".

Det kan understundom inträffa, att såsom beskattningsår får räknas en kortare eller längre tid än ett år efter almanackan räknat. Om nämligen en person börjar eller slutar näringsverksamhet under ett år, som eljest är att anse såsom beskattningsår, kommer naturligtvis hans första eller sista räkenskap att omfatta allenast den tid av samma år, varunder han drivit näringen, och denna tidsperiod skall i sådant fall likställas med beskattningsår. Om han omlägger sin räkenskap exempelvis från kalenderår till annan period, såsom från och med den 1 april ena året till och med den 31 mars andra året, uppkommer vid omläggningen en mellantid (1 januari—31 mars), som ej får lämnas oredovisad. Den torde då i regel av honom tilläggas det senast förflutna kalenderåret, och skall i dylikt fall tiden från den 1 januari det ena året till den 1 april det därpå följande likställas med beskattningsår. Det är av vikt, att beskattningsmyndigheterna hava sin uppmärksamhet riktad härå, enär eljest omläggning av räkenskapsår skulle kunna anordnas i syfte att undandraga inkomst från beskattning.

Beskattningsåret, sådant det i denna paragraf bestämts, avser naturligtvis normala förhållanden. Uppkommer fråga om eftertaxering, kan beskattningsåret komma att ligga längre tillbaka i tiden. Det avser i dylikt fall det år, då den inkomst influtit, som upptages till eftertaxering, eller det år, som eljest avses vid eftertaxeringen.

till 98 §.

Av bestämmelserna i denna paragraf följer, att oskift dödsbo efter person, som avlidit under beskattningsåret, för det året erhåller samma ortsavdrag, som den avlidne skulle hava åtnjutit, därest han vid taxeringsårets ingång levat. Ortsavdrag tillkommer däremot icke oskift dödsbo vid taxering följande år.

# FÖRSLAG

till

# LAG

**om ändrad lydelse av 2 kap. 23 § i lagen den 14 juni 1907 om nyttjanderätt till fast egendom.**

Härigenom förordnas, att 2 kap. 23 § i lagen den 14 juni 1907 om nyttjanderätt till fast egendom skall erhålla följande ändrade lydelse:

23 §.

Arrendatorn ansvare för all skatt och annan allmän tunga, som för fastigheten utgår och enligt lag åligger jordägaren, dock med undantag för till kommun eller annan menighet utgående skatt för fastighet. Tillkommer under arrendetiden ny sådan skatt eller tunga, svare jordägaren själv därför.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1927.

---

# FÖRSLAG
till
# LAG
## om ändrad lydelse av 17 kap. 6 och 12 §§ handelsbalken.

Härigenom förordnas, att 17 kap. 6 och 12 §§ handelsbalken skola i nedan angivna delar erhålla följande ändrade lydelse:

6 §.

Den, som äger rätt till tionde, ränta eller annan sådan avgäld av fast egendom, njute ock företräde till betalning ur egendomen, i vems hand den vara må, där ej avgälden stått inne längre än ett år efter förfallodagen. Lag samma vare i fråga om skatt för fast egendom, som skall utgå till kommun eller annan menighet och utgöras av den, som innehaft egendomen med äganderätt eller med fideikommissrätt eller eljest på grund av testamente. Samma förmånsrätt tillkomme ock jordägare, som åt annan upplåtit sin fasta egendom, i de denne tillhöriga lösören och byggnader, som å egendomen finnas, samt, där tomträtt eller vattenfallsrätt upplåtits, i den upplåtna rättigheten med vad därtill hör, för arrende eller avgäld, som till jordägaren skall utgå, samt för jordägaren åliggande utskyld eller annan avgift, som bort av egendomens innehavare gäldas, dock ej för fordran, som förfallit till betalning tidigare än ett år före utmätning eller, vid konkurs, före konkursansökningens ingivande, så ock för husröta eller vanhävd, där sådan ersättning skall utgå. Har jordägare lämnat arrendator kreatur, redskap eller annat till egendomens bruk, njute jordägaren lika rätt för lega, som ej stått inne längre än nyss sagts, ävensom för ersättning, där sådan bör utgå, för vad sålunda blivit arrendatorn lämnat.

Därefter — — — — rätt.

12 §.

Därnäst have — — — löpande året.

Sist skola, i den mån ej bättre rätt äger rum jämligt 6 §, med förmånsrätt ur gäldenärens egendom så i fast som löst gäldas med lika

rätt sins emellan: kommunalutskylder, vartill i förekommande fall räknas av fattigvårdsstämma beslutade utskylder, stadsutskylder, av kyrkostämma eller kyrkofullmäktige beslutade avgifter till kyrka och skola samt härads- och landstingsmedel, samtliga dock endast för sista och löpande året; så ock vad enligt lag om allmän pensionsförsäkring kommun må hava utgivit på grund av gäldenärens underlåtenhet att erlägga pensionsavgift för sista och löpande året.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1927.

---

# FÖRSLAG
till
# LAG
**om ändrad lydelse i vissa delar av förordningen om kommunalstyrelse på landet den 21 mars 1862 (nr 13).**

Härigenom förordnas, att §§ 4, 5, 21, 57, 60, 64, 67, 73 och 80 i förordningen om kommunalstyrelse på landet den 21 mars 1862 skola, §§ 5, 21, 64, 67, 73 och 80 i nedan angivna delar, erhålla följande ändrade lydelse, ävensom att §§ 58 och 59 skola upphöra att gälla.

§ 4.

Medlem av en kommun på landet är en var, som där är mantalsskriven, ävensom var och en, vilken, utan att vara i kommunen mantalsskriven, därstädes äger eller brukar fastighet eller har att för löpande år utgöra kommunal repartitionsskatt, kommunal skogsskatt eller kommunal progressivskatt.

§ 5.

Vad kommunen — — — nedan sägs.

Till bestridande av utgifter, som utöver de i första stycket av denna paragraf omförmälda tillgångar kunna till kommunens gemensamma gagn eller för särskilda dess behov erfordras, äro, efter därom i laga ordning fattat beslut, kommunens medlemmar underkastade beskattning i enlighet med bestämmelserna i denna förordning och i kommunalskattelagen.

§ 21.

Mom. 1. — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — —

Mom. 2. Till beslut erfordras två tredjedelar av de i omröstningen deltagandes röster, då beslutet avser:

a) — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — —

b) — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — —

c) beviljande av anslag för ändamål eller behov, som icke är nytt men för vilket under det löpande året anslag ej utgår, i kommun, där högsta uttaxeringen av kommunal repartitionsskatt överstiger nio kronor per skattekrona;

d) höjande av visst, under det löpande året utgående anslag, då höjningen skulle utgöra:

1:o) mer än tjugufem procent i kommun, där högsta uttaxeringen av kommunal repartitionsskatt överstiger nio kronor men icke tolv kronor per skattekrona,

2:o) mer än femton procent i kommun, där högsta uttaxeringen av omförmälda skatt överstiger tolv kronor men icke femton kronor per skattekrona,

3:o) mer än tio procent i kommun, där högsta uttaxeringen av samma skatt överstiger femton kronor per skattekrona;

e) — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — —

f) — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — —

g) — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — —

Mom. 3. Med kommunal repartitionsskatt avses i mom. 2 c) och d) sådan skatt till kommunen, vare sig den beslutats å kommunalstämma, fattigvårdsstämma eller kyrkostämma.

Mom. 4. — — — — — — — — — — — — — — — — — — —

Mom. 5. — — — — — — — — — — — — — — — — — — —

§ 57.

För täckande av kommunens skattebehov skall i första hand anlitas de skogsskattemedel, som, efter ty i kommunalskattelagen sägs, kunna vara för året anvisade för sådant ändamål. Vad därutöver erfordras skall fyllas genom de progressivskattemedel, som enligt samma lag må tagas i anspråk för kommunala ändamål, samt genom utdebitering av kommunal repartitionsskatt.

§ 60.

Där i lag eller allmän författning är stadgat, att kommunalutskyld endast från vissa av de i kommunalskattelagen omförmälda beskattningsföremål skall utgå, eller att för deltagande i sådan utskyld andra än här ovan i denna förordning eller i kommunalskattelagen stadgade grunder skola följas, eller att vissa från skattskyldighet till kommunen eljest befriade medlemmar skola till fyllande av särskilda behov bidraga, gäller till efterrättelse vad sålunda förordnat är. I övrigt äger kommunalstämma ej besluta avvikelse från de i denna förordning och i kommunalskattelagen stadgade grunder för kommunalutskylders utgörande.

§ 64.

Debiterings- och uppbördslängd uppgöres enligt formulär, som fastställes av Konungen.

Äro i — — — slutsummor.

Där så finnes lämpligt, må särskild debiterings- och uppbördslängd för kommunal skogsskatt uppgöras.

§ 67.

Stämma för uppbörd — — — annorlunda förordna.

För uppbörd av kommunal skogsskatt må, där kommunalstämman så beslutar särskild uppbördsstämma hållas, dock ej tidigare än den 1 oktober under taxeringsåret; och skall i sådant fall debetsedlar å skogsskatten genom kommunalnämndens försorg tillställas de skattskyldiga minst fjorton dagar före uppbördsstämman.

§ 73.

För att vinna bindande kraft skola kommunalstämmans beslut underställas Kungl. Maj:ts nådiga prövning och fastställelse, då besluten angå:

a) — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — —

b) upptagande av lån; dock att underställning icke erfordras i fråga om beslut att upptaga lån, där genom sådant beslut sammanlagda beloppet av kommunens utan underställning skedda upplåning icke överstiger skillnaden mellan, å ena sidan, ett belopp motsvarande tio gånger antalet av de skattekronor, varefter kommunalutskylder skolat för sistförflutna året utgöras, och, å andra sidan, kommunens skattebehov för nämnda år.

Kungl. Maj:ts — — — med mera.

Beslut eller — — — Kungl. Maj:t överlämna.

§ 80.

Mom. 1. Har Kungl. Maj:t förordnat, att ordningsstadgan, byggnadsstadgan och brandstadgan för rikets städer samt vad i hälsovårdsstadgan för riket föreskrives om stad skola lända till efterrättelse för område å landet, som ej utgör egen kommun, vare det område att anse såsom ett särskilt samhälle (municipalsamhälle), vars medlemmar äga att, oberoende av kommunen i övrigt, själva vårda sådana för samhället gemensamma ordnings- och hushållningsangelägenheter, som avses i nämnda författningar eller föranledas av dessas tillämpning inom samhället; och gälle i avseende härå om municipalsamhälle i tillämpliga delar vad i denna förordning är om kommun stadgat, dock att municipalsamhällets skattebehov skall täckas genom utdebitering enligt de för utgörande av kommunal repartitionsskatt stadgade grunder. I fråga om sådant samhälle

skall vidare iakttagas att, i stället för kommunalstämma, kommunalfullmäktige och kommunalnämnd, motsvarande myndigheter inom municipalsamhälle skola benämnas municipalstämma, municipalfullmäktige och municipalnämnd, samt att, där municipalsamhälle ej utgör särskilt valdistrikt, municipalfullmäktige skola utses å municipalstämma, därvid stämmans ordförande och två av stämman utsedda personer tjänstgöra såsom valförrättare.

Mom. 2. — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — —
Mom. 3. — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — —
Mom. 4. — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — —
Mom. 5. — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — —

---

Denna lag träder i kraft, i vad densamma angår §§ 21 och 73 den 1 januari 1928, samt i övrigt den 1 januari 1927; dock att icke någon därigenom skall gå förlustig det medlemskap inom viss kommun, vilket enligt hittills gällande bestämmelser eljest skulle tillkomma honom på den grund, att han därstädes är taxerad till bevillning för inkomst.

---

# FÖRSLAG
## till
# LAG

**om ändrad lydelse i vissa delar av förordningen om kommunalstyrelse i stad den 21 mars 1862 (nr 14).**

Härigenom förordnas, att §§ 3, 5, 18, 57, 58, 64 och 74 i förordningen om kommunalstyrelse i stad den 21 mars 1862 skola, §§ 5, 18 och 74 i nedan angivna delar, erhålla följande ändrade lydelse:

§ 3.

Medlem av stadskommun är en var, som där är mantalsskriven, ävensom var och en, vilken, utan att vara i kommunen mantalsskriven, därstädes äger eller brukar fastighet eller har att för löpande år utgöra kommunal repartitionsskatt, kommunal skogsskatt eller kommunal progressivskatt.

§ 5.

Vad staden — — — nedan sägs.

Den egendom — — — gällande äro.

Till bestridande av utgifter, som utöver de i första stycket av denna paragraf omförmälda tillgångar kunna till stadens gemensamma gagn eller för särskilda dess behov erfordras, äro, efter därom i laga ordning fattat beslut, kommunens medlemmar underkastade beskattning i enlighet med bestämmelserna i denna förordning och i kommunalskattelagen.

§ 18.

Mom. 1. — — — — — — — — — — — — — — — — — — — —

Mom. 2. — — — — — — — — — — — — — — — — — — — —

Mom. 3. — — — — — — — — — — — — — — — — — — — —

Mom. 4. Till beslut erfordras två tredjedelar av de i omröstningen deltagandes röster, då beslutet avser:

a) — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — —

b) — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — —

c) beviljande av anslag för ändamål eller behov, som icke är nytt men för vilket under det löpande året anslag ej utgår, i stad, där högsta uttaxeringen av kommunal repartitionsskatt överstiger tio kronor per skattekrona;

d) höjande av visst under det löpande året utgående anslag, då höjningen skulle utgöra:

1:o) mer än tjugufem procent i stad, där högsta uttaxeringen av kommunal repartitionsskatt överstiger tio kronor men icke tretton kronor per skattekrona,

2:o) mer än femton procent i stad, där högsta uttaxeringen av omförmälda skatt överstiger tretton kronor men icke sexton kronor per skattekrona,

3:o) mer än tio procent i stad, där högsta uttaxeringen av samma skatt överstiger sexton kronor per skattekrona;

e) — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — —

f) — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — —

g) — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — —

Mom. 5. Med kommunal repartitionsskatt avses i mom. 4 c) och d) sådan skatt till staden, vare sig den beslutats å allmän rådstuga, av stadsfullmäktige eller å kyrkostämma.

Mom. 6. — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — —

Mom. 7. — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — —

§ 57.

För täckande av stadens skattebehov skall i första hand anlitas tillgängliga skogsskattemedel. Vad därutöver erfordras skall fyllas genom de progressivskattemedel, som enligt kommunalskattelagen må tagas i anspråk för kommunala ändamål, samt genom utdebitering av kommunal repartitionsskatt.

§ 58.

Mom. 1. Personliga tjänstbarheter, vilka inom en stad utgjorts efter förut antagna grunder, må fortfarande, till dess annorlunda varder förordnat, efter samma grunder utgöras.

Mom. 2. Där i lag eller allmän författning är stadgat, att viss utskyld skall utgå efter andra än de i denna förordning och kommunalskattelagen stadgade allmänna grunder, eller att vissa från skattskyldighet till staden eljest befriade invånare skola till fyllande av särskilda behov bidraga, skall till efterrättelse gälla vad i ty fall är förordnat. I övrigt må avvikelse från sagda grunder icke i annan mån ske, än § 59 medgiver.

§ 64.

Debiterings- och uppbördslängden uppgöres i enlighet med de föreskrifter, som magistraten meddelar.

§ 74.

För att vinna bindande kraft skola stadsfullmäktiges ävensom allmänna rådstugans beslut underställas Kungl. Maj:ts nådiga prövning och fastställelse, då de angå:

a) — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — —

b) upptagande av lån; dock att underställning icke erfordras i fråga om beslut att upptaga lån, där genom sådant beslut sammanlagda beloppet av kommunens utan underställning skedda upplåning icke överstiger skillnaden mellan, å ena sidan, ett belopp motsvarande tio gånger antalet av de skattekronor, varefter stadsutskylder skolat för sistförflutna året utgöras, och, å andra sidan, kommunens skattebehov för nämnda år; skolande i detta skattebehov icke inräknas de belopp, som avse folkskoleväsendet och uppfostran åt vanartade och i sedligt avseende försummade barn.

Kungl. Maj:ts — — — färjpenningar m. m.

Beslut eller — — — Kungl. Maj:t överlämna.

---

Denna lag träder i kraft, i vad densamma angår §§ 18 och 74, den 1 januari 1928 samt i övrigt den 1 januari 1927, dock att icke någon därigenom skall gå förlustig det medlemskap inom viss kommun, vilket enligt hittills gällande bestämmelser eljest skulle tillkomma honom på den grund, att han därstädes är taxerad till bevillning för inkomst.

---

# FÖRSLAG
till
# LAG
**om ändrad lydelse i vissa delar av förordningen om kommunalstyrelse i Stockholm den 23 maj 1862 (nr 33).**

Härigenom förordnas, att §§ 2, 3, 30, 40, 41 och 45 i förordningen om kommunalstyrelse i Stockholm den 23 maj 1862 skola, §§ 2, 3, 30 och 45 i nedan angivna delar, erhålla följande ändrade lydelse:

§ 2.

Mom. 1. Medlem av kommunen är en var, som där är mantalsskriven, ävensom var och en, vilken, utan att vara i kommunen mantalsskriven, därstädes äger eller brukar fastighet eller har att för löpande år utgöra kommunal repartitionsskatt, kommunal skogsskatt eller kommunal progressivskatt.

Mom. 2. — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — —

§ 3.

Vad staden — — — nedan sägs.

Den egendom — — — gällande äro.

Till bestridande av utgifter, som utöver de i första stycket av denna paragraf omförmälda tillgångar kunna till stadens allmänna gagn eller särskilda dess behov erfordras, äro, efter därom i laga ordning fattat beslut, kommunens medlemmar underkastade beskattning i enlighet med bestämmelserna i denna förordning och i kommunalskattelagen.

§ 30.

För att vinna gällande kraft skola stadsfullmäktiges beslut underställas Kungl. Maj:ts nådiga prövning och fastställelse, då de angå:

a) — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — —

b) upptagande av lån; dock att underställning icke erfordras i fråga om beslut att upptaga lån, där genom sådant beslut sammanlagda beloppet av stadens utan underställning skedda upplåning icke överstiger skillnaden mellan, å ena sidan, ett belopp motsvarande tio gånger antalet av de skattekronor, varefter stadsutskylder skolat för sistförflutna

året utgöras, och, å andra sidan, kommunens skattebehov för nämnda år; skolande i sistnämnda summa icke inräknas de belopp, som avse folkskoleväsendet och uppfostran åt vanartade och i sedligt avseende försummade barn;

c) — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — —

d) — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — —

e) förändring i gällande bestämmelser eller åtaganden, enligt vilka kommunalutskylder skola utgå efter andra än de i denna förordning och i kommunalskattelagen bestämda allmänna grunder, ävensom påläggande av ny kommunalskatt efter andra än sist omförmälda grunder.

§ 40.

För täckande av stadens skattebehov skall i första hand anlitas tillgängliga skogsskattemedel. Vad därutöver erfordras skall fyllas genom de progressivskattemedel, som enligt kommunalskattelagen må tagas i anspråk för kommunala ändamål, samt genom utdebitering av kommunal repartitionsskatt.

§ 41.

Skall enligt lag eller författning eller enligt i laga ordning fattat beslut, som dock icke i annan eller vidsträcktare mån, än särskild författning sådant medgiver, må innebära påläggande av personlig eller efter matlag utgående avgift, viss utskyld till staden utgöras efter andra än de i denna förordning och i kommunalskattelagen bestämda allmänna grunder, skall till efterrättelse gälla vad i ty fall förordnat eller beslutat är.

§ 45.

Sedan i nu stadgad ordning utgifts- och inkomststat blivit av stadsfullmäktige fastställd samt uttaxering av vissa belopp för särskilda behov beslutats, give stadsfullmäktige överståthållarämbetet del därav, varefter bemälda ämbete låter genom sin avdelning för uppbördsärenden debiteringen enligt senaste taxeringslängd förrätta ävensom, där ej stadsfullmäktige genom beslut, som av överståthållarämbetet godkännes, annorlunda förordnat, uppbörden i sammanhang med den av utskylderna till Kungl. Maj:t och kronan verkställa.

De utskylder — — — verkställer indrivningen.

---

Denna lag träder i kraft, i vad densamma angår § 30, den 1 januari 1928 samt i övrigt den 1 januari 1927, dock att icke någon därigenom skall gå förlustig det medlemskap inom kommunen, vilket enligt hittills gällande bestämmelser eljest skulle tillkomma honom på den grund, att han därstädes är taxerad till bevillning för inkomst.

---

# FÖRSLAG
## till
# LAG
## om ändrad lydelse av §§ 15 och 35 i förordningen om kyrkostämma samt kyrkoråd och skolråd den 21 mars 1862 (nr 15).

Härigenom förordnas, att §§ 15 och 35 i förordningen om kyrkostämma samt kyrkoråd och skolråd den 21 mars 1862 skola i nedan angivna delar erhålla följande ändrade lydelse:

§ 15.

Mom. 1. — — — — — — — — — — — — — — — — — — — —

Mom. 2. Till beslut erfordras två tredjedelar av de i omröstningen deltagandes röster, då beslutet avser:

a) — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — —

b) — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — —

c) beviljande av anslag för ändamål eller behov, som icke är nytt men för vilket under det löpande året anslaget ej utgår, i *församling på landet*, där högsta uttaxeringen av kommunal repartitionsskatt överstiger nio kronor per skattekrona, i *stadsförsamling*, där högsta uttaxeringen av omförmälda skatt överstiger tio kronor per skattekrona, samt i *förenade stads- och landsförsamlingar*, därest högsta uttaxeringen av samma skatt i någon av församlingarna överstiger tio kronor per skattekrona;

d) höjande av visst under det löpande året utgående anslag

i *församling på landet*,

såvitt höjningen skulle utgöra:

1) mer än tjugufem procent, därest högsta uttaxeringen av kommunal repartitionsskatt överstiger nio kronor men icke tolv kronor per skattekrona,

2) mer än femton procent, därest högsta uttaxeringen av omförmälda skatt överstiger tolv kronor men icke femton kronor per skattekrona,

3) mer än tio procent, därest högsta uttaxeringen av samma skatt överstiger femton kronor per skattekrona;

i *stadsförsamling*,

såvitt höjningen skulle utgöra:

1) mer än tjugufem procent i församling, där högsta uttaxeringen av kommunal repartitionsskatt överstiger tio kronor men icke tretton kronor per skattekrona,

2) mer än femton procent i församling, där högsta uttaxeringen av omförmälda skatt överstiger tretton kronor men icke sexton kronor per skattekrona,

3) mer än tio procent i församling, där högsta uttaxeringen av samma skatt överstiger sexton kronor per skattekrona;

samt i *förenade stads- och landsförsamlingar*,

såvitt höjningen skulle utgöra:

1) mer än tjugufem procent, därest högsta uttaxeringen av kommunal repartitionsskatt i någon av församlingarna överstiger tio kronor men icke tretton kronor per skattekrona,

2) mer än femton procent, därest högsta uttaxeringen av omförmälda skatt i någon av församlingarna överstiger tretton kronor men icke sexton kronor per skattekrona,

3) mer än tio procent, därest högsta uttaxeringen av samma skatt i någon av församlingarna överstiger sexton kronor per skattekrona;

e) — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — —

f) — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — —

g) — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — —

Mom. 3. Med kommunal repartitionsskatt avses i mom. 2 c) och d) sådan skatt, vare sig den beslutats å kommunalstämma, fattigvårdsstämma eller kyrkostämma.

Mom. 4. — — — — — — — — — — — — — — — — — — —

Mom. 5. — — — — — — — — — — — — — — — — — — —

§ 35.

Församlings skattebehov skall, utom i de fall, för vilka annorlunda är i lag eller författning föreskrivet, täckas i första hand genom de andelar i skogsskattemedel, som, efter ty i kommunalskattelagen sägs, kunna finnas för året tillgängliga för sådant ändamål. Vad därutöver erfordras, skall fyllas genom de progressivskattemedel, som enligt samma lag må tagas i anspråk för kyrkliga ändamål, samt genom utdebitering av kommunal repartitionsskatt på sätt, som om utdebitering för kommunala ändamål är stadgat, skolande därvid iakttagas att avgifter, varom för stads- och landsförsamlingar, eller delar därav, gemensam kyrkostämma beslutar, först skola vardera församlingen påföras efter förhållandet, i varje förekommande fall, mellan varderas sammanlagda antal skattekronor och skatteören. Personliga eller matlagsavgifter få icke, utöver vad lag uttryckligen medgiver, av kyrkostämma beslutas.

Vad sålunda är stadgat om församling gäller även om skoldistrikt med egen beskattningsrätt.

I fråga — — — icke ändring.

Angående den — — — särskilt stadgat.

---

Denna lag träder i kraft, vad angår § 35 den 1 januari 1927 samt beträffande § 15 den 1 januari 1928.

---

# FÖRSLAG
till
# LAG

**om ändrad lydelse av § 37 i förordningen om kyrkostämma samt kyrkoråd och skolråd i Stockholm den 20 november 1863 (nr 58).**

Härigenom förordnas, att § 37 i förordningen om kyrkostämma samt kyrkoråd och skolråd i Stockholm den 20 november 1863 skall i nedan angivna delar erhålla följande ändrade lydelse:

§ 37.

Mom. 1. Församlings skattebehov skall, utom i de fall, för vilka annorlunda är i lag eller författning stadgat, täckas genom de progressivskattemedel, som enligt kommunalskattelagen må tagas i anspråk för kyrkliga ändamål, samt genom utdebitering av kommunal repartitionsskatt på sätt, som om utdebitering för kommunala ändamål är stadgat; och må förty personliga eller matlagsavgifter icke, utöver vad lag uttryckligen medgiver, av kyrkostämma beslutas. Är nu redan beslut fattat om annan grund för avgifts utgående, må ett sådant beslut ej anses genom denna förordning upphävt, därest det ej avser annan personlig avgift än särskilt medgiven är.

Mom. 2. — — — — — — — — — — — — — — — — — — — —

Mom. 3. Personer, tillhörande huvudstadens icke territoriella församlingar, nämligen hovförsamlingen, tyska och finska samt garnisonsförsamlingarna, äro icke skyldiga att till kyrka och prästerskap i den territoriella församling, där de äro mantalsskrivna, erlägga personliga avgifter eller kommunal repartitionsskatt för inkomst.

Angående den lindring i skattskyldigheten till svenska kyrkan samt hennes prästerskap och betjäning, som tillkommer vissa främmande trosbekännare, är särskilt stadgat.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1927.

---

# FÖRSLAG
till
# LAG

**om ändrad lydelse av 19, 20 och 21 §§ i lagen den 9 december 1910 om reglering av prästerskapets avlöning (nr 141).**

Härigenom förordnas, att 19, 20 och 21 §§ i lagen den 9 december 1910 om reglering av prästerskapets avlöning skola, 19 och 20 §§ i nedan angivna delar, erhålla följande ändrade lydelse:

19 §.

Till bestridande av de för kyrkoherde och komminister fastställda löner jämte ersättning och arvode åt adjunkt, varom i 14 § 3 mom. sägs, skola, i den mån sådant erfordras, i nedan nämnd ordning användas:

1:o) församlingsavgifter till belopp ej överstigande tre öre för varje helt eller påbörjat tiotal av de skatteören, som jämlikt 63 § kommunalskattelagen skola inom pastoratet beräknas enligt senast fastställda taxeringslängd;

2:o) — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — —

3:o) — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — —

4:o) — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — —

5:o) — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — —

20 §.

I gäldandet av de enligt 19 § 1 och 5 mom. utgående församlingsavgifter skola alla de, vilka inom pastoratet utgöra kommunal repartitionsskatt deltaga efter de för sådan skatts utgörande i allmänhet stadgade grunder; och skola dessa avgifter inom varje till pastoratet hörande församling debiteras och uppbäras i samma ordning som utskylder till kyrka och skola.

Angående den — — — särskilt stadgat.

21 §.

Har för bestridande av de för kyrkoherde och komminister fastställda löner jämte ersättning och arvode åt adjunkt, varom i 14 § 3 mom. sägs, såsom församlingsavgifter utdebiterats sammanlagt större belopp, än som motsvarar sex öre för varje helt eller påbörjat tiotal skatteören inom pastoratet, skall ersättning av kyrkofondens medel beredas pastoratet för det överskjutande beloppet, utom beträffande lönebelopp, som församling, enligt 9 eller 10 §, särskilt förbundit sig att utgöra.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1927.

---

# FÖRSLAG
till
# LAG

**om ändring i lagen den 16 oktober 1908 angående lindring i främmande trosbekännares skattskyldighet till svenska kyrkan samt hennes prästerskap och betjäning (nr 110).**

Härigenom förordnas, att lagen den 16 oktober 1908 angående lindring i främmande trosbekännares skattskyldighet till svenska kyrkan samt hennes prästerskap och betjäning skall i nedan angivna delar erhålla följande ändrade lydelse:

Avgifter till svenska kyrkan eller hennes prästerskap eller betjäning, vilka efter kyrkostämmas beslut eller eljest uttaxeras, skola för till kommunal repartitionsskatt beskattningsbar inkomst endast med hälften av det belopp, som eljest bort utgå, påföras medlemmar av sådan i riket befintlig församling av främmande kristna eller mosaiska trosbekännare, vilken äger rätt till offentlig religionsövning, såvida de främmande trosbekännarna före den 1 januari det år, då debitering av avgifterna verkställes, i laga ordning övergått till eller eljest rättsligen tillhört och fortfarande tillhöra den främmande församlingen.

I ändamål — — — verkställer debiteringen.

Äro — — — äga rum.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1927.

---

# FÖRSLAG
## till
# FÖRORDNING
### om ändrad lydelse av 52 § i stadgan den 22 juni 1911 om skjutsväsendet (nr 63).

Härigenom förordnas, att 52 § i stadgan den 22 juni 1911 om skjutsväsendet skall hava följande ändrade lydelse:

52 §.

Staten och distriktet skola med lika andelar gälda bidrag för distriktets samtliga vederbörande skjutsanstalter intill belopp, som motsvarar hälften av det hopräknade antalet skattekronor i distriktet, sådant detta antal beräknats för utgörande av kommunal repartitionsskatt. Överskjuta bidragen belopp, som nu angivits, skall överskottet gäldas med två tredjedelar av staten och en tredjedel av distriktet.

---

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1927.

---

# FÖRSLAG

till

# LAG

**om ändrad lydelse av § 9 punkt 6 i lagen den 31 maj 1889 angående dövstumundervisningen (nr 27).**

Härigenom förordnas, att § 9 punkt 6 i lagen den 31 maj 1889 angående dövstumundervisningen skall erhålla följande ändrade lydelse:

§ 9.

6. Sedan genom sammanstämmande beslut av vederbörande landsting och stadsfullmäktige eller genom beslut av nämnden utgiftsstaten för skoldistriktet blivit fastställd, har skolstyrelsen att därom göra anmälan hos vederbörande Kungl. Maj:ts befallningshavande med uppgift på vad som enligt den i mom. 5 angivna grund belöper på varje landstingsområde eller stad; och åligger det Kungl. Maj:ts befallningshavande att, därest erforderliga medel icke blivit av landsting eller stadsfullmäktige för ändamålet anvisade, låta verkställa uträkning å vad som för landstingsområdet, efter den för landstingsmedel gällande debiteringsgrund, och för stad, som ej deltager i landsting, efter den för kommunal repartitionsskatt gällande debiteringsgrund, belöper å varje skattekrona samt debitera och indriva medlen i sammanhang med kronoskatterna under benämning: *bidrag till dövstumundervisningen*, varefter medlen tillhandahållas skolstyrelsen.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1927.

---

# FÖRSLAG
till
# FÖRORDNING
**angående ändrade grunder för utgörande av vissa avgifter.**

Härigenom förordnas,

*att*, där i allmän författning eller eljest gällande föreskrift är stadgat, att utskyld eller annan avgift skall utgå i visst förhållande till bevillningstaxeringsvärde, bevillningstaxerad inkomst, bevillning eller fyrktal, sådan utskyld eller avgift skall beräknas och utgöras, såsom om bevillning av fast egendom samt av inkomst utginge med sex öre för varje fulla etthundra kronor av taxeringsvärdet å jordbruksfastighet, fem öre för varje fulla ett hundra kronor av taxeringsvärdet å annan fastighet samt en för hundra av inkomstens belopp;

*att* med fastighet i ovan angivna fall skall förstås sådan fastighet, för vilken enligt bestämmelserna i kommunalskattelagen skall utgöras kommunal repartitionsskatt;

*att* till bevillning uppskattad inkomst skall motsvaras av till kommunal repartitionsskatt uppskattad annan inkomst än inkomst av fastighet med avdrag i förekommande fall av hyresvärdet motsvarande fem procent av taxeringsvärdet å fastighet, därför kommunal repartitionsskatt utgår, och som av ägaren använts huvudsakligen i egen rörelse eller yrke;

*att* till bevillning beskattningsbart belopp skall motsvaras av det belopp, varmed den skattskyldiges till kommunal repartitionsskatt beskattningsbara inkomst må överstiga hans till sådan skatt uppskattade inkomst av fastighet jämte i förekommande fall ett hyresvärdet motsvarande belopp av fem procent av taxeringsvärdet å fastighet, därför kommunal repartitionsskatt utgår och som av ägaren använts huvudsakligen i egen rörelse eller yrke;

*samt att*, där utskyld eller annan avgift förklarats skola utgöras av den, som ej skall taxeras till bevillning av fast egendom eller inkomst, skyldigheten att utgöra sådan utskyld eller avgift skall vara beroende därav, att befrielse från taxering till kommunal repartitionsskatt för fastighet, respektive för annan inkomst än inkomst av fastighet äger rum.

---

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1927.

---

# FÖRSLAG
till
# FÖRORDNING

**angående gäldande av utlagor, vilka bestämts att utgå efter de för utgörande av kommunalutskylder i allmänhet stadgade grunder.**

Härigenom förordnas, att, där i allmän författning föreskrivits, att utlagor skola utgå efter de för utgörande av kommunalutskylder i allmänhet stadgade grunder, skola, för det fall att särskild utdebitering av sådana utlagor äger rum, samma utlagor av en var, som är skyldig utgöra kommunal repartitionsskatt, utgöras i förhållande till det antal skattekronor eller skatteören, som för till sådan skatt skattepliktig fastighet, näring och inkomst påföres honom enligt nedan stadgade grunder, nämligen för jordbruksfastighet: fyra skatteören för varje ett hundra kronor av fastighetens jordbruksvärde och skogsvärde samt tre skatteören för varje ett hundra kronor av fastighetens tomt- och industrivärde; för annan fastighet: tre skatteören för varje ett hundra kronor av fastighetens taxeringsvärde; för näring: tre skatteören för varje ett hundra kronor av näringens skattevärde; för inkomst: ett skatteöre för varje krona av till kommunal repartitionsskatt beskattningsbar inkomst; och skola därvid ett hundra skatteören bilda en skattekrona.

---

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1927.

---

# FÖRSLAG
till
# FÖRORDNING

**om ändrad lydelse av 1 och 2 §§ i förordningen den 11 oktober 1912 om skogsvårdsavgift (nr 275).**

Härigenom förordnas, att 1 och 2 §§ i förordningen den 11 oktober 1912 om skogsvårdsavgift skola hava följande ändrade lydelse:

1 §.

För avverkat virke, som jämlikt bestämmelserna i kommunalskattelagen taxeras till kommunal skogsskatt, skall erläggas skogsvårdsavgift med en och tre tiondels procent av virkets taxerade värde.

Denna avgift skall fördelas mellan skogsvårdsstyrelserna i riket på sätt här nedan sägs.

2 §.

Skogsvårdsavgift erlägges av den, som är skyldig att för det avverkade virket utgöra kommunal skogsskatt.

---

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1927.

---

# FÖRSLAG
till
# FÖRORDNING
**om ändrad lydelse av 3 § i förordningen den 23 oktober 1908 angående bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter (nr 128).**

Härigenom förordnas, att 3 § i förordningen den 23 oktober 1908 angående bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter skall i nedan angiven del erhålla följande ändrade lydelse.

B. *Bevillningsavgift av vissa handlande och handelsexpediter.*

3 §.

Utlänning eller sådan i utlandet bosatt svensk undersåte, som icke för det år, varför uppbörd av inkomst- och förmögenhetsskatt till svenska staten senast ägt rum, erlagt dylik skatt, skall, då han reser omkring i landet och — — — förbrytelsen blivit begången.

---

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1927.

---

# ALLMÄN MOTIVERING

# ALLMÄN MOTIVERING. ÖVERSIKT.

## Första avdelningen. Inledning.


Sid.

1 kap. *Kommitténs uppdrag* ..... 117
2 kap. *Förloppet av kommitténs arbete* ..... 126
3 kap. *1920 års provisorium* ..... 128


## Andra avdelningen. Allmänna grunder för en reviderad kommunalbeskattning.


4 kap. *Beskattningsformer* ..... 146
5 kap. *Fastighetsbeskattning* ..... 151
6 kap. *Näringsbeskattning* ..... 166
7 kap. *Inkomstbeskattning* ..... 176
8 kap. *Ortsavdrag* ..... 180
9 kap. *Relativt skattetryck. Repartitionstal* ..... 204
10 kap. *Skogsbeskattning* ..... 221
11 kap. *Kommunal progressivskatt* ..... 240
12 kap. *Interkommunal beskattning* ..... 252


## Tredje avdelningen. Specialfrågor, som ansetts kräva särskild behandling, samt Kungl. remisser m. m.


13 kap. *Försäkringsanstalters och försäkringstagares beskattning* ..... 256
14 kap. *Kooperativa föreningars beskattning* ..... 292
15 kap. *S. k. systembolags beskattning* ..... 315
16 kap. *Ideella föreningars och stiftelsers beskattning* ..... 328
17 kap. *Kungl. remisser m. m.* ..... 353

# ALLMÄN MOTIVERING.

## FÖRSTA AVDELNINGEN. INLEDNING.

### 1 kap.
### Kommitténs uppdrag.

Det 1921 års kommunalskattekommitté anförtrodda uppdrag innefattas i följande kommittén tillställda

*Statsrådsprotokollet ang. kommitténs tillsättning.*

"Utdrag av protokollet över finansärenden, hållet inför Hans Maj:t Konungen i statsrådet å Stockholms slott den 27 maj 1921.

— — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — —

Efter gemensam beredning med cheferna för justitie-, social-, kommunikations- och ecklesiastikdepartementen anförde chefen för finansdepartementet, statsrådet Beskow:

Jag anhåller härmed att få till behandling upptaga 1920 års riksdags skrivelse, nr 444, i anledning av Kungl. Maj:ts proposition med förslag till kommunalskattelag m. m. jämte i ämnet väckta motioner, till den del densamma icke förut blivit för Kungl. Maj:t anmäld.

Riksdagen anhåller i berörda skrivelse, bland annat, att Kungl. Maj:t täcktes, med beaktande av de synpunkter, som det av riksdagen tillsatta andra särskilda utskott i avgivet utlåtande i särskilda avseenden framhållit, föranstalta om förnyad, skyndsam och allsidig prövning av frågan om en reformerad kommunalskattelagstiftning samt för riksdagen snarast möjligt framlägga det förslag, vartill denna utredning kunde föranleda.

Angående de spörsmål, som i detta sammanhang uppställa sig, ber jag att få framhålla följande.

På inkomstsidan i den kommunala budgeten — jag tänker här närmast på den borgerliga primärkommunen — återfinnas, utom kommunens rent privata inkomster samt bidrag från staten, landsting m. fl., avgifter av offentligrättslig natur av olika slag, nämligen dels avgifter för särskilda ändamål, dels speciella kommunala skatter, såsom hundskatt, nöjesskatt och skogsaccis, och dels slutligen allmänna kommunala skatter.

Den fråga, som närmast tränger till sin lösning och som sistlidet år var föremål för riksdagens prövning, är ju den, som avser de *allmänna kommunala skatterna*. På utformningen av grunder för dessa bör också enligt min mening det fortsatta arbetet i kommunalskattefrågan *främst* inriktas.

Några speciella önskemål eller direktiv beträffande denna utredning har riksdagen för sin del icke uppställt. I kommunalskatteutskottets av riksdagen åberopade utlåtande uttalas i detta avseende:

"Det torde på grund av det läge, vari kommunalskattefrågan nu kommit, icke vara möjligt att angiva några andra principiella riktlinjer än att prövningen bör utgå dels från det material, som sammanförts i Kungl. Maj:ts proposition, dels från de uppslag, som framlagts av reservanterna bland 1919 års sakkunniga, dels slutligen från de synpunkter, som framkommit i de vid innevarande riksdag väckta motionerna och i utskottets föregående uttalanden. Utskottet anser det angeläget att betona, att de provisoriska förslag, vartill dess arbete lett, från dess sida icke äro avsedda att i något hänseende vara bindande för den blivande nya utredningen, på samma gång utskottet förutsätter, att, därest detta provisorium vinner giltighet, erfarenheterna från dess tillämpning bliva vederbörligen beaktade."

För egen del kan jag givetvis icke för närvarande meddela några riktlinjer för den beramade utredningen i vidare mån än att utredningen bör inriktas på att åstadkomma en i tillämpningen såvitt möjligt enkel kommunalskattelagstiftning, som i huvudsak innefattar en definitiv lösning av detta spörsmål. Det förefaller mig tydligt, att i frågans nuvarande läge den fortsatta utredningen bör anförtros åt en kommitté med starkt parlamentariskt inslag. Detta synes vara destomera lämpligt, som en mycket stor del av det förberedande arbetet torde vara undangjord. Givetvis måste nämligen det stora av särskilt sakkunniga personer hopbragta material, som föreligger i form av, bland annat, ingående detaljutredningar i en mängd frågor, vid det fortsatta utredningsarbetet komma att utgöra en särdeles värdefull tillgång.

Skogsbeskattningskommittén.

En specialfråga av synnerlig vikt är den, som gäller den kommunala beskattningen av skog. Jag erinrar här, att 1920 års riksdag i denna punkt begärt särskild utredning, vilken av Kungl. Maj:t den 25 september 1920 anförtrotts åt en för ändamålet särskilt sammansatt kommitté, vilken i anslutning till riksdagens uttalade önskan synes böra fullfölja sitt arbete vid sidan av den nu ifrågasatta nya kommitténs utredning av kommunalskattefrågan i allmänhet. Givetvis måste en var av de båda kommittéerna komma att taga hänsyn till de resultat, som uppnås av den andra kommittén. Den nödiga kontinuiteten torde böra tillgodoses genom vissa gemensamma ledamöter. Ett direkt samarbete mellan de båda kommittéerna bör emellertid äga rum i den utsträckning, ett sådant kommer att visa sig erforderligt.

Inkomstskattesakkunniga.

I detta sammanhang vill jag erinra, att inom finansdepartementet för närvarande av särskilda jämlikt nådigt bemyndigande tillkallade sakkunniga verkställas vissa utredningar med avseende å den statliga in-

komst- och förmögenhetsbeskattningen. Då resultaten av dessa utredningar utan tvivel kunna komma att äga stor betydelse även för den kommunala beskattningen, bör förbindelse mellan dessa sakkunniga och den nu ifrågasatta kommittén upprätthållas och samarbete i nödig utsträckning äga rum.

Till spörsmålet om grunderna för de allmänna kommunalutskylderna i de borgerliga primärkommunerna ansluter sig emellertid även ett flertal utom detta spörsmål liggande speciella frågor, som vänta på sin lösning.

Avgifter och bidrag för särskilda ändamål.

I första hand erinrar jag här om frågan angående den s. k. speciella bidragsskyldigheten till kommunerna i form av avgifter och bidrag för särskilda ändamål. I åtskilliga hänseenden råder för närvarande oklarhet angående kommunernas befogenhet att medelst upptagande av dylika avgifter eller bidrag tillgodose sina behov. Givet är, att de spörsmål, som här göra sig gällande, icke äro utan sin inverkan på frågan om den allmänna kommunala bidragsskyldigheten. Skulle den nu ifrågasatta kommittén under sitt arbete finna, att ett klarläggande av nu berörda spörsmål bör betraktas som en förutsättning för lösningen av frågan om den allmänna bidragsskyldigheten, torde anmälan därom böra göras hos chefen för finansdepartementet.

Jordvärde- eller jordräntestegringsskatt.

Ett påtagligt samband med den allmänna kommunalskattefrågan äger den likaledes sedan länge aktuella frågan om en jordvärde- eller jordräntestegringsskatt. Jag anser emellertid, att denna fråga icke bör upptagas i förevarande sammanhang, men att kommittén bör såtillvida taga hänsyn till densamma, att det av kommittén utbildade skattesystem icke blir sådant, att grundlinjerna för detsamma rubbas, därest en kommunal jordvärde- eller jordräntestegringsskatt införes.

Speciella skatter (utom skogsaccisen).

Av speciella skatter till den borgerliga primärkommunen lärer skogsaccisen komma att bliva föremål för skogsbeskattningskommitténs behandling. Övriga speciella skatter torde i förevarande sammanhang böra komma under omprövning endast i den utsträckning, utredningen därtill kan giva anledning, då förhållandet torde böra göras till föremål för särskild anmälan hos chefen för finansdepartementet.

Kommunal fondbildning.

Såväl till frågan om skogsaccisen som till frågan om den kommunala beskattningen i allmänhet anknyter sig frågan om den kommunala fondbildningen. En utredning härom föreligger emellertid redan jämte utlåtanden i anledning av densamma, och det är att hoppas, att detta spörsmål skall kunna bringas till sin lösning senast samtidigt med kommunalskattefrågan. Den ifrågasatta kommittén synes emellertid böra hålla sig underkunnig om, huru behandlingen av detta ärende fortskrider.

Jag övergår nu att något beröra de särskilda beskattningsfrågor, som framställa sig med avseende å specialkommunerna.

Bidrag till prästerskapets avlöning.

Vad då först beträffar den kyrkliga kommunen, torde utom de allmänna utskylderna exempelvis bidragen till prästerskapets avlöning böra ägnas beaktande.

Tingslagens beskattning.

Även gestaltningen av tingslagens beskattning torde måhända finnas icke böra förbigås vid behandlingen av den allmänna kommunalskattefrågan.

Landstingsbeskattning.

Vägbeskattning.

Av särskild vikt är frågan om grunderna för landstingens beskattningsrätt. Under de senaste årens utredningsarbeten har med denna fråga sammankopplats frågan om vägbeskattningens ordnande. Väglagstiftningen är för närvarande föremål för utredning, och förslag angående dess ordnande lärer kunna beräknas bliva framlagt för riksdagen tidigare än förslag om nya grunder för kommunalbeskattningen. Det torde emellertid icke vara möjligt eller lämpligt att samtidigt till riksdagen även framkomma med förslag till definitiv lösning av vägskattefrågan, då denna måste betraktas i sitt samband med övriga skattefrågor. Frågan om utredningen angående den slutgiltiga utformningen av grunderna för vägbeskattningen torde i sinom tid komma att bli föremål för särskild anmälan hos Kungl. Maj:t. Landstingsbeskattningen bör däremot enligt min uppfattning upptagas av den nu ifrågasatta kommunalskattekommittén, vilken dock icke bör skrida till utformning av slutgiltigt förslag i denna punkt, förrän det kan förutses, i vilken riktning frågan om vägbeskattningen kan komma att ordnas.

Bidrag till skjutsentreprenaderna m. fl. särskilda avgifter.

Slutligen bör i samband med förslag till grunder för kommunalbeskattningen i allmänhet även övervägas grunderna för utgörande av åtskilliga särskilda avgifter, som nu utgå i visst förhållande till bevillningen, såsom bidrag till skjutsentreprenaderna m. fl.

Taxeringsväsendets omorganisation.

Jag lärer emellertid ej böra underlåta att i samband med grunderna för den kommunala beskattningen beröra ännu två stora frågor, som därmed äga sammanhang. Jag avser frågorna om taxeringsväsendets omorganisation och skatteutjämningen.

Den förra frågan bör givetvis, när förslag till grunder för kommunalbeskattningen framläggas för riksdagen, befinna sig i ett sådant skick, att förutsättningarna för en riktig och praktisk tillämpning av de nya beskattningsgrunderna kunna anses föreligga. Då emellertid principerna för taxeringsorganisationen måste anses i ej ringa mån beroende på själva beskattningsgrunderna, synes mig med anmälan av denna i sig synnerligen betydelsefulla fråga böra tills vidare anstå.

Skatteutjämningen.

Vad skatteutjämningsfrågan åter beträffar, är dess slutgiltiga lösning givetvis i hög grad avhängig av lösningen av kommunalskattefrågan i vidsträcktaste bemärkelse — primärkommunernas och landstingens beskattning samt vägbeskattningen. I vad mån principerna för densamma kunna föreligga utbildade samtidigt med förslag beträffande själva skatteregleringen är än så länge svårt att avgöra. I varje fall synes igångsättandet av utredning i detta ämne böra tills vidare uppskjutas.

— — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — —

Kommitténs tillsättande.

I anslutning till det anförda tillåter jag mig hemställa,

att Kungl. Maj:t måtte utse en kommitté med uppdrag att, i överensstämmelse med vad jag förut angivit, verkställa förnyad, allsidig prövning av frågan om en reformerad kommunalskattelagstiftning och av-

giva förslag till en sådan lagstiftning så tidigt, att proposition i ämnet må kunna föreläggas 1924 års riksdag, — — —

givit anledning till meningsbrytningar. I regel har kommittén därvid ansett sig böra från grunden undersöka och utreda den föreliggande frågan samt framlägga förslag till lösning. Så har skett i fråga om exempelvis näringsbeskattningen, skogsbeskattningen, försäkringsbolags och försäkringstagares beskattning, ideella föreningars och stiftelsers beskattning, kooperativa föreningars avdragsrätt vid inkomstberäkningen, för att endast nämna några av de mest omfattande ämnena. Men på några punkter har kommittén utan vidare undersökning bibehållit gällande beskattningsgrunder oförändrade. Kommittén har nämligen ansett sig icke böra till diskussion upptaga sådana nya uppslag, som varit av mera omfattande räckvidd och måst medföra principiell omläggning jämväl av statsbeskattningen. Detta har varit fallet med kravet på helt nya linjer för kooperativa företags beskattning, på revision av gällande bestämmelser om dubbelbeskattning av aktieutdelning och på särskilda regler angående moder- och dotterbolags beskattning. I dessa punkter hänvisas till vad kommittén därom anför nedan sid. 309 och 446. Vad särskilt angår moder- och dotterbolags beskattning har kommittén inhämtat, att, sedan 1920 års riksdag hemställt om utredning av denna fråga med särskild hänsyn till beskattning av utländska dotterföretag i Sverige samt om den kommunala beskattningen av moder- och dotterföretag, har Kungl. Maj:t samma år gått i författning om sådan utredning; och har kommittén jämväl av denna anledning ansett sig icke böra under sin behandling upptaga detta ämne.

Landsting och väghållningsdistrikt.

Vad därefter angår beskattningen inom sekundärkommunerna — i främsta rummet landstingsområde och väghållningsdistrikt — så föreligga för närvarande i stort sett samma förhållanden, som då 1920 års Kungl. förslag till kommunalskattelag framlades. Det ansågs då, att länskommunerna och väghållningsdistrikten måste undantagas från en slutlig skattereform med anledning av det då ännu oavgjorda spörsmålet huru vägfrågan borde lösas. I departementschefens ovan återgivna yttrande uttalas ock, att kommittén ej borde skrida till utformning av slutgiltigt förslag angående landstingsbeskattningen, förrän det kunde förutses, i vilken riktning frågan om vägbeskattningen kunde komma att ordnas. Härom lärer emellertid allt fortfarande erforderlig klarhet saknas, så mycket mera som förhållandena inom vägväsendet, särskilt med hänsyn till den under senare år starkt ökade automobiltrafiken och den numera å samma trafik lagda beskattning, så avsevärt förändrats, att inom vägväsendet nu gällande beskattningsgrunder antagligen måste väsentligen omläggas.

Vid övervägande av vad under dessa förhållanden borde av kommittén åtgöras i nu ifrågavarande beskattningsfrågor, har det till en början varit inom kommittén påtänkt att föreslå ett provisoriskt ordnande av landstings- och vägbeskattningen på den basis, att, vad angår landstingsskatten, skattetrycket skulle såsom hittills komma att vila på de olika beskattningsföremålen väsentligen i samma proportion som inom primärkommunerna, samt att, vad angår vägskatten, de nuvarande repartitionsgrunderna skulle kvarstå väsentligen oförändrade. Emellertid har det för kommittén stått klart, att ett sådant förslag, åtminstone i fråga om vägbeskattningen, icke skulle kunna godkännas ens såsom ett provisorium, då vägfrågan otvivelaktigt kräver en mera omedelbar lösning. Ett stöd

för denna uppfattning har kommittén ansett sig finna i vederbörande departementschefs uttalande till statsrådsprotokollet vid framläggande till 1924 års riksdag av förslag till förordning om fastighetstaxering åren 1925 och 1926 m. m. (Kungl. prop. nr 165), däri departementschefen — med tillkännagivande att slutgiltigt förslag till ordnande av kommunalbeskattningen inom primärkommunerna icke torde kunna framläggas tidigare än vid 1926 års riksdag — tillika erinrat därom, att även andra omfattande frågor på skattelagstiftningens och angränsande områden torde böra upptagas till prövning i samband med primärkommunernas beskattningsförhållanden. Bland sådana skattefrågor angivas ock specialkommunernas beskattningsrätt. 1924 års riksdag har ock i skrivelse till Konungen (nr 143), med åberopande av jordbruksutskottets av riksdagen godkända utlåtande nr 24, anhållit, att Kungl. Maj:t måtte vidtaga åtgärder i syfte att spörsmålet om vägbördans fördelning måtte kunna föreligga till riksdagens prövning samtidigt med kommunalskattefrågan. Med hänsyn till det läge, vari vägskattefrågan sålunda befinner sig, har kommittén — som givetvis icke kunnat giva sig in på utformande av nya grunder för denna beskattning — funnit det gagnlöst att i detta ämne framlägga något förslag.

Med vägbeskattningen står landstingsbeskattningen i mycket nära sammanhang. Det är ej uteslutet, att vägfrågan kan komma att lösas i den riktning, att åt landstingen anvisas nya uppgifter av större eller mindre omfattning rörande vägväsendet, och att således landstingsbeskattningen kan komma att tagas i anspråk även för vägväsendet. Med hänsyn härtill har kommittén funnit lämpligast att ej heller framlägga något förslag till ett provisoriskt ordnande av beskattningen inom landstingsområdena.

Att båda dessa beskattningsfrågor upptagas till behandling samtidigt med kommunalskattefrågan i inskränkt bemärkelse måste även vara önskvärt och lämpligt ur den synpunkt, att de av kommittén för beskattningen inom primärkommunerna föreslagna repartitionstalen knappast kunna slutgiltigt bedömas utan att därvid hänsyn tages jämväl till den belastning, som kan komma att åvila de kommunala beskattningsföremålen för tillgodoseende av sekundärkommunernas skattebehov, vadan således detta bedömande helst bör ske i ett sammanhang.

Kommitténs föreliggande betänkande innehåller alltså inga förslag angående beskattningen till landsting och väghållningsdistrikt.

Tingslag.

Vad angår skyldigheten att deltaga i kostnaden för byggnad och underhåll av tingshus och häradsfängelse, har kommittén funnit sig böra åtnöjas med att anpassa gällande författning i ämnet efter kommitténs förslag till kommunalskattelag, och har detta skett genom kommitténs förslag till förordning angående gäldande av utlagor, vilka bestämts att utgå efter de för utgörande av kommunalutskylder i allmänhet stadgade grunder.

Skjutsentreprenader m. m.

I fråga om skjutsentreprenaderna och dövstumundervisningen har ej heller föreslagits någon ändring i nu gällande grunder för kostnadernas bestridande. De i dessa ämnen nu föreliggande författningar hava emellertid bort anpassas efter kommitténs förslag till kommunalskattelag, och har i detta syfte framlagts erforderliga förslag.

Skatteutjämning.

Vad angår frågan om skatteutjämning olika kommuner emellan har i statsrådsprotokollet uttalats, att utredning i detta ämne borde tillsvidare uppskjutas. Kommittén har ej heller inlåtit sig å detta spörsmål men har vid utformningen av bestämmelserna angående den kommunala progressivskatten ansett sig oförhindrad att så tillvida taga hänsyn till skatteutjämningen, att en del av den inflytande progressivskatten reserverats för utjämningsändamål.

*Revision av andra delar av skattelagstiftningen.*

En kommunalskattelag av den omfattning och uppställning, som i kommitténs förslag framlägges, förutsätter självfallet ganska omfattande formella och i vissa stycken även reala ändringar i andra delar av skattelagstiftningen.

Förordningen om inkomst- och förmögenhetsskatt.

I främsta rummet gäller detta om den statliga inkomstskatteförordningen. Både den kommunala och den statliga skatteförfattningen måste räkna med en beskattning av inkomst, och för beräkningen av inkomsten krävas ganska detaljerade regler. I alla huvudsakliga delar kunna och böra dessa regler vara desamma, evad det gäller den kommunala eller den statliga beskattningen, men i vissa delar kunna skiljaktigheter icke helt undvikas. Det kan då knappast vara lämpligt, att reglerna för inkomstberäkningen fullständigt upptagas i båda författningarna, även om detta, så långt möjligt är, sker i identiska ordalag, enär därigenom skiljaktigheterna — där sådana måste förekomma — lätt bliva undanskymda och löpa fara att förbises. Enligt kommitténs mening vore det att föredraga, att reglerna för inkomstberäkningen fullständigt upptoges allenast i den ena av dessa författningar — helst då i kommunalskattelagen, som ju konstitutionellt sett skall antagas av Konung och riksdag gemensamt — samt att i den statliga skatteförordningen — som konstitutionellt sett antages av riksdagen ensam — allenast hänvisas till de regler för inkomstberäkningen, som finnas intagna i kommunalskattelagen, med särskilt angivande av de punkter, där andra bestämmelser skola gälla för statsbeskattningen. Revisionen av förordningen om inkomst- och förmögenhetsskatt har varit uppdragen åt särskilda inom finansdepartementet tillkallade sakkunniga, och ett av dem utarbetat förslag föreligger även. Hela denna fråga har alltså fallit utom ramen för kommitténs arbete.

Taxeringsförordningen.

Detsamma gäller även förordningen om taxeringsmyndigheter och förfarandet vid taxering, vilken förordning kräver en ganska genomgående omarbetning för att kunna realisera de i kommitténs förslag upptagna beskattningsprinciperna. Särskilt gäller detta i fråga om vad kommittéförslaget innehåller om kommunal repartitionsskatt för näring och om skogsskatt. Arbetet med taxeringsförordningens revision pågår för närvarande och utföres inom finansdepartementet av särskilda för ändamålet tillkallade sakkunniga.

Kommunallagarna och vissa civillagar.

Slutligen erfordras ändringar dels i vissa författningar av civillags natur dels i kommunallagarna, d. v. s. förordningarna om kommunalstyrelse på landet, om kommunalstyrelse i stad, om kommunalstyrelse i Stockholm, om kyrkostämma samt kyrkoråd och skolråd, om kyrko-

stämma samt kyrkoråd och skolråd i Stockholm, dels ock i vissa andra författningar, som röra beskattningsväsendet, såsom om reglering av prästerskapets avlöning, om lindring i främmande trosbekännares skattskyldighet till svenska kyrkan samt hennes prästerskap och betjäning, om skogsvårdsavgift m. m. Förslag till dessa ändringar äro av kommittén utarbetade och i detta betänkande intagna.

## 2 kap.

## Förloppet av kommitténs arbete.

Principiella meningsskiljaktigheter inom kommittén.

Redan på ett tidigt stadium av kommitténs arbete — under överläggningarna om de allmänna grunder, varå en reviderad lagstiftning angående kommunalbeskattningen borde byggas — framträdde meningsskiljaktigheter inom kommittén i fråga om den ställning, som borde anvisas fastighet och näring i den kommunala repartitionsbeskattningen.

Enligt *en mening* borde den kommunala repartitionsskatten utgå såsom skatt för fastighet, skatt för näring och skatt för inkomst. De två förstnämnda skatteformerna borde vara av objektskatts natur och innebära, att skatt för fastighet och skatt för näring skulle utgå oberoende och vid sidan av skatt för inkomsten av fastigheten eller av näringen. Kommitténs förslag borde alltså härutinnan uppbyggas på samma principer, som ligga till grund för 1920 års Kungl. proposition, och innefatta ett konsekvent utförande av dessa principer.

En *andra mening* ville, att för den kommunala repartitionsskatten skulle tagas i anspråk allenast inkomsten. Endast å den borde alltså den kommunala skattebördan, såvitt den skulle bäras genom repartitionsskatt, realiter fördelas. För inkomst av fastighet och näring skulle dock den skärpning inträda, att inkomsten alltid skulle beräknas till minst viss procent av fastighetens taxeringsvärde och näringens skattevärde, d. v. s. inkomstskatten skulle för dessa förvärvskällor hava karaktär av garantiskatt. Kommitténs förslag borde alltså — frånsett garantiskatten å näring — uppbyggas på samma grunder som det år 1920 antagna provisoriet och innefatta ett konsekvent genomförande av dessa grunder.

En *tredje mening* överensstämde med den senast angivna utom därutinnan, att den icke ville medgiva någon garantiskatt för näring. Enligt denna mening borde alltså kommitténs förslag helt vara av samma principiella innebörd som 1920 års provisorium.

Däremot var man inom kommittén ense om, att såsom kommunala skatteformer borde i systemet intagas *dels* beskattning av avverkat virke eller till avverkning upplåten skog (skogsskatt) *dels ock* kommunal progressivskatt.

Alternativa förslag till kommunalskattelag.

Med anledning härav beslöts, att inom kommittén skulle uppgöras alternativa förslag enligt de riktlinjer, som nyss angivits. Så har ock sedermera skett, och föreligga därför i kommitténs nu avgivna betänkande tre olika alternativa förslag till kommunalskattelag, som under den förberedande behandlingen betecknats med litt. A, B och C och representera i nu angiven ordning en var av ovan upptagna olika meningar.

I avseende å dessa förslag bör redan nu fästas uppmärksamheten därå, att förslagen formellt sett förete stor likhet med varandra, detta föranlett väsentligen av taxeringstekniska skäl. Liksom A-försla-

get upptaga sålunda såväl B- som C-förslagen skatt för fastighet och B-förslaget jämväl skatt för näring, med i stort sett lika lydande formulering som i A-förslaget. Men den reala innebörden av dessa skatter blir en helt annan genom de sedermera i B- och C-förslagen meddelade bestämmelserna om rätt att vid inkomstberäkningen göra avdrag för vad som beskattats genom fastighets- eller näringsskatten. B-förslagets skatt för fastighet och skatt för näring samt C-förslagets skatt för fastighet utgöra således allenast ett uttryck för vad av fastighet resp. näring skall utgå såsom garantiskatt; endast om inkomsten av fastigheten resp. näringen överstiger vad som sålunda beskattats, utgår någon skatt för inkomst från dessa förvärvskällor.

De olikheter mellan förslagen, som föranletts av deras ovan angivna principiellt olika utgångspunkter, falla lätt i ögonen vid en jämförelse mellan förslagen, sådana de framträda i betänkandet. B- och C-förslagen äro nämligen utförda allenast i de delar, vari de skilja sig från A-förslaget, varemot i övriga delar blott hänvisning skett.

Provtaxering enligt de alternativa förslagen.

Under arbetets fortgång blev det för kommittén klart, att det vore högeligen önskvärt, om det kunde beredas kommittén tillfälle att genom en provtaxering av ej alltför ringa omfattning utröna de praktiska verkningarna av de förslag, som utarbetades inom kommittén. Kommittén gjorde därför i november 1921 framställning i ämnet till Kungl. Maj:t, och på Kungl. Maj:ts därom avgivna proposition beviljade även 1922 års riksdag för en sådan provtaxering erforderliga medel.

Sedan därefter de tre alternativa förslagen preliminärt genomgåtts och kommit i sådant skick, att de kunde läggas till grund för en praktisk undersökning, verkställdes under kommitténs överinseende en provtaxering inom 32 kommuner och 3 kommundelar, innefattande något över 43 000 skattskyldiga. Provtaxeringen verkställdes på grundval av 1922 års taxeringslängder och deklarationer samt i vissa fall särskilt infordrade upplysningar, därvid — med vissa för jämförbarheten mellan provisoriet och förslagen erforderliga modifikationer — för varje skattskyldig *dels* upptogos vissa uppgifter rörande hans taxering enligt provisoriet, *dels ock* verkställdes fullständig taxering enligt ett vart av de inom kommittén uppgjorda förslagen. De därigenom framkomna resultaten hava därefter gjorts till föremål för en ingående statistisk bearbetning. För såväl provtaxeringen som den statistiska bearbetningen har särskild redogörelse avfattats, vilken finnes bifogad detta betänkande.

Ytterligare bearbetning av de alternativa förslagen.

Kommitténs preliminärt uppgjorda alternativa förslag hava därefter underkastats ytterligare revision med tillgodogörande jämväl av de erfarenheter, som vunnits under provtaxeringen. De vid denna bearbetning vidtagna ändringarna i de preliminära förslagen redovisas i alla väsentliga delar i redogörelsen över provtaxeringen.

Kommittén förordar A-förslaget.

Vid den slutliga prövningen av de uppgjorda alternativa förslagen har kommitténs majoritet av skäl, som i det följande närmare utföras, stannat för att till antagande förorda A-förslaget med däri under den fortsatta behandlingen vidtagna ändringar, och föreligger alltså detta sålunda reviderade A-förslag såsom kommitténs slutliga förslag.

De reviderade B- och C-förslagen ingå såsom bilagor i detta betänkande.

3 kap.

## 1920 års provisorium.

Vid 1920 års riksdag framlades av Kungl. Maj:t förslag till ny kommunalskattelag jämte åtskilliga därmed sammanhängande författningar.

Frågan om en reformerad kommunalskattelagstiftning har stått på dagordningen sedan århundradets början. För de undersökningar, förslag och utlåtanden i ämnet, som därunder och intill tiden för det Kungl. förslagets framläggande förekommit, lämnas i 1920 års Kungl. prop. nr 191 (sid. 123—140) en sammanhängande historisk redogörelse, till vilken här hänvisas.

I fråga om utländsk kommunalskattelagstiftning finnes i samma proposition (sid. 113—122) intagen en redogörelse, till vilken jämväl hänvisas.

På sätt kommitténs nedan lämnade allmänna och speciella motivering utvisar, har det emellertid i regel funnits erforderligt att vid behandlingen av de särskilda ämnena lämna en kortfattad redogörelse för vad i ett vart av dem förut förekommit. Där så skett och äldre uttalanden eller förslag behövt åberopas, har — för att underlätta uppsökandet av de avsedda uttalandena — hänvisning i allmänhet skett till motsvarande referat i nämnda proposition.

---

Såsom närmaste förarbeten för 1920 års Kungl. proposition förelågo två förslag, nämligen *dels* ett av landskamreraren G. V. Eiserman och kammarrättsrådet E. J. von Wolcker den 16 april 1917 avgivet betänkande med förslag till lag angående kommunal taxering och skattskyldighet jämte anvisningar, motiv och bilagor, *dels ock* ett av landskamreraren Otto V. Landén den 31 januari 1917 avgivet betänkande om allmänna grunder för den kommunala skattereformen m. m.

*1920 års Kungl. förslag.*

Föredragande departementschefen ansåg sig icke kunna följa någotdera av dessa förslag utan gick i författning om en ytterligare utredning av frågan, ur vilken framgick det såsom Kungl. proposition framlagda förslaget.

Detta *Kungl. förslag* upptog ett kommunalskattesystem med *fastighetsskatt, näringsskatt, kommunal inkomstskatt* och *kommunal progressivskatt.*

*Fastighetsskatten* var en objektskatt, som skulle utgå efter fastighetens taxeringsvärde och vid sidan av inkomstskatt å den inkomst, som härflöt från fastigheten, samt utgöras i den kommun, där fastigheten vore belägen. Den gamla skillnaden mellan jordbruksfastighet och annan fastighet skulle försvinna. I stället skulle fastighets taxeringsvärde uppdelas i jordbruksvärde, skogsvärde och annat värde, och skulle skogsvärde och annat värde åsättas lägre repartitionstal än jordbruksvärde.

*Näringsskatten* — även den av objektskatts natur — skulle utgå för i kommunen driven näring med undantag av jordbruk, skogsbruk och vissa trafikföretag. Näringsskatten skulle utgöras i förhållande till näringsskattekapitalet, som beräknades efter tre faktorer, nämligen näringsskattepliktig förmögenhet, näringens avkastning (meravkastningens kapitalvärde) och antalet arbetare i näringen (arbetarkapitalet). Den näringsskattepliktiga förmögenheten skulle utgöras av alla till näringen hänförliga (i näringen nedlagda) tillgångar med undantag av fast egendom samt aktier, banklotter, kommanditlotter och dylikt. Meravkastningens kapitalvärde var kapitalvärdet av avkastningen utöver 6 procent å näringens kapital, beräknat på visst sätt. Arbetarkapitalet var antalet arbetare multiplicerat med 2 000. Små näringsföretag, d. v. s. med ett näringsskattekapital, som ej översteg 5 000 kronor, voro befriade från näringsskatt. Näring skulle i allmänhet taxeras i kommun, där fast driftställe funnes. Funnes ej fast driftställe, taxerades näringen i regel i mantalsskrivningskommunen. Skulle näring taxeras inom olika kommuner, skulle näringsskattekapitalet uppdelas för beskattning mellan kommunerna.

*Kommunal inkomstskatt* skulle utgöras för inkomst av fast egendom, av näring och av annan inkomstkälla, därvid till sistnämnda inkomstkälla skulle räknas kapital, arbetsanställning m. m., rörelse eller yrke, som icke utgjorde näring, samt icke yrkesmässig verksamhet. Inkomsten skulle beräknas efter ungefär samma regler som i förordningen om inkomst- och förmögenhetsskatt. Skattskyldiga voro både fysiska och juridiska personer. Inkomstskatten, som var proportionell, skulle utgå för inkomst av fastighet i den kommun, där fastigheten vore belägen, för inkomst av näring i den eller de kommuner, där näringen bedrivits, och för inkomst av annan inkomstkälla i mantalsskrivningskommunen.

*Kommunal progressivskatt* skulle utgå för varje till inkomst- och förmögenhetsskatt beskattningsbart belopp, som överstege i fråga om svenska aktiebolag, solidariska bankbolag och kommanditbolag 6 procent å kapitalet och i fråga om andra skattskyldiga 3 000 kronor. Skatten, vilken, såsom namnet anger, var progressiv, var avsedd att i stor utsträckning (25 procent av enskildas och 90 procent av nämnda bolags skattebelopp) användas till utjämning av skattetrycket mellan olika kommuner.

Skogsaccisen skulle försvinna såsom effektiv kommunalskatt. Den bibehölls till ett lågt belopp, för att taxeringen till skogsaccis fortfarande skulle kunna ligga till grund för skogsvårdsavgifterna.

*Allmänna synpunkter för Kungl. Maj:ts förslag.*

I den motivering, som bifogades den Kungl. propositionen, uttalar sig föredragande departementschefen angående de allmänna grunder, varå det däri framlagda förslaget vore byggt, sålunda (Kungl. prop. sid. 233):

Beskattning efter intresse eller efter förmåga.

"Jag har tidigare berört de båda principerna skatt efter intresse och skatt efter förmåga. Det torde numera vara allmänt erkänt, att de direkta skatterna till staten i det väsentliga böra utgöras enligt sistnämnda princip; men allmänt har också uttalats, att denna princip icke lämpar sig att enbart ligga till grund för den kommunala bidragsskyldigheten.

Tidigare uttalanden.

Sålunda anförde kommunalskattekommittén i sitt år 1900 avgivna betänkande: "Såväl i den moderna skattepolitiska litteraturen som under praktiska förhandlingar i ämnet har i förevarande avseende, väl icke enstämmigt men dock under betydande tillslutning, uttalats den uppfattning, att en principiell åtskillnad förefinnes mellan de grunder, efter vilka direkt skatt till stat och kommun bör utkrävas, samt att denna åtskillnad även låter sig praktiskt genomföras. Enligt denna uppfattning skall staten av sina medborgare utkräva skatt huvudsakligen med hänsyn till deras olika skatteförmåga, varemot den kommunala beskattningen i viss grad bör givas formen av en intressebeskattning, enligt vilken bidragsskyldigheten mätes icke endast efter skatteförmågan utan även efter, å ena sidan, de fördelar, kommunen genom sina anstalter eller sin verksamhet för något visst ändamål bereder sina medlemmar eller vissa grupper bland dem, samt, å andra sidan, de olägenheter eller särskilda utgifter, den enskilde genom sin verksamhet förorsakar kommunen. Riktigheten av denna åskådning, för vilken, såvitt angår vårt lands kommunala beskattning, redan allmänna besvärs- och ekonomiutskottet vid 1840—41 års riksdag gjorde sig till målsman, synes kommittén svårligen kunna jävas, om man tillbörligt beaktar den olika arten av statens och kommunens verksamhet och organisation i det hela samt individens härav betingade olika ställning till stat och kommun."

En liknande uppfattning uttalas av sammansatta bevillnings- och lagutskottet vid 1903 års riksdag. Utskottet, vilket förmenade, att det icke skulle vara omöjligt att även i vårt land till en del bygga den kommunala budgeten på objektskatter samt på avgifter och bidrag av vederlags natur, ifrågasatte i enlighet därmed en objektbeskattning utom av fastighet även av sådana näringar, som vore lokalt bundna vid kommunen, och vilkas intressen alltså kunde anses i väsentliga punkter sammanfalla med kommunens. Utskottet framhöll därvid, att, om ett stort industriellt företag orsakade en fattig landskommun betydande utgifter för skola, fattigvård, polisväsen o. d., rättvisan syntes bjuda, att företaget även under ett år, då det tilläventyrs icke lämnat någon nettovinst, dock i någon mån bidroge till kommunens omkostnader för detsamma, samt att enahanda skäl talade för en näringsskatt även i städerna. I anslutning till sitt nyssnämnda uttalande erinrade utskottet, att en väsentlig del av de kommunala skatterna under alla omständigheter torde böra utgå i form av tillägg till de direkta statsskatterna.

Ihågkommas bör, att, då dessa uttalanden gjordes, kommunerna till sina utgifter icke erhöllo statsbidrag i samma utsträckning som nu, samt att, enär vid sådant förhållande kommunernas utgifter för allmänna ändamål voro jämförelsevis högre än nu, en intressebeskattning då var mindre påkallad.

Även övriga auktoritativa uttalanden i frågan gå i samma riktning. Sålunda framhöll, på sätt jag tidigare omnämnt, dåvarande statsrådet och chefen för finansdepartementet vid den anmälan för Kungl. Maj:t,

varigenom 1910 års statsskattereform bebådades, att även i fråga om kommunalbeskattningen en kommunal inkomstskatt icke kunde avvaras, men att vid sidan av densamma borde utvecklas ett kommunalt objektskattesystem.

Eiserman och von Wolcker hava vid sina ingående undersökningar av det kommunala beskattningsproblemet kommit därhän att lägga den huvudsakliga vikten vid intressebeskattningen. Landén tillerkänner densamma likaledes stor betydelse.

Såsom framgår av den tidigare lämnade redogörelsen för avgivna utlåtanden, hava länsstyrelserna — vilka såväl på grund av beskattningsarbetet i prövningsnämnderna som ock med hänsyn till deras handläggning av andra kommunala ärenden torde hava synnerligen stora förutsättningar att bedöma hithörande frågor — så gott som enhälligt antingen direkt tillstyrkt eller icke haft något att erinra mot en utvidgad intressebeskattning.

Kammarrätten har ställt sig på samma ståndpunkt.

Den förut lämnade framställningen av utländsk lagstiftning utvisar, att även i utlandet intresseprincipen allmänt kommit i tillämpning i fråga om den kommunala beskattningen.

Skäl för en beskattning efter intresse.

Otvivelaktigt torde också en beskattning efter intresse vara berättigad för kommunernas vidkommande. I detta hänseende må erinras om kostnaderna för t. ex. anläggandet av en hamn eller framdragandet av gata eller vattenledning. Väl är det sant, att dylika företag kunna sägas lända kommunen i dess helhet till gagn, men i främsta rummet är det dock vissa grupper av kommunens medlemmar, som hava fördel därav. Sålunda komma ju förbättrade kommunikationer i första hand näringsidkarna och fastighetsägarna till godo, medan återigen gatureglering och liknande arbeten särskilt medföra varaktig nytta för närbelägna fastigheter och därmed för dessas ägare. De nu anförda förhållandena äro endast exempel. Såsom regel torde väl åtgärder, som avse att främja vad man i dagligt tal benämner ett samhälles materiella utveckling eller uppblomstring, vara jämförbara med de här nämnda: ökade avsättningsmöjligheter beredas producenter, fastigheterna stiga i pris och handelsomsättningen ökas. För löntagaren blir däremot förhållandet, rent ekonomiskt sett, ofta det motsatta, i det att levnadskostnaderna å orten samtidigt stegras. Det kan därför ej anses annat än rätt och billigt, att de, vilka draga särskild nytta av vissa kommunala anordningar, jämväl få i större utsträckning än andra deltaga i kostnaderna därför. Det nu sagda gäller dock endast åtgärder, som mer eller mindre direkt tjäna främjande av de skattskyldigas ekonomiska intressen. Givetvis kunna dock härur icke få dragas sådana konsekvenser som exempelvis skärpning av beskattningen för den obemedlade, därför att han med större sannolikhet kommer att ligga fattigvården till last. Lika litet lärer det kunna ifrågakomma att ålägga familjeförsörjarna att ensamma bestrida kostnaderna för skolundervisningen.

En speciell beskattning måste emellertid anses befogad, ej blott då det gäller att täcka kommunens utgifter för åtgärder, som närmast *gagna* vissa skattskyldiga, utan även för anskaffande av medel till bestridande av kostnader, som *föranletts* av särskilda skattskyldiga. Liksom en beskattning på den förra grunden bör inskränkas till de fall, där fråga är om åtgärder, som tjäna främjande av vissa skattskyldiga kommunmed-

lemmars ekonomiska intressen, synes en beskattning på den senare grunden endast böra komma i fråga, därest kommunens ökade utgifter föranletts av vederbörandes ekonomiska verksamhet. Medan det sålunda, enligt min mening, vittnar om missuppfattning av intresseteoriens innebörd, då kommunalskattekommitténs förslag, i vad detsamma angick skattelindring för familjeförsörjare, på sin tid från visst håll avstyrktes på den grund, att kommunens utgifter exempelvis för skola och hälsovård till en väsentlig del skapade kommunens skattebehov samt att familjeförsörjare kunde sägas i viss grad förorsaka kommunen dessa utgifter, anser jag däremot en skärpt beskattning vara befogad i de fall, då någon genom sin ekonomiska verksamhet förorsakar kommunen ökade utgifter jämväl av nu angiven art. Sålunda lärer det vara rättvist att tyngre beskatta t. ex. den industriella verksamhet, som genom sammanförande av en stor arbetarbefolkning föranleder utgifter för olika ändamål och vållar kommunen en kostnadsökning, vilken ej uppväges utav ökningen av de beskattningsbara inkomsterna inom kommunen.

Vad angår de rena landskommunerna, bör det ihågkommas, att nödvändigheten av att trygga tillgången på beskattningsföremål i de olika kommunerna talar för en på intresseprincipen vilande objektbeskattning. I en kommun med dess begränsade område kunna förhållandena från det ena året till det andra ändras så avsevärt, att, om en beskattning grundades uteslutande på de taxerade inkomstbeloppen, kommunen skulle kunna finna sig ur stånd att fylla sitt skattebehov.

Jag vill i detta sammanhang erinra, att den nuvarande fastighetsbevillningen utgör en objektskatt.

Enligt vad jag tidigare nämnt, har vidare såsom stöd för en differentiering i fråga om beskattningen åberopats, att kommunernas utgifter för gemensamma angelägenheter av såväl allmän som av mera lokal natur, därtill ofta de mest betydande, icke äro att anse såsom utgifter för årsbehovet utan avse att skapa värden av mera varaktig art, samt att, i den mån så vore förhållandet, det ändamål, för vilket utgifterna gjorts, i större utsträckning komme allenast de samhällsmedlemmar till godo, som stode i en för längre tid bestående intressegemenskap med kommunen. Särskilt har detta ansetts gälla fastighetsägarna; man har nämligen förmenat, att, även om de icke för någon längre tid behölle sina fastigheter, det dock vore tydligt, att fastighetsvärdet inom kommunen rönte inverkan av kommunens hushållning i det hela, vadan hastigt amorterade kommunala kostnader för skapande av bestående värden och därav föranlett lägre skattetryck efter amorteringstidens slut lände särskilt fastighetsägarna, betraktade såsom grupp, till fromma.

Skatt även efter förmåga.

Ehuru jag sålunda ansluter mig till den uppfattningen, att i den kommunala beskattningen intresseprincipen bör vinna beaktande, kan jag dock icke tillerkänna intressebeskattningen sådan avgörande betydelse, som man ofta å sakkunnigt håll velat göra. En väsentlig del, under mer normala förhållanden huvuddelen, av de kommunala utgifterna, bör enligt min mening alltid täckas genom skatter efter förmåga. Fastän man numera i fråga om statsbeskattningen allmänt erkänner, att först genom progressivitet i beskattningen vinnes, att densamma verkligen sker efter förmåga, kan dock förmärkas en viss tveksamhet gent emot anordnandet av en progressiv kommunal beskattning. Delvis torde detta hava

sin grund i åtskilliga rent skattetekniska svårigheter — till frågan huru desamma må kunna på bästa sätt övervinnas torde jag få senare återkomma — men delvis har nog skälet även varit farhågor för att den kommunala beskattningen i så fall skulle allt för mycket konkurrera med den progressiva statsskatten; man har förmenat, att vissa skattskyldiga skulle bliva allt för betungade. Givetvis kan det råda och kommer även alltid att finnas olika meningar, då det är fråga om att avväga progressionen vid en skatt efter förmåga. Därest emellertid vid anordnandet av en ny sådan skatt den mening skulle göras gällande, att skatten allt för tungt komme att drabba vissa grupper skattskyldiga, så visar detta endast, att skatten enligt vederbörandes uppfattning icke blivit avvägd efter förmåga och att principen sålunda oriktigt tillämpats.

Rättvis fördelning av skattekällorna mellan olika kommuner.

Vid uppgörandet av riktlinjerna för ett kommunalt skatteprogram är det emellertid ej nog att på ett med rättvisa och billighet överensstämmande sätt fördela skattskyldigheten mellan medlemmarna inom en och samma kommun. Av synnerlig vikt är även, att rättvisa uppnås i förhållandet kommunerna emellan, så att, där flera kommuner var för sig äga befogade anspråk att få för beskattningsändamål tillgodogöra sig ett och samma beskattningsföremål, deras rätt tillvaratages på ett betryggande sätt. Lika väl som orättvisa vederfares vissa medlemmar av en kommun därigenom, att andra medlemmar av samma kommun bliva för lindrigt beskattade, lika väl måste det anses obilligt mot de skattskyldiga inom en kommun, därest en samma kommun rätteligen tillkommande skattekälla får utnyttjas av annan kommun. Ihågkommas bör nämligen, att kommunernas utgifter måste täckas, oavsett huruvida utdebiteringen blir större eller mindre. Därest en skattekälla försvinner eller minskas, går detta ut över andra skattekällor, som få vidkännas en tyngre beskattning."

De borgerliga primärkommunerna.

Sedan departementschefen därefter upptagit till granskning Eiserman—von Wolckers och Landéns förslag samt redogjort för de skäl, som föranlett honom att ställa sig avböjande till samma förslag, uttalar han sig vidare i fråga om beskattningen till de borgerliga primärkommunerna sålunda (sid. 244):

"Såsom jag ovan framhållit, bör kommunernas skattebehov tillgodoses genom beskattning dels efter intresse och dels efter förmåga.

Beskattning efter intresse (avgifter).

I de fall, där de skattskyldigas intresse av en kommunal anordning mera noggrant kan mätas eller uppskattas, torde deras bidragsskyldighet lämpligast utgöras genom avgifter, som ställas i direkt samband med anordningen i fråga. Sålunda synes det lämpligt, att t. ex. för belysning och renhållning av en gata utav fastighetsägarna uttagas avgifter, som i stort sett motsvara kostnaderna. Väl kan det göras gällande, att ett dylikt avgiftssystem skulle tungt drabba ett fåtal kummunmedlemmar, under det att de anordningar, som till större eller mindre del skulle täckas genom avgifterna, lände en större grupp kommunmedlemmar till fördel. Sålunda trafikeras ju en gata även av andra än därstädes boende, och särskilt måste hyresgästerna vid densamma hava fördel och trevnad av en väl ordnad belysning, renhållning o. s. v. Utan att här vilja gå närmare in på skatteövervältningens svårlösta problem vill jag emellertid erinra, att avgifter utav ifrågavarande natur — vare sig de såsom

i ovan anförda exempel läggas å fastighetsägare eller vid t. ex. en hamnanläggning å anlöpande fartyg — i stället för att oskäligt trycka dem, som närmast betala avgifterna, genom förhöjda hyror, respektive ökade priser, torde slås ut å alla dem, som direkt eller indirekt hava fördel av den anordning, som skall bekostas genom avgiften.

Ett dylikt avgiftssystem låter sig emellertid tillämpas endast i de fall, där intresset mera noggrant kan mätas. Även i det fall att fråga är om kommunala anordningar, som mera direkt främja ekonomiska intressen, kan emellertid ofta intresset, ehuru fullt påvisbart, dock vara svårt att uppskatta. Därest en kommun t. ex. beslutat att teckna aktier i en järnväg till trakten, måste detta beslut anses vara av särskild fördel för fastighetsägare och näringsidkare; men att bestämma huru stora avgifter, som i anledning därav böra påläggas dessa kommunmedlemmar, torde svårligen låta sig göra. Än svårare torde det vara att genom avgifter verkställa den skärpta beskattning, vilken, enligt vad ovan nämnts, motiveras av de ökade kostnader, som vissa yrkens utövande kan medföra för kommunen, eller av den fastare intressegemenskap, som särskilt fastighetsägare ansetts hava med kommunen.

Fastighetsskatt och näringsskatt.

Ett genomförande av beskattning efter intresse (begreppet här taget i en vidsträcktare bemärkelse) måste därför huvudsakligen ske genom en å vissa objekt lagd allmän kommunal skatt. Därvid torde fastigheterna böra i första hand göras till föremål för beskattningen. Såsom av det tidigare anförda torde framgå, lära emellertid jämväl de inom en kommun drivna näringsföretagen hava sådan intressegemenskap med kommunen, att de böra underkastas en beskattning av enahanda art.

Att därutöver utsträcka intressebeskattningen till ytterligare grupper av skatteobjekt bör enligt min mening ej ifrågakomma. Väl kan det sägas, att alla skattskyldiga hava en större eller mindre intressegemenskap med kommunen, men liksom det tidigare förordade avgiftssystemet bör tillämpas allenast där vederbörande kommunala anordning medför en för vissa kommunmedlemmar särskilt mätbar fördel, lika så väl bör intressebeskattningen inskränkas till att avse allenast de fall, där intressegemenskapen föreligger i högre grad eller är mera påtaglig.

Då vid en intressebeskattning avseende ej bör fästas vid skatteförmågan utan allenast vid intressegemenskapen med kommunen, lärer, på sätt uti 1917 års betänkanden föreslagits, till grund för en fastighetsskatt böra läggas fastigheternas uppskattade värde utan avdrag för vid fastigheten häftande gäld. Med hänsyn till fastigheternas olika användningssätt lärer emellertid en differentiering i fråga om skattskyldigheten böra ske. Sålunda torde, vad angår fastighets värde för jordbruksändamål, påkallas en förhållandevis tyngre skatt, därest genom densamma tillika skall beskattas den av fastighetsägaren drivna jordbruksnäringen såsom sådan. Däremot torde fastighetens skogsvärde böra beskattas efter lägre grund än fastigheten i övrigt. Då frågan om skogsbeskattningens närmare ordnande emellertid bör ses i ett sammanhang, skall jag återkomma till denna fråga, efter det jag angivit det system, enligt vilket den kommunala beskattningen efter min uppfattning bör läggas. Att i övrigt i anledning av fastigheternas natur eller användningssätt göra någon åtskillnad mellan olika fastigheter med avseende å skattskyldigheten har ej av de sakkunniga ifrågasatts och torde ej heller vara lämpligt.

Såsom jag nyss nämnde, bör en intressebeskattning omfatta ej blott fastigheter utan även näringsföretag. Emellertid möta i fråga om dessa större svårigheter än beträffande fastigheterna att finna en måttstock för skattskyldigheten. Ett näringsföretags kapitalvärde är icke i samma utsträckning som en fastighets värde måttstock på företagets intressegemenskap med kommunen. Sålunda kan ett företag, t. ex. en elektrisk kraftstation, med högt värde hava jämförelsevis mindre fördel av de kommunala anordningarna och ej heller åsamka kommunen några nämnvärda ökade utgifter, medan däremot en handelsrörelse med föga kapital kan lämna stor avkastning just till följd av kommunens utveckling eller ett industriellt företag, t. ex. ett stenhuggeri, med ringa kapital och utan att lämna nämnvärd avkastning kan förorsaka kommunen avsevärt ökade utgifter för undervisning samt hälso- och fattigvård m. m. Lika litet torde det böra ifrågakomma att, på sätt kammarrätten föreslagit, lägga endast avkastningen till grund för en näringsskatt. Avkastningen utgör nämligen icke en tillförlitlig måttstock på vare sig den nytta, företaget haft av de kommunala anläggningarna, eller den kostnad, företaget åsamkat kommunen. Att återigen taga den anställda personalens storlek som jämförelsegrund skulle visserligen låta sig göra, om det endast gällde att bestämma måttet av den ökning i utgifterna, som företaget medfört för kommunen. Däremot visar antalet anställda intet rörande den intressegemenskap, som företaget i övrigt kan hava med kommunen. För att en näringsskatt skall erhålla avsedd effektivitet men ej heller drabba någon näringsgren allt för tungt i förhållande till andra, torde det vara nödvändigt att till grund för skatten lägga flera olika faktorer, t. ex. kapital, avkastning och arbetarantal, så avvägda mot varandra, att de tillsammans bilda en i det hela tillfredsställande jämförelsegrund för företagets intressegemenskap med kommunen. Till frågan rörande de närmare riktlinjerna för en näringsskatt torde jag få återkomma senare i samband med en redogörelse för förarbetena till förslagets bestämmelser i denna punkt och de i anslutning därtill avgivna utlåtandena.

Enligt vad det anförda giver vid handen, skulle alltså intressebeskattningen verkställas dels genom uttagande utav avgifter i vissa fall dels ock genom å fastigheter och näringsföretag lagda objektskatter.

Beskattning efter förmåga.

I det föregående har gjorts gällande, att den kommunala beskattningen borde anordnas dels efter intresse och dels efter förmåga. I den mån kommunernas skattebehov ej skall tillgodoses genom ovan berörda skatteformer, bör alltså åvägabringas en beskattning i stort sett efter förmåga.

Givetvis vore det önskligt att kunna verkställa den allmänna kommunala beskattningen (utöver intressebeskattningen) genom en enda skatteform. Då skatteförmågan bör i stort sett läggas till grund för denna beskattning, måste skatten göras progressiv. Detta skulle emellertid medföra stora svårigheter. Det bör nämligen ihågkommas, att olika progressionsskalor måste upprättas för att användas vid olika stora utdebiteringar; en progression, som kan anses skälig och lämplig i de fall, där utdebiteringen i fråga om en medelstor inkomst uppgår till exempelvis 5 procent, skulle säkerligen befinnas olämplig i en kommun med ett tre eller fyra gånger så stort skattetryck. Emellertid skulle det för de kommunala myndigheterna vara synnerligen betungande att vid den

allmänna skatterepartitionen behöva räkna med möjligheten av att tillämpa olika progressionsskalor; man tänke sig blott det fall, att, sedan de för en var skattskyldig beskattningsbara beloppen blivit beräknade i enlighet med en viss progressionsskala, det efter beräkningens slutförande visar sig, att det sammanlagda beskattningsbara beloppet övereller understiger vad som beräknats, samt att i följd härav utdebiteringen kommer att över- eller understiga de för nämnda progressionsskalas tillämplighet fastslagna gränsvärden. Även med hänsyn till beskattningskällornas fördelning mellan olika kommuner möter hinder att använda en enda progressiv skatteform. På sätt nedan kommer att närmare utvecklas, torde nämligen för ernående av rättvis fördelning mellan kommunerna av skattekällorna det vara nödvändigt att i vissa fall låta den skattskyldiges inkomster beskattas i förvärvskommunen. Att ändock göra beskattningen progressiv i förhållande till den skattskyldiges samlade inkomst måste medföra betydande svårigheter. Slutligen må erinras, att det med olika progressionsskalor inom olika kommuner knappast låter sig göra att anordna skatteutjämningen i form av en återbetalning till de kommuner (eller till respektive skattskyldiga), där utdebiteringen, vare sig i dess helhet eller för vissa ändamål, överstiger en viss gräns. Utan att nu uttala mig om, huruvida skatteutjämningsfrågan bör slutligt ordnas på dylikt sätt eller ej, anser jag dock, att man bör undvika att på nämnda frågas nuvarande läge vidtaga sådana åtgärder, att en lösning i viss riktning omöjliggöres.

De svårigheter, som, enligt vad ovan nämnts, äro förknippade med anordnandet av en beskattning efter förmåga, därest en enda skatteform kommer till användning, synas kunna undvikas genom begagnande av två skatteformer, anordnade vid sidan av varandra på sätt jag nu går att redogöra för.

Kommunal inkomstskatt.

Den ena av dessa skatter är en proportionell inkomstskatt. Skatten, som är avsedd att utgöra den allmänna kommunala inkomstskatten, bör i princip omfatta all beskattningsbar inkomst. Ett mindre belopp, avsett att motsvara den skattskyldiges existensminimum, göres skattefritt. Familjeförsörjare erhålla större avdrag. Frågan huru dessa avdrag böra anordnas och om de närmare villkoren för deras tillgodonjutande skall senare beröras. Därigenom att skatten på nu angivet sätt göres degressiv, vinnes i fråga om de lägre inkomstbeloppen så stor förskjutning av skattebördan, som vid jämförelse dem emellan må anses påkallad av ett ordnande av beskattningen efter förmåga. Däremot vinnes ej, att skattetrycket kommer att uppbäras av de högre inkomsterna efter dessas förmåga. För detta ändamål erfordras en verklig progressiv skatt, som, enligt vad nedan angives, ävenledes ingår i det av mig nu framlagda systemet. Ett hänsynstagande till skatteförmågan förutsätter vidare, att avdrag för ränta å gäld för de olika inkomstslagen medgives. Vad angår fördelningen av beskattningsrätten kommunerna emellan, så torde det vara lämpligt, att inkomst av fast egendom samt inkomst av näring beskattas inom den kommun, där fastigheten är belägen eller näringen idkas. Till stöd härför vill jag erinra, hurusom det ofta förekommer, att t. ex. industriella företag äro förlagda ute i landsorten eller i de större städernas församhällen, under det att företagets ägare bo å annan ort. Det synes då vara riktigast, att de kommuner, där företagen äro

belägna, även få beskatta inkomsten av företagen. Skulle dessa kommuners berättigade krav på skatt tillgodoses endast genom intressebeskattning, bleve följden den, att sistnämnda skatt finge läggas väsentligt tyngre å näring, än vad som vid jämförelse med inkomsttagarnas beskattning kunde anses rätt och billigt. Detsamma gäller i fråga om beskattning utav inkomst av fast egendom. Särskilt vad skogsbeskattningen angår, torde det knappast finnas mer än en mening därom, att inkomst av skog bör få beskattas — vare sig nu detta sker genom kommunal inkomstskatt, skogsaccis eller på annat sätt — av den kommun, där skogen är belägen. Även i fråga om övriga inkomster kunde en uppdelning av beskattningsrätten å de olika kommuner, där inkomsten förvärvats, äga fog för sig. Av rent praktiska skäl torde detta emellertid böra såsom regel vara uteslutet.

Kommunal progressivskatt.

För att de högre inkomsterna jämväl skola bliva beskattade efter förmåga erfordras, såsom nyss antyddes, en progressivskatt, förslagsvis benämnd kommunal progressivskatt. Liksom i fråga om statsbeskattningen bör skatteförmågan vara den ensamt avgörande i fråga om denna skatt. Till grund för densamma torde därför också lämpligen kunna läggas den uppskattning av inkomst och förmögenhet, som verkställes i och för statsbeskattningen. Däremot kommer beskattningen att börja först vid väsentligt högre inkomster — de smärre inkomsterna bliva tillräckligt beskattade genom den allmänna kommunala inkomstskatten. Då en progressiv beskattning i främsta hand avser att täcka de kommunernas utgifter, som avse mera allmänna ändamål, men det just är för sådana utgifter, som de skattetyngda kommunerna böra erhålla gottgörelse vid skatteutjämningen, så synes det lämpligt, att denna progressiva skatt tillika användes i skatteutjämningssyfte, så att en viss del av vad som inflyter genom skatten får behållas av vederbörande kommun och återstoden användes för skatteutjämningsändamål. Skatten bör utgå efter för hela landet lika, i skatteförfattningen angiven skattesats; denna bör vara så avpassad, att progressivskatten tillsammans med den kommunala inkomstskatten i en kommun med medelhögt skattetryck åstadkommer en väl avvägd progression i beskattningen.

De olika skatteformernas ställning i systemet.

Det av mig ifrågasatta skattesystemet skulle alltså innefatta en intressebeskattning genom dels avgifter, dels fastighetsskatt och dels näringsskatt samt en beskattning efter förmåga genom en kommunal inkomstskatt, kompletterad med en progressiv skatt. Jag torde i detta sammanhang även böra något beröra de olika skatternas inbördes ställning i systemet.

Beträffande den förstnämnda skatteformen torde böra i författning angivas, uti vilka fall kommunen må upptaga dylika avgifter.

Vad åter angår intressebeskattningen i övrigt, så kan det ifrågasättas, huruvida icke det vore riktigast, att fastighets- och näringsskatterna uttoges till så stort belopp, som erfordrades för att helt eller delvis täcka vissa av de kommunala utgifterna. Ehuru en sådan anordning har vissa skäl för sig, lärer det dock möta stora svårigheter att omsätta densamma i praktiken. Man kan visserligen påvisa, att vissa yrkesgrupper hava större intressegemenskap med kommunen, men man kan däremot icke alltid avgöra, i vad mån en viss kommunal åtgärd tjänar ett statsända-

mål och i vad mån den närmast främjar ett lokalt intresse. Sålunda torde t. ex. polisväsendet i en större stad hava en dylik tvåfaldig uppgift; rättsskyddet är ett statsintresse, medan ordnandet av gatutrafiken är ett rent lokalt intresse; den patrullerande poliskonstapeln tjänar såväl det ena som det andra syftet. I den mån en objektbeskattning motiveras därav, att viss verksamhet är ägnad att åsamka kommunen ökade utgifter eller att vissa grupper skattskyldiga äro mera stadigvarande bundna vid kommunen och till följd därav hava större intressegemenskap med densamma, blir det än svårare att avgöra, vilka utgifter som böra täckas genom en sådan beskattning. Slutligen torde de rent budgettekniska svårigheterna vid en dylik uppdelning bliva avsevärda. Vid sådant förhållande synes det mig, att man åtminstone icke för det närvarande bör beträda denna väg.

Ej heller torde det låta sig göra att fastställa vissa bestämda kvotdelar av kommunens utgifter, som skola täckas genom det ena och det andra slaget av skatter. I de kommuner, där förhållandet mellan de olika skatteobjekten är ungefär detsamma, möta väl inga hinder för en dylik anordning. Emellertid avvika förhållandena i en kommun ofta nog synnerligen starkt från förhållandena i en annan kommun, i det att skatteobjekten förekomma i ytterst växlande proportion. Att under sådana omständigheter fastställa enhetliga fördelningsgrunder av antydd art torde ej låta sig göra.

Fastighetsskatten och näringsskatten torde därför böra anordnas såsom repartitionsskatter sålunda, att en var skattskyldig deltager i alla kommunens utgifter i förhållande till det honom påförda antalet skattekronor.

Vad angår de båda skatteformer, genom vilka skall verkställas en beskattning efter förmåga, så ligger det i sakens natur, att den kommunala inkomstskatten skall deltaga i repartitionen. Däremot kan detta icke bliva fallet med progressivskatten, sådan densamma av mig tänkts anordnad. Jag har tidigare framhållit, hurusom det torde vara uteslutet att göra en kommunal progressiv skatt till repartitionsskatt i egentlig mening. Däremot kunde det ifrågasättas att, i den mån utdebiteringen på de allmänna repartitionsskatterna överstiger vissa angivna gränsbelopp per skattekrona, låta kommunen verkställa en utdebitering av vissa procent av progressivskattens grundbelopp. Även en sådan anordning torde emellertid vara ägnad att medföra åtskilliga svårigheter utan några mera betydande fördelar. Det synes mig lämpligare, att progressivskatten, såsom jag förut antytt, fastställes att utgå efter en för hela landet lika skattesats samt i första hand tillgripes till täckande av kommunens utgifter, varefter återstoden utdebiteras på de tre repartitionsskatterna. Därest skalan för progressivskatten, på sätt jag tidigare ifrågasatt, avväges efter ett normalt skattetryck, blir väl följden den, att i kommuner med särskilt lågt skattetryck, progressionen kommer att te sig något för stark; denna ojämnhet blir dock mindre, än den synes vara, om man, såsom riktigt är, bortser från den del av progressivskatten, som är avsedd att tjäna skatteutjämningsändamål; att denna del bör utgå efter enhetlig skala, oavsett skattetrycket i kommunen, är ju påtagligt. Däremot skulle genom den av mig ifrågasatta anordningen vinnas enkelhet och reda."

*Special-kommuner.*

Beträffande specialkommunerna anför departementschefen (sid. 255): "Jag har i det föregående talat endast om den borgerliga primärkommunen; med denna sammanfaller emellertid i regel den kyrkliga församlingen. Såväl på grund härav som med hänsyn till nödvändigheten av att ej göra taxerings- och debiteringsarbetet allt för tungt torde det ej böra ifrågasättas annat, än att denna specialkommun skall begagna sig av samma skattesystem som de borgerliga primärkommunerna. Allenast i fråga om progressivskatten påkallas en avvikelse, i det att denna skatteform icke tänkts skola tillgripas i de fall, då särskild utdebitering för nu nämnda specialkommun äger rum. Denna avvikelse är emellertid endast skenbar. Då progressivskattens skala måste avvägas med hänsyn till det samlade "kommunala" skattetrycket (dock ej landstings- eller vägskatten), ligger det i sakens natur, att ny utdebitering av progressivskatt ej får äga rum. Väl kunde det ifrågasättas, att i de fall, där hela progressivskatten ej behövde tagas i anspråk för den borgerliga primärkommunen, man skulle få vid särskild utdebitering för specialkommun först uttaga vad av progressivskatten återstår. Ett dylikt förfarande skulle emellertid onekligen bereda vissa svårigheter. På grund härav och då frågan säkerligen har ringa praktisk betydelse, har det synts vara lämpligare att i dylika fall, åtminstone tills vidare, låta utdebiteringen ske på de tre repartitionsskatterna: fastighetsskatten, näringsskatten och den kommunala inkomstskatten.

Att vad nu sagts i fråga om kyrkoförsamling äger tillämpning jämväl å övriga specialkommuner såsom municipalsamhälle, skoldistrikt, tingslag m. m. är påtagligt.

*Vissa kommuner undantagas från skattereformen.*

Två slags kommuner, nämligen länskommunerna och väghållningsdistrikten, måste undantagas från en slutlig skattereform. Anledningen härtill är det ännu oavgjorda spörsmålet, huru vägfrågan bör lösas. Jag vill erinra därom, att enligt ett för någon tid tillbaka avlämnat kommittébetänkande den egentliga kostnaden för väghållningen skulle påläggas länskommunerna. Givet är, att, därest vägfrågans lösning sker i sådan riktning, skäl finnes att inom landstingsområdena giva fastighetsbeskattningen en mera framskjuten plats, än om länskommunerna skola hava endast sina nuvarande uppgifter. Innan denna fråga blivit avgjord, synes beskattningen till länskommunerna ej kunna definitivt ordnas. Då det emellertid bör undvikas att vid sidan av de nya kommunala skatteformer, som jag går att föreslå, bibehålla jämväl bevillningen, som ju numera har sin enda betydelse för kommunalbeskattningen, torde man hava att provisoriskt ordna beskattningen till länskommunen på sådant sätt, att skattetrycket fördelas i stort sett på samma sätt som nu.

Att beskattningen till väghållningsdistrikt bör ordnas provisoriskt, ligger i sakens natur."

*Skatteutjämning.*

I fråga slutligen om skatteutjämningen mellan kommunerna anför departementschefen (sid. 635):

"Det har förut framhållits, att det nu slutförda arbetet, som avser ett ordnande allenast av kommunmedlemmarnas allmänna bidragsskyldighet, är att beteckna såsom provisoriskt vad angår landstings- och väghållningsbeskattningen, vilka måst ordnas tillfälligt i avbidan på väghållningsfrågans lösning.

Ett antagande av förslaget till kommunalskattelag förutsätter emellertid även åtgärder för ett ordnande av skatteutjämningen. Visserligen måste utjämningen, intill dess erfarenhet vunnits om utfallet av skatteregleringen, ske provisoriskt. På grund därav, att helt andra belopp än hittills komma att bliva disponibla för utjämningsändamål, erfordras emellertid ändring i gällande bestämmelser, redan innan frågan kan ordnas slutligt. Förslag till dylik provisorisk ändring bör framläggas för 1921 års riksdag. Närmare bestämmelser om, huru de för utjämningsändamål avsedda progressivskattemedlen skola inlevereras och av statsverket förvaltas, lära utan olägenhet kunna anstå till nästkommande riksdag.

Av synnerlig vikt har det synts mig vara att vid de kommunala skattesystemens uppbyggande från början taga sikte på, att utjämningsbehovet måste tillgodoses i större omfattning än hittills. Jag har därför, ehuru jag fullt uppskattar det önskvärda i att nya provisoriska grunder för skatteutjämningen kunnat föreläggas samtidigt med förslaget till kommunalskattelag, dock icke ansett mig böra avvakta utarbetandet av förslag till sådana nya grunder. Lämpligheten av att låta landstingen handhava utjämningen i första hand bör undersökas. Skulle denna väg väljas, erfordras ändrade bestämmelser rörande landstingens arbetssätt m. m. Angelägenheten av att bedriva hithörande utredningsarbeten med all tillbörlig skyndsamhet synes mig uppenbar.

Bland frågor, som böra lösas, är även den om rätt för kommunerna att upplägga fonder. Förslag till bestämmelser i sådant avseende är utarbetat och för närvarande utställt till vederbörandes yttrande."

*Särskilda utskottet 1920.*

Som bekant avböjde riksdagen det Kungl. förslaget och antog i stället vissa ändringar i bevillningsförordningen jämte förordning om kommunal progressivskatt att lända till efterrättelse provisoriskt och under viss tid. Skälen till denna riksdagens ställning finnas angivna i andra särskilda utskottets utlåtande n:r 1. Däri anför utskottet till en början (sid. 35):

Omedelbar reform nödvändig.

"Det förslag till kommunal skattereform, som i Kungl. Maj:ts proposition n:r 191 och övriga med densamma samhörande propositioner förelegat till utskottets behandling, avser en synnerligen genomgripande omgestaltning av de svenska primärkommunernas beskattningssystem. Att reformer på detta område länge varit behövliga, och att detta behov under senaste tid blivit allt mera trängande, därom torde knappast råda mer än en mening. Utskottet vill för sin del uttala sin fulla anslutning till denna uppfattning, och så till vida kan utskottet obetingat förena sig med föredragande departementschefens här ovan återgivna uttalanden i huvudpropositionen, som utskottet i likhet med honom anser, att ett ingripande till rättelse av hittillsvarande missförhållanden ofördröjligen bör ske.

Reformen kan ej göras definitiv.

Den stora huvudfrågan har alltså för utskottet icke varit, huruvida över huvud taget förbättringar i vårt kommunala skatteväsende nu skola företagas, men väl huruvida ett förslag av den omfattning och med den principiella läggning, som kännetecknar den Kungl. propositionen, kan av utskottet förordas till genomförande. Flera motioner från olika meningsriktningar inom riksdagen — motionerna I: 259, 271, 282 samt II: 393, 395, 406 — hava i detta hänseende givit uttryck åt en annan mening

än den, som legat till grund för den Kungl. propositionen, och på anförda skäl hävdat, att dess förslag till ett definitivt nytt skattesystem icke bör av riksdagen antagas, utan reformen för närvarande begränsas till provisoriska åtgärder, ägnade att avhjälpa de väsentligaste bristerna i nuvarande ordning och på samma gång bereda rådrum till en förnyad och mera uttömmande beredning, innan den slutliga nydaningen av kommunernas skatteväsende sker. I motiveringen till dessa yrkanden har dels gjorts gällande, att det material för prövningen av det kungliga förslaget, som i samband med detsamma blivit framlagt, i och för sig icke erbjuder tillfredsställande hållpunkter för ett definitivt avgörande i en så betydelsefull fråga, dels också i olika hänseenden framställts sakliga anmärkningar mot viktiga delar av förslaget. Utskottet har vid prövningen av den stora frågan ur båda dessa synpunkter stannat vid den meningen, att en definitiv reform enligt propositionens linjer icke kan tillstyrkas, samt att följaktligen den enda möjligheten att nu ernå en revision av vår kommunala beskattning är att söka samla meningarna om provisoriska åtgärder, vilka utan att föregripa den slutliga lösningen så långt möjligt råda bot på missförhållandena i nuvarande kommunala skatteordning."

Sedan utskottet därefter närmare angivit, i vilka avseenden utskottet funnit den föreliggande utredningen bristfällig, fortsätter utskottet i fråga om det kungliga förslagets sakliga innehåll (sid. 37):

Intressepricipen ej hållbar beskattningsgrund. Objektbeskattningen.

"De anmärkningar, som i motionerna I: 259 och 271 samt II: 393 och 395 riktats mot de föreslagna nya "intresseskatterna" — fristående fastighetsskatt och näringsskatt vid sidan av en för alla skattskyldiga gemensam inkomstskatt — hava under utskottets behandling av ärendet blivit yttermera bestyrkta. Angående den i propositionen hävdade principen om "intresset" såsom grund för en särskild kommunal beskattning skall utskottet inskränka sig till att uttala, att denna princip vid en mera ingående prövning synes synnerligen vansklig att omsätta i praktiska skattebestämmelser med hänsyn till omöjligheten att på ett tillförlitligt sätt gradera olika skattskyldigas "intresse" i kommunen. Vid utskottets överläggningar har också en märkbar tendens visat sig bland det kungliga förslagets anhängare att undanskjuta den egentliga intresseteorien och i dess ställe låta begreppet "objektbeskattning" träda i förgrunden genom att identifiera de olika slagen av särskilt "intresse" inom kommunerna med vissa "objekt" för särskilda skatteformer samt att motivera en dylik särskild objektbeskattning dels med behovet av fasta skattekällor, som äro oberoende av växlingarna i kommunmedlemmarnas personliga inkomster, dels med den särskilda skattekraft, som kan antagas följa av innehavet av ett dylikt skatteobjekt. Utskottet hyser för sin del den meningen, att en dylik förskjutning av den principiella frågeställningen borde kunna bliva av ett visst värde såsom innebärande en mindre omstridd utgångspunkt för det kommunala skatteproblemets fortsatta behandling. Att en viss objektbeskattning i kommunerna kan vara behövlig och berättigad vid sidan av skatt på personlig inkomst, lärer icke kunna principiellt bestridas, så mycket mindre som redan vår nuvarande beskattning av jordbruksfastighet och annan fastighet utgör en form av dylik objektbeskattning. Men utskottet vill understryka, att, därest en objektskatt skall kunna motiveras genom den särskilda skatte-

kraft, som innehavet av ett visst objekt anses medföra, så måste också frågan, huruvida en sådan skatteform bör användas och huru skatten i så fall bör avvägas, avgöras genom en prövning av denna skattekraft, vilken prövning i realiteten uppenbarligen måste ske enligt principen om skatt efter förmåga. Utskottet anser, att de av Kungl. Maj:t föreslagna intresse- eller objektskatterna icke motsvara denna fordran, samt att de även i övrigt äro anordnade på ett sådant sätt, att de icke kunna förordas till genomförande.

Fastighets- och näringsskatterna innebära dubbelbeskattning.

I motionerna I: 259 och 271 samt II: 393 och 395 har påvisats, att det kungliga förslagets fastighetsskatt och näringsskatt innebära en dubbelbeskattning för fastighetsägare och näringsidkare, vilka enligt förslaget även skola erlägga inkomstskatt efter samma regler som övriga skattskyldiga, samt att denna dubbla beskattning, så som förslaget blivit lagt, måste befaras komma att medföra en orättvis och allt för tyngande skattebörda för dessa samhällsklasser. Under hänvisning till vad som i detta hänseende anförts i motionerna, vill utskottet för sin del särskilt framhålla, att de tabeller över 1918 års provtaxering, som åtfölja propositionen, ingalunda kunna anses jäva sagda farhågor med hänsyn särskilt till de förändrade förhållanden, som inträtt efter tidpunkten för denna provtaxering, och till den ökade belastning, som genom den oundgängliga förbättringen av taxeringsförfarandet måste komma att drabba såväl fastighet som näring.

Vad fastighetsskatten angår, har utskottet därjämte funnit de i propositionen föreslagna nya grunderna för taxering av fastighet — med särskiljande av jordbruksvärde, skogsvärde och annat värde — i flera avseenden icke tillfredsställande."

Utskottet framställer därefter vissa anmärkningar mot de i det kungliga förslaget föreslagna reglerna för taxering av fastighet och speciellt av skog, vilka anmärkningar emellertid numera torde sakna aktualitet, sedan förordningar om allmän fastighetstaxering år 1922 samt om fastighetstaxering åren 1923 och 1924 blivit av 1921 års riksdag antagna och den 7 juli 1921 utfärdade (Sv. F. S. nr 381 och 383).

Sedan utskottet vidare framställt vissa anmärkningar mot den tekniska utformningen av den föreslagna näringsskatten — återgivna här nedan i annat sammanhang (sid. 173) — sammanfattar utskottet sitt avstyrkande av den kungliga propositionen sålunda:

"Vad sålunda anförts i fråga om fastighetsskatten och näringsskatten torde vara tillräckligt för att angiva de huvudsakliga skäl, som jämte bristerna i ärendets föregående beredning gjort det för utskottet omöjligt att tillstyrka en lösning av den kommunala skattefrågan efter den Kungl. propositionens linjer."

Provisorisk reform.

Utskottet övergår därefter till att överväga de provisoriska åtgärder till förbättring av kommunernas skatteväsen, som kunde ifrågasättas, och sedan utskottet avvisat tre särskilda i sådant hänseende framkomna förslag, framlägger utskottet ett förslag, om vilket pluraliteten i utskottet enats. Härom heter det (sid. 44):

*Utskottets förslag.*

"För egen del har utskottet av både principiella och praktiska grunder stannat vid den meningen, att, därest ett provisorium nu skall kunna åstadkommas, som å ena sidan medför verkligt betydande praktiska förbättringar och å andra sidan lämnar frågan om den slutliga lösningen öppen för en förnyad prövning, så bör detta provisorium uppbyggas på de grundtankar, som återfinnas i motionerna I: 259 och 271 samt II: 393 och 395, nämligen upptagande ur den Kungl. propositionen av *de* punkter, som låta sig infogas i nuvarande skattesystem, och komplettering av detta system med beskattning även av inkomst från fastighet, i den mån densamma överskjuter fastighetens beskattning på grund av det taxerade fastighetsvärdet. Huvuddragen av detta provisorium, som utskottet sålunda vill föreslå riksdagen att godkänna, kunna sammanfattas sålunda.

Den av Kungl. Maj:t föreslagna höjningen och omregleringen av de skattefria avdragen — däri inbegripet avdrag för ränta å gäld — accepteras. Ett antal detaljförändringar i fråga om taxeringen av inkomst, vilka kunna genomföras oberoende av propositionens nya skattesystem, upptagas likaledes. Den år 1919 beslutade kommunala skattskyldigheten på aktier bibehålles, ehuru inom utskottet jämväl den mening uttalats, att dess berättigande måste vid en definitiv lösning av beskattningen underkastas en förnyad prövning. Utsträckt skattskyldighet införes för statens fasta egendom samt av staten bedriven rörelse i full överensstämmelse med propositionen. Fastighetsbeskattningen kvarstår oförändrad enligt hittills gällande regler men utökas genom beskattning även av den inkomst från fastighet, som överstiger sex procent av taxeringen för jordbruksfastighet och fem procent av annan fastighets taxering. Samtliga härav föranledda nya bestämmelser inarbetas i bevillningsförordningen. Slutligen införes en fristående provisorisk kommunal progressivskatt, byggd på det i propositionen ingående förslaget men i väsentliga punkter omarbetad på grund av anmärkningar och önskemål, som framkommit dels i vederbörande motioner, dels under utskottsbehandlingen.

Vissa detaljer i dessa förslag skola längre fram närmare motiveras. Angående de viktigaste punkterna och förslagets innebörd i dess helhet må anföras följande.

*Kombinerad fastighets- och inkomstskatt.*

Den av utskottet föreslagna beskattningen av fast egendom innebär en kombinerad fastighets- och inkomstskatt, i vilken det själva fastigheten påförda beskattningsbara beloppet ingår såsom ett garanterat *minimum* för dess beskattning. Genom denna anordning vinnes å ena sidan, att kommunerna få behålla ograverad den viktiga skattekälla, som de hittills haft i de stadgade sex procenten på jordbruksfastighets och fem procenten på annan fastighets taxeringsvärden, samt å andra sidan, att man undanröjer den anomali, som för närvarande består, nämligen att inkomst av fastighet, som överskjuter nämnda procent på taxeringsvärdet, går fri från kommunal beskattning. Det kan tilläggas att, i och med det att en dylik överskjutande inkomst av fastighet underkastas beskattning, vinnes också ett verksamt korrektiv emot alltför låg fastighetstaxering. Att denna kompletterande beskattning av inkomst från fastighet bör kunna tillföra kommunerna ett avsevärt antal nya bevillningskronor, i all synnerhet om noggrannare regler införas för taxeringen av sagda inkomst, på sätt Kungl. Maj:t i proposition nr 400 föreslår och utskottet

förordar, ligger i sakens natur och bestyrkes av de beräkningar, som utskottet låtit verkställa om verkningarna av de olika motionernas skatteförslag. Utskottet har ingalunda förbisett den anmärkning, som både i den Kungl. propositionen och under ärendets behandling blivit framställd mot ifrågavarande anordning ur den synpunkten, att de fastighetsägare, som på grund av skuld eller annan orsak ej nå en nettoinkomst, motsvarande den för fastigheten stadgade procenten av taxeringsvärdet, på detta sätt få skatta för mer än sin inkomst. Men denna olägenhet är, såsom framhållits i motionerna I: 259 och II: 393, oskiljaktig från all minimibeskattning, den existerar nu och skulle fortfara även enligt Kungl. Maj:ts förslag, och det kan icke begäras av ett förslag till provisorium, att detta skall lösa ett problem, som hittills icke i något framkommet skatteförslag blivit löst."

Sedan utskottet därefter uttalat sig angående det förhållande, som genom den kombinerade inkomst- och fastighetsskatten uppstode mellan denna beskattning och skogsaccisen, vilket uttalande återgives nedan i annat sammanhang (sid. 228), fortsätter utskottet (sid. 47):

Ingen näringsskatt i provisoriet.

"I motionerna I: 271 och II: 395 har uppslaget med kombinerad objekt- och inkomstskatt blivit utfört även för näringsföretag, i det att en näringsskatt, dock byggd uteslutande på det i näringsföretaget nedlagda kapitalet och med ett repartitionstal av endast 1.5 procent å detta kapital, infogats såsom garanterad minimibeskattning på sådana företag i motsvarighet till fastighetsägares fastighetsskatt. Utskottet har emellertid funnit, att tillräcklig anledning icke föreligger till införande av en sådan skatt i provisoriet, då den å ena sidan enligt verkställda beräkningar icke kan under normala förhållanden väntas erhålla någon egentlig betydelse för kommunernas ekonomi och å andra sidan dess införande även i denna modifierade form skulle bereda betydande praktiska och tekniska svårigheter. Därtill kommer, att behovet av en dylik skatt förminskas genom progressivskattens införande.

Bevillningsförordningen grundval för provisoriet.

Under sådana förhållanden har utskottet givetvis funnit det riktigast, att de nya bestämmelserna om fastighets- och inkomstbeskattningen inarbetas i den hittills gällande bevillningsförordningen, på sätt som föreslagits i motionerna I: 259 och II: 393. Därmed vinnes också den fördelen, att de provisoriska åtgärderna framträda i en mera naturlig yttre form; det har synts utskottet mindre tilltalande att upptaga den formella ramen av Kungl. Maj:ts föreslagna nya kommunalskattelag, när det nya skattesystem, omkring vilket denna lag blivit utbyggt, icke kunnat av utskottet förordas."

Kommunal progressivskatt.

Vidare uttalar sig utskottet om den föreslagna kommunala progressivskatten, vilken skatteform utskottet, på sätt förut nämnts, ansett böra accepteras, samt redogör för de förändringar i de härom föreslagna bestämmelserna, som utskottet ansett böra vidtagas. Detta uttalande återgives nedan i annat sammanhang (sid. 241).

Slutligen redogör utskottet för vissa statistiska beräkningar över det av utskottet föreslagna provisoriets verkningar och yttrar sig om dess giltighetstid.

Utskottets förslag blev av riksdagen bifallet. Den sålunda beslutade provisoriska kommunalskatteregleringen har fått sitt uttryck i bevillningsförordningen, sådan den lyder enligt förordningen den 19 november 1920, samt förordningen om kommunal progressivskatt för åren 1921—1924 jämte åtskilliga därmed sammanhängande författningar. Den har sedermera undergått vissa ändringar avseende detaljbestämmelser, för vilka redogörelse i detta sammanhang ej torde vara erforderlig. Därjämte har genom förut omnämnda förordningar den 7 juli 1921 om allmän fastighetstaxering år 1922 samt om fastighetstaxering åren 1923 och 1924 nya grunder fastställts för taxering av fastighet särskilt i fråga om skog.

*1920 års riksdag.*

Genom beslut vid 1924 års riksdag har det sålunda antagna provisoriet utsträckts att gälla även för åren 1925 och 1926.

# ANDRA AVDELNINGEN. ALLMÄNNA GRUNDER FÖR EN REVIDERAD KOMMUNALBESKATTNING.

## 4 kap.

## Beskattningsformer.

*Kommunalbeskattningen väsentligen repartitionsbeskattning.*

Vid en reglering av kommunalbeskattningen har man till en början att utgå därifrån, att enligt vårt samhällsskick kommunerna hava sig pålagda en mängd olika uppgifter av mer eller mindre statlig natur, vilka de obligatoriskt skola fylla utan hänsyn till därmed förenade kostnader. Det står således icke i deras skön att fullgöra dessa uppgifter, om och i den mån deras ekonomiska ställning sådant medgiver, utan fullgörandet kommer i första hand och anskaffandet av därför erforderliga medel blir en senare fråga, som kommunerna inom de för deras förvaltnings- och beskattningsrätt uppdragna gränserna få lösa bäst de gitta. Och då kommunerna icke såsom staten ha möjlighet att för bestridande av stegrade utgifter anlita nya skattekällor utan måste hålla sig till de beskattningsföremål, som äro dem anvisade, följer härav, att det kommunala skattebehovet icke kan tillgodoses genom å beskattningsföremålen lagda fixa skatter, utan måste *kommunalbeskattningen, åtminstone till mycket väsentlig del, hava karaktären av repartitionsbeskattning.* Uppgiften för en kommunalskattelag varder därför i främsta rummet den att anvisa de olika beskattningsföremål, av vilka det inom kommunen nödiga skattebeloppet kan och skall uttagas, ävensom, där beskattningsföremålens beskaffenhet därtill ger anledning, de olika former, varunder uttagandet skall äga rum.

*Allmänna och speciella skatter.*

I det kommunala skattesystemet, sådant det för närvarande är hos oss utbildat, ingå dels allmänna skatter, dels ock vissa speciella skatter och avgifter.

Vad angår de allmänna kommunala skatterna är dit att hänföra till en början den kommunala repartitionsskatten. Även den år 1920 införda kommunala progressivskatten lärer böra räknas såsom allmän skatt. Huruvida den nuvarande beskattningen av avverkat virke (skogsaccisen) är att anse som allmän kommunal skatteform kan möjligen ifrågasättas, men med det sätt, varå den av kommittén inordnats i skattesystemet såsom skogsskatt, varder otvivelaktigt så förhållandet.

Vad därefter angår de speciella skatterna såsom hundskatt, bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter, nöjesskatt o. dyl., så äro dessa oftast av mindre betydelse och till sin art sådana, att de lämpligast kunna och böra regleras särskilt för sig, oberoende av huru det kommunala skattesystemet i övrigt ordnas. Dessa lämnas alltså, såsom redan förut nämnts, i nu förevarande sammanhang å sido. Detsamma gäller avgifter för utnyttjande av kommunala anordningar av varjehanda art, såsom avgifter för vatten, ljus och elektrisk kraft, för anlitande av kommunala trafikinrättningar o. dyl., ävensom speciella bidrag till vissa kommunala anläggningar, som understundom kunna förekomma, såsom till anläggning eller underhåll av gata i stad med mera sådant.

*Historik. 1910 års bevillningsförordning.*

Det på 1910 års bevillningsförordning enligt dess lydelse före provisoriet grundade kommunala beskattningssystemet anvisade för den allmänna repartitionsbeskattningen allenast en skatteform: *beskattningen av inkomst.* Denna inkomst skulle emellertid för fastighet alltid beräknas till visst belopp, viss procent av fastighetens taxeringsvärde, evad den i verkligheten varit större eller mindre, och skatten hade alltså karaktär av ett slags ackordskatt. För beräkningen av inkomsten från andra förvärvskällor uppställdes vissa regler, för vilka i detta sammanhang närmare redogörelse ej erfordras. Sedan år 1910 har därjämte utgått skogsaccis såsom en särskild kommunal skatt.

Eiserman —von Wolcker.

*Eiserman—von Wolcker* underkastade i sitt förslag detta skattesystem en ingående kritik (återgiven i 1920 års Kungl. prop. sid. 140—152) och gjorde för egen del beträffande de allmänna synpunkterna för en skattereglering ett uttalande, som i 1920 års Kungl. prop. återgives sålunda (sid. 152):

"I olikhet med staten saknade kommunerna möjlighet att anlita nya skattekällor, då de förefintliga sinade eller visade sig otillräckliga, utan måste uteslutande hålla sig till de anvisade beskattningsföremålen, sådana dessa för vart särskilt år förelåge. Sinade en skattekälla, bleve belastningen på de återstående så mycket tyngre, såvida icke skattebehovet kunde nedbringas. Denna kommunalbeskattningens egenskap att i huvudsak vara en repartitionsskatt, vars tyngd berodde dels av skattebehovet, dels ock av de anvisade skattekällornas större eller mindre riklighet, nödvändiggjorde, att åt beskattningsföremålen, så långt det med en rättvis beskattning kunde vara förenligt, gåves en sådan fasthet, att bidragsplikten till kommunen i möjligaste mån ställdes oberoende av konjunkturväxlingar. Det borde därvid bemärkas, att kommunen med dess begränsade område vore i hög grad utsatt för sådana konjunkturväxlingar, som hade benägenhet att sträcka sig över en viss trakt, såsom felslagna skördar o. d. Fasthölles icke nu angivna synpunkt, utan lämnades möjlighet öppen för stora grupper av beskattningsföremål att i anledning av dåliga konjunkturer under vissa år undslippa bidragsplikt, skulle det förvisso i många fall kunna befaras, att kommunerna under sådana år bleve nödsakade att å övriga tillgängliga beskattningsföremål av ofta ringare bärkraft lägga en oskäligt tyngande skattebelastning för att få sitt skattebehov fyllt.

Denna synpunkt finge emellertid helt naturligt icke ensidigt fullföljas. En bidragsplikt, vid vilken ringa eller ingen hänsyn toges till beskattningsföremålens av konjunkturväxlingar eller av därmed jämförliga för-

hållanden föranledda minskade skattekraft, skulle otvivelaktigt komma att verka orättvis och kännas tryckande. I fråga om all beskattning gällde också, att den helst borde uttagas under ett flertal former, för att dess tyngd måtte i möjligaste grad utjämnas. Icke minst borde denna princip vinna tillämpning vid kommunalbeskattningen. Angeläget vore således även att vid urvalet av beskattningsföremål åt kommunerna icke släppa den synpunkten, att beskattningen borde göras så mångsidig som möjligt. Ju mera mångsidig beskattningen anordnades, desto lättare läte den sig anpassas efter växlande förhållanden icke allenast inom skilda kommuner utan även inom varje särskild kommun under olika år. Genom användandet av ett flertal beskattningsformer vunnes tillika, att de brister, som kunde vidlåda en beskattningsform i och för sig, mildrades genom en jämsides skeende tillämpning av en annan. Det torde nämligen aldrig kunna undvikas, att en beskattningsform, huru väl den än vore uppbyggd efter en enhetlig och erkänt riktig princip, i sina verkningar bleve mer eller mindre ofullkomlig. Bristerna borde därför lämpligen utjämnas genom att låta skattebehovet fyllas ur flera efter skilda synpunkter anordnade skattekällor."

Sedan Eiserman—von Wolcker därefter erinrat (se 1920 års Kungl. prop. sid. 154 o. f.) om de båda beskattningsprinciperna "skatt efter förmåga" och "skatt efter intresse" samt vidare utvecklat, hurusom enligt deras mening en kommunalbeskattning ej borde byggas endast å den förra av dessa principer utan anordnas huvudsakligen såsom intressebeskattning, uppställa de ett skattesystem bestående av *dels* en *fristående fastighetsskatt*, att utgå efter taxeringsvärdet, *dels* en *allmän avkastningsskatt*, avsedd att träffa nettoavkastningen av varje förvärvskälla för sig, *dels ock* slutligen, vad anginge enskilda skattskyldiga (fysiska personer), en *allmän och ren personlig inkomst- och förmögenhetsskatt* efter skatteförmåga, avsedd att tjäna till utjämning av skattetrycket å fast egendom och avkastning. Såsom en fjärde skatt i systemet kunde i sinom tid infogas en *jordvärdestegringsskatt*. *Skogsaccis* förekom ock i detta skattesystem i den formen, att avkastning av skog, som ej användes till husbehov, undantogs från avkastningsskatt för att i stället beläggas med accis.

Landén. *Landéns* förslag upptog även ett flertal olika skatteformer. Han ville i kommunalbeskattningen använda i främsta rummet objektskatter, sådana som rena realskatter å de lokala skatteföremålen, och förvärvsskatter, såvenledes satta i direkt samband med själva inkomstkällan. Hans skattesystem upptog därför *egendomsskatt för fast egendom*, *egendomsskatt för lös egendom*, *kommunal inkomstskatt* och en fristående *kommunal förmögenhetsskatt*. Någon skogsaccis förekom icke i detta förslag.

1920 års Kungl. förslag. 1920 års Kungl. förslag upptog, såsom den ovan för samma förslag lämnade redogörelsen närmare utvisar (sid. 128), beskattningsformerna *fastighetsskatt*, *näringsskatt*, *kommunal inkomstskatt* och *kommunal progressivskatt*. *Skogsaccisen* var avsedd att upphöra såsom effektiv kommunalskatt och bibehölls — nedsatt till ett mera nominellt belopp — allenast för att taxeringen därtill skulle utgöra underlag för skogsvårdsavgifterna. Av nu nämnda beskattningsformer voro fastighetsskatten och näringsskatten avsedda att byggas på principen "skatt efter intresse" samt

den kommunala inkomstskatten och den kommunala progressivskatten att tillgodose principen "skatt efter förmåga".

1920 års särskilda utskott.

Särskilda utskottet av år 1920 uttalade betänkligheter mot möjligheten att bygga en kommunal beskattning på intresseprincipen (se ovan sid. 141) och avböjde därför de ifrågasatta intresseskatterna å fastighet och näring. Utskottet bibehöll ock i sitt förslag till provisorisk lagstiftning allenast beskattningsformen *kommunal inkomstskatt*, omformad vad angår fastighet till garantiskatt, varjämte i provisoriet inrymdes en *kommunal progressivskatt*. *Skogsaccisen* bibehölls tills vidare oförändrad.

Riksdagen.

I enlighet härmed blev ock genom riksdagens beslut den provisoriska lagstiftningen utformad.

*Kommittén.*

Kommittén har under sitt arbete ej funnit anledning att till diskussion upptaga frågan om huruvida kommunalbeskattningen borde byggas väsentligen å principen "skatt efter intresse" eller å principen "skatt efter förmåga". Kommittén har funnit detta spörsmål vara av föga praktisk betydelse. I verkligheten är det nog så, att, såsom även i alla föregående förslag faktiskt skett, hänsyn måste tagas till båda de sidor av problemet, som tagit sig uttryck i nämnda formler. Såsom förut nämnts, måste kommunalskatten fylla vissa förhandenvarande behov, och problemet blir att fördela skattesumman på kommunens skattdragande medlemmar så rimligt och skäligt, d. v. s. så rättvist som möjligt. Skall detta kunna ske, är det förvisso icke nog att såsom i fråga om statsskatten allenast spörja om skatteförmågan; även andra synpunkter måste härvid få göra sig gällande. Inom det relativt trånga beskattningsområde, som kommunen bildar, finnas vissa slag av beskattningsobjekt, som äro mera intimt förbundna med kommunen än andra, vissa, som av de kommunala anordningarna kunna hava mera omedelbart och direkt gagn än andra, vissa, som kunna förorsaka kommunen direkta kostnader i högre grad än andra; och det måste vara rimligt och skäligt, att hänsyn tages härtill vid utmätande av deras bidragsskyldighet till kommunen. En sådan särställning intaga enligt A- och B-förslagen fastighet och näring inom kommunen, enligt C-förslaget fastighet. Vidare måste beaktas nödvändigheten av att åt kommunen anvisa vissa mera stabila beskattningsobjekt, så att icke omkastningar i konjunkturerna föranleda brist på sådana objekt och därigenom bringa oreda i kommunens ekonomi. Å andra sidan är det självfallet, att vid skattesystemets utformande synnerlig hänsyn måste tagas till beskattningens skälighet i förhållande till de olika beskattningsobjekten, så att intet varder över hövan betungat. Med andra ord: det kommunala skattesystemet måste framgå ur en syntes av förutnämnda olika faktorer, och åt denna syntes kan ej givas uttryck i någon generell formel. Man lärer härutinnan få åtnöja sig med att säga, att de olika kategorierna av skattskyldiga inom kommunen böra var för sig draga den del av bördan, som med hänsyn till samtliga ovan antydda förhållanden kan finnas rimlig och skälig. Frågan är därför, huru en sådan syntes skall kunna åstadkommas.

Därvid lärer det till en början vara klart, att kommunalbeskattningen icke kan i sin helhet eller till väsentliga delar byggas på progressiv grund. Redan det förhållande, att vid skattebördans fördelning hänsyn

måste tagas även till andra förhållanden än det för en progressivskatt grundläggande, nämligen skatteförmågan, är härutinnan avgörande. Men härtill kommer, att ett progressivt skattesystem svårligen låter förena sig med kommunalskattens egenskap att vara repartitionsskatt, liksom ej heller med kravet på att varje kommun skall få tillgodogöra sig de beskattningsföremål, som finnas inom dess område. Härutinnan liksom i fråga om de skattetekniska svårigheter, som skulle möta vid ett försök att införa progressivitet i den kommunala repartitionsbeskattningen, hänvisas till föredragande departementschefens ovan sid. 135 återgivna uttalande i propositionen till 1920 års riksdag.

Annan utväg för skattebördans fördelning måste alltså sökas. Den närmast till hands liggande och antagligen även den, som bäst leder till målet, har kommittén funnit vara den i alla föregående förslag i ämnet anvisade: nämligen en anordning med flera olika kommunala skatteformer, vilka verka på olika sätt och komplettera varandra. Tillsammans kunna och böra dessa giva till resultat en rimlig och skälig fördelning av skattebördan inom kommunen.

I enlighet med denna uppfattning upptaga alla de inom kommittén uppgjorda förslagen olika skatteformer att samtidigt komma till användning för skattebehovets fyllande.

*A-förslaget* räknar sålunda med skatt för fastighet och skatt för näring, båda av objektskatts natur, skatt för inkomst, även sådan, som flyter av fastighet och näring, skatt för avverkat virke (skogsskatt) av objektskatts natur samt kommunal progressivskatt.

*B-förslaget* upptager skatt för fastighet, skogsskatt och skatt för näring, alla av garantiskatts natur, d. v. s. angivande en viss minimiinkomst, för vilken skatt skall under alla förhållanden utgöras, skatt för inkomst, vad angår inkomst av fastighet och näring, i den mån den överstiger den genom skatt för fastighet, skogsskatt och skatt för näring beskattade minimiinkomsten, samt kommunal progressivskatt.

*C-förslaget* innehåller samma skatteformer som B-förslaget med det undantag, att däri ej upptagits någon garantiskatt för näring.

I det följande skall lämnas redogörelse för den närmare innebörden av de sålunda föreslagna olika skatteformerna och för de skäl, som föranlett kommitténs majoritet att, på sätt förut är nämnt, ansluta sig till och förorda A-förslagets skatteformer.

## 5 kap.

# Fastighetsbeskattning.

*Historik.*

Fastighet såsom kommunalt beskattningsobjekt intager för närvarande — och har alltid intagit — en särställning i det kommunala skattesystemet så tillvida, att ansvarigheten för det kommunala skattebehovets fyllande varit annorlunda bestämd för fastighet än för andra beskattningsföremål.

*1910 års bevillningsförordning.*

Enligt 1910 års bevillningsförordning, sådan den lydde före provisoriet, skulle inkomsten av fast egendom alltid anses motsvara vissa procent av taxeringsvärdet — 6 för jordbruksfastighet och 5 för annan fastighet — och den kommunala bidragsskyldigheten utgöras efter den sålunda beräknade inkomsten, evad den verkliga inkomsten av fastigheten varit större eller mindre. Fastighetsbevillningen och den därav beroende kommunalskatten hade således karaktär av en efter fastighetens taxeringsvärde beräknad objektskatt. Genom 1920 års provisorium förvandlades denna objektskatt till en garantiskatt: för fastigheten skall utgå skatt efter den inkomst, som fastigheten i verkligheten lämnat, men om denna inkomst understiger nyssnämnda procentiskt beräknade belopp, skall skatten utgå efter detta belopp, vilket alltså är ett garanterat minimum för skatteberäkningen. Enligt såväl äldre som gällande lag kan det alltså inträffa, att å inkomst av fastighet faller en proportionsvis större del av den kommunala skattebördan än å annan inkomst.

Denna princip om en viss för fastighet alltid gällande, av växlingarna i inkomsten därav oberoende ansvarighet för det kommunala skattebehovet är ock genomförd i samtliga hittills framkomna förslag till kommunalbeskattningens ordnande.

*1897 års kommunalskattekommitté.*

I 1897 års kommunalskattekommittés den 18 maj 1900 avgivna betänkande framfördes tanken på en garantiskatt för fastighet (jfr 1920 års Kungl. prop. sid. 128). Kommunalbeskattningen borde enligt detta betänkande grundas väsentligen å allenast en skatteform: skatt å den taxerade inkomsten, men i fråga om fastighet ville kommittén icke låta fastighetsägarna under alla förhållanden undslippa med skatteplikt enbart för nettoinkomsten. Med avseende å den starka skuldsättning, varav särskilt jordbruksfastigheterna trycktes, kunde nämligen befaras, att en

beskattning av nettoinkomsten av jordbruksfastighet skulle inom ett stort antal kommuner giva alltför ringa utbyte och således åstadkomma alltför våldsamma rubbningar i den fördelning av den kommunala skattebördan, som med gällande beskattningsgrunder vore rådande. För undvikande härav anordnades fastighetsägarnas kommunala skattskyldighet såsom en till sitt minimum garanterad inkomstskatt, vilket minimum således ovillkorligen under alla omständigheter kunde av kommunen påräknas. Fastighetsägaren ålades nämligen i första hand skatteplikt för en beräknad inkomst av 5 procent av fastighetens taxeringsvärde och därjämte för den behållna inkomsten, i den mån denna vid taxeringen utrönts överstiga nämnda procentsats. Skattetekniskt framträdde denna anordning i kommitténs förslag under formen av en kombinerad fastighets- och inkomstskatt, därvid från vad som skulle såsom inkomst taxeras medgavs avdrag med 5 procent av fastighetens taxeringsvärde. Det överskott, som efter detta avdrag bleve föremål för taxering såsom för inkomst, likställdes med annan inkomst därutinnan, att skattefrihet eller skattelindring skulle inträda allt efter som beloppet fölle inom de inkomstgrupper, som komme i åtnjutande av sådan.

*Eiserman —von Wolcker.*

Enligt Eiserman—von Wolckers förslag skulle av fastighet utgå en efter taxeringsvärdet beräknad kommunal objektskatt att utgöras vid sidan av den avkastningsskatt, som även ingick i systemet.

I motiveringen för detta förslag uttalades bl. a., att den mest framträdande bristen hos den dåvarande kommunala beskattningen (enligt 1910 års bevillningsförordning) vore den, att fast egendom och näring icke i förhållande till andra beskattningsföremål ålagts en bidragsskyldighet, som motsvarade nämnda beskattningsföremåls oförnekligen starkare intressegemenskap med kommunen, samt anfördes vidare (1920 års Kungl. prop. sid. 142 o. f.):

Att värdet av fast egendom såsom sådan underkastades kommunal beskattning, oavsett huruvida eller till vad belopp egendomen under förhandenvarande förhållanden lämnade avkastning, stode i full överensstämmelse med intresseprincipens fordringar och kunde icke i och för sig giva anledning till erinran. I den mån således vår kommunala beskattning efter fastighetsbevillningens linjer verkade såsom en objektskatt, verkade den enligt sakkunnigas mening i rätt riktning, men ett fel vore, att denna beskattning förelåge allenast såsom en eventualitet; ett annat och större fel vore, att hela den kommunala beskattning, som en fastighetsägare i denna sin egenskap vore underkastad, under alla förhållanden drabbade enbart under denna form. Att ägarna till två fastigheter med samma taxeringsvärden beskattades alldeles lika, fastän den enes fastighet låge oanvänd i avbidan på lägligt tillfälle till avkomstgivande användning, medan den andres fastighet redan lämnade god avkastning, överstigande måhända vanlig ränta å det kapital, fastigheten för honom representerade, kunde icke erkännas vara förenligt med rättvisa. Toge man så vidare i betraktande, att den senare fastighetens ägare kunde vara skuldfri, medan den förre vore skuldsatt, eller att den ene fått sitt fastighetsvärde stegrat enbart på grund av kommunens utveckling utan några hans egna åtgöranden, syntes ovillkorligen andra beskattningsformer påkallas, ägnade att i berörda avseenden åstadkomma en utjämning vid skattebördans fördelning fastighetsägarna sins emellan.

Detta vore desto angelägnare, som de ogynnsamma verkningarna av bristen på mångsidighet hos det dåvarande kommunala beskattningssystemet väsentligen skärptes dels därav, att proportionerna för bidragsskyldigheten icke kunde anses rättvist avvägda mellan jordbruksfastighet, å ena, och annan fastighet, å andra sidan, ej heller mellan fast egendom såsom ett beskattningsföremål för sig, å ena, samt övriga beskattningsföremål — inkomst av kapital och arbete — å andra sidan, och dels i fråga särskilt om den fasta egendomen därav, att själva uppskattningen av beskattningsunderlaget i så hög grad, som fallet vore, bruste i enhetlighet och likformighet.

*Landén.*

Även Landén i sitt förslag rörde sig med en objektskatt å fastighet. Han ansåg (jfr 1920 års Kungl. prop. sid. 179), att de kommunala förhållandena hänvisade i fråga om kommunernas beskattningsrätt omedelbart till ett skattesystem, bestående i främsta rummet av objektskatter, sådana som rena realskatter på de lokala skatteföremålen, och förvärvsskatter, ävenledes satta i direkt samband med själva inkomtskällan. Realskatterna borde lämpligast utgå i förhållande till värdet å de föremål, som de vore avsedda att beskatta, och strängt utformas i enlighet med sin karaktär att vara rena objektskatter. Bland de föremål, vilka skulle drabbas av en kommunal objektskatt, inginge givetvis inom kommunen belägen fast egendom.

*Kammarrätten.*

I det utlåtande, som kammarrätten avgav över Eiserman—von Wolckers och Landéns förslag, yttrade kammarrätten, att enligt båda nämnda förslag skulle de på fastighetsbevillningen grundade kommunalutskylderna utbytas mot dels skatt å fast egendom dels skatt å avkastningen eller inkomsten av egendomen. Om befogenheten av denna reform antog kammarrätten, att meningarna icke vore delade. Emot de föreslagna objektskatterna å fast egendom hade kammarrätten icke heller någon principiell anmärkning att framställa.

*1920 års Kungl. förslag.*

I 1920 års Kungl. proposition byggdes, såsom förut i redogörelsen för det Kungl. förslaget är omförmält (se ovan sid. 129), fastighetsbeskattningen på samma principiella grund. Förslaget upptog alltså för fastighet dels en objektskatt att utgå efter fastighetens taxeringsvärde, dels vid sidan därav en kommunal inkomstskatt att utgå av den inkomst fastigheten lämnat.

Motiveringen för den sålunda föreslagna objektbeskattningen å fastighet — vilken avsåg att i kommunalbeskattningen tillgodose principen skatt efter intresse — återfinnes i departementschefens här ovan (sid. 131) återgivna uttalande.

*1920 års särskilda utskott.*

Särskilda utskottet vid 1920 års riksdag fann visserligen — på sätt av dess ovan (sid. 141) återgivna yttrande framgår — principen skatt efter intresse synnerligen vansklig att omsätta i praktiska skattebestämmelser, men ansåg dock det icke kunna principiellt bestridas, att en viss objektbeskattning i kommunerna kunde vara behövlig och berättigad vid sidan av skatt på personlig inkomst; detta så mycket mindre som den dåvarande fastighetsbeskattningen vore en form av objektbeskattning.

*Kommittén.* För kommittén har det stått klart, att å fastigheterna inom kommunen måste i en eller annan form läggas en större ansvarighet för de kommunala skattebehoven än å andra beskattningsobjekt. De skäl, som härför anförts i olika föregående förslag och som ovan återgivits, finner kommittén därutinnan bärande. De bottna — dessa skäl — alla i det ofrånkomliga förhållandet, att fastigheterna bilda det territoriella område, varav kommunen består, att de därför stå i ett närmare och framförallt mera konstant förhållande till kommunens ekonomi än andra beskattningsobjekt, att de måste, om och i den mån andra skattekällor sina, träda till för att fylla de oundgängliga behoven, samt att fastighet såsom skatteobjekt har en annan och större bärkraft än exempelvis den rena arbetsinkomsten.

I fråga åter om det sätt, varå denna fastigheternas större ansvarighet för de kommunala behoven bör utformas, hava meningarna inom kommittén gått i sär, och är det, såsom förut nämnts, denna meningsskiljaktighet, som föranlett uppgörandet av de olika alternativa förslag, som inom kommittén utarbetats. Frågeställningen har på denna punkt blivit: *objektskatt enligt A-förslagets linjer eller garantiskatt enligt B- och C-förslagens linjer.* Kommitténs majoritet har därvid stannat för att förorda *A-förslagets* beskattningssystem och går nu att framlägga de skäl, som därför varit bestämmande.

*Objektskatt å fastighet vid sidan av skatt för inkomsten därav är ingen dubbelbeskattning.*

1. Inledningsvis bör därvid inläggas en gensaga mot en uppfattning av objektbeskattningens natur, som emellanåt framförts, och som även synes hava delats av 1920 års särskilda utskott åtminstone i fråga om det då granskade Kungl. förslaget (se utskottets ovan sid. 142 återgivna uttalande) — den nämligen, att objektbeskattning av fastighet samtidigt med en beskattning av den inkomst, som flyter av fastigheten, skulle innefatta en dubbelbeskattning. I en till utskottets utlåtande fogad reservation (utl. sid. 257 o. f.) har denna uppfattning gjorts till föremål för undersökning och en enligt kommitténs mening befogad kritik. Saken torde kunna klarläggas sålunda. Den kommunala repartitionsskatten är i själva verket blott en enda skatt, som träffar de skattskyldiga efter vars och ens repartitionstal. Kommunalskattelagens noggranna bestämmelser om fastighet, näring, inkomst, skattskyldighet och beskattningsort m. m. innefatta allenast regler för utfinnande av det repartitionstal, efter vilket varje kommunmedlem har att bidraga till bestridande av kommunens utgifter. Men vid bestämmande av detta repartitionstal är det av skäl, som åter och åter upprepats i såväl kommitténs som alla föregående förslag och utlåtanden, rimligt och skäligt, att hänsyn tages ej blott till beloppet av den skattskyldiges inkomst utan även till arten av den förvärvskälla, därur den flutit. Om det nu vid fastställande av fastighetsägarens repartitionsskyldighet befinnes, att ett mera rimligt och skäligt resultat kan vinnas genom att låta hans totala repartitionstal för fastigheten sammansättas av två, nämligen ett beräknat efter fastighetens taxeringsvärde och ett beräknat efter inkomsten, i stället för att utan sådan uppdelning utföras efter verklig eller beräknad inkomst i *ett* tal, som då naturligtvis måste bliva så mycket högre, så kan förvisso detta icke rubriceras som en dubbelbeskattning. I talet om dubbelbeskattning ligger alltid en misstanke om, att fastighetsägaren skulle få draga större tunga, om hans repartitionstal bestämmes efter

den förra metoden än efter den senare. Men detta är obefogat, ty *storleken* av den skattebörda, som på vare sig det ena eller andra sättet ålägges honom, har intet att göra med metoden för repartitionstalets bestämmande utan beror av den eller de siffror, som därvid åsättas. Intet hindrar, att dessa kunna bliva sådana, att fastighet tryckes hårdare exempelvis genom garantiskatt än genom objektskatt plus inkomstskatt. Men spörsmålet om *huru hårt* fastighet rimligen och skäligen bör belastas i förhållande till andra beskattningsföremål är ett ämne, som först senare i sammanhang med frågan om repartitionstalen kan och bör upptagas till skärskådande.

Kammarrättens kritik av 1900 års förslag.

2. I ett utlåtande, som kammarrätten avgav den 30 december 1902 över 1897 års kommunalskattekommittés ovan omförmälta förslag att belägga fastighet med s. k. garantiskatt, anförde kammarrätten (1920 års Kungl. prop. sid. 131 o. f.), att det genast fölle i ögonen, hurusom kommittén även för den kommunala beskattningen ifrågasatt endast en skatteform, nämligen den allmänna och rena inkomstskattens, modifierad med hänsyn till den interkommunala beskattningen och, vad fast egendom anginge, iklädd formen av en kombinerad fastighets- och inkomstskatt. Sistberörda anordning, vilken bildade kärnpunkten i förslaget, utginge från uppfattningen, att ägare av fastighet borde i förhållande till kommunen gå i god för en viss avkastning, vilken kommunen ägde att under alla förhållanden beskatta. Avkastningsprocenten hade i förslaget sänkts för jordbruksfastighet från 6 procent till 5 procent av taxeringsvärdet. Uppkomme överskott utöver detta garanterade inkomstminimum, inträdde en ytterligare beskattning, men då i den rena inkomstskattens form, d. v. s. med avdrag för skuldräntor. Det överskjutande beloppet behandlades i avseende å rätt till skattefrihet eller skattelindring lika som annan inkomst. Om redan den omständigheten, att kommittén sålunda sett sig föranlåten att i det hela uppgiva försöket att för den kommunala beskattningen vinna ett flertal skatteformer, vilket dock anvisats kommittén såsom en av utgångspunkterna för dess arbeten, måste vara ägnad att alstra tvekan, huruvida det föreliggande huvudförslaget kunde anses innefatta en tillfredsställande lösning av den uppgift, som på förevarande område varit kommittén förelagd, ökades denna tveksamhet vid ett närmare skärskådande av förslagets huvudprinciper. Även om det nämligen skulle kunna anses antagligt, att en tillämpning av dessa principer skulle visa sig ägnad att förebygga varje mera nämnvärd förskjutning av det dittillsvarande skattetrycket i allmänhet, syntes å andra sidan oförnekligt, att förslaget, långt ifrån att skipa rättvisa fastighetsägarna sinsemellan, skulle komma att snarare skärpa än mildra den med rätta överklagade ojämnheten i skattetrycket emellan dem inbördes. Såsom ej mindre en reservant inom kommittén än även åtskilliga Kungl. Maj:ts befallningshavande erinrat, skulle nämligen den ifrågaställda anordningen få till följd, att den skattegaranti, som ansetts önsklig, i själva verket komme att tynga de ekonomiskt sämre ställda fastighetsägarna. Ägare av fastighet, vilkens behållna inkomst överstege 5 procent av fastighetens värde, utgjorde nämligen skatt allenast för sin verkliga inkomst, ja, i följd av den medgivna rätten till lindring icke ens alltid för hela detta belopp, ehuruväl skatten framträdde delad i en fastighets- och en inkomstskatt, varemot den, vars fastighetsinkomst icke uppginge till 5 procent av taxe-

ringsvärdet, hade att skatta icke blott för sin verkliga inkomst utan även därutöver för fastigheten. Den av kommittén förordade principen av en intressebeskattning sträckte således sina verkningar icke längre än till en viss gräns men verkade å andra sidan innanför denna gräns med fullständigt åsidosättande av skatteförmågan, vilken dock, även den, skulle enligt den antagna reformplanen ses till godo vid den kommunala beskattningen.

Senare förslag.

Den sålunda framförda kritiken mot garantiskatt såsom beskattningsform synes under kommunalskattefrågans fortsatta behandling hava ansetts avgörande, ity att, såsom av det förut anförda framgår, intet av de förslag, som sedermera framkommit till kommunalbeskattningens definitiva ordnande, ifrågasatt upptagande av denna skatteform. Alla dessa förslag röra sig i stället med objektbeskattning å fastighet. Först 1920 års särskilda utskott fann anledning upptaga och i sitt förslag till provisoriet införa garantiskatt å fastighet i den form den föreslagits av 1897 års kommunalskattekommitté. Utskottet kunde emellertid därvid icke bestrida befogenheten av de anmärkningar, som vore att göra mot garantibeskattningen, men ansåg ifrågavarande olägenheter vara oskiljaktiga från all minimibeskattning; de existerade redan då och skulle fortfara även enligt Kungl. Maj:ts förslag. För övrigt kunde det icke begäras av ett förslag till provisorium, att detta skulle lösa ett problem, som dittills icke i något framkommet skatteförslag blivit löst (jfr ovan sid. 144).

Garantiskatt skiljer ej rättvisa de olika fastighetsägarna emellan.

3. Den första anmärkning, som är att göra mot garantiskatten såsom skatteform, är den, som redan förut framställts mot 1897 års kommunalskattekommittés därutinnan framställda förslag — den nämligen att garantiskatten, om och i den mån den faktiskt skall uttagas, kommer att betunga icke fastigheterna över hela linjen utan allenast en del av dem, nämligen de fastigheter, vilkas ägare hava den svagaste ekonomiska ställningen, och detta desto hårdare ju sämre deras ekonomi är. Garantiskatten fördelar alltså skattebördan *fastighetsägarna emellan* på ett sätt, som är rakt motsatt det, som ur rättvisans och skatteförmågans synpunkt är önskvärt. Den fastighetsägare, som har god ekonomi och god inkomst av sin fastighet — han har t. ex. inga skuldräntor att betala — har ingen känning av garantiskatten, han skattar för sin verkliga inkomst och icke mer, han får till och med å denna inkomst tillgodogöra sig ortsavdrag och allmänna avdrag. Men den fastighetsägare, som har det ekonomiskt trångt och ringa inkomst av sin fastighet — tilläventyrs hava skuldräntorna slukat denna inkomst — han får betala garantiskatten för en inkomst, som han icke haft, och får icke njuta tillgodo några ortsavdrag eller allmänna avdrag. Detta är ofrånkomligt och ligger i själva systemet. Då 1920 års riksdags särskilda utskott medgivit anmärkningens befogenhet men ansett det icke kunna begäras av det inom utskottet utarbetade provisoriet, att detta skulle lösa ett problem, som dittills icke blivit löst, vill således kommittén hava bestämt utsagt, att borteliminerandet av ifrågavarande anmärkning är vid användandet av garantiskatt ett olösligt problem.

Betydelsen av anmärkningen i fråga kan belysas genom några siffror, som framgått ur den av kommittén anordnade provtaxeringen och som återfinnas i den statistiska redogörelsen därför. (Tab. D.)

Denna utvisar för provtaxeringskommunerna följande förhållande mellan *beräknad* mot garantiskatten svarande inkomst, *faktisk* inkomst, som kunnat tillgodogöras genom procentavdrag, samt *fiktiv* inkomst, för vilken skatt skolat utgå utan att den verkliga inkomsten lämnat rum för tillgodogörande av motsvarande procentavdrag.

*Inom landskommunerna*

| | Millioner kronor enl. B-försl. | enl. C-försl. |
|---|---|---|
| beräknad, mot garantiskatten svarande inkomst .... | 4.69 | 4.96 |
| faktisk inkomst, som kunnat tillgodogöras genom procentavdrag ..... | 2.55 | 2.62 |
| fiktiv inkomst, därför skatt skolat utgå utan motsvarande procentavdrag ..... | 2.14 | 2.34 |
| eller i procent av taxeringsvärdet och, vad B-förslaget angår, jämväl näringsskattevärdet å jordbruksnäringen: | % | % |
| beräknad, mot garantiskatten svarande inkomst .... | 4.1 | 4.7 |
| faktisk inkomst, som kunnat tillgodogöras genom procentavdrag ..... | 2.2 | 2.5 |
| fiktiv inkomst, därför skatt skolat utgå utan motsvarande procentavdrag ..... | 1.9 | 2.2 |

*Inom stadskommunerna* (utom Stockholm)

| | Millioner kronor | |
|---|---|---|
| beräknad, mot garantiskatten svarande inkomst .... | 2.02 | 2.03 |
| faktisk inkomst, som kunnat tillgodogöras genom procentavdrag ..... | 0.87 | 0.87 |
| fiktiv inkomst, därför skatt skolat utgå utan motsvarande procentavdrag ..... | 1.15 | 1.16 |
| eller i procent av taxeringsvärdet och, vad B-förslaget angår, jämväl näringsskattevärdet å jordbruksnäringen: | % | % |
| beräknad, mot garantiskatten svarande inkomst ..... | 5.0 | 5.0 |
| faktisk inkomst, som kunnat tillgodogöras genom procentavdrag ..... | 2.1 | 2.2 |
| fiktiv inkomst, därför skatt skolat utgå utan motsvarande procentavdrag ..... | 2.8 | 2.9 |

De ägare och brukare av fastighet, vilkas faktiska inkomst stannat vid eller under garantiskattebeloppet, måste naturligtvis även gå miste om de allmänna avdrag och ortsavdrag, som eljest skulle tillkommit dem. En ungefärlig föreställning om vad detta innebär kan — såvitt angår ortsavdragen och den i sammanhang därmed stående reduceringen av viss del av inkomsten — erhållas av de siffror, som meddelas nedan i 9 kap. Av dessa framgår, att beloppet av de ortsavdrag med åtföljande inkomstreducering, som enligt B- och C-förslagen, sådana dessa förelågo vid provtaxeringen, icke kunnat utgå på grund av garantiskattesystemet, utgjort i mill. kronor:

| | enl. B-försl. | enl C-försl. |
|---|---|---|
| för landskommunerna ..... | 0.44 | 0.45 |
| för stadskommunerna ..... | 0.13 | 0.12 |

Således skulle inom provtaxeringskommunerna ägare och brukare av fastighet för ifrågavarande år (1922) med tillämpning av provtaxeringsförslagen B och C hava fått utgöra skatt för en fiktiv inkomst, som motsvarat inom landskommunerna inemot hälften och i stadskommunerna vida över hälften av hela den summa beräknad inkomst, därför garantiskatt skolat utgöras. Och den del av garantiskatten, som utgått för nämnda fiktiva inkomst (*effektiv* garantiskatt), hade icke skolat utgöras av samtliga skattskyldiga inom gruppen efter någon på fastigheternas värde eller annan sådan grund fotad fördelning — de fastighetsägare och innehavare, vilkas inkomst uppgått till garantibeloppet och avdragens belopp, träffas ju icke av garantiskatten — utan av allenast dem, vilkas inkomst understigit nämnda belopp; och de, vilka haft den relativt minsta inkomsten, skulle naturligtvis fått betala den proportionsvis största effektiva garantiskatten.

Ställes nu häremot A-förslagets objektskatt, så visar ovan åberopade Tab. D, att objektskatten svarar mot en beräknad inkomst i landskommunerna av 3.56 mill. kronor eller 3.1 procent av taxeringsvärde och jordbruksnäringens skattevärde samt i stadskommunerna av 1.61 mill. kronor eller 4.0 procent av nyssnämnda värden. Denna objektskatt är emellertid alltid effektiv. Men detta motväges dels därav, att den träffar samtliga fastigheter i proportion efter fastigheternas taxeringsvärden och således slås ut på ett större antal skattdragare, dels därav, att vid inkomstberäkningen för fastighet denna inkomst skall upptagas till sitt verkliga belopp med rätt för den skattskyldige att därvid tillgodogöra sig avdrag för ränta å gäld, ortsavdrag och allmänna avdrag, som äro andra skattskyldiga medgivna, varefter inkomstskatten utgår allenast för det sålunda framkomna beskattningsbara beloppet. Vilketdera beskattningssättet — garantiskatt eller objektskatt vid sidan av inkomstskatt — som kan vara fördelaktigast för *fastighetsägarna såsom grupp* betraktade, beror på de grundtal, som åsättas för de olika skatteformerna. I detta hänseende är emellertid uppenbart att, om garantiskatten skall hava någon real betydelse för kommunernas ekonomi, så måste den sättas relativt högt, och nuvarande grundtal, 6 resp. 5 procent av fastighets taxeringsvärde, torde snarare behöva höjas än sänkas, medan objektskatten kan hållas vid relativt måttligt grundtal, i A-förslaget, sådant det vid provtaxeringen förelåg, upptaget till 4 procent av taxeringsvärdet. Men *ett* är under alla förhållanden visst och det är, att från den *enskilde fastighetsägarens* synpunkt systemet objektskatt plus inkomstskatt verkar utjämnande de olika fastighetsägarna emellan, så att den ekonomiskt starkare får betala relativt mera och den ekonomiskt svagare relativt mindre än med garantiskattesystemet, och att alltså det förra systemet i högre grad än det senare är ägnat att anpassa skatten efter skatteförmågan.

Garantiskatt skiparej rättvisa mellan fastighetsägare och andra skattdragare.

4. Vidare är mot garantiskatten att erinra, att en sådan skatt icke åstadkommer och aldrig kan åstadkomma den differentiering i skattetrycket mellan *fastighet* å ena sidan och *andra beskattningsföremål* å andra sidan, som enligt vad ovan är sagt måste anses önskvärd. Den verkar icke någon ökad beskattning av fastigheterna generellt utan allenast av vissa fastighetsägare — helt naturligt, då skatten refererar sig till inkomsten. Vill man öppna utväg att av fastighet såsom beskattningsobjekt uttaga en i viss mån högre andel av det kommunala skattebehovet än av

andra beskattningsföremål, är den naturliga formen härför objektbeskattning, som över hela linjen proportionellt lika belastar fastighet utan hänsyn till innehavarens personliga förhållanden. Endast härigenom kan ett verkligt mått på denna högre belastning vinnas. Det är naturligtvis icke avsett, att fastigheterna härigenom skola belastas utöver vad som ur förut angivna synpunkter kan finnas vara skäligt och billigt; tvärtom är det just för att kunna åstadkomma rättvisa i beskattningen de olika skatteobjekten emellan — lika mycket som mellan de enskilda skattdragarne — som objektbeskattningen är att föredraga framför garantibeskattningen. Genom objektbeskattningen kan den högre belastning, som fastighet bör draga i den kommunala beskattningen, lämpligen uttagas och fastighetsägaren i övrigt likställas med inkomsttagaren. En annan fråga, som naturligtvis är mycket ömtålig, är den, *huru stor* den merbelastning, som må betingas av förut i detta hänsende åberopade omständigheter, skall vara. Härom kunna meningarna vara delade, och avgörandet måste bero på en skälighetsprövning. Kommittén återkommer härtill vid frågan om repartitionstalen.

Emellertid må här anmärkas, att det enligt kommitténs slutliga förslag är avsett, att belastningen av förvärvskällan jordbruksfastighet skall bibehållas ungefärligen vid den nivå, som under normala år skulle varit rådande enligt provisoriet. Se härom vidare 9 kap. II, där hithörande spörsmål närmare avhandlas.

Förslagens verkan, då fastighet byter ägare.

5. Enligt samtliga förslagen skall skatt för fastighet utgöras å landet av den, som varit ägare eller med ägare likställd innehavare av fastigheten vid den tid, då kommunens debiterings- och uppbördslängd författningsenligt till allmän och slutlig granskning företages, samt i stad av den, som ägt eller innehaft fastigheten vid taxeringsårets utgång eller, där tiden för allmän granskning av stadens debiterings- och uppbördslängd dessförinnan utgår, den som vid sistnämnda tid varit ägare eller innehavare av fastigheten. De förhållanden, som äro bestämmande för skattskyldigheten för fastighet, hänföra sig alltså till tiden omkring årsskiftet vid *taxeringsårets utgång*, och den, som då äger fastighet, skall uppföras såsom skattskyldig för densamma i kommunens debiterings- och uppbördslängd, även om en annan står antecknad som ägare i den för samma år gällande taxeringslängden. Om alltså en fastighet under ett visst år övergår från en ägare till en annan, kommer den nya ägaren att vid årets slut upptagas som skyldig att utgöra skatt för fastigheten. Då sedermera samma års inkomst av fastigheten skall taxeras, vilket sker påföljande år, upptagas såväl den nye som den förre ägaren till beskattning en var för vad han åtnjutit i inkomst av fastigheten.

Vad angår A-förslaget föranleda nu berörda förhållanden inga komplikationer. Med B- och C-förslagen inträda däremot vanligen oregelbundenheter för det år, under vilket fastighet byter ägare. Såväl den äldre som den nye ägaren kunna hava haft inkomst av fastigheten, mer eller mindre, den ene tilläventyrs icke alls. Men det procentavdrag, som fastighetsägare enligt dessa förslag äger göra vid inkomstberäkningen, åtnjutes allenast av den, som varit skyldig att utgöra skatt för fastigheten, alltså av den senare ägaren. Någon uppdelning av detta procentavdrag å olika ägare har av taxeringstekniska skäl ansetts icke böra

ifrågasättas. Därav bliver en följd, att vid taxering för inkomst under det år, då fastighet övergått från en ägare till en annan, allenast den senare får tillgodoräkna sig procentavdraget, vilket åter ofta leder till att detsamma helt eller delvis icke kan utnyttjas, under det att den förre ägaren får skatta för sin inkomst av fastigheten oavkortad. Har fastighet bytt ägare i slutet av ett år och den nye ägaren ej haft någon inkomst av fastigheten under det året, varder alltså förhållandet faktiskt detsamma som enligt A-förslaget, d. v. s. fastigheten och inkomsten av fastigheten beskattas så, som om fristående objektskatt å fastigheten utginge vid sidan av skatt för inkomsten därav, men beskattningen varder hårdare än enligt A-förslaget i samma mån, som repartitionstalet för garantiskatten är högre än för objektskatten. Denna oregelbundenhet har gjort sig gällande även under provisoriet, i vilket samma beskattningssystem förefinnes, och har givit anledning till klagomål särskilt i Stockholm — antagligen även i andra städer — där de ekonomiska konsekvenserna av systemet på ett kännbart sätt framträtt. Jämväl i de fall, då jordbruksfastighet är utarrenderad, inträffar, att den från en fastighet härflytande inkomsten icke får till fullo användas vid avräknande av procentavdraget, enär nämnda avdrag enligt B- och C-förslagen får avgå allenast från *ägarens* arrendeinkomst.

I sammanhang härmed bör uppmärksammas, att med B- och C-förslagens garantiskattesystem det lärer bliva nödvändigt sörja för, att taxeringsnämnderna vid taxeringsarbetet hava tillgång ej allenast till föregående års taxeringslängder utan även till nämnda års debiterings- och uppbördslängder inom kommunerna. Om nämligen en fastighet efter taxeringslängdens upprättande övergår från en ägare till en annan, står den förre i taxeringslängden men den senare, som äger åtnjuta procentavdraget, kan förekomma först i kommunens debiterings- och uppbördslängd. Utan att denna sistnämnda längd finnes tillgänglig, kan alltså ingen kontroll utövas å att procentavdraget medgives vederbörlig person. Från sakkunnigt håll uppgives även, att under provisorietiden misstag och förbiseenden i detta hänseende ej sällan förekommit, så att procentavdrag kommit att få åtnjutas av båda ägarna eller av den, som haft inkomst av fastigheten, även om han författningsenligt ej varit berättigad till detta avdrag.

Förslagens inverkan å beskattningen av avverkat virke.

6. Med A-förslagets konstruktion av fastighetsbeskattningen är det möjligt att på ett rationellt sätt infoga beskattningen av avverkat virke såsom ett naturligt led i den allmänna kommunala beskattningen. Vad förslaget därutinnan innehåller innefattar enligt kommitténs mening fullt tillfredsställande anordningar i sådant avseende.

B- och C-förslagen hava även velat införa beskattningen av avverkat virke eller till avverkning upplåten skog såsom ett led i den allmänna kommunala beskattningen och därvid avsett att bygga även denna skatteform såsom ett slags garantiskatt. Detta sätt att söka ordna skogsbeskattningen leder emellertid till bristande enhet och följdriktighet i beskattningsformen själv och för övrigt till föga lyckliga konsekvenser. Den närmare utredningen härom har sin naturliga plats i kommitténs undersökning angående skogsbeskattningsproblemet och återfinnes därför under 10 kap. här nedan.

7. I en till 1920 års särskilda utskotts utlåtande fogad reservation, däri det Kungl. förslaget förordades till antagande, framhölls (utl. sid. 259) i fråga om objektbeskattning å fastighet bland annat, att man särskilt beträffande innehavare av jordbruksfastighet icke kunde lämna ur räkningen det faktum, att deras i penningar deklarerade inkomst måste bli lägre än t. ex. löntagarnas med samma reala levnadsstandard. Även om man förutsatte de noggrannaste och mest sanningsenliga deklarationer, vore det naturligt och faktiskt, att jordbrukarens naturaförmåner upptoges till lägre penningbelopp än dem, varmed motsvarande varor och tjänster måste betalas i öppna marknaden av andra inkomsttagare.

Taxerad inkomst av jordbruk realt mera värd än taxerad inkomst av annan förvärvskälla.

Den sålunda framställda anmärkningen — som även kan formuleras så, att *en krona taxerad inkomst* av jordbruksfastighet har ett större realt värde med hänsyn till den skattskyldiges levnadsstandard än *en krona taxerad inkomst* av tjänst eller anställning — gäller i full utsträckning sådana jordbrukare, för vilka det dagliga brödet spelar den huvudsakliga rollen i deras årliga budget, d. v. s. skattskyldiga med små eller medelstora jordbruk, av vilka de hämta huvudparten av sina livsförnödenheter, varemot förhållandet givetvis är av mindre betydelse för de större jordbruken, där förbrukningen av egna produkter representerar en jämförelsevis underordnad utgiftspost.

Kommittén har haft sin uppmärksamhet riktad å nu berörda förhållande och därvid sökt erhålla utredning, på grund varav kommittén kunde bilda sig ett omdöme om betydelsen och åtminstone ungefärliga storleken av den förskjutning i skattetungan, som bliver en följd av den taxerade inkomstens olika reala värde, då den flyter ur nyssnämnda olika förvärvskällor. Sedan kommittén i ämnet vänt sig till socialstyrelsen och denna förklarat, att en dylik utredning kunde i viss omfattning utföras, har på kommitténs begäran och med nådigt tillstånd inom socialstyrelsen utförts den utredning, som såsom bilaga n:r 3 finnes fogad vid detta betänkande.

Av denna utredning synes framgå, att — under de förutsättningar och med de reservationer, som socialstyrelsen själv betonat — för undersökningsåret 1922—1923 skillnaden i livsmedels- (inkl. bränsle-) kostnaderna för ett jordbrukarhushåll och ett löntagarhushåll skulle i penningar räknat uppgå till omkring 25 % av kostnaden för det senare hushållet. Jordbrukaren skulle alltså för samma levnadsstandard behöva 25 % mindre taxerad inkomst än löntagaren. Härvid har socialstyrelsen emellertid utgått ifrån, att jordbrukaren konsumerar 19 % näringsmedel mer än löntagaren. Hade deras konsumtion varit densamma, skulle skillnaden blivit än större.

Betydelsen av de resultat, till vilka socialstyrelsen kommit, får visserligen icke överskattas. Styrelsen har själv påpekat osäkerheten och fluktuationen i de faktorer, med vilka den haft att räkna, och det ligger i sakens natur, att en undersökning av ifrågavarande art måste bliva i hög grad villkorlig och osäker. Därtill kommer, att mellan de poler, som undersökningen avser, ett rent jordbrukarhushåll och ett rent löntagarhushåll, finnes en serie mellanformer, som mer eller mindre ha blandad karaktär. Men med allt detta synes dock så mycket kunna utläsas av undersökningen, att för ett mycket stort antal av Sveriges jordbrukande befolkning föreligger ett avsevärt mervärde i den taxerade inkomst, som härflyter av jordbruket, jämförd med den till samma belopp taxerade

inkomst, som härflyter av tjänst eller anställning. Undersökningen bekräftar alltså de ofta och kraftigt framförda klagomålen över, att inkomst av tjänst eller arbete i beskattningshänseende betungas hårdare än inkomst av jordbruk.

Nu berörda förhållande är naturligtvis ägnat att åstadkomma en ojämnhet i beskattningen, som så långt ske kan bör undanrödjas. Den naturliga och närmast till hands liggande utvägen därtill synes vara att sörja för en riktig värdering av de produkter, varor och andra nyttigheter, som omedelbart utgå av fastigheten, och som på ett eller annat sätt konsumeras för fastighetsinnehavarens egen räkning. Om det gäller att för beskattning jämföra en inkomst, som utgår ensamt i penningar, och en, som utgår i dels penningar dels produkter, varor eller andra nyttigheter, är det uppenbart, att jämförelsen ej kan bliva riktig, med mindre än att naturaförmånerna uppskattas till det belopp, som de skulle hava betingat, i händelse de skolat betalas med penningar. Produkter, varor och andra nyttigheter, som jordbrukare direkt tillgodogör sig ur fastigheten vare sig för egen konsumtion eller för avlöning till arbetspersonal, böra alltså vid uppskattning av hans inkomst anses hava haft ett värde motsvarande vad det efter ortens pris skulle hava kostat, om samma nyttigheter skolat betalas med penningar. Kommittén har även i förslagets 68 § med tillhörande anvisningar intagit i sådan riktning gående bestämmelser.

*Skattetekniska synpunkter.*

8. Återstår slutligen att undersöka, huru de olika förslagen komma att ställa sig i den praktiska tillämpningen.

Saldering.

Garantiskatten, sådan den utformats i B- och C-förslagen, kräver ett salderingsförfarande mellan olika, till samma kommun lokaliserade förvärvskällor i samme innehavares hand.

Enligt nu gällande bestämmelser skola de procentavdrag, som få åtnjutas vid bevillningstaxeringen, beräknas och åtnjutas för varje särskild förvärvskälla för sig; och underskott, som kan hava uppstått därigenom, att procentavdrag icke kunnat till fullo utnyttjas å inkomsten från en fastighet, får ej avräknas å inkomsten av en annan fastighet, därest dessa två fastigheter utgöra särskilda förvärvskällor. B- och C-förslagen gå härutinnan längre och föreskriva, att saldering skall äga rum, om skattskyldig inom samma kommun haft flera till jordbruksfastighet eller annan fastighet hänförliga förvärvskällor. Över- och underskott från de olika förvärvskällorna kvittas mot varandra, och från den inkomst, som därefter kan återstå, avräknas sedermera alla de olika procentavdragen för samtliga dessa förvärvskällor. För B-förslaget tillkommer därjämte, att en liknande saldering skall äga rum, om den skattskyldige inom samma kommun haft olika till rörelse eller yrke hänförliga och näringsskatt underkastade förvärvskällor.

Emot detta salderingssystem är att anmärka, att det ganska illa instämmer med vad som väl får anses vara meningen med garantiskatten, nämligen att för vissa förvärvskällor garantera kommunen en viss minimiinkomst att under alla förhållanden beskatta. Det leder nämligen till att, så snart olika garantiskattepliktiga förvärvskällor av samma art inom en kommun äro i samme ägares hand — exempelvis jordbruksfastighet och annan fastighet — så får ett procentavdrag, som ej kan utnyttjas å den ena förvärvskällan, göras å den andra. Men även om

man godtager den principen, att den, som är garant för flera förvärvskällor, skall få göra gemensam inkomstberäkning för dessa, så har saldoringsförfarandet i B- och C-förslagen utsträckts för långt, i det att en skattskyldig, som dels äger en fastighet, dels arrenderar en annan, får avräkna procentavdraget för den ägda fastigheten å inkomsten från den arrenderade fastigheten, för vilken han icke är garant.

Ränteavdrag.

Av vida större betydelse är emellertid, att B- och C-förslagen, så snart fråga är om taxering av olika förvärvskällor i samme innehavares hand, öppna möjligheter för den skattdragande att genom ränteavdragens felaktiga placering förrycka taxeringen och åstadkomma ett oriktigt resultat, som skattemyndigheterna esomoftast sakna möjlighet att kontrollera och rätta till.

Alla tre inom kommittén uppgjorda förslag ålägga den skattskyldige att vid inkomstberäkningen för taxeringsändamål placera ränteavdragen med riktiga belopp under en var av de resp. förvärvskällor, till vilka ränteutgifterna rätteligen hänföra sig. Vad nu först A-förslaget beträffar, torde väl kunna förväntas, att den skattskyldige verkligen vinnlägger sig om att rätt placera ränteavdragen, eftersom han i allmänhet icke kan tillskansa sig någon obehörig fördel i beskattningsavseende genom en felplacering av ränteavdragen. En sådan fördel kan nämligen enligt A-förslaget knappast vinnas i andra fall, än då en förvärvskälla gått med förlust inom en kommun, där den skattskyldige icke haft skattepliktig inkomst, mot vilken förlusten kan gå i kvittning. Då kan den skattskyldige äga intresse av att förlägga ränteavdrag, som rätteligen skolat belöpa på den förlustbringande förvärvskällan, under en förvärvskälla i annan kommun, som lämnat bättre resultat. Ävenså skulle aktiebolag, som haft utdelning å aktier i andra bolag och som alltså icke skulle behöva skatta för denna utdelning, kunna äga intresse av att förlägga så ringa ränteavdrag som möjligt å dessa aktier. Detta bleve emellertid de enda nämnvärda fall, då enligt A-förslaget en skattskyldig skulle kunna nedbringa sin totalbeskattning genom felplacering av ränteavdrag.

Enligt nu gällande provisorium hörer det till vanligheten, att skattskyldig kan göra obehörig vinning i beskattningshänseende genom felplacering av ränteavdrag. Detsamma skulle bliva förhållandet enligt C-förslaget och ännu mera enligt B-förslaget. Det är nämligen påtagligt, att ju mera ränteavdrag en skattskyldig kan överflytta från förvärvskällor, som äro förenade med garantiskatt, till förvärvskällor utan garanti, desto mera kan han i allmänhet nedbringa sin totala skatteplikt. Erfarenheterna under provisorietiden lära ock otvetydbart hava givit vid handen, att det icke dröjt länge, innan de skattskyldiga kommit underfund härmed och i stor omfattning begagnat sig av detta förfaringssätt för att såmedelst slippa billigare undan. Detta är ju i och för sig rätt så betänkligt, men därtill kommer ytterligare, att den skattskyldige genom förfaringssättet kan illudera den fördelning av beskattningsrätten mellan skilda kommuner, som skatteförfattningen åsyftar. Såsom ett exempel härpå torde kunna anföras en i stad bosatt tjänsteman, som i närliggande landskommun äger en jordbruksfastighet med 40 000 kronors taxeringsvärde med å fastigheten belöpande inteckningsskuld till belopp av 20 000 kronor med ränta efter 5 procent. Fastigheten utarren-

derar han mot ett årligt arrende av 1 500 kronor, varjämte han själv begagnar huvudbyggnaden med årligt hyresvärde av 300 kronor till sommarbostad. I staden har han tjänst, som lämnar 8 000 kronors inkomst, varjämte han har aktier, som lämnat 1 500 kronors utdelning. Hans sammanlagda ränteutgifter hava belöpt sig till 1 200 kronor. Om han nu deklarerar ärligt, så beräknar han inkomsten i landskommunen till 1 500 kronors arrendeavgift och 300 kronors hyresvärde för sommarbostaden eller tillhopa 1 800 kronor med 1 000 kronors ränteavdrag för den å fastigheten belöpande skulden, så att resterande beloppet blir 800 kronor, vilka konsumeras genom det medgivna procentavdraget. Där återstår således ingen annan beskattning än repartition för garantiskatten efter 6 procent å taxeringsvärdet eller således för 2 400 kronor. I staden deklarerar han av tjänsten 8 000 kronor och av aktieutdelning 1 500 kronor med avdrag av ränteutgifter 200 kronor eller således sammanlagt 9 300 kronor. Men året därpå, då han kommit underfund med sättet att minska sin totala skatteplikt, deklarerar han hela ränteutgiften såsom belöpande å aktier, så att inkomsten av aktieutdelning blir skattepliktig med allenast 300 kronor, och det i staden skattepliktiga beloppet blir sammanlagt allenast 8 300 kronor. I landskommunen blir skatteplikten oförändrad.

Det är just dylika, så utomordentligt ofta förekommande missförhållanden, som skattelagstiftningen måste taga sikte på, helst då de leda till, att den mindre förfarne eller mera redbare skattskyldige ofta blir vid i övrigt lika förhållanden högre beskattad än den mera förfarne eller mindre redbare. Om taxeringsmannen i ett dylikt fall infordrar förklaring, kan svaret utfalla ungefärligen så, att den skattskyldige visserligen hade en inteckning i fastigheten, men denna inteckning hade han icke haft belånad, tills han nödgades avlämna den till förstärkning av säkerheten å ett lån mot aktier (eller ett studielån), vadan skulden rätteligen belöpte å aktier (eller å tjänsten) och icke å fastigheten. Taxeringsmyndigheten drager sig — såsom det vill synas med rätta — för att tillgripa en tillämpning av den i nu gällande provisorieförfattning givna anvisningsbestämmelse, enligt vilken ränteutgifterna i tvivelaktiga fall skola fördelas till avdrag å förvärvskällorna efter förhållandet mellan bruttoinkomsternas inbördes storlek. Det inses nämligen lätt, att denna anvisning kan leda till mycket felaktiga resultat.

I det nyss givna exemplet har saken rört sig om ett obetydligt belopp. Det är ju emellertid påtagligt, att det ofta kan bliva fråga om betydande belopp. Särskilt skulle detta helt visst bliva förhållandet vid tillämpningen av B-förslaget, som infört garantiskatt jämväl å näring. Därmed kommer man ofta in i större förhållanden, då ränteavdragens placering kan betyda både undandragande av avsevärda belopp från skatteplikt och illudering av skilda kommuners beskattningsrätt i en betydande omfattning. Och detta missförhållande kan icke genom någon lagbestämmelse förebyggas, ty det — såväl som förut framhållna oegentligheter — ligger i själva garantiskattesystemet och är med detta ofrånkomligt förenat.

Frågan om ränteavdragens riktiga placering är, såsom av det ovan sagda framgår, av grundläggande betydelse för ernående av en riktig taxering, säkerligen av mycket större vikt än många andra taxeringsregler. En beskattningslagstiftning, som öppnar möjlighet eller rent av

inbjuder till att i skattelindringssyfte utnyttja de olika sätt, varå dessa ränteavdrag kunna placeras, måste vara i skattetekniskt hänseende avgjort underlägsen en skattelagstiftning, där frestelsen till dylika manipulationer är borteliminerad eller åtminstone nedbragt till ett föga beaktansvärt minimum. Redan ur denna synpunkt borde ett avvisande av B- och C-förslagen vara fullt motiverat.

Sammanfattning.

9. Vad ovan anförts angående den kommunala fastighetsbeskattningen kan i korthet sammanfattas sålunda:

Det är rimligt och skäligt, att fastigheterna inom kommunen få bära en måttligt tilltagen större andel av den kommunala skattebördan än andra beskattningsobjekt.

Genom garantibeskattning uttages denna merbelastning endast av en del av fastigheterna — av dem, som givit svagare ekonomiskt resultat — medan övriga fastigheter, som givit bättre ekonomiskt utbyte, gå fria från all merbelastning.

Garantiskatten åstadkommer icke någon principiell differentiering av skattebelastningen å fastighet och andra beskattningsföremål; om och i vilken mån en dylik differentiering faktiskt inträder, beror på fastighetsinnehavarens personliga bättre eller sämre ekonomiska ställning.

Ett garantiskattesystem leder ofta till oegentligheter, då en fastighet övergår från en ägare till en annan.

En särskild skogsbeskattning kan icke inordnas såsom led i ett garantiskattesystem utan att därvid för denna beskattning uppställas regler, som i olika hänseenden måste betecknas som olämpliga.

Garantibeskattningen medför taxeringstekniska svårigheter och olägenheter av den art, att resultatet av taxeringarna kan befaras bliva i stor omfattning förryckt.

Objektskatt vid sidan av inkomstbeskattning innebär en principiell merbelastning av fastighet i förhållande till andra beskattningsobjekt och fördelar denna merbelastning efter likformiga grunder å alla fastigheter.

Objektskatt verkar i kombination med inkomstbeskattning en viss utjämning av skattetrycket fastighetsägarna emellan, så att detta tryck varder hårdare för de ekonomiskt bättre ställda och lindrigare för de ekonomiskt svagare.

Objektskatten utgör ett mått på den merbelastning, som träffar fastighet, och gör det därför möjligt att avväga denna merbelastning efter vad som kan anses rimligt och skäligt i förhållande till andra beskattningsföremål.

Objektbeskattningen verkar likformigt och utan någon oegentlighet, även då fastighet byter ägare.

Med objektbeskattning kan en särskild beskattning av avverkat virke rationellt inordnas såsom ett led i det kommunala skattesystemet, utan att några med denna särskilda beskattning förenade fördelar behöva tillspillogivas.

Objektbeskattningen medgiver ett taxeringsförfarande, som icke medför de svårigheter och olägenheter, som oskiljaktigt äro förenade med en taxering för garantiskatt.

6 kap.

# Näringsbeskattning.

*Historik.* 1903 års bevillningsutskott.

I ett av sammansatta lag- och bevillningsutskottet vid 1903 års riksdag avgivet utlåtande i anledning av enskild motionärs framställning om utredning av kommunalskattefrågan (1920 års Kungl. prop. sid. 133) har utskottet — sedan det uttalat sig för objektbeskattning å fastighet — vidare anfört, att, om man accepterade en sådan objektbeskattning, några principiella skäl icke syntes kunna anföras mot att också utsträcka objektbeskattningen till sådana näringar, som vore lokalt bundna vid kommunen och vilkas intressen alltså kunde i väsentliga punkter anses sammanfalla med kommunens. Särskilt gällde detta industriella och liknande företag. Visserligen betalade ett sådant företag skatt för sin fastighet, men i många fall torde denna skatt icke tillräckligt motsvara näringens omfattning och betydelse. Om ett stort industriellt företag orsakade en fattig landskommun betydande utgifter för skola, fattigvård, polisväsen o. dyl., syntes rättvisan bjuda, att företaget även under ett år, då det tilläventyrs icke lämnat någon nettovinst, dock i någon mån bidroge till kommunens omkostnader för detsamma. Samma skäl talade ock för särskilda näringsskatter i städerna.

Eiserman —von Wolcker.

Eiserman—von Wolckers förslag upptog icke någon särskild näringsskatt. De hade haft frågan under övervägande, men åtskilliga skäl — svårigheter vid näringsskatteobjektets utformande och vid utfinnande av lämpliga grunder för dess värdesättning, vanskligheter vid skatteskalans uppbyggande och i övrigt av skatteteknisk art, beskattningens nyhet på skattelagstiftningens område, svårigheter att på ett tillfredsställande sätt ordna den kommunala beskattningen i övrigt, om en näringsskatt infördes, i vilket avseende särskilt anmärktes, att en näringsskatt icke kunde inordnas i ett system, som upptoge allmän avkastningsskatt, allt närmare utfört i deras i 1920 års Kungl. prop. sid. 162—165 återgivna uttalande — hade föranlett dem att övergiva tanken på en särskild näringsbeskattning.

Emellertid hade de i en särskild promemoria, som bilagts deras betänkande och som innehöll en redogörelse för deras undersökningar angående den ifrågasatta näringsskatten, jämväl uppgjort ett utkast till författning i ämnet, vars innebörd i 1920 års Kungl. prop. (sid. 434—435) återgives sålunda:

"I detta författningsutkast upptagas såsom skattepliktiga näringar dels sådan affärsverksamhet, som medför skyldighet att föra handelsböcker,

dock med undantag för av staten driven järnvägs- kanal- post- telefon- och telegrafdrift, dels ock jordbruksnäring, varunder inbegripas kreatursskötsel, trädgårds- och skogsskötsel ävensom jordbrukets binäringar. Näringsskatteobjektet skulle bildas med hänsyn till dels värdet av de i näringen nedlagda tillgångarna (den näringsskattepliktiga förmögenheten), dels näringens avkastning, i vad den överstege viss procent av den näringsskattepliktiga förmögenheten (meravkastningen). I den näringsskattepliktiga förmögenheten skulle inräknas alla i näringen nedlagda tillgångar med undantag av sådana, som inginge i fast egendoms taxeringsvärde, samt av aktier, såvida de icke vore att anse såsom varor i affärsverksamhet. Kontanta penningar och utestående fordringar ävensom värdehandlingar, vilka icke vore att anse såsom varor i affärsverksamhet, skulle räknas till näringsskattepliktig förmögenhet allenast i den mån dessa tillgångars sammanlagda värde överstege det i affärsverksamheten upplånade rörelsekapitalet. Såsom upplånat rörelsekapital skulle anses alla i affärsverksamhet åsamkade skulder, som icke belöpte å de till stadigvarande bruk i bokföringspliktig verksamhet nedlagda tillgångar, å fast egendom eller å aktier, som ej vore att anse såsom varor i affärsverksamhet. Förmögenhet, vars värde icke kunde uppskattas till minst 6 000 kronor, skulle icke vara underkastad näringsskatt. Såsom avkastning skulle räknas affärsverksamhetens driftöverskott utan avdrag för andra skuldräntor än dem, som belöpt å det skuldbelopp, som fått avdragas vid beräknande av värdet av kontanta penningar, utestående fordringar och värdehandlingar. Därest avkastningen överstigit $6^2/_3$ procent av den näringsskattepliktiga förmögenheten med tillägg av bokförda värden å till näringen hörande fast egendom och aktier, skulle den överskjutande delen av avkastningen, den s. k. meravkastningen, kapitaliseras efter följande grunder: Om affärsverksamheten drivits av aktiebolag, solidariskt bankbolag, kommanditbolag, försäkringsbolag eller förening, skulle meravkastningen kapitaliseras genom att multipliceras med 10, men om affärsverksamheten drivits av annan näringsidkare, skulle meravkastningen kapitaliseras efter viss skala, anordnad på sådant sätt, att, ju större den näringsskattepliktiga förmögenhetens bokförda värde tillsammans med bokförda värdena å till näringen hörande fast egendom och aktier vore, desto större bleve den siffra, varmed meravkastningen skulle multipliceras; och utgjorde den lägsta siffran, vid näringsskattepliktig förmögenhet under 10 000 kronor, 0.1 och den högsta, vid näringsskattepliktig förmögenhet av 480 000 kronor och därutöver, 10. Summan av den näringsskattepliktiga förmögenheten och den kapitaliserade meravkastningen eller det s. k. näringsskattekapitalet skulle bilda objektet för näringsskatten. Vid taxering av affärsverksamhet, som drivits av stat eller kommun, skulle hänsyn icke tagas till meravkastningen. Utkastet upptog vidare bestämmelser om fördelning av näringsskattekapitalet, när näring bedrivits inom flera kommuner."

Landén upptog i sitt förslag en objektskatt för lös egendom, som avsåg att träffa annan produktiv egendom än sådan, som i allmänhet utgjorde fast egendom. Skatten skulle således utgå *dels* för de för näringsdrift gjorda anläggningar och inrättningar, som icke vore att hänföra till fast egendom, för till dylika anläggningar hörande kraftledningar och andra ledningar, motorer, maskiner med mera, även om de skulle

Landén.

enligt allmän lag anses såsom fast egendom, samt för jordbrukets fasta och lösa inventarier, *dels* för fartyg och *dels* för hästar, åkdon och automobiler, även om de icke utgjorde beståndsdelar av en anläggning för näringsdrift.

Denna skatteform, ehuru icke direkt hänförlig till näringsskatt, var alltså ägnad att i viss omfattning medföra en starkare belastning av näringsföretagen.

Kammarrätten.

I det utlåtande, som kammarrätten avgav över Eiserman—von Wolckers och Landéns förslag, anförde kammarrätten — efter att hava återgivit innebörden av Eiserman—von Wolckers ovan omförmälta utkast — följande (1920 års Kungl. prop. sid. 224—225):

"Såsom objekt för en näringsskatt kunde emellertid även tjäna näringsföretags avkastning utan kombinering med det i näringen använda kapitalet. Även om avkastningen såsom sådan icke i varje särskilt fall gåve ett fullt tillförlitligt uttryck för näringsföretagets omfattning och dess intressegemenskap med kommunen, torde dock i allmänhet så vara förhållandet. För övrigt syntes aldrig ett näringsskatteobjekt kunna så konstrueras, att detsamma skulle i varje fall precisera graden av denna intressegemenskap. Avkastningen såsom objekt för näringsskatt erbjöde visserligen icke samma stabilitet som det i näringsföretaget investerade kapitalet, men även detta kunde vara underkastat nog så starka fluktuationer; och för övrigt torde i ett skattesystem, som upptoge en så stabil objektskatt som fastighetsskatt, åt nu ifrågavarande synpunkt icke behöva tagas avgörande hänsyn.

Såsom kammarrätten tidigare anmärkt, kunde den i Eiserman—von Wolckers förslag upptagna avkastningsbeskattningen, i vad densamma träffade det rent personliga arbetet, icke principiellt godtagas. Emellertid torde en ändring av förslaget kunna vidtagas i sådan riktning, att avkastningsbeskattningen komme att drabba allenast avkastning av jordbruksfastighet och rörelse eller yrke men eftergivas beträffande övriga förvärvskällor; och skulle därmed föreligga en i sina huvuddrag angiven reell näringsskatt.

I näringsföretags avkastning inginge emellertid värdet av näringsidkarens eget arbete. Ur avkastningen borde följaktligen detta värde bortelimineras, då eljest den egna arbetsförtjänsten skulle bliva föremål för dubbel beskattning, i det att densamma beskattades dels genom näringsskatten och dels genom inkomstskatten, vilken senare skatt under alla förhållanden måste ställas vid sidan av objektskatterna. Vilken metod än anlitades för värdesättande av näringsidkares personliga arbete, vore dock uppenbart, att detta värde icke kunde i de olika näringsföretagen och med den större eller mindre grad av arbetsduglighet, som av företagaren presterades, till siffran konstateras. Det kunde icke undvikas, att värdesättandet finge ske på grundval av generella antaganden, som i stort sett borde leda till skäliga resultat. Under sådana förhållanden syntes det kammarrätten, som om någon annan metod för uppskattning av näringsidkares eget arbete icke behövde användas, än att detsamma finge antagas motsvara viss procent av avkastningens belopp. Därjämte behövde möjligen stipuleras något maximibelopp för värdesättningen ävensom något minimibelopp, exempelvis 2 000 kronor, som alltid finge komma i betraktande såsom företagarens egen arbetsför-

tjänst. Uppginge avkastningen icke till mer än 2 000 kronor, skulle således ingen näringsskatt ifrågakomma, utgjorde avkastningen 20 000 kronor, skulle därifrån avdragas dels 2 000 kronor och dels viss procent av återstående 18 000 kronor. Vad aktiebolag beträffade, hade redan vid avkastningens uppskattning såsom omkostnad avdragits det belopp, som i enskilda näringsföretag motsvarade värdet av företagarens eget arbete, och bolagets avkastning skulle således kunna utan reducering läggas till grund för näringsskatten. Såsom kammarrätten i annat sammanhang påpekat, inträffade emellertid stundom, att aktiebolag, däri aktierna ägdes av ett fåtal personer, läte vinsten till större eller mindre del utgå i form av löner, tantièmer o. dyl., ett förfarande som givetvis skulle än mera efterföljas vid en näringsskatt av nu antydd art. Det syntes därför lämpligast, att det sätt för beräkning av värdet utav företagarens eget arbete, som skulle gälla i fråga om enskilda näringsföretag, jämväl tillämpades, då företagen innehades av aktiebolag eller andra juridiska personer. Vid uppskattningen av deras avkastning skulle i sådant fall avdrag för de kostnader, som belöpte å affärsledningen, icke få äga rum.

En näringsskatt, byggd uteslutande på avkastningen, erbjöde den fördelen framför en näringsskatt, där skatteobjektet huvudsakligen utgjordes av det i företaget insatta kapitalet, att med den förra icke infördes något för vår skattelagstiftning främmande moment och ej heller vore förenade skattetekniska svårigheter. För övrigt kunde, såsom Eiserman och von Wolcker jämväl påpekat, en näringsskatt icke enbart grundas å det i näringen nedlagda kapitalet, utan borde detta vid skatteobjektets bildande eller värdesättande kombineras med avkastningen, arbetspersonalens storlek eller annat."

Emellertid uttalades i nu ifrågavarande punkt skiljaktig mening av en ledamot i kammarrätten (1920 års Kungl. prop. sid. 436). Denne ledamot anförde i huvudsak följande:

"Därest den i Eiserman—von Wolckers förslag upptagna avkastningsskatten, såsom i kammarrättens utlåtande ifrågasatts, utbyttes mot en näringsskatt, syntes denna böra anordnas på huvudsakligen följande grunder. Såsom näring ansåges dels sådan verksamhet, som medförde skyldighet att föra handelsböcker, dels jordbruk och dess binäringar. Skogsbruk borde undantagas från denna beskattningsform och skogsaccisen bibehållas. Skatten borde träffa det i rörelsen nedlagda kapitalet, oberoende av dettas avkastning. Till i näring nedlagt kapital skulle, då fråga vore om annan verksamhet än jordbruk, räknas maskiner, som icke vore att hänföra till fast egendom, inventarier, fartyg, kraftledningar, gruvor, råmaterial, lager av färdiga produkter och halvfabrikat, förbrukningsvaror, utestående fordringar, kontanta medel, patenträttigheter o. dyl. Enskild näringsidkare tillhöriga aktier, obligationer, inteckningar och andra fordringar, som ej inginge i rörelsen, borde icke medräknas i näringskapitalet. Från kapitalet skulle få avräknas av varukredit eller bankkredit eller eljest av den löpande affärsdriften härflytande skulder men däremot icke obligations- eller inteckningslån eller näringsidkarens fasta lån. Vid jordbruk borde såsom driftkapital räknas värdet av levande och döda inventarier men däremot icke jordbrukets produkter. Något avdrag för skulder borde här icke ifrågakomma. Från näringsskatt syntes böra undantagas näringsföretag av särskilt

allmännyttig beskaffenhet såsom järnvägsdrift, kanaldrift, post, telegraf, telefon och elektrisk kraftöverföring. Genom en näringsskatt enligt dessa grunder borde man kunna undgå att anlita de dubbla former av inkomstbeskattning, nämligen dels med och dels utan avdrag för gäldränta o. dyl., som Eiserman—von Wolckers förslag upptoge. Lades i stället näringsskatten omedelbart på det i näringen nedlagda kapitalet, drabbades icke själva arbetskraften i denna skatteform. Man nödgades ej heller, såsom Eiserman och von Wolcker i sitt utkast till näringsskatt, genom invecklade bestämmelser söka utleta kapitalets förhållande till avkastningen och den personliga arbetsinsatsen."

1920 års Kungl. förslag.

Sedan därefter under det fortsatta arbetet med kommunalskattefrågan inom finansdepartementet vidare utredning verkställts beträffande riktlinjerna för en eventuell näringsskatt, fann föredragande departementschefen skäl föreligga att i den Kungl. propositionens förslag till kommunalskattelag införa en dylik skatteform av den innebörd, som i den lämnade redogörelsen för nämnda förslag (ovan sid. 134) närmare angivits. Han ansåg nämligen, att förutom intresseskatt å fastighet jämväl borde införas intresseskatt å näringarna i form av en särskild näringsskatt, detta på den grund att näringsidkaren liksom fastighetsägaren hade större nytta av kommunens inrättningar än t. ex. en löntagare, samt att näringsidkaren förorsakade kommunen särskilda utgifter.

Såsom motivering för propositionens förslag till näringsskatt anförde departementschefen följande, som jämväl närmare belyser arten och innebörden av den sålunda föreslagna näringsbeskattningen (1920 års Kungl. prop. sid. 453—457):

"Rent principiellt sett borde näringsskatten drabba varje näringsföretag *i förhållande till* den nytta, företaget har av kommunens inrättningar, och till de särskilda utgifter, det förorsakar kommunen. Att exakt mäta detta förhållande är emellertid omöjligt. Av praktiska skäl låter det sig icke göra att vid bildande av jämförelsetal för olika slag av näringar taga hänsyn t. ex. därtill, att dessa på grund av arten av sin verksamhet i olika hög grad draga nytta av kommunens inrättningar. Man blir därför tvungen att, vid bildande av jämförelsetal, såsom normgivande för alla slags företag taga någon eller några faktorer, vilka få anses uttrycka storleken av näringarnas intressegemenskap med kommunen.

De faktorer, som ifrågasatts att kunna tjäna till ledning vid bildande av jämförelsetal för näringsskatten, äro det i näringen nedlagda kapitalet, avkastningen, omsättningen och arbetarantalet. En del hörda korporationer, t. ex. Sveriges exportförening, Sveriges kemiska industrikontor samt Östergötlands och Södermanlands läns handelskammare, hava ansett, att de föreslagna faktorerna varken var för sig eller i någon som helst kombination kunna giva ett tillfredsställande uttryck för ett näringsföretags samhörighet med kommunen, samt, bland annat på denna grund, avstyrkt införande av näringsskatt.

Det torde visserligen, såsom jag nyss antytt, vara omöjligt att vare sig med hänsynstagande till de föreslagna fyra faktorerna eller vilka som helst andra faktorer bilda ett jämförelsetal, som ger ett exakt uttryck för ett näringsföretags intressegemenskap med den kommun, däri det drives, men enbart den omständigheten, att uttrycket icke kan bliva fullt exakt, lärer icke få avskräcka från införande av en skatteform,

vilken kan anses väl motiverad. För övrigt skulle liknande skäl kunna åberopas mot varje skatteform. Så bygger ju t. ex. inkomst- och förmögenhetsskatten å skatteförmågan, och denna kan naturligen aldrig fullt exakt utrönas, men detta torde icke ha ansetts utgöra något hinder mot införandet av sagda skatt. Det är tillräckligt, om man med ledning av en eller flera faktorer kan bilda jämförelsetal, vilka kunna anses i stora drag uttrycka de olika näringsföretagens intressegemenskap med kommunen.

Av de ifrågasatta faktorerna torde omsättningen vara den, som minst lämpar sig såsom måttstock vid jämförelse mellan näringsföretag av olika slag. I en affär, som arbetar med dyrbara råvaror, blir omsättningen uttryckt i penningar stor, under det mängden omsatta varor, vilken snarare får anses bestämmande för företagets intresse av kommunens inrättningar, blir ringa. I en affär med billigare varor blir förhållandet omvänt.

Kammmarrätten har i sitt utlåtande över kommunalskatteförslagen ansett, att en näringsskatt kunde grundas enbart på avkastningens storlek, och denna åsikt delas av kemiska industrikontoret, som anser, att avkastningens storlek är den enda tänkbara normen för näringsskatten. Enligt min åsikt måste dock avkastningen ensam i regel anses såsom en mindre tillfredsställande måttstock för ett företags intresse av kommunen. Ett företag kan lämna stor avkastning utan att egentligen begagna kommunens inrättningar eller förorsaka kommunen utgifter, under det att ett miljonföretag, som drager stor nytta av de kommunala inrättningarna och förorsakar kommunen stora utgifter, kanske icke lämnar någon nämnvärd avkastning. Vidare kunde, om hänsyn toges blott till avkastningen, ett och samma företag, vilket två olika år dreves i nästan samma utsträckning, komma att det ena året betala en hög näringsskatt, enär på grund av konjunkturförhållanden avkastningen vore stor, men det andra året, då konjunkturerna vore dåliga, kanske icke erlägga någon som helst näringsskatt. I viss omfattning torde dock näringsskatten kunna vila å avkastningen, nämligen då övriga föreslagna faktorer kunna befaras giva ett missvisande resultat; jag skall senare återkomma till behandlingen av frågan om den roll, avkastningen enligt förslaget spelar vid bestämmande av objektet för skatten.

Storleken av det i ett näringsföretag nedlagda kapitalet synes i regel bäst lämpa sig såsom mätare av det intresse, företaget har av kommunens inrättningar. Däremot är kapitalet icke lika god måttstock för de utgifter, som företaget kan anses förorsaka kommunen, då dessa utgifter i regel sammanhänga med antalet i företaget sysselsatta arbetare och arbetarantalet vid jämförelse mellan näringar av olika slag icke står i proportion till det nedlagda kapitalet. Jag anser dock, att det nedlagda kapitalet är den enda jämförelsegrund, som man kan ifrågasätta att använda ensam, och i varje fall bör den enligt min åsikt vara en av de faktorer, som skola bestämma skatteobjektets storlek. Härigenom vinnes även största möjliga stabilitet hos skatten, enär kapitalet i ett företag icke växlar år från år i lika hög grad som exempelvis omsättning eller avkastning. Det kapital, vartill hänsyn skall tagas, bör enligt min åsikt vara allt det i näringen nedlagda kapitalet, såväl det, vilket är nedlagt uti till stadigvarande bruk avsedda tillgångar, anläggningskapitalet — att fastigheter, för vilka ju erlägges fastighetsskatt,

undantagas, är en sak för sig — som det mera tillfälligt nedlagda kapitalet, driftkapitalet. Endast om både anläggnings- och driftkapital medräknas, lämpar sig kapitalet såsom måttstock vid jämförelse mellan näringar av olika slag, då i vissa slags näringar, däri kapitalet spelar en stor roll, och vilka i stor utsträckning draga fördel av kommunens inrättningar, t. ex. handelsrörelse, kapitalet huvudsakligen är att anse såsom driftkapital. Dylika näringar skulle i jämförelse med t. ex. industriell verksamhet bliva för lindrigt beskattade, därest hänsyn toges blott till anläggningskapitalet. De flesta hörda korporationer hava också ansett, att vid näringsskatteobjektets bestämmande hänsyn bör tagas till hela det i näringen nedlagda kapitalet.

Om det i näringen nedlagda kapitalet kan anses bilda den lämpligaste måttstocken på den nytta, ett företag har av kommunens inrättningar, synes däremot, såsom nyss antytts, antalet i ett företag anställda personer, arbetarantalet, vara mest ägnat att uttrycka storleken av de utgifter, företaget kan antagas förorsaka kommunen, i det att dessa utgifter i regel just bero på förefintligheten av arbetare i företaget. Arbetarantalet lämpar sig dock icke såsom enda faktor, då man därigenom skulle vid skatteobjektets bestämmande taga allt för liten hänsyn till den fördel, företagen hava av kommunen; arbetarantalet kan nämligen icke anses vara någon tillförlitlig måttstock å denna fördel, då många företag med relativt litet arbetarantal ju ofta hava stort intresse av kommunen och i hög grad begagna dess inrättningar.

Genom att taga hänsyn till dels det nedlagda kapitalet och dels arbetarantalet synes man kunna bilda jämförelsetal, vilka i de allra flesta fall kunna anses giva ett tillfredsställande uttryck för olika företags samhörighet med kommunen. En del näringsföretag, framförallt sådana, som avse förmedling av affärer mellan andra såsom agentur- eller mäklareverksamhet m. m., kunna dock hava ett stort omfång och i stor utsträckning begagna kommunens inrättningar, ehuru de hava ringa kapital och litet arbetarantal. Man jämföre t. ex. en grosshandlare, som för egen räkning importerar varor och säljer dem till handlande å annan ort, med en agent eller speditör, vilken förmedlar affärer inom samma bransch mellan utländska firmor och svenska firmor å annan ort än den, där agenten har sin verksamhet. I båda fallen komma kommunens inrättningar att i samma utsträckning begagnas, men, om hänsyn skulle tagas blott till kapital och arbetarantal, skulle grosshandlaren få erlägga stor näringsskatt men agenten däremot nästan ingen. Detta missförhållande kan lättast avhjälpas genom att vid skatteobjektets bestämmande i någon mån taga hänsyn till avkastningen, enär denna vid företag av nu förevarande art kan tjäna såsom mätare av företagets omfång och därmed också av dess intresse i kommunen. Härvid synes man icke böra taga hänsyn till avkastningen i dess helhet, utan, i likhet med vad som skett i Eiserman—von Wolckers utkast, blott till den del av avkastningen, som överstiger normal avkastning av det i företaget nedlagda kapitalet, den s. k. meravkastningen. Genom att taga hänsyn till meravkastningen vinner man även vissa fördelar i fråga om beskattningen av företag, däri kapitalet växlar under olika tider av året, framför allt de s. k. säsongföretagen. För att icke allt för mycket försvåra uppskattningen av det i ett företag nedlagda kapitalet måste man låta uppskattningen hänföra sig till en viss

tidpunkt, lämpligen början eller slutet av ett räkenskapsår. Vid ett säsongföretag har man ingen garanti för att en sådan uppskattning kommer att utvisa det kapital, som i genomsnitt varit nedlagt i näringen under året, utan det är tvärtom troligt, att resultatet blir missvisande. Om man toge hänsyn blott till kapitalet, skulle man därför, för undvikande av missvisande resultat, bliva tvungen att verkställa en beräkning av vad kapitalet i medeltal utgjort under året, en beräkning, som i allmänhet skulle erbjuda stora svårigheter. Låter man däremot meravkastningen ingå såsom en av de bestämmande faktorerna, kommer denna att i viss mån, ehuru icke fullständigt, korrigera en felaktig uppskattning av kapitalet, då ju vid en avkastning av given storlek meravkastningen blir större ju lägre kapitalet upptages."

Provisoriet.

1920 års riksdag avböjde i nu ifrågavarande del helt och hållet den Kungl. propositionen. Provisoriet saknar därför bestämmelser om särskild beskattning av näring.

Skälen härför voro dels de mot de nya intresseskatterna principiellt framförda betänkligheterna, dels ock anmärkningar mot näringsskattens tekniska utformning.

I sistberörda hänseende anförde utskottet (utlåtandet sid. 40):

"Rörande näringsskatten har utskottet, förutom vad ovan anförts om dess allmänna karaktär av dubbelbeskattning, funnit de betänkligheter, som uttalats mot den tekniska utformningen, i flera avseenden förstärkta vid en närmare granskning. Kammarrätten har med hänsyn till svårigheterna vid tillämpningen av de invecklade bestämmelserna icke vågat förorda förslaget med nuvarande organisation av taxeringsarbetet, och utskottet måste även för sin del redan av denna grund stanna vid samma omdöme. Därjämte anser sig utskottet ej kunna lämna oanmärkt, att det torde vara tvivel underkastat, huruvida förslagets kombination av "meravkastning", "arbetarkapital" och "näringsskattepliktig förmögenhet" för beräkning av det näringsskattepliktiga kapitalet, om den också låter sig teoretiskt motiveras, kan anses praktiskt lycklig eller riktig. Vad meravkastningen angår, är att märka, att densamma i betydande omfattning föreslås till särskild beskattning även genom den kommunala progressivskatten; i den Kungl. propositionen hava icke anförts tillräckliga skäl för att under sådana förhållanden införa denna särbeskattning också inom näringsskatten. Den plats, som arbetarkapitalet erhållit vid beräkningen av näringsskattekapitalet, föranleder, att av två företag med samma förmögenhet och meravkastning det, som sysselsätter ett större antal arbetare, blir hårdare beskattat, vilket icke lärer kunna anses ur någon synpunkt sakligt berättigat. Den invecklade konstruktionen av grunderna för näringsskattekapitalets beräkning har för övrigt givit upphov till oklarheter och tvivelaktiga punkter även i detaljerna av detta kapitel; exempelvis må nämnas, att reglerna för beräkning av i näringen anställda personer för många fall torde vara otillräckliga och att bestämmelserna om avdrag från meravkastningen av näringsidkarens eller affärsledningens arbetsförtjänst måste betecknas såsom tämligen godtyckliga. Från alla dessa synpunkter har utskottet icke kunnat undgå att finna att, även frånsett de principiella invändningarna mot en fristående näringsskatt, det Kungl. förslaget i denna del företer sådana svagheter i sin allmänna läggning och utformning, att det icke bör av riksdagen godtagas."

*Kommittén.*

Utav de inom kommittén utarbetade förslagen upptaga A- och B-förslagen en särskild näringsbeskattning; A-förslaget i form av objektskatt, B-förslaget i form av garantiskatt. Förslagen utgå därvid från, att inom kommunen lokaliserad näring i väsentliga hänseenden intager en med fastighet likartad ställning till kommunen och dess anordningar. Särskilt är i detta hänseende att erinra därom, att industriella företag ofta föranleda en del kommunala anordningar och utgifter, som göra det ganska rimligt och skäligt, att dylika företag få i lämplig mån bidraga till de kommunala utgifterna även under år, då inkomsten därav varit ringa eller ingen. Om fastighet belägges med objekt- resp. garantiskatt, fordrar därför konsekvensen, att även näring underkastas en likartad beskattning.

Den objektskatt resp. garantiskatt, som i kommitténs nämnda förslag förekommer, är emellertid — och detta må kraftigt betonas — *av helt annan art* än den, som förut ifrågasatts av Eiserman—von Wolcker, kammarrätten och Kungl. Maj:t. Kommittén avstår alldeles ifrån att söka konstruera fram ett näringsskatteobjekt, som skall vara ett uttryck för näringens — såsom totalitet betraktad — "intressegemenskap" med kommunen. I stället utgår kommittén därifrån, att materiella tillgångar, som användas i produktionens tjänst och som äro lokaliserade inom kommunen, kunna och av förut angivna skäl även böra göras till föremål för objekt- resp. garantibeskattning, och detta evad dessa tillgångar äro fastighet eller lös egendom. Liksom alltså fastighetsskatt utgår efter fastighetens taxeringsvärde, kan och bör en näringsskatt utgå efter det taxerade värdet av det materiella produktiva underlag för näringen, som är av lös egendoms natur. I överensstämmelse härmed kan såsom näringsskatteobjekt uppställas värdet av de lösa realtillgångar, som äro nedlagda i näringen och med vilka den stadigvarande drives. Principiellt sett stå förslagen i denna punkt på samma grund som Landéns förslag, men de skilja sig från detta därutinnan, att de till näringsskatteobjekt räkna icke blott till näringsdriften hörande maskiner, inventarier o. dyl., d. v. s. anläggningskapitalet, utan även därutöver driftkapitalet, det är det kapital, som omsättes i näringen. I väsentliga delar kunna förslagen sägas följa de riktlinjer för en näringsskatt, som uppdragits av den i kammarrätten skiljaktige ledamoten.

En följd av den bestämning, som i förslagen gives åt näringsskatteobjektet, är, att i detsamma skall ingå allenast förhandenvarande materiella tillgångar, således icke de immateriella värden, som kunna vara för handen i näringsföretaget. Dessa immateriella värden — alltså värden, som kunna ligga i själva näringsdriftens beskaffenhet, i formerna för dess utövande, i firmans anseende och dess inarbetade kundkrets, i näringens konkurrenskraft, i patenter, mönster och modeller, recepter o. dyl., som användas eller äro avsedda att användas i näringen, i en fast och skolad arbetarstam o. dyl., med ett ord i vad som gemenligen sammanfattas under uttrycket "good will" — komma alltid och väsentligen att inverka på den avkastning, som näringen giver, och det torde vara nog med, att dessa faktorer draga sin andel i beskattningen i och genom inkomstskatten. Det torde ock kunna ifrågasättas, huruvida icke samma, ofta växlande och flyktiga värden stå i allt för intimt sammanhang med näringsidkarens personliga duglighet och arbete för att kunna och böra i beskattningshänseende likställas med real-

värden i fast eller lös egendom. Åtminstone kan det ej bestridas, att en väsentlig skillnad i arten av dessa värden förefinnes.

Angående den specifika sammansättningen av näringsskatteobjektet — "närings skattevärde", som den använda tekniska termen lyder — hänvisas till lagförslagets 18 § med tillhörande anvisningar och speciell motivering. Kommittén tror sig där hava fått fram regler, som möjliggöra näringsskattevärdets åsättande utan större taxeringstekniska svårigheter, än som alltid till en början måste vara förenade med en ny skatteform.

I fråga om de näringar, som skola drabbas av den nya beskattningen, och vad i övrigt med densamma sammanhänger, hänvisas till vad lagförslaget med därtill hörande anvisningar och specialmotivering härom innehåller.

I det föregående har kommittén utförligt redogjort för de skäl, på grund av vilka kommittén i fråga om fastighetsbeskattningen ansett en objektbeskattning vara att föredraga framför en garantibeskattning. Samma skäl gälla i alla väsentliga delar även beträffande näringsbeskattningen, varförutom det uppenbarligen icke bör ifrågasättas att bygga beskattningen av näring å principiellt annan grund än beskattningen av fastighet.

7 kap.

# Inkomstbeskattning.

Den skatteform, som under alla förhållanden kommer att spela den ojämförligt största rollen vid uttagandet av det kommunala skattebehovet, är den kommunala inkomstbeskattningen.

*Historik.* En inkomstbeskattning kan anordnas på olika sätt, beroende på de regler, som uppställas för inkomstberäkningen.

Den nuvarande *statliga* inkomstbeskattningen (inkomst- och förmögenhetsskatten) avser att träffa den skattskyldiges verkliga nettoinkomst eller vad man brukar kalla den renodlade inkomsten. Inkomstberäkningen skall därför ske så, att först framräknas nettot för varje särskild förvärvskälla (= bruttointäkten minus direkta och indirekta omkostnader); därefter sammanföras de olika förvärvskällornas överskott i en slutsumma, och från denna göras slutligen vissa allmänna avdrag, bland vilka även ingår underskott i förvärvskälla, som lämnat minus-resultat, varefter den renodlade inkomsten föreligger.

Bevillningsförordningen före provisoriet. 1910 års bevillningsförordning enligt dess lydelse före provisoriet och den därpå grundade kommunala inkomstbeskattningen kände icke någon dylik *samlad* inkomstberäkning. I stället skulle för denna beskattning göras särskild inkomstberäkning för varje förvärvskälla. Sålunda skulle för *fastighet* inkomsten alltid anses motsvara vissa procent av taxeringsvärdet — 6 för jordbruksfastighet och 5 för annan fastighet — evad inkomsten i verkligheten varit större eller mindre. Några ränteavdrag eller förlustavdrag förekommo således icke vid beräkningen av inkomsten från denna förvärvskälla. Skatten skulle under alla förhållanden utgå efter nyssnämnda beräknade inkomst och hade således karaktär av ett slags ackordskatt. För förvärvskällan *arbete* (rörelse eller yrke, tjänst eller arbetsanställning, m. m.) fick vid inkomstberäkningen avdrag göras, utom för vanliga (naturliga) omkostnader för inkomstens förvärvande och bibehållande, jämväl för 5 procent å taxeringsvärdet av i ägarens rörelse eller yrke använd fastighet och för ränta å lånat rörelsekapital. För inkomsten, beräknad så som nu sagts samt med iakttagande av vissa detaljbestämmelser, vilka i detta sammanhang ej behöva utföras, skulle därefter skatt utgå utan hänsyn till det resultat, som annan i den skattskyldiges hand varande förvärvskälla tilläventyrs lämnat. För förvärvskällan *kapital* fick avdrag göras för ränta å upplånat kapital, varefter den behållna inkomsten skulle upptagas till beskattning. Om summan av enskild skattskyldigs sålunda beräknade inkomster av olika förvärvskällor understeg vissa angivna belopp, fick

sedermera i mantalsskrivningskommunen skattefrihet eller viss skattelindring åtnjutas å inkomst av kapital eller arbete. I senare utkomna provisoriska författningar har medgivits vissa särskilda avdrag i förhållande till barnens antal m. m.

Det är klart, att med sådana regler för inkomstberäkningen avdrag för underskott (förlust) å en förvärvskälla från inkomsten av annan förvärvskälla icke kunde ifrågakomma, liksom ock att avdrag för ränta å gäld i många fall icke fick åtnjutas. Ävenså mötte med förutnämnda beräkningsregler ingen annan svårighet i avseende på den interkommunala beskattningen än den, som kunde sammanhänga därmed, att en viss förvärvsverksamhet, som vore att anse som en och samma förvärvskälla, drivits inom olika kommuner. I övrigt beskattade varje kommun helt inkomsten av de förvärvskällor, som voro till kommunen lokaliserade.

Provisoriet.

I dessa förhållanden inträdde sedermera en avsevärd ändring genom 1920 års provisorium. Utgångspunkten för denna ändring är, att den förutvarande ackordbeskattningen å fastighet omlades till garantibeskattning, så ordnad som i det föregående (sid. 143) är närmare utfört. Därmed fick frågan om rätt såväl till ränteavdrag i vidare omfattning än förut som även till förlustavdrag ökad aktualitet. Dessa spörsmål löstes i provisoriet så, att avdragsrätt medgavs för all ränta å gäld, samt att inom mantalsskrivningskommunen medgavs jämväl avdrag för förlust, som ej vore att hänföra till kapitalförlust, oberoende av inom vilken kommun förlusten uppstått. Om däremot inom mantalsskrivningskommunen ingen skattepliktig inkomst förefanns, kunde förlustavdrag icke göras.

Eiserman —von Wolcker.

*I Eiserman—von Wolckers förslag* var den väsentliga beskattningen av inkomst lagd såsom avkastningsskatt. Förslaget upptog visserligen även en progressiv kommunal inkomst- och förmögenhetsskatt, men denna, som endast skulle träffa fysiska personer och oskift dödsbo, var av allenast supplementär betydelse och intog en ganska underordnad plats i skattesystemet. Avkastningsskatten var avsedd att träffa nettoavkastningen av varje särskild förvärvskälla med bortseende från förhållanden, som hänförde sig till den skattskyldiges person, och hade således i viss mån naturen av realskatt. Till avdrag vid nettoavkastningens beräknande skulle komma i betraktande allenast vad som kunde hänföras till naturliga omkostnader för själva avkastningens förvärvande och bibehållande, därunder inbegripna värdeminskningar. Skuldräntor fingo däremot i allmänhet icke avdragas, ej heller andra förpliktelser av beskaffenhet att icke omedelbart hänföra sig till själva förvärvskällan såsom sådan utan till förvärvskällans innehavare (Kungl. prop. sid. 165).

Landén.

*Landéns* förslag ville för inkomstbeskattningen använda formen av förvärvsskatter, satta i direkt samband med själva inkomstkällan. Förvärvsskatterna hade till uppgift att träffa avkastningen av de särskilda inkomstkällorna samt kunde och borde anordnas med något beaktande av den skattskyldiges individuella förhållanden. "De erhölle då naturen av subjektiverade avkastningsskatter (till speciella inkomstskatter utvecklade skatter på avkastningen av särskilda inkomstkällor) eller

partiella inkomstskatter." Vid fastställande av skattskyldigheten för all den avkastning eller inkomst, som en skattskyldig hade inom en kommun, kunde utan kränkande av den partiella inkomstskattens begrepp avdrag enligt vissa regler medgivas t. ex. för skuldräntor. Det vore icke heller uteslutet att medgiva skattelindringar och skattefrihet för mindre inkomster eller att beräkna skatten på en summa av inkomstbelopp (Kungl. prop. sid. 179).

Kammarrätten. I det utlåtande, som *kammarrätten* avgav över de båda förslagen (Kungl. prop. sid. 217 o. f.), anmärkte kammarrätten emot Eiserman—von Wolckers förslag, att den föreslagna avkastningsbeskattningen sköte över målet, då densamma skulle vila jämväl å andra beskattningsföremål än fast egendom och näring. I synnerhet gällde detta, då den rent personliga arbetskraften gjordes till föremål för en realbeskattning av ifrågasatt art. Vad det personliga arbetet inbringade utgjorde inkomst, och denna inkomst skulle sedermera beskattas såsom annan inkomst. Men enligt förslaget skulle den personliga arbetskraften därutöver betraktas såsom real förvärvskälla och därutinnan likställas med produktiv egendom. Den personliga arbetskraften kunde emellertid icke objektivt värdesättas såsom egendom.

Emot Landéns förslag anmärkte kammarrätten, att den kommunala inkomstskatten uppbures — såsom varande en skatt å inkomst — av den personliga skatteförmågan, men intresseprincipen hade icke helt frångåtts utan bildade jämväl den i viss mån underlag för skatten. De slitningar och inkonsekvenser, som kunde förväntas uppstå, när olika principer skulle göra sig gällande i samma beskattningsform, hade ej heller i förslaget kunnat undvikas, liksom ej heller kommunernas beskattningsintressen alltid kunnat vederbörligen tillgodoses. Dessa principiella anmärkningar utfördes i utlåtandet vidare genom exemplifikationer.

1920 års Kungl. förslag. Intetdera av nu nämnda båda förslag till inkomstbeskattningens ordnande följdes i 1920 års Kungl. proposition. I stället upptogs där — såsom ovan (sid. 129) närmare utföres — en allmän kommunal inkomstskatt, som skulle utgå efter den personliga inkomsten, därvid för inkomstberäkningen skulle i stort sett gälla samma regler som för inkomstberäkningen i och för statsbeskattningen, d. v. s. ränte- och förlustavdrag vara medgivna i samma utsträckning som vid den statliga inkomst- och förmögenhetsbeskattningen.

*Kommittén.* De inom kommittén uppgjorda alternativa förslagen upptaga alla en kommunal inkomstskatt av principiellt sett samma innebörd som nu gällande provisorium och 1920 års Kungl. förslag. Den är alltså avsedd att träffa den personliga inkomsten, beräknad väsentligen efter samma grunder, som nu gälla för statsbeskattningen. Härifrån göres dock det betydelsefulla undantaget, att den *samlade* inkomstberäkningen skall avse allenast de förvärvskällor i samme innehavares hand, som äro lokaliserade till samma kommun, så att, om en skattskyldig har olika förvärvskällor inom olika kommuner, särskild inkomstberäkning skall göras för varje sådan kommun, därvid inkomstberäkningen inom den ena kommunen ej får röna inflytande av inkomstberäkningen inom den andra. Skälen för denna avvikelse innefattas i vad kommittén nedan i 12 kap. anför såsom

motiv för förslaget att låta varje kommun bilda ett självständigt slutet beskattningsområde.

I fråga om de i övrigt för inkomstberäkningen för statsbeskattningen nu gällande bestämmelser kunna för kommunalbeskattningens vidkommande vissa avvikande stadganden icke undvikas, *dels* därför att ortsavdragen i kommunalbeskattningen icke kunna hållas vid den storlek, som de för närvarande hava i statsbeskattningen, *dels* därför att avdrag för allmänna utskylder till stat och kommun ej synas böra medgivas i kommunalbeskattningen, *dels ock*, vad angår B- och C-förslagen, därför att avdrag å inkomsten måste medgivas för vad som kan anses vara beskattat genom garantiskatten för fastighet, eventuellt för näring (procentavdragen).

Den kommunala inkomstskatten måste, såsom förut (sid. 149) är sagt, vara proportionell, och den tager sålunda icke samma hänsyn till skatteförmågan som en progressiv inkomstskatt. Men det är möjligt att redan vid utformningen av den kommunala inkomstskatten däri införa vissa moment, som i avsevärd grad tillgodose kravet på hänsyn till skatteförmågan. I detta hänseende voro i 1920 års Kungl. förslag och äro i gällande provisorium införda bestämmelser, dels därom att en viss bottendel av inkomsten skall lämnas helt skattefri, dels därom att en viss del av den inkomst, som överstiger de skattefria avdragen, skall beläggas med mindre skatt än som uttages av inkomsten i övrigt. Härigenom har — enligt vad departementschefen i sitt ovan (sid. 136) återgivna uttalande anfört — skatten gjorts degressiv och i fråga om de lägre inkomstbeloppen vunnits en förskjutning av skattebördan, som vid jämförelse dem emellan ansetts påkallad för ett ordnande av beskattningen efter förmåga. Men en än större förskjutning — som ej blivit i nyssnämnda uttalande uppmärksammad — av skattebördan från de mindre inkomsterna över på de större verkar den såväl i 1920 års Kungl. förslag som i nu gällande provisorium förekommande anordningen, att vid inkomstens beräkning avdrag icke får göras för allmänna skatter till stat och kommun. En sådan bestämmelse föranleder nämligen, att det kommunala skattebehovet — som ju är detsamma, evad det skall fördelas å flera eller färre skattekronor — kommer att utslås på ett större antal skattekronor än som skulle förefinnas som underlag för beskattningen, om avdrag för skatter vore medgivet. Och då de skattekronor, som belöpa å de större inkomsterna, härigenom ökas avsevärt mera än de skattekronor, som belöpa å de mindre inkomsterna, följer härav, att de förra få draga så mycket större andel i skattebördan. I samtliga kommitténs förslag äro ovan omförmälta anordningar så tillvida bibehållna, att vissa skattefria avdrag medgivas och att avdrag vägras för skatter till stat och kommun vid inkomstberäkningen. Redan i den kommunala inkomstskatten förefinnas sålunda moment, som i avsevärd grad lämpa den efter skatteförmågan; och ligger just häri ett av de skäl, som föranlett kommittén att ej medgiva avdrag för skatter till stat och kommun.

8 kap.

# Ortsavdrag.

## I.

*Historik. Före provisoriet.*

I bevillningslagstiftningen togs före provisoriet hänsyn till skatteförmågan i så måtto, att de lägre inkomsttagarna befriades från skattskyldighet för sin inkomst eller fingo sådan skattskyldighet nedsatt. Denna befrielse från eller nedsättning i skattskyldigheten reglerades genom de bevillningsfria avdragen.

Enligt 12 § 1 mom. i 1910 års bevillningsförordning, sådan denna lydde före provisoriet, ägde bevillning för inkomst av kapital eller arbete icke rum, när den skattskyldiges årsinkomst understeg 500 kronor. Uppgick årsinkomsten till 500 kronor men icke till 1 200 kronor eller till 1 200 kronor men icke till 1 800 kronor, skulle i förra fallet 450 kronor och i det senare 300 kronor av den utav kapital och arbete härflutna inkomsten vara fria från bevillning. Dessa bevillningsfria belopp skulle emellertid ökas, där den skattskyldige huvudsakligen försörjde, jämte (= utom) sig själv, sammanlagt mer än tre personer, eller å ort, där levnadskostnaderna vore synnerligen höga i jämförelse med förhållandet inom riket i allmänhet, ävensom där skattskyldigs skatteförmåga eljest på grund av särskilda förhållanden (långvarig sjuklighet, stark skuldsättning, olyckshändelse o. dyl.) vore väsentligen nedsatt. Ifrågavarande ökning fick dock icke överstiga 200 kronor.

Bevillningsfritt avdrag, vilket tillkom såväl svensk medborgare som utlänning, medgavs endast i mantalsskrivningskommunen, men skulle vid beräkning av årsinkomstens belopp hänsyn tagas icke blott till den inkomst, för vilken bevillning erlades i mantalsskrivningskommunen, utan jämväl till inkomst av fast egendom, beräknad till 6 procent av jordbruksfastighets taxeringsvärde och till 5 procent av taxeringsvärdet å annan fastighet, samt till inkomst av sådan särskilt beskattad rörelse, som drivits i bolag eller å annan ort än den, där den skattskyldige vore mantalsskriven.

Genom förordningen av den 23 december 1914 stadgades, att förenämnda, till 200 kronor begränsade ökning av det bevillningsfria avdraget kunde höjas till 400 kronor för det fall, att något av de särskilda förhållanden, varom i 12 § 1 mom. 3 stycket omförmäldes, d. v. s. långvarig sjuklighet m. m., förelåge.

Bortsett från de i anledning av dyrtidsförhållandena för vissa år meddelade särskilda bestämmelser om höjning av de bevillningsfria avdragen skedde sedermera ingen ändring i fråga om dessa avdrag förr

än genom provisoriets bestämmelser, för vilka skall här nedan redogöras.

Eiserman—von Wolcker.

Enligt Eiserman—von Wolckers förslag skulle i fråga om avkastningsskatten enskild skattskyldig äga i mantalsskrivningskommunen åtnjuta ett skattefritt avdrag av 500 kronor, oberoende av det taxerade beloppets storlek. Det återstående till avkastningsskatt beskattningsbara beloppet skulle sedermera kunna, efter prövning av behovet i varje särskilt fall, nedsättas med vissa angivna procent. Genom de sålunda föreslagna anordningarna undvekes de tvära övergångarna från skattefrihet till skatteplikt samt från lägre skatteplikt till högre sådan, vilka vore oskiljaktigt förbundna med förenämnda bevillningsfria avdrag. Beträffande den i Eiserman—von Wolckers förslag upptagna kommunala inkomst- och förmögenhetsskatten inträdde skattskyldighet för den, som icke hade barn att försörja eller hade att försörja blott ett barn, när det taxerade beloppet uppgick till 800 kronor, dock att skattskyldighet för förmögenhet inträdde redan vid en uppskattad förmögenhet av 6 000 kronor.

Landén.

Enligt Landéns förslag om kommunal inkomstskatt skulle i kommunen mantalsskriven person, vilken icke för året taxerades enligt förordningen om inkomst- och förmögenhetsskatt för ett taxerat belopp av minst 800 kronor, vara befriad från kommunal inkomstskatt: i det fall att han vore ogift eller änkling och icke på grund av försörjningsplikt hade att underhålla barn, då hans behållna inkomst inom kommunen understege 400 kronor; i annat fall då hans behållna inkomst inom kommunen understege 500 kronor, dock att kommunen ägde besluta, att det inkomstbelopp, som sålunda fritoges från skatt, skulle ökas med högst 200 kronor. Det sålunda bestämda skattefria beloppet finge ökas med högst 200 kronor, där den skattskyldige huvudsakligen försörjde jämte sig själv sammanlagt mer än tre personer, eller där skattskyldigs skatteförmåga eljest på grund av särskilda förhållanden (långvarig sjukdom, underhåll av närstående eller olyckshändelse) vore väsentligen nedsatt. Av den skattskyldiges behållna inkomst inom mantalsskrivningskommunen skulle den del, som icke överstege 600 kronor, upptagas till en tiondel, den del, som överstege 600 kronor men icke 800 kronor, till fem tiondelar, den del, som överstege 800 kronor men icke 1 200 kronor, till åtta tiondelar samt den del, som överstege 1 200 kronor men icke 2 000 kronor till nio tiondelar. Vad som överstege 2 000 kronor skulle upptagas till sitt fulla belopp. Härav följde, att, om inkomsten överstigit 2 000 kronor, skulle densamma minskas med 800 kronor.

Ortsavdrag i statsbeskattningen.

Genom beslut vid 1919 års lagtima riksdag infördes i *statsbeskattningen* bestämmelser om ortsavdrag. Dessa bestämmelser utgå därifrån, att av en persons inkomst så stor del, som motsvarar existensminimum för honom och hans familj, bör vara helt fri från skatt till staten, och att den del av inkomsten, som överstiger detta existensminimum men ej dubbla summan därav, bör beskattas allenast till hälften, samt vidare att storleken av detta existensminimum bör beräknas till olika belopp, beroende på levnadskostnaderna å den ort, där skattskyldig är bosatt. Bestämmelserna i fråga äro intagna i 18 § 1 mom. skatteförordningen.

Enligt desamma skall med avseende å levnadskostnadernas höjd samtliga orter i riket indelas i fem ortsgrupper, av vilka ortsgrupp I omfattar orter med de billigaste och ortsgrupp V orter med de dyraste levnadskostnaderna. Denna indelning verkställes av socialstyrelsen enligt de närmare föreskrifter, Konungen äger meddela, och gäller för en tid av fem år i sänder. För en var svensk medborgare, som är här i riket mantalsskriven, skall från det taxerade beloppet såsom fritt från skatt avdragas ett belopp av 600, 700, 800, 900 eller 1 000 kronor, allt efter som han är mantalsskriven inom ort, tillhörande respektive ortsgrupp I—V. Utöver ortsavdraget utgå jämväl familjeavdrag m. m., för vilka här nedan redogörelse lämnas. Slutligen lämnas föreskrift om reducering av den efter avdragens frånräknande återstående inkomsten.

Genom särskilda, för allenast ett år i sänder gällande författningar hava på grund av dyrtidsförhållandena omförmälda ortsavdrag utgått med förhöjda belopp. Enligt förordningen den 4 september 1923 skola sålunda för år 1924 ortsavdragen utgöra för ortsgrupp I 700 kronor, för ortsgrupp II 800 kronor, för ortsgrupp III 900 kronor, för ortsgrupp IV 1 100 kronor och för ortsgrupp V 1 200 kronor.

Ortsavdrag i kommunalbeskattningen.

Vad angår *kommunalbeskattningen* skulle enligt 1920 års Kungl. förslag till kommunalskattelag här i riket mantalsskriven svensk medborgare vara för sin i mantalsskrivningskommunen taxerade inkomst, som ej överstege 600 kronor, fri från beskattning, såvida ej sagda inkomst tillsammans med hans i andra kommuner taxerade inkomster överstigit nämnda belopp. Därest skattefrihet sålunda icke åtnjötes, skulle det i mantalsskrivningskommunen beskattningsbara beloppet bestämmas enligt följande grunder: Från det taxerade beloppet skulle avräknas hälften av det belopp, som enligt bestämmelserna i 18 § 1 mom. a) och b) i skatteförordningen skulle avdragas från den skattskyldiges till inkomst- och förmögenhetsskatt taxerade belopp (d. v. s. orts- och familjeavdrag). Den del av det taxerade beloppet, som överstege vad sålunda skulle avdragas, men icke dubbla summan därav, skulle medräknas till hälften; återstoden av det taxerade beloppet skulle i sin helhet medräknas. Den slutsumma, som sålunda erhölles, skulle med iakttagande av vissa särskilda bestämmelser utgöra det beskattningsbara beloppet.

I propositionen åberopade departementschefen en inom finansdepartementet upprättad promemoria (prop. sid. 572). Uti denna promemoria anfördes bland annat, att i fråga om den kommunala inkomstskatten hade det ansetts skäligt att, till underlättande av såväl deklarationernas upprättande som taxeringsmyndigheternas arbete, vinna största möjliga överensstämmelse med skatteförordningen. I enlighet härmed hade det ifrågasatts, att avdrag för existensminimum borde anordnas efter de principer, som av 1919 års lagtima riksdag fastslagits i fråga om den statliga beskattningen. Med hänsyn till de små inkomstbeloppen inom särskilt en del mindre landskommuner torde det emellertid, om ej de få medelstora inkomsterna inom dylika kommuner skulle bliva allt för tungt beskattade, vara erforderligt att sätta avdragsbeloppen lägre vid den kommunala än vid den statliga beskattningen. — Därefter framhöll departementschefen, att de i den statliga inkomstbeskattningen genomförda bestäm-

melserna i nu ifrågavarande avseende syntes honom böra i största utsträckning komma i tillämpning även vid den kommunala inkomstbeskattningen. Han hade icke ansett sig böra frångå den grundsats, som vore bevillningsförordningens, att orts- och familjeavdrag medgåves endast i mantalsskrivningskommunen. Ej heller ansåge han sig böra för det dåvarande föreslå någon avvikelse från skatteförordningens bestämmelse, att avdrag finge tillgodonjutas endast av svensk medborgare. Vid en revision av skatteförordningen borde dock tagas under övervägande, om ej avdragsrätten borde utsträckas till här mantalsskriven utlänning. Angående avdragsrättens närmare utformning hade han anslutit sig till den linje, som ifrågasatts i förenämnda promemoria. Den statistiska utredning, som verkställts angående verkningarna av denna linje, hade givit till resultat, att ifrågavarande avdrag syntes kunna medgivas utan fara för att kommunernas behov av beskattningsföremål ej skulle bliva tillbörligen tillgodosett, men att däremot den för normala förhållanden tillmätta avdragsrätten åtminstone icke för det dåvarande borde ytterligare utsträckas. Den anslutning till statsbeskattningens regler, som syntes önskvärd, borde genom den föreslagna anordningen hava på ett tillfredsställande sätt vunnits.

1920 års riksdag följde i denna del Kungl. Maj:ts förslag; och genom förordningen den 19 november 1920 infördes i 12 § 2 och 3 mom. a) av bevillningsförordningen bestämmelser i nu förevarande avseende.

På grund av dyrtidsförhållanden hava sedermera genom särskilda, för ett år i sänder gällande förordningar jämväl vid bevillningstaxeringen ortsavdragen förhöjts. I bevillningsavseende gällde sålunda för år 1921, att såsom ortsavdrag finge avräknas hälften av de för statsbeskattningen bestämda med jämkning nedåt till jämt femtiotal kronor. För år 1922 bestämdes åter ortsavdragen för bevillningstaxeringen till fixa belopp, nämligen respektive 450, 500, 600, 650 och 750 kronor. För år 1923 utgjorde motsvarande ortsavdrag respektive 350, 400, 450, 550 och 600 kronor; och utgå för år 1924 ortsavdragen med samma belopp som för år 1923.

Såsom ovan antytts skulle enligt 1920 års Kungl. förslag till kommunalskattelag vissa särskilda bestämmelser iakttagas vid utförandet av det beskattningsbara beloppet. Sålunda finge detta belopp icke med tillämpning av bestämmelserna om avräkning från den taxerade inkomsten sättas lägre, än att det tillsammans med den skattskyldiges i andra kommuner taxerade belopp motsvarade hans inkomst av förmögenhet, beräknad till fem procent av den uppskattade förmögenheten; förelåge särskilda, närmare angivna förhållanden ägde dock beskattningsnämnd, efter prövning av omständigheterna i varje särskilt fall, medgiva undantag från nyssnämnda regel. Jämväl ifrågavarande bestämmelse antogs av riksdagen och blev genom förordningen den 19 november 1920 intagen i 12 § 3 mom. b) av bevillningsförordningen. Genom förordningen den 3 november 1922 blev emellertid denna särbestämmelse åter upphävd.

Familjeavdrag.

Genom beslut vid 1919 års lagtima riksdag infördes i *statsbeskattningen* utom ortsavdrag jämväl *s. k. familjeavdrag*. Enligt 18 § 1 mom. b) i skatteförordningen äger sålunda skattskyldig, som är gift, åtnjuta avdrag med 200 kronor för hustru och, om skattskyldig är ogift (varmed

jämställes änkling, änka eller frånskild) samt har hemmavarande barn, för vilket avdrag åtnjutes, med 200 kronor för husföreståndarinna. Den överskjutande inkomsten skall ingå i det beskattningsbara beloppet enligt samma regel, som gäller i fråga om den efter ortsavdraget återstående inkomsten. Dessa belopp hava emellertid för åren 1920—1924 i anledning av dyrtiden höjts till 300 kronor.

Liknande bestämmelser om *familjeavdrag* infördes sedermera genom beslut vid 1920 års riksdag även i *kommunalbeskattningen* genom deras intagande i bevillningsförordningen (12 § 3 mom.), dock att avdraget för hustru och husföreståndarinna utgör enligt bevillningsförordningen allenast 100 kronor. Detta belopp har emellertid för åren 1921—1924 i anledning av dyrtiden höjts till 150 kronor.

Hemmavarande barn. Statsbeskattningen.

I fråga om *hemmavarande barns beskattning* torde till en början böra lämnas redogörelse för huru densamma blivit i *statligt* avseende ordnad.

Enligt den ursprungliga lydelsen av 1910 års förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt taxerades barn för sin inkomst, när densamma jämte eventuell förmögenhetsdel uppgick till så högt belopp — 800 kronor — att skattskyldighet därför förelåg. I annat fall lämnades inkomsten obeskattad. I avseende å hemmavarande omyndigt barns förmögenhet gällde däremot — och gäller fortfarande — att fadern, resp. modern taxeras för förmögenheten, så framt barnet icke självt skall taxeras till inkomst- och förmögenhetsskatt.

Å andra sidan fingo föräldrar, som i sin verksamhet använde hemmavarande barn, vid inkomstberäkningen göra avdrag för lön och underhåll åt barnet med fulla värdet av dessa förmåner, om barnet självt taxerades till inkomst- och förmögenhetsskatt. I annat fall fick, där barnet var under 15 år gammalt, dylikt avdrag icke beräknas och, där barnet var över 15 år gammalt, avdrag ske med högst 200 kronor (för varje barn).

Nedsättning i skatteplikten för den, som hade att underhålla minderåriga barn, ägde rum, så framt det för honom taxerade beloppet icke översteg 6 000 kronor. Skattskyldig ägde då erhålla nedsättning i det taxerade beloppet med 100 kronor för varje av honom på grund av försörjningsplikt underhållet barn, vars ålder vid början av det år, taxeringen skedde, understeg 15 år, dock med den inskränkningen att för barn, som självt åtnjutit inkomst, avdraget fick tillgodonjutas allenast om och i den mån barnets inkomst understeg 100 kronor.

Ifrågavarande bestämmelser kvarstodo oförändrade till dess genom beslut vid 1919 års lagtima riksdag familjebeskattningen omlades i sammanhang med ortsavdragens införande. Anmärkas må emellertid, att för åren 1917, 1918 och 1919 barnavdraget å 100 kronor på grund av dyrtidsförhållandena obligatoriskt höjts eller fakultativt kunnat av beskattningsmyndigheterna höjas.

Genom nämnda från och med år 1920 gjorda omläggning av familjebeskattningen kom den föräldrar förut ålagda skattskyldigheten för hemmavarande, omyndigt barns förmögenhet att utsträckas jämväl till barnets inkomst, givetvis så framt icke barnet självt skulle taxeras till inkomst- och förmögenhetsskatt. Hemmavarande barn, som självt skulle taxeras till sådan skatt, erhöll fullt ortsavdrag. Biträdde hemmavarande barn i föräldrarnas verksamhet, ägde dessa vid sin inkomst-

beräkning göra avdrag för lön och underhåll åt barnet, dock endast för de fall, att barnet fyllt 21 år eller skulle självt taxeras till inkomst- och förmögenhetsskatt; i andra fall fick avdrag icke ske för lön och underhåll åt barnet, för vilket dessa förmåner ej heller skulle upptagas såsom inkomst. Frågan om nedsättning i skatteplikten på grund av försörjning av barn ordnades så, att skattskyldig, vilken hade hemmavarande eller av honom helt eller delvis underhållna barn, som icke uppnått 21 år och icke själva skulle taxeras till inkomst- och förmögenhetsskatt, erhöll avdrag med 200 kronor för varje sådant barn, med ty åtföljande reducering av den återstående inkomsten.

Mot den sålunda anordnade barnbeskattningen hade redan vid förslagets granskning framställts starka betänkligheter, vilka dock icke vunno beaktande. Sålunda anförde kammarrätten i sitt yttrande över förslaget, bland annat, följande (se Kungl. prop. 1919 nr 259 sid. 38): Enligt förslaget hade beskattningen av hemmavarande barns inkomst så anordnats, att, därest barnet vore under 21 år och dess inkomst icke överstege ortsavdraget, skulle fadern eller modern därför taxeras. Överstege inkomsten ortsavdraget, skulle barnet självt taxeras för densamma; hade barnet uppnått 21 års ålder och dess inkomst icke överstege ortsavdraget, lämnades inkomsten obeskattad. Härvid bortsåges från den verkan, befintlig förmögenhet kunde utöva å det taxerade beloppets storlek. Den sålunda föreslagna anordningen komme emellertid, i följd av systemet med ortsavdragen och beskattningens egenskap att vara progressiv, att leda till mindre tillfredsställande resultat, i det att, då barnens inkomst taxerades hos någondera av föräldrarna, dennes skatt kunde bliva icke obetydligt högre än de sammanlagda skattebeloppen, som eljest skolat belöpa å både honom och barnen. Det kunde sålunda inträffa, att, så snart barnet bleve myndigt eller dess inkomst ökades så att den överstege ortsavdraget, den samfällda skattebördan minskades. Förutom det principiellt oriktiga däri, att ju större familjens skatteförmåga bleve, dess lägre bleve dess skattebörda, följde vidare av ifrågavarande anordning, att det redan nu överklagade missförhållandet, att jordbrukarne bidroge med relativt för låga skatter till staten, bleve än mera skärpt. Säkerligen komme nämligen hemmavarande, i jordbruket sysselsatta barns i avlöning, kost och andra förmåner bestående inkomst, med eller utan övervärdering, att upptagas till belopp, som överstege ortsavdraget, vilket för landsbygden finge antagas i regel bliva 600 kronor. I dessa fall komme sålunda barnen att självständigt taxeras och ett jämförelsevis ringa skattebelopp dem påföras, medan fadern eller modern, som ägde från sin inkomst avdraga motsvarande utgifter för barnen, finge sin skattebörda i väsentligt högre mån nedsatt. Och än gynnsammare för familjen kunde förhållandet ställa sig, i den mån barnen uppnådde 21 års ålder.

De sålunda uttalade betänkligheterna visade sig ock, efter det de nya bestämmelserna börjat tillämpas, befogade. Men vidare medförde dessa bestämmelser ett avsevärt ökat arbete för taxeringsnämnderna, som icke alltid kunde gå i land med desamma. Jämväl klagades däröver, att föräldrar tvingades att erlägga skatt för inkomst, över vilken de ej haft att råda.

Genom beslut vid 1922 års riksdag vidtogs ock en rätt så genom-

gripande ändring i barnbeskattningen. Sålunda gäller från och med år 1923, att föräldrar icke skola i något fall taxeras för barns inkomst. Hemmavarande barn, som självt taxeras till inkomst- och förmögenhetsskatt, erhåller fortfarande fullt ortsavdrag. Därest hemmavarande barn biträder i föräldrarnas verksamhet, äga dessa avdraga fulla värdet av avlöning, kost och övriga utgifter för barnet, så framt detta uppnått 18 år eller ock självt skall taxeras till inkomst- och förmögenhetsskatt. Såsom familjeavdrag för hemmavarande barn, som icke uppnått 18 år och icke nästföregående år haft en behållen inkomst av minst 300 kronor, äger skattskyldig åtnjuta ett avdrag av 200 kronor med åtföljande reducering av återstående inkomst.

Genom denna förändring i barnbeskattningen undanröjdes i visst avseende de överklagade olägenheterna. Det av kammarrätten framhållna missförhållandet i fråga om hemmavarande barns taxering kvarstår dock oförminskat.

Enligt särskilda förordningar har för åren 1920—1924 ovanberörda familjeavdrag ökats till 300 kronor, varjämte för åren 1923 och 1924 stadgats, att hemmavarande barns under 18 år inkomst skall hava utgjort minst 450 kronor för att familjeavdrag för barnet icke skall få åtnjutas.

Kommunalbeskattningen.

Vad härefter angår *kommunalbeskattningen* och den till grund för densamma liggande bevillningslagstiftningen gällde enligt 1910 års bevillningsförordning, sådan densamma lydde före provisoriet, att föräldrar icke i något fall taxerades för barns inkomst. Användes hemmavarande barn i föräldrarnas verksamhet, betraktades de såsom andra, i verksamheten anställda biträden och arbetare. Härvid är emellertid att märka, att då fastighetsinkomst icke taxerades genom inkomstbevillning, avdrag för avlöning åt hemmavarande barn, som deltoge i fastighetens skötsel, icke kunde ifrågakomma. Om sådan avlöning skulle för barnet utgöra beskattningsbar inkomst, därom voro meningarna delade. I allmänhet torde sådan avlöning icke hava taxerats utan ansetts beskattad genom den för fastigheten erlagda fastighetsbevillningen. Nedsättning i skatteplikten på grund av barns försörjning var icke medgiven i annan form än att, såsom i det föregående framhållits, det bevillningsfria beloppet skulle ökas, där den skattskyldige försörjde, jämte sig själv, sammanlagt mer än tre personer.

Genom särskilda förordningar medgavs emellertid vid 1916—1920 års bevillningstaxeringar särskilt avdrag för skattskyldig, som hade barn att försörja.

I såväl Eiserman—von Wolckers som Landéns förslag upptogos bestämmelser om minskad skatteplikt i anledning av barns försörjning. I fråga om dessa rätt så detaljerade bestämmelser hänvisas till 1920 års Kungl. proposition (sid. 568—571).

Provisoriets bestämmelser rörande barnbeskattningen, sådana dessa beslötos vid 1920 års riksdag, avfattades i huvudsaklig överensstämmelse med Kungl. Maj:ts förslag och i anslutning till motsvarande bestämmelser i skatteförordningen. Sålunda skulle, då skattskyldig hade hemmavarande barn under 21 år, som icke självt taxerades till inkomst- och förmögenhetsskatt, den skattskyldige taxeras till bevillning jämväl för sådant barns inkomst. Denna bestämmelse undergick dock

ändring redan innan densamma kommit till tillämpning. Vid 1921 års riksdag beslöts nämligen, att vid samma års bevillningstaxering skulle iakttagas, att skattskyldig icke skulle taxeras för barns inkomst, därest denna med minst 20 kronor överstege hälften av det vid taxering till inkomst- och förmögenhetsskatt för vederbörande ortsgrupp gällande ortsavdrag; och skulle i dylikt fall barnet självt taxeras till inkomstbevillning samt skattefritt avdrag för båda beräknas, såsom vore de var för sig taxerade till inkomst- och förmögenhetsskatt. Vid 1922 års bevillningstaxering gällde i huvudsak enahanda bestämmelser, ehuru de nu erhållit annan avfattning. Och från och med år 1923 har vid bevillningstaxeringen liksom vid taxeringen till inkomst- och förmögenhetsskatt beskattning hos föräldrar av barns inkomst upphört.

I fråga om avdrag för lön och underhåll åt hemmavarande barn, som användas i föräldrarnas verksamhet, upptogos samma bestämmelser, som gällde vid statsbeskattningen. Skattskyldig, som hade barn att försörja, erhöll familjeavdrag för barn efter samma grunder som vid statsbeskattningen, dock att avdraget bestämdes till allenast 100 kronor för varje barn.

Den omläggning av barnbeskattningen, som beslöts vid 1922 års riksdag, berörde även bevillningslagstiftningen. Sålunda upphävdes, såsom nyss är nämnt, beskattning hos föräldrar av barns inkomst. Den förutvarande åldersgränsen av 21 år nedsattes till 18 år och såsom villkor för rätt till familjeavdrag för barn tillades, att barnet icke nästföregående år haft en behållen inkomst av minst 300 kronor.

Genom särskilda förordningar hava för åren 1921—1924 barnavdraget å 100 kronor samt för åren 1923 och 1924 nyssnämnda belopp av 300 kronor höjts med 50 procent.

Slutligen må här nämnas, att såväl de förutvarande bevillningsfria avdragen som orts- och familjeavdragen endast medgivits i mantalsskrivningskommunen för här i riket mantalsskrivna personer. Men i olikhet mot de bevillningsfria avdragen, som tillkommo jämväl utlänningar, få orts- och familjeavdragen åtnjutas allenast av svenska medborgare. De på grund av dyrtidsförhållandena interimistiskt ökade avdragen hava likaledes — jämväl under tiden för tillämpningen av de bevillningsfria avdragen — förbehållits svenska medborgare.

## II.

*Kommittén.*

Av den i det föregående lämnade historiska redogörelsen för orts- och familjeavdragen framgår, hurusom nu gällande bestämmelser härom tillkommit ganska kasuistiskt och ofta ändrats, tillbaka lika väl som framåt. Kommittén har velat även i denna del av skattelagstiftningen åstadkomma mera planmässighet och reda. Därvid har kommittén principiellt utgått därifrån, att skattetungan för de mindre inkomsterna bör i viss mån lindras genom skattefria avdrag, avpassade dels efter dyrortsgruppering, dels efter den skattskyldiges familjeförhållanden, och att därutöver utväg bör öppnas att i särskilt ömmande fall lämna någon ytterligare skattelindring. Denna lindring vill emellertid kommittén lämna icke såsom nu under särskilda former för ortsavdrag och för familjeavdrag utan under en enhetlig form — ortsavdrag — med olika gradationer efter dyrort och

familjeförhållanden. Familjeavdragen — lika väl som avdragen på grund av ömmande omständigheter — äro alltså av kommittén upptagna såsom ortsavdrag och satta i relation till det normala ortsavdraget samt få sitt uttryck i kvoter eller mångfalder av detta avdrag.

Provtaxeringsförslagen.

I de inom kommittén utarbetade förslag, som lågo till grund för den av kommittén anordnade provtaxeringen, hade kommittén upptagit allenast tre dyrortsgrupper, då kommittén höll före, att detta borde vara tillräckligt för den kommunala beskattningen, och skillnaden mellan ortsavdragens belopp inom de olika grupperna därigenom kunde göras något mera avsevärd. Beloppen voro i förslagen satta till resp. 300, 400 och 500 kronor, d. v. s. till samma belopp, som enligt bevillningsförordningen gälla såsom normala avdrag för lägsta, mellersta och högsta dyrortsgruppen — alltså utan hänsyn till den av stegringen i den allmänna prisnivån föranledda procentuella förhöjningen, som år 1922 utgjorde 50 % men sedermera nedsatts. Vidare innehöllo provtaxeringsförslagen, att skattskyldigt hos fader eller moder hemmavarande barn under 16 år skulle åtnjuta allenast ett fjärdedels ortsavdrag och skattskyldigt hos fader eller moder hemmavarande barn över 16 år ävensom tjänare i husbondes hus och kost allenast halvt ortsavdrag. Äkta makar, som levde tillsammans, skulle få tillgodoräkna sig ett och ett halvt ortsavdrag. Om fader eller moder hade hemmavarande eller av honom eller henne helt eller delvis underhållet barn under 16 år, som ej haft inkomst till så stort belopp, att barnet självt vore därför skattskyldigt, skulle för varje sådant barn ortsavdraget för föräldrarna eller den av dem, som hade barnet i sin vård, ökas med en fjärdedel av det för orten gällande avdragsbeloppet. Annan enskild skattskyldig skulle äga åtnjuta det för orten stadgade ortsavdraget.

Grunden för den sålunda föreslagna graderingen var tvåfaldig. Dels måste man, enligt kommitténs mening, utgå från det förhållande, att skatteförmågan hos en familjemedlem, generellt sett, icke vore likvärdig med skatteförmågan hos ensamstående person under i övrigt likartade förhållanden. Den vore för familjemedlemmen mindre, därest han hade att underhålla andra medlemmar i familjen, och minskades allt efter som antalet av sådana medlemmar ökades, men den vore för annan familjemedlem, som icke hade sådan underhållsskyldighet, större än för den ensamstående personen, beroende på den kostnadsbesparing, som det gemensamma hushållet medförde. Dels hade, då ortsavdrag infördes i statsbeskattningen, såsom grund för desamma anförts, att av en persons inkomst så stor del, som motsvarade existensminimum för honom, borde vara helt fri från skatt till staten, och att ortsavdragets belopp följaktligen borde upptagas till detta existensminimum, sådant detsamma allt efter levnadskostnadernas höjd å skilda orter kunde anses föreligga. Visserligen har, vad angår kommunalbeskattningen, ortsavdraget av finansiella skäl nedsatts till allenast hälften av det för statsbeskattningen gällande, men grundåskådningen är i allt fall densamma. Då nu existensminimum, per person räknat, är mindre för personer, som leva i gemensamt hushåll, än för ensamstående person, ansåg kommittén detta förhållande motivera den nedsättning i ortsavdraget till hälften, som föreslagits för hemmavarande barn över 16 år ävensom för tjänare i husbondes hus och kost. Det till en fjärdedel satta ortsavdraget för barn under 16 år var natur-

ligtvis föranlett därav, att deras existensminimum i genomsnitt räknat måste vara än mindre.

Slutligen hade i provtaxeringsförslagen bibehållits den i nu gällande lagstiftning intagna bestämmelsen om viss reducering av den efter ortsavdragen återstående inkomsten, så att den del av den taxerade inkomsten, som översteg ortsavdragen men icke dubbla beloppet av samma avdrag, skulle vid bestämmande av den beskattningsbara inkomsten medräknas allenast till hälften. Ortsavdragen jämte den faktiska förhöjning däri, som föranleddes av nyssnämnda inkomstreducering, skulle liksom nu utgå oberoende av den taxerade inkomstens belopp.

Vid kommitténs därefter företagna provtaxering räknades dock med de i förslagen upptagna ortsavdragen, förhöjda med 50 %, d. v. s. med resp. 450, 600 och 750 kronors ortsavdrag. Detta för att ortsavdragen enligt förslagen skulle hänföra sig till samma prisnivå, som legat till grund för provisoriets ortsavdrag år 1922, och således en jämförelse mellan de efter avdragen återstående beskattningsbara inkomsterna enligt de olika systemen möjliggöras. I sammanhang härmed måste även en annan korrektion av förslagen vidtagas, nämligen i fråga om åldern för hemmavarande barn. Enligt förslagen skulle, såsom ovan nämnts, *dels* skattskyldigt hemmavarande barn under 16 år erhålla allenast ett fjärdedels ortsavdrag, *dels ock* föräldrar erhålla ett fjärdedels ortsavdrag för hemmavarande icke skattskyldigt barn under 16 år. Vid provtaxeringen måste på grund av vissa bristande uppgifter åldersgränsen i båda dessa fall sättas till 21 år. Resultatet av provtaxeringen kan emellertid genom denna ändring icke hava blivit i nämnvärd grad förryckt, enär ändringen beträffande den första av ovannämnda grupper innebär, att antalet skattekronor för vissa skattskyldiga vid provtaxeringen blivit något för högt, och beträffande den andra gruppen, att antalet skattekronor för vissa skattskyldiga blivit något för lågt.

De i provtaxeringsförslagen upptagna avdragens verkningar.

Sedan provtaxeringen verkställts och undergått statistisk bearbetning samt vissa andra statistiska undersökningar verkställts, har det visat sig, att avdragen och den därmed sammanhängande inkomstreduceringen medtagit och fortfarande skulle medtaga en så stor del av den taxerade inkomsten, att kommittén funnit sig föranlåten att upptaga frågan till förnyat övervägande.

På sätt nedan i annat sammanhang (9 kap.) närmare utföres, hade vid 1920 års taxeringar — då de före provisoriet gällande taxeringsreglerna tillämpades — den *totala kommunalt beskattningsbara inkomsten* för hela riket (utom de tre största städerna Stockholm, Göteborg och Malmö) utgjort för landsbygden 83.1 % och för städerna 93.1 % av den *totala taxerade inkomsten*. Till följd av de år 1920 i kommunalbeskattningen införda orts- och familjeavdragen sjönk den *totala kommunalt beskattningsbara inkomsten* år 1922, då provisoriets bestämmelser tillämpades, till för landsbygden 52,9 % och för städerna (utom Stockholm, Göteborg och Malmö) 69,5 % av den *totala taxerade inkomsten*.

För jämförelses skull må här nämnas, att i *statsbeskattningen*, där de skattefria avdragen, såsom förut nämnts, voro större, har den totala statligt beskattningsbara inkomsten nedgått ännu mera, så att den för hela riket (utom de tre största städerna) utgjorde år 1922 allenast 35.7 % och år 1923 allenast 35.9 % av den totala taxerade inkomsten.

Av provtaxeringen framgår, att *inom de provtaxerade kommunerna* (utom Stockholm, som endast delvis provtaxerats) den kommunalt *beskattningsbara inkomsten* skulle för år 1922 hava utgjort:

| | enl. A-försl. | enl. B-försl. | enl. C-försl. |
|---|---|---|---|
| för landskommunerna ..... | 61.6 % | 59.4 % | 59.7 % |
| för stadskommunerna ..... | 71.5 % | 69.5 % | 70.5 % |

av *den taxerade inkomsten.*

En närmare jämförelse mellan provisoriets orts- och familjeavdrag år 1922 samt provtaxeringsförslagens ortsavdrag, sådana de beräknats vid provtaxeringen, visar följande:

| | Orts- och familjeavdrag enligt provisoriet | | | Ortsavdrag enligt provtaxeringsförslagen | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | ensam person | hustru | barn | ensam person | hustru | barn |
| Ortsgrupp I ..... | 450 | 150 | 150 | 450 | 225 | 112 |
| » II ..... | 500 | 150 | 150 | | | |
| » III ..... | 600 | 150 | 150 | 600 | 300 | 150 |
| » IV ..... | 650 | 150 | 150 | 750 | 375 | 187 |
| » V ..... | 750 | 150 | 150 | | | |

Av sammanställningen framgår, att för de två lägsta ortsgrupperna avdragen — räknade för en familj av man, hustru och ett eller flera barn — enligt provisoriet och enligt förslagen i stort sett äro likvärdiga, medan för de tre högsta ortsgrupperna avdragen enligt förslagen äro kraftigare än provisoriets. Förslagens bestämmelser om, att vissa skattskyldiga finge åtnjuta allenast fjärdedels eller halva ortsavdrag medförde därför den verkan, att inom de lägsta ortsgrupperna summan av avdragen för familjen kommit att understiga motsvarande summa för provisoriet, medan inom de högre ortsgrupperna den av de halva resp. fjärdedels-avdragen förorsakade minskningen motverkades av avdragens där gällande högre belopp. Det visar sig ock, såsom förut nämnts, att med förslagens bestämmelser och under antagande, att siffrorna för provtaxeringskommunerna kunna jämföras med motsvarande siffror för hela riket, den beskattningsbara inkomsten, räknad i procent av den taxerade inkomsten, skulle stiga inom de provtaxerade landskommunerna, som i allmänhet tillhöra de lägre ortsgrupperna, men kvarstå i stort sett oförändrad inom stadskommunerna, som tillhöra de högre ortsgrupperna.

För ytterligare belysning av verkningarna av provisoriets och provtaxeringsförslagens avdragssystem hänvisas till följande tabeller I och II. I den första av dessa utredes det inkomstbelopp, vid vilket under olika familjeförhållanden skatteplikt inträder enligt provisoriet och enligt förslagen, och i den andra det belopp beskattningsbar inkomst, för vilket skattskyldig med olika belopp taxerad inkomst och under olika familjeförhållanden har att utgöra kommunal inkomstskatt enligt provisoriet och enligt provtaxeringsförslagen. Dessa båda tabeller äro räknade efter

förhållandena sådana de voro under år 1922, d. v. s. med avdragen höjda med 50 %. Vid beräkningen har det ansetts tillräckligt att medtaga allenast den lägsta och den högsta dyrortsgruppen.

TABELL I.

**Skatteplikt inträder**

| för nedan angivna skattskyldiga | med avdrag | | vid en taxerad inkomst av | |
|---|---|---|---|---|
| | enl. provisoriet år 1922 | enl. provtax.-förslagen | enl. provisoriet år 1922 | enl. provtax.-förslagen |
| | antal ortsavdrag | | kronor | |
| *inom ortsgrupp I* (ortsavdrag 450 kr.*) | | | | |
| Hemmavarande barn och tjänare i husbondes hus och kost | 1 | 1/2 | 610 | 240 |
| Annan ensam person | 1 | 1 | 610 | 470 |
| Man och hustru | 1+150 kr. | 1 1/2 | 620 | 690 |
| Man, hustru och 2 barn | 1+3×150 kr. | 2 | 920 | 920 |
| Man, hustru och 6 barn | 1+7×150 kr. | 3 | 1 520 | 1 370 |
| *inom ortsgrupp V* (ortsavdrag 750 kr.*) | | | | |
| Hemmavarande barn och tjänare i husbondes hus och kost | 1 | 1/2 | 770 | 390 |
| Annan ensam person | 1 | 1 | 770 | 770 |
| Man och hustru | 1+150 kr. | 1 1/2 | 920 | 1 140 |
| Man, hustru och 2 barn | 1+3×150 kr. | 2 | 1 220 | 1 520 |
| Man, hustru och 6 barn | 1+7×150 kr. | 3 | 1 820 | 2 270 |

*) I bevillningsförordningen och provtaxeringsförslagen stadgade ortsavdrag, ökade med 50 %.

TABELL II.

**Beskattningsbar inkomst.**

| Taxerad inkomst | Ogift med helt ortsavdrag | | Äkta makar | | Gift, 2 barn | | Gift, 6 barn | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | Provis. år 1922 | Provtax. försl. | Provis. år 1922 | Provtax. försl. | Provis. år 1922 | Provtax. försl. | Provis. år 1922 | Provtax. försl. |
| | | | | *Ortsgrupp I.* | | | | |
| 500 | — | 25 | — | — | — | — | — | — |
| 600 | — | 75 | — | — | — | — | — | — |
| 700 | 120 | 125 | 50 | 15 | — | — | — | — |
| 800 | 170 | 175 | 100 | 65 | — | — | — | — |
| 900 | 220 | 225 | 150 | 115 | — | — | — | — |
| 1 000 | 320 | 325 | 200 | 165 | 50 | 50 | — | — |
| 1 100 | 420 | 425 | 250 | 215 | 100 | 100 | — | — |
| 1 200 | 520 | 525 | 300 | 265 | 150 | 150 | — | — |
| 1 300 | 620 | 625 | 400 | 315 | 200 | 200 | — | — |
| 1 400 | 720 | 725 | 500 | 395 | 250 | 250 | — | 25 |
| 1 500 | 820 | 825 | 600 | 495 | 300 | 300 | — | 75 |
| 2 000 | 1 320 | 1 325 | 1 100 | 995 | 650 | 650 | 250 | 325 |
| 2 500 | 1 820 | 1 825 | 1 600 | 1 495 | 1 150 | 1 150 | 500 | 575 |
| 3 000 | 2 320 | 2 325 | 2 100 | 1 995 | 1 650 | 1 650 | 750 | 975 |
| 3 500 | 2 820 | 2 825 | 2 600 | 2 495 | 2 150 | 2 150 | 1 250 | 1 475 |
| 4 000 | 3 320 | 3 325 | 3 100 | 2 995 | 2 650 | 2 650 | 1 750 | 1 975 |
| 5 000 | 4 320 | 4 325 | 4 100 | 3 995 | 3 650 | 3 650 | 2 750 | 2 975 |
| 6 000 | 5 320 | 5 325 | 5 100 | 4 995 | 4 650 | 4 650 | 3 750 | 3 975 |
| 7 500 | 6 820 | 6 825 | 6 600 | 6 495 | 6 150 | 6 150 | 5 250 | 5 475 |
| 10 000 | 9 320 | 9 325 | 9 100 | 8 995 | 8 650 | 8 650 | 7 750 | 7 975 |
| 15 000 | 14 320 | 14 325 | 14 100 | 13 995 | 13 650 | 13 650 | 12 750 | 12 975 |
| | | | | *Ortsgrupp V.* | | | | |
| 500 | — | — | — | — | — | — | — | — |
| 600 | — | — | — | — | — | — | — | — |
| 700 | — | — | — | — | — | — | — | — |
| 800 | 20 | 25 | — | — | — | — | — | — |
| 900 | 70 | 75 | — | — | — | — | — | — |
| 1 000 | 120 | 125 | 50 | — | — | — | — | — |
| 1 100 | 170 | 175 | 100 | — | — | — | — | — |
| 1 200 | 220 | 225 | 150 | 40 | — | — | — | — |
| 1 300 | 270 | 275 | 200 | 90 | 50 | — | — | — |
| 1 400 | 320 | 325 | 250 | 140 | 100 | — | — | — |
| 1 500 | 370 | 375 | 300 | 190 | 150 | — | — | — |
| 2 000 | 870 | 875 | 650 | 440 | 400 | 250 | 100 | — |
| 2 500 | 1 370 | 1 375 | 1 150 | 820 | 700 | 500 | 350 | 125 |
| 3 000 | 1 870 | 1 875 | 1 650 | 1 320 | 1 200 | 750 | 600 | 375 |
| 3 500 | 2 370 | 2 375 | 2 150 | 1 820 | 1 700 | 1 250 | 850 | 625 |
| 4 000 | 2 870 | 2 875 | 2 650 | 2 320 | 2 200 | 1 750 | 1 300 | 875 |
| 5 000 | 3 870 | 3 875 | 3 650 | 3 320 | 3 200 | 2 750 | 2 300 | 1 625 |
| 6 000 | 4 870 | 4 875 | 4 650 | 4 320 | 4 200 | 3 750 | 3 300 | 2 625 |
| 7 500 | 6 370 | 6 375 | 6 150 | 5 820 | 5 700 | 5 250 | 4 800 | 4 125 |
| 10 000 | 8 870 | 8 875 | 8 650 | 8 320 | 8 200 | 7 750 | 7 300 | 6 625 |
| 15 000 | 13 870 | 13 875 | 13 650 | 13 320 | 13 200 | 12 750 | 12 300 | 11 625 |

*Anm.* Ortsavdraget utgör enligt såväl provisoriet år 1922 som provtaxeringsförslagen i ortsgrupp I och V resp. 300 och 500 kronor med 50 % förhöjning (450 och 750 kronor) jämte åtföljande inkomstreducering.

Emellertid har prisnivån sjunkit sedan år 1922, och såsom en följd därav har den då gällande förhöjningen å ortsavdragen reducerats, varemot förhöjningen å familjeavdragen tillsvidare ännu kvarstår oförändrad. Till upplysning om huru förhållandena skulle ställa sig, om prisnivån fortfarande sjunker och nedgår till den i bevillningsförordningen och provtaxeringsförslagen såsom den normala antagna, meddelas här nedan ytterligare två tabeller III och IV, som redovisa samma förhållanden som tabellerna I och II utan någon av tidsförhållandena föranledd förhöjning i avdragens belopp.

TABELL III.

**Skatteplikt inträder**

| för nedan angivna skattskyldiga | med avdrag | | vid en taxerad inkomst av | |
|---|---|---|---|---|
| | enl. bev.-förordningen | enl. prov-tax.-förslagen | enl. bev.-förordningen | enl. prov-tax.-förslagen |
| | antal ortsavdrag | | kronor | |
| *inom ortsgrupp I* (ortsavdrag 300 kr.*) | | | | |
| Hemmavarande barn och tjänare i husbondes hus och kost | 1 | 1/2 | 610 | 170 |
| Annan ensam person | 1 | 1 | 610 | 320 |
| Man och hustru | 1+100 kr. | 1 1/2 | 610 | 470 |
| Man, hustru och 2 barn | 1+3 × 100 kr. | 2 | 620 | 620 |
| Man, hustru och 6 barn | 1+7 × 100 kr. | 3 | 1 020 | 920 |
| *inom ortsgrupp V* (ortsavdrag 500 kr.*) | | | | |
| Hemmavarande barn och tjänare i husbondes hus och kost | 1 | 1/2 | 610 | 270 |
| Annan ensam person | 1 | 1 | 610 | 520 |
| Man och hustru | 1+100 kr. | 1 1/2 | 620 | 770 |
| Man, hustru och 2 barn | 1+3 × 100 kr. | 2 | 820 | 1 020 |
| Man, hustru och 6 barn | 1+7 × 100 kr. | 3 | 1 220 | 1 520 |

*) Ingen procentuell förhöjning.

## TABELL IV.

**Beskattningsbar inkomst.**

| Taxerad inkomst | Ogift med helt ortsavdrag | | Äkta makar | | Gift, 2 barn | | Gift, 6 barn | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | Bev.-förordningen | Provtax.-försl. | Bev.-förordningen | Provtax.-försl. | Bev.-förordningen | Provtax.-försl. | Bev.-förordningen | Provtax.-försl. |
| | | | | *Ortsgrupp I.* | | | | |
| 500 | — | 100 | — | 25 | — | — | — | — |
| 600 | — | 150 | — | 75 | — | — | — | — |
| 700 | 250 | 250 | 150 | 125 | 50 | 50 | — | — |
| 800 | 350 | 350 | 200 | 175 | 100 | 100 | — | — |
| 900 | 450 | 450 | 300 | 225 | 150 | 150 | — | — |
| 1 000 | 550 | 550 | 400 | 325 | 200 | 200 | — | 50 |
| 1 100 | 650 | 650 | 500 | 425 | 250 | 250 | 50 | 100 |
| 1 200 | 750 | 750 | 600 | 525 | 300 | 300 | 100 | 150 |
| 1 300 | 850 | 850 | 700 | 625 | 400 | 400 | 150 | 200 |
| 1 400 | 950 | 950 | 800 | 725 | 500 | 500 | 200 | 250 |
| 1 500 | 1 050 | 1 050 | 900 | 825 | 600 | 600 | 250 | 300 |
| 2 000 | 1 550 | 1 550 | 1 400 | 1 325 | 1 100 | 1 100 | 500 | 650 |
| 2 500 | 2 050 | 2 050 | 1 900 | 1 825 | 1 600 | 1 600 | 1 000 | 1 150 |
| 3 000 | 2 550 | 2 550 | 2 400 | 2 325 | 2 100 | 2 100 | 1 500 | 1 650 |
| 3 500 | 3 050 | 3 050 | 2 900 | 2 825 | 2 600 | 2 600 | 2 000 | 2 150 |
| 4 000 | 3 550 | 3 550 | 3 400 | 3 325 | 3 100 | 3 100 | 2 500 | 2 650 |
| 5 000 | 4 550 | 4 550 | 4 400 | 4 325 | 4 100 | 4 100 | 3 500 | 3 650 |
| 6 000 | 5 550 | 5 550 | 5 400 | 5 325 | 5 100 | 5 100 | 4 500 | 4 650 |
| 7 500 | 7 050 | 7 050 | 6 900 | 6 825 | 6 600 | 6 600 | 6 000 | 6 150 |
| 10 000 | 9 550 | 9 550 | 9 400 | 9 325 | 9 100 | 9 100 | 8 500 | 8 650 |
| 15 000 | 14 550 | 14 550 | 14 400 | 14 325 | 14 100 | 14 100 | 13 500 | 13 650 |
| | | | | *Ortsgrupp V.* | | | | |
| 500 | — | — | — | — | — | — | — | — |
| 600 | — | 50 | — | — | — | — | — | — |
| 700 | 100 | 100 | 50 | — | — | — | — | — |
| 800 | 150 | 150 | 100 | 25 | — | — | — | — |
| 900 | 200 | 200 | 150 | 75 | 50 | — | — | — |
| 1 000 | 250 | 250 | 200 | 125 | 100 | — | — | — |
| 1 100 | 350 | 350 | 250 | 175 | 150 | 50 | — | — |
| 1 200 | 450 | 450 | 300 | 225 | 200 | 100 | — | — |
| 1 300 | 550 | 550 | 400 | 275 | 250 | 150 | 50 | — |
| 1 400 | 650 | 650 | 500 | 325 | 300 | 200 | 100 | — |
| 1 500 | 750 | 750 | 600 | 375 | 350 | 250 | 150 | — |
| 2 000 | 1 250 | 1 250 | 1 100 | 875 | 800 | 500 | 400 | 250 |
| 2 500 | 1 750 | 1 750 | 1 600 | 1 375 | 1 300 | 1 000 | 700 | 500 |
| 3 000 | 2 250 | 2 250 | 2 100 | 1 875 | 1 800 | 1 500 | 1 200 | 750 |
| 3 500 | 2 750 | 2 750 | 2 600 | 2 375 | 2 300 | 2 000 | 1 700 | 1 250 |
| 4 000 | 3 250 | 3 250 | 3 100 | 2 875 | 2 800 | 2 500 | 2 200 | 1 750 |
| 5 000 | 4 250 | 4 250 | 4 100 | 3 875 | 3 800 | 3 500 | 3 200 | 2 750 |
| 6 000 | 5 250 | 5 250 | 5 100 | 4 875 | 4 800 | 4 500 | 4 200 | 3 750 |
| 7 500 | 6 750 | 6 750 | 6 600 | 6 325 | 6 300 | 6 000 | 5 700 | 5 250 |
| 10 000 | 9 250 | 9 250 | 9 100 | 8 875 | 8 800 | 8 500 | 8 200 | 7 750 |
| 15 000 | 14 250 | 14 250 | 14 100 | 13 875 | 13 800 | 13 500 | 13 200 | 12 750 |

*Anm.* Ortsavdraget utgör enligt såväl bevillningsförordningen som provtaxeringsförslagen i ortsgrupp I och V resp. 300 och 500 kronor (utan procentuell förhöjning) jämte åtföljande inkomstreducering.

Av ovan lämnade utredning framgår, att det är mycket betydande belopp av den taxerade inkomsten, som undantagas från beskattning genom gällande bestämmelser om avdragen, och som fortfarande skulle lämnas skattefria enligt provtaxeringsförslagen. Nu har kommittén vid den slutliga överläggningen om dessa förslag funnit sociala och billighetsskäl tala för vissa ändringar i provtaxeringsförslagens avdragsbestämmelser, vilka ändringar i vissa fall skulle ytterligare öka avdragens belopp och således än mer nedskära den totala taxerade inkomsten. Ändringar i provtaxeringsförslagens avdragsbestämmelser.

Sålunda har kommittén till en början, i enlighet med vad för närvarande är fallet, velat stadga ett visst minimum av inkomst för att skattskyldighet över huvud taget skall inträda. Detta minimum har kommittén ansett skäligen kunna sättas till 500 kronor.

Vidare har kommittén velat höja det för skattskyldigt hos fader eller moder hemmavarande barn under 16 år i provtaxeringsförslagen upptagna ortsavdraget från ett fjärdedels till ett halvt ortsavdrag.

Vad angår hos fader eller moder hemmavarande barn över 16 år, som självt är skattskyldigt, har bestämmelsen om halvt ortsavdrag ansetts böra inskränkas att gälla allenast för det fall, att barnet icke är för sin utkomst väsentligen beroende av arbetsförtjänst utom hemmet. Barn, som på angivet sätt försörjer sig självt, skall alltså få åtnjuta helt ortsavdrag, även om det vistas i hemmet. Detta har kommittén funnit motiverat därav, att hemmavarande vuxna barn ofta, särskilt i städer och industrisamhällen, arbeta hos annan arbetsgivare än föräldrarna, därvid förhållandena likna dem, som skulle vara för handen, om de vore oskylda hos föräldrarna inackorderade arbetare. Däremot har kommittén fortfarande icke velat medgiva fullt ortsavdrag för hemmavarande vuxna barn, som arbeta hos fader eller moder, såsom fallet ofta är i jordbruksnäringen och understundom även i annan näring. Dessa barns ställning i hemmet är en annan och i regel bättre än en oskyld arbetares, och något förhandenvarande behov av ortsavdrag utöver vad förslaget angiver, d. v. s. halvt ortsavdrag, kan icke anses för dem föreligga. Det är ock till förekommande av manipulationer i syfte att nedbringa beskattningen av nöden att just i dessa fall hålla ortsavdragen nere vid ett relativt lågt belopp.

Vad slutligen angår tjänare i husbondes hus och kost har kommittén med hänsyn till den relativt ringa skatteförmåga, som kan anses förefinnas hos ifrågavarande skattskyldiga, funnit sig icke böra vidhålla förslaget om allenast halvt ortsavdrag utan stannat för att medgiva även dem fullt sådant avdrag.

Verkan av dessa i kommitténs slutliga förslag vidtagna ändringar måste naturligtvis bliva en rätt så avsevärd minskning av den totala beskattningsbara inkomst, som enligt provtaxeringsförslagen skulle varit att påräkna. Det är antagligt, att de procenttal, som angiva den beskattningsbara inkomstens storlek i förhållande till den taxerade inkomsten, skulle för landskommunerna nedgå till, om ej understiga och för stadskommunerna ej oväsentligt sjunka under provisoriets motsvarande procenttal.

Frågan om ett lämpligt ordnande av orts- och familjeavdragen har visat sig synnerligen svårlöst. Å ena sidan vill man naturligtvis bereda de mindre inkomsttagarna all rimlig och skälig lättnad i skattebördan, å Definitivt förslag.

andra sidan står nödvändigheten att sörja för att icke antalet skattekronor inom kommunerna så nedskäres, att debiteringen på de kvarvarande skattekronorna springer upp till oskälig höjd. Redan provisoriets avdragsbestämmelser hava gjort ställningen ganska ömtålig. På många håll särskilt inom de mindre landskommunerna klagas över, att avdragen understundom medtaga så stora delar av den taxerade inkomsten, att vad som återstår att beskatta varder alltför hårt ansträngt. Särskilt anmärkes att, då hemmavarande barn användas i föräldrarnas verksamhet, skatteplikten för familjen i dess helhet kan genom den samfällda inkomstens lämpliga uppdelning och anpassning efter avdragen högst väsentligt reduceras eller till och med helt försvinna. Detta missförhållande har i till kommittén inkomna yttranden med skärpa framhållits.

Vid övervägande av frågan om ortsavdragen har kommittén beträffande den teoretiska motiveringen av dessa avdrag till en början kommit till den uppfattning, att fiktionen om ortsavdraget såsom uttryck för ett efter dyrortsgrupperingen avpassat existensminimum, vilken fiktion anfördes som bärande grund för ortsavdragets skattefrihet, då detsamma år 1919 infördes i statsbeskattningen, icke kan upprätthållas. Den kan icke upprätthållas redan därför, att ett sådant existensminimum i verkligheten är ett annat och mindre, per person räknat, för medlemmarna i ett gemensamt hushåll än för en ensamstående person. Faktiskt kunde den ej heller upprätthållas, då ortsavdragen år 1920 infördes i kommunalbeskattningen, utan nödgades man då nedsätta skattefriheten till hälften av ortsavdragen enligt statsskatteförordningen, d. v. s. till halvt existensminimum, vilket naturligtvis i och för sig är en orimlighet. Frågan om och i vad mån en inkomst, som överstiger vad som under inga förhållanden kan beskattas, bör göras bidragspliktig har i verkligheten föga med existensminimum att göra, utan beror av den bärkraft i skattehänseende, som man anser sig böra tillmäta en sådan inkomst. Och härvid lärer det vara klart, att ju mindre inkomsten är, ju svagare är den såsom skatteobjekt och ju större skattefritt avdrag behöver den, medan däremot skatteförmågan stiger i den mån, som inkomsten stiger, och i samma mån behöver den mindre skattefritt avdrag, så att vid en viss punkt inkomsten nått den storlek, att den kan anses icke vara i behov av något skattefritt avdrag alls.

Är detta, såsom kommittén tror, riktigt, så borde — tyckes det — en rationell lösning kunna vinnas genom att sätta de skattefria avdragen i relation till inkomsten, så att de bleve större för de mindre inkomsterna och därefter minskades i den mån inkomsten stege för att slutligen vid ett visst mått av högre inkomst alldeles upphöra. Ett enkelt sätt att åstadkomma en dylik successiv minskning av avdragen i förhållande till inkomstens stegring vore att föreskriva, att de ortsavdrag, envar skattskyldig skulle vara berättigad åtnjuta, skulle minskas med 10 procent av den skattskyldiges taxerade inkomst. Genom denna anordning skulle de förut vid alla inkomstlägen utgående avdragen så småningom amorteras, så att exempelvis den skattskyldige, då hans taxerade inkomst uppginge till fem gånger hans ortsavdrag, finge åtnjuta allenast hälften av samma avdrag samt, då hans taxerade inkomst uppginge till tio gånger hans ortsavdrag, icke erhölle något ortsavdrag alls. Men verkningarna av ett sådant avdragssystem komme icke att motsvara vad som åsyftats, beroende på den kommunala inkomstbeskattningens karaktär

av repartitionsskatt. Om man bortser från den inverkan, som ifrågavarande avdragssystem på grund av ökningen i antalet skattekronor kunde hava på belastningen av objektskattekronorna och de juridiska personernas skattekronor, samt till en början antager, att ingen skattskyldig inom kommunen hade en taxerad inkomst, som överstege tio gånger ortsavdraget, så är det klart, att den *proportionella* ökning av den beskattningsbara inkomsten, som skulle äga rum genom nu ifrågavarande avdragssystem, icke åstadkomme någon förändring i skattetrycket. Ökningen av antalet skattekronor för varje skattskyldig komme att motvägas av nedgången i utdebiteringen per skattekrona. Om däremot inom kommunen funnes skattskyldiga, vilkas taxerade inkomster överstege tio gånger deras ortsavdrag, så komme deras beskattningsbara inkomster med detta avdragssystem icke att ökas i samma proportion som de övrigas utan med ett jämförelsevis mindre belopp — mindre (proportionsvis) ju högre inkomsten vore. För dem komme alltså nedgången i utdebiteringen att hava större betydelse än ökningen i antalet av deras skattekronor. Systemet skulle således, jämfört med nu gällande system, resultera däruti, att de skattskyldiga, som icke åtnjöte något ortsavdrag alls, erhölle skattelindring på bekostnad av de mindre inkomsttagare, som åtnjöte de reducerade ortsavdragen. För att undvika denna förskjutning av skattetungan nedåt på de mindre inkomsterna måste sålunda ortsavdrag medgivas över hela linjen.

Det återstår alltså att söka andra normer för de skattefria avdragen. Att utan vidare bibehålla provisoriets avdragssystem orubbat har kommittén funnit sig icke kunna förorda. Kommittén anser nämligen förslaget att sätta avdragen för hustru och barn i direkt relation till de olika ortsavdragen innefatta en mera tilltalande och rationell lösning av detta avdragsproblem än de nuvarande till lika belopp över hela linjen utgående familjeavdragen. Ej heller har kommittén velat övergiva förslaget om allenast halva ortsavdrag för hemmavarande barn över 16 år, som deltaga i föräldrarnas förvärvsverksamhet, enär därigenom det nu understundom praktiserade sättet att nedbringa skatteplikten genom den samfällda inkomstens uppdelning skulle i väsentlig mån förebyggas, och det för övrigt synes kommittén rimligt och skäligt, att ortsavdragen för ifrågavarande hemmavarande barn bestämmas till lägre belopp än för andra skattskyldiga.

Härtill kommer, att det ur taxeringsteknisk synpunkt vore högeligen önskvärt, om den i det nuvarande avdragssystemet ingående inkomstreduceringen kunde bortelimineras. Få bestämmelser angående taxeringsförfarandet hava givit anledning till så många klagomål och så många oriktigheter som denna. Från beskattningsmyndigheternas sida klagas över besvärligheterna vid dess tillämpning och över att kontrollen å taxeringarna därigenom omöjliggöres. Även sedan förfarandet under några år varit i tillämpning och sålunda ingått i taxeringsmännens praktik, lära taxeringslängderna vimla av fel i nu ifrågavarande hänseende, något som kommittén haft tillfälle att konstatera under den provtaxering, som kommittén verkställt. Det lider alltså intet tvivel, att taxeringarna skulle vinna i enkelhet och säkerhet, om nu ifrågavarande anordning kunde undvaras. Det måste ock framstå såsom en stor olägenhet för de skattdragande, att de med nuvarande bestämmelser i regel icke äro i stånd att kontrollera riktigheten av sina debetsedlar. Endast skattskyl-

dig, som själv är specialist i beskattningsfrågor, lärer komma ut med dylik kontroll.

Provtaxeringsförslagens avdragssystem skulle med de förändringar, som kommittén vid den slutliga omprövningen vidtagit i fråga om avdragens belopp, antagligen leda till alltför stark nedskäring av den taxerade inkomsten, och då samma system förövrigt upptager anordningen med inkomstreducering, har detsamma ej heller kunnat av kommittén vidhållas.

Kommittén har därför slutligen stannat för en lösning av förevarande spörsmål efter följande enkla linjer. Den överklagade inkomstreduceringen upphör. Ortsavdragen utgå i fem dyrortsgrupper med resp. 400, 450, 500, 550 och 600 kronor. Dessa avdrag få av en var enskild skattskyldig åtnjutas i helt eller halvt ortsavdrag. Familjeavdragen beräknas i halvt eller fjärdedels ortsavdrag. Vad skattskyldig sålunda äger tillgodoräkna sig såsom ortsavdrag avräknas från hans taxerade inkomst, varefter den beskattningsbara inkomsten direkt föreligger.

Kommittén har sålunda återgått till fem dyrortsgrupper i stället för tre, som provtaxeringsförslagen innehöllo. Detta är föranlett därav, att, efter vad kommittén inhämtat, föga sannolikhet föreligger för att statsbeskattningen skulle kunna åtnöjas med tre dyrortsgrupper, och givetvis är det av praktiska hänsyn önskvärt, att de båda skatteförfattningarna i detta hänseende överensstämma.

Vidare har kommittén höjt ortsavdragen utöver vad för närvarande är stadgat och provtaxeringsförslagen därom innehöllo. Kommittén har velat på detta sätt i väsentlig mån kompensera den faktiska höjning i avdragen, som för närvarande äger rum genom inkomstreduceringen. Kommitténs redan i förslagen vidtagna och fortfarande vidhållna åtgärd att sätta avdragen för hustru och barn i direkt förhållande till ortsavdragen har, såsom förut nämnts, föranlett, att avdragen inom de högre ortsgrupperna blivit större än enligt provisoriet, och de av kommittén senast vidtagna ändringarna i avseende på halvt och fjärdedels ortsavdrag skulle, såsom även förut är framhållet, komma att ytterligare minska den beskattningsbara inkomsten. Vill man nu — såsom kommittén anser nödigt — hålla den beskattningsbara inkomstens storlek i förhållande till den taxerade inkomsten uppe vid ungefärligen den nivå, som den haft enligt provisoriet, så måste någon i sådan riktning verkande åtgärd vidtagas, och detta har skett därigenom, att ortsavdragen ökats icke med 50 %, som skulle motsvarat fullt och understundom mera än vad inkomstreduceringen innebär, utan med ett lägre belopp, som satts lika över hela linjen till 100 kronor.

Till närmare utredning om verkningarna av de av kommittén sålunda föreslagna nya avdragsbestämmelserna hava uppgjorts bifogade tabeller V och VI. Dessa innehålla samma uppgifter angående det slutliga förslaget jämfört med bevillningsförordningen, som förut meddelats i tabellerna III och IV angående provtaxeringsförslagen jämförda med bevillningsförordningen. I tabell V återfinnes således det inkomstbelopp, vid vilket skatteplikt inträder för personer med olika familjeförhållanden, och i tabell VI det belopp beskattningsbar inkomst, för vilket skattskyldig med olika belopp taxerad inkomst och under olika familjeförhållanden har att utgöra kommunal inkomstskatt. I tabellerna har medtagits jämväl den mellersta dyrortsgruppen III.

## TABELL V.

### Skatteplikt inträder

| för nedan angivna skattskyldiga | med avdrag | | vid en taxerad inkomst av | |
|---|---|---|---|---|
| | enl. bev.-förordningen | enl. komm:s slutliga förslag | enl. bev.-förordningen | enl. komm:s slutliga förslag |
| | antal ortsavdrag | | kronor | |
| *inom ortsgrupp I.* | | | | |
| | (300 kr. med inkomstreduc.*) | (400 kr. utan inkomstreduc.*) | | |
| Hemmavarande barn med rätt till allenast 1/2 ortsavdrag | 1 | 1/2 | 610 | 500 |
| Annan ensam person | 1 | 1 | 610 | 500 |
| Man och hustru | 1+100 kr. | 1 1/2 | 610 | 610 |
| Man, hustru och 2 barn | 1+3×100 kr. | 2 | 620 | 810 |
| Man, hustru och 6 barn | 1+7×100 kr. | 3 | 1 020 | 1 210 |
| *inom ortsgrupp III.* | | | | |
| | (400 kr. med inkomstreduc.*) | (500 kr. utan inkomstreduc.*) | | |
| Hemmavarande barn med rätt till allenast 1/2 ortsavdrag | 1 | 1/2 | 610 | 500 |
| Annan ensam person | 1 | 1 | 610 | 510 |
| Man och hustru | 1+100 kr. | 1 1/2 | 610 | 760 |
| Man, hustru och 2 barn | 1+3×100 kr. | 2 | 720 | 1 010 |
| Man, hustru och 6 barn | 1+7×100 kr. | 3 | 1 120 | 1 510 |
| *inom ortsgrupp V.* | | | | |
| | (500 kr. med inkomstreduc.*) | (600 kr. utan inkomstreduc.*) | | |
| Hemmavarande barn med rätt till allenast 1/2 ortsavdrag | 1 | 1/2 | 610 | 500 |
| Annan ensam person | 1 | 1 | 610 | 610 |
| Man och hustru | 1+100 kr. | 1 1/2 | 620 | 910 |
| Man, hustru och 2 barn | 1+3×100 kr. | 2 | 820 | 1 210 |
| Man, hustru och 6 barn | 1+7×100 kr: | 3 | 1 220 | 1 810 |

*) Ingen procentuell förhöjning.

TABELL VI.

**Beskattningsbar inkomst.**

| Taxerad inkomst | Ogift med helt ortsavdrag | | Äkta makar | | Gift, 2 barn | | Gift, 6 barn | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | Bev.-förordningen | Komm:s slutliga förslag | Bev.-förordningen | Komm:s slutliga förslag | Bev.-förordningen | Komm:s slutliga förslag | Bev.-förordningen | Komm:s slutliga förslag |
| | | | | *Ortsgrupp I.* | | | | |
| 500 | — | 100 | — | — | — | — | — | — |
| 600 | — | 200 | — | — | — | — | — | — |
| 700 | 250 | 300 | 150 | 100 | 50 | — | — | — |
| 800 | 350 | 400 | 200 | 200 | 100 | — | — | — |
| 900 | 450 | 500 | 300 | 300 | 150 | 100 | — | — |
| 1 000 | 550 | 600 | 400 | 400 | 200 | 200 | — | — |
| 1 100 | 650 | 700 | 500 | 500 | 250 | 300 | 50 | — |
| 1 200 | 750 | 800 | 600 | 600 | 300 | 400 | 100 | — |
| 1 300 | 850 | 900 | 700 | 700 | 400 | 500 | 150 | 100 |
| 1 400 | 950 | 1 000 | 800 | 800 | 500 | 600 | 200 | 200 |
| 1 500 | 1 050 | 1 100 | 900 | 900 | 600 | 700 | 250 | 300 |
| 2 000 | 1 550 | 1 600 | 1 400 | 1 400 | 1 100 | 1 200 | 500 | 800 |
| 2 500 | 2 050 | 2 100 | 1 900 | 1 900 | 1 600 | 1 700 | 1 000 | 1 300 |
| 3 000 | 2 550 | 2 600 | 2 400 | 2 400 | 2 100 | 2 200 | 1 500 | 1 800 |
| 3 500 | 3 050 | 3 100 | 2 900 | 2 900 | 2 600 | 2 700 | 2 000 | 2 300 |
| 4 000 | 3 550 | 3 600 | 3 400 | 3 400 | 3 100 | 3 200 | 2 500 | 2 800 |
| 5 000 | 4 550 | 4 600 | 4 400 | 4 400 | 4 100 | 4 200 | 3 500 | 3 800 |
| 6 000 | 5 550 | 5 600 | 5 400 | 5 400 | 5 100 | 5 200 | 4 500 | 4 800 |
| 7 500 | 7 050 | 7 100 | 6 900 | 6 900 | 6 600 | 6 700 | 6 000 | 6 300 |
| 10 000 | 9 550 | 9 600 | 9 400 | 9 400 | 9 100 | 9 200 | 8 500 | 8 800 |
| 15 000 | 14 550 | 14 600 | 14 400 | 14 400 | 14 100 | 14 200 | 13 500 | 13 800 |
| | | | | *Ortsgrupp III.* | | | | |
| 500 | — | — | — | — | — | — | — | — |
| 600 | — | 100 | — | — | — | — | — | — |
| 700 | 150 | 200 | 100 | — | — | — | — | — |
| 800 | 200 | 300 | 150 | 50 | 50 | — | — | — |
| 900 | 300 | 400 | 200 | 150 | 100 | — | — | — |
| 1 000 | 400 | 500 | 250 | 250 | 150 | — | — | — |
| 1 100 | 500 | 600 | 350 | 350 | 200 | 100 | — | — |
| 1 200 | 600 | 700 | 450 | 450 | 250 | 200 | 50 | — |
| 1 300 | 700 | 800 | 550 | 550 | 300 | 300 | 100 | — |
| 1 400 | 800 | 900 | 650 | 650 | 350 | 400 | 150 | — |
| 1 500 | 900 | 1 000 | 750 | 750 | 450 | 500 | 200 | — |
| 2 000 | 1 400 | 1 500 | 1 250 | 1 250 | 950 | 1 000 | 450 | 500 |
| 2 500 | 1 900 | 2 000 | 1 750 | 1 750 | 1 450 | 1 500 | 850 | 1 000 |
| 3 000 | 2 400 | 2 500 | 2 250 | 2 250 | 1 950 | 2 000 | 1 350 | 1 500 |
| 3 500 | 2 900 | 3 000 | 2 750 | 2 750 | 2 450 | 2 500 | 1 850 | 2 000 |
| 4 000 | 3 400 | 3 500 | 3 250 | 3 250 | 2 950 | 3 000 | 2 350 | 2 500 |
| 5 000 | 4 400 | 4 500 | 4 250 | 4 250 | 3 950 | 4 000 | 3 350 | 3 500 |
| 6 000 | 5 400 | 5 500 | 5 250 | 5 250 | 4 950 | 5 000 | 4 350 | 4 500 |
| 7 500 | 6 900 | 7 000 | 6 750 | 6 750 | 6 450 | 6 500 | 5 850 | 6 000 |
| 10 000 | 9 400 | 9 500 | 9 250 | 9 250 | 8 950 | 9 000 | 8 350 | 8 500 |
| 15 000 | 14 400 | 14 500 | 14 250 | 14 250 | 13 950 | 14 000 | 13 350 | 13 500 |

**Beskattningsbar inkomst.**

| Taxerad inkomst | Ogift med helt ortsavdrag | | Äkta makar | | Gift, 2 barn | | Gift, 6 barn | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | Bev.-förordningen | Komm:s slutliga förslag | Bev.-förordningen | Komm:s slutliga förslag | Bev.-förordningen | Komm:s slutliga förslag | Bev.-förordningen | Komm:s slutliga förslag |
| | | | | *Ortsgrupp V.* | | | | |
| 500 | — | — | — | — | — | — | — | — |
| 600 | — | — | — | — | — | — | — | — |
| 700 | 100 | 100 | 50 | — | — | — | — | — |
| 800 | 150 | 200 | 100 | — | — | — | — | — |
| 900 | 200 | 300 | 150 | — | 50 | — | — | — |
| 1 000 | 250 | 400 | 200 | 100 | 100 | — | — | — |
| 1 100 | 350 | 500 | 250 | 200 | 150 | — | — | — |
| 1 200 | 450 | 600 | 300 | 300 | 200 | — | — | — |
| 1 300 | 550 | 700 | 400 | 400 | 250 | 100 | 50 | — |
| 1 400 | 650 | 800 | 500 | 500 | 300 | 200 | 100 | — |
| 1 500 | 750 | 900 | 600 | 600 | 350 | 300 | 150 | — |
| 2 000 | 1 250 | 1 400 | 1 100 | 1 100 | 800 | 800 | 400 | 200 |
| 2 500 | 1 750 | 1 900 | 1 600 | 1 600 | 1 300 | 1 300 | 700 | 700 |
| 3 000 | 2 250 | 2 400 | 2 100 | 2 100 | 1 800 | 1 800 | 1 200 | 1 200 |
| 3 500 | 2 750 | 2 900 | 2 600 | 2 600 | 2 300 | 2 300 | 1 700 | 1 700 |
| 4 000 | 3 250 | 3 400 | 3 100 | 3 100 | 2 800 | 2 800 | 2 200 | 2 200 |
| 5 000 | 4 250 | 4 400 | 4 100 | 4 100 | 3 800 | 3 800 | 3 200 | 3 200 |
| 6 000 | 5 250 | 5 400 | 5 100 | 5 100 | 4 800 | 4 800 | 4 200 | 4 200 |
| 7 500 | 6 750 | 6 900 | 6 600 | 6 600 | 6 300 | 6 300 | 5 700 | 5 700 |
| 10 000 | 9 250 | 9 400 | 9 100 | 9 100 | 8 800 | 8 800 | 8 200 | 8 200 |
| 15 000 | 14 250 | 14 400 | 14 100 | 14 100 | 13 800 | 13 800 | 13 200 | 13 200 |

*Anm.* Ortsavdraget utgör enligt bevillningsförordningen resp. 300, 400 och 500 kronor jämte åtföljande inkomstreducering, enligt kommitténs slutliga förslag resp. 400, 500 och 600 kronor utan inkomstreducering (fast avdrag för alla).

Av förestående tabeller framgår, att de nya avdragsbestämmelserna skulle komma att i stort sett verka på följande sätt. En del av de minsta inkomsterna, som för närvarande hava att utgöra någon obetydlig skatt, skulle gå helt skattefria, och något eller några närmast högre liggande inkomstskikt skulle erhålla en i viss mån minskad skatteplikt emot vad nu är fallet. Båda dessa företeelser äro en följd av inkomstreduceringens borttagande och den i sammanhang därmed vidtagna höjningen av ortsavdragens belopp och inträda givetvis allenast för sådana inkomster, för vilka inkomstreduceringen hittills inneburit en mindre skattelättnad än de nya avdragen. Dessa inkomster äro emellertid, om hänsyn tages till familjeförhållanden och dyrortsgruppering, så små, att skattefrihet eller skattelättnad ingalunda kan anses obefogad eller oskälig. För kommunernas ekonomi torde de skattekronor, varom här är fråga, icke spela någon avsevärd roll, enligt vad beräkningar, som verkställts för de provtaxerade kommunerna, giva vid handen.

Emot förslaget i denna del kan naturligtvis invändas, att kommunalpolitiska skäl tala för att så många kommunmedlemmar som möjligt, även med små inkomster, göras skattepliktiga till kommunen, medan enligt förslaget en del nu skattepliktiga skulle befrias. Anmärkningen är riktig, men dess betydelse får icke överskattas. Av tabell V framgår, att det gäller sådana familjeförsörjare med hustru och barn — inom de

högre ortsgrupperna även sådana äkta makar — vilkas skatteplikt skulle inträda senare enligt förslaget än enligt bevillningsförordningen, alltså allenast dem, vilkas taxerade inkomst faller emellan de i tabellen angivna gränserna. Emellertid visar samma tabell, att vissa ensamstående skattskyldiga, som nu äro skattefria, enligt förslaget skulle indragas under beskattning. Utom den verkan, som ett borttagande av inkomstreduceringen skulle hava i nu berörda hänseende, skulle samma åtgärd även leda till att för vissa skattskyldiga med låga beskattningsbara inkomster, vilkas storlek kan utläsas ur tabell VI, beskattningen skulle bliva något lindrigare enligt förslaget än enligt provisoriet. För alla övriga skattskyldiga är inkomstreduceringen allenast en helt och hållet överflödig räkneoperation, som lika väl skulle kunna ersättas med fixa över hela linjen gående avdrag, vilka gåve alldeles samma resultat i beskattningsbar inkomst.

Kommittén har ansett det icke vara klokt att bibehålla en, såsom förut nämnts, så allmänt överklagad och till så många misstag ledande taxeringsregel som den om inkomstreduceringen allenast för att därigenom under kommunal beskattning indraga eller i någon mån öka beskattningen för de små inkomsttagare, om vilka det, enligt vad nyss är sagt, är fråga. De taxeringstekniska fördelarna äro så övervägande, att konsekvenserna därav kunna och böra tagas.

Vad därefter angår andra inkomsttagare än de i det föregående omförmälta, kommer en viss förskjutning i den nuvarande skattebördan att inträda de olika inkomsttagarna emellan. Sålunda kommer ogift skattskyldigs skatteplikt att i någon mån ökas. Hans beskattningsbara inkomst kommer nämligen att stiga med 50 till 150 kronor allt efter som han tillhör den ena eller den andra dyrortsgruppen. För äkta makar utan barn, för vilka ortsavdrag får åtnjutas, varder skatteplikten oförändrad. För äkta makar med barn, för vilka ortsavdrag får åtnjutas, varder skatteplikten något förhöjd inom de fyra lägsta dyrortsgrupperna, medan den däremot inom den femte dyrortsgruppen kvarstår oförändrad. En jämförelse, som lätt kan anställas på grund av uppgifterna i tabell VI, mellan å ena sidan taxerat inkomstbelopp och å andra sidan det belopp, för vilket skatt enligt förslaget skulle vid olika familjeförhållanden och inom olika dyrortsgrupper komma att utgöras, synes kommittén giva vid handen, att något oskäligt betungande av den ene skattskyldige i förhållande till den andre icke kan anses föreligga.

Huruvida nu den avvägning av skattebördan mellan skattdragande med olika stora inkomster och olika familjeförhållanden, som innefattas i kommitténs slutliga förslag, kan anses rimlig och skälig, är naturligtvis en omdömesfråga, därom olika meningar kunna råda. Detsamma gäller emellertid även den motsvarande avvägning av skattebördan, som ägt rum genom bevillningsförordningen, och det lärer vara svårt att göra gällande, att den senare är bättre och riktigare funnen än den förra.

Angående verkan av det av kommittén nu föreslagna avdragssystemet hänvisas vidare till 9 kap. II här nedan ävensom, vad provtaxeringskommunerna angår, till den i den statistiska redogörelsen över provtaxeringen intagna Tab. K.

Av där meddelade siffror framgår, att med de av kommittén slutligen

föreslagna ortsavdragen den kommunalt beskattningsbara inkomsten inom provtaxeringskommunerna skulle hava år 1922 utgjort

inom landskommunerna ..... 59.9 %
och inom städerna ..... 72.4 %

av den taxerade inkomsten.

De orts- och familjeavdrag, som utgingo enligt provisoriet, hade, vad angår provtaxeringskommunerna, den verkan, att, enligt vad gjorda beräkningar giva vid handen, den beskattningsbara inkomsten inom dem år 1922 uppgick till

inom landskommunerna ..... 53.3 %
och inom städerna ..... 68.7 %

av den taxerade inkomsten. Dessa siffror instämma ganska nära med motsvarande (ovan sid. 189) för hela riket angivna tal, nämligen för landsbygden 52.9 % och för städerna 69.5 %.

En jämförelse mellan avdragens verkan, sådan den varit enligt provisoriet och sådan den, efter ty ovan är sagt, skulle blivit med tillämpning av det av kommittén slutligen föreslagna avdragssystemet, visar alltså, att kommitténs förslag skulle åstadkommit någon höjning särskilt för landsbygden i den beskattningsbara inkomsten emot vad den varit under provisoriet.

9 kap.

# Relativt skattetryck. Repartitionstal.

## I.

Provisoriet.

1920 års provisorium avsåg som bekant att i huvudsak bibehålla förutvarande kommunalskattesystem orubbat. Dock gjordes däri vissa ändringar och tillägg, som visat sig medföra en avsevärd förskjutning i den fördelning av skattebördan inom kommunerna, som förut varit rådande. I sådant hänseende är att märka, för det första, att förutvarande bestämmelser om fastighets beskattning efter en schablonmässigt beräknad inkomst av 6 resp. 5 procent av fastighetens taxeringsvärde — man har karaktäriserat denna skatteform som ett slags ackordskatt — utbyttes mot bestämmelsen, att inkomst av fastighet skall beskattas till sitt fulla genom taxering i vanlig ordning utrönta belopp, dock med en viss minimigräns, 6 resp. 5 procent av taxeringsvärdet — man har kallat denna skatteform för garantiskatt. För det andra stadgades genom provisoriet rätt att vid beräkning av inkomst i allmänhet inom mantalsskrivningskommunen tillgodonjuta s. k. allmänna avdrag, d. v. s. avdrag för sådan gäldränta, som ej avgått vid inkomstberäkningen av viss förvärvskälla, vissa förluster, försäkringspremier och periodiskt understöd, vilket allt förut ej varit medgivet. För det tredje infördes, på sätt i 8 kap. är närmare utfört, i kommunalbeskattningen orts- och familjeavdrag av samma typ som i statsbeskattningen jämte därmed sammanhängande reducering av viss del av den återstående taxerade inkomsten. Övriga i provisoriet förekommande nyheter torde däremot icke hava någon betydelse i det hänseende, varom nu är fråga.

Undersökning ang. relativa skattetrycket enligt provisoriet och provtaxeringsförslagen.

Kommittén har velat bilda sig en föreställning om den verkan, som dessa provisoriets bestämmelser haft å det relativa skattetrycket inom kommunerna i förhållande till vad det varit före provisoriet, liksom även om de inom kommittén uppgjorda provtaxeringsförslagens verkningar i samma hänseende. Som underlag för ett dylikt bedömande föreligger *dels* den officiella statistiken rörande skattetaxeringarna år 1922, vilken innehåller uppgifter även om de taxeringar, som skett år 1920 och således verkställts enligt de beskattningsgrunder, som gällde före provisoriet, och *dels* den statistiska redogörelsen för kommitténs provtaxering. I avseende å denna redogörelse erinras, att på sätt i det föregående (sid. 189) är nämnt ortsavdragen, sådana de i provtaxeringsförslagen upptagits, räknats med 50 % förhöjning.

Inledningsvis bör den anmärkningen förutskickas, att vad ett dylikt material kan giva är vissa genomsnittssiffror för ett större eller mindre antal kommuner och för ett eller annat visst år. Men avvikelserna från

dessa genomsnittssiffror kunna för särskilda kommuner vara avsevärda, beroende på det olika förhållande, vari beskattningsobjekten till antal och storlek stå till varandra inom kommunen, d. v. s. om kommunen har karaktär av väsentligen jordbrukskommun eller industrikommun eller intager en mellanställning mellan dessa, en mellanställning, som kan förete ett mångtal variationer med dragning åt den ena eller den andra polen. Även kunna inom en viss kommun förhållandena växla avsevärt från det ena året till det andra, beroende på konjunkturer och andra tillfälliga förhållanden. Härtill kommer, att en beskattningsstatistik, som måste bygga på förhållandena under en kristidsperiod med dess starka fluktuationer i penningvärde och inkomster, bör upptagas med mycken varsamhet. Det relativa skattetryck, varom i detta sammanhang kan bliva fråga, är det, som representeras av den kommunala repartitionsskatten. Detta skattetryck kan dock i viss mån röna inverkan av två andra faktorer, nämligen dels den kommunala skogsbeskattningen, dels den kommunala progressivskatten. Med hänsyn till den särställning, som dessa beskattningsformer hittills intagit och även enligt kommitténs förslag skulle komma att intaga i det kommunala beskattningssystemet, har det icke låtit sig göra att indraga dem i undersökningarna annat än i vissa delar och med kalkylationsvis beräknade siffror. Men trots detta och med de reservationer, som alltid måste göras för växlande orts- och tidsförhållanden, lämnar dock den föreliggande statistiska utredningen värdefulla utgångspunkter för bedömande av såväl provisoriets som de inom kommittén utarbetade provtaxeringsförslagens praktiska verkningar. Det av kommittén slutligen framlagda förslagets verkningar angivas särskilt under II här nedan.

Skattepliktig bruttoinkomst.

Av det statistiska materialet kan till en början dragas den slutsats, att provisoriets bestämmelser om beskattning även av den inkomst av fastighet, som överstiger 6 resp. 5 procent av taxeringsvärdet, föranlett, att den år 1922 skattepliktiga bruttoinkomsten — d. v. s. den inkomst, som förelegat såsom underlag för beskattning, *innan* ännu allmänna avdrag samt orts- och familjeavdrag utgått — inom de provtaxerade kommunerna ökats:

*inom landskommunerna*
från 30.70 mill. kr. till 34.89 mill. kr. eller med 13.6 %,
*inom städerna*
från 29.24 mill. kr. till 29.41 mill. kr. eller med 0.6 %,
utöver vad den skulle varit enligt bestämmelserna före provisoriet.

Beträffande städerna må anmärkas, att här och i det följande bland dessa icke inräknats Stockholm, enär denna stad provtaxerats allenast till vissa delar.

Enligt de inom kommittén uppgjorda provtaxeringsförslagen skulle den år 1922 skattepliktiga bruttoinkomsten utgöra i mill. kr. (se Tab. B a):

| | enligt A-förslaget | enligt B-förslaget | enligt C-förslaget |
|---|---|---|---|
| inom landskommunerna .. | 38.38 | 35.24 | 35.49 |
| inom städerna ..... | 30.81 | 28.45 | 29.38 |

Denna skattepliktiga bruttoinkomst skall sedermera, för att den beskattningsbara inkomsten skall framkomma, minskas på sätt nedan närmare angives.

Allmänna avdrag.

Först med *allmänna avdrag*, som skola göras *efter* det den skattepliktiga bruttoinkomsten föreligger men *innan* den taxerade inkomsten konstateras.

*Före provisoriet* voro dylika allmänna avdrag icke medgivna.

*Enligt provisoriet* utgjorde dessa avdrag år 1922 för hela riket (utom de tre största städerna Stockholm, Göteborg och Malmö)

för landskommunerna ..... 4.0 %
för städerna ..... 5.2 %

av den totala skattepliktiga bruttoinkomsten.

Enligt *de inom kommittén utarbetade provtaxeringsförslagen* uppgingo ifrågavarande avdrag för de provtaxerade kommunerna till

| | A-förslaget | B-förslaget | C-förslaget |
|---|---|---|---|
| i landskommunerna ..... | 2.9 | 3.0 | 3.0 |
| i städerna ..... | 2.7 | 2.9 | 2.8 |

av den totala skattepliktiga bruttoinkomsten.

I viss mån är minskningen i procenttalen beroende därav, att vissa ränteavdrag, som enligt provisoriet utgått såsom allmänna avdrag, enligt provtaxeringsförslagen avräknats redan från bruttoinkomsten.

Den minskning, som bruttoinkomsten undergår genom de allmänna avdragen, innan den upptages såsom *taxerad* inkomst, är alltså i och för sig icke utan betydelse för beskattningen.

Orts- och familjeavdrag.

Sedan de allmänna avdragen gjorts, föreligger den *taxerade* inkomsten. Denna åter skall i sin ordning minskas med orts- och familjeavdrag och i sammanhang därmed undergå en viss ytterligare reduktion, som i det föregående är sagt, varefter den *beskattningsbara* inkomsten föreligger. Skillnaden mellan taxerad och beskattningsbar inkomst utgör alltså ett uttryck för vad som konsumeras genom orts- och familjeavdragen samt inkomstreduceringen.

Förhållandena *före provisoriet*, då, såsom förut nämnts, bevillningsfria avdrag voro medgivna allenast för vissa mindre inkomster, framgå av 1920 års taxeringar. Då utgjorde *den totala kommunalt beskattningsbara* inkomsten *för hela riket* (utom förutnämnda tre städer):

för landskommunerna ..... 83.1 %
för städerna ..... 93.1 %

av den *totala taxerade* inkomsten.

Enligt 1922 års taxeringar, då *provisoriets bestämmelser* angående kommunalbeskattningen voro i tillämpning, utgjorde den *totala kommunalt beskattningsbara* inkomsten *för hela riket* (utom nyssnämnda tre städer) allenast för

*andra skattskyldiga än inländska aktiebolag och solidariska bankbolag:*

för landskommunerna ..... 51.5 %
för städerna ..... 67.0 %

*samtliga skattskyldiga:*

för landskommunerna ..... 52.9 %
för städerna ..... 69.5 %

av den *totala taxerade* inkomsten, och är denna nedgång i den beskattningsbara inkomsten att återföra väsentligen till de då nya orts- och familjeavdragen jämte den därmed sammanhängande inkomstreduceringen.

I detta sammanhang må ock erinras om det redan i det föregående (8 kap.) omnämnda förhållandet, att i statsbeskattningen, däri orts- och familjeavdragen varit väsentligen högre, verkan av dessa avdrag jämte den därmed sammanhängande inkomstreduceringen varit än kraftigare, så att den totala statligt beskattningsbara inkomsten för hela riket (utom de tre största städerna) utgjort år 1922 allenast 35.7 % och år 1923 allenast 35.9 % av den totala taxerade inkomsten.

Den skarpa nedskäring av den taxerade inkomsten, som även för kommunalbeskattningen sker genom orts- och familjeavdragen inklusive inkomstreduceringen, bekräftas av provtaxeringen. I provtaxeringsförslagen var rätten till ortsavdrag bestämd på sätt förut i 8 kap. omförmäles. Av Tab. B a i den statistiska redogörelsen för provtaxeringen framgår, att inom *provtaxeringskommunerna* den totala *taxerade* och den *beskattningsbara* inkomsten skulle utgjort i mill. kr.:

| *i landskommunerna:* | A-förslaget | B-förslaget | C-förslaget |
|---|---|---|---|
| taxerad inkomst ..... | 37.26 | 34.18 | 34.43 |
| beskattningsbar inkomst . | 22.94 | 20.30 | 20.56 |
| skillnad | 14.32 | 13.88 | 13.87 |
| *i städerna:* | | | |
| taxerad inkomst ..... | 29.97 | 27.63 | 28.57 |
| beskattningsbar inkomst . | 21.42 | 19.21 | 20.14 |
| skillnad | 8.55 | 8.42 | 8.43 |

Och utvisar alltså denna skillnad de belopp, som av den taxerade inkomsten måste tagas i anspråk för täckande av ortsavdragen och inkomstreduceringen. Det kan förefalla anmärkningsvärt, att de för denna skillnad nyss angivna siffror äro olika för A-, B- och C-förslagen, ehuruväl de grunder, efter vilka avdragen och reduceringen skolat göras, äro identiskt lika i alla tre förslagen. Men detta beror på att garantiskattesystemet i B- och C-förslagen lägger hinder i vägen för en del inkomsttagare, förnämligast ägare och innehavare av jordbruksfastighet, att kunna fullt tillgodogöra sig ifrågavarande avdrag. Skillnaden mellan siffrorna 14.32 och 13.88 resp. 13.87 för landsbygden samt 8.55 och 8.42 resp. 8.43 för städerna utvisar alltså beloppet av de ortsavdrag jämte reducering, som icke fått tillgodonjutas på grund av B- resp. C-förslagets garantiskattebestämmelser.

Omsatta i procentisk beräkning utvisa de i Tab. B a angivna absoluta siffrorna, att av den totala *taxerade* inkomsten såsom *beskattningsbar* inkomst återstått för

| *andra skattskyldiga än inländska aktiebolag och solidariska bankbolag:* | A-förslaget | B-förslaget | C-förslaget |
|---|---|---|---|
| för landskommunerna ..... | 60.0 | 58.5 | 58.7 |
| för städerna ..... | 67.6 | 66.5 | 66.9 |
| *samtliga skattskyldiga:* | | | |
| för landskommunerna ..... | 61.6 | 59.4 | 59.7 |
| för städerna ..... | 71.5 | 69.5 | 70.5 |

Kommitténs förslag, sådana de vid provtaxeringen förelågo, synas alltså hava, vad angår landskommunerna, tillvaratagit en något större del av den

taxerade inkomsten för beskattning än vad provisoriet — att döma efter ovan för hela riket meddelade siffror — torde göra, varemot beträffande städerna någon mera avsevärd skillnad icke kommit till synes. Om anledningen till denna företeelse har kommittén förut uttalat sig (sid. 190).

Undersökning ang. belastningen å olika förvärvskällor.

För ett närmare bedömande av de verkningar, som föranledas av ovan generellt angivna förskjutningar i den beskattningsbara inkomsten, har inom kommittén verkställts en ytterligare undersökning, vid vilken kommunernas samtliga skattskyldiga med hänsyn till de förvärvskällor, ur vilka inkomsten flutit, schematiskt uppdelats i tre grupper, som representera fastighet, rörelse och yrke samt övriga förvärvskällor, och vilken undersökning avsett att klarlägga den andel av kommunernas samlade skattebörda, som åvilat eller skolat åvila en var av nämnda olika grupper förvärvskällor. Den sålunda verkställda undersökningen återfinnes i Tab. J a och J b av den statistiska redogörelsen. En likartad undersökning föreligger i Tab. F b av samma statistiska redogörelse, men denna uppdelar de skattskyldiga inom kommunerna i vissa sociala grupper och har avsett att klarlägga, huru kommunernas samlade skattebörda är fördelad å de skattdragande personerna. Medan alltså Tab. F b redovisar exempelvis aktiebolag och solidariska bankbolag såsom en särskild grupp och hänför den enskilde skattskyldige till den sociala grupp, dit han ansetts företrädesvis böra räknas, så har den schematiska undersökningen i Tab. J a och J b tagit sikte på förvärvskällan och räknat bolaget eller den enskilde till den ena eller andra av de ovan angivna tre kategorierna av förvärvskällor, allt eftersom inkomsten flutit ur den ena eller den andra av dem; och har inkomsten flutit ur mer än en av nämnda förvärvskällor, har den skattskyldige hänförts delvis till den ena och delvis till den andra av de angivna grupperna. Ur dessa olika utgångspunkter förklaras givetvis de olika siffror, som framkomma i de två framställningarna. Båda framställningarna komplettera alltså varandra och utvisa skattetrycket inom kommunerna: den ena å *förvärvskällorna*, den andra å de skattdragande *personerna*.

På grundval av den sålunda inom kommittén senast verkställda undersökningen hava utarbetats nedan intagna tabeller VII—XI, genom vilka utredes till en början, huru den kommunala belastningen å ovan angivna tre grupper förvärvskällor — 1) fastighet inklusive inkomsten därav, 2) rörelse eller yrke inklusive inkomsten därav samt 3) tjänst eller anställning, tillfällig förvärvsverksamhet och kapital — skulle utfallit inom de provtaxerade kommunerna för det år, provtaxeringen avser, och med tillämpning av de beskattningsregler, som gällde dels före provisoriet dels enligt provisoriet, dels ock enligt provtaxeringsförslagen. I tabellerna VII—X är hänsyn icke tagen till provisoriets skogsaccis eller till provtaxeringsförslagens skogsskatt.

TABELL VII.

**Belastning å fastighet, inklusive inkomsten därav**

| a) *inom landskommunerna:* | Millioner kronor. |
|---|---|
| *enligt beskattningsreglerna före provisoriet:* | |
| ackordskatt för fastighet motsvarande en beräknad inkomst av .. | 6.23 |

Millioner kronor.

*enligt provisoriets beskattningsregler:*

| | | |
|---|---|---|
| garantiskatt för fastighet, motsvarande en beräknad inkomst av | | 6.23 |
| skatt för överskjutande skattepliktig bruttoinkomst av | 4.20 | |
| som dock skolat minskas med *dels* allmänna avdrag.. | 0.18 | |
| *dels ock* orts- och familjeavdrag | 1.80 | |
| vadan till effektiv beskattning återstått | | 2.22 |
| alltså skatt för sammanlagt | | 8.45 |

*enligt A-förslaget:*

| | | |
|---|---|---|
| objektskatt å fastighet, motsvarande en beräknad inkomst av | | 3.41 |
| „ „ näring, „ „ „ „ „ | | 0.15 |
| skatt för skattepliktig bruttoinkomst av | 7.44 | |
| som dock skolat minskas med *dels* allmänna avdrag .. | 0.24 | |
| *dels ock* ortsavdrag | 2.34 | |
| vadan till effektiv beskattning återstått | | 4.86 |
| alltså skatt för sammanlagt | | 8.42 |

*enligt B-förslaget:*

| | | |
|---|---|---|
| garantiskatt för fastighet, motsvarande en beräknad inkomst av | | 4.48 |
| garantiskatt för näring, motsvarande en beräknad inkomst av | | 0.22 |
| skatt för överskjutande skattepliktig bruttoinkomst av | 4.89 | |
| som dock skolat minskas med *dels* allmänna avdrag .. | 0.18 | |
| *dels ock* ortsavdrag | 1.82 | |
| vadan till effektiv beskattning återstått | | 2.89 |
| alltså skatt för sammanlagt | | 7.59 |

*enligt C-förslaget:*

| | | |
|---|---|---|
| garantiskatt för fastighet, motsvarande en beräknad inkomst av | | 4.96 |
| skatt för överskjutande skattepliktig bruttoinkomst av | 4.82 | |
| som dock skolat minskas med *dels* allmänna avdrag .. | 0.18 | |
| *dels ock* ortsavdrag | 1.80 | |
| vadan till effektiv beskattning återstått | | 2.84 |
| alltså skatt för sammanlagt | | 7.80 |

b) *inom städerna:*

*enligt beskattningsreglerna före provisoriet:*

| | |
|---|---|
| ackordskatt för fastighet, motsvarande en beräknad inkomst av | 2.04 |

*enligt provisoriets beskattningsregler:*

| | | |
|---|---|---|
| garantiskatt för fastighet, motsvarande en beräknad inkomst av | | 2.04 |
| skatt för överskjutande skattepliktig bruttoinkomst av | 0.17 | |
| som dock skolat minskas med *dels* allmänna avdrag .. | 0.01 | |
| *dels ock* orts- och familjeavdrag | 0.06 | |
| vadan till effektiv beskattning återstått | | 0.10 |
| alltså skatt för sammanlagt | | 2.14 |

| *enligt A-förslaget:* | Millioner kronor. | |
|---|---|---|
| objektskatt å fastighet, motsvarande en beräknad inkomst av | 1.61 | |
| objektskatt å näring, motsvarande en beräknad inkomst av | 0.00 | |
| skatt för skattepliktig bruttoinkomst av | 1.03 | |
| som dock skolat minskas med *dels* allmänna avdrag | 0.03 | |
| *dels ock* ortsavdrag | 0.30 | |
| vadan till effektiv beskattning återstått | 0.70 | |
| alltså skatt för sammanlagt | | 2.31 |
| *enligt B-förslaget:* | | |
| garantiskatt för fastighet, motsvarande en beräknad inkomst av | 2.01 | |
| garantiskatt för näring, motsvarande en beräknad inkomst av | 0.01 | |
| skatt för överskjutande skattepliktig bruttoinkomst av | 0.17 | |
| som dock skolat minskas med *dels* allmänna avdrag | 0.01 | |
| *dels ock* ortsavdrag | 0.07 | |
| vadan till effektiv beskattning återstått | 0.09 | |
| alltså skatt för sammanlagt | | 2.11 |
| *enligt C-förslaget:* | | |
| garantiskatt för fastighet, motsvarande en beräknad inkomst av | 2.04 | |
| skatt för överskjutande skattepliktig bruttoinkomst av | 0.17 | |
| som dock skolat minskas med *dels* allmänna avdrag | 0.01 | |
| *dels ock* ortsavdrag | 0.07 | |
| vadan till effektiv beskattning återstått | 0.09 | |
| alltså skatt för sammanlagt | | 2.13 |

Det kan synas anmärkningsvärt, att inom landskommunerna, där naturligtvis inkomsten av jordbruksfastighet spelar en dominerande roll i jämförelse med inkomsten av annan fastighet, den skattepliktiga bruttoinkomsten för ifrågavarande år enligt provisoriets beskattningsregler visar sig överstiga garantibeloppet (6.23 mill. kr.) med ett så avsevärt belopp som 4.20 mill. kr. Av statistiken över A-förslaget framgår emellertid, att den skattepliktiga inkomsten i verkligheten ej uppgått till mera än 7.44 mill. kr. Förhållandet förklaras därav, att inemot hälften av procentavdragen icke kunnat utnyttjas, och att skogsbruket inom vissa av provtaxeringskommunerna givit ovanligt höga inkomster.

TABELL VIII.

**Belastning å rörelse eller yrke, inklusive inkomsten därav**

| a) *inom landskommunerna:* | Millioner kronor. | |
|---|---|---|
| *enligt beskattningsreglerna före provisoriet:* | | |
| garantiskatt för fastighet, motsvarande en beräknad inkomst av | 1.29 | |
| skatt för överskjutande skattepliktig bruttoinkomst av | 2.50 | |
| vilken dock skolat minskas med bevillningsfria avdrag | 0.19 | |
| vadan till effektiv beskattning återstått | 2.31 | |
| alltså skatt för sammanlagt | | 3.60 |

Millioner kronor.

*enligt provisoriets beskattningsregler:*

| | | |
|---|---|---|
| garantiskatt för fastighet, motsvarande en beräknad inkomst av | | 1.29 |
| skatt för överskjutande skattepliktig bruttoinkomst av | 2.50 | |
| vilken dock skolat minskas med *dels* allmänna avdrag | 0.07 | |
| *dels ock* orts- och familjeavdrag | 0.59 | |
| vadan till effektiv beskattning återstått | | 1.84 |
| alltså skatt för sammanlagt | | 3.13 |

*enligt A-förslaget:*

| | | |
|---|---|---|
| objektskatt å fastighet, motsvarande en beräknad inkomst av | | 0.88 |
| objektskatt å näring, motsvarande en beräknad inkomst av | | 0.71 |
| skatt för skattepliktig bruttoinkomst av | 2.75 | |
| vilken dock skolat minskas med *dels* allmänna avdrag | 0.08 | |
| *dels ock* ortsavdrag | 0.59 | |
| vadan till effektiv beskattning återstått | | 2.08 |
| alltså skatt för sammanlagt | | 3.67 |

*enligt B-förslaget:*

| | | |
|---|---|---|
| garantiskatt för fastighet, motsvarande en beräknad inkomst av | | 1.10 |
| garantiskatt för näring, motsvarande en beräknad inkomst av | | 1.07 |
| skatt för överskjutande skattepliktig bruttoinkomst av | 2.16 | |
| vilken dock skolat minskas med *dels* allmänna avdrag | 0.07 | |
| *dels ock* ortsavdrag | 0.58 | |
| vadan till effektiv beskattning återstått | | 1.51 |
| alltså skatt för sammanlagt | | 3.68 |

*enligt C-förslaget:*

| | | |
|---|---|---|
| garantiskatt för fastighet, motsvarande en beräknad inkomst av | | 1.29 |
| skatt för överskjutande skattepliktig bruttoinkomst av | 2.48 | |
| vilken dock skolat minskas med *dels* allmänna avdrag | 0.07 | |
| *dels ock* ortsavdrag | 0.60 | |
| vadan till effektiv beskattning återstått | | 1.81 |
| alltså skatt för sammanlagt | | 3.10 |

b) *inom städerna:*

*enligt beskattningsreglerna före provisoriet:*

| | | |
|---|---|---|
| garantiskatt för fastighet, motsvarande en beräknad inkomst av | | 0.95 |
| skatt för överskjutande skattepliktig bruttoinkomst av | 7.14 | |
| vilken dock skolat minskas med bevillningsfria avdrag | 0.18 | |
| vadan till effektiv beskattning återstått | | 6.96 |
| alltså skatt för sammanlagt | | 7.91 |

Millioner kronor.

*enligt provisoriets beskattningsregler:*

| | | |
|---|---|---|
| garantiskatt för fastighet, motsvarande en beräknad inkomst av | | 0.95 |
| skatt för överskjutande skattepliktig bruttoinkomst av | 7.14 | |
| vilken dock skolat minskas med *dels* allmänna avdrag | 0.10 | |
| *dels ock* orts- och familjeavdrag | 0.80 | |
| vadan till effektiv beskattning återstått | | 6.24 |
| alltså skatt för sammanlagt | | 7.19 |

*enligt A-förslaget:*

| | | |
|---|---|---|
| objektskatt å fastighet, motsvarande en beräknad inkomst av | | 0.65 |
| objektskatt å näring, motsvarande en beräknad inkomst av | | 0.92 |
| skatt för skattepliktig bruttoinkomst av | 7.67 | |
| vilken dock skolat minskas med *dels* allmänna avdrag | 0.12 | |
| *dels ock* ortsavdrag | 0.79 | |
| vadan till effektiv beskattning återstått | | 6.76 |
| alltså skatt för sammanlagt | | 8.33 |

*enligt B-förslaget:*

| | | |
|---|---|---|
| garantiskatt för fastighet, motsvarande en beräknad inkomst av | | 0.81 |
| garantiskatt för näring, motsvarande en beräknad inkomst av | | 1.37 |
| skatt för överskjutande skattepliktig bruttoinkomst av | 6.17 | |
| vilken dock skolat minskas med *dels* allmänna avdrag | 0.10 | |
| *dels ock* ortsavdrag | 0.79 | |
| vadan till effektiv beskattning återstått | | 5.28 |
| alltså skatt för sammanlagt | | 7.46 |

*enligt C-förslaget:*

| | | |
|---|---|---|
| garantiskatt för fastighet, motsvarande en beräknad inkomst av | | 0.95 |
| skatt för överskjutande skattepliktig bruttoinkomst av | 7.10 | |
| vilken dock skolat minskas med *dels* allmänna avdrag | 0.10 | |
| *dels ock* ortsavdrag | 0.80 | |
| vadan till effektiv beskattning återstått | | 6.20 |
| alltså skatt för sammanlagt | | 7.15 |

## TABELL IX.

**Belastning å inkomst av tjänst eller anställning, tillfällig förvärvsverksamhet och kapital**

a) *inom landskommunerna:* Millioner kronor.

*enligt beskattningsreglerna före provisoriet:*

| | | |
|---|---|---|
| skatt för skattepliktig bruttoinkomst av | 28.19 | |
| vilken dock skolat minskas med bevillningsfria avdrag | 4.96 | |
| alltså skatt för | | 23.23 |

Millioner kronor.

*enligt provisoriets beskattningsregler:*

| | | |
|---|---|---|
| skatt för skattepliktig bruttoinkomst av | 28.19 | |
| vilken dock skolat minskas med *dels* allmänna avdrag | 0.81 | |
| *dels ock* orts- och familjeavdrag | 13.36 | |
| alltså skatt för | | 14.02 |

*enligt A-förslaget:*

| | | |
|---|---|---|
| skatt för skattepliktig bruttoinkomst av | 28.19 | |
| vilken dock skolat minskas med *dels* allmänna avdrag | 0.80 | |
| *dels ock* ortsavdrag | 11.39 | |
| alltså skatt för | | 16.00 |

*enligt B-förslaget:*

| | | |
|---|---|---|
| skatt för skattepliktig bruttoinkomst av | 28.19 | |
| vilken dock skolat minskas med *dels* allmänna avdrag | 0.81 | |
| *dels ock* ortsavdrag | 11.48 | |
| alltså skatt för | | 15.90 |

*enligt C-förslaget:*

| | | |
|---|---|---|
| skatt för skattepliktig bruttoinkomst av | 28.19 | |
| vilken dock skolat minskas med *dels* allmänna avdrag | 0.81 | |
| *dels ock* ortsavdrag | 11.47 | |
| alltså skatt för | | 15.91 |

b) *inom städerna:*

*enligt beskattningsreglerna före provisoriet:*

| | | |
|---|---|---|
| skatt för skattepliktig bruttoinkomst av | 22.11 | |
| vilken dock skolat minskas med bevillningsfria avdrag | 1.84 | |
| alltså skatt för | | 20.27 |

*enligt provisoriets beskattningsregler:*

| | | |
|---|---|---|
| skatt för skattepliktig bruttoinkomst av | 22.11 | |
| vilken dock skolat minskas med *dels* allmänna avdrag | 0.70 | |
| *dels ock* orts- och familjeavdrag | 8.10 | |
| alltså skatt för | | 13.31 |

*enligt A-förslaget:*

| | | |
|---|---|---|
| skatt för skattepliktig bruttoinkomst av | 22.11 | |
| vilken dock skolat minskas med *dels* allmänna avdrag | 0.69 | |
| *dels ock* ortsavdrag | 7.46 | |
| alltså skatt för | | 13.96 |

*enligt B-förslaget:*

| | | |
|---|---|---|
| skatt för skattepliktig bruttoinkomst av | 22.11 | |
| vilken dock skolat minskas med *dels* allmänna avdrag | 0.71 | |
| *dels ock* ortsavdrag | 7.56 | |
| alltså skatt för | | 13.84 |

Millioner kronor.

*enligt C-förslaget:*

| | |
|---|---|
| skatt för skattepliktig bruttoinkomst av ..... | 22.11 |
| vilken dock skolat minskas med *dels* allmänna avdrag .. | 0.70 |
| *dels och* ortsavdrag ..... | 7.56 |
| alltså skatt för ..... | 13.85 |

En sammanfattning av de i det föregående var för sig särskilt behandlade faktorernas inverkan å skattetrycket inom de provtaxerade kommunerna lämnas i nedanstående tabell X, vars procentsiffror angiva den samlade skattebördans fördelning på förutnämnda förvärvskällor.

TABELL X.

**Skattetryckets fördelning å olika grupper förvärvskällor.**

| | Före provisoriet | | Provisoriet | | A-förslaget | | B-förslaget | | C-förslaget | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | Mill. kr. | % | Mill. kr. | % | Mill. kr. | % | Mill. kr. | % | Mill. kr. | % |
| a) *Landskommunerna:* | | | | | | | | | | |
| 1. Fastighet .. .. .. .. .. .. .. | 6.23 | *18.8* | 8.45 | *33.0* | 8.42 | *30.0* | 7.59 | *27.9* | 7.80 | *29.1* |
| 2. Rörelse eller yrke .. .. .. | 3.60 | *10.9* | 3.13 | *12.2* | 3.67 | *13.1* | 3.68 | *13.6* | 3.10 | *11.6* |
| 3. Annan förvärvskälla .. | 23.23 | *70.3* | 14.02 | *54.8* | 16.00 | *56.9* | 15.90 | *58.5* | 15.91 | *59.3* |
| Summa | 33.06 | *100.0* | 25.60 | *100.0* | 28.09 | *100.0* | 27.17 | *100.0* | 26.81 | *100.0* |
| b) *Städerna:* | | | | | | | | | | |
| 1. Fastighet .. .. .. .. .. .. .. | 2.04 | *6.7* | 2.14 | *9.4* | 2.31 | *9.4* | 2.11 | *9.0* | 2.13 | *9.2* |
| 2. Rörelse eller yrke .. .. | 7.91 | *26.2* | 7.19 | *31.8* | 8.33 | *33.9* | 7.46 | *31.9* | 7.15 | *30.9* |
| 3. Annan förvärvskälla .. | 20.27 | *67.1* | 13.31 | *58.8* | 13.96 | *56.7* | 13.84 | *59.1* | 13.85 | *59.9* |
| Summa | 30.22 | *100.0* | 22.64 | *100.0* | 24.60 | *100.0* | 23.41 | *100.0* | 23.13 | *100.0* |

Vid uppgörandet av tabellerna VII—X har, såsom förut nämnts, hänsyn icke tagits vare sig till den enligt provisoriet och även enligt beskattningsreglerna dessförinnan utgående skogsaccisen eller till den skogsaccis, som enligt provtaxeringsförslagen skulle ersätta en del av objekt- resp. garantiskatten å skogsvärdet. Vad denna accisbeskattning inneburit såsom merbelastning å fastighet under tiden före och under provisoriet kan, med hänsyn till den grund varefter skogsaccisen då utgått, icke statistiskt åtkommas. Däremot kan en beräkning av samma merbelastning ske beträffande den skogsaccis, som var avsedd i provtaxeringsförslagen, på sätt tabell XI utvisar. I denna tabell har belastningen å skogsvärdet ökats med vad som motsvarar skillnaden mellan de respektive förslagens repartitionstal för jordbruksvärde och skogsvärde, d. v. s. med 0.02 för A-förslaget, 0.02 för B-förslaget och 0.03 för C-förslaget, vilken ökning *teoretiskt* motsvarar vad den enligt provtaxeringsförslagen utgående skogsaccisen skulle giva. Då det kan antagas, att den enligt provisoriet och även enligt beskattningsreglerna dessförinnan utgående skogsaccisen uppgår till ett lägre belopp än provtaxeringsförslagens skogsaccis, samt, såsom förut nämnts, ingen skogsaccis medtagits i tabell X, har fastighet

där blivit något för lågt belastad enligt provtaxeringsförslagen i *jämförelse* med provisoriet, under det att i tabell XI fastighet blivit något för högt belastad enligt provtaxeringsförslagen i *jämförelse* med provisoriet.

TABELL XI.

**Skattetryckets fördelning å olika grupper förvärvskällor med hänsyn tagen jämväl till av fastighet utgående skogsaccis.**

| | A-förslaget | | B-förslaget | | C-förslaget | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | Mill. kr. | % | Mill. kr. | % | Mill. kr. | % |
| a) *Landskommunerna:* | | | | | | |
| 1. Fastighet ..... | 9.26 | *32.0* | 8.43 | *30.1* | 9.06 | *32.3* |
| 2. Rörelse eller yrke .... | 3.67 | *12.7* | 3.68 | *13.1* | 3.10 | *11.0* |
| 3. Annan förvärvskälla . | 16.00 | *55.3* | 15.90 | *56.8* | 15.91 | *56.7* |
| Summa | 28.93 | *100.0* | 28.01 | *100.0* | 28.07 | *100.0* |
| b) *Städerna:* | | | | | | |
| 1. Fastighet ..... | 2.31 | *9.4* | 2.11 | *9.0* | 2.13 | *9.2* |
| 2. Rörelse eller yrke .... | 8.33 | *33.9* | 7.46 | *31.9* | 7.15 | *30.9* |
| 3. Annan förvärvskälla . | 13.96 | *56.7* | 13.84 | *59.1* | 13.85 | *59.9* |
| Summa | 24.60 | *100.0* | 23.41 | *100.0* | 23.13 | *100.0* |

Av förestående sammanställningar i Tab. X och XI framgår, att *provisoriet* medfört en mycket väsentlig förskjutning av det relativa skattetrycket inom kommunerna *i förhållande till vad det varit dessförinnan.* Sålunda har inom *landskommunerna* skattetrycket ökats avsevärt å förvärvskällan fastighet och något mindre å förvärvskällan rörelse eller yrke men starkt minskats å annan förvärvskälla (tjänst, anställning, kapital m. m.). Inom *städerna* har skattetrycket likaledes avsevärt ökats å förvärvskällorna fastighet samt rörelse och yrke men minskats å annan förvärvskälla.

De inom kommittén utarbetade provtaxeringsförslagen skulle, efter vad ovan utförda sammanställningar giva vid handen, icke medfört någon större förskjutning av skattetrycket, *sådant det varit enligt provisoriet.* Särskilt om hänsyn tages till skattetrycket med inberäkning av skogsbeskattningen, bliva skillnaderna mellan de olika procenttalen så små, att de icke kunna tilläggas någon synnerlig betydelse.

En jämförelse mellan provisoriet och de olika provtaxeringsförslagen kan även verkställas med stöd av uppgifterna i Tab. F b i den statistiska redogörelsen över provtaxeringen, vilken tabell redovisar skattetrycket å olika kategorier skattskyldiga personer. En sådan jämförelse leder till ungefär samma resultat, särskilt i fråga om A-förslaget. Så skulle exempelvis inom landskommunerna ägare och brukare av jordbruksfastighet belastats, exklusive skogsaccis, enligt provisoriet med 24.5 % av kommunens samlade skattebörda och med resp. 24.0, 21.9 och 22.7 % enligt A-, B- och C-förslagen, tjänstemän och löntagare enligt provisoriet med 51.2 % och enligt provtaxeringsförslagen med resp. 53.0, 54.8 och 55.5 %. I städerna är förhållandet likartat. För rörelseidkare upptager provisoriet 19.0 % mot enligt provtaxeringsförslagen 19.4, 18.7 och 18.7 %, för tjänstemän och löntagare upptager provisoriet 54.3 % mot enligt provtaxeringsförslagen

52.2, 54.6 och 55.3 % o. s. v. I intet fall indicera procenttalen en sådan förskjutning i skattebördan, som närmelsevis uppgår till den, som ägde rum genom provisoriet.

Om de olika provtaxeringsförslagen jämföras med varandra vare sig enligt sammanställningarna i tabellerna X och XI eller enligt Tab. F b, synes ej heller någon mera betydande skillnad i skattetryckets fördelning föreligga. Dock torde hos B- och C-förslagen framträda en viss tendens att i förhållande till A-förslaget lätta skattetrycket, B-förslaget å jordbruksfastighet och C-förslaget å rörelse eller yrke, för att i stället höja detsamma å inkomst av tjänst eller anställning jämte likartade förvärvskällor.

## II.

*Repartitionsgrunder i kommitténs slutliga förslag.*

I det av kommittén såsom dess slutliga förslag framlagda förslaget hava vissa ändringar i provtaxeringsförslagen vidtagits av beskaffenhet att öva inflytande å det relativa skattetrycket inom kommunerna.

I detta hänseende är först att uppmärksamma den omläggning av bestämmelserna angående ortsavdragen, för vilken redogörelse lämnas i 8 kap. här ovan. Denna omläggning har, enligt inom kommittén verkställd uträkning, medfört den verkan, att inom *landskommunerna* den beskattningsbara inkomsten, som enligt provtaxeringens A-förslag uppgick till 22.94 mill. kr., sjunkit till 22.32 mill. kr. eller från 61.6 till 59.9 procent av den taxerade inkomsten samt att inom *städerna* den beskattningsbara inkomsten stigit från 21.42 mill. kr. till 21.69 mill. kr. eller från 71.5 till 72.4 procent av den taxerade inkomsten (jfr sid. 207 och Tab. K). Då de individuella ortsavdragen i stort äro lägre än i provtaxeringsförslagen, kunde man vänta en viss förhöjning i den beskattningsbara inkomsten. Att denna förhöjning, vad angår landskommunerna, uteblivit och för städerna nedgått till en obetydlighet beror väsentligen därav, att vid provtaxeringen räknats med allenast tre dyrortsgrupper, under det att det slutliga förslaget upptager fem dyrortsgrupper, ävensom av ändringen i ortsavdragen för hemmavarande barn och tjänare i husbondes hus och kost.

Vidare hava vissa jämkningar gjorts i repartitionstalen, sådana de för provtaxeringen upptagits i A-förslaget. Sålunda har repartitionstalet för jordbruksfastighets skogsvärde sänkts från 0.02 till 0.01. För annan fastighet är repartitionstalet likaledes sänkt från 0.04 till 0.03 men däremot för näring höjt från 0.02 till 0.03. För annan fastighet och för näring upptagas alltså i det slutliga förslaget samma repartitionstal 0.03. Slutligen har i kommitténs definitiva förslag, såsom en konsekvens av sänkningen av repartitionstalet för annan fastighet, repartitionstalet för tomt- och industrivärde å jordbruksfastighet sänkts från 0.04 till 0.03.

Sänkningen av repartitionstalet för jordbruksfastighets skogsvärde är realiter utan betydelse för fastighetens skattebelastning, enär motsvarande skatteprestation överflyttats på skogsskatten. Men ändringarna i repartitionstalen för tomt- och industrivärde, för annan fastighet och för näring inverka naturligtvis å det relativa skattetrycket inom kommunen.

För redovisning av detta skattetryck, sådant det skulle bliva med iakttagande av såväl de nya reglerna för ortsavdragen som de ändrade repartitionstalen, har uppgjorts tabell XII. Därvid har emellertid hänsyn icke kunnat tagas till nyssnämnda sänkning av repartitionstalet för tomt- och industrivärde, något som dock, vad angår provtaxeringskommunerna, saknar betydelse, enär tomt- och industrivärde icke inom dessa kommuner förekommit i nämnvärd omfattning.

TABELL XII.

**Skattetryckets fördelning å olika grupper förvärvskällor enligt kommitténs slutliga förslag.**

| | exklusive skogsskatten | | inklusive skogsskatten | |
|---|---|---|---|---|
| a) *Landskommunerna:* | Mill. kr. | % | Mill. kr. | % |
| 1. Fastighet | 7.93 | *29.3* | 9.19 | *32.4* |
| 2. Rörelse eller yrke | 3.82 | *14.1* | 3.82 | *13.5* |
| 3. Annan förvärvskälla | 15.35 | *56.6* | 15.35 | *54.1* |
| Summa | 27.10 | *100.0* | 28.36 | *100.0* |
| b) *Städerna:* | | | | |
| 1. Fastighet | 1.95 | *7.9* | 1.95 | *7.9* |
| 2. Rörelse eller yrke | 8.71 | *35.1* | 8.71 | *35.1* |
| 3. Annan förvärvskälla | 14.12 | *57.0* | 14.12 | *57.0* |
| Summa | 24.78 | *100.0* | 24.78 | *100.0* |

Enligt vad dessa siffror giva vid handen skulle alltså kommitténs slutliga förslag, om det tillämpats vid provtaxeringen och hänsyn tages till skattetrycket, sådant det beräknats inklusive skogsbeskattningen, icke hava mycket skiljt sig från provisoriet. Dock synes en viss tendens framträda att i någon mån lätta skattetrycket för fastighet och för inkomst av tjänst och arbetsanställning m. m. men däremot öka detsamma för rörelse och yrke. Mera märkbart framträder denna tendens i städerna. Men skillnaden är dock icke av större betydelse.

En liknande antydning om verkningarna i stort sett av kommitténs slutliga förslag lämnar även Tab. F b i den statistiska redogörelsen för kommitténs provtaxering. Där meddelade siffror tala för, att någon mera avsevärd förskjutning i förhållande till provisoriet icke skulle föranletts av kommitténs slutliga förslag, och att den ringa förskjutning, som framträder, skett i nyss angivna riktning.

Huruvida de av kommittén i det slutliga förslaget upptagna repartitionstalen äro lämpliga och ägnade att åstadkomma en riktig fördelning av skattebördan de olika beskattningsobjekten emellan, är naturligtvis en fråga, om vilken olika meningar kunna råda. Några objektiva matematiska grunder för dylika tal kunna ej angivas, vare sig det gäller deras absoluta eller deras relativa storlek. I grund och botten måste de bliva beroende av vad som kan finnas rimligt och skäligt att pålägga ett visst beskattningsföremål i förhållande till andra beskattningsföremål. Kom-

mittén vågar emellertid hålla före, att dess repartitionstal äro så avvägda, att de böra kunna godtagas.

Jordbruksfastighet.

Vad först angår repartitionstalet för objektbeskattningen å *jordbruksfastighet*, så torde intet tvivel råda därom, att denna förvärvskälla under tiden före provisoriet varit underbeskattad. Men, enligt vad förut är visat, har en väsentlig ändring inträtt häri genom provisoriet. Den ökade skattebörda, som därigenom lagts å jordbruksfastighet, beror, såsom även av det föregående framgår, dels därav, att inkomst av fastighet numera skall beskattas även till den del, som överskjuter garantibeloppet, dels ock därav, att den beskattningsbara inkomsten i allmänhet till följd av orts- och familjeavdragen över hela linjen nedgått så väsentligt under vad den förut varit. Härav har naturligtvis blivit en följd, att skattetrycket å kvarvarande beskattningsföremål ökats, och denna ökning har träffat inkomst av fastighet lika väl som övriga beskattningsföremål. Huruvida den förutvarande underbeskattningen av jordbruksfastighet blivit nöjaktigt kompenserad genom provisoriets anordningar, är naturligtvis svårt att säga, men kommittén håller före, att så i stort sett får anses vara förhållandet. Kommittén har därför velat bibehålla belastningen å jordbruksfastighet vid ungefärligen den nivå, som den haft under provisoriet, med den justering av belastningen de olika fastighetsägarna emellan, som varder en följd av kommitténs nya beskattningssystem.

Att detta syftemål även blivit nått under de förhållanden, som varit rådande vid tiden för kommitténs provtaxering, visar ovan gjorda sammanställningar. Men naturligtvis kunna förhållandena ändras, och därmed kan en förskjutning i jordbrukets skattetunga även inträda. I detta hänseende har anmärkts, att det år, som provtaxeringen avsåg (1921), skulle varit ett för jordbruksnäringen relativt dåligt år, och att under bättre år, då inkomsten av jordbruket stiger, skattebelastningen därå även skulle stiga; och har den farhåga uttalats, att belastningen å jordbruket då skulle bliva alltför hög. Denna farhåga kan kommittén icke dela. Den bottnar ytterst i tvivelsmål om objektskattesystemets lämplighet, och denna fråga har förut blivit utförligt avhandlad under 5 kap. här ovan. Den maximala merbelastning, som under särskilt goda år kan träffa jordbruksfastighet enligt kommitténs beskattningssystem jämfört med ett garantiskattesystem, exempelvis sådant som C-förslagets, är objektskattens belopp; under vanliga normala förhållanden stannar merbelastningen, om den överhuvud då förefinnes, vida under detta belopp; och under ogynnsamma förhållanden varder skattdragaren lindrigare beskattad än med garantiskatten. Under de mycket gynnsamma förhållanden, som skulle kunna föranleda nyssnämnda maximalbelastning å jordbruket, lärer detta helt visst lättare bära denna belastning, än det under dåliga år kan draga en merbelastning genom garantiskatt. Att jordbruket skulle överbelastas genom kommitténs beskattningssystem och det i förslaget för jordbruksfastighet satta repartitionstalet kan därför enligt kommitténs mening icke med fog göras gällande.

En inom kommittén för ifrågavarande år verkställd undersökning av fastighetsinkomsten (inklusive inkomst av skogsbruk) visar, att inom de provtaxerade landskommunerna denna inkomst räknad i procent av fastigheternas taxeringsvärde växlat högst betydligt. De *lägsta* procenttalen hava utgjort 1.0 % (Mollösund), 2.1 % (Kvillinge), 2.8 % (Sturkö), 3.0 %

(Kråksmåla), 3.3 % (Rolfstorp) och 3.8 % (Rämen), de *högsta* 7.5 % (Hällum), 7.7 % (Näs), 8.5 % (Edsele), 9.8 % (Håbol), 10.3 % (Agunnaryd), 10.7 % (Siljansnäs) och 11.3 % (Åsele). Medelprocenten har utgjort 7.0 %.

Annan fastighet och näring.

I fråga om *annan fastighet* och *näringsskattevärde* upptager kommitténs slutliga förslag repartitionstalet för objektbeskattningen till 0.03.

Vad angår annan fastighet i allmänhet är det mycket, som talar för att repartitionstalet för en objektskatt å sådan fastighet sättes lägre än för jordbruksfastighet. Skatten skall ju utgå efter taxeringsvärde, och vid taxeringsvärdets åsättande spelar byggnadsbeståndet en vida mindre roll, då fråga är om jordbruksfastighet än då det gäller annan fastighet. Vid taxeringen av jordbruksfastighet tages hänsyn huvudsakligen till sådana åbyggnader, som kunna anses nödiga eller nyttiga för fastighetens behöriga utnyttjande; och värdet å dem bestämmes i regel icke efter byggnadskostnad, brandförsäkringsvärde, hyresvärde eller dylikt utan efter deras brukbarhet för fastigheten. Annorlunda då det gäller annan fastighet, vare sig fråga är om bostads- eller industrifastighet, där fastighetens väsentliga värde oftast ligger i själva byggnaden. En av dessa olika uppskattningsmetoder föranledd skillnad mellan repartitionstalen för en efter taxeringsvärdet utgående objektskatt kan anses befogad. Särskilt i fråga om å landsbygden belägen annan fastighet, vars värde för ägaren oftast torde bestå huvudsakligen i förmånen av den bostad, han där kan tillgodogöra sig, skulle en objektskatt efter samma repartitionstal som för jordbruksfastighet antagligen komma att framträda som ganska orättvis. Den nu utgående garantiskatten för fastighet är även såsom bekant olika bestämd för jordbruksfastighet och för annan fastighet.

Understundom är annan fastighet intimt förbunden med näring, nämligen då fastigheten användes huvudsakligen såsom produktionsfaktor i ägarens näring. Inkomsten av fastigheten redovisas då icke för sig utan ingår i näringsinkomsten, och objektskatten å näringen hänför sig till det kapital, som är fast investerat i näringen, evad detta kapital är av fast eller lös egendoms natur. I sådant fall synes det ganska rimligt och skäligt, att objektskatten utgår efter en och samma grund för hela detta kapital utan hänsyn till dess egenskap av fast eller löst.

Under näringsbeskattningen falla såväl stora industriföretag, där en relativt stor del av anläggningskapitalet representeras av annan fastighet, som ock handel och liknande affärsföretag, där en relativt ringa del av det i näringen fast investerade kapitalet utgöres av annan fastighet. I allmänhet torde inkomstprocenten, räknad å det investerade kapitalet, vara relativt låg för det förstnämnda slaget av näringsföretag men relativt hög för det senare slaget, där det i näringen insatta kapitalet vida hastigare omsättes. Om hänsyn tages till detta förhållande, torde det leda till en större skälighet och jämnhet i beskattningen, om, såsom vid den slutliga avfattningen av kommitténs förslag skett, repartitionstalen för dessa beskattningsföremål sättas lika.

Inkomst. Repartitionstalet för *inkomst* — 1.00 per 100 kronors beskattningsbar inkomst — bildar utgångspunkten för de övriga repartitionstalens beräkning och har naturligtvis bibehållits orubbat.

---

Kommittén har med sitt i det föregående framlagda förslag till repartitionstal åsyftat att åstadkomma en såvitt möjligt rimlig och skälig fördelning av skattetungan inom primärkommunerna. Därvid har hänsyn icke tagits till den belastning, som de kommunala beskattningsföremålen måste underkastas för fyllande av de sekundära kommunernas — särskilt landstingets och väghållningsdistriktets — skattebehov. På sätt i det föregående (sid. 123) är framhållet, bör emellertid vid det slutliga fastställandet av repartitionstalen hänsyn tagas till den totala belastningen i båda nämnda hänseenden, och det är därför möjligt, att vid ett samtidigt bedömande av vad som kan och bör läggas å ett visst beskattningsföremål en förskjutning av de föreslagna repartitionstalen i ena eller andra riktningen kan finnas vara av behovet påkallad. Härom kan emellertid något omdöme icke uttalas, innan förslag till sekundärkommunernas beskattning föreligger.

---

Repartitionstalen för beskattningen inom primärkommunerna återfinnas för närvarande i vederbörande kommunallagar. På grund av det intima samband, vari repartitionstalen stå till övriga bestämmelser i fråga om kommunalbeskattningen, har kommittén emellertid ansett, att även dessa tal böra inflyta i kommunalskattelagen.

10 kap.

# Skogsbeskattning.

## I.

*Accisbeskattning å avverkad skog reserveras för kommunalbeskattningen.*

Då accisbeskattning å avverkad skog första gången infördes genom lagen om skogsaccis den 18 september 1909 var ännu icke avgjort, huruvida skogsaccisen skulle i en eller annan form användas även för den statliga beskattningen. Man var emellertid redan då på det klara med, att statsbeskattningen borde principiellt grundas på en enhetlig, allmän och ren inkomstskatt, som även skulle omfatta skogsinkomsten, och avstod därför från att under dåvarande förhållanden taga accisbeskattningen i anspråk för statens räkning. Accisen anvisades alltså provisoriskt som en form för den kommunala beskattningen men erhöll därvid en självständig ställning inom det kommunala beskattningssystemet. Den skulle utgå vid sidan av de dåvarande kommunalutskylderna, vilka lämnades orubbade i avbidan på den fullständiga reformering av den direkta beskattningen, som då stod på dagordningen i sammanhang med genomförandet av en åtskillnad av grunderna för stats- och kommunalbeskattningen.

Då statsbeskattningen sedermera ordnades genom 1910 års förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt, avfördes skogsaccisen definitivt såsom statlig skatteform och anvisades såsom skattekälla uteslutande för kommunerna.

*1909 års skogsaccislag.*

Grunden för accisbeskattningen, sådan den år 1909 utformades, var dels att med dåvarande beskattningslagar avkastning av skogsbruk ansågs icke bliva till behörigt belopp beskattad, dels att den skatt, som utgick å sådan avkastning, icke eller till en alltför ringa del kom den kommun till godo, där skogen avverkades. Dessa synpunkter utvecklas närmare i chefens för finansdepartementet anförande till statsrådsprotokollet den 29 januari 1909 vid anmälan av förslag till proposition angående lag om skogsaccis (Kungl. prop. nr 25 till 1909 års riksdag).

I detta anförande erinrades om, *att* enligt då gällande skattelagstiftning skatt för skogsavkastningen liksom för annan avkastning av fast egendom uttoges både till stat och till kommun i ett visst förhållande till det enligt bevillningsförordningen bestämda taxeringsvärdet å den fasta egendomen; *att* inkomst av jordbruksfastighet således icke för beskattning uppfördes till det belopp, vartill inkomsten verkligen uppgått, utan fastighetsskatten utginge efter på förhand uppgjorda regler, nämligen under alla förhållanden så som om inkomsten utgjort sex procent av

jordbruksfastighetens taxeringsvärde; *samt att* vid taxeringsvärdets åsättande bland de omständigheter, som skulle inverka på taxeringen, angåves den egendomen tillhörande arealen skogsmark med tillägg, att behörigt avseende jämväl borde fästas vid bland annat skogens beskaffenhet.

Därefter fortsätter föredragande departementschefen sålunda (1909 års Kungl. prop. sid. 22 o. f.):

"Det torde icke kunna förnekas, att, åtminstone teoretiskt sett, beskattning efter taxeringsvärde skulle kunna innefatta en sådan beskattning, att den verkliga inkomst, som härflöte av fastigheten, bleve föremål för beskattningen. Härför erfordrades, att de taxeringsvärden, som efter hand åsattes fastigheten, fullständigt återspeglade alla de olika omständigheter, som inverkade på dess avkastning. Uppenbarligen kan dock detta mål icke nås i form av ett taxeringsvärde, som uppgöres på förhand, allra minst då det bestämmes för en flera år omfattande period. I allt fall är det påtagligt, att den taxering av fast egendom, som hittills verkställts på vår nuvarande skattelagstiftnings grund, icke givit ett tillfredsställande resultat, och att detta isynnerhet gäller om den del av fastighetsavkastningen, som härflutit av skogsbruket.

Detta måste också betraktas såsom helt naturligt med avseende på den säregna naturen av skogsinkomsten och de förhållanden, som i vårt land i talrika fall äro rådande i fråga om dispositionen av avkastningen av skog. Vårt beskattningssystem kan anses förutsätta en varje år given inkomst, och beskattningen efter taxeringsvärde söker i denna form träffa en antagen genomsnittlig årsinkomst. Skogsmarken giver emellertid icke någon inkomst, som årligen kan falla i ägarens hand, utan inkomsten uttages endast med långa mellanrum. Under skogens uppväxttid skulle ägaren således få erlägga skatt för en inkomst, som faktiskt icke influtit. Det kan då icke förvåna, att den tillväxande skogens värde icke till sitt fulla belopp upptagits vid taxeringsvärdets bestämmande, likasom det ofta skulle överstiga ägarens förmåga, om han nödgades betala skatt under skogens uppväxttid för tillväxtens hela värde. I verkligheten har därför den tillväxande skogen i allmänhet endast delvis och ofta nog icke alls inräknats i taxeringsvärdet. Då skogen sedermera en gång avverkats, har hela den samlade inkomsten av skogen dock måst anses vara beskattad genom den år för år erlagda fastighetsskatten."

Efter erinran om det särskilt i norra länen vanliga fallet, att skogsavverkningsrätten icke behållits i fastighetsägarens hand utan oftast för lång tid upplåtits till annan, i regel sågverksbolag, anföres vidare:

"Till den omständigheten, att avverkningsrätt till en fastighets skog är upplåten till en annan, skall emellertid lagligen icke tagas någon hänsyn vid bestämmandet av fastighetens taxeringsvärde. I detta värde skall inbegripas även den med avverkningsrätt frånskilda skogen, så att skatt även för sådan skog skall erläggas av fastighetens ägare. Det är tydligt, att en dylik skattskyldighet, om den verkligen utkrävdes, skulle i många fall bliva alldeles ruinerande. Följden härav har blivit, att, då ägaren förlorat dispositionsrätten till skogen, man billigtvis ansett sig i allmänhet böra taga endast ringa hänsyn till skogens värde vid fastighetens taxering.

I fastighetsskattens form har således icke någon effektiv beskattning av skogsinkomsten ägt rum. Den har ej heller i regel kunnat kompletteras i formen av skatt å inkomst. Sådant har möjligen kunnat ske be-

träffande den, som från sin egen skog avverkat endast till avsalu. Vad han därför uppburit har likasom annan skörd uppenbarligen ingått i det, som åsyftats med fastighetsskatten. Men vid sådant förhållande har man också nödgats medgiva den, som i sin trävarurörelse förädlat skogsprodukter från egen fastighet, att vid taxeringen av inkomst av förädlingsrörelsen åtnjuta avdrag för värdet av dessa skogsprodukter, enär detta värde måst anses vara beskattat genom fastighetsskatten. Värdet har således därvid icke upptagits med ledning av den faktiskt erlagda fastighetsskatten, något som därjämte i allmänhet skulle förutsätta en synnerligen invecklad, ofta nog icke utförbar beräkning, utan till skogsprodukternas värde i oförädlat skick. Men icke blott ägaren har fått göra dylikt avdrag. Även den, som förädlat skogsalster från fastighet, till vilken han haft allenast avverkningsrätt, har tillförene fått åtnjuta avdrag för dessa alsters värde i oförädlat skick. Det har jämväl för hans räkning gjorts gällande, att avkastningen av fastigheten varit beskattad genom fastighetsskatten, om denna senare också utgjorts av en annan, nämligen av ägaren. Först under år 1907 infördes genom Kungl. Maj:ts beslut på besvär i några taxeringsmål den praxis, att idkare av trävarurörelse, som i rörelsen använde skogsprodukter från fastighet, till vilken han hade endast avverkningsrätt, ägde åtnjuta avdrag för dessa produkter allenast till så stort belopp, som motsvarade köpeskillingen för avverkningsrätten, och att, sedan köpeskillingen sålunda slutamorterats, överskottet skulle beskattas såsom inkomst.

På sådant sätt har det inträffat, att inkomst av skogsbruk, som dock är en av landets största näringar, blivit i endast ringa mån beskattad och i många fall rent av undgått beskattning. Även om genom den av mig nyss omnämnda, nyligen antagna förändrade praxis avverkningsrättsinnehavarens inkomst numera får antagas bliva i högre grad underkastad beskattning, så är därvid dock att märka, att beskattningen icke kommer den kommun till godo, där skogen är belägen, om denna är en annan än där förädlingen sker. Enligt gällande grunder i fråga om beskattningsort upptages inkomsten nämligen till taxering icke i nämnda kommun utan i den eller de kommuner, där sågverksrörelsen idkas och trävarorna utskeppas."

Härefter åberopar föredragande departementschefen en åren 1906 och 1907 verkställd undersökning om taxeringsvärdets förhållande till det verkliga värdet av fast egendom med skogstillgång, anför vissa denna fråga belysande exempel, hänvisar till vissa från länsstyrelserna införskaffade upplysningar angående den under år 1908 verkställda taxeringen av bevillningspliktiga fastigheter å landsbygden, utvisande bland annat den procentiska förhöjning, som år 1908 skett av de år 1907 gällande taxeringsvärdena, samt fortsätter sålunda (sid. 41):

"Oavsett den förhöjning av taxeringsvärdena, som berott på den allmänna värdestegringen av fast egendom, finner man, att särskilt i de norrländska länen skett en ökning av värdena, vilken visserligen måste i sin mån hänföras till att skogstillgången blivit mera än förut beaktad vid taxeringen. På grund av vunna upplysningar och med kännedom om den missproportion, som förut i allmänhet rått mellan taxeringsvärdet och det verkliga värdet å skogsfastigheter, är man emellertid berättigad till den slutsatsen, att taxeringen fortfarande väsentligen un-

derstiger det verkliga värdet och att det således finnes en bred marginal för en tilläggsbeskattning.

Jag förutsätter därför, att även framdeles, så länge nu gällande beskattningsgrundsatser få kvarstå orubbade, fastighetstaxering faktiskt kommer att verkställas sålunda, att vid taxeringsvärdes bestämmande hänsyn väl tages till fastighetens skogstillgång, men att i taxeringen icke inbegripes ståndskogens fulla värde. Det gäller således nu att för kommunens vidkommande söka supplera skogsbeskattningen med en skatteform, som tillsammans med den skatt, som uttages på grund av fastighetstaxeringen, innebär en skälig beskattning av skogsbruket. Det är då uppenbarligen angeläget att vid sökandet av den nya skattetypen gå i en riktning, i vilken man kan tänka sig, att kommunalbeskattningen framdeles må komma att anordnas, så att den nya skattetypen kunde utan större ändringar inpassas i det beskattningssystem, som för övrigt komme att bliva gällande. Jag är givetvis icke beredd att nu framlägga något färdigt program i sistnämnda hänseende. Emellertid synes det mig kunna antagas, att vid en omdaning av det kommunala skatteväsendet stor hänsyn bör, såsom på de flesta ställen i utlandet är förhållandet, tagas till det olika intresse i de kommunala institutionerna och anordningarna, som de skilda samhällsmedlemmarna kunna hysa, och till de olika fördelar, som de av dessa anordningar kunna hämta, samt att den kommunala beskattningen således bör mera än för närvarande erhålla karaktären av en objektbeskattning. Att emellertid skattebehoven för alla sådana delar av kommunens verksamhet, där ej någon egentlig åtskillnad i intressen emellan dess medlemmar kan anses föreligga, fortfarande som hittills bör fördelas i huvudsaklig överensstämmelse med nu gällande grunder för den kommunala skattskyldigheten, och att således under alla förhållanden jämväl en kommunal inkomstskatt skall komma att utgå, lärer få anses självklart. En reform av det kommunala skatteväsendet får sålunda till en av sina förnämsta uppgifter att anordna skattskyldigheten så, att de i bevillningsförordningen angivna skattekällorna mindre än hittills behöva tagas i anspråk för kommunens räkning. Jag har redan nämnt, att en fastighetsbeskattning i bevillningsförordningens anda, om ock i behövlig mån reviderad, fortfarande torde vara på sin plats för kommunens vidkommande. I ett skattesystem av antydd art synes därjämte skogshanteringen böra tillförbindas att vid den tid, då skogen avverkas och avkastningen av skogsbruket sålunda flyter till ytan, till kommunen utgiva skatt för skogens avkastning.

I denna riktning anser jag därför, att även det nu uppställda problemet bör kunna lösas. Jag håller således före, att den, vad skogen beträffar, låga fastighetstaxeringen lämpligen kan kompletteras med en kommunal utskyld, en accis, som pålägges vid den tid, då skogen skiljes från marken och följaktligen genom sin förvandling till penningar bereder den skattskyldige lättat tillfälle till utskyldens erläggande. I ett blivande, från grunden reformerat kommunalt skattesystem kunna tilläventyrs för accisbeskattningen uppställas grunder, ägnade att framkalla en något så när adekvat beskattning. I frågans nuvarande skede måste man uppenbarligen nöja sig med en summarisk skattepåföring, å vilken bör tillämpas en så mycket lindrigare skattesats, så att den sammanlagda beskattningen till kommunen icke kommer att överstiga en skälig andel

av skogsavkastningen och så att skatten icke med fog kan sägas vara obillig.

Härigenom skulle också anmärkningen, att skogsaccisen innefattade en dubbelbeskattning, sakna all verklig giltighet. Det starkaste motståndet emot det vid 1908 års riksdag framlagda förslaget till lag om skogsaccis härrörde från uppfattningen, att därigenom skapades en dubbelbeskattning av skogsavkastningen. Med den nuvarande fastighetsbeskattningen har visserligen teoretiskt åsyftats att träffa hela avkastningen av den fasta egendomen, och härutinnan kan formellt sett sökas något stöd för nämnda uppfattning. Men i verkligheten föreligger ju icke någon dubbelbeskattning endast därför, att en förutvarande skatt, som befunnits för låg, kompletteras med en tilläggsskatt. Att på två olika vägar söka träffa ett visst skatteföremål är icke något inom beskattningsväsendet ovanligt, och även inom vårt skattesystem är en sådan anordning vidtagen på flera håll, likasom ett dylikt förfaringssätt måste komma till användning vid den fortsatta reformeringen därav."

*Skogsaccisen en provisorisk tilläggsskatt.*

Av den vid skogsaccisens införande sålunda lämnade motiveringen för denna skatt framgår med all önskvärd tydlighet, att accisen tillkom såsom en provisorisk tilläggsskatt, som var avsedd att utjämna den vid tillämpningen av då gällande beskattningslagar i regel förekommande underbeskattningen av inkomst genom skogsavverkning. Vid behandlingen i riksdagen framhölls ock av vederbörande utskott, att enligt dess mening lagen hade endast provisorisk karaktär och åsyftade ett omedelbart avhjälpande av betydande missförhållanden, som syntes ej böra få bestå, ända till dess en definitiv lösning av frågorna om skogsbeskattningens och den kommunala beskattningens ordnande kommit till stånd. Utskottet betonade också, att riksdagen ej genom ett antagande av lagförslaget finge anses hava fattat ställning beträffande grunderna för denna definitiva lösning. Under debatterna i riksdagens kamrar underströks jämväl vad utskottet uttalat såväl i sistnämnda avseende som i fråga om lagens provisoriska karaktär.

*1912 års skogsaccislag.*

Skogsaccislagen av år 1909 ersattes av en ny lag om skogsaccis och om virkestaxering av den 11 oktober 1912. Denna senare lag tillkom endast för att bereda möjlighet till upptagande jämväl av skogsvårdsavgift efter det för skogsaccis taxerade skogsvärdet och innebar beträffande skogsaccisen icke någon ändring i 1909 års lag.

*Grunden för 1909 och 1912 års skogsaccisbestämmelser numera undanryckt.*

Den marginal mellan det i taxeringsvärdet å skogsfastigheter ingående värdet å den växande skogen, sådant detta senare värde i allmänhet uppskattades av taxeringsmyndigheterna, och skogens verkliga värde, som vid skogsaccisens införande må hava förefunnits och då åberopades såsom grund för en dylik beskattning, har emellertid sedan dess väsentligen minskats och slutligen alldeles borteliminerats. På sätt en av kommitténs ledamot professorn Tor Jonson utarbetad, såsom bilaga nr 4 vid detta betänkande fogad promemoria utvisar, måste det antagas, att vid 1913 och 1918 års allmänna fastighetstaxeringar skogsvärdena i regel betydligt förhöjts utöver förutvarande uppskattningar. Och vid det provisoriska ordnande av kommunalbeskattningen, som ägde rum vid 1920 års riksdag, bibehöllos visserligen förut gällande grunder för beskatt-

ning av jordbruksfastighet — d. v. s. den skattepliktiga inkomsten därav skulle fortfarande räknas till sex procent av taxeringsvärdet — men gjordes härtill det betydelsefulla tillägget att, om inkomsten av fastigheten överstege nämnda sex procent, även detta överskott skulle beskattas som inkomst. Fastighetsskatten blev en kombinerad fastighets- och inkomstskatt. Om alltså skogsavverkning skett å en fastighet, och inkomsten av denna avverkning sammanlagt med vad fastigheten i övrigt avkastat överstege sex procent av taxeringsvärdet, så skulle jämväl överskottet beskattas såsom inkomst. Härigenom undanrycktes alltså den grund, varå skogsaccisen enligt 1909 och 1912 års anordningar vilat.

Sedermera har genom 1921 års förordning om allmän fastighetstaxering år 1922 grunden lagts till en ny metod för uppskattning av den växande skogens värde, varigenom skogsvärdet utskiljes från fastighetens värde i övrigt och uppskattas efter vissa särskilda grunder, vilka beräknats skola bringa skogsvärdet i närmare överensstämmelse med verkliga värdet. Den kommunala beskattningen av detta skogsvärde kan alltså skiljas från beskattningen av fastigheten i övrigt och ordnas efter andra därför lämpliga grunder.

*1920 års Kungl. förslag.*

1920 års Kungl. förslag upptog icke skogsaccis såsom effektiv kommunal beskattningsform. Angående det sätt, varå enligt föredragande departementschefens mening frågan om skogsbeskattningen borde ordnas, uttalade han sig sålunda (1920 års Kungl. prop. sid. 270):

"Enligt de av mig förut uppdragna riktlinjerna för kommunalskattereformen skulle allmän bidragsskyldighet till kommunen fullgöras av fastighetsägare eller med dem i skattehänseende likställda innehavare utav fast egendom dels genom fastighetsskatt och dels genom beskattning av inkomsten. Då jag nu går att undersöka, i vad mån förhållandena påkalla undantag från dessa allmänna normer beträffande skogsbeskattningen — vare sig fråga är om beskattning av växande skog eller beskattning av inkomst vid försäljning eller avverkning av skog — vill jag förutskicka den erinran, att, när man vid en genomgripande skattereform, sådan som den nu förevarande, skall bedöma, i vad mån äldre beskattningsformer kunna inrangeras i systemet, det väl ej i och för sig är av någon betydelse, om dessa skatteformer vid sin tillkomst betecknats såsom provisoriska, men att man däremot endast av vägande skäl bör göra några avvikelser från det vid skattereformen följda allmänna systemet, vare sig dessa avvikelser bestå i bibehållandet av någon förutvarande, i systemet ej passande beskattningsform eller eljest i undantagsbestämmelser för särskilda fall.

Vad då först angår frågan, huruvida inkomst utav skogsbruk (ordet här taget i vidsträckt mening) bör beskattas efter andra normer än annat slags inkomst, så synes mig något principiellt skäl för undantagsbestämmelser i sådant avseende icke förefinnas. Inkomstbeskattningen bör, enligt vad jag förut framhållit, avse att utgöra en beskattning efter förmåga, och förmågan måste anses vara lika stor, vare sig inkomsten härrör av skogsbruk eller ej. Då 1910 års statsskattereform redan infört en beskattning av ifrågavarande slags inkomst, behöver man ej heller av hänsyn till taxeringssvårigheterna tveka att jämväl i fråga om

den kommunala beskattningen jämställa inkomsten av skogsbruk med annat slags inkomst. Att ersätta den kommunala inkomstbeskattningen, såvitt inkomst för skogsbruk angår, med en accis eller att eljest låta skogsinkomsten intaga en särställning synes alltså icke böra ifrågakomma. Jag vill i detta sammanhang erinra därom, att det av Eiserman och von Wolcker för accisens bibehållande åberopade skäl, att en skogsavkastning icke lämpligen kunde göras till föremål för medeltalsberäkning, icke längre äger giltighet vid det förhållande, att några bestämmelser om medeltalsberäkning ej medtagits i det inom departementet utarbetade skatteförslaget.

Annorlunda ställer sig däremot frågan om skogens "intressebeskattning". Att i det av mig förut skisserade skattesystemet någon sådan beskattning bör äga rum, synes mig påtagligt; tveksamt är däremot, i vilken utsträckning och på vad sätt beskattningen bör ske. Det synes mig, att man i detta avseende måste komma till olika resultat, beroende på huruvida fråga är om skog till husbehov eller till avsalu. Att beträffande fastighet, å vilken finnes skog endast till husbehov, tillämpa andra normer för beskattningen av den del utav taxeringsvärdet, som belöper å förmånen av sådan skogstillgång, än för beskattningen av fastighetsvärdet i övrigt, torde ej böra ifrågakomma. Nämnda förmån utnyttjas i så intimt samband med fastighetens brukande, att den ej bör i beskattningshänseende betraktas särskilt för sig. Annat är förhållandet, om å fastigheten finnes växande skog till avsalu. Sådan virkestillgång avses ju icke att utnyttjas i omedelbart samband med själva fastighetens brukande och intager redan av denna anledning en särställning. Om man jämför med varandra två fastigheter med samma jordbruksvärde, exempelvis 15 000 kronor, men av vilka den ena därjämte har sparad ståndskog för ett mera avsevärt belopp, t. ex. 30 000 kronor, så synes det knappast vara förenligt med rättvisa, att ägaren av den senare fastigheten skulle hava att under det skogen står på rot erlägga tre gånger så stor skatt efter *intresse* (jag avser här icke beskattningen av inkomst från skogen) som ägaren av den förra fastigheten. Värdet av skog till avsalu kan ej anses i lika hög grad som fastighetsvärdet i övrigt vara en måttstock för vederbörande innehavares interessegemenskap med kommunen. Det torde också till en del vara i känslan av det oriktiga i att i beskattningshänseende jämställa skog till avsalu med fastighetsvärde i övrigt, som taxeringsmyndigheterna — enligt vad framgår av den vid Eiserman—von Wolckers betänkande fogade sammanfattningen av inkomna yttranden i fråga om grunderna för uppskattning av skog — bruka upptaga det beräknade skogsvärdet med allenast ett reducerat belopp. Jag anser sålunda, att för växande skog, som ej är erforderlig för fastighetens eget behov, icke bör utgöras fastighetsskatt efter samma repartitionstal som för fastigheten i övrigt. Jag förutsätter därvid givetvis, att till grund för taxeringen även beträffande skogen lägges det verkliga värdet. Däremot kan jag ingalunda ansluta mig till den meningen, att skogsvärde bör helt undandragas fastighetsskatt mot kompensation av accis. För särskilt sådana landskommuner, där skogsfastigheterna äro det för närvarande viktigaste skatteobjektet, skulle det medföra synnerliga svårigheter, om den årliga regelbundna fastighetsskatten, i vad anginge skogsvärde, omlades till en allenast vid avverkningen inflytande accis. Att en måttlig årlig beskattning jämväl av den

växande skogens värde skulle föranleda till skadliga kalavverkningar eller eljest ur forstlig synpunkt mindre välbetänkta åtgärder lärer ej vara att befara."

*Kommunalskatteutskottet 1920.*

Såsom förut nämnts är i 1920 års provisorium fastighetsbeskattningen ordnad efter helt andra linjer än de i den Kungl. propositionen föreslagna och på ett sätt, som, såsom nyss är sagt, undanryckte den grund, varå 1909 och 1912 års skogsaccisbestämmelser egentligen vilade. Detta förhållande uppmärksammades ock i utskott och riksdag. Utskottet yttrade härom (utskottets utlåtande sid. 46) följande:

"Genom den kombinerade inkomst- och fastighetsskatten uppstår, såsom framhållits i motionerna I: 259 och 271 samt II: 393 och 395, en särskild fråga om förhållandet mellan denna beskattning och skogsaccisen. Utskottet ansluter sig till den principiella uppfattning, att, därest skogsaccisen skulle utgå oförändrad vid sidan av fastighets- och inkomstskatt, detta kan anses innebära en dubbelbeskattning, vilken om möjligt borde förebyggas. Kungl. Maj:t, som haft att behandla samma fråga från det föreslagna nya skattesystemets utgångspunkter, har sökt lösa densammma genom att nedsätta skogsaccisen till en tiondel; syftet har varit, att accisen såsom beskattning skulle praktiskt taget sakna betydelse, men taxeringen till accis liksom hittills kunna tjäna till grund för skogsvårdsavgifternas utdebitering. Denna utväg kan utskottet icke finna tillrådlig redan av det skäl, att en dylik sänkning av accisen måste befaras minska de kommunala myndigheternas intresse för en omsorgsfull taxering av avverkningarna, vilket kunde få betänkliga verkningar för skogsvårdsavgifterna. Därjämte anser utskottet en avskrivning av skogsacccisen otillrådlig ur den synpunkten, att mycket synes tala för bibehållande och måhända ytterligare utvecklande av denna skatteform vid den reform av skogsbeskattningen, som utskottet föreslår riksdagen att begära. Den enda utvägen för undvikande av ifrågavarande dubbelbeskattning synes under sådana förhållanden vara att söka tillsvidare, intill dess att skogsbeskattningen blir definitivt ordnad, föreskriva en avkortning av accisen i någon form på den inkomstskatt från fastighet, vilken överskjuter den egentliga fastighetsskatten.

Utskottet har efter ingående prövning funnit sig närmast tilltalat av det förslag i detta hänseende, som skisserats i motionerna I:271 och II:395. Emellertid hava svårigheter yppat sig att finna allmängiltiga former för genomförande av denna avkortning gent emot utdebiteringen till både den borgerliga och kyrkliga kommunen — vilket utan tvivel är det riktiga — i sådana fall, där dessa kommuner icke sammanfalla. Utskottet har icke funnit det möjligt att med den knappa tid och det otillräckliga material, som stått till dess förfogande, utarbeta författningsförslag i sagda syfte. Det är ej heller erforderligt, att så sker vid denna riksdag. Den skogsaccis, för vilken rätt till avkortning först kan komma att tillämpas, kommer att först under loppet av 1921 påföras och uppbäras samt beräknas vid uppgörande av kommunernas utgifts- och inkomststat för 1922. Ett beslut, som tekniskt utformar ifrågavarande avdragsrätt, behöver sålunda ej fattas förr än vid 1921 års riksdag.

På grund härav har utskottet stannat vid att föreslå riksdagen att, med bibehållande av skogsaccisen, i den skrivelse till Kungl. Maj:t,

varom utskottet hemställer, anhålla, att Kungl. Maj:t ville låta ofördröjligen utarbeta och för 1921 års riksdag i god tid framlägga förslag om ordnande av anförda avkortning."

Riksdagens beslut utföll i enlighet med vad utskottet sålunda hemställt.

*Ändringsförslag vid 1921 och 1922 års riksdagar.*

Riksdagens nyssnämnda begäran föranledde en av Kungl. Maj:t till 1921 års riksdag avlåten proposition nr 246 om vissa ändringar i lagen om skogsaccis, varigenom föreslogs bland annat, att det för skogsaccisen nu stadgade maximibeloppet skulle nedsättas till hälften. Av motionärer i riksdagen föreslogs åter, att ett såsom bilaga vid propositionen fogat förslag till förordning angående rätt till avdrag för skogsaccis vid utgörande av 1921—1924 års allmänna kommunalutskylder skulle med vissa ändringar av riksdagen antagas. Ingendera av dessa framställningar blev av riksdagen bifallen. Ett vid 1922 års riksdag motionsvis framställt yrkande i huvudsaklig överensstämmelse med Kungl. Maj:ts till 1921 års riksdag framlagda förslag blev även avslaget.

Skogsaccisen utgår alltså för närvarande med samma belopp, som bestämdes genom 1909 och 1912 års accislagar utan avseende å den förändring i jordbruksfastighets och därav härflytande inkomsts beskattning, som skedde genom 1920 års provisoriska kommunalskattelagstiftning.

*Kommittén. Skogsaccis en lämplig form för beskattning av skog.*

Kommittén håller före, att en skogsskatt, som liksom accisen utgår vid skogens avverkning och beräknas efter det avverkade virkets rotvärde, är en mycket lämplig form för beskattning av skog. Den lämnar det växande skogskapitalet fritt från skattebelastning under den tid, då det icke ger någon avkastning, och träffar detsamma med den oundgängliga skattetungan vid den tidpunkt, då det realiseras och således tillgång till skattelikviden förefinnes. Den innebär icke, såsom förhållandet understundom kan vara med en årligen utgående beskattning å skogen, en frestelse att för undgående av skatten i förtid avverka skogen. Den tillgodoser ock på ett synnerligen effektivt sätt varje kommuns rätt till skatteintäkt från den skog, som avverkas inom kommunens område. Under den tid, som skogsaccislagarna varit i tillämpning, har, såvitt känt är, någon anmärkning mot en sådan beskattningsform ej heller framkommit.

*Anmärkningar mot nuvarande skogsaccisbestämmelser.*

Emellertid ger skogsaccisen, sådan den för närvarande är anordnad, anledning till två huvudsakliga anmärkningar. Den ena: att den icke är inordnad såsom ett organiskt led i kommunalbeskattningen utan intager en relativt fristående ställning och är endast i mycket ringa mån beroende av skattetrycket inom den kommun, där den utgår. Den härom nu gällande bestämmelsen, att skogsaccisen, räknat för 100 kronor av virkets taxerade värde, skall utgå med hälften av det belopp, som under det år, taxeringen sker, på grund av kommunal- och kyrkostämmas beslut sammanlagt utgöres inom kommunen för 100 kronors kommunalt skattepliktig inkomst, dock icke med mera än två för hundra av det taxerade värdet, har praktiskt taget visat sig leda därtill, att skogsaccisen i regel utgår med sistnämnda belopp och endast undantagsvis nedgår därunder. Den andra: att skogsaccisen numera — då inkomst genom skogsbruk skall till sitt verkliga belopp och utan avseende å dess

förhållande till taxeringsvärdet upptagas som skattepliktig inkomst av fastighet — obestridligen innefattar en dubbelbeskattning av avkastningen av skogskapitalet. Det torde dock låta sig göra att i båda dessa hänseenden åstadkomma fullt tillfredsställande anordningar.

En förutsättning härför är, att — såsom kommittén i förslaget till kommunalskattelag även föreslår — fortsatt giltighet beredes åt de grunder för fastighetstaxering, som finnas uppställda i förordningen den 7 juli 1921 om allmän fastighetstaxering år 1922, och att alltså värdet å den växande skogen fortfarande i taxeringen hålles skilt från fastighetens värde i övrigt. Där så sker, kan beskattningen av skogsvärdet ske efter speciella för densamma lämpade grunder.

Skogsskatt enligt A-förslaget.

I ett förslag, som såsom A-förslaget upptager objektskatt å fastighet vid sidan av skatt för inkomsten därav — även den inkomst, som härflyter av skogsbruket — kan skogsbeskattningen rationellt ordnas så, att objektskatten å fastighetens värde utom skogsvärdet upptages som hittills årligen till sitt fulla belopp men objektskatten å skogsvärdet allenast till en mindre del årligen, varemot återstoden uppsparas för att utgå såsom skogsskatt på en gång vid skogens avverkning. Härigenom är all dubbelbeskattning utesluten: under den tid skogen växer, får skogsägaren betala allenast en mindre del av den å skogsvärdet belöpande objektskatten, men ersättning för denna minskning uttages såsom skogsskatt, då skogen avverkas. Denna skogsskatt kan sättas i förhållande till utdebiteringen inom kommunen, så att den blir högre eller lägre allt efter som utdebiteringen inom kommunen varit högre eller lägre. Så anordnad som nu angivits, kommer skogsbeskattningen att utgöra ett organiskt led i kommunalbeskattningen och således — i motsats till vad nu är fallet — vara att anse som en skatteform i den allmänna kommunalbeskattningen. Den kan därför ock formellt inrymmas i kommunalskattelagen, i sammanhang varmed det jämväl synes lämpligt att utbyta skatteformens nuvarande benämning skogsaccis mot den med skattens förändrade ställning i skattesystemet och den nya lagens terminologi i övrigt mera överensstämmande beteckningen skogsskatt.

Enligt nu angivna grunder har skogsbeskattningen blivit ordnad i kommitténs slutliga förslag. För den närmare utformningen därav redogöres under II här nedan.

Skogsskatten enligt B- och C-förslagen.

Vad åter angår B- och C-förslagen, vilka realt sett vilja lägga den kommunala repartitionen allenast å inkomst, i vissa fall med stadgad minimigräns, har givetvis skogsbeskattningen bort ordnas efter samma princip. Deras skogsbeskattning avser alltså att träffa den inkomst, som inflyter från skogen vid dess avverkning eller upplåtelse till avverkning, med tillägg av en viss minimigräns vid inkomstens beräkning. Denna gräns har i förslagen satts till 60 procent av det avverkade virkets eller den till avverkning upplåtna skogens taxerade rotvärde. Med det sålunda bestämda beloppet skall skogsinkomsten beskattas så som annan inkomst efter ett repartitionstal, som avser att kompensera den under skogens tillväxttid för skogsvärdet åtnjutna partiella skattefriheten. Av den efter dessa grunder under ett visst år inflytande skogsskatten får emellertid till täckande av det årets skattebehov i regel användas allenast en tredjedel, under det att övriga två tredjedelar skola reserveras för användning

under kommande år. Från denna skatteform undantages dock — i motsats mot vad förhållandet är i A-förslaget — avverkning till husbehov, vilket åter skall kompenseras med en årligen utgående skatt å skogsvärdet, schablonmässigt beräknad efter en inkomst av en procent å detta värde.

Kritik av B- och C-förslagens skogsskatt.

Kommittén har i detta sammanhang att framföra de betänkligheter, som enligt kommitténs förmenande möta mot en skogsbeskattning enligt B- och C-förslagens linjer.

Därvid är till en början att erinra därom, att A-förslaget låter *tiden för beskattningen* bliva beroende av den tidpunkt, då virket är att anse som avverkat, och lägger *skattskyldigheten* å avverkaren. I B- och C-förslagen varder det däremot till följd av beskattningens natur nödvändigt att förlägga *tiden för beskattningen* till olika tidpunkter, så att beskattningen av virke, som avverkas av fastighetsägaren själv, avser den tidpunkt, då virket är att anse som avverkat, och beskattningen av skog, som fastighetsägaren upplåtit till avverkning, den tidpunkt, då upplåtelsen skett, så vitt det gäller taxeringen av rotvärdet, och den eller de tidpunkter, då köpeskillingen skall betalas, såvitt det gäller skattens utgörande, samt att lägga *skattskyldigheten* å fastighetsägaren eller, vad angår till avverkning upplåten skog, å den, som var ägare av fastigheten den tid, då upplåtelsen skedde.

Frågan om *vem* som bör åläggas skatteplikt för avverkat virke och *till vilken tidpunkt* beskattningen bör hänföras har förut varit föremål för omprövning. 1905 års skogsbeskattningskommitté föreslog (1909 års Kungl. prop. nr 25, sid. 30 o. f.), att beskattning av skogsbruk i regel skulle fullständigt skiljas från den direkta beskattningen i övrigt. Vid bestämmande av fastighets taxeringsvärde skulle hänsyn tagas till skog så till vida, att i taxeringsvärdet skulle ingå värdet av skogsmarken ävensom av förmånen att för fastigheten äga tillgång till husbehovsvirke. Men all annan avkastning av skogsbruk skulle göras till föremål för en alldeles fristående beskattning genom skogsaccis. Skatteplikten skulle åligga fastighetens ägare och inträda, då rätten till skogen juridiskt skildes från rätten till marken eller ock då skogen faktiskt skildes från marken. Sålunda skulle ägaren bliva accispliktig, då han från fastigheten sålde eller annorledes avhände sig skog å rot eller uppläte skog till avverkning, och accisen skulle erläggas efter försäljningssumman utan något som helst avdrag. Om avhändandet skett annorledes än genom försäljning, skulle accis utgå efter virkets värde å rot, fastställt genom taxering. Även skulle ägaren erlägga accis för virke, som han själv avverkade å sin fastighet för annat ändamål än husbehov. Om han därefter sålde virket, skulle accis erläggas för köpeskillingen efter avdrag för avverkningskostnad. Eljest skulle accisen beräknas efter virkets taxerade värde å rot.

Detta förslag ansågs emellertid icke kunna läggas till grund för det år 1909 framlagda förslaget till skogsaccislag, som i stället lade accisplikten undantagslöst å avverkaren. Skälen härför finnas angivna i förutnämnda Kungl. prop. sid. 46 o. f. Av dessa skäl må här endast erinras om det, att köpeskillingen för upplåten avverkningsrätt eller för försålt oförädlat virke icke kunde anses innefatta en tillförlitlig objektiv grund för accisens

beräknande. Det vore så många omständigheter, som kunde inverka på köpeskillingens bestämmande i den ena eller andra riktningen, att köpeskillingen icke under alla förhållanden kunde anses utmärka skogens verkliga värde. Därjämte skulle ett godtagande av köpeskillingen såsom norm för beskattningen kunna för mindre samvetsgranna personer medföra en lockelse att genom biavtal eller dylikt söka nedbringa skatten. I fall upplåtelsen skett genom byte eller gåva, skulle det vidare möta stor svårighet att fastställa det värde, efter vilket accisen skulle beräknas. Härtill komme, att skogens tillväxt under den tid, som förflöte mellan upplåtelsen och avverkningen, vilken tillväxt även med gällande begränsning i fråga om tiden för avverkningsrättens bestånd naturligen icke skulle sakna betydelse, bleve alldeles obeskattad i skogsaccisens form och således i regel åtminstone icke komme skogskommunen till godo.

B- och C-förslagen erinra i mycket om 1905 års skogsbeskattningskommittés förslag, och i den mån så är fallet, träffas de ock av de mot detta senare förslag riktade anmärkningar. Visserligen skall enligt B- och C-förslagen till grund för beskattningen av till avverkning upplåten skog läggas skogens taxerade rotvärde, men det lärer praktiskt taget ej kunna undvikas, att detta värde i regel, och där ej alldeles exceptionella förhållanden äro förhanden, kommer att bestämmas just av den för skogen utfästa köpeskillingen. Därmed är ock, åtminstone inom vissa rätt så vida gränser, möjlighet öppnad att arrangera villkoren vid försäljningen så, att skatten blir så liten som möjligt. Under alla omständigheter lärer den uppskattning av rotvärdet å till avverkning upplåten skog, som äger rum då upplåtelsen sker och medan skogen ännu står kvar på rot, svårligen kunna i noggrannhet och säkerhet mäta sig med den, som sker, sedan skogen avverkats, och som grundar sig å det därvid erhållna, uppmätta och i sortiment utskilda virket. Det är ock obestridligt, att en taxering, som sker vid tiden för upplåtelsen, icke kan taga hänsyn vare sig till tillväxten under den tid, som förflyter, innan skatten skall åsättas och utgöras, eller — vilket är av större praktisk betydelse — till den ändring i det allmänna prisläget, som kan försiggå under samma tid.

Ända sedan 1909 års skogsaccislag började tillämpas, har den beskattning av skog, som ansetts böra ske, då skogen tillgodogöres, baserats å skogens rotvärde vid avverkningen, grundat å taxering av det därvid erhållna, tillredda och i sortiment ordnade virket. Emot detta sätt för taxeringen har ingen anmärkning, kommittén veterligt, förekommit, utan har tvärtom denna metod allmänneligen ansetts god och även lagts till grund för den taxering av skogsvärdet, som skall ske vid fastighetstaxeringarna. B- och C-förslagen bryta nu i fråga om *en viss del* av skogsbeskattningen, nämligen den som avser till avverkning upplåten skog, med denna metod och anlita ett mera summariskt förfarande. Kommittén kan icke undgå att finna detta mindre välbetänkt.

Men än betänkligare bliva de konsekvenser, som följa av skattskyldighetens överflyttning från avverkaren till fastighetsägaren. De framträda naturligtvis endast för det fall, att fastighetsägaren upplåtit skogen till avverkning åt annan. Skogsskatten skall enligt förslagen vara icke en objektskatt å avverkat virke utan en skatt å inkomst av den fastighet, därå skogen vuxit eller växer, och denna inkomstskatt skall ha karak-

tären av garantiskatt, vilket åter praktiskt skall genomföras så, att fastighetsägaren-inkomsttagaren får betala skogsskatt för en viss fastslagen minimiinkomst av skogsupplåtelsen och därefter vid skogsinkomstens beräkning göra avdrag för vad som sålunda beskattats genom skogsskatt. Om icke denna avdragsrätt i många fall skall bliva illusorisk, måste så arrangeras, att fastighetsägaren det eller de år, då han taxeras till skogsskatt, även taxeras till inkomst av skogsbruket, så att avdraget kan göras. Härav föranledas förslagens bestämmelser, att rotvärdet å till avverkning upplåten skog visserligen skall taxeras, så snart upplåtelsen skett, men att fastighetsägaren icke skall upptagas till skogsskatt för samma upplåtelse förrän året efter det eller de år, då köpeskillingen inflyter, och han således taxeras för samma köpeskilling såsom inkomst, samt att den, som såsom fastighetsägare upplåtit avverkningsrätt till skog, fortfarande kvarstår såsom skyldig att utgöra skogsskatt för denna skog, även om han sedermera sålt fastigheten och lämnat orten. Det praktiska genomförandet av dylika bestämmelser förutsätter uppenbarligen ett system för bokföring av eller anteckningar om taxeringarna till skogsskatt, så att det varder möjligt för kommande års beskattningsnämnder att hålla reda på, ej allenast vilka förut verkställda taxeringar eller delar av sådana taxeringar, som under ett visst år skola upptagas till beskattning, än även vilka fastighetsägare eller före detta fastighetsägare, som skola påföras sådan skogsskatt. Det är lätt att förutse, att det lösryckande av skogsbeskattningen från själva avverkningen, som måste bliva följden av ett sådant beskattningssystem, ej allenast kommer att föranleda skattetekniska svårigheter av flerahanda art utan även leda till reella svårigheter exempelvis för det fall, att avtalad förfallotid för köpeskilling för till avverkning upplåten skog ändras eller avtalad sådan köpeskilling icke i rätt tid inflyter med mera dylikt. Visst är ock, att den lättnad i skattens erläggande och den relativa säkerhet för kommunen att erhålla skattebeloppet, som man velat vinna genom att sätta beskattningen i så nära sammanhang med avverkningen som möjligt, icke varda genom detta system tillgodosedda.

I övrigt kan såsom en olägenhet av B- och C-förslagens skogsskattesystem påpekas, att enligt detta system skogsskattens storlek varder beroende helt av den utdebitering inom kommunen, som kan beslutas för det eller de år, då skogsskatten skall utgå. Skatten kan därför icke med någon större grad av säkerhet på förhand beräknas, och då härtill kommer, att repartitionstalet för skogsskatten enligt dessa förslag måste sättas rätt så högt — för varje ett hundra kronors taxerat rotvärde 60 procent av årets utdebitering per skattekrona — följer härav, att den skattskyldige kan, då skatten skall betalas, utsättas för mycket obehagliga överraskningar. Jämföres härmed A-förslaget, som dels grundar skattebeloppet å medeltalet av fem föregående års utdebiteringar inom kommunen, dels har ett vida lägre repartitionstal — för varje ett hundra kronors taxerat rotvärde 33.33 procent av medelutdebiteringen per skattekrona under de sista fem åren — så lärer det vara klart, att detta senare förslag är härutinnan att föredraga framför B- och C-förslagen.

Slutligen bör ej heller lämnas oanmärkt, att B- och C-förslagens skogsskatt, som ju skall vara en garantiskatt, i ganska ringa mån motsvarar vad man hittills i allmänhet därmed avsett och menat. Den garanterar, att skogsinkomsten *de år, då den inflyter*, upptages till ett visst minimibelopp — d. v. s. att avdrag för skuldräntor m. m. ej få göras längre

än till en viss gräns — men ger kommunen ingen som helst inkomst från skogskapitalet de år, då avverkning till avsalu eller inkomst av upplåtelse av avverkningsrätt ej förekommer, frånsett givetvis den schablonmässigt beräknade inkomst, som anses motsvara husbehovsavverkningen. Men med garantiskatt förstår man ju eljest en skatt, som utgår av ett visst förefintligt beskattningsobjekt efter en viss beräknad inkomst utan avseende därå, om sådan inkomst faktiskt förekommit eller icke.

I stort sett saknar B- och C-förslagens skogsbeskattningssystem den enhetlighet och följdriktighet, som böra krävas av en kommunal skatteform. Skattskyldigheten kan understundom komma att vila å en person, som ej vidare har med skogen eller ens med fastigheten att skaffa, tiden för skattepåföringen och därmed även skattesatsen kunna bliva beroende av tillfälliga omständigheter, som icke stå i något sammanhang med skogsbruket. Förslagen hava karaktär mera av kasuistiska, skäligen löst sammanfogade bestämmelser än av en konsekvent genomförd skatteform.

## II.

Kommittén har nu att redogöra för den närmare utformningen av det förslag till skogsbeskattning, som kommittén framlägger, och som i allt väsentligt grundar sig å förutnämnda av professorn Jonson i ämnet uppgjorda promemoria; och vill kommittén därvid erinra om, att enligt samma förslag allt virke, även det som avverkas till husbehov, skall indragas under beskattningen.

Skogsskattens belopp.

1. Den första fråga, som härvid möter, är den, vad av objektskatten å skogsvärdet bör uttagas i form av årlig repartitionsskatt och vad bör lämnas kvar att utgå såsom skogsskatt. I promemorian framföres ur skogsägare- och skogsvårdssynpunkt det önskemålet, att *hela* nämnda objektskatt undanskjutes att utgå på en gång vid avverkningen. Så långt har emellertid kommittén icke ansett tillrådligt att gå. Visserligen är att räkna med, att i de kommuner, där skatteintäkterna från skogen spela någon större roll i kommunens ekonomi, d. v. s. i de större skogskommunerna, där kommer ock skogsskatten att inflyta mera regelbundet, varjämte förekommande ojämnhet i de under olika år inflytande skattemedlens belopp väsentligen neutraliseras genom den utjämning, som kommer att bliva en följd av i kommitténs förslag intagna bestämmelser om inflytande skogsskattemedels fördelning till användning under flera på varandra följande år. Men trots detta måste man dock räkna med, att understundom rätt så stora fluktuationer i skogsskatten kunna förekomma. Så kan det även inom en skogskommun, särskilt en mindre sådan, hända, att avverkningen — frånsett husbehovsvirket — under ett eller annat år inställes. Detta kan föranledas exempelvis därav, att ett skogsbolag, som disponerar större skogsområde inom kommunen, för ett visst år förlägger sin avverkning till annan eller andra orter, där bolaget även har skogstillgångar. Eller kunna arbetskonflikter orsaka stillestånd i eljest planerade avverkningar. Under en viss konjunktur kunna avverkningskostnaderna med tillägg av skogsskatten springa upp till sådant belopp, att avverkningen blir ekonomiskt sett ogynnsam och av sådan anledning tillsvi-

dare inställes. Under dessa och liknande extra ordinära förhållanden kan det vara av vikt, att kommunen har att påräkna någon inkomst från skogskapitalet, även om avverkning icke sker. Härtill kommer emellertid, att fastighetstaxeringarna, så vitt de avse bestämmande av skogsvärdena, kunna befaras bliva mindre noggrant och omsorgsfullt verkställda, om de ej få någon omedelbar betydelse för den årliga repartitionsbeskattningen, och allt som kan på något sätt minska intresset för dessa taxeringar måste undvikas. Med hänsyn härtill har kommittén funnit sig böra vidhålla, att skogsvärdet fortfarande underkastas årlig objektbeskattning, om ock efter väsentligen lägre repartitionstal än annat fastighetsvärde.

I kommitténs förslag till kommunalskattelag har såsom underlag för objektbeskattningen å jordbruksfastighet — frånsett tomt- och industrivärde — föreslagits ett repartitionstal av 0.04 per 100 kronor av taxeringsvärdet. Av den enligt detta repartitionstal å skogsvärdet belöpande skatten anser kommittén, att tre fjärdedelar lämpligen kunna anvisas att utgå såsom skogsskatt, vadan alltså skogsvärdet skulle ingå i den allmänna repartitionen med ett repartitionstal av 0.01 per 100 kronor av samma värde. Underlaget för skogsskatten är följaktligen enligt kommitténs förslag satt till 0.03 per 100 kronor av skogsvärdet, vilket enligt den i förutnämnda promemoria lämnade utredning innebär en skattesats, som för varje 100 kronor av avkastningens rotvärde utgör 0.307575 krona för varje per skattekrona utdebiterad krona.

Emellertid kan det, såsom i samma promemoria även framhålles, ej vara lämpligt att låta sagda skattesats utgå enbart efter den utdebitering, som kommer att gälla inom kommunen för det år, då taxeringen sker. De växlingar, som understundom förekomma i den kommunala utdebiteringen inom kommunen från det ena året till det andra, skulle då i fråga om skogsskattens belopp lätt kunna åstadkomma ett osäkerhetstillstånd, som vore menligt för såväl avverkare som fastighetsägare, varjämte det ej är uteslutet, att utdebiteringen för ett visst år, varunder en mera betydande taxering till skogsskatt förekommit, kunde på konstlad väg uppskruvas. Kommittén har därför biträtt det i promemorian framställda förslaget, att till grund för skogsskattens beräkning skall läggas medeltalet av den utdebitering, som under de senast förflutna fem åren förekommit inom kommunen.

Såsom nyss nämnts utgör det matematiska uttrycket för skogsskattens belopp per 100 kronors rotvärde, bestämt enligt förut angivna grunder, 0.307575 av det belopp, som på en skattekrona i medeltal under de senast förflutna fem åren utdebiterats inom kommunen; och är såsom sådan utdebitering att räkna vad som uttagits såväl för den borgerliga kommunens som för församlingens och skoldistriktets behov. Fråga är nu, huru nämnda skattesats skäligen och lämpligen bör för praktisk tillämpning bestämmas.

I den till grund för kommitténs förslag liggande promemorian göres gällande, att nyssnämnda tal är att anse som ett maximum, som praktiskt taget bör avrundas nedåt. Kommittén har emellertid härutinnan icke ansett sig böra följa förslagsställaren, utan i stället velat avrunda nämnda siffra uppåt till 0.33333, d. v. s. bestämma skogsskattens belopp till en tredjedel av den utdebiteringssiffra, varmed i ty fall skall räknas.

Skälet härtill är väsentligen det, att skogsskatten skall ersätta ej blott fastighetsskatten å skogsvärdet utan även den objektskatt å näring, som enligt förslaget åvilar näring i allmänhet, men från vilken skogsavverkning, evad den sker å egen eller å annans mark, är undantagen. Detta undantag från näringsbeskattning för skogsavverkning grundas därå, att det icke ansetts vara lämpligt att å skogsbruksnäringen lägga en realskatt av näringsskattens natur samtidigt som man å skogsavkastningen lägger en realskatt av skogsskatts natur. Det synes i stället vara att föredraga att i någon mån höja skogsskatten, så att den kompenserar även skogsbrukets frihet från näringsbeskattningen. Detta skäl för skattebeloppets höjning gäller naturligtvis i första hand de större skogsbruken, för vilka näringsskatt av någon betydenhet kunde vara att påräkna. Men även för de mindre skogsbruken, som tilläventyrs ej skulle falla under förslagets bestämmelser om näringsskatt, kan en motsvarande höjning vara motiverad av den omständighet, att det enligt instruktionen för värdesättning å skogsmark och växande skog medgivna 25 procents avdraget i allmänhet torde vara för dessa mindre skogsbruk väl högt tilltaget och således lämna en marginal mellan den enligt instruktionen uppskattade och den verkliga skogsavkastningen, som lämnar plats för den högre skogsskatten.

Någon rent siffermässig beräkning till stöd för den sålunda av kommittén vidtagna höjningen av den rent matematiska siffran kan naturligtvis icke åstadkommas, då de för en sådan beräkning erforderliga utgångstalen ej äro siffermässigt åtkomliga, utan kommittén får härutinnan inskränka sig till det uttalandet, att kommittén funnit den föreslagna siffran, en tredjedel, vara skälig och rimlig.

I den till grund för kommitténs förslag liggande promemorian har gjorts gällande, att en skatteprocent, som i överensstämmelse med den matematiska ekvationens resultat bestämmes till 0.307575, således ännu mer den av kommittén föreslagna skatteprocenten, 0.33333, skulle vara ägnad att överkompensera den fastighetsskatt å skogsvärdet, som man velat omsätta i skogsskatt. I detta hänseende framhålles särskilt, att den nuvarande avverkningen i Sverige i hög grad överstiger tillväxten, att således ett långt högre belopp uttages, än som vid fastighetstaxeringen antagits utgöra skogens normala och uthålliga avkastning, och att alltså, så länge överavverkningen pågår, skogsskatten kommer att tillföra kommunen högre inkomst, än motsvarande fastighetsskatt skulle ha lämnat. Detta förhållande, som ej vore av tillfällig art utan komme att fortfara under en längre följd av år, medförde, att den genom skogsskatten uttagna skatten komme att träffa ej blott själva avkastningen från skogen utan även den kapitalomflyttning, som ägde rum genom överavverkningen, utan att möjlighet gåves för avverkaren att erhålla minskning i skogs ingångsvärde på samma sätt som vid inkomstbeskattning i vissa fall vore tillåtet.

I anledning härav vill kommittén hava erinrat till en början, att skogsskatten, sådan kommittén tänkt sig densamma, avser att, såsom ovan nämnts, kompensera ej blott större delen av fastighetsskatten å skogsvärdet utan även näringsskatt å skogsbruket och, i fråga om mindre skogsbruk, den marginal mellan skogens uppskattade och verkliga värde, som i fråga om sådana skogsbruk är att räkna med på grund av upp-

skattningsreglerna. Men frånsett detta är det självfallet, att en skatteform, som såsom skogsskatten hänför skatten till det avverkade virkets rotvärde, ej kan göra någon skillnad mellan sådant virke, som kan hava framkommit ur den årliga tillväxten, och sådant, som är att hänföra till överavverkning. Om nu skatteprocenten, såsom i förslaget skett, bestämmes till vad som ansetts rimligt och skäligt för en avverkning, som uttager den årliga normala tillväxten, finnes intet skäl att nedsätta denna skatteprocent därför, att på ett eller annat håll avverkningen sträckes utöver den normala tillväxten, helst som en dylik överavverkning frångår den grund, varå skogsskatten är byggd — den årliga normala avverkningen — och försätter kommunen i det läge, att den sedermera under en följd av år har allenast en minskad årlig avverkning att beskatta. Det är då ej mer än rätt och billigt, att kommunen får uppbära full skatt å den avverkning, som faktiskt skett.

Skogsskattemedels fondering.

2. Då skogsskatten, sådan den av kommittén föreslås, varder en skattekälla, som får antagas komma att i vissa kommuner flyta tämligen ojämnt, givande ena året rikligare intäkt andra året mindre, är det från kommunens synpunkt av vikt, att denna ojämnhet så långt ske kan utjämnas. I sådant hänseende är i förut åberopade promemoria framställt ett förslag, som kommittén finner sig böra biträda. Enligt detsamma skola inflytande skogsskattemedel avsättas till en fond, ur vilken bidrag må anvisas till utgifter för kommun, församling och skoldistrikt, och får sådant bidrag ej sättas högre än en tredjedel av fondens behållning den 1 september det år, då bidraget anvisas, plus en tredjedel av den skogsskatt, som debiteras på grund av samma års taxering till sådan skatt. Härigenom åstadkommes en utjämning, som i stort sett fördelar de under ett år influtna skattemedlen tämligen jämnt på fem år. Då denna anordning ej kan komma i full tillämpning förr än fyra år efter lagens ikraftträdande, erfordras särskilda bestämmelser angående övergångstiden, under vilken den behövliga fondbildningen huvudsakligen kommer att äga rum.

En utjämning av den art, som nu omförmälts, saknar emellertid praktisk betydelse för sådana kommuner, där skogsskatten ej spelar någon avsevärd roll för kommunens ekonomi. Generellt sett är detta fallet med städer och köpingar. Där influtna skogsaccismedel hava hittills icke varit av någon avsevärd betydelse för kommunens ekonomi.

Enligt tillgängliga uppgifter för debiterad skogsaccis under åren 1920, 1921 och 1922 har under nämnda år i 96 städer och köpingar ingen skogsaccis utdebiterats och i återstående städer och köpingar utdebiterats belopp överstigande 1 000 kronor *år 1920* i Eskilstuna med 1 936 kronor, i Borås med 2 539 kronor, i Eksjö med 1 621 kronor, i Lidingö köping med 1 564 kronor, i Linköping med 2 921 kronor, i Mjölby med 1 526 kronor, i Lidköping med 1 159 kronor och i Söderhamn med 1 706 kronor samt *år 1921* i Eskilstuna med 1 468 kronor, i Borås med 1 548 kronor, i Nässjö med 1 008 kronor, i Växjö med 1 102 kronor, i Linköping med 1 753 kronor, i Mjölby med 1 083 kronor, i Lidköping med 1 195 kronor och i Trollhättan med 2 118 kronor, varemot *år 1922* ingen utdebitering över 1 000 kronor förekommit.

Vid sådant förhållande har kommittén ansett det mest praktiskt att helt undantaga städer och köpingar med egen kommunalförvaltning

från bestämmelserna om skogsskattemedlens fördelning på olika år och om fondbildning samt anvisa där inflytande skogsskattemedel till omedelbar användning för kommunen i likhet med andra kommunala skattemedel.

Ett liknande förhållande kan naturligtvis även inträffa inom en landskommun, där skogsskattemedel inflyta sporadiskt och med ringa belopp. Även för sådan kommun har alltså en motsvarande undantagsbestämmelse ansetts böra meddelas, som dock icke kunnat göras generell utan måst sättas i förbindelse med skogsskattefondens ställning.

Skogsskattemedels fördelning mellan kommun, församling och skoldistrikt.

3. Enligt gällande lag skall skogsaccis utgöras till *kommunen*, och har åt kommunen inrymts en viss företrädesrätt att tillgodogöra sig influtna accismedel för den borgerliga kommunens räkning. Kommitténs förslag bibehåller kommunens ställning såsom beskattningsområde för skogsskatten och denna skatts egenskap att vara en till *kommunen* utgående skatt. Även den borgerliga kommunens företrädesrätt att tillgodogöra sig influtna skogsskattemedel är, såsom nyss är sagt, bibehållen för städer och köpingar samt sådana landskommuner, för vilka skogsskattemedlen äro av underordnad betydelse. Av praktiska skäl har det ansetts lämpligt att i sådana samhällen låta den borgerliga kommunen utan vidare behandla inflytande skogsskattemedel såsom andra till kommunen ingående skattemedel.

Annorlunda ställer sig emellertid saken i sådana landskommuner, där skogsskatten är av verklig betydelse för kommunens ekonomi. För dessa synes det till en början välbetänkt att fortfarande bibehålla den rätt, som för närvarande är medgiven den borgerliga kommunen att med viss maximibegränsning besluta om det belopp, som bör av tillgängliga skogsskattemedel användas för täckande av budgetårets utgifter. Förslaget innehåller alltså en i enlighet härmed avfattad bestämmelse. Vad däremot angår sättet för användningen av sålunda för ett visst år anvisade skogsskattemedel intager förslaget en annan ställning än nu gällande skogsaccislag. Någon företrädesrätt att tillgodogöra sig sådana skogsskattemedel vill nämligen förslaget icke tillägga den borgerliga kommunen. Den minskning i skattekronor och därav följande högre utdebitering, som föranledes därav, att en del av skogsvärdet undandrages den årliga utdebiteringen, träffar den kyrkliga lika väl som den borgerliga kommunen, och den kompensation i skatt, som sedermera lämnas vid skogens avverkning, bör därför tillkomma dem båda. Vid sådant förhållande synes det principiellt riktiga vara, att en var av dem får taga del i skogsskattemedlen efter den utdebitering, som inom dem förekommer. Förslaget innehåller därför, att de i landskommun inflytande skogsskattemedel, som enligt kommunalstämmans beslut skola tagas till användning under ett visst år, skola fördelas mellan kommunen och församlingen (eventuellt även skoldistrikt) efter förhållandet mellan varderas skattebehov under samma år.

Enligt gällande fattigvårdslag kan det understundom inträffa, att två eller flera kommuner förenas till ett fattigvårdssamhälle med rätt till utdebitering inom kommunerna av medel, som erfordras för fattigvårdens behov. Inom kommun, som ingår i dylikt fattigvårdssamhälle, är naturligtvis såsom kommunens skattebehov att räkna även vad som inom densamma utdebiteras på grund av fattigvårdsstämmans beslut.

Taxeringsförfarande.

4. Kommitténs förslag utgår ifrån, att taxeringen av virke för skogsskatt skall verkställas icke såsom hittills av kommunal myndighet utan av vanlig taxeringsmyndighet. Redan det nära sammanhang, vari enligt kommitténs förslag virkesbeskattningen kommer att stå till den övriga kommunala beskattningen, gör en sådan överflyttning av taxeringsarbetet önskvärd och befogad. Men även andra skäl tala därför. Så kan det icke vara riktigt, att taxeringen till denna skatt är anförtrodd åt den förvaltande myndigheten i kommunen, då det är kommunen själv, som äger tillgodogöra sig skatten och således är intresserad part i beskattningen. Likaså kan det förvisso antagas, att de vanliga taxeringsmyndigheterna med hänsyn till sin sammansättning och sin vana vid taxeringsarbete äro bättre lämpade att åstadkomma en rättvis och jämn taxering än kommunalnämnderna.

Med denna uppfattning angående den myndighet, åt vilken virkestaxeringen bör anförtros, har kommittén funnit sig icke böra i sitt förslag till kommunalskattelag upptaga vad som angår taxeringens tekniska utförande och förty därur uteslutit bestämmelser om deklaration och andra uppgifter till ledning för taxeringen, om taxeringsmyndigheter, deras sammansättning, befogenheter och arbetsordning, om bevakande av det allmännas rätt, om fullföljd av talan m. m. Hithörande ämnen böra enligt kommitténs mening behandlas i den allmänna förordningen om taxeringsmyndigheter och förfarandet vid taxering, i vilken förordning alltså myndigheter och enskilda skulle hava att söka och finna allt, som angår det formella förfarandet vid taxering i och för beskattning till stat eller kommun.

Vid ett ordnande av dessa frågor bör emellertid särskilt uppmärksammas, att enligt kommitténs förslag även husbehovsvirke skall bliva föremål för deklaration och taxering. På sätt redan i den för kommitténs förslag grundläggande promemorian anmärkes, torde det bliva nödvändigt att i fråga om deklaration och taxering av husbehovsvirke stadga eller åtminstone medgiva ett mera summariskt förfarande, som ej ställer alltför stora krav på vare sig deklaranten eller taxeringsmyndigheten. Kommittén, som ansett sig ej böra närmare ingå på de bestämmelser, som i sådant avseende kunna vara önskvärda och lämpliga, har emellertid velat fästa uppmärksamheten å förhållandet med framhållande tillika av vikten därav, att deklarationsplikten och taxeringen av husbehovsvirket så ordnas, att vad härom föreskrives ej kommer att illudera eller försvåra tillämpningen av den av kommittén föreslagna virkesbeskattningen.

11 kap.

# Kommmunal progressivskatt.

*Historik.*
1920 års Kungl. förslag.

Den nuvarande kommunala progressivskatten leder sitt upphov från 1920 års Kungl. förslag till kommunalskattelag.

På sätt som framgår av departementschefens i det föregående (sid. 135 o. f.) återgivna yttrande angående de allmänna riktlinjerna för det nya kommunalskattesystemet, skulle i systemet ingå utom objektskatt å fastighet och å näring (intresseskatter) jämväl skatter efter förmåga, nämligen kommunal inkomstskatt kompletterad med en progressiv skatt. Den kommunala inkomstskatten, som för de lägre inkomsterna var degressivt anordnad, ansågs visserligen i fråga om dessa inkomster i skälig mån tillgodose kravet på beskattning efter förmåga, men då samma skatt av åtskilliga skäl ej kunde göras progressiv, kunde därigenom ej vinnas, att skattetrycket komme att uppbäras av de högre inkomsterna efter dessas förmåga. För detta ändamål erfordrades en verklig kommunal progressivskatt. En sådan föreslogs därför ock. Liksom i fråga om statsbeskattningen borde skatteförmågan vara den ensamt avgörande i fråga om denna skatt. Till grund för densamma syntes därför också lämpligen kunna läggas den uppskattning av inkomst och förmögenhet, som verkställdes i och för statsbeskattning. Däremot borde beskattningen börja först vid väsentligt högre inkomster — de smärre inkomsterna bleve tillräckligt beskattade genom den allmänna kommunala inkomstskatten. Då en progressiv beskattning i främsta hand avsåge att täcka de kommunernas utgifter, som avsåge mera allmänna ändamål, men det just vore för sådana utgifter, som de skattetyngda kommunerna borde erhålla gottgörelse vid skatteutjämningen, så syntes det lämpligt, att denna progressiva skatt tillika användes i skatteutjämningssyfte, så att en viss del av vad som inflöte genom skatten finge behållas av vederbörande kommun och återstoden användas för skatteutjämningsändamål. Skatten borde utgå efter för hela landet lika, i skatteförfattningen angiven skattesats; denna borde vara så avpassad, att progressivskatten tillsammans med den kommunala inkomstskatten i en kommun med medelhögt skattetryck åstadkomme en väl avvägd progression i beskattningen.

I enlighet med dessa grunder innehöll 1920 års Kungl. förslag i fråga om den kommunala progressivskatten, att sådan skatt skulle efter särskild skatteskala för andra skattskyldiga än svenska aktiebolag, solidariska bankbolag och kommanditbolag och särskild skatteskala för nämnda bolag utgöras för varje till inkomst- och förmögenhetsskatt beskattningsbart belopp, som översteg för den förra gruppen skattskyldiga

3 000 kronor och för bolagen 6 procent av det bolagets kapital, vartill hänsyn skulle tagas vid bolagets taxering till inkomst- och förmögenhetsskatt. I fråga om vad som av de genom denna beskattning inflytande skattemedel borde användas till utjämningsändamål ansågs lämpligt, att i första rummet den av bolag erlagda progressivskatten toges i anspråk för sådant ändamål. Progressivskatten skulle nämligen utgöras i samma kommun som inkomst- och förmögenhetsskatten, d. v. s. beträffande bolag i den kommun, där bolagets styrelse hade sitt säte. Då denna kommun och bolaget ofta hade föga med varandra att skaffa, kunde kommunen ej heller hava några anspråk på att erhålla en mera betydande del av progressivskatten, och förslaget utginge ifrån, att endast 10 procent därav skulle stanna inom kommunen och återstoden gå till skatteutjämning. Den progressivskatt, som utgjordes av enskilda, vore avsedd att med större delen tillfalla den egna kommunen. Om 25 procent av denna skatt finge disponeras för utjämningsändamål, borde, såvitt då kunde bedömas, fullt tillräckliga medel därtill erhållas.

Särskilda utskottet vid 1920 års riksdag fann sig — såsom redan i det föregående är omnämnt — böra acceptera den föreslagna nya kommunalskatteformen men ansåg den till innehållet böra väsentligen omarbetas på grund av anmärkningar och önskemål, som framförts dels i motioner dels under utskottsbehandlingen. Härom anförde utskottet följande (utl. sid. 47): Särskilda utskottet 1920.

"Att utskottet i sitt förslag till provisorium upptagit en kommunal progressivskatt har särskilt sin grund däri, att det befunnits behövligt att tillföra kommunerna en dylik skatteinkomst vid sidan av utdebiteringen på bevillningskronorna för att kunna hålla denna utdebitering nere i skäliga belopp. Den prövning, som Kungl. Maj:ts förslag i denna del undergått, har emellertid föranlett väsentliga ändringar däri.

I anslutning till vad som yrkats i motionerna I: 259 och II: 393 har utskottet enats om, att huvudparten av progressivskatten från såväl enskilda som bolag eller 75 procent bör avses för vederbörande kommuns eget behov, samt att denna del bör, därest den skattskyldiges inkomst förvärvats inom flera kommuner, slås ut på dessa efter fördelningen av hans bevillningspliktiga inkomst enligt beslut av prövningsnämnden i det län, där han är mantalsskriven. Därjämte har det befunnits önskvärt att, till befordrande av en sund kommunal hushållning, sätta varje kommuns rätt att uppbära den på kommunen belöpande progressivskatten i viss relation till utdebiteringen på alla skattskyldiga. Så har skett genom infogande av en ny bestämmelse, att högst en fjärdedel av varje kommuns skattebehov får fyllas genom progressivskatten — en proportion, som bör vara ägnad att hos alla skattskyldiga inskärpa ansvarskänsla vid handhavandet av kommunens ekonomi, på samma gång som den dock i regel låter kommunen fullt ut tillgodogöra sig sina progressivskattemedel. I samband härmed har stadgats, att inom den sålunda angivna gränsen progressivskatten får användas till såväl den borgerliga som den kyrkliga kommunens behov, medan i Kungl. Maj:ts proposition förutsatts, att den endast skulle komma den borgerliga kommunen till godo. Vad beträffar den del av progressivskatten, som avsetts för utjämning av skattetrycket olika kommuner eller andra menigheter emellan (återstående 25 procent), har utskottet ansett, att, då inga nya grunder för

denna utjämning ens antydningsvis blivit angivna i den Kungl. propositionen, och då det efter utskottet tillgängliga underrättelser knappast torde vara att vänta, att någon mera omfattande utjämningsplan kan komma att föreläggas nästkommande riksdag, försiktigheten bjuder att skapa någon säkerhet mot att denna del av progressivskatten skulle komma att upptagas i vidare mån än som är erforderligt för det syfte, för vilket den är särskilt avsedd. I enlighet härmed har man tänkt sig, att de för skatteutjämning avsedda 25 procenten av skattens belopp visserligen skola påföras samtidigt med kommunandelen, 75 procent, men att uppbörd av utjämningsandelen ej skall ske, förrän det samlade behovet av medel för sagda ändamål blivit av Kungl. Maj:t konstaterat; skulle därvid befinnas, att det påförda beloppet överstiger det sålunda konstaterade behovet med skälig marginal för restantier vid uppbörden, har Kungl. Maj:t att förordna om motsvarande nedsättning av denna del av skatten. Utskottet erinrar, att grunderna för utjämningen givetvis fortfarande som hittills komma att bestämmas av Kungl. Maj:t och riksdagen gemensamt."

Slutligen meddelar utskottet, att utskottet icke kunnat i oförändrat skick godkänna de av Kungl. Maj:t föreslagna skalorna för progressivskatten, enär dessa såväl för enskilda som för bolag synts strängare, än som påkallades av skattens ändamål och vad som kunde anses skäligt med hänsyn till den skattebörda, vilken i övrigt drabbade dessa kategorier skattskyldiga. På grund härav föreslogs en jämkning av procentsiffrorna alltifrån de första grupperna och därjämte en utsträckning uppåt, så att maximum inträdde först vid ett taxeringsbart belopp, som vore ungefär dubbelt så högt som det av Kungl. Maj:t föreslagna; i fråga om bolag hade därjämte högsta procenten i förhållande till det beskattningsbara beloppet sänkts från 6 till 5.

Riksdagens beslut.

Riksdagens beslut utföll i enlighet med vad utskottet sålunda hemställt.

I överensstämmelse med riksdagens beslut utfärdades sedermera den 19 november 1920 förordning om kommunal progressivskatt för åren 1921—1924 (Sv. F. S. nr 761).

I denna förordning har sedermera vidtagits några smärre ändringar, huvudsakligen avseende storleken av de kommunandelsbelopp, som skola fördelas mellan kommunerna (Sv. F. S. nr 65/1922).

Enligt beslut vid 1924 års riksdag skola samma bestämmelser gälla även för åren 1925 och 1926.

*Kommittén.* Progressivskatten bör bibehållas.

Kommittén är av den meningen, att den kommunala progressivskatten fortfarande bör bibehållas såsom kommunal beskattningsform. Visserligen finnas, såsom i det föregående påvisats, redan i den kommunala repartitionsskatten vissa moment, som verka i progressiv riktning, så att de större inkomsterna träffas därav relativt hårdare än de mindre. Men det torde ej kunna bestridas, att det kan vara rimligt och skäligt, att progressiviteten även inom kommunalbeskattningen göres skarpare gällande, än som sker enbart genom repartitionsskatten. I sådant hänseende kan otvivelaktigt den kommunala progressivskatten med sin kraftiga förskjutning av skattebördan över på de högre inkomsterna väl försvara sin plats såsom en supplementär skatteform i kommunalskattesystemet.

Brister i nuvarande bestämmelser.

Den nuvarande kommunala progressivskatten lider emellertid av vissa brister, som göra, att den svårligen synes kunna i sin nuvarande form upptagas i ett kommunalt skattesystem, som gör anspråk på att mera definitivt lösa kommunalskattefrågan.

I sådant hänseende är att erinra, att den kommunala progressivskatten icke är avpassad efter det växlande skattetrycket inom de olika kommunerna utan utgår principiellt sett efter samma skattesats över hela linjen. Vad angår kommunandelen är visserligen genom bestämmelserna i förordningen den 19 november 1920 angående särskilda grunder för utgörande av 1921—1924 års allmänna kommunalutskylder m. m. användningen av progressivbeskattningen för täckande av kommunernas egna skattebehov så till vida inskränkt, att därigenom ej får uttagas mera än en fjärdedel av det belopp, som beslutats till utdebitering för kommun, kyrka och skola. Men denna bestämmelse har visat sig föga effektiv. I det stora flertalet av rikets kommuner har nämligen skattebehovet varit så stort, att någon reduktion av kommunandelen icke ifrågakommit, utan har densamma där utgått med maximibeloppet. Denna stelhet i progressivbeskattningen finner kommittén illa överensstämma med de grunder, varå kommunalbeskattningen bör vila, och vilka i stället kräva, att även progressivskatten, såvitt den utgår för det egna kommunala behovet, följer skattetrycket inom kommunen och blir högre eller lägre allt efter som detta skattetryck i övrigt är större eller mindre.

Men än mindre tillfredsställande finner kommittén nuvarande anordning vara i fråga om utjämningsandelen. Denna andel uttages för närvarande, sedan Kungl. Maj:t förordnat huru stor del därav, som skall effektivt utgöras, efter samma skattesats av de skattdragande inom alla kommuner, utan något som helst avseende å vad de hava att utgöra till den egna kommunen. En skattskyldig inom en kommun med högt skattetryck får alltså bidraga till skatteutjämningen efter samma skattesats som en skattdragande inom en kommun med lågt skattetryck. Om sedermera den förra kommunen kan komma i åtnjutande av understöd av utjämningsmedlen, och därigenom de skattdragande inom kommunen beredas någon lättnad, beror av förhållanden, vilka ofta kunna vara sådana, att någon dylik lättnad ej är att påräkna. En dylik metod att åstadkomma utjämning av skattebördorna de olika kommunerna emellan kan visserligen i någon mån åstadkomma det önskade resultatet i fråga om de allra hårdast belastade, vilka komma i åtnjutande av utjämningsmedlen, men minskar icke ojämnheten emellan de kommuner, som icke kunna påräkna en dylik förmån. Skall en verklig och över hela linjen verkande utjämning — i den mån en sådan över huvud är möjlig att på denna väg åstadkomma — kunna påräknas, måste större bidrag till utjämningen utkrävas av skattdragandena inom de kommuner, som äro relativt mindre betungade med bördor för egen räkning, än av skattdragandena inom kommuner med större egen belastning.

Vidare har emot det nuvarande kommunala progressivskattesystemet anmärkts, att uppbörden och redovisningen av utjämningsandelen undandrager sig effektiv kontroll från de statliga myndigheternas sida. Sedan Kungl. Maj:t förordnat huru stor del av utjämningsandelen, som skall effektivt utgöras, ankommer det på de kommunala myndigheterna

att ombesörja uppbörd, redovisning och inleverering av de influtna medlen. Enligt Kungl. kungörelsen av den 8 december 1922 angående uppbörd samt redovisning av utjämningsandel av kommunal progressivskatt m. m. (Sv. F. S. nr 581) skall uppbörd av skatteutjämningsmedel verkställas mellan den 20 juni och den 15 oktober å kommunal uppbördsstämma. Om stämma för uppbörd av övriga kommunala utskylder under sagda tid ej hålles eller hinder för uppbördens verkställande å sådan stämma möter, skall särskild uppbörd av skatteutjämningsmedel äga rum. Vid uppbördsstämma influtna skatteutjämningsmedel skola efter stämmans slut ofördröjligen inlevereras till länsstyrelsen genom insättning å statsverkets giroräkning i riksbanken. Efter uppbördsstämma inflytande skatteutjämningsmedel (restantier m. m.) skola på enahanda sätt till länsstyrelsen kvartalsvis inlevereras. Länsstyrelserna skola hava tillsyn över kommunernas leverans av skatteutjämningsmedel ävensom därå, att indrivning av restantier tillbörligen verkställes. Kommunerna skola till länsstyrelserna insända utdrag ur debiterings- och uppbördslängderna, upptagande slutsummorna å en var av kolumnerna för debiterade utskylder av olika slag, ävensom rapporter rörande uppbörden och redovisningen under året av skatteutjämningsmedel i enlighet med följande formulär:

**"Rapport**

från ..... kommun rörande uppbörden och redovisningen av den kommunala progressivskattens utjämningsandel för år 192...

*Debet.*

| | | |
|---|---|---|
| Rester från föregående år ..... | 400: — | |
| Uppdebiterat under året ..... | 4 600: — | 5 000: — |

*Kredit.*

| | | | |
|---|---|---|---|
| Avkortning och avskrivning ..... | | 300: — | |
| Insättning å statsverkets giroräkning i riksbanken.. | | 3 900: — | |
| Restförda belopp: | | | |
| äldre rester ..... | 50: — | | |
| rester av årets uppbörd ..... | 750: — | 800: — | 5 000: — |

..... den ..... 192..

.....

Redogörare för kommunalutskylder
i ..... kommun."

Emot detta redovisningssystem har nu gjorts gällande, att länsstyrelsen icke är i tillfälle att kontrollera och besluta om avkortningar och avskrivningar av skatteutjämningsmedel eller att kontrollera de åtgärder, som vidtagits för indrivning av restförda sådana utskylder. Det föreligger alltså möjlighet för en kommunal redogörare att såsom avkortat eller restfört belopp i sin rapport upptaga verkligen influtna medel, utan att sådant kan av länsstyrelsen kontrolleras. Och om han fått in och redovisat kommunens egen andel av progressivskattemedel, saknar även kommunen intresse av att efterforska, huru det förhåller sig med utjämningsmedlen. Anmärkningen är med nuvarande lagstiftning angående kommunal progressivskatt otvivelaktigt befogad och samman-

hänger med spörsmålet om det för uppbörd, indrivning och redovisning samt för avkortning eller avskrivning av sådana medel skall uppställas andra föreskrifter och villkor än som gälla för kommunala skattemedel i allmänhet. Härtill återkommer kommittén i det följande.

Skatteutjämningen egentligen en statsangelägenhet.

Den kommunala skatteutjämningen och anskaffande av därför erforderliga medel är i själva verket en statlig, icke en kommunal fråga. Den bottnar väsentligen däri, att staten har ålagt kommunerna förpliktelser att tillgodose en del behov av statlig art, som understundom tynga den kommunala budgeten över vad som ur kommunal synpunkt är rimligt och skäligt. Om problemet skulle upptagas till allsidigt och genomgående bedömande, komme det att ej allenast omspänna stora områden av den kommunala organisationen över huvud taget, å vilka det ej kan ifrågasättas, att kommittén i detta sammanhang skulle inlåta sig, utan även kräva revision av de grunder, efter vilka understöd av skatteutjämningsmedel böra utgå till skattetyngda kommuner, en fråga, som ej heller fallit under kommitténs uppdrag. Till närmare belysning av arten och omfattningen av hit hörande spörsmål får kommittén hänvisa till en av kommitténs ledamot, landskamreraren Eiserman, i ämnet utarbetad promemoria, vilken såsom bilaga nr 5 fogats till kommitténs betänkande.

Med hänsyn till skatteutjämningsproblemets sålunda antydda art och innebörd har det varit inom kommittén ifrågasatt att helt utesluta detsamma från kommitténs förslag och sålunda låta detta förslag avse den kommunala progressivbeskattningen, allenast såvitt den kunde och borde tagas i anspråk för kommunernas egen räkning. Emellertid har inom kommittén även uttalats den mening, att den nuvarande ordningen, i vad den avser anskaffande av medel för skatteutjämningsändamål, icke borde övergivas utan att något annat sattes i stället. Vid övervägande härav och då den kommunala progressivbeskattningen utan större svårighet låter sig rationellt ordnas så, att en del av på sådan väg uttagna medel kunna reserveras för skatteutjämningen, har kommittén — särskilt med hänsyn till önskvärdheten att icke vidtaga större rubbningar i bestående förhållanden — stannat vid att anvisa den kommunala progressivskatten delvis för kommunala ändamål och delvis för skatteutjämningen.

Kommitténs förslag.

Med denna utgångspunkt och för undvikande av de olägenheter, som, på sätt förut är nämnt, äro förenade med den nuvarande kommunala progressivbeskattningen, har kommittén tänkt sig samma beskattning böra ordnas på följande sätt. Den kommunala progressivskatten ansluter sig såsom för närvarande till den statliga inkomst- och förmögenhetsbeskattningen och utgår för varje till sådan skatt beskattningsbart belopp, som uppnår nuvarande minimigräns. Den utgår efter samma för hela landet gällande skatteskalor: en för svenska aktiebolag och solidariska bankbolag och en för andra skattskyldiga. Det belopp, som enligt endera av dessa skatteskalor påföres den skattskyldige, skall av honom i dess helhet, eventuellt efter fördelning mellan olika kommuner, gäldas till den kommun, där skatten skall utgöras. Av vad som sålunda inflyter till kommunen i kommunal progressivskatt skall en viss del stanna inom kommunen och användas för dess egna samt kyrkans och skolans behov. Såsom kommunens behov skall därvid, såsom i det föregående i fråga om

skogsskattemedel är nämnt, räknas även vad som inom kommun, som ingår i ett av två eller flera kommuner bestående fattigvårdssamhälle, skall uttagas på grund av fattigvårdsstämmas beslut. Den kommunen sålunda tillkommande andel av progressivskatten har kommittén ansett kunna lämpligen bestämmas till en tiondel för varje krona och en tusendel för varje öre, som inom kommunen utdebiteras per skattekrona för kommunala, kyrkliga och skoländamål. Härav varder då en följd, att, i den mån som den kommunala utdebiteringen är högre, får kommunen tillgodonjuta en större del av vad som inflyter genom den kommunala progressivskatten, så att vid en utdebitering inom kommunen av tio kronor per skattekrona hela progressivskatten får av kommunen behållas. Vad som återstår av progressivskatt, sedan kommunens sålunda bestämda andel avgått, har kommunen att inleverera till statsverket för att användas till skatteutjämning enligt de grunder, som kunna vara därom stadgade.

Kommunandelen har kommittén, såsom nyss nämnts, ansett böra komma till användning för såväl kommunens som kyrkans och skolans behov. Den lämpligaste anordningen synes härvid vara, att den borgerliga kommunen först får göra sig till godo vad den har att utbekomma, d. v. s. så många tiondelar av progressivskatten som belöper å utdebiteringen i kommunal repartitionsskatt för den borgerliga kommunens, eventuellt för fattigvårdssamhälles behov, därefter på enahanda sätt församlingen vad som belöper å utdebiteringen för kyrkliga och skolbehov, samt sist eventuellt skoldistrikt för vad å dettas utdebitering belöper, dock med den modifikation att, i händelse församling eller skoldistrikt består av flera kommuner eller skoldistrikt av flera församlingar, den större enheten får i första hand tillgodogöra sig vad å dess utdebitering belöper. Det är uppenbart, att någon begränsning i den i förhållande till utdebiteringen satta tilldelningen av kommunal progressivskatt ej kan uppkomma förr än, vad angår den borgerliga kommunen, utdebiteringen i kommunal repartitionsskatt där överstiger 10 kronor per skattekrona, vad angår församling, förr än utdebiteringen till kommunen och församlingen sammanlagt överstiger 10 kronor per skattekrona, och vad angår skoldistrikt, förr än utdebiteringen inom kommun, församling och skoldistrikt sammanlagt överstiger 10 kronor per skattekrona, ävensom att, så snart utdebiteringen för kommunala, kyrkliga och skoländamål sammanlagt understiger 10 kronor per skattekrona, alltid ett överskott kommer att uppstå, som då skall inlevereras till statsverket för utjämningsändamål.

Kommittén har sålunda ansett den kommunala progressivskatten böra fortfarande bibehålla sin karaktär av kommunal utskyld, som utgöres till den borgerliga kommunen och av dennas förvaltande myndigheter tillhandahålles, till vederbörliga delar, såväl församlingen, eventuellt även skoldistrikt, som statsverket. Härav följer, att i avseende å progressivskattens uppbörd och redovisning samt i fråga om indrivning, avkortning och avskrivning av progressivskattemedel böra gälla samma anordningar och föreskrifter som beträffande andra kommunalskattemedel. Vad som, på sätt i det föregående är omförmält, anmärkts i fråga om svårigheterna för vederbörande länsstyrelse att kontrollera riktigheten av ingående redovisningar för utjämningsmedel anser kommittén

hava förlorat betydelse genom den nya konstruktion, som kommittén givit åt den kommunala progressivskatten, då det ligger lika mycket i kommunens som i statens intresse, oftast kanske mera i kommunens, att varje i sådan skatt utdebiterat belopp indrives och redovisas. Kontrollen å vad som från en viss kommun skall redovisas till statsverket såsom utjämningsandel är lätt, då därför erfordras blott kännedom om den utdebiterade progressivskattens totalbelopp och de inom kommunen för den kommunala repartitionsskatten gällande utdebiteringssiffrorna; för restantiernas behöriga indrivning ävensom i fråga om avkortningar och avskrivningar lärer väl staten kunna och böra åtnöja sig med de garantier, som kommunen har för det behöriga utfåendet av egna skattemedel.

Det har inom kommittén ifrågasatts, att den kommunala progressivskatten skulle i fråga om indrivning, avkortning och avskrivning likställas med statsskatt, och att för detta ändamål debiteringen, uppbörden och redovisningen av den kommunala progressivskatten skulle överflyttas å de statliga myndigheterna, samt inflytande progressivskattemedel i sin helhet inlevereras till statsverket, varefter kommunerna, församlingarna och skoldistrikten skulle äga att hos vederbörande länsstyrelse rekvirera den kommunandel, som enligt den i förslaget stadgade fördelningsgrund skulle tillkomma en var av dem. Kommittén har icke velat biträda detta förslag, då progressivskatten därigenom skulle i den allmänna uppfattningen förlora sin karaktär av kommunal utskyld och snart framstå allenast som en extra inkomst- och förmögenhetsskatt. Dessutom lärer det icke vara uteslutet, att en dylik omflyttning kunde komma att medföra ökade kostnader för det statliga uppbördsväsendet.

Progressivskattens storlek.

Vad angår *storleken* av den kommunala progressivskatt, som enligt kommitténs förslag skulle komma att uttagas, har kommittén ansett, att den lämpligen kan och bör begränsas till vad som för närvarande utgår såsom kommunandel. De av kommittén uppgjorda skalorna avse alltså att lämna ett ekonomiskt resultat, som i sin helhet motsvarar samma kommunandel. Därvid har ingen annan ändring skett, än att intervallerna i skalorna gjorts något annorlunda än i nu gällande skalor i syfte att erhålla en jämnare progression.

I fråga om den av kommittén sålunda föreslagna nedsättningen av den för närvarande stadgade skattesatsen får kommittén till en början åberopa följande siffror.

På grund av taxeringarna under åren 1921 och 1922 uttogs såsom utjämningsmedel

under år 1922 ..... 60 procent av utjämningsandelen
„ „ 1923 ..... 70 „ „ „

Under sistnämnda två år utgjorde det totala beloppet av uttagen kommunal progressivskatt

år 1922 ..... 43 357 520: — kronor
„ 1923 ..... 24 399 360: — „

därav i kommunandel

år 1922 ..... 35 909 152: — kronor eller 82.82 procent
„ 1923 ..... 19 707 264: — „ „ 80.77 „

av det totala skattebeloppet

samt i utjämningsandel

år 1922 ..... 7 448 368: — kronor eller 17.18 procent
„ 1923 ..... 4 692 096: — „ „ 19.23 „

av det totala skattebeloppet.

Vidare har kommittén låtit verkställa en hela riket omfattande undersökning av vad som skulle — med kommitténs system — funnits tillgängligt för utjämningsändamål åren 1922 och 1923.

Av beräkningarna framgår:

att i total progressivskatt skulle utdebiterats

år 1922 ..... 37 241 843: — kronor
„ 1923 ..... 20 108 985: — „

att härav skulle för kommunernas egna behov fått disponeras

år 1922 ..... 72.10 procent med 26 851 369: — kronor
„ 1923 ..... 63.78 „ „ 12 825 511: — „ och

att således för utjämningsändamål skulle återstått

år 1922 ..... 27.90 procent med 10 390 474: — kronor
„ 1923 ..... 36.22 „ „ 7 283 474: — „ .

Utgångspunkten för den regel, som kommittén uppställt för beräkning av kommunandelen, resp. utjämningsandelen av progressivskatten och som tillämpats vid ovan omförmälta undersökning, har varit den, att kommittén ansett rimligt och skäligt, att en kommun med så hög utdebitering per skattekrona som 10 kronor får för egen räkning tillgodogöra sig den progressivskatt oavkortad, som utgår inom kommunen. Med denna utgångspunkt har det fallit sig naturligt att för kommuner med lägre utdebitering fastställa en kommunandel, som svarar mot en tiondel av progressivskatten inom kommunen för varje krona, som utdebiteras per skattekrona.

Av undersökningen framgår, att en tillämpning av den sålunda uppställda regeln kommer att verka en stark förskjutning i förhållandet mellan kommunandelen och utjämningsandelen för hela riket räknat, så att den förra minskas och den senare ökas. Härvid är dock att märka, att denna förskjutning i verkligheten kommer att bliva avsevärt mindre, än ovan anförda kalkyler synas giva vid handen. Detta beroende därpå att kommuner med relativt god ekonomi, vilka för närvarande få tillgodonjuta den nu stadgade kommunandelen oavkortad, gigetvis måste öka sin utdebitering per skattekrona i samma mån som deras progressivskattemedel minskas, varav åter följer, att de enligt den nya ordningen få tillgodogöra sig större andel av den inom kommunen utgående progressivskatten, än som följer av nuvarande lägre utdebiteringssiffra. Med hänsyn till detta förhållande och då det synes kommittén angeläget, att de för utjämningen avsedda medlen icke bliva alltför knappt tillmätta, har kommittén trott sig böra bibehålla utjämningsandelen vid den storlek, den enligt den föreslagna regeln skulle erhålla, utan någon reduktion.

Kommunandelen kommer i jämförelse med nuvarande förhållanden att undergå en ganska kraftig reduktion. Till en början verkar här den nedsättning i skatteskalan, som kommittén föreslår och som föranletts därav, att skalan i provisoriet torde hava tilltagits högre, än som egent-

ligen varit nödigt och lämpligt. Meningen och syftemålet med progressivskatten var att i kommunalbeskattningen få fram en starkare progressivitet än förut, men för detta ändamål lärer en supplementärskatt av mindre storlek än den nuvarande progressivskatten vara fullt tillräcklig. Vidare och väsentligast beror kommunandelens minskning därpå, att kommunerna i de flesta fall icke skola få såsom förut utan vidare tillgodogöra sig tre fjärdedelar av progressivskatten utan allenast en växlande del därav. Och denna växling är beroende av skattetrycket inom kommunerna, så att minskningen i progressivskattemedlen för de hårdast betungade kommunerna blir lika med noll — d. v. s. de få taga hela progressivskatten — för att därefter ökas allt efter som utdebiteringen per skattekrona minskas. En sådan anordning kommer naturligtvis att kraftigt bidraga till just vad som åsyftas, nämligen en utjämning av skattetrycket olika kommuner emellan.

Då 1920 års särskilda utskott biträdde förslaget om införande i kommunalbeskattningen av den progressiva skatteformen, angav utskottet som särskilt skäl, att det befunnits behövligt att tillföra kommunerna en dylik skatteinkomst vid sidan av utdebiteringen per bevillningskrona för att kunna hålla denna utdebitering nere i skäliga belopp. Det kunde då ligga nära till hands att befara, att kommitténs förslag med dess kraftiga beskäring av kommunandelen skulle komma att alltför mycket pressa upp den vanliga utdebiteringen. Kommittén håller emellertid före, att en dylik farhåga ej är befogad. Naturligtvis kommer beskäringen av kommunandelen att medföra motsvarande ökning i utdebiteringen per skattekrona, men väl att märka icke lika över hela linjen — för de hårdast betungade kommunerna medför ju förslaget icke någon minskning i progressivskattemedel — utan allenast för de relativt bättre ställda kommunerna, som kunna tåla en sådan ökning, och inom dessa kommuner kommer ökningen i utdebiteringen att stå i omvänt förhållande till det förhandenvarande skattetrycket, så att ju större detta är ju mindre blir den ökning i utdebiteringen, som följer av minskningen i kommunandelen. Att härigenom de skattdragandes bördor skulle oskäligen ökas lärer ej kunna befaras.

Om man emellertid skulle anse, att med kommitténs förslag utjämningsandelen är för högt och kommunandelen för lågt tilltagen, är detta lätt avhjälpt genom en ringa ändring i den föreslagna relationen mellan dessa delar. Om det bestämmes, att kommunandelen skall utgöra två tiondelar för den första per skattekrona utdebiterade kronan och en tiondel för varje därpå följande utdebiterad krona, så minskas utjämningsandelen och ökas kommunandelen, så att redan vid ett skattetryck av 9 kronor per skattekrona progressivskatten i dess helhet tillfaller kommunen. Sättes andelen för första utdebiterade kronan till tre tiondelar, så inträder nämnda eventualitet redan vid 8 kronors skattetryck o. s. v. Emellertid måste härvid beaktas, att utjämningsmedlen i motsvarande grad minskas och lätt kunna komma att bliva för sitt ändamål otillräckliga.

TABELL TILL 11 KAP.,

upptagande för åren 1922 och 1923 för Stockholms stad, för övriga städer och för varje län *dels* det utdebiterade beloppet av den kommunala progressivskattens kommunandel, *dels och* de belopp, som härav tillfalla kommunen, och de belopp, som gå till skatteutjämning, därest varje kommun tilldelas $^1/_{10}$ av kommunandelen för varje krona, som utdebiterats per bevillningskrona, och därefter eventuellt återstående kommunandelsbelopp anvisas till skatteutjämning.

| | 1922 | | | 1923 | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | Utdebiterat belopp av progressivskattens kommunandel, Kr. | Till kommunen | Till utjämning | Utdebiterat belopp av progressivskattens kommunandel, Kr. | Till kommunen | Till utjämning |
| Stockholms stad | 11 467 428 | 8 084 537 | 3 382 891 | 7 460 849 | 3 894 563 | 3 566 286 |
| Övriga städer | 16 055 552 | 12 884 971 | 3 170 581 | 8 550 039 | 6 538 507 | 2 011 532 |
| Stockholms län | 1 072 905 | 617 303 | 455 603 | 600 113 | 345 854 | 254 259 |
| Uppsala län | 243 693 | 139 103 | 104 590 | 113 340 | 57 480 | 55 860 |
| Södermanlands län | 464 327 | 263 079 | 201 248 | 238 617 | 133 613 | 105 004 |
| Östergötlands län | 399 214 | 221 881 | 177 333 | 187 291 | 106 087 | 81 204 |
| Jönköpings län | 184 241 | 85 473 | 98 768 | 81 076 | 44 501 | 36 574 |
| Kronobergs län | 183 167 | 108 482 | 74 685 | 64 539 | 38 225 | 26 314 |
| Kalmar län | 256 758 | 152 361 | 104 397 | 68 851 | 45 896 | 22 955 |
| Gottlands län | 17 981 | 12 957 | 5 024 | 6 877 | 4 217 | 2 660 |
| Blekinge län | 101 693 | 88 821 | 12 872 | 50 076 | 43 621 | 6 455 |
| Kristianstads län | 334 973 | 184 994 | 149 979 | 192 084 | 103 032 | 89 052 |
| Malmöhus län | 709 156 | 362 553 | 346 603 | 465 123 | 217 343 | 247 780 |
| Hallands län | 117 278 | 68 860 | 48 418 | 48 833 | 31 678 | 17 155 |
| Göteb. och Bohus län | 121 689 | 69 030 | 52 659 | 57 356 | 33 529 | 23 827 |
| Älvsborgs län | 473 977 | 218 877 | 255 100 | 168 530 | 81 370 | 87 160 |
| Skaraborgs län | 156 988 | 79 697 | 77 291 | 88 340 | 44 253 | 44 087 |
| Värmlands län | 618 170 | 364 708 | 253 462 | 206 558 | 137 105 | 69 453 |
| Örebro län | 409 641 | 223 300 | 186 341 | 145 991 | 90 849 | 55 142 |
| Västmanlands län | 155 392 | 103 554 | 51 838 | 59 247 | 42 920 | 16 327 |
| Kopparbergs län | 533 599 | 301 898 | 231 701 | 193 736 | 109 137 | 84 599 |
| Gävleborgs län | 588 880 | 386 347 | 202 533 | 198 583 | 132 613 | 65 970 |
| Västernorrlands län | 504 118 | 368 508 | 135 610 | 120 835 | 88 555 | 32 280 |
| Jämtlands län | 268 139 | 150 528 | 117 611 | 55 337 | 35 845 | 19 492 |
| Västerbottens län | 251 898 | 159 903 | 91 995 | 32 201 | 23 414 | 8 787 |
| Norrbottens län | 175 261 | 156 232 | 19 029 | 243 623 | 138 519 | 105 104 |
| *Summa för riket Kr.* | 35 866 118 | 25 857 956 | 10 008 162 | 19 698 045 | 12 562 726 | 7 135 318 |
| Procent | 100 | 72.10 | 27.90 | 100 | 63.78 | 36.22 |

*Anm. 1.* Den kommunala progressivskattens grundbelopp utgjorde:
år *1922* (1921 års taxering) 49 655 790: — kr., därav kommunandel 37 241 843: — kr. och utjämningsandel 12 413 947: — kr.,
år *1923* (1922 års taxering) 26 811 980 kr., därav kommunandel 20 108 985 kr. och utjämningsandel 6 702 995 kr.

*2.* Av 1922 års kommunandel, 37 241 843 kr., *utdebiterades* allenast 35 909 152 kr. (se förordningen ang. särskilda grunder för utgörande av 1921—1924 års allmänna kommunalutskylder m. m. § 3),
och av 1923 års kommunandel, 20 108 985 kr., *utdebiterades* allenast 19 707 264 kr.

*3.* Att de enligt förestående tabell under åren 1922 och 1923 utdebiterade kommunandelsbeloppen (35 866 118 resp. 19 698 045 kr.) något understiga de enligt nästföre-

gående punkt faktiskt utdebiterade kommunandelsbeloppen beror på att vid uppgörandet av denna tabell de kommuner, vilkas kommunandel icke uppgått till 100 kr., icke medtagits.

*4.* Därest de för ifrågavarande år *tillgängliga* kommunandelsbeloppen *i sin helhet* uppdelas på kommunerna och på skatteutjämningen i samma proportion som förestående tabell utvisar, erhållas följande siffror:

| | Kommunandel. | Till kommunen. | Till utjämning. |
|---|---|---|---|
| år *1922* ..... | 37 241 843: — | 26 851 369: — | 10 390 474: — |
| år *1923* ..... | 20 108 985: — | 12 825 511: — | 7 283 474: — |

12 kap.

# Interkommunal beskattning.

Som en angelägenhet av synnerlig vikt för en väl ordnad kommunalbeskattning måste betecknas, att, så långt möjligt är, åt varje kommun bevaras de beskattningsföremål, som kunna anses naturligen tillhöra densamma, så att en kommun för sina skatteintäkter ej röner inflytande av förhållandena inom en annan kommun.

*Objektbeskattning.*

I fråga om objektbeskattning möter i detta hänseende inga svårigheter. Det skattepliktiga objektet beskattas inom den kommun, där det finnes, således fastighet, där den är belägen, och näring, där den drives eller där tillgångar, varav näringsskatt skall utgå, eljest äro lokaliserade. Den enda kollision, som härvid kan uppstå, är, om fastighets område sträcker sig inom olika kommuner, eller om näring, som är att anse som *en* förvärvskälla, drives eller har näringsskattepliktig egendom inom olika kommuner. För dylika fall kunna och böra emellertid givas regler för skatteobjektets uppdelning på de olika kommunerna.

*Inkomstbeskattning.*

Större svårighet möter däremot, då frågan gäller inkomstbeskattningen. Då kan understundom uppkomma en konflikt mellan kommunens intresse och den skattskyldiges intresse, som ej är lätt att lösa. Om en skattskyldig har en förvärvskälla, som givit inkomst, inom en kommun och en förvärvskälla, som gått med förlust, inom en annan kommun, ligger det givetvis i den förstnämnda kommunens intresse att få för sina behov beskatta den där influtna inkomsten i dess helhet utan avseende å det negativa resultatet av förvärvskällan inom den andra kommunen, med vilken den intet har att skaffa. För den skattskyldige åter ter sig saken annorlunda. Den inkomst, av vilken han har att gälda sin skatt, är för honom ej större än inkomsten i den första kommunen minus förlusten i den andra. Fråga är då, vilketdera intresset — kommunens eller den skattskyldiges — som bör tillerkännas företräde, om ej båda kunna tillgodoses.

*Historik. 1910 års bevillningsförordning.*

1910 års bevillningsförordning enligt dess lydelse före provisoriet tillgodosåg i främsta rummet kommunens intresse. Inkomstberäkningen skulle nämligen, såsom ovan i annat sammanhang är utfört, ske för varje särskild förvärvskälla, utan att slutresultatet därav sammanfördes med andra förvärvskällor eller berördes av dessa senares resultat. Den kommun, till vilken en viss förvärvskälla kunde anses lokaliserad, var berättigad att tillgodonjuta den därav utgående skatten. Inkomsten från en förvärvskälla, som kunde anses lokaliserad till flera olika kommuner, skulle uppdelas dem emellan efter vissa regler.

Problemet blev på helt annat sätt komplicerat, då 1920 års provisorium uppställde andra principer för inkomstberäkningen och ville åt den giva karaktären — åtminstone i viss omfattning — av en samlad, den skattskyldiges alla olika förvärvskällor omfattande inkomstberäkning. Det gällde då att avgöra, var och på vad sätt den skattskyldige skulle få tillgodogöra sig avdrag — förnämligast förlust- och vissa ränteavdrag — som enligt den äldre lagstiftningen icke voro medgivna. Härom föreskrevs, att han vid sin inkomstberäkning i mantalsskrivningskommunen får göra avdrag dels för ränta å gäld, i den mån sådant avdrag ej bort ske vid beräkningen av inkomsten av fast egendom eller av arbete (rörelse eller yrke), dels för sådan förlust å fast egendom eller verksamhet, som ej är att hänföra till kapitalförlust. Har han i annan kommun än mantalsskrivningskommunen haft förvärvskälla, som gått med förlust, får han alltså vid inkomstberäkningen i mantalsskrivningskommunen göra avdrag för sådan förlust; ja, än mer, har han i kommun, som ej är hans mantalsskrivningskommun, haft olika förvärvskällor, av vilka den ena gått med vinst och den andra med förlust, så får han i den kommunen skatta för vinsten men avdraga förlusten i mantalsskrivningskommunen. Provisoriet.

Klagomål över den missgynnade ställning, vari lagstiftningen sålunda försatt mantalsskrivningskommunen, hava ej heller uteblivit. I anledning av en förfrågan, som kommittén i början av sitt arbete gjorde hos landskamrerarna i riket angående deras erfarenheter vid tillämpningen av gällande provisorium och i vilken förfrågan särskilt framhållits vissa spörsmål av intresse för kommittén, däribland också mantalsskrivningskommunens ställning i förhållande till andra kommuner, där den skattskyldige jämväl beskattats, har från flera län vitsordats, att fall förekommit, stundom i avsevärt antal, då mantalsskrivningskommunen blivit på ovan antydda sätt missgynnad. Från ett län förmäles, att i ett fall, där en skattskyldig inom annan kommun än mantalsskrivningskommunen ägt två fastigheter, av vilka den ena gått med förlust men den andra med vinst, som mer än täckt förlusten, prövningsnämnden funnit sig föranlåten att så tillämpa gällande lag — emot vad den uttryckligen innehåller — att förlusten avdragits i den kommun, där fastigheterna varit belägna, i stället för i mantalsskrivningskommunen. Landskamreraren i ett län (Malmöhus) ägnar nu gällande bestämmelser om den interkommunala beskattningen en ingående kritik och uttalar, att "otaliga äro de fall, då under årets (1921) taxeringsarbete mantalsskrivningskommunens beskattningsrätt fått vidkännas betydande inskränkningar eller helt gått förlorad". "I ett flertal fall" — heter det vidare — "har inträffat, att tjänstemän eller näringsidkare i stad ägt en jordbruksfastighet på landet. Då de icke varit yrkesmässiga jordbrukare, har driften gått med förlust, som berövat mantalsskrivningskommunen dess beskattningsrätt till större eller mindre del. Flera fall hava inträffat, då mantalsskrivningskommunens beskattningsrätt gått förlorad på grund därav, att den skattskyldige ägt fastigheter i Stockholm, å vilka han verkställt omfattande reparationer, så att fastigheterna lämnat förlust."

Principiellt sett intog 1920 års Kungl. förslag samma ställning i fråga om inkomstberäkningen och den interkommunala beskattningen som provisoriet, men gjorde i fråga om principens tillämpning avsevärda modifikationer. I förslaget regleras till en början de avdrag, som få 1920 års Kungl. förslag.

göras vid uppskattning av inkomsten från särskild förvärvskälla. Vidare föreskrives — i olikhet mot provisoriet — att vid beräkning av skattskyldigs behållna inkomst inom annan kommun än mantalsskrivningskommunen avdrag må göras från summan av den skattskyldiges där taxerade inkomster för sådan förlust å fast egendom eller näring inom kommunen, som ej är att hänföra till kapitalförlust. Slutligen stadgas, att vid beräkning av skattskyldigs inkomst inom mantalsskrivningskommunen avdrag, i den mån det ej förut skett, må göras för bland annat ränta å gäld samt sådan förlust å fast egendom eller verksamhet, som ej är att hänföra till kapitalförlust. Har på detta sätt skattskyldigs i mantalsskrivningskommunen uppskattade inkomst helt konsumerats och därutöver underskott uppkommit, skall detta underskott avgå från hans inkomst inom annan kommun eller, om han haft inkomst inom flera andra kommuner, i viss proportion slås ut till avdrag å hans inkomster inom dessa kommuner. Ett sådant taxeringsförfarande skulle emellertid praktiskt sett knappast kunna genomföras, utan att särskilda taxeringsmyndigheter för den interkommunala beskattningen organiserades.

*Kommittén.* Kommittén har ej kunnat undgå att finna såväl provisoriets som 1920 års Kungl. förslags bestämmelser angående den interkommunala beskattningen otillfredsställande. För att nå ett bättre resultat måste ett annat sätt för problemets lösning sökas. Om man därvid fortfarande skall utgå därifrån, att till grund för den kommunala inkomstbeskattningen skall läggas den skattskyldiges samlade inkomst, så renodlad som för statsbeskattningen är föreskrivet, drives man — för det fall, att den skattskyldige har flera till olika kommuner lokaliserade förvärvskällor — till att för honom anordna en samlad inkomstberäkning och därefter uppställa regler för den samlade inkomstens fördelning till beskattning å de olika intresserade kommunerna. En sådan anordning vore onekligen tilltalande, då såväl den skattskyldiges som kommunernas rätt därigenom komme att likformigt tillgodoses, och kommittén har även varit inne på att bygga den interkommunala beskattningen på denna princip samt en gång utarbetat författningsbestämmelser i sådan riktning. Det har emellertid därvid visat sig, att en dylik anordning skulle, praktiskt genomförd, medföra så stora taxeringstekniska svårigheter, att kommittén redan av denna anledning funnit sig ej kunna fullfölja uppslaget. Men vidare har det synts kommittén, att den skattskyldiges intresse skäligen kan och bör åtminstone så tillvida underordnas kommunens beskattningsintresse, att kommunen ej går miste om sin beskattningsrätt till skattskyldigs inom kommunen befintliga beskattningsföremål av den anledning, att förvärvskälla inom annan kommun, som råkat vara i samma skattskyldigs hand, lämnat negativt resultat. Kommittén har därför i stället stannat vid att såsom princip uppställa, att *varje kommun skall utgöra ett självständigt, slutet beskattningsområde.* Detta innebär, att inkomstberäkningen för den skattskyldige skall verkställas särskilt för varje kommun och avse hans inom kommunen förefintliga förvärvskällor utan hänsyn till sådana förvärvskällor, som han kan hava haft inom annan kommun. Härifrån undantages dock den kommunala progressivskatten, som ju är en utbyggnad på den statliga inkomst- och förmögenhetsskatten och alltså grundar sig på inkomstberäkningen för denna skatt. Till följd

härav kan det inträffa, att summan av den skattskyldiges inom flera olika kommuner kommunalt skattepliktiga inkomst varder annan och högre än hans till statsskatt skattepliktiga inkomst. Men även med en sådan anordning är till följd av bestämmelserna om samlad inkomstberäkning *inom kommunen* åt den skattskyldige beredd en avsevärt bättre ställning, än den han enligt äldre lagstiftning intagit; och anser kommittén under alla förhållanden vad sålunda föreslagits vara att föredraga framför anordningar, liknande de nu gällande eller i 1920 års Kungl. proposition föreslagna, vilka alltid måste till sist utmynna i ett missgynnande av den kommun, som är att räkna såsom den skattskyldiges hemortskommun.

Att kommunen sålunda göres till ett självständigt slutet beskattningsområde utesluter givetvis icke, att en och samma förvärvsverksamhet kan vara skattepliktig inom olika kommuner. Där en förvärvsverksamhet drives å olika orter, måste naturligtvis resultatet av densamma i dess helhet läggas till grund för beskattningen, men detta resultat skall då uppdelas på de olika kommunerna enligt de grunder, som för en sådan uppdelning anvisas.

Även enligt kommitténs förslag kommer emellertid hemortskommunen att intaga en särställning i den interkommunala beskattningen därutinnan, att vissa allmänna avdrag ävensom ortsavdrag äro helt och odelat förlagda till den skattskyldiges hemortskommun. En fördelning av dessa avdrag på hans inkomster i olika kommuner har kommittén icke velat ifrågasätta, då därigenom skulle vållas betydande taxeringstekniska svårigheter. För övrigt torde mer än tillräcklig kompensation beredas hemortskommunen därigenom, att den får ensam beskatta förvärvskällorna tjänst eller anställning, tillfällig förvärvsverksamhet och kapital, ehuru dessa understundom kunna innefatta intäkter, som i verkligheten flutit inom annan kommun.

# TREDJE AVDELNINGEN. SPECIALFRÅGOR, SOM ANSETTS KRÄVA SÄRSKILD BEHANDLING, SAMT KUNGL. REMISSER M. M.

## 13 kap.

## Försäkringsanstalters och försäkringstagares beskattning.

*Skrivelse från Svenska livförsäkringsbolags direktörsförening.*

Till kommittén har överlämnats en av Svenska livförsäkringsbolags direktörsförening i juni månad 1922 till Kungl. Maj:t ingiven framställning angående beskattningen av livförsäkringsanstalterna. I denna anföres följande:

Principerna för livförsäkringsrörelse.

"Bland de olika grenarna av försäkringsrörelse är livförsäkringen den, som till sin natur mest avviker från andra ekonomiska företag, och torde det därför vara ändamålsenligt att till en början lämna en kort redogörelse för de med beskattningen sammanhängande principer, enligt vilka en livförsäkringsanstalts rörelse bedrives.

Till grund för beräkningen av de avgifter (premier) en livförsäkringshavare har att erlägga till den anstalt, där han är försäkrad, skola enligt försäkringslagen läggas vissa antaganden beträffande:

1) den sannolika dödligheten bland de försäkrade,

2) den ränta, anstalten kan beräkna erhålla vid placeringen av sina fonder, och

3) de omkostnader, anstalten har att bestrida för sin rörelses bedrivande.

Premierna jämte den ränteavkastning, som erhålles å den del av desamma, som enligt försäkringstekniska grunder måste fonderas, äro de medel, anstalten har att tillgå för att fylla sina mot de livförsäkrade åtagna förbindelser. Det ligger därför särskilt stor vikt uppå, att de ovannämnda tre antaganden, som utgöra själva grunden för premieberäkningen, ur trygghetssynpunkt väljas med stor försiktighet, så att livförsäkringsanstalten även vid stora påfrestningar — såsom vid genom krig, epidemier m. m. starkt ökad dödlighet, vid starkt nedgående räntekonjunkturer, vid under dyrtid starkt ökade omkostnader o. s. v. — må kunna fullgöra sina förbindelser. Följden av försiktigt valda beräkningsgrunder är, att en livförsäkringsanstalt, sedan den nått en viss utveckling, under normalt förlöpande räkenskapsår *måste* uppvisa överskott å sin rörelse.

I äldre tider var det företagarna själva (aktieägarna, förlagsgivarna m. fl.), som för egen del behöllo hela eller åtminstone den övervägande delen av överskottet, och vid den tiden voro livförsäkringsanstalterna även att likställa med andra ekonomiska företag, vilkas huvudsakliga ändamål var att bereda företagarna avkastning av deras i företaget insatta medel (aktiekapital, förlagskapital m. m.).

Numera äro emellertid sedan decennier tillbaka förhållandena helt

olika. Uppfattningen om livförsäkringen som en institution av samhällelig karaktär har alltmer trängt igenom och torde numera vara förhärskande bland alla befolkningslager. Denna uppfattning i förening med konkurrensen mellan de många olika anstalterna, vilkas hela strävan nu går ut på att sprida livförsäkringen i de vidaste kretsar på för de försäkrade så förmånliga villkor som möjligt och mot lägsta möjliga försäkringskostnader, har med nödvändighet verkat därhän, att själva förvärvssynpunkten för företagaren — anstalten — i motsats till vad förhållandet är hos andra ekonomiska företag såsom banker, industriföretag m. fl. — inom livförsäkringen blivit rent sekundär, i många fall helt utesluten.

I bolagsordningar, grunder och försäkringsvillkor för samtliga nu existerande svenska livförsäkringsanstalter är genom noggranna, detaljerade bestämmelser fastslaget, att det är de försäkrade själva, som — hos en del anstalter helt och fullt, hos andra till den ojämförligt största delen — skola tillföras det överskott, som uppstår på rörelsen, sedan inträffade försäkringsfall reglerats, de i lag stadgade fondavsättningarna blivit gjorda och de med rörelsens bedrivande förenade omkostnaderna blivit täckta.

Den del av de svenska livförsäkringsanstalternas överskott, som kommer företagaren (aktieägare, förlagsgivare m. fl.) till godo, är — särskilt sedan anstalten nått en viss utveckling — relativt obetydlig och därtill till sin maximistorlek noga begränsad. Resultatet härav är, att de försäkrade i *själva försäkringsavtalen äro tillförsäkrade* att i form av delaktighet i överskottet (s. k. vinst) återbekomma den del av sina erlagda premier, som boksluten visa vara obehövlig, för att anstalten skall kunna fullgöra sina förbindelser till de försäkrade och dessutom utdela den ränta, som skall tillkomma aktieägare eller förlagsgivare. De försäkrades rätt till s. k. vinst är med andra ord en integrerande del av försäkringsavtalet, ehuru den, av skäl som ovan angivits, icke i likhet med försäkringssumman kan *till sitt belopp* garanteras utan måste framgå som resultat av rörelsens förlopp.

Livförsäkringsanstalterna kunna således betraktas som uppsamlingsställen för de insatser, de försäkrade göra för att på billigast möjliga sätt sörja för sina efterlevandes nödvändiga ekonomiska krav eller för sin egen ålderdom, och vad som utbetalas till de försäkrade under benämningen vinst är helt enkelt den del av dessa insatser, som visats vara obehövlig för ändamålet och som därför avtalsmässigt skall återbäras till insättarna.

I detta sammanhang må icke heller lämnas obeaktat, av vilken stor och genomgripande samhällelig betydelse ett väl utvecklat och ordnat livförsäkringsväsen ur flera synpunkter är för staten och kommunen icke minst därigenom, att det utan kostnad för det allmänna verkar i samma riktning som statens med stora kostnader drivna socialförsäkring och sålunda i väsentlig grad bidrager till att lindra de tunga folkpensionerings- och fattigvårdsbördorna.

Livförsäkringsanstalters beskattning.

Denna korta redogörelse för principerna för en livförsäkringsanstalts rörelse, synes Direktörsföreningen ägnad att lämna ett underlag för ett rättvist bedömande av den framställning rörande beskattning av livförsäkringsanstalter, som föreningen här nedan underdånigst vill tillåta sig göra.

Av den förestående redogörelsen för de principer, efter vilka en livförsäkringsanstalts rörelse bedrives, torde ovedersägligt framgå, att vinsten till de försäkrade icke är annat än en kontraherad utgiftspost för anstalten, en rätt som tillerkänts de försäkrade genom själva försäkringsavtalen och som skall utgå med samma nödvändighet som ett till betalning förfallet försäkringsbelopp eller en livräntelikvid. Den enda skillnaden är, att försäkringsbeloppet och livräntan äro åtaganden, som anstalten, just tack vare en med försiktighet gjord premieberäkning, kunnat à priori till sitt belopp fixera, under det att vinsten till de försäkrade — återbetalningen av för mycket upptagen premie — är ett avtalsmässigt åtagande, vars belopp helt naturligt kan fastslås, först sedan årets bokslut givit vid handen, huru stort det belopp är, som av trygghetsskäl blivit de försäkrade för högt debiterat.

Då skatt skall uttagas av anstaltens *behållna inkomst*, men vinsten till de försäkrade, enligt vad ovan visats, är en anstaltens *utgift* av lika tvingande art som alla dess andra utgifter på grund av försäkringsavtalen, synes det uppenbart, att den bör vara fritagen från beskattning. Att den i anstaltens förvaltningsberättelse formellt ter sig som en bokslutsvinst synes icke böra inverka på bedömandet av realiteten.

Man skulle mot det förestående kunna tänka sig den invändningen, att livförsäkringsanstalterna, om de ville undgå beskattning av de försäkrades vinst, beräknade sina premier så, att de nätt och jämnt försloge till täckande av utbetalningar för försäkringsfall, omkostnader och i lag föreskrivna fondavsättningar, men man vore då inne på en farlig väg, som lätt nog kunde leda till ruin. Man tänke t. ex. endast tillbaka några år i tiden, då "spanska sjukan" härjade i landet och vållade livförsäkringsanstalterna så stark påfrestning genom ökad dödlighet, att ett flertal av dem blev alldeles ur stånd att utdela någon som helst vinst. Och för övrigt må beaktas, att ingen livförsäkringsanstalt skulle beviljas koncession å beräkningsgrunder, som vore så knappt tillmätta, att man à priori kunde utesluta utsikten till överskott å rörelsen.

Då nu statsmakterna, för att bevilja koncession, *fordra* så försiktigt beräknade premier, att de under normalt förlöpande år måste väntas lämna överskott, och då anstalten å sin sida till den försäkrade allmänheten kontraktsenligt måste återbära hela eller största delen av detta överskott, synes det icke överensstämmande med principerna för en rättvis beskattning att som en anstaltens behållna inkomst taxera det överskott, som sålunda återbäres till de försäkrade.

En beskattning av dessa återbetalda premiebelopp innebär i realiteten icke skatt å rörelsevinst utan en beskattning eller accis, lagd å själva premierna.

Då det, enligt vad Direktörsföreningen ovan sökt visa, är oförenligt med billighet och rättvisa att över huvud taget alls beskatta en livförsäkringsanstalt för den s. k. vinst, som utdelas till de försäkrade, måste det anses i dubbel måtto orättvist, att denna vinst, såsom nu sker i Sverige, beskattas *progressivt*. Den progressiva beskattningen av de försäkrades vinst, uppkommen genom mångtusende försäkringshavares för högt erlagda premier och sedan kontraktsenligt återbetald i mångtusende små poster, drabbar alls ej anstalten-företagaren utan *uteslutande* de medborgare, som, ofta med stora ekonomiska uppoffringar, fyllt den bjudande plikten att ekonomiskt sörja för de sina i händelse av sitt frånfälle, och drabbar dem därtill så, att ju större den anstalt är, där de tagit sina

försäkringar, desto större blir den skattepålaga, som minskar deras återbetalda premieinsatser. Det synes uppenbart, att det ur rättvisesynpunkt icke kan försvaras att på summan av dessa små återbetalda premiebelopp lägga progressiv skattepålaga liksom på storkapitalismens vinst av sin rörelse.

Direktörsföreningens hemställan.

Vad här anförts synes vara tillfylles för att motivera Direktörsföreningens uppfattning om orättvisan av att som behållen inkomst över huvud taget alls beskatta en livförsäkringsanstalts vinstutdelning till de försäkrade samt att orättvisan blir dubbelt framträdande, då beskattningen, som nu är fallet, sker efter progressiv skala.

Direktörsföreningen tillåter sig alltså med hänsyn till vad ovan anförts i underdånighet hemställa, att det vid utarbetandet av nya grunder för beskattningen måtte tagas under noggrant övervägande, huruvida icke — i likhet med vad fallet är hos ett flertal länder — vid såväl den statliga som den kommunala inkomstbeskattningen rätt till avdrag borde medgivas livförsäkringsanstalt för den s. k. vinst, som anstalten avtalsmässigt utbetalar till sina försäkrade, och att i varje fall denna vinst måtte befrias från progressiv beskattning."

*Skrivelse från Svenska försäkringsföreningen.*

I denna direktörsföreningens framställning har Svenska Försäkringsföreningen i en till Kungl. Maj:t ingiven, genom remiss den 5 december 1922 till kommittén överlämnad skrivelse förklarat sig instämma.

---

*Chefen för försäkringsinspektionen.*

Kommittén har överlämnat direktörsföreningens framställning till chefen för försäkringsinspektionen överdirektören P. G. Laurin och har i anledning härav fått i augusti 1923 från honom mottaga följande utlåtande:

I. *De livförsäkrades premieåterbäring och vinst.*

I 7 och 123 §§ av försäkringslagen stadgas, att livförsäkringsbolag skall hava av Konungen fastställda grunder "för beräkning och fördelning av den vinst, som må tillkomma försäkringstagarna, så ock, där förutberäkning skall ske av belopp (premieåterbäring), som bolaget förväntas kunna av sin behållning utbetala till försäkringstagare utöver de i försäkringsavtalet bestämda, grunder för denna förutberäkning samt för avsättning till och nedsättning av till tryggande av sådan premieåterbäring avsedd fond (premieåterbäringsreserv)".

I 218 § stadgas, att säkerhetsfond skall avsättas till sådant belopp, att den uppgår till 10 % av premieåterbäringsreserven samt att den tillsammans med premieåterbäringsreserven uppgår till 5 % av försäkringsfonden, i den mån denna skall redovisas i nedsatta värdehandlingar.

I samma § stadgas, att premieåterbäringsreserven må nedsättas för täckande av förlust, som ej kunnat täckas med för framtida disposition avsatta medel, med reservfonden eller med säkerhetsfonden.

I 228 § stadgas, att försäkringsinspektionen äger förelägga bolaget att inom viss tid företaga de åtgärder, som prövas erforderliga för rättelses vinnande, där det visar sig, att de till redovisning av premiereserven eller premieåterbäringsreserven avsatta tillgångar icke äro tillräckliga.

Innebörden av dessa lagbestämmelser är, att *premieåterbäringen* är ett i försäkringsavtalet utlovat *tillägg* till *försäkringssumman*, vilken senare är det minimum, som bolaget utfäster sig att prestera. Både premieåterbäringen och försäkringssumman äro till beloppet bestämda. För att trygga den förra skall bolaget avsätta premieåterbäringsreserv, för att trygga den senare premiereserv. Överskott, av vilket bolaget må utdela *vinst* till försäkringstagare, kan icke uppkomma, förr än avsättning skett icke blott till premiereserven utan även till full premieåterbäringsreserv. Och bolaget äger icke fritt disponera sådant överskott, med mindre bolaget även avsatt viss säkerhetsfond. Denna skall trygga bolagets förmåga att, även om dödlighet, förräntning och omkostnader komma att avvika på för bolaget ogynnsamt sätt från de vid premiernas och premieåterbäringens beräkning gjorda antagandena, utbetala ej blott försäkringssumman utan även premieåterbäringen. Dess storlek bestämmes därför i förhållande till såväl premiereserven som premieåterbäringsreserven.

Om bolaget enligt 218 § nedsätter premieåterbäringsreserven för att kunna redovisa full premiereserv, sänkes enligt dess av Konungen fastställda grunder automatiskt framtida premieåterbäring på sådant sätt, att bristen i premieåterbäringsreserven utjämnas. Likaså stadgas det angående ömsesidiga bolag i 139 § av lagen, att bristen i premiereserven skall utjämnas. Formellt sett är det alltså i ett ömsesidigt bolag knappast någon skillnad mellan premieåterbäring och försäkringssumma: båda skola utgå med förut bestämda belopp, vilka dock skola sänkas, om bolaget ej kan redovisa reserver, som fullt motsvara dess utfästelse att i framtiden utbetala de förut bestämda beloppen. Man kan då fråga, varför man gör någon skillnad mellan premieåterbäring och försäkringssumma. Anledningen är, att man å ena sidan velat höja bolagets utfästelse (premiåterbäring + försäkringssumma) så mycket som möjligt, å andra sidan velat betona, att en del av utfästelsen (premieåterbäringen) är mindre säkerställd än den andra delen (försäkringssumman). Då man nu t. ex. anser, att bolagen sannolikt kunna påräkna en förräntning efter 4 ½ % och däröver, kunna bolagen erhålla fastställelse å grunder, enligt vilka dess totala utfästelse beräknas efter 4 ½ %, men endast den del därav, som svarar mot 4 %:s förräntning, betecknas som försäkringssumma, den andra delen som premieåterbäring. Då kan räntefoten nedgå till 4 %, utan att bolagens förmåga att betala försäkringssumman därigenom vedervågas, under det premieåterbäringen i så fall får nedsättas, därest ej bolagen i säkerhetsfonden eller andra avsättningar hava medel att trots minskad kapitalavkastning avsätta full premieåterbäringsreserv.

Av denna olikhet mellan premieåterbäring och försäkringssumma följer det, att de åtgärder, som försäkringsinspektionen enligt 228 § äger att påfordra, bliva olika, allt eftersom brist finnes i premiereserven eller blott i premieåterbäringsreserven. I förra fallet fordrar försäkringsinspektionen, att bristen skall fyllas, och om det ej är möjligt tvingas bolaget att gå i likvidation. I senare fallet fordrar försäkringsinspektionen endast sådan ändring i bolagets grunder, att bolaget för framtiden ej utlovar högre premieåterbäring än det efter försiktig beräkning kan svara för.

Det framgår enligt mitt förmenande av det nu sagda, att ett bolags premieåterbäringsreserv och premiereserv såväl som dess utbetalning

av premieåterbäring och försäkringsbelopp böra behandlas lika ur skatteteknisk synpunkt. De förra äro icke att räkna till bolagets eget kapital utan som bolagets skuld till sina fordringstagare, avsättning till dem båda är en utgift, som måste vara verkställd, innan någon beskattningsbar vinst kan beräknas.

Jag anser därför, att skattefrihet bör beviljas för avsättning till premieåterbäringsreserv eller till omedelbar utdelning av premieåterbäring.

Däremot anser jag, att skattefrihet icke bör beviljas för avsättning till vinstfonder för de försäkrade eller till omedelbar utdelning av vinst åt dem. De försäkrade hava visserligen, såsom direktörsföreningen anfört, avtalsenlig rätt till viss andel i bolagets behållning. Men varken i avtalen eller i bolagens grunder finns någon bestämmelse om *storleken* av denna vinst. Minskas denna eller försvinner den helt och hållet, innebär detta icke, att bolaget brustit i något som det utfäst sig att giva. Att bolaget har avtalsenlig skyldighet att avstå en del av sin vinst till de försäkrade, kan icke i och för sig motivera skattefrihet för denna del. Direktörsföreningen motiverar densamma därför även med en hänvisning till vinstens ursprung. Det anföres, att man vid beräkningen av premierna måste göra mycket försiktiga antaganden angående dödligheten, räntan och omkostnaderna och att i följd härav vinst normalt måste uppstå, vilken sedermera återbäres till de försäkrade, när det konstaterats, att den finns.

Men det kan invändas häremot, att ej all bolagets vinst har sådant ursprung. Om ett bolag, direkt eller i återförsäkring, meddelar även livförsäkring utan rätt till vinst, ingår vinsten på denna försäkringsgren i bolagets behållning. I den mån de vinstberättigade försäkringstagarnas vinst härflyter ur denna källa, äger ovan nämnda motivering för skattefriheten icke tillämpning. Detsamma gäller om vinst genom förtidsannullationer av försäkringar. I bolagets behållning kan det även ingå räntan på fondmedel, till vilka de nuvarande försäkringstagarnas premieöverskott icke bidragit, t. ex. säkerhetsfonden till den del denna var samlad innan deras inträde i bolaget. Och i allmänhet är det så, att bolaget i sin tidigare verksamhet icke givit de dåvarande försäkringstagarna vinst, som motsvarar deras premieöverskott, i följd varav bolaget i sin senare verksamhet kan giva försäkringstagarna större vinst, än som motsvarar deras premieöverskott. Det är särskilt sättet för anskaffningskostnadernas täckande, som är orsaken till sådan förskjutning, vilken under år, då anskaffningen är mindre än vanligt, kan bliva betydlig.

Slutligen synes det mig rimligt, att bolaget får skatta för rent *tillfälliga* vinster, såsom då bolaget genom utnyttjande av särskilt gynnsamma konjunkturer skaffat sig exceptionellt hög avkastning på sitt kapital.

Jag anser därför, att direktörsföreningens motivering är hållbar endast i fråga om den del av de försäkrades andel i bolagets bokmässiga behållning, som icke härrör från sådana vinstkällor, som de ovan anförda.

Det är nu visserligen icke möjligt att rationellt dela upp bolagets behållning efter vinstkällorna. Men införandet av grunder för premieåterbäringens förutberäkning gör det möjligt att avskilja en del, som tydligen icke härrör från sådana vinstkällor, att den enligt ovanstående bör beskattas. Ty premieåterbäringsreserven (inkl. avsättningen för omedelbar utdelning av premieåterbäring) är den behållning, som bolaget

bör hava, om dödlighet, räntefot och omkostnader varit och i framtiden bliva sådana, som vid premieåterbäringens förutberäkning antagits. Dessa antaganden innehålla visserligen mindre säkerhetsmarginaler än de vid premieberäkningen gjorda, men äro dock så försiktigt valda, att de icke förutsätta några extra ordinära vinster, utan förväntas bliva realiserade vid en lugn och försiktig skötsel av bolaget. Ej heller förutsätta de, att bolaget har inkomst på annan rörelse eller på andra fonder än premiereserven och premieåterbäringsreserven.

Om därför avsättningen till premieåterbäringsreserv, såsom jag redan i det föregående föreslagit, blir skattefri, kommer en väsentlig del av det överskott, som enligt vad ovan sagts bör vara skattefritt, att bliva det. Men då även premieåterbäringens beräkningsgrunder äro och måste vara försiktigt valda, kan det ej bestridas, att det i den återstående delen av överskottet ingår belopp, som även borde kunna vara skattefria, om de kunde särskiljas.

II. *Försäkringsanstalters inkomstskatt.*

Enligt lag ingår ej i bolags bokmässiga överskott dess avsättning till *premiereserv* och *ersättningsreserv*.

Enligt vad jag i det föregående sökt visa bör vid bestämmande av ett livförsäkringsbolags beskattningsbara vinst från det bokmässiga överskottet avdragas dess avsättning till *premieåterbäringsreserv*, enär även denna liksom premiereserven representerar förbindelser enligt löpande försäkringsavtal.

Det finns emellertid även andra fondavsättningar, som äro av den natur, att de ej böra räknas till den beskattningsbara vinsten.

1) Uppskattningen av ett livförsäkringsbolags premiereserv och premieåterbäringsreserv är ovillkorligen osäker, då det ju är omöjligt att veta, hur dödlighet, räntefot och omkostnader komma att ställa sig i framtiden. Det är därför försäkringstekniskt motiverat att icke betrakta hela det bokmässiga överskottet som intjänat, utan fordra, att viss del därav avsättes till *säkerhetsfonden* såsom förstärkning av premie- och premieåterbäringsreserven. Denna avsättning bör därför icke beskattas. Så sker icke heller nu.

Det må framhållas, att man icke kan jämföra säkerhetsfonden med ett vanligt aktiebolags reservfond, till vilken även viss avsättning är obligatorisk. Reservfonden är nämligen icke motiverad av någon osäkerhet i uppskattningen av bolagets förnämsta skuldpost, såsom säkerhetsfonden är det.

2) Inom sjöförsäkring, i synnerhet när den bedrives ej blott direkt utan även genom övertagande av återförsäkring, är uppskattningen av ersättningsreserven (svarande mot inträffade, ej reglerade skador) synnerligen osäker. Även om bokslutet uppskjutes, så länge som hänsyn till bolagets deklarationsplikt medger, föreligger det vid bokslutets uppgörande endast mycket ofullständiga uppgifter angående en mängd av haverierna, varjämte det finns många haverier, som då alls icke anmälts för bolaget. Sedan gammalt bruka därför sjöförsäkringsaktiebolagen ej betrakta som intjänad vinst mera än det överskott, som under året uppkommit vid avvecklingen av den försäkringsfond, som avsattes vid föregående års slut. Även om försäkringsfonden vid räkenskapsårets slut skulle kunna taxeras till lägre belopp, sättes den därför till sådant högre

belopp, att det bokmässiga överskottet blir lika med nämnda avvecklingsvinst.

I nya bolagsordningar för sjöförsäkringsaktiebolag har detta förfaringssätt lagfästs på det sätt, att bolaget förpliktas att, om det bokmässiga överskottet skulle vara större än avvecklingsvinsten, avsätta vinsten till förstärkning av försäkringsfonden.

Det framgår härav, att det är försäkringstekniskt motiverat, att sådan avsättning icke beskattas. I den mån försäkringsfonden genom densamma blivit större än nödigt, kommer överskottet att beskattas följande år, då det bildar avvecklingsvinst.

3) När ett *ömsesidigt* bolag driver annan försäkringsrörelse än livförsäkring och ej avser att år för år uttaxera blott vad som åtgår för årets behov, utan söker genom fondbildning utjämna de olika årens premiesatser, är det för närvarande helt befriat från skatt för dylik fondavsättning. Denna skattefrihet har motiverats därmed, att, då det icke är möjligt att bestämma, hur stor fond bolaget behöver, sådan avsättning icke är att anse som ur försäkringsteknisk synpunkt intjänad vinst.

Det synes mig dock, att bolagen knappast med denna motivering kunna göra anspråk på skattefrihet för större fondavsättning än den, som svarar mot *årets överskott på försäkringsrörelsen*, men icke för den fondavsättning, som härrör från annat håll, främst räntor på tidigare samlade fonder. Jag föreslår därför, att det i fråga om andra ömsesidiga försäkringsbolag än livförsäkringsbolag stadgas, att den enligt eljest gällande regler beräknade skattepliktiga inkomsten skall minskas med saldot av följande inkomst- och utgiftsposter:

*Inkomster.*

1. Ingående försäkringsfond, med avdrag av återförsäkrares ansvarighet.
2. Premieinkomst med avdrag av återförsäkringspremier.
3. Ränta efter 4 % på post 1.

*Utgifter.*

1. Utbetalda skadeersättningar, med avdrag av återförsäkrares andel.
2. Förvaltningskostnader, med avdrag av återförsäkrares andel.
3. Utgående försäkringsfond, med avdrag av återförsäkrares ansvarighet.

Såsom ovan nämndes, är det endast ömsesidiga försäkringsbolag, som nu åtnjuta skattefrihet för sin nu ifrågavarande fondavsättning. Ur försäkringsteknisk synpunkt vore det lika berättigat att aktiebolag kunde vinna sådan skattefrihet för i bolagsordningen föreskriven fondavsättning motsvarande det enligt ovanstående beräknade överskottet på sin försäkringsrörelse, förutsatt att sådan fond enligt bolagsordningen ej finge användas till annat ändamål än att täcka ett annat års förlust på försäkringsrörelsen. Men det synes ej troligt, att aktiebolagen skulle vilja på detta sätt inskränka sin förfoganderätt över det bokmässiga överskottet.

I det föregående har jag närmast tänkt på de försäkringsbolag, som lyda under försäkringslagen. Men det gives även andra försäkringsanstalter, nämligen:

1) *Ränte- och kapitalförsäkringsanstalter.* För sådan anstalts inkomstbeskattning böra gälla samma regler som för livförsäkringsbolag.

Som skattepliktig inkomst räknas alltså icke avsättning till besparingsfond och livräntefond (vilka tillsammans utgöra anstaltens försäkringsfond), men däremot avsättning till andra fonder: reservfond, garantifond, vinstregleringsfond m. m.

2) *Bolag för försäkring av egendom på landsbygden*, vilkas verksamhetsområde är så begränsat, att de enligt § 265 i förs. lagen *icke* lyda under denna lag. Om vad ovan föreslagits angående ömsesidigt försäkringsbolags inkomstskatt skulle tillämpas på dessa bolag, skulle de i regel bliva så gott som skattefria. Det synes därför enklast att helt befria dem från inkomstskatt.

3) *Understödsföreningar.* Samma regler böra gälla som för livförsäkringsbolag. Dock bör understödsförening, som icke är pliktig att varje år försäkringstekniskt beräkna sin försäkringsfond, erlägga inkomstskatt endast för de år, för vilka sådan beräkning göres.

4) *Pensionsanstalter*, som icke registrerats som understödsföreningar eller försäkringsbolag. Om sådan anstalt inrättats av staten, bör den vara befriad från inkomstskatt. I annat fall bör den erlägga skatt på samma sätt som en understödsförening.

5) *Sjukkassor* böra vara befriade från inkomstskatt.

### III. *Försäkringsanstalters näringsskatt.*

Försäkringsanstalts näringsskattekapital motsvarar dess egna fonder, till vilka dock icke räknas:

a) försäkringsfond (inkl. den förstärkning därav, som enligt bolagsordningen göres av bolag, som driver sjöförsäkring),

b) premieåterbäringsreserv för livförsäkring,

c) de livförsäkrades vinstreserver, beräknade enligt av Konungen fastställda grunder.

Alla andra fonder och avsättningar för framtida behov ingå däremot i näringsskattekapitalet, även om avsättningarna till dem icke räknats som skattepliktig inkomst, t. ex. livförsäkringsbolags säkerhetsfond.

Om understödsförening icke är skyldig att för varje år beräkna sin försäkringsfond, bestämmes dess näringsskattekapital till samma belopp, som sista gången sådan beräkning gjordes. Detsamma gäller om pensionsanstalt, som icke är registrerad som försäkringsbolag eller understödsförening och icke är inrättad av staten.

Av staten inrättad pensionsanstalt samt sjukkassa är befriad från näringsskatt.

### IV. *Livförsäkringstagares beskattning.*

Det väckte förlidet år uppmärksamhet, att vissa livförsäkringsbolag började driva propaganda för en form av försäkring mot engångspremie, vilken enligt nu gällande bestämmelser medför fördel ur beskattningssynpunkt. Engångspremien erlägges därvid endast delvis kontant, under det resten betraktas som lån, å vilket ränta betalas till bolaget. T. ex. för en försäkring på 100 000 kronor är engångspremien för en 25-åring 40 000 kronor. Därav betalas 10 000 kronor kontant, under det 30 000 kr. reverseras och förräntas efter $4^1/_2$ %. Denna försäkring är effektiv endast för 70 000 kronor, i det lånet avdrages när försäkringssumman utbetalas. Men den blir billigare än en försäkring å 70 000 kronor mot engångspremie utan dylikt lån, därför att försäkringstagarens skatt

minskas i följd av att han deklarerar som skuldränta räntan 1 350 kronor å lånet och som skuld lånebeloppet 30 000 kronor.

Man bör tydligen förhindra, att skattebestämmelserna leda till sådan anomali. För det ändamålet fordras det endast, att desamma så ändras, att hänsyn tages till den *reala* innebörden av dylikt "lån". Det är i själva verket alls icke någon *lånetransaktion*, när försäkringsbolaget beviljat försäkringstagaren "lån" inom återköpsvärdet, utan en *ändring av försäkringen*. Det innebär nämligen följande:

1) en del av den ursprungligen betingade försäkringssumman utbetalas i förskott, i följd varav försäkringen därefter gäller endast för den med förskottet minskade försäkringssumman;

2) försäkringens premiereserv minskas med förskottets belopp och återstående premier höjas med räntan å förskottet, beräknad efter samma räntefot som premiereserven.

Dessa båda ändringar äro ur försäkringsteknisk synpunkt fullt ekvivalenta, så att varken bolaget eller försäkringstagaren gör vinst eller förlust därigenom. Vanligen brukar dock bolaget betinga sig en något större höjning av de återstående premierna än den ovan angivna, i det att premieförhöjningen beräknas motsvara en något högre räntefot än den, efter vilken premiereserven beräknas. Detta motiveras med behovet av säkerhets- och omkostnadstillägg.

"Lånet" är alltså alls icke något lån, utan ett i förskott erhållet försäkringsbelopp, och "låneräntan" är alls icke någon skuldränta utan en försäkringspremie.

Men då så är bör uppenbarligen försäkringstagaren icke hava rätt att i sin deklaration upptaga "lånet" som skuld eller "låneräntan" som skuldränta. Den senare kan uppföras som försäkringspremie, i den mån ej skattebestämmelsernas medgivande i fråga om avdrag för livförsäkringspremie redan är utnyttjat av försäkringstagaren.

Nu invänder man, att försäkringstagaren kan belåna sitt försäkringsbrev hos annan långivare än försäkringsbolaget och att, enär det då verkligen föreligger en lånetransaktion, försäkringstagaren ej kan förmenas att i sin deklaration behandla detta lån på samma sätt som andra. Om därför skattebestämmelserna skulle ändras på sätt ovan sagts, skulle följden bliva, att försäkringstagarna hade fördel av att belåna sina försäkringsbrev på annat håll än hos bolaget.

Det är klart, att detta bör förhindras. Det kan ske därigenom, att lån mot säkerhet av försäkringsbrev inom återköpsvärdet och dess ränta icke må upptagas som skuld och skuldränta, vare sig det lämnats av försäkringsbolaget eller av annan långivare. En sådan utsträckning av förbudet innebär icke någon orättvisa, då det alltid står öppet för försäkringstagaren att få "lånet" hos försäkringsbolaget. Ingen annan långivare kan lämna honom lån inom återköpsvärdet på förmånligare villkor än försäkringsbolaget kan och enligt sina av Konungen givna grunder är förpliktat att giva. Skulle försäkringstagaren likväl anlita en annan långivare, kan skälet ej vara annat än bekvämlighet, om ej skattebestämmelserna skulle giva honom någon fördel av att så göra.

Jag föreslår alltså, att det införes en *generell* bestämmelse därom, att *lån mot säkerhet av försäkringsbrev inom återköpsvärdet och dess ränta icke må upptagas som skuld och skuldränta.* Om försäkringstagare jämte annan säkerhet lämnat försäkringsbrev som pant för erhållet lån hos

annan långivare än försäkringsbolaget, bör denna bestämmelse tillämpas så, att lånet i deklarationen minskas med försäkringens återköpsvärde och låneräntan minskas på motsvarande sätt.

Vill man icke förbjuda, att sådant lån och dess ränta upptages som skuld och skuldränta, kan man i stället föreskriva, att den belånade försäkringens återköpsvärde, *i den mån det ej överstiger lånebeloppet*, samt 4 % ränta därå skall upptagas som tillgång och inkomst. Att återköpsvärdet i regel icke skall deklareras som tillgång, motiveras dels av livförsäkringens stora sociala betydelse, dels därav att återköpsvärdenas beskattning icke skulle inbringa skattebelopp, som skulle stå i skäligt förhållande till de stora kostnader, som denna deklarationsplikt skulle medföra för livförsäkringsanstalterna och som skulle fördyra livförsäkringen. Båda dessa skäl falla bort, när fråga är endast om de försäkringars återköpsvärden, som belånats. Ty belåningen innebär, att man för dagens behov disponerar över det kapital, som varit avsett för framtida behov. Men när kapitalet icke längre är reserverat för egen eller anhörigas framtida försörjning, kan det icke längre åberopas några sociala skäl, varför det fortfarande skall vara obeskattat. Och för att deklarera belånade försäkringars återköpsvärden, i den mån de ej överstiga lånens belopp, behöva försäkringstagarna icke begära några uppgifter från bolagen i andra fall, än då försäkringsbreven belånats hos annan försäkringsgivare än livförsäkringsbolaget. Ty när bolaget självt lämnat lånet, är återköpsvärdet alltid minst lika stort som lånet. De fall, då lån lämnats av annan långivare, äro ej synnerligen talrika och då torde alltid vid lånets beviljande uppgift begäras av livförsäkringsbolaget om återköpsvärdet.

De båda nu framlagda förslagen äro tydligen i sak alldeles lika. De innebära, att ingen må åtnjuta skattefrihet för kapital, som står till hans disposition hos livförsäkringsanstalt, sedan det av honom disponerats för dagens behov genom belåning av försäkringsbrevet och sålunda icke längre tjänar försäkringsändamål.

I nuvarande bestämmelser har jag vidare fäst mig vid det sätt, på vilket livräntetagare behandlas. En livräntetagare är skyldig att som inkomst taxera sin livränta och, om livräntan överstiger 1 000 kronor, $^1/_{60}$ av dess premiereserv (kapitalvärde) som förmögenhet. Detta är obilligt. Ty åtminstone livräntans överskott över premiereservens ränta bör vara skattefritt. Detsamma motsvarar nämligen dels premiereservens minskning under året, dels beräknad "arvsvinst" efter livräntetagare, som dött under året. Att den förra delen ej bör beskattas, synes uppenbart. Och ej heller den senare delen bör beskattas, enär livräntetagaren förvärvat sig rätten till densamma genom att å sin sida avstå från all rätt till den vid hans död förefintliga premiereserven.

Om man fortfarande vill beskatta aktuella livräntor, bör denna obilligheten avlägnas. För underlättande av deklarationen torde man därvid böra nöja sig med en approximativ uppskattning av premiereserven och dess ränta. I efterföljande tabell angives, hur stor del av en *livsvarig* ränta som ungefärligen motsvarar premiereservens ränta. Som synes varierar denna del med det åldersår, som livräntetagaren uppnår under året. Om denna tabell intages i skattebestämmelserna, kan han lätt beräkna den beskattningsbara delen av livräntan. Om även kapitalvärdet skall liksom

nu upptagas som tillgång, kan det beräknas såsom 25 gånger den beskattade delen av livräntan.

| Livräntetagaren uppnår under året nedanstående ålder | Av under året erhållen livränta beskattas nedanstående del |
|---|---|
| högst 15 år | 90 % |
| 16—35 » | 80 » |
| 36—47 » | 70 » |
| 48—56 » | 60 » |
| 57—63 » | 50 » |
| 64—69 » | 40 » |
| 70—76 » | 30 » |
| 77—86 » | 20 » |
| minst 87 » | 10 » |

För *icke livsvariga* livräntor skulle rätteligen andra, mera komplicerade tabeller användas. Då detta skulle vålla praktiska svårigheter och sådana räntor förekomma mera sällan, föreslår jag, att ovanstående tabell användes även för icke livsvariga livräntor.

Slutligen vill jag framhålla, att, om man även i fråga om andra livförsäkringar än aktuella livräntor skulle vilja beskatta det kapital, som kan anses vara samlat hos anstalten för försäkringstagarens räkning, sådan beskattning dock icke måtte utsträckas till andra fall, än där försäkringens kapitalvärde (premiereserv) eller, om flera försäkringar finnas, deras sammanlagda kapitalvärden uppgår till eller under återstående försäkringstid kan komma att uppgå till ett visst ej alltför lågt belopp, t. ex. 10 000 kronor. Såsom redan antytts, motiveras skattefrihetens bibehållande för de mindre försäkringarna dels av sociala hänsyn, dels därav att deras beskattning skulle för livförsäkringsanstalterna medföra så stort arbete med tillhandahållande av nödiga deklarationsuppgifter, att kostnaden härför ej står i rimlig proportion till inflytande skattebelopp.

Införes sådan beskattning, skall försäkringstagaren, när hans försäkrings kapitalvärde överstiger eller kan komma att överstiga gränsen för skattefrihet, deklarera som inkomst 4 % ränta å kapitalvärdet vid årets början och som tillgång kapitalvärdet vid årets slut. Men det synes då rimligt, att han får göra avdrag för under året erlagda premiers omkostnadstillägg (jfr avdrag för omkostnader för förmögenhetsförvaltning), vilket kan uppskattas till i medeltal 20 % av premierna. Däremot bör han väl icke vidare hava rätt att göra avdrag för livförsäkringspremier intill 200 kronor, vilket avdrag sålunda blir tillåtet endast för dem, vilkas försäkring har och i framtiden behåller mindre kapitalvärde än 10 000 kronor.

Skattereglerna komma på detta sätt att innebära, att den, vars försäkring har eller kan få större kapitalvärde än 10 000 kronor, får skatta fullt för sina "riskpremier" under året, d. v. s. de belopp, som anstalten, för utbetalande under året av förfallna försäkringssummors överskott över motsvarande premiereserver, måste disponera av hans premiereserv, räntan därå och hans under året erlagda premie. Vid sådant förhållande kan det ej ifrågasättas, att sådan försäkringstagare skall beskattas för under året erhållen försäkringssummas överskott över premiereserven.

Slutligen må påpekas, att en försäkrings premiereserv alltid är större än dess belåningsvärde (återköpsvärde). Om därför de större försäk-

ringarna beskattas såsom nu sagts, innebär det i fråga om dem, att ingen invändning kan göras mot att lån mot säkerhet av försäkringsbrev vid deklarationen behandlas som vanligt lån.

---

*Inkomstskattesakkunniga.*

Vidare har kommittén haft tillgång till det av inkomstskattesakkunnige utarbetade och till Kungl. Maj:t överlämnade förslaget till ny förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt med tillhörande anvisningar och motiv samt en av hovrättsrådet Harald Waller utarbetad promemoria angående sättet för beräkning av juridiska personers inkomst i vissa avseenden, beskattning av vad som utfaller på grund av avtal om personförsäkring m. m.

---

*Kommittén.*

Kommittén har ansett sig böra upptaga frågan om försäkringsanstalters och försäkringstagares beskattning till undersökning i hela dess vidd och får därutinnan anföra följande:

*Föremål för kommitténs undersökning.*

En undersökning av de grunder, efter vilka försäkringsanstalter och försäkringstagare rationellt böra beskattas, måste gå ut på att utreda i första hand vad som är att räkna som försäkringsanstalts skattepliktiga inkomst, vidare huru rörelsens skattevärde bör beräknas samt slutligen om och i vad mån vad som på grund av försäkringen utbetalas i försäkringstagarens eller hans rättsinnehavares hand är att anse som skattepliktig inkomst. I sammanhang härmed bör även undersökas, om och i vad mån försäkringstagaren må vara berättigad att vid beräkning av sin skattepliktiga inkomst göra avdrag för premier och andra avgifter, som han haft att utgöra för försäkringen.

En dylik undersökning kan knappast med fördel göras generellt. Det finnes en mängd olika försäkringsanstalter, olika till sitt ändamål, sin verksamhetskrets och sin rättsliga gestaltning. Således måste till en början skillnad göras mellan *personförsäkring* och *sakförsäkring* samt för båda dessa slag av försäkringsrörelse beaktas, om rörelsen utövas av bolag, å vilket lagen om försäkringsrörelse den 25 maj 1917 äger tillämpning, eller av försäkringsanstalt, vars verksamhet icke regleras av sagda lag.

## I.

*Personförsäkring enligt försäkringslagen.*

Det synes lämpligt att i första hand undersöka sådan rörelse, som avser *personförsäkring och som drives av anstalt, å vilken försäkringslagen äger tillämpning.* Hit är att hänföra främst *livförsäkringsrörelse*, varunder i överensstämmelse med försäkringslagens terminologi inbegripes icke allenast vanlig livförsäkring utan även livränteförsäkring och kapitalförsäkring för livsfall, så ock annan personförsäkring, som meddelas för livstid eller för längre tid än tio år. Vidare bör hit räknas *sjuk-olycksfalls- arbetslöshets- och annan personförsäkring*, som meddelas för tio år eller kortare tid; så ock s. k. *ansvars- garanti- och kreditförsäkring.* De försäkringsanstalter, som lyda under försäkringslagen, äro till sin rättsliga gestaltning försäkringsaktiebolag eller ömsesidiga försäkringsbolag. Med nu ifrågavarande försäkringsrörelse bör i beskattningshänseende likställas den verksamhet, som utövas av *ränte- och kapi-*

*talförsäkringsanstalter* (jfr 264 § försäkringslagen), å vilka nämnda lag äger tillämpning allenast i vissa mera väsentliga delar. För samtliga nu nämnda försäkringsanstalter användes i det följande beteckningen försäkringsbolag.

a) **Skattepliktig inkomst.**

Bruttointäkt.

Vid beräkningen av den skattepliktiga inkomsten har man naturligtvis att utgå från försäkringsbolagets *bruttointäkt*, varmed förstås allt vad som i rörelsen influtit, såsom premier, räntor, utdelningar och vad eljest som kan hava kommit bolaget till godo. Vad som sedermera därav skall räknas som skattepliktig *inkomst* bliver naturligtvis beroende av vad man anser skola avdragas från bruttointäkten, innan inkomsten framkommer.

Driftkostnad.

Till en början bör givetvis, liksom i all rörelse, avräknas allt vad som är att hänföra till *driftkostnad*.

Avsättning till försäkringsfond.

Vidare synes obestridligt, att avdrag bör medgivas för i lag föreskriven avsättning till *försäkringsfond* (d. ä. till ersättningsreserv och premiereserv). Dessa reserver motsvara nämligen bolagets beräknade skuld till försäkringstagarna för redan inträffade försäkringsfall och för ännu löpande försäkringar.

Avsättning till premieåterbäringsreserv.

Av den i Laurins ovan återgivna promemoria lämnade utredning framgår, att av bolaget utfäst premieåterbäring (detta ord taget i försäkringslagens mening) i själva verket innebär ett av bolaget utfäst tillägg till försäkringssumman, som bolaget under vissa förhållanden är pliktigt utbetala lika väl som försäkringssumman. Vid sådant förhållande synes avdrag böra medgivas för avsättning till *premieåterbäringsreserv* lika väl som för avsättning till premiereserv.

Avsättning till säkerhetsfond.

I fråga om avsättning till *säkerhetsfond*, som obligatoriskt skall avsättas i livförsäkringsrörelse, hava olika meningar framträtt. Enligt Eiserman — von Wolckers förslag skulle vid beräkningen av livförsäkringsbolags avkastning avdrag icke få göras för avsättning till säkerhetsfond. Laurin i sin ovan återgivna promemoria anser däremot, att sådant avdrag bör medgivas på den grund, att uppskattningen av ett livförsäkringsbolags premiereserv och premieåterbäringsreserv alltid måste vara i viss mån osäker, och att det därför är försäkringstekniskt motiverat att icke betrakta hela det bokmässiga överskottet som intjänat utan kräva att en viss del därav avsättes till säkerhetsfond. Inkomstskattesakkunniga torde vara av samma mening, ehuru i deras förslag till ny inkomstskatteförordning intet förekommer angående avdrag för avsättning till säkerhetsfond.

Kommittén anser för sin del övervägande skäl tala för, att avdrag för avsättning till säkerhetsfond *icke* medgives. Denna fond motsvarar icke någon beräknad skuld till försäkringstagarna utan är avsedd att möta såväl extra ordinära förluster, som kunna uppstå genom sammanstötande, abnormt ogynnsamma förhållanden, vilka väl kunna tänkas men icke beräknas, som ock mera långsamt skeende förändringar i räntefot, omkostnader och andra förhållanden, som kunna nödvändiggöra ändringar i beräkningsgrunderna för försäkringsverksamheten. Fonden har alltså karaktären av en katastrof- eller reservfond. En sådan må vara

aldrig så önskvärd i försäkringsrörelse i allmänhet och är ju även, såsom ovan nämnts, i livförsäkringsrörelse enligt lag obligatorisk, men detta hindrar icke, att den realiter innebär allenast en konsolidering av bolagets ställning genom avsättning av medel, som intjänats såsom vinst, och ur skattesynpunkt bör vinsten beskattas oavsett hur den disponeras. Kommittén har därför icke medgivit avdrag för avsättning till säkerhetsfond.

Avsättning till vinstreserv, vinstregleringsfond o. dy.

Detsamma gäller avsättning av vinstmedel till utdelning bland försäkringstagarna. Även sådana medel tagas från årets vinst, och den omständigheten, att bolaget enligt sina stadgar eller utfästelser har skyldighet att därav använda en del på visst sätt (till utdelning bland försäkringstagarna), kan icke, såsom Laurin påpekat, förändra karaktären av de därtill använda medlen. Härtill kommer, att bolagets årsvinst ofta till väsentliga delar flyter ur andra inkomstkällor än något rundligt beräknade premier (se vidare härom Laurins promemoria). Kommittén har alltså ansett, att avsättningar till *vinstreserv*, *vinstregleringsfond* och andra dylika fonder eller till *omedelbar vinstutdelning* bland de försäkrade *icke* böra få avdragas vid beräkningen av bolagets skattepliktiga inkomst.

Avsättning till reservfond, delcrederefond o. dyl.

Att avsättningar till andra fonder än de ovan särskilt nämnda, såsom reservfond, delcrederefond eller vad de eljest må heta, icke få avdragas vid inkomstberäkningen, är efter vad ovan är sagt självfallet.

I överensstämmelse med dessa grunder är kommitténs förslag till 34 § 2 mom. kommunalskattelagen jämte därtill hörande anvisningar punkt 8 avfattat.

Praxis enligt nuvarande lagstiftning.

En inkomstberäkning efter nu angivna grunder skiljer sig så tillvida från vad som kan anses vara praxis enligt nuvarande lagstiftning, att vid inkomstberäkningen avdrag hittills medgivits för avsättning till säkerhetsfond (Livförsäkringsaktiebolaget Nordpolen, Reg. Rns årsbok 1915, ref. 2). Däremot instämmer den med nuvarande praxis i fråga om vad som disponeras för utdelning till vinstberättigade försäkringstagare. Dylika vinstmedel räknas nämligen nu som beskattningsbar inkomst för bolaget (Livförsäkringsaktiebolaget Thule, Reg. Rns årsbok 1910, ref. 100). Likaså har ett livförsäkringsaktiebolag förvägrats att vid inkomstberäkningen göra avdrag för ränta, som gottskrivits medel, innestående för periodisk vinstutdelning (d. v. s. medel, som tidigare avsatts såsom de försäkrades andel i bolagets vinst). (Försäkringsaktiebolaget Skandia, Reg. Rns årsbok 1917, ref. 13.)

b) **Näringsskattevärde.**

Följer så i ordningen att undersöka, huru näringsskattevärdet för ifrågavarande försäkringsbolag bör beräknas.

På sätt förut (sid. 174) är nämnt, har kommittén ansett sig böra såsom objekt för realbeskattningen å näring uppställa värdet av det konkreta produktiva underlag för näringen, som är av lös egendoms natur, d. v. s. de lösa realtillgångar, som äro nedlagda i näringsföretaget och med vilka detta företag stadigvarande drives. Till grund för skattevärdets beräkning skall läggas näringsföretagets balansräkning, och skattevärdet skall

i allmänhet utgöras av sammanlagda beloppet av vissa å aktivsidan upptagna tillgångsposter (naturligtvis med vederbörlig korrektion) med avdrag för viss å passivsidan upptagen gäld (se 18 § punkt 1 i förslaget till kommunalskattelag). För vissa näringsgrenar, däribland ock för *försäkringsrörelse*, har emellertid en annan beräkningsgrund för näringens skattevärde ansetts böra uppställas. Försäkringsföretagens egenartade beskaffenhet ävensom enhetligheten i den verksamhet, som av likartade sådana företag bedrives, göra det möjligt att för dem uppställa en särskild regel, som därjämte leder till den största möjliga likformighet i realbeskattningen av dessa företag. Det kan ock antagas, att det skulle bliva förenat med vanskligheter för taxeringsmyndigheterna, som vanligen torde sakna fackinsikter på området, att ernå likformiga taxeringsresultat genom att såsom vid andra näringsföretag verkställa näringsskattevärdets beräkning på grundval av vissa å balansräkningens aktivsida upptagna tillgångar och sådana å passivsidan upptagna skulder, som äro att hänföra till skulder i den löpande driften. Vid sådant förhållande har det ansetts riktigare att låta taxeringsmyndigheterna omedelbart å passivsidan avläsa de poster, som böra bilda näringsskattevärdet, vilket förfaringssätt torde vara så mycket lämpligare, som det kan antagas på en ginare väg i stort sett lämna samma resultat, som om en rätt beräkning gjordes efter det för näringsföretag i allmänhet föreskrivna förfaringssättet. På grund härav har för försäkringsrörelse i allmänhet uppställts den regel, att näringens skattevärde skall utgöras av sammanlagda beloppet av försäkringsanstaltens å passivsidan i balansräkningen upptagna *egna fonder* med avdrag för å aktivsidan uppfört värde å fastighet, naturligtvis såvitt fonderna motsvaras av förefintliga tillgångar. Med hänsyn till vad ovan anförts angående beskaffenheten av vissa å passivsidan i balansräkningen uppförda fonder är det givet, att till bolagets egna fonder *icke* få räknas *försäkringsfond* (ersättningsreserv och premiereserv) och, vad angår livförsäkringsbolag, *premieåterbäringsreserv*. Detsamma synes ock böra gälla för *de livförsäkrades vinstreserver*, beräknade enligt av Konungen fastställda grunder. Visserligen äro dessa reserver tagna av medel, som, efter ty ovan är sagt, skola i bolagets hand beskattas såsom vinst, men sedan dylika medel en gång tillgodoförts de försäkrades vinstreserv, ha de karaktären av fond till täckande av en bolagets förbindelse till de livförsäkrade av väsentligen enahanda art som försäkringen i övrigt. Däremot äro alla andra bolagets fonder och avsättningar för framtida behov — såsom reservfond, säkerhetsfond, katastrofreserv, vinstregleringsfond — att anse som i rörelsen fast investerade medel, med vilka den drives, och böra alltså ingå i skattevärdet. Garantifond, i den mån den ej blivit i sin helhet inbetald utan motsvaras av aktieägares eller garanters oguldna tillskottsförbindelser, kan däremot uppenbarligen *icke* anses såsom i rörelsen investerat kapital, som skall medräknas i näringsskattevärdet.

Bestämmelser i enlighet med vad nu är sagt äro införda i 18 § punkt 3 i förslaget till kommunalskattelag med tillhörande anvisningar punkt 3.

c) **Försäkringstagares skatteplikt.**

Slutligen återstår spörsmålet om och på vad sätt belopp, som utfaller på grund av liv- eller annan försäkring, varom nu är fråga, skall i för-

säkringstagarens hand beskattas som inkomst. Denna fråga är så mycket svårare, som den ej lär böra besvaras uteslutande ur skatteteknisk synpunkt utan hänsyn ock måste tagas till sociala skäl och i viss mån även till den allmänna uppfattningen om arten och karaktären av försäkringsavtal.

Gällande lagstiftning.

Vad en försäkringstagare eller hans rättsinnehavare kan på grund av försäkringen uppbära från försäkringsgivaren kan i allmänhet hänföras till antingen ett på en gång utfallande kapitalbelopp, eller en periodiskt utgående livränta, eller under viss tid vid sjukdom, olycksfall eller arbetslöshet utgående understöd eller periodiskt utfallande vinstandelar. Enligt gällande lag är ett sålunda utfallande *kapitalbelopp icke* att räkna till skattepliktig inkomst (8 § 1 mom. bevillningsförordningen, 8 § skatteförordningen). Periodiskt utgående *livränta* räknas däremot till skattepliktig inkomst (9 § 3 mom. bevillningsförordningen, 7 § skatteförordningen). Enligt sistnämnda förordnings 13 § skall livräntas kapitalvärde därjämte uppskattas såsom förmögenhet, där livräntan uppgår till minst 1,000 kronor per år. Vad som på grund av *sjuk- eller olycksfallsförsäkring* i annan form än livränta tillfaller den försäkrade eller hans sterbhus, är icke att räkna som skattepliktig inkomst (8 § 1 mom. bevillningsförordningen, 8 § skatteförordningen). *Vinstandelar*, som utbetalas av försäkringsbolag, räknas åter som skattepliktig inkomst (anvisningarna till skatteförordningen 5:o 2). Dock får från beloppet av uppburna vinstandelar avdragas försäkringspremier, varefter återstoden anses som inkomst av kapital. Överstiga premierna vad som uppburits i vinstandelar, får överskjutande premiebeloppet avdragas såsom allmänt avdrag, dock med den för sådant avdrag stadgade allmänna begränsningen, högst 200 kronor.

Om man ur dessa bestämmelser söker utläsa någon ledande princip, skulle det väl vara den, att försäkring, som utfaller på en gång i form av kapital, anses icke som skattepliktig inkomst utan som kapitalförvärv, medan däremot försäkringsbelopp, som utfaller periodiskt såsom livränta eller vinstandelar, räknas till skattepliktig inkomst. Skattefriheten för viss tids understöd på grund av sjuk- eller olycksfallsförsäkring är uppenbarligen grundad på sociala hänsyn.

*Utfallande kapital.*

Man har emot nu gällande bestämmelser, såvitt de avse utfallande kapitalbelopp, anmärkt, att de kunnat av de skattskyldiga utnyttjas i syfte att bereda sig fördelar i beskattningshänseende. En skattskyldig kan nämligen genom att placera större eller mindre del av sina tillgångar i försäkringar undandraga sig skatt (inkomst- likaväl som förmögenhetsskatt) för vad han sålunda disponerat. Såsom exempel har man hänvisat till en början till s. k. donations- eller sparkasseförsäkring med engångs-premie, d. v. s. en kapitalförsäkring, för vilken premien inbetalas en gång för alla och som utfaller efter en viss tids förlopp. Han minskar då sin förmögenhet med engångs-premiens belopp, räntan å denna premie ingår icke i hans årsinkomst och försäkringen, då den utfaller, räknas icke såsom inkomst. För den inbetalta engångs-premien och den däråt upplöpande, städse sig ökande räntan — vilka tillsammans bilda den en gång utfallande försäkringssumman — betalar försäkringstagaren ingen skatt, liksom ej heller för försäkringssumman, då den ut-

faller. Vidare har man hänvisat till en på senare tid praktiserad form för liv- och kapitalförsäkring med engångs-premie, närmare beskriven i Laurins ovan intagna promemoria och av beskaffenhet att höja försäkringsbeloppet med en fiktiv skuld, som avdrages vid förmögenhetsberäkningen, varefter den årliga premien får karaktären av ränta å samma skuld, vilken ränta avdrages å inkomsten såsom annan skuldränta.

Inkomstskattesakkunniga.

Inkomstskattesakkunniga hava med anledning av nu omförmälta förhållande ansett sig böra införa skatteplikt för personförsäkringar i allmänhet, så att försäkringstagaren blir skattskyldig för liv- eller kapitalförsäkringens värde såsom förmögenhetstillgång och för vinst, som uppstår å försäkringen, då den utfaller, såsom inkomst. Enligt sakkunnigas förslag till ny skatteförordning 7 § 2:o) skall alltså till inkomst av kapital räknas kapital, som uppburits på grund av liv- eller kapitalförsäkring med avdrag enligt 9 § b) för premier och andra avgifter, som erlagts för försäkringen. Enligt punkt VI i anvisningarna till sistnämnda paragraf får avdrag för premier och andra avgifter ske, även om sådant avdrag helt eller delvis fått göras för de år, varunder de utbetalats. Det torde vara avsett att såsom erlagda premier, som få avdragas vid en försäkrings utfallande, skall upptagas de inbetalda premiernas sammanlagda ursprungliga belopp men icke ränta med ränta på ränta på samma premier under försäkringstiden.

Kommittén.

Utfallande kapital i liv- och kapitalförsäkringar.

Detta sätt att lösa problemet om försäkringstagarens beskattning för liv- och kapitalförsäkringar synes kommittén ur flera synpunkter föga lyckligt. Till en början får ej förbises, att sådana transaktioner, som ovan omförmälts och som skulle förekommas genom omläggning av liv- och kapitalförsäkringstagares beskattning över hela linjen, till följd av sakens natur alltid måste inskränka sig till ett fåtal fall, även om det i dessa understundom kan komma att gälla ganska stora belopp. Transaktionen förutsätter nämligen alltid erläggande av en engångs-premie eller en premie, som erlägges under ett fåtal år, och evad denna betalas kontant i sin helhet eller blott delvis med skuldförbindelse å resten, har försäkringstagaren att för affärens finansiering använda ett kontant belopp, som i förhållande till hans ekonomiska ställning i sin helhet måste vara avsevärt, om han därigenom skall förskaffa sig en skattelindring, som har någon reell betydelse för honom. Detta belopp skall han kunna utan större avsaknad avskilja från sina övriga tillgångar, och han måste räkna med att under försäkringstiden icke kunna disponera över vare sig det insatta beloppet eller den däråt upplöpande räntan i vidare mån än att han under försäkringstiden kan realisera eller belåna försäkringen till återköpsvärdet. Endast en person, som befinner sig i en efter hans förhållanden mycket god ekonomisk ställning, lärer därför kunna tillåta sig en dylik försäkringsaffär, och säkerligen är det i regel andra skäl än skattelindringen, som föranleder, att en försäkringstagare inlåter sig däråt i stället för att söka annan placering för det kapital, han anser sig kunna undvara. Det vore därför enligt kommitténs mening föga välbetänkt att på grund av detta undantagsfall verkställa en omläggning av försäkringstagares beskattning i allmänhet, som för det allmänna omdömet måste te sig som grundad å en oriktig uppfattning av

försäkringens natur och innebörd och som i varje fall skulle innebära en hårdhet mot försäkringstagaren.

Inkomstskattesakkunnigas ovan återgivna förslag till försäkringstagares beskattning innebär, att försäkringen skall anses och behandlas som ett försäkringstagarens affärsförvärv. Vad som utfaller på grund av försäkringen är intäkt, vad som utbetalts i premier och andra avgifter är omkostnader, och vad som skall beskattas är skillnaden mellan dessa, d. v. s. vinsten. Har t. ex. en livförsäkring utfallit tidigt, blir vinsten stor; har den försäkrade levat länge, blir vinsten ringa eller kanske förbytt till förlust. Huruvida icke vid beräkning av dessa försäkringstagarens debet och kredit hans omkostnader för försäkringen d. v. s. premierna och andra avgifter borde räknas med ränta på ränta kan ifrågasättas; i så fall komme helt visst den beskattningsbara vinsten att väsentligt reduceras.

Hela detta affärsmässiga sätt att betrakta en liv- eller kapitalförsäkring är emellertid säkerligen främmande för den stora allmänhet, som begagnar sig av dessa försäkringsformer. För den ter sig en sådan försäkring förvisso icke som en vanlig affärstransaktion, där man räknar med vinst och förlust; den innebär i stället en uppoffring av förhandenvarande eller under årens lopp påräkneliga tillgångar, och den förnämsta valutan för denna uppoffring är den trygghetskänsla mot ovissa framtida förhållanden, som ekonomiskt taget därigenom skapas. Den sociala betydelsen av ett i vida kretsar spritt personförsäkringsväsende är allmänt erkänd, och enligt kommitténs förmenande kräva de sociala hänsynen, att utfallande försäkringssumma icke i skattehänseende behandlas som intäkt, allra minst där inkomsten beskattas progressivt. I regel är det så — möjligen med undantag någon gång för rena kapitalförsäkringar — att ju förr efter försäkringens tagande som försäkringsfallet inträffar, dess större är behovet av den ekonomiska hjälp, som försäkringen avser att lämna. Men just då skulle den s. k. vinsten och därmed också skatten bliva som störst.

Enligt nu gällande lag är såsom förut nämnts en på grund av liv- eller kapitalförsäkring utfallande försäkringssumma att anse som kapitalförvärv och icke som skattepliktig inkomst. Denna ståndpunkt, som enligt kommitténs uppfattning är den riktiga, bör emellertid principiellt sett leda därtill, att avdrag för av sådana försäkringar föranledda försäkringspremier (därunder inbegripna även andra avgifter, som kunna föranledas av försäkringen) icke medgives vid inkomstberäkningen. Dylika premier äro att hänföra till levnadskostnader. Den skattskyldige kan använda sin årsinkomst (liksom sina övriga tillgångar) efter gottfinnande; han kan leva upp den helt och hållet eller därav avsätta en del för framtida behov, och detta senare kan ske i form av försäkring. Om vid inkomstberäkningen avdrag för premierna vägras, kan därmed i stort sett skattefriheten för den utfallande försäkringssumman motiveras.

Det är sant, att kompensationen i skattehänseende icke är fullständig, ity att den ränta, som upplöper å de år efter år inbetalta premierna, och som ingår i den kapitalbildning, som för försäkringstagarens räkning äger rum i försäkringsanstalten, icke kommer att räknas med i den skattskyldiges inkomst och sålunda blir obeskattad.

Det skulle därför kunna ifrågasättas att så ordna försäkringstagares beskattning i allmänhet, att såsom en hans inkomst beskattas den kapi-

talbildning, som för hans räkning sker hos försäkringsanstalten. Beräkningen av en så beskaffad inkomst, även om den tänkes ske efter någon förenklad approximativ metod, skulle dock medföra mycket arbete och stora omkostnader. Den måste nämligen utgå från den för försäkringen förefintliga premiereservens eller återköpsvärdets storlek vid årets början och vid dess slut samt från vad å försäkringen kunde anses belöpa av förvaltningskostnaderna. De härför nödiga siffrorna kunde uppenbarligen ej erhållas från annat håll än från försäkringsanstalten, och evad härför erforderligt arbete skulle bekostas av försäkringsanstalten själv eller försäkringstagaren, måste kostnaden verka fördyrande för försäkringsväsendet, en fördyring som komme att bliva kännbar, även om beskattningen inskränktes allenast till de större försäkringarna. Under alla förhållanden skulle en dylik beskattningsform belasta beskattningsväsendet med svårhanterliga tekniska föreskrifter, som måste ytterligare inveckla maskineriet. Därför och då det förefaller kommittén sannolikt, att anskaffandet av materialierna för en taxering efter ovan ifrågasatta princip skulle vålla kostnader och besvär, som ej stå i rimligt förhållande till den skatteintäkt, som därigenom skulle vinnas, har kommittén ansett tanken på en sådan beskattning icke böra fullföljas.

Till de skattetekniska svårigheterna komma emellertid i detta fall de sociala skälen, som starkt tala för att försäkringstagare behandlas med en viss liberalitet. Och det synes kommittén vara nog, om skattelagstiftningen principiellt vägrar avdrag för premier och låter utfallande kapital vara obeskattat utan att fästa avseende vid, att detta kapital tillkommit genom en så småningom skeende delvis obeskattad kapitalbildning hos försäkringsanstalten för försäkringstagarens räkning.

I detta sammanhang och ehuru frågan ej direkt berör den kommunala repartitionsbeskattningen, anser sig kommittén dock böra uttala, att, om utfallande kapital i liv- eller kapitalförsäkring i skattehänseende behandlas på nu angivet sätt, härav synes böra följa, att under försäkringstiden sådan försäkrings återköpsvärde ej heller inräknas i förmögenheten, något som även instämmer med nu gällande bestämmelser i detta ämne.

Återstår slutligen den frågan, om ej något bör göras för att förekomma det missbruk i beskattningshänseende, som, på sätt förut är anmärkt, visat sig kunna göras av liv- och kapitalförsäkring mot engångspremie, ett missbruk, som naturligtvis även kan förekomma vid försäkringar, för vilka premierna skola betalas under ett fåtal år. Vid övervägande av denna fråga bör till en början beaktas, att försäkringar i denna form i regel torde tagas i fullt lojalt syfte och med hänsyn till att försäkringstagaren vid en viss tidpunkt eller under den närmaste tiden anser sig kunna undvara det belopp, som erfordras till premie för försäkringen, under det att det för honom framstår såsom osäkert, om han för framtiden skall kunna utgöra vad som skulle erfordras till årlig premie för samma försäkring. Vidare är att märka, att, såsom ovan anförts, en försäkring av ifrågavarande art medför så stora engångskostnader, att utsikten till den framtida skatteminskningen i allmänhet ej torde i och för sig innefatta tillräckligt skäl till anlitande av denna försäkringsform. Emellertid må ej förnekas, att så understundom kan vara fallet,

och lärer då så förfaras, som i Laurins ovan intagna promemoria närmare utföres, d. v. s. att premien beräknas för en gång eller för ett fåtal år och betalas delvis kontant och delvis med skuldförbindelse, som är avsedd att kvarstanna hos försäkringsgivaren för att årligen förräntas och slutligen avdragas från försäkringssumman, då denna en gång utfaller. En så ordnad försäkring kan enligt nu gällande skattelagar medföra en obehörig minskning i försäkringstagarens skatteplikt och kan i den formen knappast vara tagen i annat syfte. Det torde emellertid enligt kommitténs mening vara att förvänta, att sedan förfarandet blivit uppmärksammat och stämplat såsom obehörigt, försäkringsbolag, som gör anspråk på anseende och förtroende, icke skall nedlåta sig att främja dylikt skatteunderslev. Kommittén håller därför före, att lagstiftningen av hänsyn till de i fullt lojalt syfte tagna försäkringarna kan låta anstå med direkta stadganden emot det påpekade missbruket under förhoppning, att försäkringsbolagen skola finna med sitt eget intresse förenligt att ej själva framtvinga åtgärder, som möjligen kunna träffa även andra försäkringar än sådana, som skett i syfte att erhålla minskad beskattning.

Om emellertid denna förhoppning skulle visa sig ogrundad och bolagen fortfara att genom sina agenter driva propaganda för en försäkringsform, som hotar att kränka det allmännas beskattningsintresse, måste naturligtvis åtgärder däremot vidtagas. I sådant hänseende kan tänkas antingen emot försäkringsbolagen riktade civilrättsliga bestämmelser, som direkt ingripa mot ifrågavarande förfarande, eller ock med beskattningen sammanhängande stadganden, som borteliminera försäkringstagares intresse för försäkringar av samma art. I sistnämnda hänseende har inom kommittén ifrågasatts, att bland bestämmelserna angående inkomstberäkningen införa ett stadgande av den innebörd, att om en liv- eller kapitalförsäkring direkt belånas, så får icke räntan å sådant lån avföras från inkomsten, liksom ej heller lånets kapitalbelopp får avdragas vid förmögenhetsberäkningen. En sådan bestämmelse komme naturligtvis att träffa alla direkta belåningar av liv- eller kapitalförsäkringar, var de än skett och utan hänsyn till om belåningen skett i syfte att kringgå beskattningslagarna eller ej. Men i och för sig kan intet vara att invända däremot. En direkt belåning av en försäkring av ifrågavarande art innebär, att värdet av samma försäkring, som ursprungligen varit avsett att komma försäkringstagaren eller hans rättsinnehavare tillhanda först i en mer eller mindre avlägsen framtid, indrages till omedelbar användning för förhandenvarande behov. De sociala skäl, som föranlett, att nuvarande värdet av en först i framtiden utfallande försäkring ansetts böra lämnas obeskattat, hava naturligtvis ingen giltighet, då samma värde för kortare eller längre tid indrages för omedelbar användning. Och om, såsom i förslaget skett, denna synpunkt i försäkringsväsendets intresse ansetts kunna lämnas obeaktad, så länge sådant ej föranleder till fortsatt missbruk, inträder ett annat förhållande, om det visar sig, att denna liberalitet utnyttjas till skatteunderslev.

Utfallande kapital i sjuk- eller olycksfallsförsäkring.

Vad slutligen angår *kapital, som utfaller på grund av sjuk- eller olycksfallsförsäkring*, bör detta i beskattningshänseende anses och behandlas lika med kapital, som utfaller på grund av liv- eller kapitalförsäkring, d. v. s. det räknas icke såsom skattepliktig intäkt.

I överensstämmelse med ovan angivna grunder i fråga om beskattning av på grund av försäkring utfallande kapitalbelopp äro bestämmelser införda i 25 § av kommitténs förslag till kommunalskattelag.

*Utfallande livränta.*

Gällande lagstiftning.

Som ovan är nämnt, räknas för närvarande livränta såsom skattepliktig inkomst och livräntas kapitalvärde, där livräntan uppgår till minst 1,000 kronor, såsom förmögenhet.

Häremot har anmärkts, att för livränta, som utgår på grund av försäkring, en dylik taxering vore för hård. Det såsom livränta utfallande beloppet beskattas årligen i sin helhet som inkomst, ehuruväl en del därav utgör återbäring av det för förvärvet av räntan använda kapitalet, vare sig detta kapital inbetalts på en gång eller successivt genom årliga premier.

Inkomstskattesakkunniga.

Inkomstskattesakkunniga föreslå även ändrade bestämmelser för livräntas beskattning. Enligt 7 § 2:o c) i deras förslag skall såsom inkomst av kapital upptagas livränta, dock endast i den mån livräntan ej anses utgöra amortering av kapital. I anvisningarna till 9 § punkt VI utföres detta vidare så, att livränta icke beskattas såsom intäkt till den del, som den kan anses utgöra amortering av kapital. Såsom livräntas kapital anses i fråga om livränta på grund av försäkring sammanlagda beloppet av de för försäkringen erlagda premier och andra avgifter, även om avdrag för dem fått åtnjutas såsom allmänt avdrag de år, under vilka de erlagts, samt i fråga om livränta på grund av testamente eller gåva det belopp, vartill livräntans värde skolat uppskattas vid beräkningen av arvsskatt eller skatt för gåva. Beräkningen av den del av livräntan, som skall anses utgöra amortering av kapital, sker med ledning av däröver uppgjorda tabeller. — I fråga om livräntas beskattning såsom förmögenhet är i detta förslag icke ifrågasatt någon ändring i vad som nu gäller.

Laurin.

Även Laurin har i sin ovan återgivna promemoria påvisat, att livräntetagares nuvarande beskattning är obillig. Som inkomst borde icke upptagas hela livräntan utan allenast så stor del därav, som utgör ränta å dess premiereserv (kapitalvärde), som ju minskas år efter år.

Kommittén.

Att livränta, som utgår på grund av försäkring, för närvarande i allmänhet beskattas för hårt lärer efter vad ovan anförts icke kunna bestridas, och en ändring i nuvarande föreskrifter bör därför göras. Därvid torde det icke kunna ifrågasättas att lämna livräntan helt skattefri: till den del, den utgör avkomst av uppsamlat kapital, bör den otvivelaktigt vara skattepliktig. Däremot bör den vara fri från skatt i fråga om den del, som innebär kapitalkonsumtion. Livräntan bör alltså uppdelas i en skattepliktig och en skattefri del. Denna uppdelning bör emellertid göras på enklast möjliga sätt och utan alla skattetekniska subtiliteter, som i en sådan detalj som den förevarande icke kunna vara av någon real betydelse. Ur denna synpunkt finner kommittén de av inkomstskattesakkunniga uppgjorda tabellerna vara väl mycket detaljerade och besvärliga att tillämpa. Kommittén har därför ansett sig kunna i detta hänseende ansluta sig till Laurins förslag. Det är visserligen sant, att den i samma förslag intagna tabellen icke i samma grad, som tilläventyrs de inkomstskattesak-

kunnigas tabeller, för varje särskild försäkring träffar de matematiskt riktiga förhållandena, sådana de kunna beräknas med hänsyn till olika kön, ålder och försäkringsvillkor, liksom att samma tabell är avsedd att komma till användning såväl för ränta, vilken utgår allenast under vissa år, som för livsvarig livränta, men den ojämnhet, som härigenom uppkommer, är av ganska ringa betydelse såväl för den skattskyldige som i fiskaliskt avseende, och har kommittén förty med hänsyn till den stora förmånen av att i detta hänseende erhålla enhetliga och lätt tillämpliga bestämmelser ansett sig kunna stanna vid en mera summariskt uppgjord tabell. Denna tabell, som grundar sig å en räntefot av 4 procent, finnes intagen i 37 § 2 mom. av förslaget till kommunalskattelag.

Från vad nu är sagt angående beskattning av livränta, som utgår på grund av försäkring, synes dock ett undantag böra göras. Det kan inträffa, att livränta utgår på grund av försäkring mot olycksfall, tagen i sådant ömsesidigt olycksfallsförsäkringsbolag, som omförmäles i 4 § av lagen om försäkring för olycksfall i arbete den 17 juni 1916, eller i riksförsäkringsanstalten. Likaså förekommer, att innehavaren av större affärsföretag bereder de i företaget anställda förmånen av livränta eller pension vid avgång ur företagets tjänst och i sådant avseende träffar avtal med försäkringsbolag. Den, som anställes i företagets tjänst, plägar då förpliktas att under sin tjänstetid delvis betala den premie, som utgår för hans livränte- eller pensionsförsäkring. Kostnaden för dessa försäkringar bestrides i övrigt av arbetsgivaren; och försäkringen är för den försäkrade obligatorisk, så att det icke står i hans fria skön att avböja försäkringen och exempelvis i dess ställe betinga sig annan förmån. Ett liknande förhållande kan tänkas inträffa om den, som vardera anställd i annans tjänst, i tjänsteavtalet tillförbindes att vara på ifrågavarande sätt försäkrad. Den livränta eller pension, som sedermera utgår på grund av sådan försäkring, har realiter samma karaktär, som den pension, som är tillförsäkrad en del i statens eller enskild tjänst anställda befattningshavare och till vilken de måste betala avgifter. Vid sådant förhållande har följdriktigheten ansetts kräva, att livränta, som utgår på grund av försäkring av ovan omförmäld art, skall beskattas till sitt fulla belopp, liksom att — såsom nedan närmare omförmäles — den avgift för samma försäkring, som den försäkrade kan hava att erlägga, får avdragas såsom omkostnad för tjänsten eller anställningen.

Vad angår den nuvarande förmögenhetsbeskattningen å livräntas kapitalvärde, så anser kommittén densamma böra upphöra. Om kapitalvärdet å liv- och kapitalförsäkringar icke medräknas vid förmögenhetens uppskattning, bör så ej heller ske med kapitalvärdet å livränteförsäkring. För övrigt är det något, som det stora flertalet av skattepliktiga aldrig kommer att förstå: detta att till deras förmögenhet skall räknas värdet av ett kapital, som de icke kunna disponera över och som är avsett att i sinom tid så småningom konsumeras.

Pensionsförsäkringar och änkeförsäkringar.

Beträffande andra *pensionsförsäkringar* än de i det föregående omförmälta obligatoriska försäkringarna synas dessa böra i beskattningshänseende behandlas på samma sätt som livränteförsäkringar. Vad som på grund av dylik försäkring utgår till försäkringstagare skall alltså beskattas så som om sådan livränta i allmänhet är stadgat, och någon förmögenhetsbeskattning å försäkringens kapitalvärde bör ej ifrågasättas.

Under pensionsförsäkring inbegripes även *änkeförsäkring*.

Pupillförsäkring.

Vad som på grund av *pupillförsäkring* utgår till omyndig eller arbetsoförmögen synes med hänsyn till försäkringens stora sociala betydelse böra lämnas helt skattefritt. Detta instämmer ock med förslagets ståndpunkt att periodiskt understöd, som utgår till någons uppfostran eller utbildning, icke skall beskattas hos understödstagaren.

Temporärt understöd.

Likaså anser kommittén, att understöd, som *vid sjukdom eller olycksfall* temporärt utgår på grund av försäkring, av sociala skäl och i överensstämmelse med vad som för närvarande gäller bör lämnas fritt från inkomstbeskattning.

Kommittén har ansett denna skattefrihet böra utsträckas även till temporärt understöd på grund av *arbetslöshetsförsäkring.*

Bestämmelser i nu ifrågavarande ämnen, instämmande med ovan angivna grunder, återfinnas i förslaget till kommunalskattelag 37 och 25 §§.

*Utfallande vinstandelar.*

Gällande lagstiftning.

Vinstandelar, som livförsäkringsbolag tillförsäkrat sina försäkringstagare, kunna utgå antingen i form av tilläggsförsäkring, som utfaller i sammanhang med den ursprungliga försäkringen, eller i form av kontant utdelning, som sker årligen eller med vissa mellantider, exempelvis vart femte år.

I förra fallet är vinstandelen att i skattehänseende anse och behandla på samma sätt som den ursprungliga försäkringen.

I senare fallet är utfallande vinstandel för närvarande att anse som inkomst, dock att från densamma får avdragas de försäkringspremier, som erlagts under året, så att endast överskottet, om sådant därvid återstår, räknas som skattepliktig inkomst. Uppstår underskott, får detta avdragas vid det allmänna avdrag för premier, som för närvarande är medgivet.

Kommittén.

Om man utgår från att vid inkomstberäkningen principiellt icke medgiva avdrag för premier för liv- och kapitalförsäkringar, torde det vara mest instämmande med ifrågavarande vinstandelars ursprung och natur att *icke* beskatta dem som inkomst. Den till försäkringstagaren utbetalta vinstandelen utgör realiter ej annat än en minskning av premien, som kommer försäkringstagaren till godo antingen årligen eller med längre mellantider. I varje fall har försäkringstagaren förut fått skatta för den inkomst, varav han kan hava tagit medel till premiebetalningen, och han synes då skäligen icke böra åläggas att ånyo skatta för vad han därav kan återfå vid en senare tidpunkt. Ur fiskalisk synpunkt lärer dylika vinstandelars undantagande från beskattning icke hava någon nämnvärd praktisk betydelse.

Vad sålunda sagts om försäkringstagares vinstandelar på grund av liv- och kapitalförsäkring synes även äga tillämpning å vinstandelar, som tilläventyrs kunna utfalla på grund av annan personförsäkring. Med vinstandel bör givetvis likställas premieåterbäring, som utbetalas till försäkringstagare.

I enlighet med vad sålunda sagts är i 25 § av kommunalskattelagförslaget stadgat, att vinstandelar, som utfalla på grund av personförsäkring, icke äro att räkna som skattepliktig intäkt.

d) **Avdrag för premier.**

Vad till en början angår premier och andra avgifter, som näringsidkare erlagt för i näringen anställd personal, äro sådana att anse såsom omkostnader i näringen, för vilka avdrag göres vid beräkningen av näringsidkarens skattepliktiga inkomst.

Obligatoriska försäkringar.

Beträffande härefter frågan, huruvida skattskyldig må berättigas att vid inkomstberäkningen göra avdrag för premier och andra avgifter, som han erlagt för egen personförsäkring, synes skillnad böra göras mellan sådana försäkringar, som, på sätt ovan är sagt, böra anses vara av obligatorisk art, och andra försäkringar, som äro frivilliga, så att det står i försäkringstagarens skön att taga eller icke taga försäkringen. Vad angår de obligatoriska försäkringarna, stå de i regel i sådant sammanhang med en viss förvärvskälla, att premierna för dem kunna och böra få avräknas såsom en omkostnad i samma förvärvskälla. Så är fallet med premier, som en i allmän eller enskild tjänst anställd person, som har uppbörd om händer, måste erlägga för en ansvars- eller garantiförsäkring, som avfordras honom för anställningens erhållande eller bibehållande, eller med premier, som en i ett näringsföretags tjänst anställd person haft att erlägga för sådan av näringsföretaget anordnad livräntee- eller pensionsförsäkring, som i det föregående omförmäles, vilken försäkring det icke stått i hans fria skön att avböja. Kommittén håller före, att premierna i dessa och dylika fall äro att anse som omkostnader i tjänsten och därför böra få avgå vid beräkningen av inkomsten från förvärvskällan. I de fall, där fråga är om obligatoriska premier för egen pensionering, äro dessa avgifter enligt kommitténs mening fullt jämförbara med sådana avgifter till pensions- änke- och pupill- understöds- och annan sådan kassa, i vilken det ålegat någon på grund av hans tjänst att vara delägare, för vilka enligt gällande lag (11 § 2 mom. 3:o bevillningsförordningen, 9 § skatteförordningen) avdragsrätt är medgiven. Kommitténs 38 § i förslaget till kommunalskattelag är därför så avfattad, att den inbegriper även premier för obligatorisk försäkring av nu omförmälta art.

Frivilliga försäkringar.

Annorlunda förhåller det sig med sådana frivilliga personförsäkringar, som en försäkringstagare tagit därför, att han av en eller annan anledning funnit sådan vara för sig fördelaktig. Såsom kommittén redan i det föregående uttalat i fråga om liv- och kapitalförsäkringar, gäller enligt kommitténs mening, att premier för frivilliga personförsäkringar i allmänhet äro att jämställa med levnadskostnader och att således principiellt sett avdrag för dem icke bör medgivas vid inkomstberäkningen. Nu gällande skattelagstiftning står på samma principiella grund, i det att det avdrag till sammanlagt belopp av 200 kronor, som för närvarande är såsom allmänt avdrag medgivet för dylika försäkringspremier, är betingat av sociala hänsyn och avsett att uppmuntra till dessa ur samhällets synpunkt nyttiga och önskvärda försäkringar. Fråga är, om en dylik på visst sätt begränsad avdragsrätt fortfarande bör bibehållas. Kommittén anser, att så visserligen bör ske, men att avdragsrätten i viss mån bör omläggas, så att den väsentligen endast kommer dem tillgodo, för vilka den av sociala skäl bör reserveras, d. v. s. de mindre bemedlade lagren i samhället, som anlita ifrågavarande försäk-

ringsformer. I sådant hänseende kan emot nu gällande bestämmelser anmärkas, att enligt dessa avdragsrätt medgives för så att säga en bottendel av den skattskyldiges sammanlagda försäkringspremier, lika för alla. I fråga om de stora eller medelstora försäkringarna kan ett dylikt avdrag ingalunda anses vara ur social synpunkt nödigt eller befogat. Vad som för dessa större försäkringar är av avgörande betydelse är det sätt, varå försäkringen och vad som utfaller på grund av densamma behandlas i beskattningshänseende, d. v. s. huru inkomst- och kapitalbeskattningen ordnas för samma försäkringar. I detta hänseende äro emellertid, såsom i det föregående är anfört, så stora fördelar, som över huvud taget lärer kunna ifrågakomma, medgivna alla personförsäkringar, och därmed torde vara tillräckligt sörjt för de större försäkringarna utan att avdrag för en bottendel av premierna därutöver behöver medgivas.

Vill man således förbehålla en begränsad avdragsrätt åt de mindre personförsäkringarna, för vilka en sådan avdragsrätt är av sociala skäl motiverad, så synes detta lämpligen kunna ske därigenom, att avdrag medgives *dels* för premier för visst slag av försäkringar, som för de mindre försäkringstagarna äro av särskild betydelse, *dels och* för premier för försäkringar av annat slag, för så vitt det premiebelopp, som skall erläggas, icke överstiger ett efter förhållandena avpassat mindre belopp, som kommittén anser kunna sättas till 100 kronor. I enlighet härmed håller kommittén före, att avdrag bör medgivas för premier och avgifter, som utgått för den skattskyldiges eller hans makes sjuk- eller arbetslöshetsförsäkring eller till sjukkassa för begravningshjälp. I fråga om frivilliga personförsäkringar av annan art medgives avdrag allenast för det fall, att premien för försäkringen eller, om försäkringarna äro flera, sammanlagda beloppet av premierna icke överstiger 100 kronor. Om alltså premien eller premierna uppgå till högre belopp än 100 kronor, får intet som helst avdrag för sådan försäkringspremie äga rum. Om skattskyldig är gift och båda makarna hava försäkringar av nu ifrågavarande art, bör vid beräkning av premiebeloppet hänsyn tagas till båda makarnas försäkringar, så att avdrag ej medgives, med mindre sammanlagda beloppet av makarnas premier ej överstiger 100 kronor.

Vad som får avdragas är för såväl den förra som den senare kategorien av ovan angivna försäkringar det faktiskt utbetalta beloppet. Om försäkringstagaren fått å sin försäkring uppbära s. k. vinstandel eller premieåterbäring, vilken, såsom förut är nämnt, ej skall räknas såsom skattepliktig inkomst, är sådan vinstandel eller återbäring att anse som minskning i premien och skall i första hand avräknas å premien, så att endast vad av premien som överskjuter vinstandelen eller återbäringen får avdragas. Att en utfallen vinstandel icke får inverka å beräkningen av premiebeloppet, då det gäller att avgöra huruvida över huvud taget avdrag enligt vad ovan är sagt får åtnjutas eller icke, lärer tydligt framgå av det härom meddelade lagstadgandets formulering.

Med en begränsning av avdragsrätten för premier så anordnad, som nu angivits, anser kommittén densamma bättre än enligt nu gällande bestämmelser komma att anpassa sig efter vad som ur social synpunkt kan vara önskvärt och skäligt.

Det skulle kunna ifrågasättas att med sjuk- och arbetslöshetsförsäkring jämställa även olycksfallsförsäkring och att således medgiva avdrag för olycksfallsförsäkringspremier utan hänsyn till storleken av

premiebeloppet. Då emellertid olycksfallsförsäkring i stor omfattning lärer förekomma även bland de burgnare folklagren, och premierna för dessa försäkringar understundom kunna uppgå till avsevärda belopp, har kommittén ur fiskalisk synpunkt ansett försiktigheten bjuda att i nu ifrågavarande hänseende hänföra olycksfallsförsäkringarna till den andra av ovan angivna kategorier. Detsamma synes böra gälla även i fråga om blandade försäkringar, så att exempelvis en sjukförsäkring, som är kombinerad med liv- kapital- livränte- och olycksfallsförsäkring, skall hänföras till den senare kategorien och avdrag för premie för sådan försäkring medgivas allenast under samma förutsättning som för livförsäkring.

Specificerade uppgifter i deklarationen.

Det har visat sig, att det för närvarande medgivna 200-kronors-avdraget ej sällan missbrukats, i det att i deklarationerna avdrag för premier gjorts med detta belopp även i fall, där sådana premier i verkligheten av den skattskyldige icke betalts eller betalts till lägre belopp. Ett dylikt missbruk kan naturligtvis tänkas även med de av kommittén föreslagna ändrade bestämmelserna. För att förekomma detta synes det böra föreskrivas, att den skattskyldige för att få njuta ifrågavarande avdrag till godo skall i sin deklaration specifikt uppgiva varje försäkring med nummer därå, anstalt eller kassa, vari den är tagen, samt beloppet av därför utbetald premie. Med dessa uppgifter bliver det lätt att i förekommande fall kontrollera uppgiftens riktighet, och medvetandet därom kommer att kraftigt avhålla från försök till skatteunderslev på denna punkt. Med kommitténs förslag till avdragsrättens begränsning skulle naturligtvis även kunna tänkas, att en skattskyldig kunde uppgiva och erhålla premieavdrag för *en* till den andra kategorien av ovan angivna försäkringar hörande försäkring, under det att han i verkligheten hade även *andra* sådana försäkringar, vilka han förtege. Ett sådant förfarande måste emellertid förutsätta medveten oriktig uppgift och avsikt att vilseleda beskattningsmyndigheterna, och de stränga påföljder, som äro stadgade för dylikt förfarande, torde få anses tillfyllestgörande för att förekomma skatteunderslev i detta fall liksom i andra, så mycket hellre som vinsten för den skattskyldige av ett svikligt förfarande i detta fall bleve ytterst ringa.

Bestämmelser, avfattade i överensstämmelse med av kommittén ovan angivna grunder för avdragsrättens bestämmande vid frivilliga personförsäkringar, finnas intagna i förslaget till kommunalskattelag, 42 § med därtill hörande anvisning.

## II.

*Personförsäkring utom försäkringslagen.*

Vidare bör ur beskattningssynpunkt undersökas sådan rörelse, som avser *personförsäkring och som drives av anstalt eller förening, som icke lyder under försäkringslagen.* Till anstalter, som driva rörelse av ifrågavarande art, äro enligt 265 § försäkringslagen att hänföra: *anstalt, som inrättats av staten* (riksförsäkringsanstalten), *sjukkassor*, lydande under lagen om sjukkassor den 4 juli 1910, samt *understödsföreningar*, å vilka lagen om understödsföreningar den 29 juni 1912 är tillämplig.

Riksförsäkringsanstalten.

Vad angår frågan, huruvida och i vilken omfattning dessa försäkringsanstalter böra underkastas *skatt för inkomst* och *skatt för näring*, synes till en början självfallet, att *riksförsäkringsanstalten* bör helt befrias från dylik skattskyldighet. Dess verksamhet är nämligen icke att hänföra till förvärvsverksamhet i egentlig mening. Kommitténs förslag intager ock denna ståndpunkt (se 49 § 1 mom. samt 17 § 2 mom. i förslaget till kommunalskattelag).

Sjukkassor.

I fråga om *sjukkassor* är kommittén av den mening, att dessa med hänsyn till den i regel mycket begränsade omfattningen av deras verksamhet och i synnerhet till den i socialt hänseende stora betydelsen av den hjälpverksamhet, som dessa kassor utöva, skäligen kunna och böra fritagas från beskattning såväl för annan inkomst, än som härflutit av fastighet, som ock för näring (se nyssnämnda lagrum i förslaget till kommunalskattelag).

Understödsföreningar med godkända stadgar.

*Understödsföreningar* kunna, såsom i lagen om understödsföreningar angives, vara antingen sådana, som hava av tillsynsmyndigheten godkända stadgar, eller sådana, som arbeta efter stadgar, vilka icke undergått sådan granskning. Det förra slaget eller alltså *understödsföreningar med godkända stadgar* äro såtillvida försäkringstekniskt rationellt organiserade, som tillsynsmyndigheten har att vid prövning vid begärd registrering tillse, att stadgarna innehålla tillfredsställande bestämmelser om premier, fondavsättning, medelförvaltning och användning av uppkommande överskott och jämväl i övrigt äro betryggande för medlemmarna och övriga understödsberättigade. För sådan understödsförening skall jämväl i regel årligen uppgöras försäkringsteknisk utredning av föreningens ställning vid föregående års slut, varjämte särskilda bestämmelser meddelats om sådan förenings premiereserv. Dessa föreningar stå alltså ganska nära försäkringsbolag och synas — med undantag, som nedan angives — skäligen kunna och böra i beskattningshänseende behandlas lika med försäkringsbolag, som driva personförsäkring, såväl i fråga om skattepliktig inkomst som om näringsskattevärde.

Enligt 86 § i lagen om understödsföreningar äger tillsynsmyndigheten att medgiva förening, därest dess rörelse är av mindre omfattning, eller eljest skälig anledning föreligger, befrielse från den i samma paragraf stadgade skyldighet att årligen avgiva försäkringsteknisk utredning angående föreningens ställning och föreskriva, att sådan utredning skall avgivas mindre ofta, dock minst vart femte år. Då det ur fiskalisk synpunkt lärer vara skäligen likgiltigt, om dessa föreningar indragas under beskattning eller icke, och svårighet möter att på vanligt sätt beräkna deras skatteplikt under de år, då försäkringsteknisk utredning icke avgives, torde lämpligast vara att helt undantaga dessa föreningar från skatteplikt för annan inkomst än som härflutit av fastighet liksom för näringsskattevärde.

Understödsföreningar utan godkända stadgar.

Vad slutligen angår *understödsföreningar med icke av tillsynsmyndigheten godkända stadgar* torde deras beskattning ur fiskalisk synpunkt vara betydelselös. Vid sådant förhållande synes anledning föreligga att helt fritaga dessa föreningar från skatteplikt såväl för inkomst, utom från fastighet, som för näringsskattevärde.

I överensstämmelse med nu angivna grunder är ock ifrågavarande understödsföreningars skatteplikt ordnad i det av kommittén uppgjorda förslaget till kommunalskattelag genom dess bestämmelser i 49 § 1 mom. e) samt 17 § 2 mom.

Försäkringstagares skatteplikt.

*Försäkringstagares skatteplikt* för vad han på grund av personförsäkring uppbär från försäkringsanstalt, som i denna avdelning avses, bör i regel bedömas efter samma grunder, som gälla i fråga om vad som utfaller från annan försäkringsanstalt. Är vad som på grund av försäkringen utfaller en engångsersättning av kapitalintäkts natur, är det skattefritt. Livränta, som utgår från riksförsäkringsanstalten, synes av skäl, som i det föregående angivits, böra beskattas till sitt fulla belopp. Däremot lärer livränteförsäkring av sådan art att, efter vad förut är sagt, livräntan bör till sitt fulla belopp beskattas (obligatorisk försäkring), icke vara att räkna med, då fråga är om försäkring, som lämnas av understödsförening. Livränta från understödsförening bör därför i fråga om beskattningen följa de för livränta på grund av försäkring i allmänhet stadgade regler. Understöd, som temporärt under längre eller kortare tid utgår från riksförsäkringsanstalten, sjukkassa eller understödsförening på grund av sjukdom, olycksfall eller arbetslöshet, torde, liksom förhållandet är med liknande understöd på grund av försäkring i försäkringsbolag, böra lämnas skattefritt (se 37 och 25 §§ i förslaget till kommunalskattelag).

Avdrag för premier.

Återstår frågan om rätt till *avdrag för premier och avgifter* för försäkringar, varom i denna avdelning handlas. Premier, som ingå till riksförsäkringsanstalten från näringsidkare för arbetspersonalens olycksfallsförsäkring, äro givetvis att anse som omkostnad i hans näring och få således avdragas vid beräkningen av inkomsten från denna förvärvskälla. Däremot lärer i fråga om sjukkassor och understödsföreningar sådana förhållanden icke förekomma, att avdrag för dit ingående premier och avgifter kan medgivas såsom omkostnadsavdrag å viss förvärvskälla. Om och i vilken omfattning allmänt avdrag för sådana premier och avgifter bör medgivas, bör enligt kommitténs mening bedömas efter enahanda grunder, som ovan äro angivna för premier för personförsäkringar i försäkringsbolag. Kommittén har därför i detta hänseende likställt alla slags avgifter och premier för personförsäkringar och därom meddelat gemensamma bestämmelser, för vilka ovan redogjorts. Dessa bestämmelser återfinnas i 42 § i förslaget till kommunalskattelag.

## III.

*Sakförsäkring enligt försäkringslagen.*

Försäkringsrörelse, som avser *sakförsäkring*, drives liksom personförsäkring i främsta rummet och till den ojämförligt största omfattningen av *försäkringsanstalter, som lyda under försäkringslagen.* Dessa försäkringsanstalter kunna rättsligt sett vara organiserade såsom försäkringsaktiebolag eller ömsesidiga försäkringsbolag.

Med försäkringsbolag böra i beskattningshänseende likställas dels *ömsesidigt försäkringsbolag, vars verksamhet endast avser att meddela försäkring av egendom inom ett län* (se försäkringslagen 262 §), dels ock *Stockholms stads brandförsäkringskontor* (se samma lag 263 §), för vilka

i försäkringslagen meddelas särskilda bestämmelser, som i viss mån avvika från vad om försäkringsbolag i övrigt är stadgat.

a) **Skattepliktig inkomst.**

Bruttointäkt.

Som bruttointäkt är här liksom vid näring i allmänhet att räkna allt vad som i rörelsen inflyter såsom premier, räntor, utdelningar och vad eljest som kommer bolaget till godo.

Det har förekommit, att i sjöförsäkringsrörelse en del av premierna erlagts i form av reverser, och att, sedan det visat sig, att hela premiebeloppet icke behövt infordras, en del därav efterskänkts och krediterats delägarna. Regeringsrätten har ansett dessa icke inbetalta delar icke vara att anse som inkomst för vederbörande försäkringsanstalt, ehuru de i räkenskaperna bokförts såsom vinst. Så torde ock fortfarande böra ske, så att dylika debiterade men icke till anstalten inbetalta och sedermera avförda premiedelar icke räknas såsom anstaltens inkomst.

Medgivna avdrag.

I fråga om vad som vid inkomstberäkningen får avdragas från bruttointäkten gäller liksom vid personförsäkringsbolag, att avdrag får göras för driftkostnader samt för avsättningar till försäkringsfond, d. v. s. ersättningsreserv och premiereserv.

Sjöförsäkringsbolag.

Emellertid förekommer i *sjöförsäkringsrörelse* ett förhållande, som särskilt bör beaktas. På sätt i Laurins promemoria närmare omförmäles är den beräkning, som vid ett räkenskapsårs slut skall göras över ersättningsreserven (svarande mot inträffade men ej reglerade skador) synnerligen osäker. Uppgifter om inträffade sjöskador föreligga vid bokslutets uppgörande ofta i det outredda skick, att en tillförlitlig beräkning av ersättningsbeloppet icke kan göras, understundom kan en sådan skada vara helt okänd. Detta har föranlett den praxis, att sjöförsäkringsbolagen såsom intjänad vinst vid bokslutet ej upptagit mera än det överskott, som under räkenskapsåret uppstått vid avvecklingen av den vid samma års början förefintliga försäkringsfonden, under det att vad som i övrigt framträtt såsom överskott å årets rörelse i sin helhet överförts till ersättningsreserven såsom förstärkning av försäkringsfonden. Detta förfarande, som torde vara försäkringstekniskt riktigt och i en eller annan form har hemul i bolagsordningarna för sjöförsäkringsbolag, har jämväl i praxis godkänts. Det bör ock lagfästas i skattelagsiftningen i fråga om beräkningen av vinsten i sjöförsäkringsrörelse, och har så i förslaget skett (se förslaget till kommunalskattelag 34 § 2 mom. och anvisningar till samma paragraf punkt 8). Följden av detta sätt att beräkna inkomsten varder den, att sjöförsäkringsbolag i allmänhet får skatta för sin vinst ett år senare än andra affärsföretag, vilket emellertid är fullt befogat, då den verkliga vinsten ej kan anses vara konstaterad å ett tidigare stadium.

Ömsesidiga bolag.

Ofta förekommer det, att ett *ömsesidigt bolag, som driver sakförsäkring*, icke åtnöjer sig med att år för år uttaxera vad som åtgår för årets behov, utan söker att genom fondbildning utjämna olikheterna mellan uttaxeringarna. För närvarande är ett sådant bolag befriat från skatt för vad som användes till dylik fondavsättning, och har detta motiverats därmed, att det icke är möjligt att beräkna, hur stor fond bolaget behöver, och att vad som avsättes till samma fond således icke kan ur försäkringsteknisk synpunkt anses som intjänad vinst.

Laurin har i sin ovanintagna promemoria anmärkt, att denna motivering knappast kan anses giltig i den mån, som de till fondavsättning använda medlen härflutit av andra källor än årets överskott på försäkringsrörelsen, exempelvis av räntor å tidigare samlade fonder. Han har därför framställt det förslag, att såsom skattepliktig inkomst hos ifrågavarande bolag skall räknas vad som kan anses hava tillgodokommit bolaget ur sådana andra inkomstkällor, och för beräkningen härav uppställt en särskild regel. Det sålunda framställda förslaget har synts värt att tillvarataga, och hava i överensstämmelse därmed inrättade föreskrifter jämväl blivit i kommitténs förslag intagna (se anvisningarna till 34 § i förslaget till kommunalskattelag punkt 8).

b) **Näringsskattevärde.**

Angående näringsskattevärdet i sakförsäkringsrörelse gäller vad ovan är sagt angående sådant värdes beräkning för försäkringsrörelse i allmänhet. Skattevärdet skall alltså utgöras av bolagets samtliga å passivsidan i balansräkningen upptagna egna fonder med avdrag för värdet å fastighet. Till sådana fonder räknas icke försäkringsfonden (ersättningsreserven och premiereserven), ej heller i fråga om sjöförsäkringsrörelse vad som enligt bolagsordning avsättes till förstärkning av samma fond (se förslaget till kommunalskattelag 18 § punkt 3 med tillhörande anvisningar).

c) **Försäkringstagares skatteplikt.**

Frågan om och i vad mån *belopp, som utfaller på grund av sakförsäkring*, är i försäkringstagarens hand att anse som skattepliktig intäkt, måste bedömas efter andra grunder, än då fråga är om personförsäkring. Sakförsäkringens uppgift och ändamål är att skydda försäkringstagaren från den ekonomiska förlust, som för honom uppstår, i händelse det försäkrade föremålet genom olyckshändelse går förlorat eller skadas, så att han i dylikt fall i stället för det försäkrade föremålet utfår dess genom försäkringssumman uttryckta värde. I fråga om den skattetekniska behandlingen av på sådant sätt inflytande medel kan därför uppställas den generella regeln, att sådana medel äro att räkna som skattepliktig intäkt, om och i den mån värdet av det försäkrade föremålet, i händelse detta realiseras på annat sätt, exempelvis genom försäljning, skolat räknas som skattepliktig intäkt, men däremot som skattefri kapitalomsättning, i händelse det försäkrade föremålets värde vid realisation icke skolat ingå i inkomstberäkningen. Sålunda skall exempelvis i jordbruksnäringen inflytande försäkringsbelopp för kreatur eller inventarier, som gått förlorade i den löpande driften, upptagas bland intäkterna — enär utgifterna för anskaffande av andra kreatur eller inventarier i de förlorades ställe få avföras bland driftkostnaderna — men däremot som kapitalomsättning räknas, om exempelvis en kreatursbesättning helt eller till väsentlig del går förlorad genom kreatursssjukdom — enär anskaffandet av ny besättning är att hänföra till nyuppsättning. Likaså skall i rörelse eller yrke ersättning, som på grund av försäkring influtit för varor, som ingått i rörelsen eller yrket, räknas som intäkt däri och således ingå i inkomstberäkningen. Däremot är ersättning, som influtit på grund av försäkring å hus eller byggnader eller personlig lösegendom, icke att hänföra till skattepliktig intäkt.

Nu nämnda regel kräver dock en begränsning, den nämligen att realisationsvinst icke får anses föreligga, även om vad som på grund av sakförsäkring uppburits skulle överstiga anskaffningskostnaden för det förlorade föremålet. Ägaren har, då försäkringsfallet inträffar, utan något sitt åtgörande och emot sin vilja gått förlustig det försäkrade föremålet, och den till honom utbetalta försäkringssumman är i hans hand att anse icke som intäkt av en realisationsaffär utan som medel att anskaffa ett nytt föremål i det försäkrades ställe. Vad som utbetalas på grund av inträffat försäkringsfall får väl i allmänhet anses motsvara eller åtminstone icke överstiga det försäkrade föremålets förhandenvarande värde, och den omständigheten, att anskaffningssumman tilläventyrs varit lägre, bereder ägaren ingen vinst vid anskaffandet av ett nytt föremål i det försäkrades ställe. Realisationsvinst i den betydelse, som 40 § i förslaget till kommunalskattelag däråt giver, kan då ej heller föreligga. Denna uppfattning torde även instämma med gällande lags bestämmelser i ämnet, sådana dessa finnas angivna i förordningen den 7 juli 1921 om ändring i vissa delar av förordningen den 28 oktober 1910 om inkomst- och förmögenhetsskatt, anvisningarna till 7 § 3:o b) och c) (Sv. F. S. 1921 nr 417).

Kommittén har i enlighet med vad nu anförts intagit bestämmelser i 67 § förslaget till kommunalskattelag.

d) **Vinstandelar.**

Vinstandelar liksom premieåterbäring lärer i allmänhet ej vara att räkna med vid sakförsäkring. Där försäkringsanstaltens ställning anses medgiva billigare villkor för försäkringen, torde sådant i regel ske genom direkt nedsättning av premierna såsom exempelvis i det ovan omnämnda fallet rörande sjöförsäkring.

Emellertid förekomma i bolagsordningarna för vissa anstalter för försäkring av byggnader bestämmelser, som kunna föranleda, att försäkringstagaren erhåller utdelning. I bolagsordningen för Stockholms stads brandförsäkringskontor stadgas, att till dem av bolagets delägare, som äga i bolaget för all framtid försäkrad egendom, må utdelning av årets vinst göras till belopp, icke överstigande tre fjärdedelar av de fem sistförflutna årens medelnettovinst. I bolagsordningen för allmänna brandförsäkringsverket för byggnader å landet och i reglementet för städernas allmänna brandstodsbolag föreskrives, att då bolagets fonder uppgått till visst belopp bolagsstämman äger besluta, huruvida och på vad sätt "det överskjutande må komma delägarna tillgodo". Liknande bestämmelser torde förekomma även i andra bolagsordningar och reglementen. Där utdelning på grund av sådana bestämmelser ifrågakommer, är att beakta, att försäkringstagaren fått avdraga erlagda premier eller avgifter för försäkringen såsom omkostnad i den förvärvskälla, som byggnaden tillhört eller utgjort. Under dessa förhållanden är det uppenbart, att eventuell utdelning från försäkringsanstalten måste anses och räknas såsom en försäkringstagarens inkomst, för vilken han är skattepliktig.

Städernas allmänna brandstodsbolag meddelar försäkring även å lös egendom. Ovan angivna bestämmelse, att eventuell vinst kan komma delägarna tillgodo, synes gälla även för sådana försäkringar. Skulle på sådan grund någon utdelning få åtnjutas av försäkringstagare för lös

egendom, kommer frågan, om sådan utdelning är att anse som skattepliktig inkomst eller ej, att bliva beroende därav, om premierna för försäkringen fått avgå såsom omkostnad i viss förvärvskälla eller icke. I förra fallet är utdelningen att räkna som skattepliktig inkomst, i senare fallet icke.

e) **Avdragsrätt för premier.**

Försäkringstagares rätt att vid inkomstberäkningen göra *avdrag för premier för sakförsäkring* synes böra bedömas efter i stort sett samma grunder, som gälla i fråga om försäkringstagares skatteplikt för medel, som influtit på grund av försäkringen. Där försäkringen ingår såsom ett naturligt moment i en förvärvskällas ekonomi, såsom försäkring av kreatur och redskap i jordbruk, varor i näring, hus och byggnader, där är avdrag för premier befogat och medgivet, men är försäkringen av personlig art såsom vid försäkring av personlig lösegendom, där kan och bör avdrag för premierna ej medgivas. Dessa äro i dylikt fall att hänföra till vanliga levnadskostnader.

## IV.

*Sakförsäkring utom försäkringslagen.*

Återstår att undersöka beskattningsproblemet i fråga om sådan försäkringsrörelse, som avser *sakförsäkring* och som drives av *försäkringsanstalt, som icke lyder under försäkringslagen.*

Enligt 265 § nämnda lag äger densamma icke tillämpning å dels *anstalt, som allenast meddelar försäkring mot förlust å skuldebrev eller andra värdehandlingar,* dels ock *ömsesidigt försäkringsbolag för försäkring av egendom å landsbygden, vars verksamhetsområde är mindre än ett härad eller, där det omfattar delar av flera härad, mindre än tio socknar.*

Försäkringsanstalters beskattning.

Anstalt av förstnämnda slag lärer, enligt vad från sakkunnigt håll meddelats, för närvarande icke förefinnas. Skulle emellertid en sådan anstalt upprättas, torde den böra anses som ett vanligt sakförsäkringsbolag och i fråga om beskattning följa de för sådant företag i allmänhet givna regler.

Ömsesidigt sakförsäkringsbolag med det begränsade verksamhetsområde, som nyss är nämnt, torde lämpligast böra helt befrias från såväl skatt för inkomst som skatt för näring. Om de för beskattning av ömsesidiga sakförsäkringsbolag i allmänhet givna regler skulle tillämpas å ifrågavarande små sammanslutningar för försäkring av kreatur, gröda m. m. dylikt, skulle de i regel bliva så gott som fria från inkomst- och näringsskatt, och ur fiskalisk synpunkt saknas alltså skäl att indraga dem under beskattning. Kommitténs förslag är ock avfattat i överensstämmelse härmed (se 49 § 1 mom. e) samt 17 § 2 mom. i förslaget till kommunalskattelag).

Försäkringstagares skatteplikt.

*Försäkringstagares skatteplikt* för vad han på grund av försäkring uppbär och hans rätt till *avdrag för premier* böra bedömas efter de för sakförsäkring i allmänhet gällande grunder, som ovan närmare angivits.

## V.

*Pensionsanstalter, som icke äro försäkringsbolag.*

I detta sammanhang torde även böra till behandling upptagas frågan om den ställning, som i beskattningshänseende bör anvisas *pensionsanstalter, som icke äro att hänföra till försäkringsbolag,* och i vilka vissa

befattningshavare på grund av sin tjänst eller anställning äro pliktiga att vara delägare samt till vilka de alltså hava att betala obligatoriska avgifter. Såsom sådana pensionsanstalter kunna nämnas civilstatens änke- och pupillkassa, arméns och flottans pensionskassor, Statens anstalt för pensionering av folkskollärare m. fl., änke- och pupillkassan vid Stockholms stads verk och inrättningar, Sveriges privatanställdas pensionskassa, enskilda järnvägarnas pensionskassa m. fl. Enligt nu gällande beskattningslagar äro dessa pensionsanstalter befriade från skyldighet att utgöra skatt för inkomst (5 § 2 mom. c) skatteförordningen) och från bevillning för annan inkomst än sådan, som härflutit av fast egendom (12 § 8 mom. c) bevillningsförordningen). Kommittén har icke funnit anledning förekomma att häri ifrågasätta någon ändring, och har alltså vad angår kommunalbeskattningen infört en motsvarande bestämmelse i 49 § 1 mom. e) i förslaget till kommunalskattelag, liksom kommittén även, på sätt i 17 § 2 mom. av samma förslag angivits, ansett skatt för näring icke böra utgöras av ifrågavarande pensionsanstalter i vidsträcktare mån än för jordbruk med binäringar, för såvitt sådan näring kan för dem ifrågakomma.

Vad angår pension, som utgår på grund av delaktighet i pensionsanstalt av ifrågavarande slag, skall den enligt kommitténs förslag liksom enligt gällande beskattningslagar upptagas såsom skattepliktig intäkt av tjänst eller anställning till sitt fulla belopp, och således utan den reducering, som stadgats i fråga om pension eller livränta, som omförmäles i 37 § 2 mom. förslaget till kommunalskattelag.

Då såsom förut nämnts inträdesskyldighet i och avgiftsplikt till ifrågavarande pensionsanstalter är obligatoriskt förbunden med tjänsten eller anställningen, bör å andra sidan befattningshavaren vara berättigad att såsom omkostnad få avdraga vad han erlagt såsom avgift till pensionsanstalten. Denna rätt till avdrag avser, såsom i anvisningarna till 38 § punkt 1 framhålles, icke blott s. k. tvångsavgifter utan jämväl frivilliga avgifter — merendels benämnda tilläggsavgifter — som den skattskyldige kan hava betalt för rätt till högre pension än den för tjänsten eller anställningen normalt bestämda i fall, där enligt vederbörande kassas reglemente honom medgives att på sådant sätt förvärva en högre pension. Enligt prejudikat från högsta instans skall för närvarande avdrag för dylika frivilliga avgifter icke medgivas. Någon anledning att i beskattningsavseende göra skillnad mellan ifrågavarande slag av avgifter — i vilket fall även en uppdelning av den utgående pensionen borde äga rum — har synts kommittén icke föreligga, så mycket mindre som en dylik åtskillnad i fråga om avgifterna, praktiskt taget, hittills icke förekommit vid beskattningen.

Då kommittén i 38 § använt uttrycket "fristående kassa", har därmed avsetts, att avdrag ej får ske för pensionsavgifter till sådan i arbetsgivarens räkenskaper ingående eller hos honom eljest befintlig kassa eller fond, som ej varit från hans förfoganderätt undantagen.

Med avgift för egen, änkas eller barns pensionering, som ovan omförmäles, synes böra likställas såväl obligatoriska som frivilliga avgifter till den *allmänna pensionsförsäkringen*. Då sistnämnda avgifter icke kunna hänföras till viss förvärvskälla såsom omkostnad, bör avdraget medgivas i form av allmänt avdrag (se 42 §).

## VI.

*Utländska försäkringsanstalter.*

Vad i det föregående yttrats om försäkringsanstalter avser närmast inländska försäkringsanstalter. Det återstår därför att redogöra för kommitténs förslag rörande *utländska* försäkringsanstalters beskattning.

### a) Skattepliktig inkomst.

Gällande praxis.

Gällande beskattningsförordningar innehålla icke några särskilda bestämmelser om utländska försäkringsanstalters beskattning. Efter hand har den praxis utbildat sig, att anstalten eller dess agentur härstädes taxeras för ett inkomstbelopp, som motsvarar 16 procent av agenturens premieinkomst efter avdrag av utgivna återförsäkringspremier.

Kommittén.

En dylik godtycklig beräkningsgrund bör givetvis, om möjligt, ersättas med en mera rationell. Kommittén har för sin del ansett, att vid utländsk försäkringsanstalts inkomstbeskattning härstädes lämpligen bör av anstaltens hela inkomst, beräknad enligt samma grunder som för inländska försäkringsanstalters inkomst, upptagas så stor del, som belöper å premieinkomsten härstädes i förhållande till anstaltens premieinkomst i dess helhet. De premiebelopp, som härvid skola med varandra jämföras, böra vara bruttopremiebeloppen, d. v. s. premiebeloppen utan avdrag för återförsäkringspremier. Det skulle nämligen eljest kunna inträffa, att utländsk försäkringsanstalt genom att belasta sin försäkringsverksamhet här i riket med utgifter för återförsäkring i högre grad än verksamheten i övrigt obehörigen nedbringade eller till och med bortelimínerade för anstalten skattepliktig inkomst härstädes. Nu är emellertid enligt gällande lagstiftning utländsk försäkringsanstalt väl skyldig att lämna uppgift dels om bruttopremieinkomsten här i riket ävensom om beloppet av här utgivna återförsäkringspremier och dels om anstaltens hela premieinkomst efter avdrag av återförsäkringspremier men icke pliktig att uppgiva anstaltens hela bruttopremieinkomst. Uppgift om hela bruttopremieinkomsten lärer visserligen lämnas av en del utländska försäkringsanstalter, men där uppgift härom icke lämnas, saknar försäkringsinspektionen befogenhet att infordra sådan. Det synes därför lämpligen böra föreskrivas, att, därest uppgift saknas om beloppet av utländsk försäkringsanstalts hela bruttopremieinkomst, skall till grund för beräkningen av den här i riket skattepliktiga inkomsten läggas förhållandet mellan bruttopremieinkomsten härstädes och anstaltens hela nettopremieinkomst. Givetvis kommer denna fördelningsgrund att medföra en förhållandevis för hög beskattning härstädes, men då anstalten själv kan genom att avlämna uppgift om sin hela bruttopremieinkomst förebygga en dylik för anstalten oförmånlig beskattning här i riket, synes någon betänklighet mot nämnda anordning icke böra möta.

Beträffande beräkningen av utländsk försäkringsanstalts hela inkomst efter samma grunder som för inländska försäkringsanstalters inkomst kan det icke ifrågasättas, att taxeringsmyndigheterna skola vara i stånd att utan anvisningar från sakkunnigt håll verkställa sådan beräkning. Kommittén har ock för sitt förslag härutinnan förutsatt, att försäkringsinspektionen med det material, som för närvarande inkommer till inspektionen, skall kunna göra ifrågavarande beräkning och sedermera lämna taxeringsmyndigheterna erforderliga upplysningar. Enligt vad chefen för försäkringsinspektionen under hand meddelat kommittén, kan vad sålunda förutsatts av inspektionen effektueras.

b) **Näringsskattevärde.**

I anslutning till kommitténs förslag rörande utländska försäkringsanstalters inkomstbeskattning innehåller kommittéförslaget, att i försäkringsrörelse, som drives av utländsk försäkringsanstalt, skall såsom skattevärde för näringen här i riket upptagas så stor del av hela näringens skattevärde, beräknat efter de för inländska försäkringsanstalter angivna grunder, som motsvarar anstaltens premieinkomst här i riket i förhållande till anstaltens premieinkomst i dess helhet. Beträffande beräkningen av hela näringens skattevärde har chefen för försäkringsinspektionen lämnat besked av samma innebörd som i fråga om beräkningen av hela inkomsten. Vad ovan sagts om vad som bör förstås med premieinkomst gäller naturligtvis även här.

I kommittéförslaget återfinnas bestämmelser om utländska försäkringsanstalters beskattning i 35 § 2 mom. och 18 § punkt 4 med därtill hörande anvisningar.

c) **Försäkringstagares skatteplikt och avdrag för premier.**

Härom bör givetvis gälla detsamma som om försäkringen tagits i inländsk försäkringsanstalt. I detta hänseende hänvisas alltså till vad ovan är sagt i fråga om olika slag av försäkringar och därför utgående premier.

14 kap.

# Kooperativa föreningars beskattning.

## I.

Frågan om kooperativa föreningars ställning i beskattningen har, allt sedan den år 1910 blev aktuell, varit omstridd, och alltjämt stå meningarna därom skarpt emot varandra. Ursprungligen hava meningsskiljaktigheterna rört sig om spörsmålet, huruvida den vinst av kooperativ verksamhet, som föreningarna utbetala till sina kunder i form av pristillägg, prisrabatt eller annan sådan utdelning i förhållande till gjorda köp eller försäljningar, vore att i föreningens hand anse som beskattningsbar vinst eller icke. På senare tid har emellertid problemet utvidgats och den fråga uppkastats, om icke kooperativa föreningars beskattning borde helt omläggas och ordnas efter särskilda grunder, eventuellt i anslutning till aktiebolagens beskattning, i stället för att såsom nu bedömas efter de grunder, som gälla för enskilda företagares beskattning.

Angående den historiska utvecklingen av förstnämnda fråga eller den om kooperativa föreningars skatteplikt för vinstmedel, som utdelas till kunder i förhållande till gjorda köp eller försäljningar, finnes utförlig redogörelse i Kungl. Maj:ts proposition vid 1920 års riksdag nr 191, sid. 297—328, till vilken redogörelse här hänvisas.

Endast därom bör i detta sammanhang erinras, att 1910 års skattelagar i deras ursprungliga lydelse i fråga om kooperativa föreningars skatteplikt för till kunder återburna medel innehöllo den bestämmelse att, om förening, som sträckt sin verksamhet utom medlemmarnas krets, lämnat sina kunder, vare sig de tillhört föreningen eller icke, pristillägg, rabatt eller annan sådan utdelning i förhållande till gjorda inköp eller försäljningar, avdrag för dylik utdelning icke finge äga rum, där ej utdelningen skett i omedelbart samband med köp eller försäljning, varå utdelningen grundats, varemot förening, som icke sträckt sin verksamhet utom medlemmarnas krets, ägde åtnjuta avdrag för all utdelning av ifrågavarande art, för såvitt den utgått efter grunder, som varit före köpet eller försäljningen bestämda.

Denna föreningarna tillerkända avdragsrätt blev sedermera genom beslut vid 1920 års riksdag utvidgad till utdelning av ifrågavarande art utan några inskränkande bestämmelser. Bevillnings- och inkomstskatteförordningarna erhöllo nämligen då i förevarande punkt följande lydelse:

"Har kooperativ förening av vinsten å sin kooperativa verksamhet lämnat sina kunder, vare sig de tillhört föreningen eller icke, pristillägg, rabatt eller annan sådan utdelning i förhållande till gjorda köp eller försäljningar, må föreningen njuta avdrag för dylik utdelning."

Under diskussionen om förevarande beskattningsproblem har gjorts gällande: å *ena sidan* att någon principiell grund för ifrågavarande avdragsrätt för de kooperativa föreningarna icke kan påvisas; och om man det oaktat velat medgiva en sådan avdragsrätt, har detta motiverats med kooperationens sociala betydelse såsom främjande individuell och kollektiv sparsamhet eller med hänsynen till bestående förhållanden och rättspraxis i fråga om föreningars beskattning; å *andra sidan* att även teoretiskt sett ifrågavarande återburna medel icke kunna anses som beskattningsbar vinst i föreningarnas hand, och att sålunda avdragsrätten är principiellt motiverad.

Av de uttalanden, som företräda den förra meningen, synas följande böra här bringas i erinran.

Motiv till 1910 års avdragsbestämmelser.

I det yttrande till statsrådsprotokollet, vari departementschefen motiverade 1910 års skattelagförslag (1920 års Kungl. prop. sid. 302), uttalade han, att en förening såsom sådan vore ett skattesubjekt, vilket liksom en var annan juridisk person med självständig skattskyldighet hade att utgöra skatt för inkomst å den rörelse, som av densamma bedreves. I allmänhet kunde man därvidlag icke fästa avseende å den ordning, vari föreningen arbetat, eller å sättet, varigenom vinst å rörelsen uppkommit. Föreningens ekonomiska ställning måste bedömas rent objektivt. I den mån vinsten hade föranletts av föreningens egen verksamhet, vore vinsten alltså inkomst av natur att böra i föreningens hand beskattas. Trots det att någon formell grund för skattelindring i avseende å kooperativ förening strängt taget icke förefunnes, ansåge sig departementschefen ändock icke böra lämna den bestående rättstillämpningens ståndpunkt i frågan. Man kunde icke frånse de faktiska förhållanden, som i förevarande fall påkallade ett undantag, nämligen en kooperativ förenings konstruktion. Och med denna utgångspunkt motiverades sedermera det förslag, som tog form i 1910 års ovan återgivna bestämmelse om kooperativa föreningars beskattning.

Eiserman —von Wolcker.

Ur Eiserman—von Wolckers förslag till kommunalbeskattningens ordnande (1920 års Kungl. prop. sid. 305) återgives, efter referatet i nämnda proposition, med någon förkortning följande:

För att avkastning skulle anses vara för handen, måste ovillkorligen en förvärvskälla föreligga. Eljest bleve gjort förvärv icke avkastning och således icke heller inkomst. Om man med fasthållande av denna synpunkt till en början undersökte, huruvida och i vad mån besparing av utgifter kunde vara att likställa med avkastning, funne man, att besparing av utgifter inom en förvärvskälla kunde bidraga till en ökad avkastning och således indirekt bliva beskattningsbar avkastning. Däremot kunde en besparing av personliga utgifter aldrig — icke ens indirekt — bliva att anse som avkastning och således icke heller såsom inkomst. Den förmånliga inverkan, som besparing av sistnämnda slag kunde hava på den personliga ekonomien, vore uppenbarligen icke att tillskriva någon förvärvskälla; den torde icke ens kunna anses såsom intäkt än mindre såsom avkastning. Det kunde ju icke förnekas, att den till en viss grad ökade skatteförmågan, och ur den synpunkten kunde väl möjligen hämtas ett visst berättigande att vid en skatt efter skatteförmåga taga någon hänsyn därtill, men avkastning kunde en sådan besparing aldrig kallas.

Beträffande kooperativa produktionsföreningar — däri inbegripna föreningar för försäljning av medlemmarnas producerade varor — kunde först erinras därom, att sådana förekomme, vilka dreve en ingalunda obetydlig verksamhet. Utginge man emellertid från avkastningsbegreppet vore det utan vidare klart, att anspråken på skattefrihet för produktionsföreningar under åberopande av den ovan antydda "besparingsteorien" vilade på en betänklig villfarelse. Det kunde nämligen ingen tvekan uppstå därom, att produktionsvinsten härledde av en förvärvskälla eller, om man så ville, av alla föreningsmedlemmarnas förvärvskällor, och, såsom nämnts, bildade besparing inom en förvärvskälla alltid, åtminstone indirekt, avkastning. Här gällde det således icke, huruvida produktionsvinsten skulle anses såsom beskattningsbar avkastning eller icke, ty det kunde helt enkelt icke bliva tal om annat, än att den vore avkastning, som borde beskattas; men däremot skulle det kunna ifrågasättas, huruvida den borde beskattas hos den kooperativa föreningen såsom juridisk person eller om den skulle beskattas hos föreningsmedlemmarna genom att inberäknas i avkastningen av deras förvärvskällor.

Det vore emellertid närmast i fråga om konsumtionsföreningar som den förut antydda "besparingsteorien" åberopats såsom grund för yrkanden på skattefrihet för kooperativa näringsföretag. Här passade den också vida bättre än i fråga om produktionsföreningar. Den förmenta besparingen avsåge nämligen här levnadskostnader och andra utgifter för personliga behov och således i allmänhet icke utgifter i en förvärvskälla; utgiftsbesparingar för personliga behov kunde, såsom nämnts, icke anses såsom avkastning och således icke heller såsom inkomst. Då man emellertid likställde delägarnas förmåner av sitt delägarskap i ett kooperativt näringsföretag med utgiftsbesparingar, som en person kunde göra genom att till sitt hushåll inköpa större partier av förnödenheter och därigenom betinga sig billigare pris, så räckte denna jämförelse icke längre än till kooperativa företag i deras primitivaste form: föreningar om samköp av en viss vara eller av flera varuslag. Då dessa samköp ordnades och gjordes av medlemmarna själva eller i tur och ordning av någon medlem på grund av förut skedd överenskommelse om det varuparti, som varje medlem ville för sin del förskaffa sig, förelåge utan allt tvivel en ren och beskattningsfri utgiftsbesparing, i den mån billigare pris å varan kunnat genom samköpet erhållas. Icke så litet annorlunda ställde sig saken, då det kooperativa företaget ordnades såsom ett näringsföretag, helt skilt från delägarnas egna hushåll och deras personliga verksamhetsområden. Inga överenskommelser förelåge angående visst parti varor för varje delägare, utan företaget vore ordnat såsom en fristående affär, som handhades av avlönade biträden, och där föreningsmedlemmar och i regel även utomstående kunde erhålla sitt varubehov för dagen på enahanda sätt som i vilken privat handelsaffär som helst, där samma varuslag hölles i handel. Föreningsmedlemmarnas s. k. besparingar på grund av delägarskap i ett sådant kooperativt näringsföretag innefattade i själva verket ingenting annat än uppburna andelar av handelsvinsten på varor, som av dem konsumerades. Föreningsmedlemmarna hade här genom sin sammanslutning åt sig skapat en särskild förvärvskälla, vars avkastning måste vara beskattningsbar.

Landén. Även Landén i sitt förslag till ny kommunalskattelagstiftning (1920 års Kungl. prop. sid. 307) anser, att de kooperativa föreningarna böra vara

skattepliktiga för hela sin inkomst. Han yttrar, att genom den statliga skattereformen hade fastslagits, att icke ens inom ramen för en inkomstskatt giltiga skäl kunde åberopas till stöd för de kooperativa föreningarnas skattefrihet. Så mycket mindre kunde sådana skäl göra sig gällande till förmån för sådana föreningars kommunala skattefrihet.

I såväl Eiserman—von Wolckers som Landéns förslag upptogs även till undersökning möjligheten av att för kooperativa föreningar föreskriva nya beskattningsgrunder. Härtill återkommer kommittén i avdelning II här nedan.

Kammarrätten.

Kammarrätten i sitt utlåtande över Eiserman—von Wolckers och Landéns förslag (1920 års Kungl. prop. sid. 312) förklarar sig vilja kraftigt understryka riktigheten av de skäl, som i båda förslagens motivering framhållits till stöd för en omläggning av ekonomiska föreningars kommunala beskattning. De förmåner i beskattningshänseende, som under vissa förutsättningar nu tillerkändes dylika föreningar, läte sig icke förlikas med intresseprincipen, varå kommunalbeskattningen huvudsakligen måste vila. Det kunde således icke försvaras, att ett näringsföretag, därför kommunen i ett eller annat avseende finge vidkännas kostnader eller olägenheter, skulle undgå skattskyldighet till kommunen eller erhålla skattelindring allenast av den anledningen, att företaget iklätt sig formen av kooperativ förening. De sociala eller allmängiltiga skäl, som åberopats för ekonomiska föreningars undantagsställning i beskattningsavseende, kunde möjligen hava ett visst fog, så länge kooperationsväsendet icke nått någon större utveckling, utan den kooperativa rörelsen huvudsakligen bestode i mindre försäljnings- eller inköpsföreningar, men kunde knappast tillerkännas giltighet numera, då kooperationen utvecklat sig därhän, att den inneslöte både kommersiella och industriella företag av stor omfattning.

Bevillningsutskottet 1919.

I anledning av en av Kooperativa förbundet till Kungl. Maj:t ingiven framställning framlade Kungl. Maj:t vid 1919 års lagtima riksdag ett då avslaget men sedermera år 1920 bifallet förslag till förut omförmälda utvidgning av de kooperativa föreningarnas skattefrihet (1920 års Kungl. prop. sid. 313). Bevillningsutskottet vid 1919 års riksdag anförde i anledning av nyssnämnda förslag (1920 års Kungl. prop. sid. 324), att det enligt utskottets uppfattning vore uppenbart, att någon principiell rätt till viss skatteförmån för kooperativa föreningar icke vore för handen. Från principiell beskattningssynpunkt vore någon skillnad icke att göra mellan vinst å ett kooperativt näringsföretag och vinsten av enskild näringsidkares rörelse. En annan sak vore, om praktiska grunder kunde åberopas till stöd för en lindrigare beskattning av den kooperativa rörelsen. Men icke heller detta fann utskottet vara fallet. I belysning av vissa av utskottet åberopade siffror ansåg utskottet det icke kunna med fog göras gällande, att de kooperativa föreningarna vore i behov av större skatteförmåner. Närmare till hands låge väl invändningen, att de faktiska förhållandena numera tydde på att kooperationen gott kunde undvara även den hittills åtnjutna skattelindringen.

Kooperationens ståndpunkt.

Emot den ståndpunkt, som fått sitt uttryck i ovan återgivna uttalanden, står nu skarpt den mening, som kooperationens målsmän i förevarande hänseende hävda. De anse, såsom förut nämnts, att medel, som i ifråga-

varande ordning återbäras till kunder, principiellt icke kunna räknas såsom beskattningsbar vinst hos föreningen.

Så har Kooperativa förbundet i yttrande över förslaget till 1910 års lagstiftning ansett (1920 års Kungl. prop. sid. 298), att överskottet i en kooperativ förening icke vore att hänföra till vinst i vanlig mening utan i stället borde betraktas som en minskning i utgifter för dem, som köpte i föreningens butik. En skattskyldighet för de kooperativa affärerna för det överskott, varmed de förbilligat sina medlemmars, eventuellt även andras, levnadskostnader, komme att strida mot gällande skatteprinciper.

Departementschefen 1920.

Samma ställning i frågan intages av departementschefen i 1920 års Kungl. prop. (sid. 327), där han uttalar, att det enligt hans mening vore ofrånkomligt, att sådan vinst i ett kooperativt företag, som återbures till medlemmarna i förhållande till gjorda köp eller försäljningar, icke kunde i företagets hand betraktas som beskattningsbar inkomst. I fråga om vanliga konsumtionsföreningar syntes riktigheten av denna grundsats vara mera påtaglig. En beskattning hos dessa föreningar av dylika vinster innebure obestridligen en beskattning å utgiftsbesparing. Men även i fråga om andra föreningar ansåg departementschefen inga giltiga skäl föreligga för en beskattning i föreningens hand av vinst, som på förutnämnt sätt utdelats.

Kooperativa kongressen 1917.

Såsom ett auktoritativt uttryck för den åsikt, som inom kooperativa kretsar gör sig gällande angående föreningarnas skatteplikt, kan otvivelaktigt anses ett av 1917 års kooperativa kongress gjort uttalande i anledning av Eiserman—v. Wolckers och Landéns då framlagda förslag, därav här må återgivas följande:

"Kongressen konstaterar, att den kooperativa rörelsen ingalunda vill undandraga sig bidragsskyldighet till det allmänna i den mån beskattningen får formen av fastighetsskatter och andra objektskatter, som drabba all ekonomisk verksamhet lika, och som stå i rättvist förhållande till de kostnader, den kooperativa verksamheten åsamkar det allmänna. Likaledes finner kongressen fullt riktigt, att de kooperativa företagen beskattas för vinster — exempelvis kursvinster vid realisation av innehavda obligationer och aktier eller vinstutdelning på aktier i förvärvsföretag. Däremot förklarar kongressen, att varje beskattning av det på den reguljära kooperativa verksamheten uppkommande överskottet, som till sin natur icke är avkastning eller inkomst i affärsbemärkelse utan en medlemmarna tillhörig besparing på inköpen eller merbetalning för försäljningarna genom föreningen, innebär en ur samhälls- och rättfärdighetssynpunkt betänklig avvikelse från sunda och gagneliga beskattningsprinciper. Alldeles särskilt vill kongressen protestera mot det i de föreliggande båda förslagen till kommunal beskattning föreslagna systemet att beskatta de kooperativa företagen efter omsättning och finner däri intet annat än ett maskerat försök att i Sverige till förmån för enskilda företagares vinstbegär förbjuda kooperationen."

Uttalande i tidskriften »Kooperatören».

Den åskådning, som här kommit till synes, har ytterligare utvecklats i en i tidskriften "Kooperatören" för 1924, 2 häft., förekommande ar-

tikel, därur förestående kongressuttalande är hämtat, och av vilken även följande må här inflyta:

"Från representanter för den individuella handeln och handelsaktiebolagen, med vilka den kooperativa företagsformen konkurrerar, har det städse gjorts gällande, att de kooperativa föreningarna åtnjuta en i skattehänseende *privilegierad* ställning, emedan de slippa erlägga skatt för den efterskottsrabatt å varuköpen (respektive tilläggsbetalning å varuleveranser till föreningarna), de lämna sina medlemmar och kunder.

Denna handlarnas uppfattning, som de med energi propagerat vid varje givet tillfälle, är fullständigt felaktig. De kooperativa föreningarna ha intet privilegium framför den privata handeln. Även denna är nämligen liksom de kooperativa föreningarna befriad från skatt på till kunderna lämnade prislindringar, vare sig dessa utgå omedelbart vid köpet eller efteråt i form av en på alla eller på vissa köp utfäst rabatt. Även de privata handlare och industriföretag, som köpa varor från exempelvis jordbrukarna, äro fria från skatt på de belopp, de eventuellt utbetalt till säljarna utöver gällande prisnotering, och detta vare sig tilläggsbetalningen utgått omedelbart eller i efterhand enligt vissa överenskomna grunder.

Om exempelvis Svenska sockerfabriksaktiebolaget överenskommer med betodlarna att till dessa erlägga ett tilläggspris för betorna, därest sockerpriset överstiger en viss nivå, så anser ingen människa rättvist att betrakta det på denna grund utbetalade beloppet såsom en beskattningsbar inkomst för bolaget, ehuru dess uteblivande givetvis teoretiskt skulle ökat bolagets vinst med samma belopp. Åtminstone har ingen opposition mot ett dylikt förfarande avhörts ens från dem, som känna sig upprörda över att de kooperativa företagen tillämpa ett i princip identiskt system. När en konsumtionsförening i sina stadgar bestämmer, att på orten gängse priser skola tillämpas vid utlämnandet av varorna, och samtidigt genom stadgarna utfäster sig att återbetala en del av det överskott, som kan uppstå på grund av billiga inköpspris och besparingar i driften, så torde det varken juridiskt eller ekonomiskt vara möjligt att finna någon skillnad mellan detta förfarande och det nyss skildrade.

Från matematisk ståndpunkt betraktat blir resultatet för kunden detsamma, om varorna utlämnas till nettopriser eller till gängse dagspriser, med återbäring i senare fallet av vad som erlagts utöver nettopriset. En helt annan sak, som icke har det ringaste med beskattningsprinciperna att göra, är, att det sistnämnda av dessa två tillvägagångssätt förvandlar konsumtionsföreningen till en sparinrättning av hög rang och ökar både dess allmänna sociala värde och dess gagn för medlemmarna."

Anförande vid 1924 års riksdag.

På sätt nedan i annat sammanhang närmare omförmäles, har frågan om kooperativa föreningars beskattning vid 1924 års riksdag upptagits av enskilda motionärer. I den debatt, som uppstod i anledning av vederbörande utskotts utlåtande över motionerna, hade ledamoten av riksdagens första kammare herr Anders Örne ett anförande, däri han upptog nu ifrågavarande spörsmål till undersökning. Vid sin granskning av de sakliga förutsättningarna för motionerna började han med "att uppställa den tesen, att de kooperativa företagen i Sverige varken teoretiskt åtnjuta någon företrädesställning i skattehänseende framför de privata företagen eller i praktiken äro lägre beskattade än dessa". Läran om koo-

perationens "skattefrihet" eller "privilegierade ställning i skattehänseende", som det också brukade heta, vilken hade spelat en så stor roll i propagandan mot rörelsen sedan mer än ett årtionde tillbaka, vore ingenting annat än en myt. Och utvecklade han vidare sin tes — såvitt angår den teoretiska sidan — på följande sätt:

"Som en allmän regel för beskattningen av företag gäller ju här i landet, att endast den behållna inkomsten är skattepliktig. Uteblir inkomsten, pålägges företaget ej någon skatt. Har en handelsidkare lämnat sina kunder något slags prislindringar eller rabatter, vare sig dessa utgått omedelbart vid köpet eller efteråt enligt vissa överenskomna regler, behöver han ej upptaga dessa prislindringar som inkomst. Samma är förhållandet, om en uppköpare, exempelvis av lantmannaprodukter, betalt dessa väl eller i efterskott lämnat en tilläggsbetalning, varigenom uppköparens netto minskats med motsvarande belopp.

Så var det också i fråga om de kooperativa föreningarna före 1910. Eftersom dessas netto enligt företagens konstruktion och stadgar tillhör köparna — dessa ha genom gällande regler och stadgar en gång för alla förbehållit åt sig det netto, som kan uppkomma genom att de erlagt högre pris än nödvändigt för de varor företaget anskaffar åt dem — ansågs det i full analogi med vad som gällde och alltjämt gäller beträffande privathandeln, att de återburna beloppen ej äro beskattningsbar inkomst. År 1910 genomfördes emellertid i samband med den då antagna skattereformen en verklig olikställighet med den privata handeln, i det föreningar, som ej strikt höllo sig inom medlemskretsen, berövades rätten att avdraga andra rabatter än sådana, som lämnades i omedelbart samband med köpet. Medan en enskild handlande eller ett aktiebolag alltjämt hade rätt att utfästa viss rabatt och för den åtnjuta avdrag, hade den förening, som sålt någonting *till utomstående*, hur litet som helst, ingen sådan rätt. Den måste ovillkorligen lämna rabatten omedelbart vid köpet för att åtnjuta avdrag. De föreningar, som sålde *uteslutande till medlemmar*, voro jämställda med den förvärvsmässiga handeln utom däri, att de hade att erlägga skatt å ränta, som utbetalats på insatskapitalet.

Jag tror ej, att de, som förelade 1910 års lag för riksdagen, hade åsyftat att skapa en olikhet i beskattningshänseende till de kooperativa föreningarnas nackdel. Men man förstod inte fullt, hur saken hängde ihop, och gjorde den mera invecklad än den i själva verket är.

Genom den mycket omtalade skattereformen 1920 skedde ingenting annat än att likställighet med handlarna för de kooperativa föreningarnas del återinfördes utom i ett hänseende: räntan å insatskapitalet gjordes till föremål för samma dubbelbeskattning som vinsten i ett aktiebolag, men skatteskalan fick det oaktat förbli den, som tillämpas på enskilda personer. Beträffande en kooperativ förening gäller sålunda numera följande. Liksom privata handlare och aktiebolag har föreningen rätt att åtnjuta avdrag för den prislindring, som lämnas köparna omedelbart vid köpet eller efteråt enligt en gång för alla fastställda regler. Liksom i fråga om aktiebolagen beskattas den ränta, föreningen utbetalat å medlemmarnas insatser, både hos föreningen och hos mottagarna, men för de större företagen efter en väsentligen mycket hårdare skatteskala än den för bolagen gällande. Vidare beskattas alla medel, som kvarstå i företaget, likaledes efter den för enskilda personer gällande

skatteskalan. Självklart åtnjuta föreningarna inga sådana konventionella avdrag, som tillgodoräknas de individuella handlarna."

Kommittén har underkastat den från kooperativt håll med så mycken styrka hävdade meningen om återbäringarnas natur och därav följande frihet från skatteplikt hos föreningarna en ingående granskning och har därvid ansett sig kunna konstatera, att den vilar på en sammanblandning och ett likställande av två olika företeelser inom näringslivet, som visserligen kunna för köpare resp. säljare av en vara ekonomiskt verka på samma sätt, men som principiellt sett äro uttryck för två olika juridiska begrepp, nämligen *avtal och villkor i fråga om pris* och *disposition av intjänad vinst.* *Kommittén. Principiella synpunkter.*

Det *förra eller avtal och villkor i fråga om pris* föreligger, då vid köp resp. försäljning avtal gjorts om viss senare justering av prissättningen, även om denna justering är beroende av visst villkor, såsom exempelvis om Nordiska kompaniet utfäster sig att till den, som köper varor under året för sammanlagt 1 000 kronor, återbära 5 % returrabatt, eller om Svenska sockerfabriksaktiebolaget förbinder sig att till betodlarna erlägga ett tilläggspris för betorna, därest sockerpriset överstiger en viss nivå, eller om bolag eller förening till sina aktieägare eller medlemmar utfäster sig att lämna viss rabatt för kontant inköp m. m. sådant. I dessa och dylika fall är avtalet juridiskt färdigt och *oberoende av kontrahenternas senare viljeyttringar;* skulle den ena kontrahenten brista i fullgörandet, kan den andra utan vidare vid domstol göra sin rätt i laga ordning gällande. Vad företagaren på grund av sådant avtal utbetalar är omkostnad i näringen, som naturligtvis avgår från intäkten av rörelsen, innan årsvinsten framkommer.

Det *senare eller disposition av intjänad vinst* föreligger, så snart förefintligt överskotts användning till återbäring av någon del av den mottagna betalningen för såld vara eller till pristillägg för inköpt vara är *beroende av en senare viljeyttring från säljarens resp. köparens sida,* såsom exempelvis om bolag eller förening beslutar, att av nettobehållningen enligt bokslutet skall utgå viss återbäring av den för sålda varor emottagna betalningen eller visst tillägg till priset för inköpta varor. Inom kooperationen torde i regel bestämmelser härom vara inryckta i föreningarnas stadgar. Så innehålla exempelvis Kooperativa förbundets mönsterstadgar typ C och D (enligt uppgift tillämpade av 661 konsumtionsföreningar) rätt så detaljerade grunder angående överskottets fördelning. Enligt typ D (den allmännast förekommande) skall överskottet, om det understiger 5 % av insatskapitalet, i sin helhet överföras till reservfonden. Uppgår överskottet till mer än 5 % av insatskapitalet, skall därav först utgå ränta å nämnda kapital, samt avsättning göras till reservfonden, varefter återstoden, med vissa begränsningar, skall återbäras till föreningsmedlemmarna i förhållande till deras inköp. Fråga om användning av förefintligt överskott tillhör föreningssammanträdes avgörande. Det är uppenbart, att dessa och dylika bestämmelser angående överskottets användning icke inverka på återbäringens resp. pristilläggets juridiska karaktär. Så snart det kräves föreningssammanträdes beslut angående överskottets fördelning, kan en föreningsmedlem ej, utan att ett dylikt beslut föreligger, föra talan mot föreningen om återbäring eller pristillägg. Har beslut därom fattats, och anser föreningsmedlem det-

samma icke tillbörligt tillgodose hans rätt, måste han, om han vill göra sin pretenderade rätt gällande, inrikta sin talan mot föreningen på att få *beslutet* undanröjt och nytt beslut i ämnet åstadkommet. Återbäring eller pristillägg, som i nu angiven ordning utgått av ett företags nettobehållning, är icke omkostnad i näringen utan disposition av intjänad vinst.

Såsom ett synnerligen klargörande exempel på förhållandena i nu ifrågavarande hänseende kan anföras Militärekiperingsaktiebolaget i Stockholm. Detta bolag lämnar sina aktieägare *dels* en viss fixerad kassarabatt å inköpta varor — detta är avtal om pris, och rabatten är omkostnad i näringen, som avdrages vid bokslutet innan vinsten framkommer — *dels ock* efter bokslutet en viss återbäring å de varor, som aktieägare inköpt under året, vilken återbäring bestämmes av bolagsstämman — detta är disposition av vinst, och något avdrag för sådan återbäring ifrågakommer naturligtvis icke, då det gäller vinstens beskattning.

Vad nu är sagt gäller lika för all näringsverksamhet, evad den utövas av enskild man, bolag eller förening. Vad som vid bokslutet över rörelsen framkommer såsom årets behållning är företagets vinst, huru den än sedan användes. Om därför för vissa företagare (de kooperativa föreningarna) den del av vinsten, som användes för återbäring till kunderna, fritages från beskattning, så är detta ett skatteprivilegium, som ej kommer andra näringsidkare till del, och för vilket något principiellt bärande skäl icke kan uppvisas.

Praktiska synpunkter.

Men om sålunda någon principiell grund för ifrågavarande utdelningars undantagande från beskattning icke kan uppvisas, återstår alltid frågan, om man ur synpunkten av kooperationens sociala och allmännyttiga betydelse i allt fall bör giva de kooperativa föreningarna en i skattehänseende privilegierad ställning. Detta skäl, som under äldre tid starkt betonades från kooperativt håll, har på senare tid ej mycket åberopats, antagligen till följd av den starka utveckling, som kooperationen under tiden haft. En undersökning av denna utveckling är emellertid av intresse, och på kommitténs begäran har en sammanställning av hos socialstyrelsen tillgängligt material verkställts av sekreteraren Hugo Heyman. Den innefattas i bifogade tabeller, som till en början avsett kooperationens omfattning och tillväxt under tioårsperioden 1912—1921 och under fortgången av kommitténs arbete kunnat utökas jämväl med motsvarande siffror för år 1922. Till tabellerna har fogats en p. m., som närmare belyser innebörden av vissa i tabellerna förekommande uppgifter.

Av denna utredning framgår, att kooperationen under denna tid vuxit sig synnerligen stark. Så hava distributionsföreningarna att uppvisa en ökning i

| | | 1912 | | 1921 | 1922 |
|---|---|---|---|---|---|
| antal | från | 585 | till | 1 009 | 945 |
| ledamotsantal | „ | 103 362 | „ | 269 773 | 271 949 |
| omsättning | „ | 34.6 mill. | „ | 235.4 | 203.6 mill. |
| eget kapital (summa) | „ | 3.3 „ | „ | 26.1 | 27.8 „ |
| nettoöverskott för år | „ | 1.5 „ | „ | 6.7 | 7.1 „ |

Bageriföreningar och Kooperativa förbundet visa i stort sett ett liknande framåtskridande.

Det kan naturligtvis icke bliva tal om, att en ekonomisk verksamhet med den tillväxt och den omfattning, som de föreliggande siffrorna utvisa, skulle vara i behov av allmänt understöd i form av skattelindring. Om något kan anses framgå av samma siffror, är det tvärtom det, att de kooperativa företagen väl kunna draga samma skattetunga, som måste bäras av likartade enskilda affärsföretag.

Dispositionen av s. k. återbäring å varor.

Härtill kommer emellertid en omständighet, som under frågans föregående behandling knappast varit föremål för uppmärksamhet. Ifrågavarande avdragsrätt har ofta motiverats därmed, att återburet överskott vore "en minskning i utgifter för dem, som köpte i föreningens butik", "ett förbilligande av medlemmarnas levnadskostnader" och att en beskattning av samma överskott vore en "beskattning å utgiftsbesparing". Rent formellt sett är det visserligen så, att ifrågavarande såsom återbäring å varor i föreningarnas räkenskaper uppförda belopp tillgodoföras köparna, men dessas rätt att utbekomma sagda tillgodohavande och deras möjlighet att kunna efter eget förgottfinnande tillgodogöra sig den s. k. utgiftsbesparingen är, åtminstone vad angår de till kooperativa förbundet anslutna föreningarna, i avsevärd mån begränsad och ställd på framtiden.

I de mönsterstadgar, vilkas antagande sedan november månad 1918 är ett villkor för nya föreningars inträde i kooperativa förbundet, och vilka beräknades komma att antagas av flertalet äldre föreningar tillhörande förbundet (1920 års Kungl. prop. sid. 316), föreskrives nämligen i fråga om insatser i föreningarna, dels att föreningens insatser skola lyda å 10 kronor, dels att varje medlem skall innehava minst 10 insatser, dels att för medlem, som icke till fullo inbetalt 5 insatser, sker utbetalning av överskott genom överföring till insatskontot. Den, som innehar 5 insatser, erhåller hälften av sådant överskott i insatser. Medlem, som till fullo inbetalt 10 insatser, är berättigad att kontant utbekomma överskottet. Beträffande icke medlem föreskrives, att han skall gottskrivas samma procentiska återbäring som medlemmar. Beviljas köpare med sådant tillgodohavande medlemskap i föreningen, förfares med tillgodohavandet som för medlem är stadgat. Har köparen icke gjort ansökan om medlemskap inom viss stadgad tid, skall hela tillgodohavandet överföras till reservfonden. Köpare, vars inträdesansökan avslagits, äger utfå honom tillkommande återbörd kontant. Liknande bestämmelser äro ock inryckta i kooperativa förbundets stadgar.

Enligt socialstyrelsens redogörelse för kooperativ verksamhet i Sverige åren 1917—1919 (den sista som föreligger i tryck offentliggjord) utgjorde antalet redovisade konsumtionsföreningar år 1919 1 020 och därav voro 897 anslutna till kooperativa förbundet. I samma publikation angives (sid. 54) i fråga om de för nettoöverskottets fördelning redovisande föreningarna (tillhopa 738 för 1919), att den ojämförligt största delen av nettoöverskottet eller omkring 60 à 70 procent utdelades i olika former till medlemmar och övriga köpare dels som ränta å insatskapitalet (c:a 6 à 7 procent av årsöverskottet), dels som återbäring i procent av köpta varor, *ehuru dessa belopp nästan i sin helhet kvarstodo hos föreningarna på grund av att det av medlemmarna tecknade insatskapitalet ofta inbetalas genom överföring av andelen i årsöverskottet.* Detsamma gäller även för kooperativa för-

bundet, om vilket upplyses (sid. 75), att återbäringen å varor uppgick år 1917 till 115 000, år 1918 till 152 000 och år 1919 till 364 000 kronor, och att *dessa belopp nästan i sin helhet tillfördes insatskapitalet*, enär endast några få smärre föreningar hade inbetalt så stor del av det av dem tecknade insatsbeloppet, att de voro berättigade till kontant utdelning.

I samma ämne meddelas i punkt 7 av den till bilagda tabeller hörande promemorian, att en antydan om i vilken utsträckning de i förhållande till gjorda inköp återburna medlen ävensom räntorna å insatskapitalen överförts till medlemmarnas insatskonton, kan vinnas genom jämförelse mellan vissa i tabellerna förekommande siffror; att en sådan jämförelse gör sannolikt, att *inom distributionsföreningarna en mycket betydande procent av de till medlemmarna utdelade överskottsmedlen använts till insatskapitalets förstärkande;* att inom bageriföreningarna åter ett överförande av överskottsmedel till insatskapitalet endast i ringa omfattning torde förekomma; samt att *inom kooperativa förbundet ända till sista året (1921) praktiskt taget all återbäring och ränta torde hava överförts till insatskapitalet.*

Att under senare år så betydande del av återbäringsmedel överförts till insatskapitalet torde väsentligen vara beroende därav, att ett flertal föreningar under denna tid ökat sitt insatskapital genom att höja dels insatsbeloppet dels ock det antal insatser, som varje medlem skall innehava, innan han är berättigad att kontant utfå den s. k. återbäringen å varor. I allt väsentligt torde denna höjning ha ägt rum genom överförande av återbäringsmedel till insatskapital, vadan den kontanta utbetalningen till medlemmarna under dessa år varit liten, om ens någon. Det är därför antagligt, att den kontanta utbetalningen så småningom kommer att stiga, i den mån det högre insatsbeloppet och det ökade antalet insatser blivit genom återbäringsmedel eller på annat sätt tillfullo inbetalt och därigenom ett visst jämviktsläge inträtt. Men även därefter kommer alltjämt en större eller mindre del av återbäringen att innehållas och kvarstanna hos föreningarna, då medlemmarna ständigt omsättas och nytillträdande medlemmar ej annat än i undantagsfall lära kontant inbetala hela insatsbeloppet eller alla insatserna. Härtill kommer, att föreningarna fortfarande som hittills lära vara oförhindrade att, om behov av ökat rörelsekapital föreligger, ytterligare öka insatsbeloppet eller antalet insatser per medlem. Innehållande av återbäringsmedel och dessas överförande till föreningens insatskapital lärer alltså ej kunna anses såsom en tillfällig och övergående företeelse utan kommer helt visst att bliva av konstant natur.

Insats i en kooperativ förening har naturligtvis ett visst ekonomiskt värde. Möjligheten av att vid behov realisera detta värde är emellertid ganska begränsad. Vill medlem av en förening utträda ur föreningen, är han enligt gällande lag berättigad återfå den inbetalta insatsen endast i den mån föreningens behållna tillgångar enligt den vid tiden för avgången uppgjorda räkenskapsavslutning därtill förslå utan anlitande av reservfond eller förnärmande av övriga medlemmars lika rätt. Träder föreningen i likvidation inom sex månader från det medlem avgått, eller varder inom samma tid beslut om föreningens försättande i konkurs meddelat, bedömes den avgångnes rätt att utfå insatsen efter särskilda grunder. Medlems rätt att utfå insatsbelopp kan dessutom vara inskränkt genom

särskilda i föreningens stadgar inryckta bestämmelser. I detta hänseende förtjänar framhållas, att enligt kooperativa förbundets mönsterstadgar (typ D 1, § 8) under ett räkenskapsår ej må utbetalas mer än 5 procent av föreningens insatskapital, och att i ett flertal föreningars stadgar finnas intagna bestämmelser om att medlem, som under en sammanhängande period av 10 år icke inlämnat kassakvitton å gjorda köp eller på annat sätt givit sig tillkänna, kan uteslutas ur föreningen, varvid hans tillgodohavande hos föreningen överföres till reservfonden, eller att inbetalt belopp är förverkat och tillfaller reservfonden, om medlem ej inom ett år efter inträdet inbetalt i stadgarna bestämd del av insatsbeloppet (uppgift i en av tjänsteman inom socialstyrelsen uppgjord p. m. av den $^{31}/_{3}$ 1923). Under sådana förhållanden lärer väl även utsikten att kunna realisera en insats genom försäljning till annan ej vara alltför stor, helst köparens rätt att tillgodogöra sig de med insatsen förenade förmåner är beroende av, om han vill och får ingå som medlem i föreningen, och i allt fall inträde i föreningen i regel står honom öppet utan övertagande av annans insats. Det torde därför ej vara alltför djärvt att antaga, att en stor del insatser, som gjorts av sedermera avgångna medlemmar, aldrig återkrävas från föreningarna utan kvarstanna i insatskapitalet. Så har exempelvis i konsumtionsföreningen Stockholm med omnejd under senare år företagits en revidering av medlemsförteckningen, varvid 2 956 medlemmar avförts och deras tillgodohavanden, uppgående till 10 084 kronor, överförts till reservfonden (uppgift i nyssnämnda p. m.). Under alla förhållanden kan vad som av till utdelning anvisade medel innehålles till gäldande av medlemmarnas oguldna insatser aldrig rubriceras såsom "förbilligande av levnadskostnader" eller "utgiftsbesparing", vadan det skäl, man ur nämnda synpunkt velat hämta för föreningarnas skattefrihet för sådana medel, icke kan äga giltighet i fråga om sålunda innehållna medel.

Rent praktiskt sett leda nu skildrade förhållanden därtill, att de kooperativa föreningarnas och kooperativa förbundets rörelsekapital år för år ökas med vinstmedel, för vilka skattefrihet åtnjutes. För vinstmedel, som andra ekonomiska företag på detta sätt använda, äro de underkastade vanlig beskattning samt, vad angår aktiebolag och solidariska bankbolag, därutöver jämväl den s. k. B-skatten, således dubbelbeskattning. En dylik av sakliga förhållanden ej betingad olikhet i beskattningen mellan ekonomiska företag med väsentligen samma verksamhet står illa tillsamman med den jämlikhet i beskattningen, som särskilt under nuvarande skattetyngda tider måste framstå såsom en av de nödvändigaste och mest bärande grundvalarna i all beskattningslagstiftning.

Särskilt i fråga om den kommunala beskattningen måste det åt de kooperativa affärsföretagen nu medgivna skatteprivilegiet framstå såsom en verklig orättvisa. Det innebär nämligen — då den väsentliga kommunalskatten är en repartitionsskatt — att vad som belöper å de skattekronor (bevillningskronor), som utan detta privilegium skulle fallit å ett kooperativt företag inom kommunen, måste gäldas av de övriga kommunmedlemmarna genom förhöjd utdebitering. Det synes numera ej heller vara fråga om några jämförelsevis små belopp, som sakna betydelse för kommunernas ekonomi. Nu gällande bestämmelse angående de kooperativa företagens avdragsrätt, tillämpad å 1922 års kommunala be-

skattning, innebär en *minskning i skattekronor* (bevillningskronor) med så stort antal, som belöper å 4.5 mill. inkomst för distributionsföreningar, 0.3 mill. inkomst för bageriföreningar samt 0.3 mill. inkomst för kooperativa förbundet. Och vad andra kommunmedlemmar till följd av denna nedsättning fått betala mera utgör i det närmaste det *belopp, som framkommer, då sagda antal skattekronor, såvitt det skulle upptagits inom en kommun, multipliceras med den inom kommunen använda utdebiteringsprocenten.*

Under sådana förhållanden finner kommittén för skipande av rättvisa mellan kommunernas skattdragande medlemmar nödigt, att den i kommunalbeskattningen kooperativa företag nu medgivna avdragsrätt för viss utdelning borttages.

## II.

Landéns förslag.

På sätt i det föregående är antytt, har Landén i sitt 1917 avgivna betänkande upptagit kooperationens beskattningsproblem till undersökning ur andra och vidare synpunkter, än som i det föregående upptagits. Hans förslag i denna del innehålles i följande under 41 § i hans lagutkast intagna stadgande:

"*1 mom.* Inkomst av rörelse eller yrke, som tillfallit förening, vilken har till ändamål att främja medlemmarnas ekonomiska intressen genom att

anskaffa livsmedel eller andra förnödenheter åt medlemmarna eller avsätta alster av medlemmarnas verksamhet,

beräknas till minst åtta procent av årsomsättningen, där ej bestämmelsen i andra stycket av detta moment skall tillämpas.

Har föreningen i avgiven deklaration lämnat uppgift om beloppet av sin inkomst av rörelse eller yrke, uppskattad enligt här ovan i detta kapitel angivna allmänna grunder och på grundval av normala priser vid affärer mellan föreningen och dess medlemmar samt efter tillägg av till kunderna lämnade pristillägg, rabatter och andra dylika utdelningar i förhållande till gjorda köp eller försäljningar, sker uppskattningen av nämnda inkomst enligt de grunder, som i allmänhet gälla.

*2 mom.* Hava taxeringsmännen i saknad av tillförlitlig utredning om beloppet av förenings enligt de i 1 mom. andra stycket angivna grunder beräkneliga inkomst taxerat föreningens inkomst av rörelse eller yrke till vissa procent av årsomsättningen, äger föreningen icke vinna nedsättning i taxeringen i vidare mån, än att den taxerade inkomsten, om densamma beräknats till mera än åtta procent av årsomsättningen, då skäl därtill föreligger, får bestämmas till ett lägre belopp, dock icke till mindre än åtta procent av årsomsättningen."

Ur den motivering, som i betänkandet givits till stöd för de sålunda föreslagna bestämmelserna, må här återgivas följande (Landéns betänkande sid. 251):

"Det föreliggande förslaget bygger på den uppfattningen, att ifrågavarande föreningar, i lagstiftningen numera inbegripna under benämningen ekonomiska föreningar, principiellt böra vara skattskyldiga till kommunen såväl för sådan dem tillhörig fast och lös egendom, vilken över huvud taget är underkastad egendomsskatt, som ock för sin verk-

samhet inom kommunen och för sin inkomst av kapital m. fl. inkomstkällor. I fråga om förenings skattskyldighet för fast och lös egendoms besittning eller för inkomst av fast egendom eller av "annan inkomstkälla" behövas icke några särskilda bestämmelser. Detta är icke heller förhållandet med avseende å den kommunala inkomstbeskattningen för inkomst av rörelse, i vad avser sådana föreningar, vilka på vanligt affärsmässigt sätt driva sin rörelse och i sina räkenskaper angiva resultatet av rörelsen enligt de grunder, som tillämpas av enskilda näringsidkare. Något annorlunda ställer sig saken i fråga om sådana föreningar, vilkas bokslut icke kunna lämna någon fullt tillfredsställande upplysning om omfattningen av den rörelse, som av dem drivits, och dess resultat, vare sig på grund därav att de till sina kunder eller vissa av dem försälja varor till pris, som understiga de i allmänhet gällande, eller ock på grund därav, att de använda sin handelsvinst till utdelning åt kunderna under en eller annan form och sålunda nedbringa den synliga vinsten under det belopp, som verksamheten normalt bort uppvisa. För att den principiellt förordade beskattningen av föreningarnas verksamhet icke skall bliva illusorisk, måste lagstiftningen se till, att denna verksamhet träffas av beskattning i likhet med den av enskilda näringsidkare inom samma affärsområde idkade verksamheten, oberoende av föreningens åtgärder för att förekomma ett synligt vinstresultat."

Sedan i det följande bland annat erinrats därom, att i affärsföretag tillämpades vissa allmänt vedertagna beräknings- och bokföringsmetoder, som likformigt tillämpade gåve en likformig bild av företagens verksamhet, och att avkastningen sålunda i regel uppskattades till sin storlek och bokfördes efter antagna enhetliga grunder, heter det vidare:

"Nu hava emellertid de ekonomiska föreningar, som tagit till uppgift att främja sina medlemmars intressen genom att åt dem anskaffa billiga livsmedel eller andra förnödenheter eller avsätta alster av deras produktion, i motsats till de enskilda näringsidkarna inom samma område icke något behov att ernå och visa en stor avkastning för föreningen såsom sådan. Tvärtom kunna de antagas hava ett intresse av att nedbringa det synliga vinstresultatet av sin verksamhet så mycket som möjligt, om deras skyldighet att deltaga i den allmänna skattebördan göres beroende av den bokförda vinstens storlek. I syfte att vinna skattefrihet eller åtminstone lindrad skatt kunna de använda sig av affärs- och bokföringsmetoder, som icke äro möjliga att anlita i liknande affärsföretag, som bedrivas av enskilda affärsidkare. Därav följer ofta, att den avkastning, som ett kooperativt företag utvisar, är vida mindre än med hänsyn till företagets omfattning och beskaffenhet bort vara att förvänta, därest företaget skötts efter vanliga affärsmetoder. Detta behöver emellertid icke betyda, att föreningsmedlemmarnas vinst av företaget även blivit obetydlig. Tvärtom torde det vara regel, att dessa haft sin skäliga vinst och detta på bekostnad av föreningens synliga vinstresultat. Den förutsättning, som ligger till grund för avkastningens antagande till måttstock för beskattningen, är då icke längre för handen. Ty den avkastning, som så ledda kooperativa föreningar visa såsom resultat av sin verksamhet, är icke jämförlig med den efter allmänt vedertagna affärs- och bokföringsmetoder funna avkastningen av andra företag inom samma verksamhetsområde. Och den av de kooperativa föreningarna utövade verksamheten skulle på grund härav komma i åtnjutande av en oberättigad förmån i

skattehänseende i förhållande till all annan verksamhet av liknande slag, såvida icke lagstiftningen anvisade utvägar att hindra en sådan oegentlighet.

Att finna sådana utvägar synes emellertid icke vara ogörligt, utan att man därför behöver övergiva i princip antagna grunder för den beskattning, varom här är fråga, och som vilar på den efter normala metoder konstaterade avkastningens storlek. En utväg, som erbjuder sig, är att med avseende å beräkningen av de ifrågavarande ekonomiska föreningarnas avkastning av deras verksamhet tillämpa samma principer, som äro allmänt gällande för beräkning av avkastningen av annan jämförlig verksamhet. Tillämpningen härav skulle leda till att avkastningen av ekonomisk förenings verksamhet, där den icke visade sig i en enligt sådana principer avslutad räkenskap, beräknades i varje fall till det belopp, vartill den skulle uppgå enligt så upprättade och avslutade räkenskaper och med beräkning av normala priser vid affärer mellan föreningen och dess kunder. Man kan för taxeringsmyndigheterna underlätta det tekniska förfaringssättet genom att i lagen stadga en viss minimigräns för avkastningens beräknade storlek i fall, varom här är fråga. Ett sådant förfaringssätt har synts mig tilltalande och ändamålsenligt, och i enlighet därmed hänvisar förslaget taxeringsmyndigheterna att begagna sig av denna väg, då det affärsmässiga resultatet av en ekonomisk förenings rörelse icke eljest blivit tillförlitligen utrett.

Det är tydligen i hög grad beroende av smak, var här ifrågavarande minimigräns bör sättas, men det synes vara klart, att den hellre bör sättas för högt än för lågt. I senare fallet har vederbörande förening icke något intresse att framlägga det affärsmässiga resultatet för taxeringsmännen, vilket däremot torde synas föreningen vara angeläget, därest gränsen är så hög, att föreningens beskattning hotar att bliva högre vid tillämpning av procentberäkningen än vid verkställandet av en sedvanligt affärsmässig uppskattning av årsvinstens storlek. För föreningen bör det i varje fall vara öppet att få inkomsten beräknad till sitt verkliga belopp med användande av de grunder för sådan beräkning, som tillämpas med avseende å enskildas likartade affärer. Men av denna rätt torde föreningen vara skyldig att begagna sig vid avgivandet av sin deklaration, vid äventyr att eljest få taxeringen grundad på procentberäkning. En mera utsträckt rätt för föreningen att, t. ex. i den händelse det skulle visa sig vara fördelaktigt för föreningen, få taxeringen bestämd på grund av en vanlig uppskattning av inkomsten skulle lätt leda till missbruk. Säkerligen skulle föreningen i många fall i första hand använda sig av det beräkningssätt, som medförde den lindrigaste beskattningen, och endast i nyss antydda fall, att härmed något kunde vinnas i beskattningsavseende, vara intresserad av att åvägabringa en affärsmässig uppskattning av affärens avkastning vid sedvanlig skötsel.

Från dessa synpunkter äro stadgandena i 41 § avfattade."

Eiserman —von Wolckers förslag.

I Eiserman—von Wolckers förslag upptogos särskilda bestämmelser för beräkning av näringsverksamhets avkastning, då den bokförda vinsten icke utgjorde tillförlitlig mätare av verksamhetens omfattning och skattekraft. I förslagets anvisningar stadgas sålunda, att i de fall, då utövare av näringsverksamhet för förnödenheter eller andra varor påtagligen betalt avsevärt högre eller betingat avsevärt lägre pris, än marknaden

föranlett, samt sådan prissättning kunnat användas, utan att näringsidkaren eller, om han är juridisk person, delägarna eller medlemmarna därigenom tillskyndas förlust eller minskad ekonomisk fördel, må näringsverksamhetens avkastning beräknas till belopp, vartill avkastningen skulle hava uppgått, om gällande marknadspris lagts till grund vid prissättningen.

Såsom exempel å fall, där sådan från gällande marknadspris avvikande prissättning kunde äga rum utan förlust eller minskad ekonomisk fördel för vederbörande, anfördes bland andra de kooperativa ekonomiska föreningarnas verksamhet.

Kammarrätten anförde i sitt uttalande över 1917 års förslag bland annat, att uppskattning av förenings avkastning med ledning av gällande marknadspris måste antagas ofta erbjuda viss vansklighet. Särskilt gällde detta i fråga om sådana företag, vilkas verksamhet — såsom i allmänhet konsumtionsföreningars — ginge ut på försäljning av en mängd olika varuslag. Det syntes önskvärt, att för samtliga ekonomiska föreningar, vilka hade till ändamål att främja medlemmarnas ekonomiska intressen genom att anskaffa livsmedel eller andra förnödenheter åt medlemmarna eller avsätta alster av medlemmarnas verksamhet, uppskattningen lades å en fastare grund än den Eiserman—von Wolckers förslag i detta avseende erbjöde; och hade kammarrätten ur denna synpunkt velat förorda Landéns förslag härutinnan. I vad Landén till motivering för sitt förslag anfört ansåge sig ock kammarrätten kunna instämma. Kammarrätten.

Vid 1924 års riksdag upptogs frågan om kooperativa föreningars beskattning i två lika lydande motioner, en i vardera kammaren. I dessa föreslogs, dels att den sådana föreningar nu tillkommande rätt att vid vinstens beräkning göra avdrag för i förhållande till köp eller försäljning till kunder återburna medel måtte upphöra, dels ock att i skattelagarna måtte införas ett stadgande av samma innehåll som ovan återgivna 41 § i Landéns förslag. 1924 års riksdag.

Bevillningsutskottet i sitt betänkande nr 12 erinrade om, att, enligt vad för utskottet upplysts, 1921 års kommunalskattekommitté hade sin uppmärksamhet riktad på frågan om de kooperativa föreningarnas beskattning, och antog utskottet, att kommitténs betänkande komme att innehålla en ingående utredning av detta spörsmål. Utskottet hade alltså, utan att ingå i någon saklig prövning av motionerna, funnit sig böra avstyrka bifall till desamma.

Riksdagens beslut utföll i överensstämmelse med utskottets hemställan.

I det anförande i riksdagens första kammare, som förut omförmälts, förekomma några uttalanden angående den ifrågasatta omläggningen av de kooperativa företagens beskattning, som förtjäna i detta sammanhang uppmärksammas såsom angivande uppfattningen å kooperativt håll.

I anförandet lämnas till en början en ingående kritik av det föreslagna nya stadgandet. Så som det vore avfattat, skulle ett kooperativt företag ej ens få avdraga vanliga handelsrabatter och kassarabatter å gjorda köp. Varje privat företag skulle däremot få såsom hittills lämna rabatter till sina kunder utan att vara skattskyldigt för dem, men ett kooperativt företag skulle skatta för alla rabatter. Vidare skulle nettot i den

kooperativa föreningen beräknas efter "normala" priser; och detta måste av var och en, som kände terminologien inom den enskilda handeln, tydas så, att de kooperativa föreningarna skulle tvingas hålla de av handelsorganisationerna fastställda priserna. Kunde föreningen icke i detalj bevisa, att varupriserna varit "normala", så skulle bestämmelsen om de 8 procenten tillämpas. I själva verket skulle taxeringsnämnden vara oförhindrad att bestämma den skattepliktiga inkomsten till vilket belopp som helst, och en förening skulle ej ha rätt att överklaga taxeringen i annan mån än den överstege de 8 procenten; ty det vore ej möjligt att efteråt avgöra, om priserna på de mångahanda varor, som förekomma i en fullt sorterad kooperativ förening, haft den eller den höjden i jämförelse med de "normala" priserna.

I anförandet undersöktes vidare, hur det i praktiken ställde sig med den skattebelastning, som påvilade de olika företagsformerna, och ansågs av denna undersökning framgå, att vissa grupper av kooperativa företag icke blott vore lika hårt belastade av bidrag till det allmänna som privata företag utan i själva verket vida hårdare. När det gällde de största kooperativa föreningarna av vanlig typ, vore överbeskattningen i jämförelse med privathandeln så påfallande och så betungande, att det icke för framtiden kunde få fortgå som hittills. Man måste med andra ord antingen lätta den skattebörda, som för närvarande påvilade de kooperativa företagen, eller också uppfinna en skatteform, som lade en rimligare del av bördorna över på privathandelns olika företag. Kooperationen vore nu faktiskt så omfattande, att den likaväl som aktiebolagen kunde fordra efter sina särskilda förhållanden avpassade skattelagsbestämmelser. Vad det gällde vore att finna en företagsskatt, som drabbade lika i förhållande till de olika företagsformernas fördel av det allmännas verksamhet. I detta avseende vore de kooperativa föreningarna för närvarande uppenbarligen i hög grad missgynnade, och därför hade de också krävt att få en företags- eller näringsskatt, som vore så anlagd, att den drabbade företagen i förhållande till de olägenheter de vållade det allmänna.

Kommittén.

Såsom av det föregående framgår, har på senare tid från olika håll framställts krav på, att kooperativa företags beskattning skulle omläggas efter nya principer, som möjliggjorde deras fulla likställighet i beskattningshänseende med andra jämförliga ekonomiska företag. I viss mån torde dessa krav ha blivit tillgodosedda genom det förslag till särskild näringsbeskattning, som ingår i kommitténs förslag till kommunalskattelag. Men vad angår inkomstbeskattningen, har kommittén ej kunnat giva sig in på nya principer väsentligen därför, att dessa principer givetvis måste vara avsedda att tillämpas även inom statsbeskattningen, vilken senare fallit utom ramen för kommitténs uppdrag. Kommittén har därför bibehållit utgångspunkten för de kooperativa företagens inkomstbeskattning enligt nu gällande bestämmelser — d. v. s. att deras skattskyldighet skall bestämmas efter samma grunder som gälla för enskilda företagare — oförändrad och för dem vidtagit allenast den ändring i reglerna för inkomstberäkningen, som ovan angivits. Av denna kommitténs ställning följer, att kommittén icke avser att hos de enskilda föreningsmedlemmarna beskatta vad de uppburit såsom återbäring å inköpta varor, utan

komma dylika återbäringar att fortfarande som hittills bliva obeskattade hos föreningsmedlemmarna.

Härmed har kommittén emellertid icke velat säga, att kommittén anser denna lösning som definitiv. Kommittén håller tvärtom före, att ämnet kan och bör upptagas till särskild undersökning, och att detta lämpligen kan ske vid den revision av statsbeskattningen, som väl knappast torde kunna länge undanskjutas. Förhållandet är i detta hänseende detsamma som beträffande aktiebolagen, för vilka kommittén även bibehållit nu gällande beskattningsgrunder oförändrade, ehuruväl i fråga om dem föreligga vissa frågor såsom om dubbelbeskattningen av aktieutdelning och om förhållandet mellan moder- och dotterbolag, som visserligen tarva en ny ingående undersökning. Under hänvisning till vad kommittén härom anfört i den speciella motiveringen sid. 446 vill alltså kommittén uttala den mening, att, om och i den mån förändrade grunder för såväl aktiebolags och deras delägares som kooperativa föreningars och deras medlemmars beskattning kunna anses önskvärda, detta bör göras till föremål för en särskild såväl stats- som kommunalbeskattningen omfattande behandling.

| | 1912 | 1913 | 1914 | 1915 |
|---|---|---|---|---|
| **Konsumtionsföreningar.** | | | | |
| A. *Distributionsföreningar.* | | | | |
| Antal uppgiftslämnande föreningar .. | 585 | 633 | 683 | 770 |
| Medlemsantal .. .. .. .. .. .. .. .. .. | 103 362 | 112 694 | 131 067 | 149 411 |
| Omsättning .. .. .. .. .. .. .. .. .. Kr. | 34 589 616 | 39 259 061 | 46 228 603 | 59 959 149 |
| Eget kapital: | | | | |
| a) insatskapital .. .. .. .. .. .. .. » | 2 114 332 | 2 501 453 | 3 128 552 | 3 607 399 |
| b) reservfonder .. .. .. .. .. .. .. » | 841 716 | 1 036 096 | 1 322 750 | 1 547 005 |
| c) övriga fonder .. .. .. .. .. .. .. » | 338 748 | 421 361 | 551 277 | 755 846 |
| d) summa .. .. .. .. .. .. .. .. .. » | 3 294 796 | 3 958 910 | 5 002 579 | 5 910 250 |
| Årets nettoöverskott .. .. .. .. .. .. » | 1 452 481 | 1 726 867 | 2 059 555 | 2 325 331 |
| Under året disponerat till | | | | |
| a) ränta å insatskapital .. .. .. .. » | 80 119 | 96 197 | 120 392 | 137 066 |
| b) återbäring å varor .. .. .. .. .. » | 1 013 557 | 1 193 214 | 1 261 182 | 1 532 650 |
| c) avsättning till fonder .. .. .. .. » | 246 654 | 319 183 | 439 023 | 424 911 |
| B. *Bageriföreningar.* | | | | |
| Antal uppgiftslämnande föreningar .. | 24 | 25 | 30 | 25 |
| Medlemsantal .. .. .. .. .. .. .. .. .. | 15 157 | 16 333 | 21 215 | 20 037 |
| Omsättning .. .. .. .. .. .. .. .. .. Kr. | 2 686 596 | 2 800 728 | 3 737 462 | 4 714 763 |
| Eget kapital: | | | | |
| a) insatskapital .. .. .. .. .. .. .. » | 130 755 | 150 188 | 132 275 | 142 224 |
| b) reservfonder .. .. .. .. .. .. .. » | 152 246 | 177 350 | 259 626 | 286 713 |
| c) övriga fonder .. .. .. .. .. .. .. » | 95 447 | 106 301 | 99 042 | 105 270 |
| d) summa .. .. .. .. .. .. .. .. .. » | 378 448 | 433 839 | 490 943 | 534 207 |
| Årets nettoöverskott .. .. .. .. .. .. » | 207 761 | 261 601 | 214 039 | 268 637 |
| Under året disponerat till | | | | |
| a) ränta å insatskapital .. .. .. .. » | 1 420 | 3 507 | 1 343 | 1 626 |
| b) återbäring å varor .. .. .. .. .. » | 149 541 | 157 133 | 145 610 | 210 970 |
| c) avsättning till fonder .. .. .. .. » | 41 770 | 68 892 | 28 621 | 51 164 |
| **Kooperativa förbundet.** | | | | |
| Antal anslutna konsumtionsföreningar | 498 | 542 | 572 | 663 |
| Deras medlemmar .. .. .. .. .. .. .. .. | 93 537 | 102 123 | 116 531 | 131 026 |
| Omsättning .. .. .. .. .. .. .. .. .. Kr. | 6 744 348 | 7 621 305 | 9 889 253 | 16 497 641 |
| Eget kapital: | | | | |
| a) insatskapital .. .. .. .. .. .. .. » | 157 836 | 204 957 | 255 474 | 314 956 |
| b) reservfond .. .. .. .. .. .. .. .. » | 164 610 | 213 107 | 317 877 | 400 527 |
| c) övriga fonder .. .. .. .. .. .. .. » | 38 314 | 44 762 | 1 120 | 1 278 |
| d) summa .. .. .. .. .. .. .. .. .. » | 360 760 | 462 826 | 574 471 | 716 761 |
| Årets nettoöverskott .. .. .. .. .. .. » | 117 967 | 118 369 | 163 136 | 293 615 |
| Under året disponerat till | | | | |
| a) ränta å insatskapital .. .. .. .. » | 6 246 | 8 558 | 11 001 | 14 923 |
| b) återbäring å varor .. .. .. .. .. » | 41 699 | 46 915 | 53 187 | 76 168 |
| c) avsättning till fonder .. .. .. .. » | 69 022 | 59 965 | 82 808 | 197 878 |

NEN I SVERIGE 1912—1922.

| 1916 | 1917 | 1918 | 1919 | 1920 | 1921 | 1922 |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 845 | 894 | 919 | 1 020 | 1 016 | 1 009 | 945 |
| 183 366 | 211 374 | 227 853 | 251 327 | 263 969 | 269 773 | 271 949 |
| 85 583 830 | 110 474 727 | 151 981 019 | 223 691 819 | 264 545 408 | 235 375 907 | 203 585 606 |
| 4 624 042 | 6 198 616 | 8 062 767 | 11 204 398 | 13 969 140 | 16 184 322 | 16 725 297 |
| 1 877 798 | 2 369 233 | 2 838 844 | 3 518 561 | 4 425 666 | 5 796 043 | 6 546 076 |
| 821 924 | 1 184 577 | 1 882 877 | 2 425 042 | 3 454 567 | 4 169 269 | 4 569 746 |
| 7 323 764 | 9 752 426 | 12 784 488 | 17 148 001 | 21 849 373 | 26 149 634 | 27 841 119 |
| 3 072 380 | 3 492 521 | 4 053 213 | 5 739 123 | 8 003 479 | 6 667 695 | 7 077 616 |
| 172 439 | 239 911 | 308 081 | 364 003 | 545 388 | 583 329 | 659 748 |
| 1 840 581 | 1 878 429 | 2 077 089 | 3 662 375 | 4 980 449 | 4 314 250 | 4 511 107 |
| 648 116 | 904 555 | 1 089 649 | 1 261 037 | 1 648 695 | 1 377 996 | 1 343 975 |
| 24 | 22 | 22 | 21 | 18 | 22 | 16 |
| 21 479 | 20 854 | 16 380 | 18 360 | 19 165 | 23 931 | 15 212 |
| 5 368 055 | 4 851 992 | 3 706 330 | 5 386 670 | 6 817 271 | 7 343 692 | 4 742 984 |
| 203 030 | 220 847 | 168 627 | 195 156 | 259 234 | 361 474 | 359 748 |
| 356 172 | 405 799 | 297 949 | 430 957 | 476 673 | 576 190 | 489 909 |
| 191 820 | 300 775 | 277 876 | 278 876 | 287 316 | 397 074 | 279 176 |
| 751 022 | 927 421 | 744 452 | 904 989 | 1 023 223 | 1 334 738 | 1 128 833 |
| 363 385 | 342 138 | 262 251 | 505 768 | 537 417 | 780 622 | 438 904 |
| 5 504 | 5 928 | 3 218 | 4 587 | 7 865 | 9 702 | 13 626 |
| 249 486 | 112 816 | 119 822 | 358 299 | 407 888 | 487 445 | 335 510 |
| 81 495 | 86 394 | 103 102 | 108 543 | 98 421 | 71 976 | 65 763 |
| 761 | 810 | 834 | 905 | 933 | 910 | 876 |
| 169 226 | 198 593 | 211 904 | 231 759 | 246 796 | 250 856 | 257 861 |
| 22 013 041 | 21 802 604 | 27 989 733 | 69 149 626 | 69 519 887 | 62 372 275 | 63 824 499 |
| 401 556 | 526 613 | 999 010 | 1 774 228 | 2 139 403 | 2 488 615 | 2 771 414 |
| 557 953 | 763 537 | 970 149 | 1 086 736 | 1 453 481 | 1 579 368 | 1 702 556 |
| 41 729 | 94 397 | 96 600 | 101 430 | 101 430 | 101 430 | |
| 1 001 238 | 1 384 547 | 2 065 759 | 2 962 394 | 3 694 314 | 4 067 983 | 4 473 970 |
| 404 114 | 397 881 | 220 308 | 789 266 | 434 188 | 494 111 | 909 569 |
| 18 758 | 24 881 | 30 836 | 55 777 | 103 386 | 118 077 | 126 420 |
| 112 727 | 114 711 | 152 384 | 364 416 | 308 975 | 253 855 | 289 094 |
| 258 251 | 208 816 | 121 417 | 366 745 | 24 457 | 122 179 | 494 055 |

## MINSTA TECKNADE INSATSBELOPP PER MEDLEM INOM KONSUMENTKOOPERATIVA FÖRENINGAR 1912—1922.

| | 1912 | 1913 | 1914 | 1915 | 1916 | 1917 | 1918 | 1919 | 1920 | 1921 | 1922 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **Konsumtionsföreningar.** | | | | | | | | | | | |
| a) *Distributionsföreningar.* | | | | | | | | | | | |
| Belopp | | | | | | | | | | | |
| Intet | 6 | 5 | 2 | 2 | 3 | 1 | 3 | 3 | 3 | 4 | — |
| Under 10 kr. | 31 | 30 | 33 | 35 | 27 | 25 | 25 | 27 | 25 | 26 | 20 |
| 10 » | 121 | 125 | 130 | 117 | 116 | 132 | 137 | 120 | 65 | 50 | 37 |
| 11—19 » | 6 | 4 | 6 | 5 | 5 | 9 | 7 | 9 | 7 | 5 | 4 |
| 20 » | 20 | 20 | 20 | 18 | 19 | 19 | 22 | 18 | 17 | 12 | 9 |
| 21—49 » | 17 | 17 | 22 | 20 | 18 | 20 | 15 | 14 | 10 | 14 | 11 |
| 50 » | 329 | 372 | 428 | 505 | 593 | 617 | 485 | 398 | 269 | 222 | 189 |
| 51—99 » | 18 | 17 | 17 | 19 | 20 | 7 | 11 | 16 | 9 | 9 | 17 |
| 100 » | | | | | | 40 | 177 | 363 | 535 | 566 | 569 |
| Över 100 » | — | — | 1 | — | 1 | 3 | 6 | 9 | 22 | 76 | 82 |
| Antal redovisande föreningar | 548 | 590 | 659 | 721 | 802 | 873 | 888 | 977 | 962 | 984 | 938 |
| b) *Bageriföreningar.* | | | | | | | | | | | |
| Belopp | | | | | | | | | | | |
| Intet | — | — | — | — | — | — | — | — | — | — | — |
| Under 10 kr. | 17 | 16 | 17 | 14 | 11 | 10 | 8 | 9 | 7 | 8 | 5 |
| 10 » | 3 | 5 | 8 | 7 | 7 | 7 | 5 | 5 | 3 | 6 | 3 |
| 11—19 » | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| 20 » | — | — | — | — | — | — | — | — | — | — | — |
| 21—49 » | — | — | — | — | — | — | 2 | 2 | 3 | 2 | 1 |
| 50 » | 3 | 3 | 3 | 3 | 4 | 3 | 4 | 4 | 3 | 4 | 4 |
| 51—99 » | — | — | — | — | — | — | — | — | — | — | — |
| 100 » | — | — | — | — | 1 | — | — | — | 1 | 1 | 2 |
| Över 100 » | — | — | — | — | — | 1 | — | — | — | — | — |
| Antal redovisande föreningar | 24 | 25 | 30 | 25 | 24 | 22 | 21 | 21 | 18 | 22 | 16 |

Kooperativa förbundet: 1912—13: 20 kr. per medlem i ansluten förening.
1914—20: 25 „ „ „ „ „ „
1921— : 75 „ „ „ „ „ „

# P. M.

## till tabeller angående konsumentkooperationen i Sverige, överlämnade till 1921 års kommunalskattekommitté.

1) Siffrorna i bifogade tabeller äro hämtade ur socialstyrelsens publikationer angående kooperativ verksamhet i Sverige för åren 1911—1913, 1914—1916, 1917—1919 samt de ännu ej utgivna årsböckerna för 1920 och 1921. I några få fall, då dessa publikationer icke medgiva uppställandet av obrutna sifferserier för alla åren, ha justeringar verkställts med tillhjälp av tillgängligt primärmaterial.

2) Det uppgivna antalet redovisande föreningar betecknar det antal föreningar, från vilka statistiskt primärmaterial över huvud föreligger. Det inträffar emellertid understundom, att uppgifterna äro ofullständiga på en och annan punkt, vadan ifrågavarande föreningar icke äro medtagna å dessa punkter. Exempelvis inträffar det varje år i något eller några tiotal fall, att medlemsantal och omsättning äro kända men icke balansen, överskottets storlek samt dess fördelning. Med avseende på distributionsföreningarna spelar detta förhållande en ytterst obetydlig roll men i fråga om bageriföreningarna, som ju äro till antalet få men innefatta åtskilliga betydande företag, kan bortfallet av uppgifter från en eller ett par av de större föreningarna verka i någon mån förryckande å totalsummorna. — I den tabell, där de individuella insatsbeloppen redovisas, äro endast sådana föreningar medtagna, som lämnat uppgift i detta stycke.

3) I tabellerna har endast redovisats årets nettoöverskott, men icke de från det ena året till det andra balanserade överskottsmedlen. Redan av denna grund är det sålunda icke ägnat att överraska, om de redovisade överskotten och överskottsdispositionerna icke fullt motsvara varandra. Andra orsaker till bristande överensstämmelse på denna punkt är dels att vissa överskottsbelopp pläga disponeras för andra ändamål än de i tabellen redovisade (anslag till allmännyttiga syften m. m.), dels att uppgifter om överskottets fördelning stundom saknas från föreningar, som redovisat dess totalsumma.

4) Med avseende på bageriföreningarna bör märkas, att under årens lopp ett antal dylika uppgått i distributionsföreningar och att detta just inträffat med några av de största företagen; en del av de mera betydande fluktuationerna i tabellen över denna föreningsgrupp förklaras härigenom.

5) Med avseende på siffrorna från Kooperativa förbundet torde böra omnämnas, att huvudparten av "övriga fonder" år 1914 samlade då

överfördes till reservfonden, varigenom denna fonds i jämförelse med den totala fondavsättningen under detta år starka tillväxt förklaras.

6) I fråga om det minsta tillåtna insatsbeloppet inom distributionsföreningarna märkes en för varje år tilltagande skillnad mellan de till Kooperativa förbundet anslutna och de (relativt fåtaliga redovisande) fristående föreningarna, i det att dessa senare till största delen bibehållit låga insatsbelopp, medan de till Kooperativa förbundet anslutna normalt höjt sina, vilka före 1909 regelbundet utgjorde 10 kr., först till 50 och sedermera i övervägande antal till 100 kr.

7) En antydan om i vilken utsträkning de i förhållande till gjorda inköp återburna medlen ävensom räntorna å insatskapitalen överförts till medlemmarnas insatskonton, kan man erhålla genom att jämföra återbäringen och räntorna för ett visst år med stegringen av insatskapitalet från detta till närmast påföljande år. En dylik jämförelse gör det sannolikt, att inom distributionsföreningarna en mycket betydande procent av de till medlemmarna utdelade överskottsmedlen använts till insatskapitalets förstärkande. Särskilt var detta av helt naturliga skäl fallet under prisstegringsåren 1915—1920. Redan 1921 visar åter en starkt minskad siffra. — Inom bageriföreningarna åter med deras i allmänhet ringa insatsbelopp torde överförande av överskottsmedel till insatskapitalet förekomma endast i synnerligen ringa omfattning, i trots av att dessa föreningar stundom arbeta med mycket höga återbäringsprocenter, i några föreningar upp till 20 procent av inköpen. — Inom Kooperativa förbundet torde ända till år 1921 praktiskt taget all återbäring och ränta hava överförts till insatskapitalet.

Stockholm den 7 februari 1923.

*Hugo Heyman.*

15 kap.

# S. k. systembolags beskattning.

I skrivelse den 10 maj 1921, nr 198, har riksdagen anhållit, att Kungl. Maj:t ville låta verkställa utredning av frågan, i vilken utsträckning och under vilka former bolag, som enligt bestämmelserna i 17, 18 och 19 §§ i förordningen den 14 juni 1917 angående försäljning av rusdrycker uteslutande hava till ändamål att idka handel med rusdrycker, skulle kunna befrias från kommunal skattskyldighet, samt för riksdagen framlägga det förslag, som kunde av utredningen föranledas. Historik.

Genom nådig remiss den 29 juni 1921 har Kungl. Maj:t anbefallt kommittén att verkställa den av riksdagen ifrågasatta utredningen samt till Kungl. Maj:t inkomma med det förslag, som av utredningen kunde föranledas.

De bolag, som i remissen avses, äro sådana, som bildats uteslutande för att idka *detalj*handel med rusdrycker, d. v. s. utminutering och utskänkning av spritdrycker, vin och öl. Sådan detaljhandel må icke utövas av mera än *ett* bolag inom varje kommun.

Enligt gällande bevillningsförordning finnes ingen inskränkning i nu ifrågavarande bolags skattskyldighet, utan äro dessa underkastade samma beskattning, som i allmänhet gäller för inländska juridiska personer. Enahanda är förhållandet i Eiserman—von Wolckers och Landéns förslag om kommunal beskattning samt i 1920 års Kungl. förslag till kommunalskattelag.

Frågan om dessa bolags befriande från kommunal skattskyldighet var föremål för riksdagens prövning redan år 1916. Detta år anfördes nämligen i likalydande motioner i båda kamrarna (F. K. nr 64, A. K. nr 165) huvudsakligen följande: Genom förordningen den 18 juli 1913 ang. ändringar i 1905 års brännvinsförsäljningsförordning stadgades bl. a., att all nettovinst av rörelse, som bolag, vilket på grund av sistnämnda förordning idkade handel med brännvin, åtnjöte, skulle oavkortad inlevereras till statsverket. Då vidare enligt bestämmelserna i sistnämnda förordning nämnda bolags intressenter icke finge gottgöras högre ränta på insatt kapital än efter 5 procent om året, skulle man kunna tro, att intresse för brännvinshandeln icke skulle finnas i avsevärd mån, synnerligast som olägenheterna av rörelsen i de samhällen, dit denna handel vore förlagd, framträdde på ett för befolkningen ibland ganska kännbart sätt. Emellertid vore det därjämte uppenbart, att sådant bolags vinst, som i likhet med annan inkomst av rörelse taxerades till bevillning, kunde för de kom-

muner, vilka inom sitt område hade dylik verksamhet, bliva ett avsevärt beskattningsobjekt och i ej ringa mån bidraga till fyllandet av den kommunala budgeten samt i sådant avseende verka lockande för bildande av bolag och tillstyrkan av rättigheter till detaljhandel med brännvin. Att det heller icke vore små summor, som i form av kommunalskatter tillfördes kommunerna genom försäljningen av rusdrycker, kunde man förstå, då den vinst, som tillfördes staten, snart nog uppginge till närmare tjugu miljoner kronor årligen. Om man utginge ifrån att uttaxeringen i de kommuner, som inom sitt område hade handel med brännvin, uppginge till 6 procent av inkomsten, tillfördes sålunda kommunerna härigenom över en miljon kronor årligen. Med ökade vinstmöjligheter och som följd härav utsikter till större skatteinkomster hade man nog icke att inom den närmaste tiden emotse obenägenhet att genom bolag bedriva försäljning av rusdrycker, särskilt som affärsintresset i många fall räknade med att sådan försäljning tillförde det samhälle, som inom sig inrymde affär av dylik art, jämväl en ökad kundkrets. Närliggande orters befolkning, som inriktade sin strävan på att icke bevilja rättighet till försäljning av rusdrycker inom den egna kommunen, finge ständig erfarenhet av de olägenheter, som skapades genom förekomsten av tillgång till spritinköp, varjämte tanken på de ekonomiska fördelar, som rörelsen inbringade det samhälle, där försäljningen skedde, ingalunda förbättrade förhållandet. Kunde det ekonomiska intresset i kommunerna för handel med brännvin och därtill hänförliga varuslag fullständigt bortelimineras, vore motionärerna övertygade om, att många försäljningsbolag skulle få de röstberättigade medborgarnas votum emot beviljande av rättigheter och Kungl. Maj:ts befallningshavande vid granskning av ansökningar i syfte att erhålla oktroj sakna det underlag av tillstyrkan av kommunala myndigheter, som plägade vara avgörande för bifall. För att ernå detta syfte torde det vara nödvändigt, att nu ifrågavarande bolag befriades från att erlägga bevillning, varigenom möjlighet för kommunal beskattning av inkomsten uteslötes. Motionärerna hemställde därför om sådant tillägg till bevillningsförordningen, att nämnda bolag frikallades från utgörande av inkomstbevillning.

I det betänkande, bevillningsutskottet med anledning av dessa motioner avgav (nr 16), yttrade utskottet i huvudsak följande: Då statsverket numera uppbure den vinst, som uppstode genom brännvinsförsäljningsbolagens rörelse, torde den skattefråga, som genom förevarande motioner underställts riksdagens prövning, åtminstone delvis böra bedömas ur enahanda synpunkter som spörsmålet om statens kommunala skattskyldighet. Beträffande det syfte, som motionärerna velat tillgodose, nämligen att kommunerna skulle frigöras från det ekonomiska intresse av brännvinshandeln, som kunde sammanhänga med brännvinsförsäljningsbolagens kommunala skattskyldighet, hade utskottet velat anmärka, att vid bedömandet av den betydelse, bolagen såsom skatteobjekt kunde hava för kommunerna, man måste beräkna, att den skatteinkomst de beredde i icke få fall motvägdes av de särskilda eller ökade utgifter, som förekomsten av handel med brännvin torde föranleda, såsom till polisväsen och fattigvård. Om man sålunda icke finge överskatta nämnda betydelse, torde å andra sidan ifrågavarande inkomst särskilt för åtskilliga mindre eller medelstora städer dock kunna vara av så pass stor betydelse, att dess borttagande skulle vålla kommunerna vissa svårigheter, vilka säkerligen bleve så mycket kännbarare, som den kommu-

nerna tillkommande ersättningen för de till statsverket indragna brännvinsförsäljningsmedlen som bekant utginge med för varje år nedsatta belopp. Bevillningsutskottet hemställde därför, att förevarande motioner icke måtte föranleda någon riksdagens åtgärd.

En minoritet inom utskottet anförde i sin reservation, att då brännvinsförsäljningsbolagens befriande från kommunal skattskyldighet innebure en följdriktig konsekvens av riksdagens beslut att frigöra kommunerna från det ekonomiska intresset av brännvinshandeln, hade minoriteten påyrkat ett instämmande i motionernas syfte. Men då det å andra sidan icke kunde bestridas, att ett omedelbart borttagande av bolagens kommunala skattskyldighet i ett flertal fall skulle innebära en betydande minskning i skatteinkomster för dessa kommuner, hade minoriteten ansett, att utskottet borde hemställa, att riksdagen ville med instämmande i motionernas syfte i skrivelse till Kungl. Maj:t anhålla, att Kungl. Maj:t måtte uppdraga åt kommunalskattekommitterade att utreda, på vad sätt och under vilka former brännvinsbolagens kommunala skattskyldighet kunde upphöra.

Sedan riksdagens kamrar i ifrågavarande ärende fattat skiljaktiga beslut, förföll frågan vid denna riksdag.

År 1921 upptogs frågan ånyo genom motion i första kammaren (nr 138), däri det heter: Under den tid, som gått, sedan denna fråga bragtes inför riksdagen, hade riksdagen antagit en provisorisk förändring av bevillningsförordningen och ändrade grunder för kommunal skattskyldighet i syfte att på ett mera rättvist sätt fördela utgifterna för kommunala behov och bidraga till utjämning av skattetrycket kommunerna emellan. Likväl kvarstode den orättvisa, som onekligen förefunnes uti förhållandet, att kommun, som inom sitt område hade bolag, som enligt förenämnda förordning bedreve rörelse, indirekt erhölle bidrag till sin kommunala budget av den spritkonsumerande allmänheten inom det kontrollområde, som vore tilldelat densamma. Likaså kvarstode lockelsen till bolagsbildning av här ifrågavarande slag för att tillföra den egna kommunen inkomster, och 1913 års riksdagsbeslut att frigöra kommunerna från ekonomiskt intresse av rusdryckshanteringen vore sålunda icke i detta avseende fullt genomfört. Det förhållandet, att en kommuns fria beslutanderätt över rusdryckshandeln skulle göras illusorisk genom att statsmakterna icke tagit steget fullt ut och befriat kommunerna från detta beroende av rusdrycksmedlen, måste alltid framstå såsom en inkonsekvens och av varje objektivt dömande anses såsom stridande mot grundprinciperna i vår nykterhetslagstiftning. I övrigt torde alla skäl, som framfördes vid frågans behandling 1916, fortfarande gälla. Motionären hemställde därför, att riksdagen i skrivelse till Kungl. Maj:t måtte anhålla, att Kungl. Maj:t ville låta verkställa utredning och till nästa riksdag framlägga förslag om att ifrågavarande bolag måtte befrias från kommunal skattskyldighet.

Bevillningsutskottet anförde i sitt betänkande (nr 13) i anledning av denna motion: Utskottet ville icke bestrida, att det från nykterhetsrörelsens synpunkt kunde te sig som ett med riksdagens beslut att frigöra kommunerna från det ekonomiska intresset av brännvinshandeln besläktat önskemål att även på förevarande punkt avlägsna det kommunala intresset. Ihågkommas finge emellertid, att den föreliggande frågan jämväl vore en skattefråga och måste behandlas med hänsyn därtill. I detta avseende delade utskottet den mening, som 1916 års bevillningsutskott

uttalat. Det torde vara uppenbart, att den inkomstkälla, ifrågavarande vinstmedel utgjorde särskilt för mindre städer och samhällen, icke kunde utan vidare borttagas, och detta så mycket mindre som brännvinsbolagens verksamhet kunde åsamka vederbörande kommuner ej obetydliga utgifter, såsom för polisväsen o. dyl. Hänsyn måste också tagas till att bolagen i många fall jämväl idkade restaurantrörelse samt därtill, att enskilda restauratörer också skattade för vinst å brännvinsförsäljning. Genom 1920 års beslut i kommunalskattefrågan hade problemet ytterligare invecklats såtillvida, som kommunerna berättigats till 75 procent av bolagens kommunala progressivskatt. Utskottet ansåge emellertid motionens syfte beaktansvärt och hade intet att erinra mot en utredning i detta syfte. Efter utskottets uppfattning borde denna utredning, som måste ske under beaktande av alla berättigade intressen i saken, icke göras fristående. Härmed skulle en tillfredsställande lösning äventyras. Utskottet föreslog därför utredning i samband med den blivande utredningen av kommunalskattefrågan i dess helhet.

Sedan denna hemställan av utskottet på grund av olika beslut i riksdagens kamrar omformulerats (bevillningsutskottets memorial nr 24), gjorde riksdagen det sålunda omformulerade uttalandet till sitt i sin ovan berörda skrivelse till Kungl. Maj:t.

---

Kommitténs begäran om utlåtande från kontrollstyrelsen.

Kommittén har vid behandlingen av detta spörsmål funnit lämpligt begära ett uttalande i frågan från kontrollstyrelsen. Till den skrivelse, som kommittén härom avlät till kontrollstyrelsen, bifogades en inom kommittén utarbetad P. M. angående synpunkter i fråga om s. k. systembolags kommunala beskattning, så lydande:

"1. Om — såsom motionärerna såväl år 1916 som år 1921 torde hava avsett — systembolagen skulle helt befrias från kommunal skattskyldighet för inkomst, lärer den föreslagna frikallelsen från utgörande av bevillning för inkomst icke vara nog, utan borde då följdriktigt denna befrielse utsträckas även till den kommunala progressivskatten. Enligt förordningen den 19 november 1920 om kommunal progressivskatt för åren 1921—1924 skola nämligen 75 procent av progressivskattens grundbelopp användas till täckande av vederbörande kommuners, församlingars och skoldistrikts skattebehov. Detta grundbelopp fastställes i förhållande till det till inkomst- och förmögenhetsskatt beskattningsbara beloppet. Skola således kommunerna helt frigöras från ekonomiskt intresse av dessa bolag, böra bolagen dels befrias från skyldighet att erlägga kommunal repartitionsskatt för inkomst dels ock frikallas från skattskyldighet enligt förordningen om kommunal progressivskatt, åtminstone såvitt angår kommunandelen.

2. På grund av de bestämmelser, som nu gälla för systembolagen och användningen av deras vinst, synes frågan om deras kommunala skattskyldighet böra — som också av bevillningsutskottet framhållits — bedömas efter vad som i allmänhet gäller om *statens* kommunala skattskyldighet. Efter de ändringar, bevillningsförordningen undergick år 1920, är staten numera principiellt skattskyldig till kommunerna för inkomst av rörelse (bev. f. o. 12 § 8 mom. a). Även om riktigheten av denna princip icke är oomtvistad, så är dock principen nu införd, och det skulle bliva ett direkt avsteg därifrån, om ifrågavarande bolag frikallades från

kommunal skattskyldighet. Skulle nämligen bolagen erhålla denna skattebefrielse, komme de utskyldsbelopp, varifrån bolagen sålunda befriades, att såsom besparad utgift eller vinst tillfalla staten, och detta innebure ju reellt, att staten befriades från skattskyldighet för detta slags rörelse.

3. Statens monopolställning med avseende å rusdrycksförsäljningen medför, att staten genom sin prissättning vid denna försäljning kan för systembolagen skapa inkomster, som vida överstiga naturlig och normal vinst å den drivna affärsrörelsen. De vinster, som bolagen framvisa, utgöra sålunda till en del vanlig handelsvinst och till en del en skatt eller avgift, som staten pålägger rusdryckskonsumtionen. Med nu gällande bestämmelser i skattelagarna skola dessa höga vinster hos bolagen i sin helhet räknas som skattepliktig inkomst, varav åter följer, att kommunerna på detta sätt få beskatta vinst, som egentligen utgör skatt till staten. Ville man undanröja nu nämnda oegentlighet, vore det — därest bolagens vinster kunde uppdelas i normal vinst å affärsrörelse och "skatt" till staten — en nära till hands liggande och med den princip i fråga om statens skattskyldighet, som infördes 1920, överensstämmande åtgärd, att bolagen befriades från skattskyldighet för den del av vinsten, som utgjorde "skatt" till staten, men förklarades fortfarande skattskyldiga för återstoden eller den normala vinsten.

4. Den frågan måste ock upptagas till prövning, om kommunerna kunna bära en sådan beskäring av deras beskattningsrätt, som genomförandet av ifrågavarande förslag innebär. I fråga om den betydelse, som de av systembolagen erlagda kommunalutskylderna kunna hava för kommunernas budget, hänvisas till bifogade tabeller, innehållande en del från kontrollstyrelsen erhållna sifferuppgifter om dessa utskylders storlek. Av dessa tabeller framgår, att många kommuner erhålla ganska avsevärda tillskott från bolagen till täckande av sina skattebehov, och att det för flera kommuner torde bliva ett mycket svårt avbräck i deras ekonomi, om de på en gång berövades all rätt att beskatta ifrågavarande bolag."

Kontrollstyrelsen.

Från kontrollstyrelsen har kommittén därefter mottagit följande utlåtande:

"Frågan om rusdrycksförsäljningsbolagens befriande från kommunal skattskyldighet har varit föremål för motioner vid 1916 och 1921 års riksdagar. Därvid har såsom motiv för en dylik befrielse, bland annat, anförts, att, så länge rusdrycksförsäljningen inbringade ekonomiska fördelar för det samhälle, där försäljningen bedreves, 1913 års riksdagsbeslut att frigöra kommunerna från ekonomiskt intresse av rusdryckshandeln icke vore fullt genomfört. Den kommunala beskattningen av rusdrycksförsäljningsbolagen finge anses såsom stridande mot grundprinciperna i vår nykterhetslagstiftning. Genom bortelimineran-det av kommunernas beroende i nu berörda avseende skulle många försäljningsbolag få "de röstberättigade medborgarnas votum emot beviljande av rättigheter".

Vid prövningen av oktroj för rusdrycksförsäljningsbolag inom de beslutande kommunala korporationerna har såsom skäl för beviljande av oktroj jämväl hänvisats till den omständigheten, att genom upplåtande av försäljningsrättigheter kommunen erhölle ett givande beskattningsobjekt. Ifrågavarande motiv för inrättande eller bibehållande av

rusdrycksförsäljning är emellertid icke det enda eller i många fall ens det bärande motivet. På många orter, där sedan lång tid tillbaka funnits rusdrycksförsäljning anordnad, har det icke ansetts föreligga tillräckliga skäl för att upphöra med rusdrycksförsäljningen, så länge sådan försäljning icke vore förbjuden på andra orter. Ofta har såsom ett särskilt skäl för inrättande eller bibehållande av rusdrycksförsäljningen anförts, att därigenom ortens handel och näringar gynnades, under det att, om rusdrycksförsäljning icke kom till stånd inom kommunen, den kringliggande traktens befolkning skulle förlägga sina affärsresor till annan ort, där rusdrycksförsäljning vore inrättad.

Utan att vilja värdesätta betydelsen av dessa olika, ovan anförda synpunkter anser sig kontrollstyrelsen dock kunna fastslå, att, även om rusdrycksförsäljningsbolagen befriades från den kommunala beskattningen, det alltjämt och med styrka skulle komma att anföras andra, nykterhetsfrågan såsom sådan ovidkommande synpunkter såsom motiv för inrättande av rusdryckshandel.

Även om bolagen befriades från kommunalbeskattning, skulle därmed ingalunda kommunernas ekonomiska intresse av rusdryckshandeln fullständigt avlägsnas. De flesta bolag innehava nämligen rättigheter till utskänkning av rusdrycker, som de överlåta till enskilda restauratörer. Av de till bolag år 1922 upplåtna utskänkningsrättigheterna (1,044 st.) utövades 223 (205 spritdrycks- och 18 vinrättigheter) av bolagen själva, under det att 821 (388 spritdrycks- och 433 vinrättigheter) voro överlåtna åt enskilda restauratörer. Dessa restauratörers inkomster skulle givetvis allt fortfarande bliva föremål för kommunal beskattning; endast inkomsterna av bolagens utminuteringsrörelse och egna utskänkningsrörelse skulle vara fritagna från beskattningen. Kommunerna skulle i följd härav fortfarande hava ett visst ekonomiskt intresse av rusdrycksförsäljningen. Detta, visserligen begränsade, ekonomiska intresse skulle kunna föranleda, att kommunerna sökte ordna rusdrycksförsäljningen på sådant sätt, att bolagens egen utskänkningsrörelse i största möjliga grad begränsades. En sådan utveckling skulle emellertid enligt kontrollstyrelsens mening icke kunna undgå att hava menliga verkningar ur nykterhetssynpunkt. I syfte att erhålla tillräcklig kontroll å utskänkningsrörelsen driva bolagen samtliga tredje klass utskänkningsställen och utöva på åtskilliga orter numera även första och andra klass utskänkning, en anordning, som ur olika synpunkter visat sig vara av stor betydelse. Enär bolagens vinst av den egna utskänkningsrörelsen under normala förhållanden är större än vinsten av den överlåtna rörelsen, skulle en utveckling i den riktningen, att bolagens egen utskänkningsrörelse inskränktes och den överlåtna rörelsen ökades, betyda ökat enskilt intresse i rusdryckshandeln.

I detta sammanhang må uppmärksamheten fästas därpå, att kommunerna flerstädes innehava hotell eller andra fastigheter, där sedan gammalt försäljning vare sig genom utminutering eller utskänkning av rusdrycker bedrives. Det torde vara uppenbart, att å dessa orter fortfarande ett starkt intresse kommer att föreligga för kommunen, att de av kommunen ägda fastigheterna göras räntebärande genom bibehållandet av den därstädes bedrivna försäljningsrörelsen.

Såsom torde framgå av det anförda, anser kontrollstyrelsen det vara tvivelaktigt, huruvida rusdrycksförsäljningsbolagens befriande från kommunal skattskyldighet kommer att medföra den därmed åsyftade

effekten i nykterhetsavseende. Genom en vid 1922 års riksdag beslutad ändring av rusdrycksförsäljningsförordningen är hinder lagt i vägen för nyinrättande av bolag; åtskilliga av de nu bestående bolagen (nära 40 stycken) komma att med ingången av år 1925 upphöra. Det finnes enligt kontrollstyrelsens mening föga sannolikhet för, att en ytterligare minskning av bolagens antal skulle äga rum på grund av dessa bolags befriande från kommunal skattskyldighet.

Kontrollstyrelsen har i det föregående uteslutande betraktat den föreliggande frågan ur nykterhetssynpunkt och saknar anledning att upptaga till granskning, huruvida ur andra synpunkter skäl kunna anföras för den ifrågasatta åtgärden.

I den P. M., som bilagts kommunalskattekommitténs skrivelse till kontrollstyrelsen, har anförts, att statens monopolställning med avseende å rusdrycksförsäljningen medförde, att staten genom sin prissättning vid denna försäljning kunde för systembolagen skapa inkomster, som vida överstege naturlig och normal vinst å den drivna affärsrörelsen; de vinster, som bolagen framvisade, utgjorde sålunda till en del vanlig handelsvinst och till en del en skatt eller avgift, som staten pålade rusdryckskonsumtionen. Därest bolagens vinster kunde uppdelas i normal vinst å affärsrörelsen och "skatt" till staten, skulle bolagen kunna — i överensstämmelse med den princip ifråga om statens skattskyldighet, som infördes år 1920 — befrias för den del av vinsten, som utgjorde skatt till staten, men förklaras fortfarande vara skattskyldiga för återstoden eller den normala vinsten.

I anledning härav tillåter sig kontrollstyrelsen framhålla, att styrelsen vid bestämmandet av prissättningsgrunderna för prisen å spritdrycker och viner icke strävat efter att åstadkomma oproportionerligt stora vinster, utan vid fastställandet av sagda grunder allenast sökt uniformera tidigare, av bolagen tillämpade regler. Handelsvinsten vid utminutering av spritdrycker får enligt kontrollstyrelsens föreskrifter icke understiga 25 % eller överstiga 30 % samt i fråga om viner icke överstiga 25 %, allt beräknat å inköpspriset, exklusive omsättningsskatt. Ifrågavarande handelsvinstberäkning kan icke anses såsom oskälig i jämförelse med vad som i allmänhet av handelsföretag tillämpas. Att emellertid bolagens sammanlagda vinstavkastning är så betydande som för närvarande sammanhänger därmed, att vid fastställande av grunderna för prissättningen sådan hänsyn tagits till de mindre bolagens ekonomi, att dessa bolag skulle ungefärligen bära sig med någon mindre säkerhetsmarginal. Härav följer, att i regel vid normal skötsel av bolagen nettovinsterna för de medelstora och större bolagen bliva relativt stora. På grund av nu berörda förhållanden, som sammanhänga med att rusdrycksförsäljningen är splittrad på ett så stort antal bolag, torde det möta betydande svårigheter att verkställa en rationell uppdelning av bolagens vinst i dels sådan, som kan anses sammanhänga med bolagens normala affärsrörelse, och dels sådan, som skulle anses innebära en särskild skatt till staten.

Gjordes en sådan uppdelning, kunde den tänkas äga rum antingen genom att ett visst örestal för varje försåld liter finge anses såsom skatt till staten, vilken därigenom befriades från beskattning till kommunen, eller genom att en viss procent av den uppkomna vinsten beskattades och den övriga delen av vinsten inlevererades till statsverket obeskattad.

Båda dessa tillvägagångssätt torde emellertid få anses mindre rationella. Vad beträffar det först angivna tillvägagångssättet, att viss bestämd avgift för varje försåld liter skulle upptagas av staten, måste denna anordning leda till vissa olägenheter därigenom, att inom olika rörelser (utminuteringsrörelsen samt de egna och överlåtna utskänkningsrörelserna) vinstavkastningen är mycket olika; jämväl skulle på grund av den proportionella prissättningen billigare varor bära större skatt till staten och dyrare varor starkare beskattas för kommunernas räkning. Vad därefter beträffar det senare angivna tillvägagångssättet om befrielse av en viss del av bolagens vinst från kommunal beskattning, må framhållas, att stora svårigheter synas möta för att fastställa en rättvis procentsats. I varje fall skulle härigenom för kommunerna fortfarande finnas ett visst beroende av rusdrycksförsäljningen, ett beroende, som bleve större i samma mån som bolaget hade ett stort försäljningsområde och på grund härav arbetade med stor omsättning.

En rationell lösning av frågan skulle visserligen kunna vinnas, om bolagens vinstmarginaler tilltogos så knappt, att endast en ringa vinst uppkomme, och staten genom ökning av omsättningsskatten uttoge större delen av de nuvarande vinstmedlen såsom dylik skatt. Men ett sådant förfaringssätt förutsätter, att bolagen i avseende å rörelsens omfattning och de särskilda rörelsernas inbördes förhållande bliva betydligt mera likartade än de nu äro.

I den till kommunalskattekommitténs skrivelse fogade P. M. framhålles, "att många kommuner erhålla ganska avsevärda tillskott från bolagen till täckande av sina skattebehov, och att det för flera kommuner torde bliva ett mycket svårt avbräck i deras ekonomi, om de på en gång berövades all rätt att beskatta ifrågavarande bolag". Som stöd för detta uttalande lägges en av kontrollstyrelsen på grundval av *1917* års kommunalstatistik utarbetad tablå över bolagsutskyldernas procentuella andel av kommunens samtliga inkomster. För ytterligare belysning av frågan om kommunernas beroende av bolagsskattemedlen har inom kontrollstyrelsen utarbetats en statistik över nämnda skattemedels procentuella andel *dels* utav kommunens *samtliga inkomster*, *dels* utav kommunens *totala skattebehov*. Nämnda statistik, som avser åren 1921 och 1922 och sålunda mer än den tidigare utförda (från år 1917) är ägnad att belysa de *nuvarande* förhållandena, har i jämförelse med 1917 års statistik givit följande resultat:

I nedanstående antal kommuner har bolagsutskyldernas *procentuella* andel av kommunens *samtliga inkomster* utgjort:

| År | 0 | 0—1 | 1—2 | 2—3 | 3—4 | 4—5 | 5—10 | 10 & över | Summa kommuner |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 1917 .... | 5 | 37 | 38 | 20 | 10 | 8 | 6 | 2 | 126 |
| 1921 .... | — | 47 | 41 | 21 | 10 | 4 | 5 | — | 128 [1]) |
| 1922 .... | — | 11 | 27 | 20 | 9 | 11 | 17 | 9 | 104 [2]) |

[1]) Därjämte 2 kommuner (Norrtälje och Sundsvall), för vilka ännu uppgift saknas i Statistiska centralbyrån rörande kommunens samtliga inkomster.

[2]) Därjämte 24 kommuner (varibland Stockholm, Visby, Varberg, Uddevalla, Karlstad, Gävle och Sundsvall), för vilka uppgift saknas i Statistiska centralbyrån rörande kommunens samtliga inkomster.

Procentuellt taget var sålunda bolagsskattemedlen år 1921 av något mindre, år 1922 däremot av något större betydelse för kommunerna än år 1917. Anmärkas bör dock, att 1922 års kommunalutskylder äro baserade å 1920 års exceptionellt höga nettovinst (37,4 milj. kronor) och i följd härav icke böra tillmätas någon större betydelse. Granska vi däremot siffrorna för år 1921, då skatt erlades för vinsten å 1919 års rörelse (28,9 milj. kronor), befinnes det, att följande kommuner uppvisa de lägsta, resp. de högsta procentsiffrorna:

| Lägst | | Högst | |
|---|---|---|---|
| Svedala köping | 0,06 | Dalby | 8,76 |
| Riseberga | 0,10 | Sollefteå | 8,11 |
| Nynäshamn | 0,26 | Grästorps k. | 6,43 |
| *Malmö* | 0,27 | Östraby | 6,41 |
| *Hälsingborg* | 0,28 | Röstånga | 6,18 |
| Solna | 0,29 | Piteå | 4,73 |
| Reslöv | 0,30 | Kungsbacka | 4,27 |
| Svalöv | 0,31 | Sireköpinge | 4,21 |
| Landskrona | 0,32 | Skänninge | 4,00 |
| Lidingö | 0,33 | Haparanda | 3,91 |
| Trälleborg | 0,33 | Vara k. | 3,90 |
| *Göteborg* | 0,33 | N:a Skrävlinge | 3,76 |
| *Stockholm* | 0,37 | Öregrund | 3,75 |
| Sundbyberg | 0,38 | Skurups k. | 3,33 |
| Jönköping | 0,40 | Söderköping | 3,26 |
| Vällinge | 0,40 | Anderslöv | 3,22 |
| *Gävle* | 0,46 | Lövestad | 3,20 |
| | | Borgholm | 3,04 |
| | | Eksjö | 3,01 |

Bland de kommuner, där bolagsskattemedlen ingå med de *lägsta* procenttalen, märkas 5 av rikets 6 största stadskommuner och de största landskommuner, uti vilka bolag finnas. Ovanstående sammanställning samt undersökningen jämväl i övrigt visar, att bolagens skattemedel har en jämförelsevis liten betydelse för de *större* kommunernas ekonomi. Annorlunda är däremot förhållandet i de *mindre* kommunerna. För flera av dessa utgöra sålunda bolagsskattemedlen ett icke ringa tillskott i budgeten och torde icke utan svårighet kunna avvaras. Vid bedömandet av detta förhållande torde dock böra uppmärksammas, att flera av dessa kommuner i betydligt högre grad än övriga bolagskommuner draga stor ekonomisk fördel av de vinstmedel, som bolagen intjäna å ort *utom* kommunen. Kungsbacka exempelvis får sålunda relativt stora skatteinkomster av dess systembolags försäljning till restauranterna i Särö och Gottskär, och Öregrund röner stor ekonomisk fördel av torrläggningen i Östhammar. Piteå och Haparanda böra helt utgå ur ovanstående sammanställning, enär Luleåbolaget, vilket år 1919 icke utövade någon verksamhet, numera övertagit större delen av rusdrycksförsäljningen i Norrbottens län. Den i kommunalstatistiken anförda siffran för de totala inkomsterna i Sollefteå år 1921 synes vidare vara felaktig, och nämnda kommun torde i följd härav utgå ur förteckningen här ovan.

Sättas bolagsskattemedlen i relation till *skattebehovet*, äro följande

kommuner enligt 1921 års statistik relativt mest beroende av bolagsskattemedlen:

| | | | |
|---|---|---|---|
| Piteå | 9,37 | Haparanda | 6,82 |
| Kungsbacka | 9,60 | Mörbylånga k. | 6.31 |
| Malmköpings k. | 8,69 | N:a Skrävlinge | 5,90 |
| Grästorps k. | 8,58 | Ljungby | 5,65 |
| Skänninge | 8,46 | Sireköpinge | 5,63 |
| Röstånga | 8,20 | Laholm | 5,05 |
| Vara köping | 7,95 | Hedemora | 5,02 |
| Östraby | 7,60 | | |

Frånsett Piteå och Haparanda, vilka, som ovan antytts, här böra lämnas ur räkningen, uppgingo endast i de små stadskommunerna Kungsbacka, Skänninge, Laholm och Hedemora samt i 9 landskommuner bolagsskattemedlen till minst $^1/_{20}$ av hela skattebehovet.

Jämväl 1921 års statistik torde få anses giva en i viss mån felaktig bild av kommunernas beroende av bolagsskattemedlen. I normala fall torde nämligen vinsten av rusdrycksförsäljningen högst uppgå till $^2/_3$ av det för 1919 beskattade beloppet och bolagsskattemedlen i följd härav nedgå till en betydligt blygsammare andel av kommunernas samtliga inkomster, resp. skattebehov.

Vinbolagen, av vilka flertalet icke kunnat redovisa några vinstmedel och sålunda sakna betydelse såsom skatteobjekt, hava i denna P. M. helt uteslutits."

---

Kommittén.

Den befrielse från kommunal skattskyldighet, som i riksdagens ovan omförmälda skrivelse ifrågasatts för systembolagen, avser att tillgodose det syftet, att kommunerna skulle frigöras från det ekonomiska intresse av rusdryckshandeln, som kunde sammanhänga med bolagens skattskyldighet. Härutinnan har kontrollstyrelsen anfört bl. a., att även om dessa bolag befriades från den kommunala beskattningen, det alltjämt och med styrka skulle komma att anföras andra, nykterhetsfrågan såsom sådan ovidkommande synpunkter såsom motiv för inrättande av rusdryckshandel, samt att kommunens ekonomiska intresse av rusdryckshandeln ingalunda skulle fullständigt avlägsnas genom bolagens befriande från kommunal beskattning. Därjämte har kontrollstyrelsen framhållit — ett förhållande, som jämväl beaktats i riksdagens skrivelse — att bolagsskattemedlen för flera mindre kommuner utgjorde ett icke ringa tillskott i budgeten och icke torde utan svårighet kunna avvaras. Under sådana förhållanden har kommittén icke funnit skäl att föreslå ändring i dessa bolags kommunala skattskyldighet.

## TABELLER TILL 15 KAP.

### TABELL I.

Systembolagens kommunalutskylder utgjorde:

| | | |
|---|---|---|
| År 1916 (1915 års taxering) ..... | 1 218 780 | kronor |
| „ 1917 ..... | 1 327 981 | „ |
| „ 1918 ..... | 1 439 295 | „ |
| „ 1919 ..... | 967 461 | „ |
| „ 1920 ..... | 1 415 434 | „ |
| „ 1921 ..... | 3 155 673 | „ |
| „ 1922 ..... | 6 604 382 | „ |
| „ 1923 ..... | 4 281 846 | „ |
| „ 1924 ..... | 2 628 833 | „ |

TABELL II.

**Systembolagens kommunalutskylder i procent av bolagskommunernas samtliga inkomster och dessa kommuners skattebehov åren 1917, 1921 och 1922.**

| Kommun | Systembolagens kommunalutskylder i procent av | | | | | Kommun | Systembolagens kommunalutskylder i procent av | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | Kommunens samtliga inkomster | | | Kommunens skattebehov | | | Kommunens samtliga inkomster | | | Kommunens skattebehov | |
| | 1917 | 1921 | 1922 | 1921 | 1922 | | 1917 | 1921 | 1922 | 1921 | 1922 |
| **Spritbolagen:** | | | | | | Sölvesborg | 1·10 | 0·92 | 1·64 | 1·48 | 3·62 |
| Stockholm | 0·29 | 0·37 | · | 0·55 | 1·27 | Kristianstad | 1·12 | 0·91 | 2·16 | 1·83 | 4·46 |
| Södertälje | 0·60 | 0·65 | 1·52 | 1·06 | 2·46 | Simrishamn | 1·16 | 0·78 | 3·21 | 1·45 | 6·13 |
| Vaxholm | 0·59 | 0·89 | 1·54 | 1·24 | 2·21 | Ängelholm | 1·94 | 1·38 | 2·84 | 2·35 | 5.00 |
| Norrtälje | 2·62 | · | · | 3·05 | 7·12 | Hässleholm | 2·60 | 2·24 | 4·54 | 3.87 | 9·11 |
| Öregrund | 1·28 | 3·75 | 8·79 | 4·62 | 12·35 | Tryde | 3·32 | 1·31 | 4·20 | 2·86 | 9·13 |
| Östhammar | 3·28 | | | | | Riseberga | — | 0·10 | 0·51 | 0·13 | 0·62 |
| Sigtuna | 1·55 | 1·73 | · | 3·01 | 10·27 | Båstad | 6·40 | 2·78 | 7·00 | 3·34 | 8·92 |
| Lidingö köping | — | 0·33 | 0·69 | 0·35 | 0·75 | Malmö | 0·36 | 0·27 | 0·66 | 0·53 | 1·34 |
| Solna | | 0·29 | 1·21 | 0·22 | 0·98 | Lund | 0·58 | 0·55 | 1·43 | 1·06 | 2·84 |
| Sundbybergs köping | 1·62 | 0·38 | · | 0·41 | 1·14 | Landskrona | 0·32 | 0·32 | 0·82 | 0·59 | 1·57 |
| Utö | | 0·94 | 2·70 | 1·01 | 3·42 | Hälsingborg | 0·40 | 0·28 | 0·93 | 0·45 | 1·51 |
| Dalarö | | 1·50 | 4·48 | 1·51 | 4·96 | Eslöv | 1·11 | 0·59 | 1·95 | 1·34 | 4·63 |
| Nynäshamns köping | 0·85 | 0·26 | 2·61 | 0·25 | 2·26 | Ystad | 0·97 | 0·74 | 1·76 | 1·51 | 3·50 |
| Saltsjöbadens » | 0·12 | 0·51 | 0·85 | 0·56 | 0·99 | Trälleborg | 0·48 | 0·33 | 1·00 | 0·64 | 2·26 |
| Djursholm | 0·03 | | | | | Skanör | 1·32 | 1·31 | 1·70 | 1·81 | 3·02 |
| Uppsala | 0·72 | 0·63 | 1·75 | 1·13 | 3·19 | Svedala köping | — | 0·06 | 2·51 | 0·09 | 4·03 |
| Enköping | 1 75 | 1·43 | 3·25 | 2·61 | 6·08 | Vällinge | — | 0·40 | 0·98 | 0·42 | 0·97 |
| Nyköping | 1·19 | 1·15 | 1·97 | 1·99 | 3·65 | Anderslöv | 4·24 | 3·22 | 7·55 | 3·49 | 8·90 |
| Eskilstuna | 0·65 | 0·79 | 1·52 | 1·25 | 2·30 | Dalby | 4·44 | 8·76 | 9·75 | 4·20 | 11·32 |
| Torshälla | — | 1·12 | 2·51 | 1·70 | 3·48 | Veberöd | 5·38 | 2·22 | 7·80 | 2·32 | 8·43 |
| Strängnäs | 0·71 | 0·73 | 1·90 | 1·36 | 3·41 | Skurups köping | 8·10 | 3·33 | 9·20 | 4·61 | 14·05 |
| Mariefred | 2·11 | 2·01 | 5·63 | 3·33 | 8·07 | Södra Åsum | 4·08 | 2·58 | 7·50 | 3·23 | 9·08 |
| Trosa | 3·09 | 1·80 | · | 3·44 | 6·32 | Lövestad | 4·10 | 3·20 | 10·91 | 4·10 | 13·23 |
| Malmköpingsköping | 6·45 | 2·53 | 10·30 | 8·69 | 27 33 | Östraby | 5·56 | 6·41 | 15·32 | 7·60 | 18·50 |
| Linköping | 0·74 | 0·74 | 1·57 | 1·18 | 2·68 | Hörby köping | 4·16 | 1·57 | 5·05 | 2·50 | 7·35 |
| Norrköping | 0·70 | 0·61 | 1·14 | 0·91 | 1·78 | Högseröd | 3·96 | 2·57 | 8·84 | 2·38 | 9·87 |
| Söderköping | 2·58 | 3·26 | · | 4·63 | 13·40 | Höör | 4·25 | 1·35 | · | 2·38 | 7·69 |
| Motala | 1·98 | 1·82 | 3·57 | 2·92 | 6·56 | Svalöv | | 0·31 | 0·95 | 0·32 | 1·01 |
| Vadstena | 1·92 | 2·40 | 4·66 | 3·06 | 5·58 | Sireköpinge | 3·35 | 4·21 | 15·38 | 5·63 | 21.07 |
| Skänninge | 2·97 | 4·00 | · | 8·46 | 18·18 | Norra Skrävlinge | 8·65 | 3·76 | 10·01 | 5·90 | 19·11 |
| Valdemarsviks köp. | 4·30 | 1·18 | 2·72 | 1·70 | 4·70 | Reslöv | | 0·30 | 0·59 | 0·53 | 1·05 |
| Åtvid | | 0·55 | 2·32 | 0·65 | 2·53 | Röstånga | 11·52 | 6·18 | 19·73 | 8·20 | 25·68 |
| Jönköping | 0·36 | 0·40 | 1·23 | 0 78 | 2·21 | Löddeköpinge | | 1·18 | 1·30 | 1·11 | 1.37 |
| Eksjö | 1·43 | 3·01 | · | 4·44 | 11·87 | Höganäs | 0·84 | 0·56 | 2·31 | 0·65 | 2·54 |
| Växjö | 1·64 | 1·59 | 4·00 | 2 99 | 7·64 | Väsby | 0·59 | | | | |
| Ljungby | 3·79 | 2·33 | 6·13 | 5·65 | 14·05 | Halmstad | 0·97 | 0·82 | 1·96 | 1·47 | 3·62 |
| Kalmar | 0·97 | 0·75 | 2·93 | 1·22 | 4·87 | Laholm | 2·79 | 2·20 | · | 5·05 | 14.55 |
| Oskarshamn | 0·98 | 1·29 | 3·10 | 1·73 | 5·06 | Falkenberg | 2·12 | 2·02 | 4·21 | 3·75 | 8·30 |
| Västervik | 0·77 | 0·66 | 1·80 | 0·90 | 2·55 | Varberg | 2·60 | 1·53 | · | 2·86 | 6·95 |
| Vimmerby | 2·23 | 2·11 | 5·44 | 4·13 | 10·01 | Kungsbacka | 3·06 | 4·27 | 7·92 | 9·60 | 24·45 |
| Borgholm | 3·16 | 3·04 | 5·95 | 4·86 | 8·96 | Göteborg | 0·22 | 0·33 | 0·71 | 0·56 | 1·31 |
| Mönsterås köping | 3·06 | — | — | — | — | Kungälv | 1·38 | 1·08 | · | 2·74 | 2·94 |
| Mörbylånga » | 3·89 | 2·55 | 4·87 | 6·31 | 14·60 | Marstrand | 1·09 | 1·18 | · | 2·00 | 6·25 |
| Visby | 1·23 | 0·97 | · | 1·56 | 5·63 | Lysekil | 2·09 | 2·28 | 3·62 | 2·90 | 5·08 |
| Karlskrona | 0·55 | 0·83 | 1·74 | 1·44 | 3·16 | Uddevalla | 1·52 | 0·78 | · | 1·26 | 2·99 |
| Ronneby | 1·72 | 1·79 | 2·84 | 3·77 | 6·70 | Strömstad | 2·71 | 2·31 | 5·54 | 2·91 | 7·81 |
| Karlshamn | 0·77 | 0·97 | 2·55 | 1·94 | 5·23 | Vänersborg | 1·11 | 1·33 | 2·23 | 1·84 | 3·66 |

**Systembolagens kommunalutskylder i procent av bolagskommunernas samtliga inkomster och dessa kommuners skattebehov åren 1917, 1921 och 1922.**

| Kommun | Systembolagens kommunalutskylder i procent av | | | | | Kommun | Systembolagens kommunalutskylder i procent av | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | Kommunens samtliga inkomster | | | Kommunens skattebehov | | | Kommunens samtliga inkomster | | | Kommunens skattebehov | |
| | 1917 | 1921 | 1922 | 1921 | 1922 | | 1917 | 1921 | 1922 | 1921 | 1922 |
| Trollhättan | 0·66 | 0·75 | 0·88 | 1·09 | 1·48 | Skellefteå | 1·04 | 1·64 | 2·17 | 4·55 | 6·54 |
| Alingsås | 1·05 | 0·84 | 3·04 | 1·53 | 5·78 | Luleå | — | — | — | — | — |
| Borås | 1·02 | 0·79 | 2·39 | 1·24 | 4·07 | Piteå | 2·10 | 4·73 | 11·81 | 9·37 | 22·29 |
| Ulricehamn | 2·78 | 1·59 | 4·10 | 2·73 | 8·80 | Haparanda | 4·17 | 3·91 | 5·10 | 6·82 | 10·17 |
| Åmål | 1·13 | 1·18 | · | 1·75 | 3·36 | | | | | | |
| Mariestad | 2·02 | 1·40 | 4·91 | 2·69 | 9·68 | **Vinbolagen:** | | | | | |
| Lidköping | 0·94 | 1·20 | 2·12 | 2·87 | 5·88 | | | | | | |
| Skara | 1·48 | 1·35 | · | 2·13 | 4·95 | Nacka | | — | — | — | — |
| Skövde | 1·52 | 1·23 | 2·82 | 1·99 | 5·03 | Älmhults köping | | — | 0·11 | — | 0·12 |
| Hjo | 2·48 | 2·16 | — | 3·94 | — | Hammenhög | | — | — | — | — |
| Falköping | 2·34 | 2·78 | 4·45 | 3·92 | 6·09 | Löderup | | 0.25 | 0·08 | 0·31 | 0·10 |
| Grästorps köping | 10·85 | 6·43 | 12·86 | 8·58 | 18·89 | Borrby | | 0·45 | — | 0·74 | — |
| Vara köping | 7·83 | 3·90 | 11·86 | 7·95 | 20·77 | Stiby | | — | 0·05 | — | 0·05 |
| Karlstad | 1·04 | 1·13 | · | 1·96 | 3·60 | Västra Vram | | 0·04 | — | 0·04 | — |
| Kristinehamn | 1·08 | 1·12 | 1·54 | 1·37 | 1·94 | Degeberga | | — | — | — | — |
| Filipstad | 2·48 | 1·35 | · | 2·89 | 5·52 | Everöd | | — | — | — | — |
| Säffle köping | 2·04 | 1·33 | 2·06 | 1·79 | 2·90 | Vitaby | | — | 0·06 | — | 0·06 |
| Arvika | 2·55 | | | | | Åhus köping | | 0·14 | — | 0·14 | — |
| Örebro | 0·71 | 0·60 | 1·48 | 0·98 | 2·50 | Gråmanstorp | | — | 0·06 | — | 0·09 |
| Askersund | 2·21 | 1·83 | · | 2·50 | 4·58 | Östra Grevie | | 0.03 | — | 0·03 | — |
| Nora | 1·08 | 1·56 | 3·14 | 3·03 | 6·05 | Södra Sandby | | — | — | — | — |
| Lindesberg | — | 1·30 | 1·29 | 2·52 | 2·84 | Hällestad | | — | — | — | — |
| Västerås | 0·64 | 0·65 | 1·27 | 0·96 | 1·80 | Bonderup | | — | — | — | — |
| Sala | 1·79 | 2·36 | 6·00 | 3·71 | 10·39 | Genarp | | — | — | — | — |
| Köping | 0·89 | 0·78 | 1·59 | 1·35 | 3·19 | Bara | | — | — | — | — |
| Arboga | 0·87 | 1·58 | 2·94 | 2·72 | 4·79 | Hyby | | 0·15 | — | 0·17 | — |
| Falun | 1·24 | 1·94 | 3·40 | 2·44 | 4·31 | Östra Klagstorp | | 0·15 | 0·05 | 0·19 | 0·06 |
| Hedemora | 1·27 | 2·87 | · | 5·02 | 6·06 | Skivarp | | — | — | — | — |
| Gävle | 0·61 | 0·46 | · | 0·78 | 2·07 | Örsjö | | — | — | — | — |
| Söderhamn | 0·68 | 1·31 | · | 1·96 | 5·19 | Vanstad | | 0·15 | — | 0·16 | — |
| Hudiksvall | 1·05 | 2·22 | · | 3·34 | 5·75 | Vollsjö | | 0·28 | 0·10 | 0·34 | 0·12 |
| Härnösand | 0·75 | 1·29 | 1·95 | 2·22 | 3·51 | Harlösa | | 0·06 | — | 0·02 | — |
| Sundsvall | 0.70 | · | · | 1·71 | 3·77 | Kävlinge | | 0·08 | 0·11 | 0·12 | 0·18 |
| Sollefteå | 1·66 | 8·11 | 2·16 | 4·09 | 4·51 | Kattarp | | — | — | — | — |
| Örnsköldsvik | 1·87 | 1·95 | 4·01 | 2·35 | 5·93 | Södra Vram | | 0·03 | — | 0·03 | — |
| Östersund | 1·33 | 2·08 | 3·93 | 2·73 | 5·19 | Bjuv | | — | — | — | — |
| Umeå | 1·65 | 1·03 | 1·18 | 2·04 | 2·68 | Karlsborg | | 0·13 | 0·08 | 0·14 | 0·09 |

16 kap.

# Ideella föreningars och stiftelsers beskattning.

## I.

*Ideella föreningar.*

Begreppet ideella föreningar är icke fastslaget i vare sig den civila lagstiftningen eller skattelagstiftningen. Med ideell förening torde i allmänhet förstås sådan förening, som i motsats mot ekonomisk förening uteslutande eller väsentligen verkar för främjande av ett ideellt ändamål.

*Gällande bestämmelser.*

Om nu åt ideella föreningar gives denna innebörd, gäller enligt nuvarande beskattningsförordningar såsom huvudregel, *att* dessa föreningar äro för all sin *inkomst* skattskyldiga till såväl stat som kommun, därvid emellertid är att beakta, att medlemsavgifter icke räknas till beskattningsbar inkomst, *ävensom att* de äro till kommunen skattskyldiga för sina *fastigheter.*

Från denna huvudregel göras vissa undantag, såsom framgår av följande bestämmelser.

Enligt 5 § 2 mom. punkt c) i *skatteförordningen* erlägges *icke* skatt för *inkomst* av kyrkor, akademier, vetenskapliga samfund, allmänna undervisningsverk, sjukvårds- och barmhärtighetsinrättningar jämte andra fromma stiftelser ävensom stipendiefonder och pensionsanstalter. Enligt punkt g) i samma moment erlägga nedannämnda juridiska personer *icke* skatt för *sådan inkomst* av fast egendom, som består i förmånen att för avsedda ändamål nyttja dem tillhöriga fastigheter av nedan angivna beskaffenhet, nämligen regementen, officers- och underofficerskårer i fråga om deras vid mötesplatser till begagnande under mötena uppförda byggnader, nykterhetsföreningar i fråga om för deras verksamhet såsom sådana avsedda byggnader samt enskilda samfund i fråga om kyrkobyggnader och bönehus.

Enligt 5 § i *bevillningsförordningen* erlägges *icke fastighetsbevillning* av:

akademier, vetenskapliga samfund, allmänna undervisningsverk, sjukvårds- och barmhärtighetsinrättningar jämte andra fromma stiftelser för dem tillhöriga, för nämnda institutioners verksamhet såsom sådana avsedda byggnader eller för dylika institutioner tillhöriga allmänna platser,

regementen, officerskårer och underofficerskårer för deras vid mötesplatser till begagnande under mötena uppförda byggnader,

nykterhetsföreningar för dem tillhöriga, för deras verksamhet såsom sådana avsedda byggnader, och

samfund eller enskilda för dem tillhöriga kyrkobyggnader och bönehus,

dock att, därest nu nämnd byggnad jämväl användes för industriellt eller därmed jämförligt ändamål eller mot vederlag upplåtes till begagnande, byggnaden är underkastad fastighetsbevillning för däremot svarande del av dess taxeringsvärde. Är byggnad helt eller delvis undantagen från fastighetsbevillning, gäller detsamma beträffande tomtområde, som hörer till byggnaden.

Slutligen är enligt bevillningsförordningens 12 § 8 mom. fastighetsägare, som ovan nämnts, befriad från utgörande av *bevillning för inkomst* av fastighet, i den mån han är frikallad från fastighetsbevillning för densamma. I övrigt frikallas från utgörande av inkomstbevillning för annan inkomst än sådan, som härflutit av fast egendom, bland andra, kyrkor, akademier, vetenskapliga samfund, allmänna undervisningsverk, sjukvårds- och barmhärtighetsinrättningar jämte andra fromma stiftelser ävensom stipendiefonder och pensionsanstalter.

Tilläggas må, att enligt praxis religiösa föreningar tillerkänts enahanda skattefrihet som nykterhetsföreningar.

Bortses nu därifrån, att en ideell förening kan vara en sjukvårds- eller barmhärtighetsinrättning eller annan institution, som ovan nämnts, gäller alltså, att religiösa föreningar och nykterhetsföreningar icke erlägga inkomst- och förmögenhetsskatt för sådan inkomst av fast egendom, som består i förmånen att nyttja för deras verksamhet såsom sådana avsedda fastigheter, samt ej heller fastighetsbevillning för ifrågavarande fastigheter, i den mån de ej användas för industriellt eller därmed jämförligt ändamål eller mot vederlag upplåtas till begagnande, eller inkomstbevillning för inkomst av fastighet, i den mån de äro frikallade från fastighetsbevillning, men att i övrigt ideella föreningar äro i beskattningsavseende likställda med flertalet andra juridiska personer.

Sakkunnigas betänkande.

Kommittén har tagit del av ett utav särskilt tillkallade sakkunniga den 20 december 1920 avgivet betänkande i fråga om ideella föreningars skattskyldighet.

I detta betänkande, vilket ännu ej lett till lagstiftningsåtgärd, hava de sakkunniga, med ledning av ett år 1919 av dåvarande hovrättsrådet O. H. Arsell utarbetat "utkast till lag angående ideella föreningar", definierat dessa såsom sådana privaträttsliga föreningar, som enligt de för dem gällande stadgar uteslutande hava annat ändamål än att genom ekonomisk verksamhet främja medlemmarnas ekonomiska intressen samt icke idka handel eller annan verksamhet, varmed följer skyldighet att föra handelsböcker, ej heller främja andra intressen eller fullfölja annan verksamhet, än i stadgarna angivits.

Betänkandet utmynnar däri, att ideella föreningar böra, såvitt angår inkomst- och förmögenhetsskatt, helt befrias från skattskyldighet för inkomst samt, i fråga om bevillning, väl utgöra fastighetsbevillning och bevillning för inkomst av fast egendom i samma utsträckning som för närvarande men däremot frikallas från skattskyldighet för all annan inkomst.

I motiveringen skilja de sakkunniga mellan föreningar med rent ideella ändamål och föreningar med blandade ändamål. Till den förra gruppen hänföra de religiösa föreningar, nykterhetsföreningar, föreningar för välgörande och humanitära ändamål, speciellt för bekämpande av sjukdomar och för sjukvård, föreningar för anordnande av föreläsningar, främjande av undervisning och folkbildning, djurskydd, idrott och gym-

nastik, föreningar för främjande av konst, litteratur och vetenskap, skytteföreningar, föreningar för speciella försvarsändamål samt föreningar för främjande av skogsvård och jaktvård och därmed likartade. Till föreningar med blandade ändamål räkna de sakkunniga huvudsakligen arbetsgivareföreningar, fackföreningar, vissa s. k. yrkesföreningar samt föreningar med huvudsakligen sällskapligt syfte såsom klubbar, ordenssällskap o. dyl. Såsom en särskild grupp av ideella föreningar nämnas slutligen politiska föreningar.

Beträffande till en början den *statliga* beskattningen finna de sakkunniga, att föreningar med rent ideella ändamål, rationellt sett, icke böra beskattas för inkomst. De sakkunniga hava icke funnit berättigat att i fråga om eventuell skattefrihet göra åtskillnad mellan olika slag av dylika föreningar, även om givetvis en viss gradering av deras allmännyttighet skulle kunna påvisas. "Å andra sidan" — yttra de sakkunniga — "tveka de icke att, i den mån ändamålets beskaffenhet kan vara bestämmande, beteckna i varje fall en *statsbeskattning* av dessa föreningar såsom icke rationell. Utgår man från att dessa föreningar helt använda sina ekonomiska resurser för allmännyttiga eller eljest oegennyttiga ändamål, vilkas fullföljande självfallet försvåras i samma mån dessa resurser tagas i anspråk i skatteväg, måste det te sig som minst sagt tvivelaktigt, om det allmänna tillskyndas större nytta av den ifrågakommande skatteintäkten än av föreningens ohindrade verksamhet. Vidare är att ihågkomma, hurusom de enskilda föreningsmedlemmarna givetvis icke underkasta sig uppoffringar i arbete eller penningar i avsikt att skaffa staten inkomst. Om de finna, att resultatet av deras uppoffringar blott delvis kommer det avsedda syftet till gagn, torde det kunna befaras, att deras intresse för föreningen upphör. Frånsett det mindre tilltalande uti att staten på antytt sätt sätter sig i besittning av egendom, som frivilligt sammanskjutits för ett rent ideellt ändamål, synes man kunna antaga, att i många fall det allmänna genom föreningsverksamhetens inskränkning kan indirekt lida skada, som vida överstiger värdet av den direkta skatteinkomsten."

Vad åter angår föreningar med blandade ändamål medgiva de sakkunniga, att, i den mån skattefrihet för ideella föreningar skulle vara betingad av ändamålets idealitet och verksamhetens egenskap av allmännyttig, föreningar med blandade ändamål icke kunna helt och utan vidare likställas med de föreningar, vilkas verksamhet är fri från egennyttiga inslag. Fackföreningarna vore organisationer för tillvaratagande av arbetarnas materiella intressen gent emot arbetsgivarna och för understödsverksamhet under mellantider av arbetsinställelse eller arbetslöshet. Men fackföreningarnas på de materiella arbetsvillkoren inriktade verksamhet bures dock av ett ideellt motiv, försåvitt den betraktades såsom ett led i den organiserade arbetsklassens strävanden att åt klassen i dess helhet förvärva en icke minst i socialt och kulturellt hänseende gynnsammare ställning i samhällslivet. Utan vidare kunde det emellertid ej anses klart, att, enbart på grund av detta ideella inslag i nämnda föreningars verksamhet och dennas därav beroende sociala värde, det allmänna borde avstå från sin beskattningsrätt. Det sagda gällde i tillämpliga delar, om ock i mindre grad, om arbetsgivareföreningarna och yrkesföreningarna, som finge anses vara i sina syften begränsade till något som direkt eller indirekt avsåges komma medlemmarna tillgodo, ävensom om de sällskapliga sammanslutningarna, vilkas ändamål alltid vore huvudsakligen be-

stämda av hänsyn till de egna medlemmarna. Om de politiska föreningarna kunde slutligen såsom ett förstahandsomdöme visserligen sägas, att deras ändamål vore ideellt i den meningen, att det icke vore ekonomiskt, och att deras verksamhet vore ideell i samma negativa bemärkelse. Ur denna synpunkt sett skulle efter de sakkunnigas mening ifrågavarande föreningars ändamål i och för sig icke kunna tillräckligt motivera något privilegium i beskattningshänseende. Det borde dock icke förbises, att de politiska organisationernas verksamhet, i den mån densamma ginge ut på en av övertygelse buren propaganda för egna politiska ideal och kritik av motsatta partiriktningars allmänna politiska syften, kunde verksamt bidraga till viktiga samhällsfrågors belysning från olika synpunkter och att dessa föreningars ändamål och verksamhet således icke kunde frånräknas ideell innebörd även i positiv betydelse. Av en betänkandet bifogad statistisk redogörelse rörande de ideella föreningarna i Sverige och deras ekonomiska förhållanden år 1917 framginge för övrigt, att politiska föreningar taxerats blott i några enstaka fall, vilket givetvis berodde därpå, att den stora mängden hithörande föreningar, lokalföreningarna, i regel saknat beskattningsbar inkomst och förmögenhet.

Då således enligt de sakkunnigas mening det kunde vara principiellt berättigat att vid frågan om skattskyldighet eller skattefrihet skilja mellan föreningar med olika ändamål, hava de sakkunniga yttrat sig om möjligheten av en dylik differentiering. De anföra härom, att en närmare undersökning givit vid handen, att man vid en differentiering med hänsyn till den subjektiva skattskyldigheten icke kunde stanna vid en så schematisk och förenklad linje som en uppdelning av de olika föreningsgrupperna i skattskyldiga och skattefria. För att en differentiering skulle kunna bliva något så när rättvis, måste den göras mera ingående och detta i olika avseenden. Ingen kunde med fog hävda, att alla föreningsgrupper med rent ideella ändamål skulle vara lika berättigade till skattefrihet. Likaså kunde inom varje särskild grupp en gradering visa sig befogad. Ett noggrant avvägande skulle måhända också komma en förening inom någon av grupperna med blandade ändamål att framstå såsom mera förtjänt av skatteförmåner än många enskilda föreningar med rent ideella syften. Slutligen läte det tänka sig, att de förhållanden, under vilka en förening förvärvat de tillgångar, som skulle beskattas, kunde vara av beskaffenhet att i ena eller andra riktningen inverka vid bedömandet av den subjektiva skattskyldigheten. Redan det antydda visade, huru ömtålig frågan vore. De sakkunniga hade också funnit det riktigast att, i brist av framkomlig väg till rättvis differentiering, helt avstå därifrån.

Såsom en tilläventyrs framkomlig väg har av de sakkunniga antytts möjligheten av särskilda avdrag för utgifter, då det gäller att bestämma den objektiva skatteplikten, men även därifrån taga de sakkunniga avstånd. Härom yttras, att utöver de avdrag, som redan författningarna medgåve skattskyldiga i allmänhet, skulle kunna tänkas en vidsträckt avdragsrätt för utgifter. Denna rätt kunde tänkas gå ända därhän, att vad föreningen utgåve för förverkligande av sitt ändamål finge avdragas och att således till beskattning skulle tagas allenast eventuellt inkomstöverskott, i den mån det härflöte från skattepliktig inkomstkälla. Redan i sistberörda inskränkning låge emellertid en säkerligen oöverstiglig praktisk svårighet. Man kunde ju ej gärna uppställa såsom presumtion

vare sig till föreningens fördel, att skattepliktig inkomst skulle anses först konsumerad, eller till dess nackdel, att utgifterna först skulle anses bestridda med gåvor, medlemsavgifter och dylika ej skattepliktiga intäkter.

De sakkunniga hava vidare undersökt frågan om statens skatteintresse i fråga om de ideella föreningarna och därvid kommit till den uppfattning, att man vid lösning av frågan om de ideella föreningarnas skattskyldighet till staten skulle kunna utan nämnvärd risk bortse från frågans fiskaliska sida. Ur denna synpunkt hava de sakkunniga också ansett sig kunna bedöma spörsmålet om de blandade ideella föreningarnas skattskyldighet. Ehuruväl — yttra de sakkunniga — de principiella skälen för skattefrihet åt föreningarna med blandade ändamål icke vore så vägande som rörande de rent ideella föreningarna, hade de sakkunniga följaktligen ansett praktiska skäl tala för att icke göra någon åtskillnad mellan berörda huvudgrupper av föreningar. Om vidare av hänsyn till den sociala betydelse, som kunde tillmätas fackföreningarna, skäl ansåges tala för att dessa likställdes med de rent ideella föreningarna i avseende å skattefrihet, i vilken händelse samma förmån givetvis måste tillkomma arbetsgivarnas sammanslutningar, reducerades för övrigt frågans omfattning i sådan grad, att föga mening vore att enbart för de återstående grupperna bibehålla den nuvarande skattskyldigheten. Detta skulle, utan nämnvärt gagn för staten, orsaka myndigheter och enskilda mycket besvär, ej minst därför att tvistiga gränsfall aldrig skulle kunna undvikas.

Vad härefter angår den *kommunala beskattningen* bortfaller det förut åberopade skälet — statens ringa skatteintresse — för de icke rent ideella föreningarnas skattefrihet. I stället träder här i förgrunden kommunernas finansiella intresse, vilket av de sakkunniga tillerkänts sådan betydelse, att de såsom regel upptagit subjektiv skattskyldighet för alla ideella föreningar. Däremot anse de differentiering kunna ske beträffande den objektiva skatteplikten.

Härvid yttra sig de sakkunniga till en början om fastighetsbevillningen, till vilken beskattningsform de anse det kommunalfinansiella intresset framför allt påkalla hänsynstagande. Av förenämnda statistiska utredning framginge, att ideella föreningar tillhörig fast egendom redovisats till sammanlagt värde av mera än 57 mill. kronor, däri visserligen inginge värdet av religiösa föreningar och nykterhetsföreningar tillhöriga fastigheter med i runt tal 32 mill. kronor, men i vilken mån dessa sistnämnda fastigheter på grund av gällande lagstiftning vore att anse såsom bevillningsfria undandroge sig möjligheten att avgöra. Enligt de sakkunnigas mening skulle vid nu angivna förhållande en anordning, varigenom frihet från erläggande av fastighetsbevillning tillerkändes ideella föreningar i gemen, visa sig otillrådlig ur synpunkten av det berättigade kommunala intresset.

De sakkunniga, som funnit en rättvis differentiering av de ideella föreningarna i fråga om skyldigheten att erlägga fastighetsbevillning icke vara praktiskt genomförbar, hava därför tagit under övervägande fråga om upphävande av den undantagsställning, som nu tillkommer religiösa föreningar och nykterhetsföreningar. Häremot anse de sakkunniga principiellt ingen befogad erinran kunna göras. Med hänsyn till det kommunala intresset erbjöde ju denna utväg en avgjord fördel,

på samma gång som den vore ägnad att undanröja den med samma undantagsställning förknippade svårigheten i taxeringshänseende. De sakkunniga skulle ej heller tveka att för sin del förorda beträdandet av denna väg till vinnandet av en i och för sig önskvärd och berättigad likformighet i de ideella föreningarnas kommunala beskattning, därest icke här en psykologisk faktor framställde sig med anspråk på beaktande. Man syntes nämligen icke kunna utan mycket starka skäl sätta i fråga att beröva de stora föreningsgrupper, det här gällde, en förmån, som de icke utan strid tillkämpat sig och vilken numera torde vara rotfäst i det allmänna tänkesättet inom vida kretsar. Den statistiska utredningen upptoge 12 283 kända och 6 893 vid undersökningen redovisade religiösa föreningar och nykterhetsföreningar med ett sammanlagt medlemsantal av inemot 0.5 mill., representerande alla delar av landet. Även om saken antagligen icke vore för de ifrågavarande föreningarna av någon större real betydelse, vore det likväl tydligt, att man av de anförda siffrorna i belysning av andra kända förhållanden borde kunna utläsa graden av den allmänna misstämning och det motstånd, som skulle möta ett förslag i angivna riktning. Å andra sidan syntes nu rådande olikställighet de ideella föreningarna emellan i förevarande hänseende icke ur vare sig principiell eller praktisk synpunkt äga någon grundväsentlig vikt. Spörsmålet om dess bibehållande eller avskaffande kunde därför reduceras till en lämplighetsfråga. Med hänsyn härtill syntes bindande skäl ej föreligga att ifrågasätta en ändring i vad nu gällde i fråga om ideella föreningars skyldighet att erlägga fastighetsbevillning.

Beträffande frågan om de ideella föreningarnas skattskyldighet till bevillning för inkomst av fast egendom sammanfölle denna fråga, enligt de sakkunnigas mening, praktiskt taget med frågan om föreningarnas skyldighet att erlägga fastighetsbevillning. Denna ståndpunkt med därav följande konsekvens, att inkomst av fastighet i vad den överstege 5 resp. 6 procent av taxeringsvärdet vore underkastad skatteplikt, saknade emellertid för det närvarande större real betydelse, enär, på sätt den statistiska utredningen gåve vid handen, såsom inkomst av "fastighet och lokal" för samtliga redovisade föreningar upptoges något mera än 2.2 mill. kronor, motsvarande således icke ens 4 procent av samtliga föreningars sammanlagda fastighetsvärde. Något annorlunda komme väl saken att ställa sig, därest en fristående fastighetsskatt infördes, men på den sidan av saken hade de sakkunniga icke anledning att ingå.

I fråga om annan inkomst än sådan, som härflutit av fast egendom, anse de sakkunniga det kommunalfinansiella intresset icke fordra, att de ideella föreningarna behöva bibehållas vid bevillningsplikt. Enligt den statistiska utredningen hade samtliga redovisade föreningars inkomst av kapital uppgått till sammanlagt 3 140 443 kronor, därav 1 844 803 kronor eller 58 7 procent belöpt på Stockholms stad. "Övriga inkomster" upptoges till sammanlagt 8 108 143 kronor, därav 2 338 198 kronor eller 28.8 procent fölle på Stockholms stad. Bland "övriga inkomster" utgjordes emellertid omkring 80 procent av icke beskattningsbara inkomster såsom gåvor och anslag m. m., vadan av sådan beskattningsbar inkomst återstode föga mer än 1.6 mill. kronor. De beskattningsbara inkomster, om vilka här kunde bliva fråga, skulle alltså enligt den statistiska utredningen kunna antagas röra sig kring något över 4.76 mill. kronor, varav enligt sannolikhetsberäkning nära hälften, omkring 2.3 mill. fölle på Stockholms

stad. Till ytterligare belysning av den föreliggande frågans reala innebörd borde bemärkas, att år 1917 för bevillning taxerad inkomst, bevillningsfria avdragen ej frånräknade, uppgått för hela riket till i jämnat tal 3 193.6 mill. kronor, därav 21.9 procent eller cirka 700.3 mill. belöpt på Stockholms stad. Av den jämförelse, vartill dessa förhållanden inbjöde, samt i betraktande av det sätt, varpå föreningarnas inkomster av kapital och "övriga inkomster" fördelade sig på Stockholms stad och länsvis, syntes det vara uppenbart, att det berättigade kommunalfinansiella intresset icke kunde i nu förevarande hänseende göras gällande i tillnärmelsevis lika grad som i fråga om ideella föreningars skyldighet att erlägga fastighetsbevillning och bevillning för inkomst av fast egendom. Man föranleddes snarare antaga, att i allmänhet föreningarnas objektiva skatteplikt med avseende å sådan inkomst, varom nu vore fråga, ur synpunkten av kommunernas berättigade finansiella intresse måste spela en ganska underordnad roll. Vid sådant förhållande syntes de skäl, vilka varit för de sakkunniga bestämmande vid deras ståndpunktstagande i fråga om de ideella föreningarnas skatteplikt beträffande den statliga inkomstbeskattningen, kunna i lika mån göras gällande med avseende å dessa föreningars skyldighet att underkastas inkomstbevillning och därmed kommunal skattskyldighet, såvitt anginge nu omhandlade inkomstarter.

Med de sakkunnigas förslag skulle de ideella föreningarna praktiskt taget bliva fria från skatt till staten och, bortsett från fastighet och fastighetsinkomst, även från skattskyldighet till kommunen. Det kunde då, framhålla de sakkunniga, lätt inträffa, att enskilda ekonomiska intressen sökte förklädnad i sammanslutningar under formen av ideella föreningar för att komma i åtnjutande av deras skattefrihet. Risken av sådant missbruk har synts de sakkunniga påtaglig. De anse, att om kringgående av stadgandena om skattelättnader för ideella föreningar med någon säkerhet skulle kunna förekommas, erfordrades, att en offentlig kontroll anordnades på grundval av registreringstvång. Om i samband med genomförande av civillagstiftning angående de ideella föreningarna ett ordnat registerväsen för dem komme till stånd, skulle enligt de sakkunnigas mening vinnas erforderlig kontroll av föreningarnas kompetens för erhållande av skattefrihet i medgiven omfattning. Intill dess sådant registerväsen införes, bör — anse de — åt beskattningsmyndigheterna överlämnas hela det reala avgörandet av förutsättningarna för en förenings rätt att såsom ideell förening åtnjuta viss skattefrihet.

Över de sakkunnigas betänkande hava yttranden avgivits av överståthållarämbetet och länsstyrelserna samt vissa korporationer ävensom av inkomstskattesakkunniga, statskontoret och kammarrätten.

Överståthållarämbetet.

*Överståthållarämbetet* avstyrker förslaget i dess helhet. Ett förslag att från skattskyldighet undantaga en viss grupp av skatteobjekt måste särskilt i tider, då det allmännas uppmärksamhet mer än eljest vore inriktad på uppsökandet av nya skattekällor, väcka betänksamhet. Visserligen fullföljde flera av de rent ideella föreningarna sådana ändamål, att desamma vore fullt värda understöd och uppmuntran från det allmännas sida, men därför syntes icke alla sammanslutningar av detta slag vara förtjänta av en undantagslagstiftning sådan som den föreslagna. Ansåge statsmakterna sig böra utvidga sin understödjande verk-

samhet å detta område, syntes detta böra ske genom direkt understöd, som utdelades efter prövning av omständigheterna i varje särskilt fall, vilken utväg vore jämväl ur den synpunkten att föredraga, som därvid hänsyn även kunde tagas till det större eller mindre behovet, medan åter en generell skattebefrielse företrädesvis skulle gynna de ekonomiskt mest bärkraftiga. Ännu mindre skäl syntes tala för skattefrihet åt föreningar med blandade ändamål. Större anledning syntes knappast föreligga att medgiva t. ex. en sammanslutning av arbetsgivare skattefrihet för avkastningen av fonder, avsedda att ekonomiskt stödja medlemmarna vid arbetskonflikter, än en enskild, icke organiserad företagare för avkastningen av en utav honom för samma ändamål avsatt fond.

Länsstyrelserna.

*Länsstyrelsen i Stockholms län* kan huvudsakligen av fiskaliska hänsyn icke förorda någon statlig skattefrihet över huvud taget för ideella föreningar. Lämpligen borde den väntade civillagstiftningen i ämnet avbidas, vilkens genomförande möjligen kunde medföra en lättare differentiering mellan de rent ideella föreningarna och föreningarna med blandade ändamål. I fråga om de ideella föreningarnas kommunala skattskyldighet kunde förslaget ej heller förordas. Oavsett de skäl, som ur synpunkten av kommunernas inkomstbehov kunde tala emot förslaget, ville länsstyrelsen ifrågasätta lämpligheten att före kommunalskattereformens genomförande införa nya bestämmelser i ämnet.

*Länsstyrelsen i Uppsala län* har icke något att erinra mot de sakkunnigas förslag, i vad detta avser rent ideella föreningar, men anser icke tillräckliga skäl föreligga att utsträcka den föreslagna skattefriheten jämväl till övriga ideella föreningar.

*Länsstyrelsen i Södermanlands län* anser den föreslagna befrielsen från skattskyldighet icke vara tillräckligt motiverad. Den skattskyldighet, som hittillsvarande praxis ålagt de ideella föreningarna, torde icke vara större än att densamma skäligen borde bibehållas.

*Länsstyrelsen i Östergötlands län* anser, att, även om de rent ideella föreningarnas krav på skattefrihet är befogat, skattefriheten dock icke bör utsträckas till föreningar med blandade ändamål, vilket syntes kunna medföra synnerligen allvarliga konsekvenser.

*Länsstyrelsen i Gotlands län* finner sig förhindrad att tillstyrka förslaget, innan begreppet ideell förening i den civila lagstiftningen fixerats. Med hänsyn till kommunernas alltjämt ökade utgifter för den allmänna hushållningen och till rådande förhållanden i övrigt kunde ifrågasättas, om ett fritagande av de ideella föreningarna från kommunal skattskyldighet för inkomst vore tillrådligt i hela den föreslagna utsträckningen och om icke ett fritagande allenast från den progressiva kommunalskatten vore tillfyllest.

*Länsstyrelserna i Blekinge, Kristianstads och Malmöhus län* anse, att avgränsningen mellan ideella och andra föreningar bör i den civila lagstiftningen ordnas, innan skattefrihet ifrågasättes för de idella föreningarna. Samma synpunkt framhålles av *länsstyrelsen i Hallands län,* som tillika finner en differentiering i skattehänseende mellan olika slag av ideella föreningar, om än svår att lagtekniskt åstadkomma, vara med nödvändighet betingad av föreningarnas växlande karaktär och uppgift.

*Länsstyrelsen i Örebro län* uttalar som sin uppfattning, att de sakkunnigas förslag icke bör i befintligt skick godtagas. Föreningar med uteslutande ideella syften borde kunna anses ur det allmännas synpunkt

förtjänta av skattefrihet. Knappast vore så fallet med övriga föreningar; i varje fall hade skäl härför icke presterats. Skattefrihet, i den utsträckning de sakkunniga föreslagit, kunde med säkerhet befaras föranleda försök att genom bildande av ideella föreningar undandraga skatteobjekt, som borde beskattas, från skatteplikt. Begreppet ideell förening borde först av statsmyndigheterna fastställas.

Sistnämnda önskemål framhålles jämväl av *länsstyrelsen i Västernorrlands län*, som tillika ifrågasätter, huruvida icke ideella föreningars skattskyldighet kunde inskränkas till den del av årsinkomsten, som avsattes till fonder, varjämte de skulle hava skyldighet att, på sätt de sakkunniga föreslagit, erlägga fastighetsbevillning och bevillning för inkomst av fastighet.

*Länsstyrelsen i Jämtlands län* kan icke ansluta sig till de sakkunnigas förslag. Några principiella skäl att medgiva ideella föreningar skattefrihet i större utsträckning, än som redan nu enligt stadgad praxis vore fallet, syntes knappast föreligga. Bristande skatteförmåga kunde icke åberopas, då skatteförmågan hos föreningarna i regel vore större och ej mindre än många enskildas. Begreppet ideell förening borde till sin innebörd bestämmas. Den föreslagna skattefriheten kunde lätt leda till missbruk för rent privata intressen. Vad den kommunala skattskyldigheten anginge, hyste länsstyrelsen än större betänkligheter mot utsträckt skattefrihet åt föreningar. Av den föreliggande utredningen kunde ej bedömas, huruvida en sådan frihet kunde anses förenlig med kommunernas berättigade finansiella intressen.

De *övriga länsstyrelserna* hava lämnat förslaget utan erinran.

Svenska missionsförbundets styrelse m. fl.

*Svenska missionsförbundets styrelse*, *styrelsen för De svenska djurskyddsföreningarnas centralförbund*, *Sveriges storloge av I. O. G. T.* och *Svenska gymnastik- och idrottsföreningarnas riksförbunds förvaltningsutskott* hava icke något att erinra mot förslaget.

*Centralförbundet för socialt arbete* tillstyrker förslaget i vad det avser befrielse från skattskyldighet till staten för föreningar med oblandat ideella syften, men tilltror sig icke kunna uttala någon bestämd mening beträffande övriga ideella föreningars statliga skattskyldighet. I fråga om den kommunala skattskyldigheten anser förbundet, att utom de religiösa föreningarna och nykterhetsföreningarna jämväl andra rent ideella föreningar böra befrias från skattskyldighet för fastighet samt att ideella föreningar med blandade syften böra, såsom hittills, beskattas för inkomst av kapital.

*Svenska stadsförbundets styrelse* finner den utav de sakkunniga uttalade tveksamheten om det lämpliga i att genomföra den långt gående skattebefrielsen för ideella föreningar, innan dessa underkastats ordnad offentlig kontroll, synnerligen befogad. Skulle likväl en omreglering av de ideella föreningarnas skattskyldighet anses böra äga rum utan avbidan på kontrollfrågans lösning, har styrelsen icke funnit skäl att motsätta sig förslaget, i vad det avser föreningarnas kommunala beskattning.

*Svenska landstingsförbundets styrelse*, som anser förbundet i sin egenskap av organ för landstingen icke böra avgiva något yttrande över förslaget, har däremot såsom själv representerande en ideell sammanslutning ingen anmärkning att framföra mot förslaget.

*Svenska landskommunernas förbund* anser principiellt riktigt att

bereda skattefrihet åt rent ideella föreningar, men har ej funnit skäl att ingå i prövning av frågan om skattskyldighet för föreningar med blandade ändamål, vilka sistnämnda föreningar sällan förekomma inom landskommunerna.

Inkomstskattesakkunniga.

*Inkomstskattesakkunniga* kunna icke tillerkänna beviskraft åt motiveringen för skattefrihet åt de ideella föreningarna med blandade ändamål. De finna egentlig motivering föreligga blott till stöd för de rent ideella föreningarnas skattefrihet, varefter de yttra:

"Även denna motivering lider av viss oklarhet, i det att det icke tydligt framgår, på vilken princip den föreslagna skattefriheten för rent ideella föreningar ansetts kunna grundas. Enligt inkomstskattesakkunnigas förmenande skulle man kunna tänka sig två principer, vilka kunde åberopas såsom grund för en dylik skattefrihet, nämligen dels I) att de rent ideella föreningarnas skattefrihet skulle vara en nödvändig följd av principerna för en rationell beskattning, dels II) att denna skattefrihet vore att betrakta såsom ett från statens sida lämnat understöd på grund av dessa föreningars för det allmänna betydelsefulla ändamål och med hänsyn till faran för att en beskattning skulle väsentligt minska allmänhetens intresse för att bilda och främja dylika föreningar.

I) Den första av dessa principer är densamma som den, som får anses ligga till grund för de skattebefrielser, som enligt nu gällande bestämmelser åtnjutas av åtskilliga juridiska personer, nämligen hushållningssällskap, kyrkor, akademier, vetenskapliga samfund och allmänna undervisningsverk. All beskattning, från viss sida sedd, innebär, att viss del av de beskattades medel tvångsvis tages i anspråk för statsändamål i vidsträckt bemärkelse. Därvid sker en avvägning ej blott mellan de enskildas intressen och dessa allmänna ändamål in toto utan ock mellan de olika allmänna ändamålen sinsemellan i syfte att åstadkomma vederbörlig proportionalitet mellan dessa olika allmänna ändamåls tillgodoseende. Om nu på frivillighetens väg inkomster på betryggande sätt ställts till disposition för ändamål, som ha karaktären av statsändamål, och detta skett på sådant sätt att iakttagandet av nyssberörda proportionalitet i tillgodoseende av de olika statsändamålen möjliggöres, är skattefrihet för de sålunda för statsändamål disponibla inkomsterna indicerad. Häri ligger alltså, att såsom villkor för dylik skattefrihet måste uppställas följande förutsättningar:

att de ändamål, som de ifrågavarande inkomsterna skola tjäna, äro statsändamål i vidsträckt bemärkelse,

att garantier finnas för att dessa inkomster komma att användas uteslutande för dessa ändamål,

att inkomsterna i fråga stå till disposition för allmänna ändamål på sådant sätt, att det är möjligt för stat och kommun att vid tillgodoseende av de olika slagen av statsändamål i vidsträckt bemärkelse taga hänsyn till den omfattning, vari dessa olika ändamål genom berörda inkomster tillgodoses.

Huru stränga garantier lämpligen böra fordras för att sistnämnda förutsättning skall anses vara uppfylld, är ju en fråga, som nog ej kan anses vara vederbörligen utredd. Men tydligt är, att det måste fordras ett visst minimum i detta avseende.

Av det anförda framgår, att det är omöjligt att i likhet med föreningsskattesakkunniga *utan vidare* på denna grund bygga ens postulatet om

*rent ideella* föreningars skattefrihet och ännu mindre postulatet om *alla* ideella föreningars skattefrihet.

Härmed hava inkomstskattesakkunniga alltså icke velat förneka, att det kan finnas *särskilda* rent ideella föreningar, som, om alla konkreta omständigheter tagas i betraktande, borde vara berättigade till skattefrihet på den nu behandlade grunden. Men det kan ej anses ingå i inkomstskattesakkunnigas uppgift att nu försöka utreda denna fråga.

II) Den andra principiella grund, som kunde åberopas till stöd för de ideella föreningarnas skattefrihet, vore som sagt att denna frihet vore befogad såsom ett understöd åt dessa föreningar på grund av karaktären av deras ändamål.

När det gäller frågan, om denna synpunkt kan vara en *tillräcklig* grund för skattefrihet, måste sådana ideella föreningar, som tilläventyrs på den första grunden borde vara berättigade till skattefrihet, lämnas å sido. Ty ehuru dessa föreningar äro förtjänta av skattefrihet, så beror detta icke på att skattefriheten är ett understöd utan på att principerna för en rationell beskattning egentligen kräver denna skattefrihet. Vid prövningen av understödsprincipens tillämplighet såsom grund för skattefrihet får alltså hänsyn tagas endast till övriga ideella föreningar och deras egenskaper.

Kravet på skattefrihet för dessa föreningar, som ju även de driva mer eller mindre samhällsnyttig verksamhet, ehuru ej av den art resp. under sådana förhållanden, att rationella skatteprinciper påkalla skattefrihet, grundar sig på eller låter sig i alla händelser bäst förklaras ur den uppfattning av beskattningsväsendet, som i skatterna allenast ser en börda eller tunga, pålagd samhällets medborgare, visserligen för att möjliggöra samhällets offentliga verksamhet till deras bästa, men utan allt avseende på det gagn, den enskilde medborgaren eller sammanslutningen av medborgare har eller väntar sig få av denna verksamhet. Det ligger då nära till hands att vilja sluta, att om en viss dylik förening redan verkar i samhällsnyttig riktning, så har den därigenom gjort *nog* för det allmänna bästa och bör icke betungas med ytterligare offer i skatteväg, helst som den därigenom kanske skulle tvingas att inskränka sin egen gagneliga verksamhet.

En dylik uppfattning av skatteväsendet är dock alltför ensidig. I stort sett hava skatterna karaktären av *omkostnader* för det allmännas verksamhet, vare sig denna går ut på att direkt tillfredsställa vissa våra behov av materiell eller andlig art eller ock, och förnämligast, att befordra, underlätta och trygga den enskildes förvärvsverksamhet. Tydligen är nu varje avkastning av fast egendom eller kapital, vare sig i penningar eller in natura, att uppfatta såsom ett *förvärv*, vilket liksom alla förvärv kräver samhällets skydd och medverkan. Det bidrag till det allmännas utgifter, som avkräves ägaren av fastigheten eller kapitalet, innebär alltså i väsentlig mån en *omkostnad* för möjliggörandet av nämnda förvärv, vilket han måste underkasta sig lika väl som alla andra nödiga omkostnader för förvärvets realiserande. Efterskänkes detta omkostnadsbelopp, därigenom att skattefrihet beviljas, så får, bortsett från de fall då skattefrihet är betingad av den under I) här ovan angivna principen, denna handling karaktären av ett *understöd* från det allmännas sida och förlorar icke denna sin karaktär, hurudan än *användningen* av inkomsten i fråga må gestalta sig.

Det måste emellertid anses irrationellt att meddela understöd i nu förevarande form. Skall ett understöd av allmänna medel tilldelas en förening, bör väl detta understöd utmätas med hänsyn till gagnet av föreningens verksamhet och till storleken av dess behov av understöd. Enligt förslaget tages ingen hänsyn till gagnet av verksamheten, utan all verksamhet behandlas lika, och ej heller tages hänsyn till behovet utan snarare tvärtom, i det att understödet blir större ju större föreningens fonder äro, och den förening, som saknar fonder, och därför kunde anses mest behövande, får icke något understöd alls. Då skattens storlek växlar år från år, skulle också understödets storlek bliva beroende av det allmännas skattebehov, ej av föreningens berättigade anspråk på understöd från det allmännas sida. Från denna ståndpunkt är det enda rationella, att all skattefrihet för föreningar upphäves och i stället föreningarna, där de anse sig förtjänta av understöd, få göra ansökan hos stat och kommun om dylikt; man kan då pröva, huruvida föreningarnas verksamhet bör uppmuntras genom anslag och huru stort anslag de behöva.

Anser man dock, att understödet bör utgå i form av skattefrihet, bör man åtminstone noggrant undersöka, huruvida det ändamål, vartill understödet går, är av beskaffenhet att böra av staten och kommunen på detta sätt understödjas. Härutinnan synas föreningsskattesakkunniga hava gått väl lättvindigt tillväga, då de föreslagit skattefrihet för alla s. k. ideella föreningar utan någon åtskillnad. Inkomstskattesakkunniga kunna för sin del icke anse det vara riktigt, att på detta sätt ett flertal föreningar, vilkas verksamhet icke anses vara av betydelse för stat och kommun, och vilka icke kunna anses representera något ideellt intresse, i form av skattefrihet skola erhålla ett understöd, som ingen skulle ifrågasätta att tilldela dem, därest det i vanlig ordning skulle beviljas att utgå av allmänna medel. Om man t. ex. bildar en förening på så sätt, att ett mindre antal personer tillskjuta var sitt belopp, varå räntan skall användas till inköp av spelkort och hyrande av lokal för spelaftnar för medlemmarna, synes det föga troligt, att denna förening skulle erhålla anslag av det allmänna, om understödet skulle i vanlig ordning beviljas av stat eller kommun, men enligt det remitterade förslaget skall dylikt understöd alltid lämnas. Föreningen skulle slippa att betala skatt för ifrågavarande ränteinkomst; behålla medlemmarna själva däremot insatserna, måste de betala skatt för räntan, även om de använda den för samma ändamål. Här öppnar förslaget en utväg att kunna undkomma skatt på viss del av en persons inkomst, som han vill använda för visst ändamål, därest han blott överlämnar dispositionsrätten över motsvarande kapital för viss tid till en förening, som använder räntan däråt till det angivna ändamålet; äganderätten till kapitalet behöver han icke förlora, enär stadgarna kunna vara skrivna så, att han är berättigad att när som helst utträda ur föreningen och då återfå sin insats. Flera likartade fall kunna tänkas och bestämmelsernas föreslagna avfattning erbjuder i själva verket nästan obegränsade möjligheter till illojalt utnyttjande.

Skatteprivilegier tillhöra i det hela ett äldre och primitivare skede av finansförvaltningen och borde snarare avvecklas, där de ännu finnas kvar, än ytterligare utvidgas. Metoden av direkta understöd är uppenbarligen dels i sig själv mera rationell, dels erbjuder den ur prövnings- och kontrollsynpunkt påtagliga fördelar. Den omständigheten, att di-

rekta statsunderstöd hittills icke satts i fråga och näppeligen skulle komma att ifrågasättas i fall, där skattefrihet nu påyrkas, är i själva verket ägnad att väcka stora betänkligheter i fråga om den senares beviljande.

Föreningsskattesakkunniga hava slutligen såsom ett skäl för sitt förslag framhållit, att den skatteintäkt för stat och kommun, som enligt förslaget skulle gå förlorad, är så ringa, att man kan bortse därifrån, och de lägga nästan huvudvikten på detta argument. Det är visserligen sant, att beloppet för närvarande är ringa, men man måste ihågkomma att, såsom föreningsskattesakkunniga själva samtidigt påpekat, föreningsväsendet befinner sig i rask utveckling och att därför den förlorade skatteintäkten kan antagas växa med åren. Särskilt med nuvarande höga direkta skatter är det möjligt, att föreningsväsendet skulle taga ett oanat uppsving och komma att förete de mest egendomliga utväxter, därest förslaget bleve lag. Begreppet ideell förening, i den definition det fått, kan omfatta de mest olika sammanslutningar, och det är icke troligt, att den mänskliga uppfinningsförmågan skulle försumma att begagna sig av de möjligheter att undgå skatt, som, enligt vad ovan påpekats, skulle öppna sig, därest alla ideella föreningar erhölle skattefrihet. Det är visserligen sant, att man i en framtid kan inskränka skattefriheten, därest missbruk skulle ske, men de föreningsskattesakkunniga hava själva, på tal om den nuvarande friheten från bevillning för religiösa och nykterhetsföreningar, framhållit de svårigheter, som uppstå, om man vill upphäva en skattefrihet, som en gång meddelats.

Inkomstskattesakkunniga få därföre såsom sin åsikt uttala, att skäl icke finnas att medgiva skattefrihet åt alla ideella föreningar, utan att en dylik förmån blott bör ifrågakomma för de föreningar, i fråga om vilka de förutsättningar kunna anses föreligga, vilka de sakkunniga ovan angivit. Vid den undersökning, vilken väl bör ske för att fastställa detta, torde även böra tagas under övervägande, huruvida den nu gällande skattefriheten för vissa slag av föreningar bör bibehållas.

Det kan emellertid ifrågasättas, huruvida icke de nuvarande bestämmelserna om beskattning av ideella föreningar böra i annat avseende underkastas revision. Så långt nämligen skatterna enligt det ovan sagda äro att uppfatta såsom omkostnader för det enskilda förvärvet, så blir den närmaste konsekvensen, att de borde avmätas efter den ifrågavarande förvärvsverksamhetens omfång och alltså i huvudsak bli proportionella med avkastningen eller inkomsten i fråga. Den nuvarande inkomst- och förmögenhetsskatten ävensom den nya kommunala progressivskatten skiljer sig som bekant, även i fråga om juridiska personer, i hög grad från en så beskaffad skattetyp. Utan att här taga ställning till frågan om skatteprogressionens finansvetenskapliga motivering, torde det vara tillräckligt att erinra om, att vår inkomstskattelagstiftning beträffande en grupp av juridiska personer, nämligen aktiebolagen, alltsedan år 1910 icke längre lägger inkomstens absoluta utan dess relativa storlek i förhållande till det innehavda kapitalet till grund för skattesatsernas bestämmande. Det torde få anses som en bristande konsekvens hos lagstiftaren att icke samma princip kommit att tillämpas även på andra sammanslutningar för ekonomisk verksamhet. Vad emellertid angår de s. k. ideella föreningarna, vilka ju endast tillfälligtvis och i mindre om-

fång hava inkomst av rörelse o. dyl., kan man förutsätta, att de på sina, mestadels utlånta kapital eller på kapitalvärdet av sina innehavda fastigheter i regel icke åtnjuta mer än vanlig kapitalränta. Ett tillämpande på dem av den för aktiebolagen gällande beskattningsregeln skulle alltså icke leda till någon nämnvärd progression. En enkel utväg synes därför vara, om man på ideella föreningars inkomst endast utkrävde den *lägsta*, för andra juridiska personer än aktiebolag gällande skattesatsen, och av samma skäl borde de vid den kommunala beskattningen kunna befrias från kommunal progressivskatt. Därmed synes i själva verket full rättvisa i skattehänseende för dem vara skipad; i den mån de ytterligare kunde vara förtjänta av uppmuntran från det allmännas sida, borde denna som sagt utgå i formen av direkta understöd.

En dylik omläggning av de ideella föreningarnas beskattning synes dock icke böra komma till stånd utan att det samtidigt undersökes, huruvida icke en liknande omläggning bör ske i fråga om beskattningen av en del andra juridiska personer såsom stiftelser och andra."

Statskontoret.

*Statskontoret* anser sig icke kunna tillstyrka, att ideella föreningar i allmänhet medgivas skattefrihet i den föreslagna utsträckningen. Särskilt närvarande tid inbjöde föga till inrättande eller utvidgning av skatteprivilegier. Om föreningarnas beskattning åtminstone för statens vidkommande för närvarande vore av ringa finansiell betydelse, torde dock skattebeloppets ringa storlek delvis kunna förklaras genom brister i taxeringsväsendet, beroende på taxeringsmyndigheternas obekantskap om en del av föreningarnas befintlighet och möjligen även på en del taxeringsnämnders med nuvarande något obestämda stadganden och vacklande praxis förklarliga benägenhet att fria vissa föreningar från beskattning. Med föreningsväsendets starka tillväxt bleve frågan för övrigt av allt större finansiell betydelse för det allmänna, och därest de ideella föreningarna uttryckligen skulle tillerkännas den ifrågasatta undantagsställningen i skattehänseende, komme detta säkerligen att verka kraftigt stimulerande på föreningsbildandet. Oberoende av skatteintäkternas storlek syntes även rent principiellt sett långt gående skatteprivilegier möta betänkligheter. Man finge ej heller förbise de risker för missbruk, vartill skattefriheten självfallet inbjöde. Med all sannolikhet vore att befara, att enskilda ekonomiska intressen sökte under ideella föreningars form undgå beskattning, något som torde bliva nog så svårt att förebygga. Om också en obligatorisk registrering av ideella föreningar framdeles komme till stånd, bleve dock föreningarnas stadgar grundläggande för registreringen, under det att ett effektivt övervakande, att ej verksamheten inriktade sig på tillgodoseende av medlemmarnas ekonomiska förhållanden, torde vara uteslutet. Då skatteprivilegierna föresloges gälla för alla s. k. ideella föreningar, skulle de komma att åtnjutas även av en mängd sammanslutningar med syften, som näppeligen kunde motivera de indirekta bidrag från det allmänna, som skattefriheten i realiteten innebure. Kapitalet hade med fog ansetts såsom skatteobjekt äga större bärkraft än andra inkomstkällor, och det mötte därför särskilda betänkligheter att undantaga detsamma från beskattning. I fråga om vissa ideella föreningar med blandade ändamål, vilka minst borde giva anledning till ekonomiskt understöd från det allmänna, kunde kapitalbildning i ej obetydlig omfattning förväntas uppkomma. Särskilt arbetsgivareföreningar och fackföreningar kunde tänkas komma att samla rätt så stora kapital i

huvudsakligt syfte att stärka sin ställning i striden för egna materiella fördelar, en strid vari de allmänna samhällsintressena ej sällan bleve lidande. Någon fullgiltig anledning att fritaga dylikt kapital från eljest stadgat bidrag till stat och kommun i form av skatt kunde näppeligen förebringas. De skäl, som torde hava föranlett undantagsställning i skattehänseende för de fromma stiftelserna m. fl., skulle ju visserligen med fog kunna åberopas som stöd för en motsvarande förmån för sådana ideella föreningar, som hade med dem fullt likartade ändamål, men de sakkunniga hade för sin del funnit det ogörligt att verkställa en rättvis differentiering med hänsyn till den subjektiva skatteplikten. Statskontoret funne sig visserligen av vad i betänkandet anförts ej fullt övertygat, att icke en sådan utväg vore framkomlig, även om man inför svårigheten att utforma fullt tydliga bestämmelser finge i fråga om gränsfallen åtnöja sig med en genom meddelade prejudikat så småningom utbildad praxis, men ansåge sig ämbetsverket av principiella skäl och på grund av vad tidigare andragits ej heller kunna förorda ett dylikt mindre omfattande, endast vissa ideella föreningar avseende skatteprivilegium. Den genom tillämpning av gällande skattelagar framvuxna praxis syntes innebära en som allmän princip riktig lösning av frågan. — Slutligen ifrågasätter statskontoret, huruvida ej den skattefrihet, som nu finnes nykterhetsföreningar i avseende å deras fastigheter medgiven, bör upphävas, samt anser, att frågan om ideella föreningars skattebefrielse under alla förhållanden bör vila, till dess civillagstiftningen rörande dessa föreningar kommit till stånd.

Kammarrätten.

*Kammarrätten*, till vilken samtliga förenämnda yttranden överlämnats, finner de av vissa myndigheter framhållna anmärkningarna mot utsträckning av skattefrihet till de icke rent ideella föreningarna vara väl förtjänta av beaktande. Ämbetsverket, som anser en förenings ändamål, sådant det i dess verksamhet kommer till uttryck, böra vara avgörande för, huruvida skattefrihet eller skattelindring bör åtnjutas, upptager därefter den i betänkandet berörda frågan om möjligheten att bereda ideella föreningar, som verka för ett samhällsintresse, lindrigare beskattning genom avdragsrätt för vissa utgifter. Gent emot de i betänkandet härutinnan framhållna svårigheterna anser kammarrätten det kunna ifrågasättas, om icke avdragsrätten kunde bestämmas så, att avdrag finge ske för vissa särskilt angivna utgifter, i den mån de faktiskt icke kunnat bestridas av medlemsavgifter och tillfälliga gåvor. Om föreningen icke ådagalade, att dessa slag av inkomster varit otillräckliga eller, vad anginge gåvomedel, på grund av vid gåvorna fästa bestämmelser icke kunnat användas för bestridande av ifrågavarande utgifter, finge avdrag icke medgivas. Hyresutgifter och förvaltningskostnader finge anses böra i första hand bestridas av medlemsavgifter och tillfälliga gåvor. Genom stadganden i sådan riktning syntes kunna vinnas, att vid beviljandet av hel eller partiell skattefrihet hänsyn toges endast till utgifter för rent ideella syften, vartill borde hänföras religiösa, välgörande, humanitära (t. ex. för djurskydd och bekämpande av sjukdomar), fosterländska, idrottsliga samt understöd för konstnärlig, litterär eller vetenskaplig verksamhet. Däremot torde utdelning av pris för konstnärliga, litterära eller vetenskapliga arbeten icke böra undantagas från beskattning i annat fall än då pristagaren hade att erlägga skatt för priset. Föreningar för vårdande av yrkesangelägenheter, främjande av företagare- och lönta-

gareintressen samt sådana, som bildats i politiskt eller sällskapligt syfte, torde, åtminstone i regel, icke hava utgifter av sådan beskaffenhet att avdrag för desamma vid sidan av redan nu i skatteförfattningarna upptagna avdrag borde medgivas.

Slutligen finner jämväl kammarrätten önskvärt, att begreppet ideell förening civilrättsligt fastställes, innan åt sådana föreningar medgives en undantagsställning i skattehänseende.

Två av kammarrättens ledamöter voro skiljaktiga och ansågo, att betänkandet icke borde föranleda någon utsträckning i gällande bestämmelser om skattefrihet.

---

Kommittén.

Vid övervägande av vad sålunda i detta ämne förekommit har kommittén visserligen funnit inkomstskattesakkunnigas uttalande angående de principiella grunderna för ett skatteprivilegium åt de ideella föreningarna innehålla ganska tänkvärda synpunkter. Om kommittén emellertid ansett, att en positiv lagstiftning ej utan vidare kan och bör uppbyggas å dessa grunder, så beror detta väsentligen därpå, att kommittén håller före, att större hänsyn måste tagas till bestående förhållanden och i frågan rådande allmän uppfattning, än som skulle bliva fallet med inkomstskattesakkunnigas beskattningsgrunder. Den naturliga och med allmänt rådande uppfattning instämmande utgångspunkten bör enligt kommitténs mening vara att i ett eventuellt skatteprivilegium se ett i denna form givet understöd åt en föreningsverksamhet, som ur det allmännas synpunkt finnes förtjänt därav. Emellertid är härvid stor försiktighet av nöden. Särskilt gäller detta kommunalbeskattningen — den statliga beskattningen faller utom ramen för kommitténs uppdrag — då varje åt en kommunmedlem förunnat skatteprivilegium ofrånkomligt medför, att de andra kommunmedlemmarna få draga den skattebörda, från vilken den förstnämnda befriats. Ett skatteprivilegium bör därför enligt kommitténs mening icke ifrågasättas för andra ideella föreningar än sådana, vilkas ändamål, sådant det framträder i deras verksamhet, är av den klart och ostridigt allmänt gagneliga art, att ett överflyttande av deras skattetunga å övriga kommunmedlemmar framstår såsom rimligt och skäligt.

Detta kan nu enligt kommitténs mening anses vara fallet med de *rent ideella* föreningarna, såsom de nedan närmare angivas. Deras verksamhet avser icke att främja något medlemmarnas ekonomiska intresse, och samma verksamhet lärer även vara av allmänt gagnelig art. Det torde ock ganska väl instämma med allmänt rådande uppfattning, att dessa föreningar ej böra underkastas skattskyldighet ens till kommunen, eller att de åtminstone däri böra erhålla lindring.

Beträffande åter övriga ideella föreningar, vilka helt eller delvis hava till ändamål att främja något medlemmarnas intresse av i allmänhet ekonomisk art, måste, om ovannämnda synpunkt lägges å skattskyldighetsfrågan, dessa föreningar enligt kommitténs mening icke anses berättigade till undantagsställning i beskattningsavseende. Det kan enligt kommitténs förmenande icke försvaras, att de inom kommunen skattdragande, som icke äro medlemmar i dylik förening, skola få sin skattebörda ökad på grund därav att föreningen slipper skatta. Särskilt framträder dylik överflyttning av skattebördan såsom oberättigad, när fråga är om förenin-

gar med sällskapligt syfte och om andra föreningar, som avse medlemmarnas egen nytta. Kommittén måste således för sin del såsom principiellt oriktigt beteckna förslaget att undantaga nu ifrågavarande föreningar från skatteplikt.

Föreningsskattesakkunniga, som själva ej funnit tillräckliga principiella skäl föreligga för skattefrihet eller skattelindring åt blandade ideella föreningar, hava såsom kompletteringsskäl åberopat det ringa fiskaliska intresse, som beskattningen av dessa föreningar skulle erbjuda. Härvid må dock erinras, att — såsom jämväl i de sakkunnigas betänkande framhållits — de ideella föreningarna på senare tid vunnit en storartad utveckling. Sålunda konstaterades vid undersökning år 1910 tillvaron av 10 389 ideella föreningar och vid undersökning år 1917, vilken senare undersökning dock var mera omfattande och intensiv, befintligheten av ej mindre än 26 386 dylika föreningar; och sistnämnda siffra motsvarar — framhålla de sakkunniga — icke hela antalet existerande föreningar. Av de vid 1917 års undersökning konstaterade ideella föreningarna befunnos 335 utgöra föreningar för främjande av företagareintressen, 2 689 föreningar för främjande av löntagareintressen, 860 yrkesföreningar, 408 föreningar med sällskapligt syfte och 3 496 politiska föreningar. Av de ifrågavarande 26 386 föreningarna hade allenast 14 677 redovisat sin ställning. Sålunda redovisade 184 föreningar för främjande av företagareintressen tillgångar utöver skulder till belopp av 4 472 384 kronor. Motsvarande siffra utgjorde för 1 624 föreningar för främjande av löntagareintressen 7 979 864 kronor, för 646 yrkesföreningar 18 491 008 kronor, för 175 föreningar med sällskapligt syfte 1 388 089 kronor och för 1 018 politiska föreningar 292 009 kronor. Redan dessa siffror antyda tillvaron av beskattningsföremål till icke ringa värde. Men härjämte må beaktas föreningsväsendets framtida utveckling samt de konsekvenser i avseende å stiftelsers och fonders beskattning, som ett fritagande av ideella föreningar från beskattning måste medföra. I varje fall synas fiskaliska hänsyn icke kunna tjäna till försvar för en principiellt oriktig undantagsställning i beskattningsavseende, vare sig denna undantagsställning innebär ökad eller minskad skatteplikt i förhållande till den andra beskattningsföremål ålagda.

Med kommitténs uppfattning bör alltså en differentiering av de ideella föreningarna äga rum. Givet är att, om för erhållande av riktigt och rättvist avvägande kräves en gradering av i vad mån varje förening eller föreningsgrupp vore förtjänt av skatteförmåner, differentieringen bleve ogenomförbar. Differentieringen måste ske efter enkla linjer, som i stort sett lända till rättvisa för de olika föreningsgrupperna. Enligt kommitténs mening är det för ändamålet tillräckligt, att ur samlingen av ideella föreningar avskilja sådana, som uteslutande avse att främja ett religiöst, fosterländskt, kulturellt, välgörande eller allmännyttigt ändamål, eller med andra ord de rent ideella föreningarna. Om därjämte lämnas en så långt som möjligt gående uppräkning av de arter av föreningar, som äro att anse såsom rent ideella, bör ej för beskattningsmyndigheterna eller föreningarna själva möta svårighet att avgöra, huruvida en viss förening är att hänföra till det ena eller andra slaget. Gränsfall kunna givetvis förekomma, men föreställer sig kommittén, att dessa skola bliva till antalet rätt så begränsade och icke för ett riktigt bedömande kräva mer än vad beskattningsmyndigheterna förmå. Såsom anvisningsbestämmelse före-

slår alltså kommittén, att till ideella föreningar med uteslutande religiöst, fosterländskt, kulturellt, välgörande eller allmännyttigt ändamål skola räknas religiösa föreningar, försvars- och skytteföreningar, föreningar för främjande av undervisning och folkbildning ävensom av konst, litteratur och vetenskap, idrotts- och gymnastikföreningar, föreningar för sjukvård, barnavård eller annat välgörande ändamål, nykterhetsföreningar, skogsvårdsföreningar, djurskyddsföreningar, turistföreningar och dylika föreningar, vilka uteslutande avse att befordra ett rent ideellt ändamål. Denna bestämmelse synes lämpligen kunna kompletteras med att till föreningar av ifrågavarande art icke skola räknas föreningar för främjande av företagare- eller löntagareintressen, föreningar för vårdande av yrkesangelägenheter, politiska föreningar, föreningar för tillgodoseende av släkt- eller familjeintressen eller föreningar med sällskapligt syfte, även om dylik förening jämväl skulle tjäna ett kulturellt eller välgörande syfte. Betonas bör ock, att en förening för att kunna hänföras till gruppen av de rent ideella icke får i sina stadgar eller i sin verksamhet främja eller vara avsedd att främja medlemmarnas ekonomiska intressen.

Såsom av det föregående framgår, böra enligt kommitténs mening allenast de *rent ideella* föreningarna få intaga en privilegierad ställning i kommunalt beskattningsavseende. Det återstår nu att klargöra, i vilken omfattning detta privilegium bör åtnjutas. Vad därvid till en början angår *skatt för fastighet* ansluter sig kommittén till vad föreningsskattesakkunniga yttrat i fråga om fastighetsbevillning och anser följaktligen föreningarna icke böra fritagas från skyldighet att utgöra denna skatt. Kommittén vill emellertid i likhet med de sakkunniga av hänsyn till faktiskt bestående förhållanden lämna den enligt lag eller praxis nu medgivna skattebefrielsen för religiösa föreningar och nykterhetsföreningar i avseende å deras fastigheter orubbad; skattebefrielsen för de förra föreningarna torde emellertid böra lagfästas. Beträffande de övriga objektskatterna — *skogsskatt och skatt för näring* — vilka givetvis mera sällan kunna förekomma för rent ideella föreningar, synes någon skattebefrielse icke böra ifrågasättas. Vad angår *inkomst av fastighet*, anser kommittén, att, även med det av kommittén förordade beskattningssystemet, skäl saknas att från skatteplikt undantaga dylik inkomst, som åtnjutits av ideell förening, dock att även här religiösa föreningar och nykterhetsföreningar böra fritagas från skatteplikt för den inkomst, som de kunna anses hava åtnjutit av sina fastigheter genom deras begagnande för föreningarnas verksamhet såsom sådana. Skatteplikt för fastighet och för inkomst av fastighet stå i sådant samband med varandra, att detta samband icke bör utan särskilt vägande skäl brytas. Ej heller finner kommittén skäl föreligga att från beskattning undantaga ideell förenings *inkomst av rörelse*. Frågan om beskattning av sådan inkomst är visserligen för närvarande av mindre betydelse, enär dels en förening, som idkar handel eller annan verksamhet, som medför skyldighet att föra handelsböcker, under alla förhållanden utgör en ekonomisk, icke en ideell förening, och dels det är vanligt, att ideell förenings ekonomiska verksamhet handhaves av något för ändamålet bildat aktiebolag eller ekonomisk förening, vilket allmänt lär vara fallet med de religiösa organisationernas verksamhet för spridande av religiös litteratur o. d. Men det förekommer dock redan nu, att ideella föreningar och även rent ideella

sådana själva bedriva rörelse; sålunda taxerades år 1917 Svenska missionsförbundet för 15 330 kronors inkomst av förlagsverksamhet. Och skulle åt rent ideella föreningar medgivas skattebefrielse för inkomst av rörelse, skulle helt säkert följden bliva, att dessa föreningar själva övertoge den ekonomiska verksamhet, som nu handhaves av något vid sidan av föreningen bildat företag.

Då från inkomst av tjänst eller anställning kan i detta sammanhang bortses, skulle således enligt kommitténs förslag den skattebefrielse, som bör tillkomma rent ideella föreningar, avse inkomst av kapital och inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet.

I kommitténs lagförslag återfinnas bestämmelser i ämnet dels i 5 § 1 mom. g) och h), dels i 49 § 1 mom. f) jämte punkt 4 i anvisningarna till sistnämnda paragraf och dels i 51 §.

Det av kammarrätten ifrågasatta avdragssystemet har kommittén icke kunnat förorda. Detta system förutsätter ovillkorlig deklarationsplikt för samtliga ideella föreningar ävensom detaljerade uppgifter icke blott om utgifternas belopp utan även om ändamålet med desamma; och skulle det åligga beskattningsmyndigheterna att för varje utgiftspost ingå i prövning, om densamma avsåge ett rent ideellt syfte eller ej. Ett dylikt system skulle säkerligen i praktiken visa sig ohållbart. Kommittén har för sin del ansett den för närvarande i lag och praxis medgivna avdragsrätten böra bibehållas. Därest en rent ideell förening skulle åtnjuta, utom inkomst genom medlemsavgifter och av kapital, tillika inkomst av fastighet eller av rörelse, böra givetvis avdragsgilla utgifter, som icke hänföra sig till fastigheten eller rörelsen, i första hand avräknas å medlemsavgifterna och inkomsten av kapital så långt dessa därtill förslå.

I åtskilliga över de sakkunnigas förslag avgivna yttranden har framhållits önskvärdheten, att den väntade civila lagstiftningen angående ideella föreningar komme till stånd, innan frågan om dessa föreningars skattskyldighet regleras. Först genom den civila lagstiftningen bleve nämligen begreppet "ideella föreningar" fastslaget och kunde ett registerväsen åstadkommas, ägnat att förekomma missbruk av ideella föreningars skatteförmåner. Med det förslag, som kommittén framlägger rörande dessa föreningars beskattning, synes emellertid den ifrågasatta civila lagstiftningen icke behöva föregå skattelagstiftningen. Det begrepp, som ideella föreningar erhåller i civillag, kommer givetvis att hava vida större omfattning än att avse blott de föreningar, åt vilka kommittén vill bereda skattelindring. Och den kontroll mot missbruk i beskattningsavseende, som kan åvägabringas genom en centralt anordnad registerbyrå, blir i varje fall otillräcklig. En förening kan giva sina stadgar sådan avfattning, att hinder mot dess registrering såsom ideell förening icke möter, även om föreningen i realiteten har ett syfte, som utesluter berättigande till skatteförmåner. Den verkliga kontrollen mot missbruk kommer nog alltid att ligga hos beskattningsnämnderna, som med sin kännedom om de lokala förhållandena också äro bäst skickade att ingripa mot försök till missbruk av ifrågavarande slag. Även om skatteförmåner enligt kommitténs förslag endast komma de rent ideella föreningarna till godo, är därmed faran av missbruk, om ock minskad, likväl icke undanröjd. Men kommittén håller före, att beskattningsmyndigheterna skola visa sig i stånd att avvärja denna fara. Och

för övrigt få ej farhågor för eventuella missbruk stå i vägen för medgivande av skattelindringar, där dessa befinnas rimliga och skäliga.

Slutligen vill kommittén anmärka, att med den av de föreningsskattesakkunniga föreslagna definitionen å ideella föreningar såsom sådana föreningar skulle komma att räknas jämväl föreningar, som med eller utan ideell skylt uteslutande avsåge att genom verksamhet av icke ekonomisk art främja medlemmarnas ekonomiska intressen. Då förmögenhetsförvaltning uppenbart icke av de sakkunniga räknas till ekonomisk verksamhet, skulle således jämväl sådana sammanslutningar till förmån för enskilda intressen, som de sakkunniga icke velat inbegripa bland ideella föreningar, dock falla under detta begrepp. Med den formulering, som kommittén givit sitt förslag, har kommittén icke ansett nödigt att lämna någon definition å begreppet ideell förening.

## II.

*Stiftelser.*

Liksom förhållandet är med begreppet "ideell förening", är begreppet "stiftelse" icke definierat i svensk lagstiftning. Det för stiftelse utmärkande har emellertid ansetts vara, att den utgör en självständig förmögenhetsenhet, som under fortvarande bestånd förvaltas för främjande av ett bestämt ändamål. Stiftelser kunna hava egen styrelse och förvaltning eller ock vara för förvaltning överlämnade till viss statlig eller kommunal myndighet, institution, förening eller annat rättssubjekt. Under stiftelser i omfattande mening falla jämväl sådana donationsfonder och andra fonder, som utan att bära namnet stiftelse dock äro med egentliga stiftelser likartade.

*Gällande bestämmelser.*

Skatteförfattningarna skilja mellan fromma stiftelser och andra stiftelser. Med fromma stiftelser avses stiftelser med religiöst ändamål eller med ändamål att utöva sjukvårds- eller annan barmhärtighetsverksamhet. Såsom av de i det föregående åberopade författningsbestämmelserna framgår, intaga *fromma stiftelser* en i beskattningsavseende gynnad ställning. De äro sålunda för sin inkomst helt befriade från statlig skattskyldighet; de äro icke pliktiga att för dem tillhöriga, för deras verksamhet såsom sådana avsedda fastigheter erlägga fastighetsbevillning i annan mån, än fastigheterna användas för industriellt eller därmed jämförligt ändamål eller mot vederlag upplåtas till begagnande; och de äro slutligen frikallade från inkomstbevillning för annan inkomst, än som härflutit av fast egendom, och erlägga bevillning för inkomst av fast egendom allenast i den mån de icke äro frikallade från fastighetsbevillning för egendomen. Andra stiftelser äro — med undantag för stipendiefonder och pensionsanstalter i den mån dessa kunna hänföras till stiftelser — underkastade skattskyldighet till såväl staten som kommunen för all inkomst, varjämte de hava att utgöra fastighetsbevillning för all sin fasta egendom. Vad beträffar stipendiefonder och pensionsanstalter åligger dem fastighetsbevillning i full utsträckning, varemot de i avseende å skattskyldighet för inkomst intaga samma ställning som fromma stiftelser.

I fråga om stiftelser kan givetvis samma åtskillnad göras som beträffande ideella föreningar, nämligen mellan stiftelser, som uteslutande avse att främja ett rent ideellt ändamål — religiöst, fosterländskt, kulturellt, välgörande eller allmännyttigt — och stiftelser, som, möjligen vid sidan

av ett rent ideellt ändamål, dock helt eller delvis hava ett annat syfte. Fromma stiftelser och flertalet övriga stiftelser äro att räkna till den förra gruppen; till den senare kunna hänföras stiftelser till förmån för släkt- och familjeintressen. Äldre s. k. gravkassor torde emellertid på grund av sitt kulturella ändamål böra anses såsom stiftelser med rent ideellt syfte. Fideikommissinstitutet faller utom stiftelsebegreppet.

Statistisk undersökning.

Någon statistisk undersökning rörande här i landet förekommande stiftelser har icke ägt rum sedan den undersökning, som i anledning av skrivelse från 1913 års riksdag företagits angående de år 1910 inom riket existerande stiftelserna. I nämnda skrivelse anhöll riksdagen, att Kungl. Maj:t ville taga i förnyad omprövning frågan om anordnande av kontroll från statens sida över vården och förvaltningen av donerade medel och stiftelser. Detta spörsmål är ännu beroende på utredning inom justitiedepartementet i samband med frågan om lagstiftning rörande stiftelser.

Av den i Sveriges officiella statistik ingående redogörelsen för nämnda undersökning inhämtas, att vid undersökningen konstaterades 12 629 stiftelser med en sammanlagd förmögenhet av 329 529 193 kronor, därvid till stiftelser räknades jämväl med dem likartade donationer och fonder. Av dessa stiftelser funnos 5 204 med en sammanlagd förmögenhet av 27 048 222 kronor å landsbygden. I Stockholm förvaltades 1 894 stiftelser med sammanlagd förmögenhet av 175 480 826 kronor. I övriga städer utgjorde alltså antalet stiftelser 5 531 och dessas sammanlagda förmögenhet 127 000 145 kronor.

Vid undersökningen fördelades stiftelserna med hänsyn till deras ändamål i sex särskilda grupper, nämligen:

*stiftelser för fattigvård, för s. k. pauvres honteux o. dyl.*, till antalet 3 803 med sammanlagd förmögenhet av 49 606 838 kronor;

*stiftelser för barnavård och barnaundervisning*, till antalet 3 368 med förmögenhet av 56 026 433 kronor;

*stipendiefonder och andra stiftelser för undervisning, vetenskaplig forskning m. m.*, till antalet 2 428 med förmögenhet av 92 844 426 kronor;

*stiftelser för sjukvård*, till antalet 689 med förmögenhet av 36 721 540 kronor;

*pensionfonder* (utan avgift av delägarna) till antalet 839 med förmögenhet av 40 708 462 kronor; samt

*stiftelser för diverse ändamål*, till antalet 1 502 med förmögenhet av 53 621 494 kronor.

Redogörelsen utvisar tillika, hurusom flertalet stiftelser rörde sig med relativt små tillgångar. För ej mindre än 4 034 stiftelser översteg förmögenheten icke 1 000 kronor, för omkring halva antalet stiftelser uppgick förmögenheten till omkring 2 500 kronor. Över 100 000 kronors förmögenhet hade blott 483 stiftelser och av dessa nådde endast 83 stycken över en halv million och 39 stycken över en million kronor. Summan av sistnämnda 39 stiftelsers förmögenhet utgjorde i runt tal 123 700 000 kronor. Största förmögenheten redovisades av Nobelstiftelsen med 35 565 804 kronor.

Riksdagens skrivelse år 1920.

I anledning av en inom riksdagens första kammare väckt motion, att stiftelsen "Lars Hiertas minne" måtte frikallas från taxering till bevillning samt inkomst- och förmögenhetsskatt, har riksdagen i skrivelse den 10 april 1920, nr 122, anhållit, att Kungl. Maj:t ville föranstalta om utred-

ning, huruvida och i vad mån stiftelser och därmed jämförliga inrättningar, vilka fullfölja allmännyttiga ändamål, må kunna befrias från skattskyldighet till stat och kommun, samt för riksdagen framlägga det förslag till ändring i gällande skatteförfattningar, som av utredningen kunde föranledas.

I skrivelsen yttrades, att riksdagen velat från början fastslå, att riksdagen icke kunde medgiva något skatteprivilegium åt viss skattskyldig. Därmed hade riksdagen icke uttalat, att stiftelsen "Lars Hiertas minne" icke med hänsyn till sitt ändamål kunde i och för sig vara förtjänt av skattefrihet, men riksdagen vore förvissad om, att även andra stiftelser med liknande eller andra ändamål skulle kunna åberopa lika goda skäl för lättnader i skatteväg. Genom den föreliggande motionen hade uppmärksamheten blivit riktad på ett beskattningsspörsmål av större räckvidd, vilket riksdagen funnit vara förtjänt av undersökning. Det syntes nämligen böra tagas under omprövning, huruvida de gällande bestämmelserna rörande stiftelsers i allmänhet skattskyldighet numera motsvarade förhållandenas krav. Den svårighet, som först komme att möta vid den begärda utredningen, låge givetvis däri, att begreppet stiftelse ännu ej blivit definierat i svensk lagstiftning och att stiftelsernas allmänna rättsställning icke blivit reglerad. Det kunde därför måhända ifrågasättas, att utredningen borde anstå, till dess en civil lagstiftning om stiftelser bleve genomförd. Även från ren beskattningssynpunkt torde utredningen erbjuda vanskligheter. Det kunde förutsättas, att olika stiftelser i ganska olika grad vore förtjänta av skattefrihet. Kravet därå vore enligt sakens natur starkare motiverat i samma mån stiftelsens verksamhet vore av mera allmänt gagn. En gradskillnad mellan olika stiftelser kunde därför bliva nödig, men givetvis måste genomförandet av en sådan ske med synnerlig varsamhet. Vidare kunde anledning måhända förefinnas att göra skillnad mellan statlig och kommunal skattskyldighet, särskilt beträffande fast egendom. Förhållandena i en kommun kunde vara sådana, att fullständig skattefrihet för vissa slag av stiftelser skulle allt för mycket betunga övriga skattskyldiga. I den mån föreningar och stiftelser fullföljde besläktade syften, vore uppenbart, att synpunkterna på frågan om deras skattskyldighet eller skattefrihet måste i väsentliga avseenden sammanfalla. De resultat, till vilka utredningen angående de ideella föreningarnas beskattning kunde hava kommit, borde därför vara av värde även för en utredning om stiftelsers skattskyldighet. Såsom lämpligt ville riksdagen framhålla, att sistberörda utredning finge omfatta även juridiska personer, som med hänsyn till ändamålet och organisation vore jämförliga med stiftelser utan att vara direkt betecknade såsom sådana eller enligt gängse språkbruk så benämnas. Särskilt ville riksdagen betona önskvärdheten av, att den oklarhet undanröjdes, som vidlådde de nuvarande undantagsbestämmelserna rörande s. k. fromma stiftelser och med dem sammanställda privilegierade kategorier.

Vidare intogs i riksdagsskrivelsen en historisk utredning angående stiftelsers beskattning. Härom heter det:

"Den skattefrihet, som tillkommer "kyrkor, akademier och vetenskapliga samfund, allmänna undervisningsverk, stipendiefonder, pensionsanstalter, sjuk- och fattigvårdsinrättningar jämte andra fromma stiftelser", har djupa rötter i vår skattelagstiftning. Redan i 1810 års bevillningsförordning voro "allmänna undervisnings- och skolinrättningar, arbetshus,

hospitals- och fattigförsörjningsinrättningar samt i övrigt alla fromma stiftelser" fritagna från "all bevillning av lös och fast egendom, capitaler och fordringar". Den sålunda bestämda skattefriheten synes hava kvarstått i huvudsak orubbad ända till 1861, om ock formuleringen och vissa sakliga detaljer rätt mycket varierat i de olika bevillningsförfattningarna (av 1812, 1815, 1818, 1823, 1830, 1835, 1841, 1845, 1848, 1851 och 1855).

I 1861 års bevillningsförordning blevo från fastighetsbevillning undantagna "menigheter, akademier, vetenskapliga samfund, allmänna undervisningsverk och barmhärtighetsinrättningar" för dem tillhöriga byggnader, så framt dessa i hyror eller på annat sätt ej lämnade ägaren någon inkomst. Från inkomstbevillning frikallades bland andra "kyrkor, akademier, vetenskapliga samfund, allmänna skolor och undervisningsverk, stipendiefonder, pensionsanstalter, sjuk- och fattigvårdsinrättningar jämte andra fromma stiftelser". Sistnämnda undantagsbestämmelse hade således redan 1861 erhållit i det närmaste sin nuvarande formulering och omfattning. De följande bevillningsförordningarna av 1866, 1868, 1872, 1873, 1876 och 1880 medförde icke någon ändring. 1883 års bevillningsförordning bibehöll likaledes samma uppräkning av från inkomstbevillning frikallade kategorier och upptog därjämte den positiva föreskriften, att vad som gällde enskild skattskyldig skulle i tillämpliga delar gälla om "menigheter, samfund, verk och inrättningar samt andra juridiska personer", i den mån de icke vore frikallade från inkomstbevillning. Genom sistberörda föreskrift gavs för första gången direkt uttryck åt vad som väl även förut överensstämt med författningens anda. Emellertid är det huvudsakligen ur detta stadgande man sedermera, när frågan om stiftelsers och vissa andra juridiska personers beskattning började bliva aktuell, härlett dessas bevillningsplikt.

Den reglering av stiftelsers och andra hithörande juridiska personers subjektiva skattskyldighet, som sålunda positivt och negativt kommit till uttryck, har sedermera icke undergått någon saklig förändring. De följande bevillningsförordningarna av 1892, 1897 och 1907 bibehöllo de 1883 givna bestämmelserna, 1902 och 1907 års förordningar om inkomstskatt upptogo samma betämmelser. — 1910 års skattelagsreform lämnade den subjektiva skyldigheten att erlägga bevillning och inkomstskatt på förevarande punkt orubbad, varjämte skyldigheten att utgöra den nyinförda förmögenhetsskatten blev på enahanda sätt reglerad.

Rent praktiskt taget kom den nya förmögenhetsskatten att för stiftelser och andra institutioner, som förut endast mera undantagsvis blivit föremål för taxering, medföra den konsekvensen, att beskattningsmyndigheternas uppmärksamhet blev riktad på deras ofta nog avsevärda tillgångar, varav i sin ordning följde, att frågan om deras skattskyldighet över huvud taget blev aktuell."

Kammarrätten.

Riksdagens skrivelse har hittills icke föranlett annan åtgärd än att kammarrätten anbefallts att däröver avgiva utlåtande i samband med utlåtandet över betänkandet rörande de ideella föreningarnas skattskyldighet.

I sitt förenämnda utlåtande yttrar kammarrätten rörande frågan om stiftelsers beskattning, bland annat, följande:

"Ehuru i mindre mån än förhållandet är vid föreningar, kan det i vissa fall i fråga om stiftelser erbjuda svårighet att uppdraga gränsen

mellan sådana, som verka för rent ideella syften, och stiftelser, som hava blandade ändamål. Har stiftelse fått sina stadgar fastställda av Konungen eller av offentlig myndighet, torde däri ligga en säkerhet att stiftelsen, åtminstone väsentligen, har ett ur samhällssynpunkt allmännyttigt syfte.

Samma skäl, som kunna befinnas tala för skattefrihet för föreningar, vilka verka för rent ideella syften, gälla givetvis även stiftelser och därmed jämförliga inrättningar, vilka befrämja liknande ändamål som ideella föreningar. Det torde därför kunna anses skäligt, att stiftelser och därmed jämförliga inrättningar, som hava till ändamål att fullfölja övervägande religiösa, välgörande, humanitära, fosterländska, idrottsliga, vetenskapliga, litterära eller konstnärliga syften, fritagas från *skatt till staten*. Skattefrihet synes dock icke böra, om sådan stiftelse idkar rörelse, som medför skyldighet att föra handelsböcker, åtnjutas vad angår inkomsten av rörelsen eller det i rörelsen nedlagda kapitalet. Den närmare utformningen av stadganden om skattefrihet eller skattelindring för stiftelser och därmed jämförliga inrättningar torde böra bliva beroende av de bestämmelser, som kunna komma att införas i fråga om ideella föreningars skattskyldighet. Även i fråga om stiftelser låter det tänka sig, att man, i stället för ändrade föreskrifter om den subjektiva skattskyldigheten, anlitar utvägen att medgiva en ökad avdragsrätt för utgifter för ur samhällssynpunkt allmännyttiga syften. Vad angår den *kommunala* skattskyldigheten, så vitt den sammanhänger med bevillningstaxering, torde frågan om stiftelsers och med dem jämförliga inrättningars skattskyldighet lämpligen böra lösas i sammanhang med kommunalskattefrågan i dess helhet."

Tvänne av kammarrättens ledamöter uttalade även i nu förevarande fråga skiljaktig mening och ansågo någon utsträckning i gällande bestämmelser om skattefrihet för stiftelser icke böra ifrågakomma.

Kommittén.

För kommittén har det synts uppenbart att, i den mån ideella föreningar på grund av det syfte, de tjäna, komma i åtnjutande av en i beskattningsavseende privilegierad ställning, motsvarande förmån bör tillerkännas stiftelser med enahanda syfte. Några principiella skäl mot likställighet i berörda avseende mellan ideella föreningar och stiftelser lära icke kunna åberopas; och den fara för missbruk, som framhållits såsom en betänklighet vid tilldelande av skatteförmåner åt ideella föreningar, är, när det gäller stiftelser, borteliminerad eller åtminstone högst väsentligt reducerad.

Frågan om stiftelsers kommunala beskattning bör följaktligen enligt kommitténs mening regleras i överensstämmelse med kommitténs förslag i fråga om ideella föreningars beskattning. Stiftelser, som icke uteslutande avse att främja rent ideella intressen, böra således bibehållas vid skattskyldighet för fastighet och all sin inkomst, varemot övriga stiftelser visserligen fortfarande skulle vara skattskyldiga för fastighet men frikallas från skatteplikt för annan inkomst, än som härflyter av fastighet och av rörelse.

Såsom av det föregående framgår är emellertid redan nu en grupp stiftelser med uteslutande ideellt syfte, nämligen *fromma stiftelser*, i åtnjutande av än större förmåner i beskattningsavseende; och dessa förmåner, vilka av ålder tillkommit ifrågavarande stiftelser, har kommittén så

mycket mindre velat inskränka, som starka billighetsskäl tala för deras bibehållande. Kommitténs förslag innebär alltså, *att* "sjukvårds- och barmhärtighetsinrättningar jämte andra fromma stiftelser" skola fortfarande åtnjuta dem nu tillerkända skatteförmåner, d. v. s. praktiskt taget full skattefrihet; *att* övriga stiftelser, som uteslutande avse att befordra rent ideella ändamål, beskattas för sina fastigheter men frikallas från skattskyldighet för annan inkomst än sådan, som härflyter av fastighet eller rörelse; *samt att* stiftelser, som helt eller delvis avse att tjäna enskilda intressen eller i varje fall icke uteslutande hava ett rent ideellt syfte, beskattas för såväl sina fastigheter som all sin inkomst.

Vad sålunda föreslagits i fråga om stiftelser i egentlig mening gäller även donationsfonder och andra fonder, vilka äro med stiftelser i egentlig mening likartade. Undantag göres dock för stipendiefonder och pensionsanstalter, vilka enligt gällande lagstiftning i avseende å inkomstbeskattning likställas med fromma stiftelser, en förmån som ansetts kunna för dem bibehållas.

Givetvis gäller såsom förutsättning för att stiftelser och därmed likartade fonder skola komma i åtnjutande av skatteförmåner, att de upprättats och överlämnats till vederbörande förvaltning under sådana villkor, att de icke kunna återkallas eller återtagas.

Bestämmelser om stiftelsers och fonders beskattning äro i lagförslaget upptagna i 5 § 1 mom. e), 49 § 1 mom. e), f) och g) jämte punkt 4 av anvisningarna till sistnämnda paragraf samt 51 §.

Den frågan kan givetvis uppställas, huruvida ur kommunal-finansiell synpunkt hinder bör anses möta mot den av kommittén sålunda föreslagna utsträckningen av skatteförmåner åt stiftelser och därmed likartade fonder. Kommittén har för sin del kommit till den uppfattningen, att så icke är förhållandet. Av den ovan åberopade statistiska undersökningen framgår, att flertalet stiftelser, representerande större delen av den sammanlagda förmögenheten, redan nu äro i åtnjutande av samma skatteförmåner, som enligt förslaget skulle tillkomma dem; och andra stiftelser, som nu äro skattskyldiga för hela sin inkomst men enligt förslaget skulle erhålla skattelindring, äro i allmänhet förlagda till större städer, vilkas ekonomi icke kan avsevärt beröras av dylika stiftelsers kommunala beskattning.

Beträffande den i riksdagens skrivelse uttalade önskvärdheten om klargörande av de nuvarande undantagsbestämmelserna rörande fromma stiftelser och med dem sammanställda privilegierade kategorier, har kommittén funnit en omformulering av hithörande bestämmelser vara förenad med viss risk och ansett desamma så mycket hellre kunna lämnas orubbade, som numera föreligger en i förevarande avseende fullt utbildad praxis.

17 kap.

## Kungl. remisser m. m.

1. I skrivelse den 10 maj 1921, nr 198, anhöll riksdagen, att Kungl. Maj:t ville låta verkställa utredning av frågan, i vilken utsträckning och under vilka former bolag, som enligt bestämmelserna i 17, 18 och 19 §§ i förordningen den 14 juni 1917 angående försäljning av rusdrycker uteslutande hade till ändamål att idka handel med rusdrycker, skulle kunna befrias från kommunal skattskyldighet, samt för riksdagen framlägga det förslag, som kunde av utredningen föranledas. Genom nådig remiss den 29 juni 1921 har kommittén anbefallts att verkställa den av riksdagen ifrågasatta utredningen samt till Kungl. Maj:t inkomma med det förslag, som av utredningen kunde föranledas.

Kommittén får i fråga om dessa bolags kommunala skattskyldighet hänvisa till vad därom anförts i den allmänna motiveringen 15 kap.

2. Enligt utdrag av statsrådsprotokollet för den 29 juni 1921 anbefallde Kungl. Maj:t kommittén att skyndsamt verkställa närmare utredning angående vissa i statsrådsprotokollet angivna spörsmål rörande den rätt till avdrag, som enligt 11 § 2 mom. 1:o a) bevillningsförordningen tillkomme skattskyldig vid beräkningen av hans skattepliktiga inkomst av fast egendom, ävensom att till Kungl. Maj:t inkomma med det förslag, som av utredningen kunde föranledas. Såsom bilaga till statsrådsprotokollet hade fogats en av numera hovrättsrådet Harald Waller utarbetad, den 20 juni 1921 dagtecknad promemoria, innehållande vissa synpunkter i frågan.

I anledning av denna remiss avgav kommittén den 5 november 1921 underdånigt utlåtande.

3. Genom nådig remiss den 18 oktober 1921 anbefalldes kommittén att före den 1 januari 1922 inkomma med underdånigt utlåtande över ett av särskilt tillkallade sakkunniga den 20 december 1920 avgivet betänkande i fråga om ideella föreningars skattskyldighet.

I anledning av denna remiss avgav kommittén den 9 november 1921 underdånigt utlåtande, däri kommittén förklarat sig icke för det dåvarande vara i tillfälle uttala något omdöme om de sakkunnigas förslag. Sedermera har emellertid kommittén upptagit denna fråga till behandling i den allmänna motiveringen 16 kap., vartill kommittén sålunda hänvisar.

4. Genom nådig remiss den 18 januari 1922 anbefalldes kommittén att före den 15 februari samma år avgiva underdånigt utlåtande över en av Svenska Kyrkans Missionsstyrelse, Evangeliska Fosterlands Stiftelsen, Svenska Missionsförbundet och Svenska Missionen i Kina gjord framställning om nådig proposition till 1922 års riksdag med förslag till sådan ändring i antingen gällande bevillningsförordning eller gällande förordningar om kommunalstyrelse på landet, i stad och i Stockholm, att i Sverige mantalsskrivna men i utlandet bosatta svenska missionärer bleve befriade från utgörande av kommunalutskylder för all inkomst utom inkomst av fastighet eller näring här i riket.

I anledning av denna remiss avgav kommittén den 9 februari 1922 underdånigt utlåtande. Därjämte får kommittén hänvisa till vad kommittén i denna fråga anfört i den speciella motiveringen till 49 § i kommitténs förslag till kommunalskattelag (sid. 441).

5. Den 1 juli 1922 överlämnades från finansdepartementet till kommittén avskrift av en av Svenska Livförsäkringsbolags Direktörsförening i juni månad 1922 till Kungl. Maj:t ingiven framställning angående beskattningen av livförsäkringsanstalterna.

De i denna framställning berörda beskattningsfrågor jämte andra därmed sammanhängande spörsmål hava av kommittén upptagits till särskild behandling i den allmänna motiveringen 13 kap.

6. Genom nådig remiss den 8 augusti 1922 anbefalldes kommittén att skyndsamt avgiva yttrande beträffande frågan om fördelning av vägskatten å olika beskattningsföremål enligt bestämmelserna i den till 1922 års riksdag avlåtna propositionen nr 100 med förslag till lag om allmänna vägar på landet.

I anledning av denna remiss avgav kommittén den 21 augusti 1922 underdånigt utlåtande. Därjämte får kommittén hänvisa till vad kommittén i denna fråga anfört i den allmänna motiveringen (sid. 122 och 220).

7. Genom nådig remiss den 23 oktober 1922 har till kommittén — för att tagas i övervägande vid fullgörande av dess uppdrag — överlämnats en från Svenska Landskommunernas Förbund inkommen underdånig framställning, däri förbundet framhållit den ojämnhet i beskattningen, som uppstode därigenom, att enligt 3 § b) bevillningsförordningen skattskyldigheten för vissa boställen skulle bestämmas av det förhållande, huruvida hela bostället vore åt endast *en* person upplåtet eller ej.

Såsom av kommitténs förslag rörande skattepliktig fastighet och skattskyldighet för fastighet torde framgå, äro de av förbundet åsyftade olägenheterna genom kommittéförslaget avhjälpta.

8. Genom nådig remiss den 5 december 1922 har till kommittén — för att tagas i övervägande vid fullgörande av dess uppdrag — överlämnats en underdånig framställning från Svenska Försäkringsföreningen, däri föreningen *dels* förklarat sig instämma i vad Svenska Livförsäkrings-

bolags Direktörsförening anfört i sin underdåniga under punkt 5 härovan omförmälda skrivelse, *dels* såsom önskemål framhållit, att försäkringsaktiebolag måtte befrias från kommunal skattskyldighet för utdelning å aktier, att ett särskilt schema för utländska försäkringsbolags deklaration måtte fastställas samt att sådan försäkringsanstalt måtte kommunalt beskattas endast å den ort, där sysslomannen vore bosatt, och å de orter, där anstalten eventuellt dreve rörelse genom avdelningskontor, *dels och* gjort vissa uttalanden rörande den s. k. B-skatten.

I först nämnda avseende får kommittén hänvisa till den allmänna motiveringen 13 kap. Vad därefter angår frågorna om försäkringsaktiebolags befriande från kommunal skattskyldighet för aktieutdelning, om särskilt deklarationsschema för utländska försäkringsbolag samt om sådan försäkringsanstalts beskattningsort, får kommittén hänvisa till kommittéförslagets 35 § med tillhörande anvisningar samt till vad om dessa frågor anförts i den speciella motiveringen (sid. 398, 420, 457 och 463). Försäkringsföreningens uttalanden om den s. k. B-skatten angå ett ämne, som uteslutande tillhör *stats*beskattningen, varför desamma icke föranleda något uttalande från kommittén.

9. Genom nådig remiss den 14 april 1923 har till kommittén — för att tagas i övervägande vid fullgörande av dess uppdrag — överlämnats en den 31 januari 1923 dagtecknad skrivelse från kommunalförfattningssakkunniga till chefen för finansdepartementet. I denna skrivelse anmälde nämnda sakkunniga, att de under utredningsarbetet i och för revision av landstingsförordningen genom landshövdingen i Älvsborgs län mottagit en skrivelse av häradsskrivaren i Marks fögderi angående sättet för landstingsskattens uträknande med ledning av påförd bevillning, och hänvisade de sakkunniga till vad i ämnet anförts i deras den 31 januari 1923 avgivna betänkande IV.

Såsom av övergångsbestämmelserna till kommitténs förslag till kommunalskattelag framgår, föreslår kommittén, att bevillningsförordningen skall upphöra att gälla, varför något uttalande i denna fråga icke torde vara erforderligt.

10. Genom nådig remiss den 30 maj 1923 har till kommittén — för att tagas i övervägande vid fullgörande av dess uppdrag — överlämnats en underdånig framställning från lantbrukaren Frans Schartau, taxeringsnämndsordföranden Claes Nordmark och lantbrukaren Lars Pehrson angående möjligheten av att lantbrukarne skulle slippa deklarera för inkomsten av sina jordbruksfastigheter och i stället betala skatt efter areal eller taxeringsvärde eller annan norm.

Vid övervägande av förevarande framställning har kommittén, med hänsyn till de principer, som legat till grund för beskattningsväsendets utveckling i Sverige under senare tider, funnit beskattningsgrunder av den art, som i framställningen antytts, icke böra ifrågakomma.

11. Genom nådig remiss den 15 juni 1923 anbefalldes kommittén att avgiva underdånigt utlåtande över riksdagens skrivelse den 30 maj 1923,

nr 263, däri riksdagen anhöll, att Kungl. Maj:t måtte taga under övervägande frågan om meddelande av sådana ändrade bestämmelser beträffande debiteringen av de allmänna kommunalutskylderna, att utskylder till den borgerliga kommunen, utskylder till skolan och utskylder till kyrkan icke behövde för varje skattskyldig påföras med särskilda belopp utan kunde debiteras med sammanlagda beloppet, ävensom för riksdagen framlägga de förslag, vartill utredningen kunde föranleda.

I anledning av denna remiss avgav kommittén den 25 oktober 1923 underdånigt utlåtande. Därjämte får kommittén hänvisa till sitt förslag till lag om ändrad lydelse i vissa delar av förordningen om kommunalstyrelse på landet samt till den speciella motiveringen till nämnda författningsförslag.

12. Genom nådig remiss den 8 oktober 1923 har till kommittén — för att tagas i övervägande vid fullgörande av dess uppdrag — överlämnats en underdånig framställning från förre riksdagsmannen Aug. Henricson m. fl. av ungefär enahanda innehåll som den under punkt 10 härovan omförmälda underdåniga framställningen.

Beträffande denna framställning får kommittén hänvisa till vad kommittén anfört i anledning av den i punkt 10 härovan redovisade remissen.

13. Genom nådig remiss den 5 februari 1924 anbefalldes kommittén att skyndsammast avgiva underdånigt utlåtande över en av styrelsen för Svenska Landskommunernas Förbund gjord underdånig framställning. I denna påvisade styrelsen vissa olägenheter, som förorsakades därav, att oklarhet rådde beträffande frågan, huruvida elektriska kraftledningar, vilka registrerats enligt lagen den 22 juni 1920 med vissa bestämmelser om registrering av elektriska anläggningar samt om rätt till elektrisk kraft m. m., skulle på denna grund vid bevillningstaxeringen räknas såsom fast egendom, och hemställde styrelsen i anledning härav, att, då det syntes bliva erforderligt att giva den s. k. provisorielagstiftningen förlängd giltighet, intill dess kommunalskattefrågan bleve slutligen löst, Kungl. Maj:t måtte vid avlåtande av proposition till 1924 års riksdag med förslag i berörda avseende, låta i vederbörlig författning inrycka uttryckligt stadgande därom, att till fast egendom icke skulle räknas elektrisk ledning eller annan lös egendom, som enligt allmän lag skulle på grund av registrering anses höra till fast egendom.

I anledning av denna remiss avgav kommittén den 6 februari 1924 underdånigt utlåtande (se prop. nr 165 till 1924 års riksdag). Såsom av kommitténs förslag till kommunalskattelag (4 §) framgår, äro de av styrelsen för Svenska Landskommunernas Förbund i nu förevarande avseende framförda önskemålen av kommittén tillgodosedda.

14. Genom nådig remiss den 20 juli 1922 har till *1920 års skogsbeskattningskommitté* — för att tagas i övervägande vid fullgörande av dess uppdrag — överlämnats en underdånig framställning från kyrkofondskommittén i fråga om beskattningen av inkomst från de ecklesiastika

skogarna. I denna framställning anfördes, *att* ett beskattningssystem i enlighet med nu gällande bevillningsförordnings bestämmelser (garantiskattesystem) måste för att icke i tillämpningen verka orättvist förutsätta, att den på fastighet uppstående årliga produktionen i regel årligen tillgodogjordes, *att* det vore ett mycket vanligt förhållande, att virkesskörden å de ecklesiastika skogarna uttoges periodvis, *samt att* det följaktligen vid dessa skogar ofta måste inträffa, att det periodvis skeende uttagandet av virkesskörden medförde en inkomst, som för det år den åtnjötes bleve beskattad, därför att den genom att utgöra flera års kumulerade inkomst överstege det genom fastighetsbevillningen beskattade beloppet av sex för hundra av taxeringsvärdet, men som efter fördelning på vederbörligt antal år icke skulle hava medfört denna skattskyldighet.

Såsom förut nämnts (sid. 121), har genom nådigt beslut den 8 januari 1923 skogsbeskattningskommitténs uppdrag, i den mån det ej fullgjorts, överlämnats till kommunalskattekommittén.

Med hänsyn till det sätt, varå skogsbeskattningen blivit ordnad i kommitténs förslag till kommunalskattelag, torde de av kyrkofondskommittén påtalade olägenheterna rörande den kommunala beskattningen av de ecklesiastika skogarna vara undanröjda.

15. I skrivelse till kommittén den 8 augusti 1923 har styrelsen för Sveriges Stadskamerala Förening framhållit de olägenheter, som vore förbundna med den nuvarande bestämmelsen i § 57 av förordningen om kommunalstyrelse i stad, att stadsutskylder för jordbruksfastighet, som av jordägare överlåtits åt arrendator, skulle erläggas av denne, samt hemställt, att kommittén måtte till behandling upptaga frågan om en förändring av förenämnda förordning i sådan riktning, att omskrivna utskylder i stället skulle erläggas av ägaren.

Såsom av 14 § av kommitténs förslag till kommunalskattelag framgår, föreslår kommittén, att kommunal repartitionsskatt för fastighet skall erläggas av fastighetens ägare eller med sådan ägare likställd innehavare.

# SPECIELL MOTIVERING

## SPECIELL MOTIVERING. ÖVERSIKT.

Sid.

**Kommunalskattelag med anvisningar.**

Kommunal repartitionsskatt ..... 361
Kommunal skogsskatt ..... 474
Kommunal progressivskatt ..... 478
Gemensamma bestämmelser ..... 480

**Följdförfattningar** ..... 484

# SPECIELL MOTIVERING.

## KOMMUNALSKATTELAG MED ANVISNINGAR.

### Kommunal repartitionsskatt.

4 §.

1920 års riksdag, som, enligt vad i det föregående nämnts, icke antog Kungl. Maj:ts för riksdagen framlagda förslag till kommunalskattelag, beslöt emellertid på underlag av detta förslag vissa ändringar i bevillningsförordningen och därtill hörande anvisningar, på sätt förordningen därom av den 19 november 1920 närmare utvisar. Sålunda omlades bestämmelserna om *skattepliktig fast egendom*, varigenom statens fastigheter kommo att i väsentligt större utsträckning än dittills underkastas fastighetsbevillning och därmed skatteplikt till kommunerna.

Sedan skogsbeskattningskommittén, som erhållit uppdrag att verkställa utredning bland annat angående ändrade grunder för uppskattning av fast egendoms värde, avsedda att lända till efterrättelse vid allmän fastighetstaxering år 1922, framlagt förslag till förordning om allmän fastighetstaxering nämnda år och detta förslag gjorts till föremål för riksdagens prövning, utfärdades sådan förordning den 7 juli 1921. I denna förordning upptogos nya bestämmelser i fråga om *fastighets beskattningsnatur*, *taxeringsenheter*, *grunder för taxeringsvärdes åsättande* — särskilt beträffande skogsmark och växande skog — samt *taxeringsvärdes uppdelning i specialvärden*. Om *åsättande av nya taxeringsvärden under löpande taxeringsperiod* hava bestämmelser meddelats genom särskild förordning den 7 juli 1921.

De bestämmelser, som meddelats genom nämnda förordningar, hava visserligen allenast provisorisk karaktär men torde hava avsetts att i väsentliga delar ingå i det nya kommunala skattesystemet. Sålunda yttrade skogsbeskattningskommittén, att den i allmänhet sökt giva bestämmelserna om uppskattning av fast egendoms värde och vad därmed sammanhänger sådan allmängiltighet, att de i stort sett borde kunna inpassas i det skattesystem, som vid den kommunala skattefrågans definitiva lösning kunde komma att antagas.

Kommunalskattekommittén har ock funnit ifrågavarande bestämmelser vara väl ägnade att i huvudsakliga delar upptagas i kommitténs förslag till kommunalskattelag. I vad mån desamma av kommittén ansetts böra revideras, framgår av förslaget och den här nedan paragrafvis lämnade motiveringen.

De frågor beträffande fastighetsbeskattning, som ännu icke varit föremål för ny lagstiftning, röra sig huvudsakligen om *begreppet "fastighet"* samt om *subjektiv skattskyldighet.*

---

Begreppet fastighet.

Då kommitténs förslag om vad som skall i beskattningsavseende räknas till fastighet innebär viss avvikelse från vad nu härutinnan gäller, torde till en början böra lämnas en redogörelse för den nuvarande lagstiftningen och lagtillämpningen på detta område.

Rörande omfattningen av begreppet "fast egendom" i civilrättsligt avseende lämnas dels allmänna bestämmelser i lagen den 24 maj 1895 angående vad till fast egendom är att hänföra, vilken lag sedermera i vissa avseenden ändrats genom lagarna den 22 juni 1911 och den 22 juni 1920, dels ock specialbestämmelser beträffande elektriska anläggningar i särskild lag av sistnämnda dag. Enligt 1895 års lag skall till fast egendom räknas jord å landet och i stad. Till jorden höra därå uppförda hus, vattenverk och andra byggnader, för stadigvarande bruk i jorden anbragta ledningar och andra anläggningar, stängsel, å rot stående träd och andra växter tillika med frukt därå samt gödsel. Till byggnad höra fast inredning såsom avbalkningar, ledstänger, spiltor, krubbor och annat dylikt, ledningar för uppvärmning, belysning, luftväxling samt vattens eller andra ämnens inledande eller bortförande, annat, som i vägg, tak eller golv är inmurat eller intimrat, samt vad till stadigvarande bruk för byggnaden blivit anskaffat, såsom dubbeldörrar, innanfönster, nycklar, järnspisar, järnugnar, kaminer, brandredskap m. m. Till fabrik eller annan för industriell verksamhet inrättad byggnad hör dessutom varje motor, maskin, kärl eller därmed jämförligt redskap, som för sin användning kräver och jämväl vilar på fast, från grunden berett underlag (s. k. fasta maskiner), så ock kraftledningar med därtill hörande inrättningar, dock med undantag av sådana ledningar, som från det allmänna ledningssystemet överföra kraft till särskild maskin, som ej är att hänföra till fast egendom. Reservdel eller duplett till något, som till byggnad hörer, skall ej hänföras till den fasta egendomen.

Såsom förutsättning för att byggnad och vad dit hörer skall anses såsom fast egendom gäller, att byggnadens ägare jämväl äger marken, därå byggnaden är uppförd, liksom att vad som till byggnaden räknas äges av byggnadsägaren. Enligt 4 § i 1895 års lag skall nämligen, om någon efter särskilt stadgande eller på annan emot en var gällande grund har äganderätt till byggnad eller annat, som efter vad i det föregående sagts, skulle till annans fasta egendom höra, detta ej räknas till den fasta egendomen.

Under alla förhållanden skall ej till fast egendom hänföras byggnad, stängsel eller annan för stadigvarande bruk avsedd anläggning å tomt, som besväras av inskriven tomträtt, eller å område, som besväras av inskriven vattenfallsrätt, liksom ej heller för gruvdrift avsedd byggnad, stängsel, ledning eller annan anläggning.

Slutligen skall enligt 1895 års lag såsom fast egendom anses byggnad å ofri tomt i stad i förening med sådan rätt till tomten, att den ej må av ägaren återtagas, så länge tomtören erläggas eller utan att lösen för byggnaden gives; vattenverk å annans grund i förening med sådan rätt till grunden, att den ej må av ägaren återtagas, så länge verket uppehål-

les; i jordeboken upptaget fiskeri, varmed äganderätt till grunden ej är förenad; samt frälseränta.

Av bestämmelserna i 1895 års lag torde följa, att ledning, som hörer till fabrik eller annan för industriell verksamhet inrättad byggnad, räknas till fast egendom, allenast i den mån ledningen är framdragen över egen fastighets område. Beträffande elektriska anläggningar är emellertid i lagen den 22 juni 1920 med vissa bestämmelser om registrering av elektriska anläggningar samt om rätt till elektrisk kraft m. m. stadgat, att — där å fastighet finnes elektrisk station, som tillhör ägaren av fastigheten — ägaren tillhörig, med stationen förbunden ledning, jämväl så vitt den framgår över annan fastighets område, anses höra till den fastighet, å vilken den elektriska anläggningen är belägen, därest ledningen i enlighet med samma lags föreskrifter registrerats å nämnda station (huvudstation); och skall vad sålunda är stadgat äga motsvarande tillämpning i fråga om till ledningen ansluten understation jämte därifrån utgående ledningar och till desamma anslutna understationer och ledningar, i den mån de tillhöra ägaren av huvudstationen.

I bevillningsförordningen förekommer icke något uttryckligt stadgande om vad som skall anses såsom fast egendom. Till fast egendom har emellertid i beskattningshänseende räknats vad som enligt allmän lag är att anse såsom fast egendom ävensom byggnad å annans mark, ändock att den enligt allmän lag ej är hänförlig till fast egendom. För gruvdrift avsedd byggnad torde under alla förhållanden hava räknats till fast egendom. Däremot torde i regel ledningar, som enligt lagen den 22 juni 1920 skola civilrättsligt anses såsom fast egendom, i beskattningsavseende icke hava betraktats såsom sådan.

S. k. fasta maskiner och ledningar.

Enligt Landéns förslag, som upptog egendomsskatt å såväl fast som lös egendom, skulle motor, maskin, kärl eller därmed jämförligt redskap, som enligt allmän lag hörde till fabrik eller annan för industriell verksamhet inrättad byggnad, i beskattningshänseende räknas till lös egendom. Han framhöll, bland annat, hurusom praktiska svårigheter förelåge att vid taxering tillämpa allmänna lagens stadganden om vad som hörde till fabrik eller annan för industriell verksamhet inrättad byggnad. Gränsen mellan de i sådan byggnad inrymda motorer, maskiner, kärl med flera redskap, vilka enligt allmän lag vore att räkna till fast egendom, och dem, som icke vore dit hänförliga, vore dels tämligen svävande och dels icke lämpad efter nutida förhållanden. Det kunde inträffa, att av två "redskap" av precis samma natur enligt lagens hänvisning det ena skulle räknas till fast egendom, det andra däremot icke, varigenom viss osäkerhet i fastighetstaxeringen uppstode. Ofta yppade sig ock i praktiken svårighet att bestämma gränsen mellan s. k. fasta maskiner och andra.

Eiserman—von Wolckers förslag, som icke upptog vare sig egendomsskatt å lös egendom eller näringsskatt, gjorde i fråga om s. k. fasta maskiner icke någon avvikelse från vad som hittills ansetts i beskattningsavseende gälla.

I sitt över dessa förslag avgivna utlåtande yttrade kammarrätten, att, om objektbeskattning å lös egendom infördes, ställde det sig mest praktiskt att låta maskiner och inventarier av alla slag i beskattningsavseende betraktas såsom lös egendom, varemot, om egendomsskatt å lös egendom icke ifrågakomme, en överflyttning av fasta maskiner och

inventarier från skattepliktig egendom till skattefri sådan vore ägnad att för näringsidkare medföra rätt så avsevärd lättnad i beskattningen och följaktligen komma att verka i motsatt riktning mot ett av de mål, som genom skatteregleringen skulle vinnas.

Enligt 3 § i Kungl. Maj:ts förslag till kommunalskattelag, vilket förslag upptog bland annat näringsskatt, skulle med fast egendom förstås såväl vad enligt allmän lag vore att hänföra till sådan egendom som ock byggnad, vilken enligt allmän lag ej vore hänförlig till fast egendom; och skulle till fabrik eller annan för industriell verksamhet inrättad byggnad, ändock annat skulle föranledas av bestämmelserna i allmän lag, icke räknas motor, maskin, kärl eller därmed jämförligt redskap med tillhörande kraftledningar.

Således skulle enligt detta förslag s. k. fasta maskiner undantagas i beskattningsavseende från begreppet fast egendom; de skulle i stället såsom lös egendom underkastas näringsskatt. Departementschefen yttrade i propositionen (sid. 336), att det syntes honom — med hänsyn till den föreslagna näringsskatten — mest praktiskt att låta s. k. fasta maskiner och dylikt i beskattningsavseende betraktas såsom lös egendom. Visserligen komme därigenom skattelagens bestämmelser att icke överensstämma med allmän lags stadganden i förevarande avseende. Detta syntes emellertid knappast behöva väcka några betänkligheter. Vid det förhållande, att taxeringsvärdena å industrifastigheter komme att understiga värdet av vad som civilrättsligt vore att räkna till fast egendom, torde någon fara med avseende å fastighetskrediten ej komma att föreligga.

Skogsbeskattningskommittén fann anledning icke föreligga att under provisorietiden föreslå någon ändring i vad som dittills gällt i fråga om s. k. fasta maskiners beskattning. I 1921 års förordning om allmän fastighetstaxering år 1922 inflöt ock bestämmelse, att med fast egendom skulle i förordningen förstås vad enligt allmän lag vore att hänföra till sådan egendom, så ock byggnad, ändå att den enligt allmän lag ej vore hänförlig till fast egendom.

Då kommunalskattekommitténs förslag räknar med en särskild skatt för näring, som har karaktär av objektskatt, har kommittén upptagit Kungl. Maj:ts förslag att låta s. k. fasta maskiner i beskattningsavseende betraktas såsom lös egendom och följaktligen undantagas från fastighetsbeskattning för att i stället underkastas näringsbeskattning. Det huvudsakliga skälet härför är den ovan antydda svårigheten att skilja mellan fasta och lösa maskiner och den ojämnhet i beskattningen, som därav blir en följd. Det må ock framhållas, att genom det nuvarande systemet dubbelt avdrag för värdeminskning å s. k. fasta maskiner skulle kunna vid inkomstberäkningen lätt nog äga rum, ity att först dylikt avdrag rätteligen sker å dessa maskiners — liksom ock å lösa maskiners — värde och sedermera värdeminskningsavdrag medgives å fastigheten i dess helhet efter dess taxeringsvärde, däri värdet av de fasta maskinerna ingår.

Till fabrik eller annan för industriell verksamhet inrättad byggnad, till vatten- gas- eller kraftverk eller till elektrisk station skola enligt kommitténs förslag icke räknas till driften hörande ledningar. Av särskild betydelse äro härvid ledningar tillhörande de elektriska kraftverken. Dylika ledningar skola således i beskattningsavseende hänföras till lös egendom, även om de på grund av bestämmelse i 1895 års lag eller i

lagen den 22 juni 1920 civilrättsligt utgöra fast egendom (jfr Kungl. prop. nr 165 till 1924 års riksdag).

Till ledning hänföras givetvis ock de stolpar eller andra underlag, varå ledningen vilar, såvitt sådant underlag icke har karaktär av byggnad. Vad beträffar de i 1920 års lag omförmälda understationer komma dessa, i den mån de kunna hänföras till byggnader, att enligt förslaget räknas till fast egendom och såsom sådana taxeras i den kommun, där de äro belägna.

Vad i övrigt angår begreppet byggnad och vad dit hörer innebär kommitténs förslag, att i beskattningshänseende skall liksom hittills gälla detsamma som enligt allmän lag.

Avfattningen av förslagets 4 § överensstämmer i huvudsak med Kungl. Maj:ts förslag. De gjorda tilläggen hava tillkommit i förtydligande syfte.

Såsom av paragrafens innehåll framgår, har kommittén ansett, att gruvbyggnad och frälseränta fortfarande skola taxeras såsom fast egendom.

## 5 §.

Skattepliktig fastighet.

De nuvarande bestämmelserna om vilka fastigheter, som skola helt eller delvis vara från beskattning undantagna, återfinnas i bevillningsförordningens 5 § med därtill hörande anvisningar, sådan nämnda paragraf med anvisningar lyder enligt förordningen den 19 november 1920. Dessa bestämmelser äro i det närmaste överensstämmande med vad Kungl. Maj:ts förslag till kommunalskattelag härutinnan innehöll.

Kommittén har i sitt förslag i huvudsak bibehållit de ifrågavarande bestämmelserna men ansett desamma böra i vissa delar läggas efter enklare och mera enhetliga linjer.

I sådant avseende må till en början framhållas, att förslaget medgiver frihet från fastighetsskatt för staten tillhöriga, för försvarsändamål avsedda fastigheter utan den inskränkande tilläggsbestämmelsen "i den mån de för sådant ändamål nyttjas", som bevillningsförordningen upptager. Denna tilläggsbestämmelse, sådan den i bevillningsförordningens anvisningar finnes närmare utförd, måste enligt kommitténs mening betecknas såsom ganska oklar och delvis olämplig. Att uppdela värdet å t. ex. ett örlogsvarv efter det växlande förhållande, vari den däråbedrivna verksamheten under olika år står till å ena sidan arbeten för tillgodoseende av försvarsändamål och å andra sidan byggande av fartyg eller annat varvsarbete, som ej avser försvarsändamål, evad det sker för statens eller för annans räkning, måste förvisso erbjuda avsevärda svårigheter och för övrigt icke lämna den fasthet åt fastighetstaxeringen, som alltid ansetts önskvärd. Då härtill kommer, att användningen för annat än försvarsändamål ej heller får vara alltför obetydlig, ökas ovissheten och godtyckligheten i en uppdelning. Detsamma gäller i fråga om exemplet med övningsfält, där gränsen mellan det skattepliktiga och det icke skattepliktiga värdet likaledes är rätt så flytande. Kommittén har därför ansett sig böra stanna vid att låta ifrågavarande fastigheter lämnas fria från fastighetsbeskattning utan alla dylika modifierande tillägg. Och har detta kunnat ske med så mycket större skäl, som tillika lämnas den generella modifikationen, att, om fastighet eller byggnad, som i 1 mom. avses,

till någon del använts för industriell eller därmed jämförlig verksamhet, som ej avser försvarsändamål, eller mot vederlag upplåtits till begagnande för annat ändamål än i samma mom. är sagt — varmed givetvis avses en lokal uppdelning av fastigheten eller byggnaden ifråga allt efter sättet för dess användning — fastighetsskatt skall utgå för däremot svarande del av fastighetens eller byggnadens värde. Enligt kommitténs förmenande tillgodoser en sådan bestämmelse kommunens beskattningsintresse så långt som över huvud kan anses skäligt.

Det förekommer ej sällan, att i byggnad, som användes för ändamål, som i 1 mom. avses, och för vilken på sådan grund frihet från fastighetsskatt ansetts böra medgivas, inrymmes bostad för befattningshavare i den verksamhet, som där utövas. Understundom är ock i sammanhang med de egentliga för verksamheten avsedda byggnaderna anordnad särskild för sådan befattningshavare avsedd bostadsbyggnad. I fråga om dylika bostadslägenheter saknas för närvarande enhetlig föreskrift (se anvisningarna till bevillningsförordningens 5 § andra stycket). Än äro de fria från fastighetsbevillning, än skola de därmed beläggas. Detta måste emellertid anses mindre tillfredsställande. Enligt kommitténs förmenande bör den skattefrihet, som gäller för byggnader och utrymmen, vilka äro avsedda för i detta mom. omförmäld verksamhet, gälla även beträffande bostadslägenhet för befattningshavare i sådan verksamhet, och detta evad bostaden är fristående eller inrymd i ett för verksamheten i fråga avsett hus. Ett församlingshus i stad, där församlingens präster hava tjänstebostad, och den bostadslägenhet på landet, som upplåtes till församlingens präst, böra alltså vara fria från fastighetsskatt lika väl som kyrkan. Kommittén har i förevarande paragraf infört en uttrycklig bestämmelse härom, och bör det, såsom ock i anvisningarna framhålles, vara utan betydelse, om tjänstinnehavaren har att för bostaden erlägga viss avgift, exempelvis genom avdrag å den nominella lönen, eller icke. Under nyssnämnda bestämmelse faller emellertid icke på lön anslagen eller eljest såsom avlöning till tjänstinnehavare anvisad jordbruksfastighet.

Den i förevarande paragraf för fastighet medgivna skattefrihet grundar sig därå, att fastigheten är avsedd att användas för ett visst allmännyttigt ändamål. Därest denna användning ej kommer till stånd, utan fastigheten eller en del därav i stället utnyttjas för industriell eller därmed jämförlig verksamhet, som ej avser försvarsändamål, eller uthyres eller eljest mot vederlag upplåtes till begagnande av annan än vederbörande befattningshavare, förfaller grunden för skattefriheten; och skatt bör då utgå för fastigheten eller den del därav, som sålunda användes för främmande ändamål. Den bestämmelse, som förslaget meddelar härom, är så tillvida av annan innebörd än motsvarande bestämmelse i sjätte stycket av 2 § i anvisningarna till bevillningsförordningen, att förslaget utgår därifrån, att skattskyldighet skall inträda först då fastigheten eller en viss lokalt begränsad del därav mera stadigvarande användes till främmande ändamål. Det tillfälliga upplåtandet av ett missionshus eller församlingshus för biografföreställning eller samkväm, även om det sker allt emellanåt, skall alltså icke föranleda skatteplikt. Först om upplåtelsen är av sådan beskaffenhet, att det främmande företaget uteslutande eller åtminstone till det väsentliga disponerar huset eller viss lokalt begränsad del därav, blir förhållandet ett annat. Grunden till att bestämmelsen i fråga givits denna innebörd är svårigheten att

på tillfredsställande sätt uppdela taxeringsvärdet å olika samtidiga användningssätt av samma fastighet, den osäkerhet och växling i delvärdena, som härav skulle bliva en följd, samt slutligen det naturliga däri, att frågan om skatteplikt göres beroende av fastighetens väsentliga och normala användning.

I fråga om skatteplikt för de i förslagets 5 § 2 mom. upptagna kommunikationsanstalter skiljer sig förslaget huvudsakligen blott i redaktionellt avseende från motsvarande bestämmelser i bevillningsförordningens 5 § med därtill hörande anvisningar.

De nuvarande anvisningsbestämmelserna hava, enligt vad för kommittén uppgivits, föranlett tvekan hos taxeringsmyndigheter, huruvida ett järnvägsföretags för dess personal avsedda bostadshus skola lämnas skattefria eller ej, eller om fastighetsbevillning skall för dem utgå allenast i det fall, att de äro belägna utom det område, som kan anses hava tagits i anspråk för järnvägsdriften. Enligt kommitténs mening böra dylika bostadshus, som — där de ej äro att hänföra till banvakts- eller andra vaktstugor — ej kunna anses vara för driftens upprätthållande omedelbart nödvändiga, vara underkastade fastighetsbeskattning oberoende av deras belägenhet. Särskild anledning att fritaga bostadshusen i fråga från beskattning, därest de äro belägna inom det för driften avsedda området, synes knappast föreligga, vartill kommer svårigheten att avgöra omfattningen av dylikt område. Däremot böra enligt kommitténs mening stationshus, godsmagasin och andra direkt för driften avsedda byggnader fritagas från beskattning, även om däri inrymts någon för järnvägspersonalen avsedd bostadslägenhet. Härom har kommittén i punkt 7 av anvisningarna till 5 § upptagit vägledande föreskrifter.

Frågan huruvida till järnväg hörande grustag inbegripes i den järnvägarna medgivna skattefriheten har varit omtvistad. Enligt kommitténs mening bör sådant grustag icke från beskattning undantagas.

Den i 4 mom. av förevarande paragraf föreslagna skattefrihet för främmande stat tillhörig, för dess beskickning eller konsulat härstädes avsedd fastighet återfinnes icke i gällande bevillningsförordning, men motsvarande förslag upptogs i Kungl. Maj:ts förslag till kommunalskattelag.

Slutligen må framhållas, att den i punkt 9 av anvisningarna till denna paragraf lämnade föreskriften, att frågan, huruvida fastighet skall helt eller delvis vara frikallad från beskattning, skall bedömas efter förhållandena vid taxeringsårets ingång, icke torde innebära någon från praxis avvikande bestämmelse. I Kungl. Maj:ts förslag till kommunalskattelag upptogs den generella föreskriften, att taxering skulle verkställas med hänsyn tagen till förhållandena vid nästföregående kalenderårs utgång.

## 6 §.

Fastighet underkastad taxering.

Enligt bevillningsförordningen skall uppskattning av fast egendoms värde äga rum jämväl i sådana fall, då bevillning icke skall för fastigheten utgöras, dock med undantag för järnväg och annan kommunikationsanläggning.

I såväl Eiserman—von Wolckers som Landéns förslag upptogs bestämmelse, att fast egendom, som vore undantagen från fastighetsbeskattning, ej skulle åsättas taxeringsvärde, med mindre egendomen enligt särskild föreskrift vore underkastad viss annan avgiftsskyldighet efter taxeringsvärdet. Detta stadgande motiverades av Eiserman och von Wolcker huvudsakligen därmed, att något verkligt intresse med taxeringsvärdes åsättande i fall, då varken fastighetsskatt eller annan på taxeringsvärdet grundad avgift skulle utgå, icke förelåge ur annan synpunkt än den officiella statistikens. Men till att allenast för statistikens skull bibehålla den nuvarande ordningen syntes anledning icke föreligga, helst några mera pålitliga värden icke vore att förvänta vid taxering av skattefri egendom, vilken taxering hade en naturlig tendens att stelna i ett slags skentaxering.

I 5 § av Kungl. Maj:ts förslag till kommunalskattelag upptogs emellertid föreskrift om taxering av all fast egendom utom dels kommunikationsanläggningar och dels byggnad eller med varandra sammanhörande byggnader, som vore uppförda å mark, därför byggnadsägaren icke vore skattskyldig och vilkas värde understege 500 kronor.

Departementschefen yttrade i sin motivering (1920 års Kungl. prop. sid. 358), att för kommunerna vore det ur olika synpunkter av vikt, att taxeringsvärden funnes åsatta dem tillhöriga fastigheter även i de fall, då fastighetsskatt eller annan avgäld efter taxeringsvärde ej skulle utgöras. Vid sådant förhållande hade tillräcklig anledning icke synts föreligga att vare sig i fråga om staten tillhöriga fastigheter, vilka i mindre utsträckning än dittills skulle komma att bliva fritagna från beskattning, eller beträffande andra fastigheter göra avvikelser från gällande bestämmelser. Stadgandet, att byggnad eller med varandra sammanhörande byggnader skulle under angivna förutsättningar undantagas från taxering, hade tillkommit i anledning av kammarrättens hemställan (prop. sid. 434).

I 1921 års förordning angående allmän fastighetstaxering år 1922 upptogs bevillningsförordningens bestämmelse i nu ifrågavarande avseende oförändrad.

Denna bestämmelse har kommittén för sin del ansett böra bibehållas. Kommittén har alltså anslutit sig till Kungl. Maj:ts förslag med allenast den avvikelsen, att taxeringsvärde jämväl skall åsättas sådan byggnad eller med varandra sammanhörande byggnader, som enligt Kungl. Maj:ts förslag skulle från taxering undantagas. För kontrollerande av att taxeringsmyndigheterna icke vid taxeringen förbisett dylika byggnader torde det vara av vikt, att desamma finnas med åsatta värden i taxeringslängden redovisade, även om fastighetsskatt icke skall för dem utgöras. Likaledes torde för eventuell omtaxering under löpande taxeringsperiod det vara erforderligt, att byggnaderna ifråga fått sig taxeringsvärden åsatta.

### 7 §.

Fastighets beskattningsnatur.

Under denna paragraf, innefattande bestämmelser om fastighets beskattningsnatur, har kommittén upptagit enahanda stadganden, som återfinnas i 4 § av förordningen den 7 juli 1921 om allmän fastighetstaxering år 1922; och äro likaledes anvisningarna till förslagets 7 § överensstäm-

mande med de till nämnda paragraf i 1921 års förordning hörande anvisningarna. De bland de senare anvisningarna upptagna bestämmelserna om vad som är att hänföra till jordbruk och jordbrukets binäringar hava dock uteslutits i anvisningarna till 7 § och i stället för bättre sammanhangs skull inrymts bland anvisningarna till 26 §.

Indelningen av fast egendom i jordbruksfastighet och annan fastighet, vilken indelning återfinnes i bevillningsförordningen, bibehölls ock i Eiserman—von Wolckers och i Landéns förslag, men upptogs icke i Kungl. Maj:ts förslag till kommunalskattelag. Enligt sistnämnda förslag skulle fast egendom icke särskiljas i jordbruksfastighet och annan fastighet, utan egendomens taxeringsvärde skulle omedelbart uppdelas i jordbruksvärde, skogsvärde och annat värde. Sedan departementschefen i propositionen (sid. 407) framhållit, att fastighet kunde till olika delar av sitt värde ingå i skatterepartitionen efter olika repartitionsgrunder, yttrade han vidare, att, då sålunda i varje fall en och samma fastighet icke alltid borde beskattas efter en enhetlig norm, syntes ingen anledning förefinnas att bibehålla en åtskillnad mellan olika slag av fastigheter, vilken i alla händelser icke skulle vara tillfyllestgörande; i stället borde varje särskild fastighet åsättas de olika värden, densamma ur skilda synpunkter ägde. Genom en dylik anordning löstes av sig självt de taxeringstekniska svårigheter, som skulle följa av ett avgörande, huruvida fastighet borde hänföras till jordbruksfastighet eller till annan fastighet.

I förordningen om allmän fastighetstaxering år 1922 bibehölls indelningen i jordbruksfastighet och annan fastighet. Enligt vad skogsbeskattningskommittén i sin motivering yttrade, hade kommittén saknat anledning att ingå i bedömande av lämpligheten att ur skattelagstiftningen borttaga begreppen jordbruksfastighet och annan fastighet, enär ifrågavarande indelning av fastigheter måste i beskattningsavseende bibehållas, så länge bevillningsförordningen gällde.

Även om den nu ifrågavarande indelningen av fastigheter icke är erforderlig för frågan om repartitionsgrundernas bestämmande, har kommunalskattekommittén likväl funnit övervägande skäl tala för indelningens bibehållande. Såsom av anvisningarna till förslagets 9 § framgår, äro nämligen de förhållanden, som vid uppskattning av fast egendom böra av taxeringsmännen särskilt beaktas, icke likartade, då det gäller jordbruksfastighet och då fråga är om annan fastighet. Uppskattningsreglerna kunde visserligen omformuleras, så att begreppen jordbruksfastighet och annan fastighet uteslötes och i stället annan indelning infördes, men kommittén föreställer sig, att en dylik omreglering skulle för taxeringsmännen medföra större svårigheter, än om de fortfarande få begagna sig av den hävdvunna indelningen. I detta avseende må blott framhållas, att under "annat värde" skulle enligt Kungl. Maj:ts förslag inrymmas så heterogena värden som hela värdet av tomt och hus i stad samt det mervärde (tomt- och industrivärde), som en jordbruksegendom kan äga utöver dess värde för jordbruk och skogsbruk. Jämväl torde från långivare- eller kreditsynpunkt bibehållande av den nuvarande indelningen befinnas önskvärd. Medgivas måste, att i gränsfall svårighet kan föreligga för avgörande, huruvida en viss fastighet bör rubriceras såsom jordbruksfastighet eller såsom annan fastighet; och skulle, såsom departementschefen antytt, fördelen med borttagandet av den nuvarande indelningen bestå just däri, att dylik taxeringsteknisk svårighet undanröjdes.

Men häremot må erinras, att samma prövning, som nu måste äga rum för avgörande om fastighet skall taxeras såsom jordbruksfastighet eller annan fastighet, återkommer, om fastigheterna, såsom i Kungl. Maj:ts förslag, skola direkt åsättas jordbruksvärde eller annat värde. Den förmenta fördelen, som skulle följa av Kungl. Maj:ts förslag, synes därför illusorisk.

Frälseränta, som enligt bevillningsförordningen hänförts till annan fastighet, skulle enligt Kungl. Maj:ts förslag åsättas jordbruksvärde, då räntan helt eller delvis utginge utav fastighet med åsatt jordbruksvärde, men eljest annat värde. Departementschefen yttrade (sid. 409), att då frälseränta i allmänhet vore bestämd att utgå i produkter av jordbruk — ehuruväl dessa produkter löstes i penningar, vanligen efter markegång — hade det synts riktigast att, när räntan utginge av fastighet med jordbruksvärde, även frälseräntan åsattes sådant värde.

Kommittén har ansett sig icke böra föreslå någon ändring i vad nu gäller beträffande ifrågavarande, under avskrivning stående institut.

8 §.

Taxeringsenhet.

De i denna paragraf upptagna stadganden, vilka avhandla taxeringsenheternas omfattning och dithörande frågor, överensstämma i huvudsak med bestämmelserna i 5 § av förordningen den 7 juli 1921 om allmän fastighetstaxering år 1922.

Till den i sistnämnda paragrafs näst sista stycke lämnade föreskriften om angivande i vissa fall, huru stor del av *taxeringsvärdet* som anses skäligen belöpa å särskilda delar av en taxeringsenhet, har i förslaget gjorts det tillägg, att sådant angivande skall ske även för de i 11 § omförmälda *särskilda värdena*. Detta tillägg betingas därav, att jämväl i avseende å den beskattningsrätt, som tillkommer menighet inom sådant administrativt område, varom i förevarande stycke är fråga, olika repartitionsgrunder kunna komma att gälla för olika slag av de särskilda värdena. För övrigt torde en uppdelning av de särskilda värdena tjäna till befordrande och kontrollerande av en riktig fördelning av själva taxeringsvärdet.

Sistnämnda synpunkt motiverar även motsvarande tillägg, som gjorts i sista stycket av 8 §. Det måste ock antagas, att då fastighetsägare har intresse att få besked om, huru stor del av taxeringsvärdet som belöper å viss i taxeringsenheten ingående fastighet eller del därav, samma intresse gäller även de särskilda värden, som tillsammans utgöra taxeringsvärdet. Däremot är i förslaget rätten att påfordra dylikt besked förbehållen åt ägaren och således icke, såsom i 1921 års förordning, medgiven jämväl för arrendatorn. Denna inskränkning sammanhänger med kommitténs förslag att å ägaren överflytta den kommunala skattskyldighet för jordbruksfastighet, som för närvarande åligger arrendatorn.

I övrigt har kommittén vidtagit några mindre ändringar av uteslutande formell art.

Då varje taxeringsenhet skall åsättas särskilt taxeringsvärde, komma de tidpunkter, vartill hänsyn bör tagas vid bestämmande av taxeringsenhets omfattning och åsättande av taxeringsvärde, att sammanfalla. Kommittén får härom hänvisa till innehållet i förslagets 10 §.

Anvisningarna till 8 § äro i det närmaste lika lydande med anvisningarna till 5 § i 1921 års förordning. Några smärre ändringar hava vidtagits i förtydligande syfte. Därjämte har tillagts den bestämmelsen, att sådan påfordran, varom förmäles i sista stycket av 8 §, skall ske det år, varunder allmän fastighetstaxering äger rum, hos beredningseller fastighetstaxeringsnämnd samt eljest hos taxeringsnämnd. Det måste nämligen anses mindre lämpligt, att prövningsnämnd skall i första hand betungas med bestyret att angiva huru stor del av taxeringsvärdet och de i 11 § omförmälda särskilda värden, som belöper å viss fastighet eller fastighetsdel, vilken ingår i en av flera fastigheter eller fastighetsdelar bestående taxeringsenhet. Någon tid, inom vilken sådan påfordran skall ske, har däremot ansetts icke behöva föreskrivas.

9 §.

*Taxeringsvärde.*

Såsom i det föregående framhållits, har kommittén beträffande grunderna för taxeringsvärdets bestämmande anslutit sig till skogsbeskattningskommitténs betänkande, som resulterade i förordningen den 7 juli 1921 om allmän fastighetstaxering år 1922. Föreliggande 9 § överensstämmer sålunda med 6 § i nyssnämnda förordning; och får kommunalskattekommittén för sin del åberopa den motivering, som av skogsbeskattningskommittén lämnats till berörda 6 §.

*Skogsmark och växande skog.*

Jämväl anvisningsbestämmelserna till förslagets 9 § återfinnas i 1921 års förordning. Uppskattning av skogsmark och däråvarande växande skog skall således enligt förslaget ske enligt särskild instruktion. Kommittén anser emellertid, att denna instruktion icke bör inrymmas i kommunalskattelagen. Enligt den till 1921 års förordning hörande, av skogsbeskattningskommittén utarbetade instruktionen skall nämligen för utrönande av skogsmarkens värde och värdet av den växande skogen (skogsvärdet) skogens nettoavkastning kapitaliseras efter sex procent. Denna kapitaliseringsprocent, som ansågs betingad av dåvarande prisförhållanden, bör emellertid ändras, i den mån ändrade prisförhållanden därtill föranleda. Huruvida förhållanden, som motivera ändring i kapitaliseringsprocenten eller som eljest böra föranleda ändrade bestämmelser i instruktionen, inträffat, torde böra undersökas vid tiden före varje allmän fastighetstaxering; och kunna således tid efter annan ändrade instruktionsföreskrifter vara av nöden. Vid sådant förhållande synes det kommittén lämpligt, att instruktionen för värdesättning å skogsmark och växande skog icke ingår i eller bilägges kommunalskattelagen utan utfärdas genom särskild författning.

Om, såsom kommittén antager, nästa allmänna fastighetstaxering icke kommer att äga rum förr än under år 1927, d. v. s. fem år efter den senaste allmänna fastighetstaxeringen, bör för de omtaxeringar av skogsmark och växande skog, som dessförinnan kunna behöva vidtagas, den instruktion, som finnes 1921 års förordning bilagd, oförändrad lända till efterrättelse, detta redan av den anledningen, att omtaxering under löpande taxeringsperiod bör, på sätt författningsförslagets 13 § innehåller, verkställas med hänsyn till det allmänna prisläge, som legat till grund för närmast föregående allmänna fastighetstaxering. Så är ock bestämt för fastighetstaxering åren 1923 och 1924 genom förordningen den 7 juli

1921 (Sv. F. S. nr 383) och för 1925 och 1926 års fastighetstaxeringar genom beslut vid 1924 års riksdag.

Enligt anvisningarna vid 6 § i 1921 års förordning skall till skogsmarkens uppskattade värde i förekommande fall läggas värdet av bete, som ägaren kan jämsides med rationellt skogsbruk tillgodogöra sig å skogsmarken. Denna föreskrift har visat sig i behov av komplettering. Vid 1922 års allmänna fastighetstaxering lärer nämligen hava inträffat, att i strid mot ovannämnda instruktion mer eller mindre skogbevuxen mark, som dock huvudsakligen tjänat till betesmark, uppskattats såsom skogsmark och till det sålunda uppkomna värdet lagts betesvärdet, liksom ock att betesvärde tillagts värdet av skogsmark även i det fall, att betet icke kunnat tillgodogöras utan att förhindra skogens rationella skötsel. Ifrågavarande anvisningsbestämmelse har därför ersatts med anvisning dels att utmark, som väsentligen utnyttjas till bete, värdesättes som betesmark och icke som skogsmark, och dels att å egentlig skogsmark, som värdesättes med hänsyn till det skogsbruk, som kan därå rationellt drivas, bör ej annat betesvärde beräknas än för sådant bete, som kan tillgodogöras utan intrång i det rationella skogsbruket.

Enhetsvärden.

Då i punkt 1 av anvisningarna till 9 § upptagits hänvisning till enhetsvärden, föreslagna i den ordning, som i förordningen om taxeringsmyndigheter och förfarandet vid taxering omförmäles, har därvid förutsatts, att i taxeringsförordningen komme att inflyta bestämmelser om förfarandet vid allmän fastighetstaxering. Sådana bestämmelser, avseende 1922 års allmänna fastighetstaxering, hava meddelats i särskild författning.

Byggnad å annans mark.

Vid behandling av frågan om grunderna för taxeringsvärdes åsättande har kommittén haft att taga ståndpunkt i spörsmålet om det värde, vartill byggnad å annans mark bör vid taxeringen upptagas. Om — såsom merendels torde vara förhållandet — byggnadens värde för dess ägare är mindre än vad byggnaden skulle vara värd, i fall byggnadens ägare ägde jämväl den mark, varå byggnaden uppförts, uppstår frågan till vilketdera värdet byggnaden bör vid taxeringen uppskattas. Då byggnadens värde för ägaren av byggnaden får anses sammanfalla med byggnadens saluvärde, innebär således uppskattning av byggnaden till ett annat värde avvikelse från regeln om fastighets uppskattning efter allmänna saluvärdet.

I bevillningsförordningen med därtill hörande anvisningar finnes icke någon särskild bestämmelse meddelad rörande uppskattning av byggnad å annans mark, varav torde följa, att sådan byggnad bör, liksom annan fast egendom, värdesättas efter allmänna saluvärdet.

I Eiserman—von Wolckers förslag (7 §) upptogs den bestämmelsen, att byggnad å annans mark skulle i fråga om taxering komma i betraktande med det värde, som byggnaden skulle äga, därest den mark, varå byggnaden vore belägen eller som eljest till densamma nyttjades, tillhörde byggnadens ägare. I motiveringen yttras följande: Det hade i författningsförslaget ansetts böra utsägas, att, för den händelse byggnad vore belägen å annans mark, skulle bortses från denna omständighet, så att uppskattningen skedde såsom om byggnad och den mark, som till byggnaden — vare sig på grund av upplåtelse eller eljest faktiskt —

nyttjades, tillhörde en och samme ägare. Taxeringsmännen hade således att lämna ur räkningen ej endast sådana i det anmärkta fallet vanliga förbehåll, som att byggnaden skulle vid besittningstidens utgång hemfalla till jordägaren utan lösen eller bortföras, utan även det förhållandet, att byggnad å annans mark i själva verket alltid — förbehåll av nyss nämnt slag således oavsett — hade ett *lägre* värde vid försäljning än byggnad å egen mark. Uppskattningen av det *objektiva* saluvärdet av den egendom, som i varje särskilt fall vore i fråga, finge nämligen icke påverkas därav, att ägare till byggnad och mark i vissa fall vore olika personer, då ju egendomen uppenbarligen icke, om och när byggnad och mark i sinom tid komme i samme ägares hand, kunde anses bliva, objektivt taget, mera värd därigenom att så skedde.

Landén upptager icke i sitt förslag särskild bestämmelse om taxering av byggnad å annans mark. I fråga om huru värdet av sådan byggnad å annans mark, som i och för sig skulle taxeras såsom annan fastighet, borde beräknas, framhöll Landén i sin motivering bland annat: Ofta bestode ett lösare och mera tillfälligt samband mellan byggnaden och det område, på vilket densamma vore uppförd. Byggnaden syntes sällan om ens någonsin vara behövlig för markens brukande, men däremot hava ett nära nog självständigt värde, ehuru detta givetvis influerades av det läge, marken hade, och av byggnadens samband med marken. Bestämmelsen att sådan byggnad skulle anses såsom en självständig taxeringsenhet innebure icke, att man vid taxeringen finge förbise sambandet mellan marken och byggnaden eller den inverkan, nämnda samband hade på vardera delens värde. Tvärtom vore det förutsatt, att vid taxeringen av mark och byggnad skulle erhållas två värden, som sammanlagt icke överstege värdet å fastigheten i dess förhandenvarande skick. Däremot vore det icke uteslutet, att summan av de två värdena kunde bliva lägre än värdet skulle bliva, om marken och byggnaderna vore i samme ägares hand. Sådant kunde t. ex. inträffa i det fall, att husägarens besittningsrätt till marken snart skulle upphöra och markägaren icke vore skyldig att inlösa byggnaden eller han vore berättigad att utan lösen få äganderätt därtill. I sådana fall vore givetvis byggnadens objektiva värde i och för sig mindre för varje ägare utom markägaren än värdet under förutsättning av ett bestående samband med marken. Härtill syntes hänsyn böra tagas vid bestämmandet av det särskilda taxeringsvärdet å byggnaden.

I de över Eiserman—von Wolckers och Landéns förslag avgivna yttrandena anförde:

Länsstyrelsen i Södermanlands län: Då byggnad å annans grund vore mindre värd, än om den legat på egen grund, syntes stadgande om likställighet i taxeringsavseende ej lämpligt.

Länsstyrelsen i Blekinge län: Byggnader å ofri grund vore varken en så bärkraftig eller betydelsefull skattekälla, att ett brytande av principen om saluvärdet därav betingades. I stället torde en synnerlig lindrig beskattning av sådana ur rättvisans synpunkt vara att förorda.

Västmanlands läns landsting: Eiserman—von Wolckers förslag om taxering av byggnad å annans grund syntes, såsom stående i full överensstämmelse med intresseprincipen, vara värt beaktande.

Kammarrätten: För den av Eiserman och von Wolcker ifrågasatta avvikelsen från regeln om taxeringsvärdets grundande å allmänna saluvärdet, att byggnad å annans mark skulle komma i betraktande med det

värde, som byggnaden skulle äga, därest den mark, varå byggnaden vore belägen eller som eljest till denna nyttjades, tillhörde byggnadens ägare, syntes kammarrätten giltiga skäl saknas. Beskattningen vore avsedd att vila å skatteobjektets verkliga värde, men icke att träffa ett mindervärdigt objekt, som om detsamma vore fullvärdigt. Genom att låta byggnad å annans mark uppskattas till sitt allmänna saluvärde vunne man ock den beaktansvärda fördelen, att byggnaden icke behövde undergå särskild uppskattning vid dess ägares taxering till förmögenhetsskatt, utan taxeringsvärdet bleve utan vidare jämväl förmögenhetsvärde.

I propositionen till 1920 års riksdag med förslag till kommunalskattelag anförde departementschefen (sid. 395): Då fråga vore om en intressebeskattning, syntes kommunens rätt att erhålla skatt för en fastighet böra vara oberoende av huru äganderätten till de olika fastighetsdelarna vore uppdelad. Skatten borde bestämmas med hänsyn till fastighetens värde i dess helhet. Lika litet som det ifrågasattes, att fastighetsskatten skulle bliva lägre, därför att en fastighet såsom inteckнad hade mindre värde för ägaren, lika litet borde en lägre skattskyldighet ifrågasättas, därför att byggnaden tillhörde annan ägare än marken och på denna grund för sin ägare hade lägre värde, än eljest skulle varit fallet. Departementschefen anslöte sig i förevarande avseende till Eiserman—von Wolckers förslag. Det av kammarrätten antydda förhållandet, att taxeringsvärdet å huset med denna lösning av spörsmålet ej borde läggas till grund för taxering av förmögenhet till inkomst- och förmögenhetsskatt, syntes icke utgöra tillräckligt skäl för frångående av den i och för sig riktiga principen. I stället syntes det böra medgivas möjlighet för taxeringsmyndigheterna att vid taxering av förmögenhet frångå taxeringsvärdet av hus på annans grund, därest detta skulle befinnas överstiga husets verkliga värde.

I 7 § av Kungl. Maj:ts förslag upptogs i enlighet härmed stadgande, att, då byggnad åsattes särskilt värde, detta skulle bestämmas sålunda, att, sedan marken uppskattats till det värde, densamma skulle äga utan byggnad, för byggnaden beräknades vad som återstode av markens och byggnadens gemensamma värde.

Skogsbeskattningskommittén inlät sig icke på föreliggande fråga. Anledning att föreslå ändring i vad hittills ansetts gälla — yttrade kommittén — syntes ej föreligga, så länge bevillningsförordningen fortfarande utgjorde grund för den kommunala beskattningen. Huruvida vid eventuellt anordnande av en ren objektbeskattning å fast egendom värdesättningen av byggnad å annans mark borde ske efter de nya grunder, som angåves i 7 § av Kungl. Maj:ts förslag till kommunalskattelag, borde i sammanhang med en dylik beskattningsreform bliva föremål för bedömande.

Om intresseprincipen lägges till grund för fastighetsbeskattning, kan möjligen därmed överensstämma, att byggnad å annans mark taxeras till samma värde, som byggnaden skulle äga i markägarens hand. För exempelvis en fabriksanläggning i stad bliva nämligen stadens utgifter i gatuunderhåll, belysning o. s. v. desamma, vare sig det är tomtägaren eller annan person, som äger fabriksbyggnaden. Vid tillämpning åter av ren objektbeskattning ställer sig saken annorlunda. Här synes skatteobjektets skattekraft eller rättare den skattekraft, som innehavandet av skatteobjektet medför, böra bedömas efter skatteobjektets värde i inne-

havarens hand. Liksom ett servitut, som vilar å en fastighet, kan föranleda, att denna fastighet är mindre värd än liknande fastighet, som icke besväras av servitutet, blir värdet av byggnad å annans mark för byggnadsägaren i hög grad beroende av villkoren för hans nyttjanderätt till det område, därå byggnaden är uppförd. Därest man nu, såsom i förslaget, låter allmänna saluvärdet utgöra ett uttryck för antydda skattekraft, lärer anledning saknas att i fråga om det skatteobjekt, som består i byggnad å annans mark, uppställa annan regel för skattekraftens utrönande. Såväl Eiserman—von Wolckers förslag som det för 1920 års riksdag framlagda förslaget byggde fastighetsbeskattningen å intresseprincipens grund, då däremot det författningsförslag, som nu framlägges, vilar, såvitt det avser fastighetsbeskattning, å ren objektbeskattning. Kommittén har därför stannat vid att i sitt förslag låta uppskattning av byggnad å annans mark följa den allmänna regeln om uppskattning efter saluvärde.

Uppskattning av sådan byggnad efter den andra metoden måste för övrigt ofta nog för den skattskyldige te sig som en orättvisa. Om exempelvis en arrendator å den arrenderade egendomen uppfört en för egendomens behov erforderlig driftbyggnad, som inom kort skall vid upplåtelsetidens slut borttagas eller utan lösen tillfalla egendomens ägare och därför i arrendatorns hand har ett obetydligt värde, lärer han knappast finna det riktigt, att han skall skatta för byggnaden icke efter det värde, den har för honom, eller saluvärdet, utan efter ett högre fingerat värde. I sistnämnda fall influerar den omständigheten, att byggnaden skall utan lösen hemfalla till jordägaren, på egendomens saluvärde, så att den minskning i byggnadens värde, som för arrendatorn år efter år inträder, kan sägas kompenserad av det jämsides stigande värdet av själva egendomen, d. v. s. egendomens saluvärde. Om vid fastighetstaxering hänsyn tages allenast till egendomens stegrade saluvärde, men icke till driftbyggnadens för arrendatorn minskade värde, skulle i viss mån dubbelbeskattning äga rum.

Härtill kommer, att, då byggnad å annans mark enligt 8 § skall vara taxeringsenhet, detta innebär, att byggnaden skall självständigt för sig taxeras. En värdesättning, som skulle grunda sig icke å byggnadens värde i och för sig — bestämt med hänsyn till alla därå inverkande omständigheter — utan å värdet av byggnaden och den mark, som därtill utnyttjas, och detta senare värdes därefter skeende uppdelning å byggnaden och marken, skulle innebära en sammanslagning av taxeringsenheter, som tillhöra olika ägare. Med samma skäl skulle exempelvis flera till en fastighet hörande jordlotter i olika ägares hand kunna vid värdesättningen sammanslås i ett med därefter skeende uppdelning av detta gemensamma värde å de olika jordlotterna, och därigenom tillväxtyrs åstadkommas ett högre värde å en var av dem, än om de taxerades var för sig. Vad som, exempelvis i departementschefens ovan återgivna yttrande, anförts till stöd för en dylik värdesättningsmetod beträffande byggnad å annans grund kan med lika skäl sägas i fråga om olika jordlotter hörande till samma fastighet. Men en sådan värdesättningsmetod måste betecknas som principiellt oriktig. En helt annan sak är naturligtvis den uppdelning av taxeringsvärdet å ett i samme ägares hand varande fastighetskomplex, som understundom kan förekomma, och det

specialfall därav, som omförmäles i tredje punkten av anvisningarna till denna paragraf.

Att med uppskattning av byggnad å annans mark efter allmänna saluvärdet följer den beaktansvärda fördelen, att särskild uppskattning av byggnaden vid förmögenhetstaxeringen icke erfordras, är förut framhållet.

10 §.

Tidpunkt, till vilken taxeringsvärdes åsättande hänföres.

Denna paragraf överensstämmer i huvudsak med 7 § i förordningen om allmän fastighetstaxering år 1922.

Såsom skogsbeskattningskommittén påpekat, utgör undantaget från regeln om taxeringens bestämmande efter förhållandena vid taxeringsårets ingång en nyhet i skattelagstiftningen, även om detsamma redan i praktiken tillämpats. Såsom både obilligt och oegentligt — yttrade kommittén — måste anses, att, om exempelvis en byggnad, som skolat särskilt taxeras, nedbrunnit och vid taxeringstillfället ej längre existerade, densamma dock skulle för löpande år taxeras till dess en gång havda värde. Om vidare en egendom under det år taxeringen skedde uppdelats i flera lotter, hade det understundom visat sig vara av vikt för respektive ägare att redan samma år få en var av lotterna särskilt taxerad.

I 10 § möter för första gången i författningsförslagets lagtext benämningen taxeringsår. Om innebörden av denna benämning lämnas besked i 96 §.

11 §.

Särskilda värden.

I enlighet med skogsbeskattningskommitténs förslag upptogs i 1921 års förordning om allmän fastighetstaxering år 1922 föreskrift om taxeringsvärdes redovisande i specialvärden. Dessa specialvärden betingades dels av ifrågasatt lindring i eller befrielse från skattskyldighet för skogsvärde och dels av den tillämnade värdestegringsbeskattningen. Därjämte framhölls, att uppskattning av specialvärden bidroge till att fast egendoms värde bleve till alla delar beaktat vid taxeringen.

På liknande skäl har kommunalskattekommittén i sitt förslag upptagit motsvarande bestämmelser om specialvärden, dock med det tillägg att vad av jordbruksvärdet belöper å till skogsbruk duglig mark (produktiv skogsmark) skall särskilt angivas. Det har nämligen för kontrollerande av taxeringsnämndernas uppskattningar av jordbruksfastigheter visat sig önskvärt att äga kännedom om uppskattningarna av skogsmarkens värde å ena sidan, och det egentliga jordbruksvärdet å andra sidan, något som erbjudit stora svårigheter, då skogsmarkens värde icke särskilt angivits. Från en prövningsnämnd har uppgivits, att prövningsnämnden haft anledning att för vissa orter procentuellt höja de egentliga jordbruksvärdena, men att, då dessa värden icke funnes specifikt angivna, sådan höjning icke låtit sig göra. Jämväl vid överklagande av fastighetstaxeringar kan det för såväl den klagande som de överordnade myndigheterna vara av vikt att erhålla kännedom om ifrågavarande värden vart för sig.

13 §.

Taxeringsperiod.

Innehållet i denna paragraf — bestämmelser om taxeringsperiod och vad därmed sammanhänger — instämmer i huvudsak med 10 § i 1920 års Kungl. förslag till kommunalskattelag, och får kommittén vid sådant förhållande inskränka sig att hänvisa till den utredning och motivering, som i propositionen lämnats å sid. 410—417.

Kommittén, som icke funnit anledning föreslå någon inskränkning i eller förlängning av tiden för nu löpande taxeringsperiod, har följaktligen upptagit bestämmelse, att nästa allmänna fastighetstaxering skall äga rum år 1927 eller fem år efter den senast vidtagna.

Utöver de i 1920 års Kungl. förslag upptagna förhållanden, som kunde föranleda omtaxering under löpande taxeringsperiod, innehåller kommitténs förslag, att nytt taxeringsvärde skall åsättas, då ändring inträtt i fastighets beskattningsnatur, varmed avses, att fastighet, som taxerats såsom jordbruksfastighet, skiftat karaktär, så att densamma bör hänföras till annan fastighet, och vice versa. Särskilt med avseende därå, att de i 11 § omförmälda specialvärden, som hänföra sig till jordbruksfastighet, och dylika värden, som hänföra sig till annan fastighet, icke äro sinsemellan jämförbara, torde i allmänhet omtaxering erfordras, då en fastighet skall överföras från den ena arten av beskattningsnatur till den andra.

Av bestämmelsen i förevarande paragraf, att de vid allmän fastighetstaxering fastställda värdena skola — med undantag för de särskilt angivna fallen — oförändrade gälla till nästa allmänna fastighetstaxering, följer, att i regel icke ens någon formell fastställelse av taxeringsvärdena, såsom nu är förhållandet, behöver äga rum de år, då allmän fastighetstaxering icke förekommer; och antager kommittén vid sådant förhållande, att i stället för de nuvarande årliga fastighetslängderna allenast *en* sådan längd, omfattande hela taxeringsperioden, behöver uppläggas, därest i densamma utrymme lämnas för anteckningar om de förändringar i avseende å taxeringsenheter och taxeringsvärden, som kunna under perioden inträffa. Skulle för vissa orter svårigheter uppstå genom avsaknad av årliga fastighetslängder, kunna sådana längder för dessa orter tillsvidare bibehållas.

Kommittén anser vidare, att, i den mån sådant förhållande, som bör föranleda omtaxering under löpande taxeringsperiod, kommer till beskattningsnämndernas kännedom, nämnderna böra äga befogenhet att verkställa omtaxeringen, även om yrkande i sådant avseende icke framställts, men att å andra sidan taxeringsnämnderna böra vara skyldiga att pröva fråga om omtaxering, då yrkande därom göres av vederbörande ägare eller kommun. Regleringen av dessa frågor tillkommer emellertid icke kommittén utan lärer böra ske i samband med taxeringsförordningens revision.

Ett under löpande taxeringsperiod åsatt nytt värde är givetvis därefter att anse som fastighetens taxeringsvärde, vilket icke får under periodens återstod ändras, med mindre sådant förhållande därunder inträffat, som enligt förevarande paragraf skall föranleda omtaxering.

14 §.

Skattskyldighet.

Frågan om den subjektiva skattskyldigheten för fast egendom blev förutom i en oväsentlig detalj icke föremål för prövning hos 1920 års riksdag och ingick ej heller bland de ämnen, som skogsbeskattningskommittén hade att behandla.

Kommunalskattekommittén har i föreliggande fråga anslutit sig till Kungl. Maj:ts för nämnda riksdag framlagda förslag och kan därför inskränka sig att hänvisa till den utredning jämte motivering, som finnes intagen i propositionen å sid. 418—432.

Den kommunala skattskyldigheten för fastighet skall sålunda enligt kommitténs förslag i varje fall vila å ägaren eller den därmed likställde innehavaren av fastigheten. Beträffande utarrenderad jordbruksfastighet överflyttas följaktligen skattskyldigheten från arrendatorn, vilken för närvarande har sig skattskyldigheten ålagd, till ägaren respektive innehavaren. Då emellertid sådan överflyttning av skattskyldigheten icke synes böra ifrågakomma beträffande de arrenden, varom avtal ingåtts före den nya kommunalskattelagens ikraftträdande, erfordras härom övergångsbestämmelse. Kommitténs förslag till övergångsbestämmelse i nu berörda avseende överensstämmer med dylik bestämmelse i Kungl. Maj:ts förslag.

Med ägare likställd innehavare.

I 11 § av 1920 års Kungl. förslag till kommunalskattelag, vilken paragraf innehåller stadganden om den subjektiva skattskyldigheten för fastighet, lämnas även bestämmelser om vilka som skola anses vara med ägare likställda innehavare av fast egendom. Kommittén föreslår härutinnan i huvudsak enahanda bestämmelser, som återfinnas i berörda 11 §, men har upptagit desamma under den avdelning i lagförslaget, som innehåller gemensamma bestämmelser (97 §). Anledningen härtill är den, att ifrågavarande bestämmelser hänföra sig icke blott till frågan om skattskyldighet för fastighet utan jämväl till andra ämnen i lagförslaget, såsom taxeringsenheter och beräkning av inkomst utav fastighet.

Kommitténs förslag i denna del skiljer sig emellertid från 1920 års Kungl. förslag jämväl därutinnan, att, medan enligt det senare förslaget med ägare likställes, bland andra, "innehavare av publikt boställe eller på lön anslagen jord", har i kommitténs förslag ordet "boställe" utbytts mot "jordbruksboställe", vilken avvikelse är föranledd därav, att enligt kommitténs förslag skatt för boställe, som är av beskaffenhet att böra taxeras såsom annan fastighet, skall, när sådan skatt enligt samma förslag skall utgå, utgöras icke av boställshavaren utan av ägaren.

Enligt 3 § bevillningsförordningen är för närvarande med ägare likställd, bland andra, innehavare av lägenhet, som är till besittning på viss tid eller för livstid från annan egendom avsöndrad. Motsvarande stadgande, som icke återfanns i 1920 års Kungl. förslag, har ej heller upptagits av kommittén; innehavare av sådan avsöndring bör nämligen i skattskyldighetsavseende komma i samma ställning som arrendator. Även i förevarande fall skall således enligt kommittéförslaget skyldigheten överflyttas å ägaren. Den övergångsbestämmelse, som kommittén i anledning härav föreslagit, överensstämmer med motsvarande övergångsbestämmelse i Kungl. Maj:ts förslag.

Därest kommitténs förslag om överflyttning av den kommunala skattskyldigheten för fastighet från arrendatorn till ägaren eller den med ägare likställde innehavaren godkännes, bör stadgandet i 2 kap. 23 § i lagen den 14 juni 1907 om nyttjanderätt till fast egendom ändras därhän, att arrendators ansvarighet för jordägaren åliggande skatt och annan allmän tunga förklaras icke skola avse till kommun eller annan menighet utgående skatt för fastighet. Kommittén får i denna fråga hänvisa till sitt därom framlagda förslag. Ändring av nyttjanderättslagen.

I samband med frågan om skattskyldighet för fastighet har i 1920 års proposition med förslag till kommunalskattelag berörts frågan om kommunernas säkerhet för utfående av fastighetsutskylder. I särskild proposition samma år (nr 357) föreslogs ock sådan ändring i 17 kap. handelsbalken, att den förmånsrätt, som enligt 12 § tillkomme kommun för dylika utskylder, uppflyttades, så att kommunen skulle för ifrågavarande utskylder erhålla samma förmånsrätt, som enligt 6 § tillkommit staten för fastighetsbevillningen. Förmånsrätt.

Kommittén får för sin del åberopa vad i denna fråga förut förekommit. Dess förslag till lag om ändrad lydelse av 17 kap. 6 och 12 §§ handelsbalken skiljer sig allenast i redaktionellt avseende från Kungl. Maj:ts till 1920 års riksdag framlagda förslag till sådan lag. Givet är, att ifrågavarande förmånsrätt ej kan avse annan fastighet än sådan, som enligt allmän civillag är att hänföra till fast egendom. (Jfr sid. 484.)

Kommittén har härefter haft att taga ståndpunkt till frågan om, till vilken tid ägande- eller besittningsrätten skall hänföra sig för att grundlägga skattskyldighet. Tiden för skattskyldighetens inträdande.

I 1910 års bevillningsförordning, enligt dess ursprungliga lydelse, skulle bevillning för fast egendom erläggas av den, som för nästföregående året mantalsskrivits eller bort mantalsskrivas såsom ägare eller innehavare av fastigheten. Genom förordningen den 24 oktober 1913 omlades emellertid skattskyldigheten sålunda, att fastighetsbevillningen numera skall erläggas av den, som för löpande året (taxeringsåret) författningsenligt mantalsskrivits eller bort mantalsskrivas såsom ägare eller innehavare av fastigheten. Enahanda gäller för landstingsskatt och vägskatt för fastighet; dessa skatter skola nämligen utgöras av den, som är upptagen såsom skyldig att erlägga bevillning för fastigheten.

I fråga åter om de egentliga kommunalutskylderna är skattskyldigheten annorlunda lagd. Enligt kommunallagarna åligger skattskyldigheten för fastighet till primärkommunerna den, som äger, innehar eller brukar fastigheten, utan att därvid utsäges, på *vilken* ägare, innehavare eller brukare skattskyldigheten skall vila, om fastigheten övergått från en till annan. Denna senare fråga har av praxis blivit löst sålunda, att för landsbygden skattskyldigheten påförts den, som ägt, innehaft eller brukat fastigheten vid den tidpunkt, då kommunens debiterings- och uppbördslängd fastställes, samt att beträffande stad skattskyldigheten i regel stannat å den, som vid taxeringsårets utgång varit ägare, innehavare eller brukare av fastigheten.

Eiserman—von Wolckers förslag avsåg att i denna del lagfästa praxis. Enligt förslagets 15 § skulle skattskyldig ägare, innehavare eller arrendator av fast egendom vara å landet den, som ägde, innehade eller arrenderade egendomen å tid, då kommunens debiterings- och uppbördslängd

författningsenligt skulle till allmän och slutlig granskning företagas, samt i stad den, som ägde, innehade eller arrenderade egendomen vid taxeringsårets utgång. I motiveringen anfördes, att det vore önskligt, att den tid, till vilken skattskyldigheten för fast egendom hänförde sig, och den tid, då skatten skulle betalas, icke hölles mera åtskils än nödigt vore. Den ordning, som praxis strävat att hävda, hade därför synts förtjänt av att lagfästas, desto hellre som eljest oundvikliga vanskligheter vid övergången till det nya systemet därigenom kunde undgås. Den sålunda ifrågasatta ordningen innebure väl, att vid taxeringen icke slutgiltigt bestämdes, vem skattskyldigheten rätteligen skulle åligga, utan att därmed finge anstå till tid, då visshet förelåge om de förhållanden, som betingade skattskyldigheten i det särskilda fallet. Men denna anordning förutsattes böra kombineras med föreskrift i taxeringsförordningen därom, att i längden skulle vid taxeringen upptagas den, som vid taxeringstillfället ägde, innehade eller brukade varje särskild taxeringsenhet. Att så skedde lände till påtagligt gagn vid debiteringen, eftersom sålunda längdförd ägare, brukare eller innehavare i regel också bleve den, på vilken skattskyldigheten stannade.

Enligt 5 § i Landéns förslag skulle skyldigheten att erlägga egendomsskatt åligga den, som vore egendomens ägare den 31 december året närmast före det år, varunder taxeringen ägde rum. Särskild motivering anfördes ej.

I sitt utlåtande över förslagen tillstyrkte kammarrätten Eiserman—von Wolckers förslag i denna del. Kammarrätten erinrade i detta sammanhang, att det av särskilda kommitterade den 12 december 1917 avgivna betänkande med förslag till lagstiftning angående kommunala nybildningar vilade å bland annat den förutsättningen, att praxis i föreliggande fråga komme att för framtiden bestå. Emellertid hemställde kammarrätten om en detaljändring i 15 § av Eiserman—von Wolckers förslag. Uppenbart borde — anförde kammarrätten — i fråga om skattskyldigheten hänsyn icke tagas till förändring i ägande- eller besittningsrättsförhållanden, som inträffat efter utgången av taxeringsåret eller efter det debiterings- och uppbördslängden å landet företagits till allmän och slutgiltig granskning eller i stad tagit åt sig laga kraft. Sådan granskning skulle å landet ovillkorligen äga rum före taxeringsårets utgång; och syntes Eiserman—von Wolckers förslag utgå ifrån, att i stad debiterings- och uppbördslängden icke förr än *efter* taxeringsårets utgång vunne laga kraft. Det finge dock icke anses alldeles uteslutet, att i stad längden hunne upprättas och den tid av 14 dagar, varunder längden skulle finnas för granskning tillgänglig, jämväl hunne förflyta före det taxeringsåret tilländaginge. En omredigering av förslagets 15 § syntes därför påkallad till förebyggande därav, att jämväl i sådant fall skattskyldigheten bestämdes efter förhållandena vid taxeringsårets utgång.

1920 års Kungl. förslag till kommunalskattelag upptog ej någon bestämmelse i fråga om skattskyldighetens hänförande till viss tid. I förslagets 12 § stadgades, att såsom ägare eller innehavare av fast egendom skulle i taxeringslängden upptagas den, som vid nästföregående års utgång var ägare eller innehavare av den fasta egendomen; och anförde departementschefen blott, att stadgandet i denna paragraf icke torde erfordra någon motivering. Frågan om skattskyldigheten i nu förevarande av-

seende ansågs följaktligen icke behöva beröras i kommunalskattelagen utan, såsom för närvarande, hava sin plats i kommunallagarna.

I särskild proposition till 1920 års riksdag (nr 222) med förslag till lag om ändrad lydelse i vissa delar av förordningen om kommunalstyrelse på landet den 21 mars 1862 m. m. upptogs ock frågan om skyldighet att utgöra fastighetsskatt. Sålunda skulle i 57 § av nyssnämnda förordning intagas bestämmelse, att en var vore skyldig att till kommunen erlägga fastighetsskatt, som under löpande år därstädes taxerats till dylik skatt; och skulle motsvarande bestämmelse inflyta i förordningen om kommunalstyrelse i stad samt i förordningen om kommunalstyrelse i Stockholm. I motiveringen anfördes, att, när en särskild taxering till kommunal fastighetsskatt ägde rum, syntes det mest konsekvent, att den, som taxerats till dylik skatt, också debiterades för densamma. En sådan anordning vore tydligen ägnad att medföra ordning och reda utan att föranleda några egentliga olägenheter.

Även om de sålunda av Kungl. Maj:t föreslagna bestämmelserna i viss mån brista i tydlighet, i det att ingenstädes finnes utsagt, vilken ägare eller innehavare, som — i händelse fastigheten övergått från en till annan — skulle taxeras till fastighetsskatt, är dock uppenbart, att Kungl. Maj:ts förslag avsåg att överflytta skattskyldigheten för fastighet till den, som vid taxeringsårets ingång var ägare eller innehavare av fastigheten.

Någon övergångsbestämmelse upptogs icke i vare sig Landéns eller Kungl. Maj:ts förslag.

Kommittén, som för sin del ansett samtliga bestämmelser, vilka reglera skattskyldigheten till de borgerliga primärkommunerna, böra sammanföras i en och samma författning, har funnit övervägande skäl föreligga att icke frångå praxis i fråga om den tid, till vilken ägande- eller besittningsrätten skall hänföra sig för att grundlägga skattskyldighet. I 2 mom. av föreliggande paragraf har därför upptagits ett stadgande, motsvarande ovanberörda, i Eiserman—von Wolckers förslag intagna bestämmelse med den av kammarrätten påyrkade kompletteringen.

Företrädet med den nuvarande ordningen har legat däri, att kommunen i regel haft större säkerhet för utfående av utskylderna, då dessa påvilat en senare ägare eller innehavare, än om de skolat utgöras av en tidigare, som kanske avflyttat från kommunen. Den olägenhet, som i detta avseende skulle följa av en omflyttning av skattskyldigheten enligt Kungl. Maj:ts förslag, blir visserligen av mindre betydelse, om kommunen beredes den förmånsrätt för fastighetsskatt, som kommittén i det föregående förordat. Men det måste dock framstå såsom för kommunen mest önskvärt och i varje fall mest praktiskt, att kommunen får för utfående av fastighetsskatten hålla sig till en senare ägare eller innehavare än till en föregående.

Såsom i motiveringen till 10 § framhållits, har det ansetts önskvärt, att vid bestämmande av fastighets taxeringsvärde hänsyn får tagas till förhållanden, som inträffat under taxeringsåret; och kommittén har ock i nämnda paragraf intagit bestämmelse härom. Denna bestämmelse vilar emellertid på förutsättningen, att ändring ej sker i vad som nu anses gälla rörande tiden för skattskyldighets inträde. Om nämligen den, som vid taxeringsårets ingång är ägare eller innehavare av en fastighet, skulle åläggas skattskyldighet för densamma, finge icke av en senare ägare eller innehavare vidtagna åtgärder hava den verkan, att den för-

res skatteplikt ökades. Med en omläggning av skattskyldigheten kan därför angivna önskemål icke tillmötesgås, åtminstone icke utan rätt så invecklade och detaljerade särbestämmelser.

Omläggning av skattskyldigheten i enlighet med Kungl. Maj:ts förslag skulle vidare, för undvikande av orättvisa, påkalla vissa övergångsbestämmelser. Eljest skulle en person, som kanske blott någon kortare tid ägt en fastighet, kunna bliva för två år skattskyldig för densamma. Äger han nämligen fastigheten vid det årsskifte — antag den 1 januari 1927 — då den nya kommunalskattelagen träder i kraft, kunde han bliva upptagen såsom skattskyldig för fastigheten dels enligt gamla ordningen för år 1926 och dels enligt nya ordningen för år 1927. Om ock vederbörande *ägare* skulle kunna genom bestämmelser i köpeavtalen förebygga dylika olägenheter, hade det dock icke varit möjligt för *arrendatorer*, som för längre tid tillbaka uppgjort sina arrendeavtal och vilka jämlikt övergångsbestämmelse skulle fortfarande vara skattskyldiga för fastigheten, att därvid förutse möjligheten av skattskyldighetens omläggning. Tillfyllestgörande övergångsbestämmelser synas emellertid knappast kunna meddelas.

Med den nuvarande ordningen äro visserligen förenade vissa olägenheter, men dessa kunna enligt kommitténs förmenande lätt nog avhjälpas. Kommittén syftar härvid å sambandet mellan taxeringsenheterna och skattskyldigheten. Om exempelvis en fastighetsägare låtit under taxeringsåret men efter tiden för de ordinarie beskattningsnämndernas sammanträden fastigheten uppdelas, så att vid årets slut funnits flera ägare, en var till viss del av fastigheten, låter det sig icke göra att fördela fastighetsskatten, som belöper å den odelade fastigheten, å de nya ägarna, eftersom de nya fastigheterna ännu ej fått särskilda taxeringsvärden sig åsatta, lika litet som det kan ifrågasättas att ålägga samtliga ägarna gemensam ansvarighet för fastighetsskatten. Sättet för avhjälpande av dessa olägenheter, vilka för övrigt icke hava någon större praktisk betydelse, bör enligt kommitténs mening bestå däri, att den numera inrättade särskilda prövningsnämnden, som, efter det den ordinarie prövningsnämnden avslutat sitt arbete, kan när som helst vid behov sammankallas, tillerkännes befogenhet att sätta taxeringsvärden å dylika nya taxeringsenheter; och förutsätter kommittén för sitt förslag om skattskyldighetens ordnande, att föreskrifter i nu berörda avseende meddelas i taxeringsförordningen.

Skattskyldighetsfrågan blir således enligt kommitténs förslag, liksom för närvarande, en kommunal debiteringsangelägenhet. Den för taxeringsperioden gemensamma taxeringslängden, vilken lämpligen bör för varje taxeringsenhet upptaga namnet å den, som vid taxeringsperiodens början var ägare eller med ägare likställd innehavare av taxeringsenheten, kommer däremot icke att innehålla uppgift om den skattskyldige, liksom ej heller om inträffade förändringar i avseende å ägande- eller besittningsrätten i annan mån än som föranledes av ny taxering enligt 13 §. För möjligheten att anordna allenast en taxeringslängd för hela taxeringsperioden torde det ock befinnas nödigt, att längden ej belamras med dylika anteckningar.

De kommunala debiteringsmyndigheterna hava att i debiterings- och uppbördslängden för varje taxeringsenhet såsom skattskyldig upptaga den, som i taxeringslängden står antecknad såsom ägare eller inneha-

vare, därest icke till myndigheternas kännedom kommit, att ägande- eller besittningsrätten övergått till annan, i vilket fall denne upptages såsom skattskyldig. För att debiteringsmyndigheterna skola erhålla kännedom om inträdda förändringar i ägande- och besittningsrättsförhållandena utöver dem, som kunna inhämtas av mantalslängderna, torde föreskrift böra meddelas om skyldighet för häradsskrivare, resp. mantalsskrivningsförrättare i stad att årligen före den 1 december till vederbörande kommunalnämnd, resp. drätselkammare lämna uppgift om de förändringar i berörda avseende, som efter mantalsskrivningsförrättningens avslutande kommit till hans kännedom.

Regleras skattskyldighetsfrågan i enlighet med kommitténs förslag, kommer klagan i fråga om skattskyldighet för fastighet att föras i den för överklagande av debitering föreskrivna ordning. Däremot skall givetvis klagan rörande taxeringsvärde och andra frågor rörande fastighetstaxering föras i den ordning, som i taxeringsförordningen finnes angiven. Denna förordnings föreskrifter i berörda avseende böra emellertid ändras därhän, att besvärsrätt i fråga om fastighetstaxering tillkommer ägaren eller den med ägare likställde innehavaren av respektive fastighet.

## 15 §.

Inskränkning i skatteplikten.

I sitt över Eiserman—von Wolckers och Landéns förslag avgivna utlåtande yttrade kammarrätten, att vissa fastigheter, därför fastighetsskatten icke skulle uppgå till nämnvärt belopp, borde kunna uteslutas vid fastighetsbeskattningen; och syftade kammarrätten härvid å mindre värdefulla byggnader, uppförda å annans mark, exempelvis lusthus, lekstugor och byggnader i koloniträdgårdar; ett rent praktiskt intresse bjöde, att anteckningar om dylika byggnader och deras värden icke belastade taxeringslängderna. Kammarrätten hemställde därför, att fastighetsskatt skulle förklaras icke skola erläggas för byggnad tillhörig annan än ägaren eller med ägare likställd innehavare av marken, då värdet av byggnaden eller, där flera byggnader tillhörde samma komplex, värdet av byggnaderna understege 500 kronor.

I anledning av vad kammarrätten sålunda hemställt upptogs i 13 § 2 mom. av 1920 års Kungl. förslag till kommunalskattelag den bestämmelse, att, därest värdet av byggnad eller med varandra sammanhörande byggnader, som vore uppförda å mark, för vilken byggnadsägaren icke vore skattskyldig, understege 500 kronor, skulle taxeringsvärde ej åsättas byggnaden eller byggnaderna.

Riksdagen godkände det sålunda föreslagna stadgandet, som genom förordningen den 19 november 1920 inflöt i bevillningsförordningens 5 §.

Kommittén har ansett befrielse från skattskyldighet i fall, varom nu är fråga, böra å ena sidan utsträckas att avse jämväl annan taxeringsenhet än byggnad å annans mark men å andra sidan begränsas till det fall, att värdet understiger 200 kronor. Samma skäl, som tala för att låta sådan byggnad, när den är av ringa värde, undantagas från skatteplikt, gälla nämligen även för andra taxeringsenheter av obetydligt värde. Men om skattebefrielsen sålunda utsträckes i enlighet med kommitténs förslag, lärer försiktigheten bjuda att nedsätta gränsbeloppet från 500 kronor till 200 kronor.

De taxeringsenheter, som komma att undantagas från skatteplikt på

grund av deras obetydliga värde, böra emellertid med sina beräknade värden upptagas i taxeringslängdens anteckningskolumn i och för kontroll därå, att taxeringsnämnden vid fastighetstaxeringen icke förbisett någon taxeringsenhet. Dylikt stadgande upptogs ock i anvisningarna till bevillningsförordningen samtidigt med det att ovannämnda tillägg gjordes i samma förordnings 5 §.

I bevillningsförordningens 5 § d), sådan denna paragraf lydde före det ändring däri gjordes genom förordningen den 19 november 1920, stadgades, att fastighetsbevillning icke skulle erläggas av ägare eller innehavare av lägenhet med tillhörande åbyggnad, då lägenhetens huvudsakliga värde utgjordes av åbyggnaden och ej överstege 500 kronor, därest lägenhetens innehavare eller, om han vore gift, den andra maken ej eljest erlade bevillning av fast egendom eller inkomst eller innehavarens eller makarnas inkomster, däri inbegripet det hyresvärde, åbyggnaden kunde äga, ej överstege 500 kronor; och skulle vad sålunda stadgats äga tillämpning jämväl i det fall, att någon ägde byggnad å mark, som av annan ägdes eller innehades.

I Eiserman—von Wolckers förslag upptogs icke något motsvarande stadgande, varemot detsamma bibehölls i Landéns förslag, ehuru i någon mån annorlunda formulerat.

I sitt utlåtande över förslagen yttrade kammarrätten, att i avseende å ifrågavarande undantag från fastighetsbeskattning gällde, att detsamma, såsom grundat å ägarens eller innehavarens svagare skatteförmåga, teoretiskt sett icke läte förlika sig med grunderna för objektbeskattning å fast egendom. Mot de av Landén föreslagna bestämmelserna, liksom mot de då ännu gällande, kunde för övrigt framställas den anmärkningen, att desamma ställde alltför stora krav å taxeringsmyndigheterna, i det att dessa för en riktig tillämpning av lagbuden måste förskaffa sig kännedom om, huruvida ägaren eller innehavaren eljest vore skattskyldig i samma eller annan kommun samt, därest han vore gift, jämväl i fråga om hustruns skattskyldighet.

Departementschefen yttrade i 1920 års Kungl. prop. (sid. 433), att det väl vore sant, att det i bevillningsförordningens 5 § d) förefintliga och i Landéns förslag upptagna stadgandet teoretiskt sett icke läte sig förlikas med grunderna för objektbeskattning av fast egendom, men att det syntes honom icke vara riktigt att låta dylika rent principiella betänkligheter lägga hinder i vägen för en skattelindring, om vars befogenhet och behövlighet några delade meningar eljest icke torde förefinnas. För kommunen vore själva skattebeloppet utan varje betydelse, och att stadgandets tillämpning skulle för taxeringsmyndigheterna vålla ökat arbete vore ej att befara. Någon tvekan om de av stadgandet berörda personernas förmögenhetsförhållanden torde nämligen sällan behöva råda. Med hänsyn till de ändrade prisförhållandena syntes gränsvärdet böra ökas från 500 till 1 000 kronor.

I enlighet härmed upptogs i 13 § 1 mom. av det kungliga förslaget till kommunalskattelag följande stadgande:

"Ägare eller innehavare av *fast egendom*, vilkens enda eller huvudsakliga värde utgöres av för hans personliga behov använd åbyggnad och vilkens taxeringsvärde understiger 1 000 kronor, vare befriad från utgörande av fastighetsskatt, såvida icke han och, om han är gift, ej

heller hans hustru eljest är *till kommunen* skattskyldig enligt bestämmelserna i denna lag."

Riksdagen följde i huvudsak Kungl. Maj:ts förslag, och genom förordningen den 19 november 1920 erhöll ifrågavarande stadgande i bevillningsförordningen följande lydelse:

"Ägare eller innehavare av *lägenhet*, vilkens enda eller huvudsakliga värde utgöres av för hans personliga behov använd åbyggnad och vilkens taxeringsvärde understiger 1 000 kronor, vare befriad från utgörande av fastighetsbevillning, såvida icke lägenhetens ägare eller innehavare eller, om denne är gift, den andre maken eljest erlägger bevillning av fast egendom eller inkomst."

Kommittén, som visserligen funnit befrielse från skattskyldighet i nu förevarande fall icke överensstämma med principerna för objektbeskattning, har dock ansett sig icke böra i sitt förslag utesluta ett av ålder medgivet och ur billighetssynpunkt påkallat undantag från de vanliga beskattningsreglerna. Kommittén har emellertid för vinnande av enkelhet vid tillämpningen uteslutit det nu föreskrivna villkoret för skattefrihetens åtnjutande, vilket villkor för övrigt torde sakna praktisk betydelse.

Det i sista stycket av bevillningsförordningens 5 § upptagna och genom förordningen den 19 november 1920 omformulerade stadgandet om befrielse från skattskyldighet för fast egendom, när behållningen i boet efter avliden här i riket mantalsskriven svensk medborgare ej överstigit visst belopp och den avlidne efterlämnat make, oförsörjda barn eller andra bodelägare, som vid hans frånfälle varit beroende av honom för sin försörjning, har kommittén icke upptagit i sitt förslag. Ett dylikt stadgande, som ej heller medtogs i Eiserman—von Wolckers förslag och jämväl saknades i 1920 års Kungl. förslag till kommunalskattelag, stämmer för visso icke med grunderna för fastighetsbeskattning enligt kommitténs förslag. Den lättnad i skatteplikten, som genom ifrågavarande stadgande avses för stärbhuset, kan för övrigt komma icke stärbhuset utan annan till godo i det fall, att den avlidne eller stärbhuset försålt fastigheten med det vid fastighetsförsäljningar vanliga villkoret, att köparen skall ansvara för alla utskylder för fastigheten, vilka förfalla efter tiden för tillträdet.

## 16 §.

*Begreppet näring. Jordbruk med binäringar.*

I denna paragraf angives vad i skattelagen förstås med "näring", och inbegripes härunder till en början *jordbruk med binäringar*. Innebörden av begreppet jordbruk med binäringar utföres åter närmare i anvisningarna till 26 §.

I det för 1920 års riksdag framlagda förslaget till kommunalskattelag var jordbruket med binäringar undantaget från näringsskatt. Sedan i propositionen (sid. 460) anmärkts, att den av riksdagen i skrivelse den 18 juni 1919 (nr 374) begärda utredningen, huruvida icke vid deklaration av jordbrukets inkomster borde lämnas en fullständigare specifikation angående inkomsternas och driftkostnadernas sammansättning, dåmera slutförts av inkomstskattesakkunniga, uttalades vidare att, även om det hinder för en näringsskatt å jordbruket, som ansetts ligga i deklarationsuppgifternas ofullständighet, sålunda kunde väntas bliva i viss mån

undanröjt, man dock icke syntes böra, åtminstone för det dåvarande, belasta taxeringsmyndigheterna, sådana de då vore sammansatta, med det arbete, som en taxering av jordbruket med dess binäringar till näringsskatt otvivelaktigt måste medföra, och att en tillfredsställande näringsbeskattning av jordbruket med binäringar borde kunna anordnas genom att såsom jämförelsetal använda vederbörande fastigheters jordbruksvärden. Särskild näringsskatt skulle alltså icke erläggas för jordbruket med binäringar utan i stället vid fastighetsskatten repartitionstalet för jordbruksvärde så avvägas, att i fastighetsskatten för jordbruksfastighet inginge icke blott skatt å fastigheten utan jämväl skatt å den på fastigheten drivna jordbruksnäringen.

Kommittén har i detta hänseende gått en annan väg och ansett, att jordbruk med binäringar bör underkastas särskild skatt för näring likaväl som annan näring. Detta därför, att en näringsbeskattning i sammanhang med och beroende av fastighetsbeskattningen icke står väl tillsammans med det näringsskatteobjekt, som kommittén funnit sig böra uppställa, och således i många fall skulle medföra avsevärd ojämnhet de enskilda skattdragarne emellan. Det är nämligen så, att förhållandet mellan en fastighets jordbruksvärde, å ena sidan, och värdet av den lösa egendom — kreatur, driftinventarier m. m. — som enligt kommitténs förslag skall ingå i näringsskattevärdet för jordbruket med binäringar å samma fastighet, å andra sidan, ingalunda är konstant utan företer rätt så stora skiljaktigheter, då olika fastigheter jämföras med varandra. Så torde i allmänhet värdet av kreatur och driftinventarier å en liten fastighet, räknat i procent av fastighetens jordbruksvärde, vara större än motsvarande värde å en större fastighet, liksom samma värde på enahanda sätt räknat är större å en fastighet, som utnyttjas väsentligen till kreatursskötsel, än å en fastighet, som huvudsakligen användes för sädesproduktion. Härtill kommer, att med kommitténs förslag de minsta jordbruken i regel skulle komma att bliva fria från näringsbeskattningen, vilket åter svårligen låter sig göra, om denna senare sammankedjas med fastighetsbeskattningen. En sådan befrielse för de små jordbruken synes kommittén lika skälig som önskvärd. Dylika små lantbruk torde nämligen i regel komma att uppvisa i förhållande till jordarealen högre taxeringsvärden, beroende på byggnadsbeståndet, och i förhållande till taxeringsvärdet högre inkomstsiffra, beroende på den betydelse, som innehavarens personliga arbete har för ett mindre lantbruk, än som vanligen är fallet med jordbruk av större omfattning. Även ur praktiska taxeringssynpunkter vore det vid genomförande av kommitténs förslag lämpligt, om näringsbeskattning för ifrågavarande små jordbruk kunde undvikas. Kommittén är alltså av den mening, att såväl jämnheten i beskattningen som ett skäligt hänsynstagande till skatteförmågan bäst tillgodoses genom att utsträcka näringsbeskattningen även till jordbruk med binäringar.

Med den konstruktion, som kommittén givit åt näringsskatteobjektet, lärer någon svårighet ej möta att ur deklarationerna för jordbruksfastighet, även sådana de nu äro beskaffade, utdraga de värden, som konstituera näringsskattevärdet, då därför blott erfordras att ur deklarationerna uttaga vissa av de poster, som skola uppskattas som tillgångar vid beräkning av förmögenheten.

Vidare skall till näring hänföras *rörelse eller yrke, som drivits med användande av i rörelsen eller yrket nedlagt kapital eller avlönad arbetskraft.* Rörelse eller yrke.

I 1920 års Kungl. förslag till kommunalskattelag fanns ingen objektiv gräns uppdragen mellan näring och annan till rörelse eller yrke hänförlig förvärvsverksamhet. I anvisningarna till samma förslags 14 § heter det (sid. 38), att handelsrörelse, industriell verksamhet och hantverk alltid utgjorde näring. Däremot vore vetenskaplig och litterär verksamhet ävensom verksamhet såsom lärare icke att betrakta såsom näring, även om verksamheten dreves i större utsträckning och med avlönad arbetskraft. Huruvida rörelse eller yrke eljest skulle anses såsom näring eller ej, finge avgöras med hänsyn till de föreliggande omständigheterna. Andra slag av de s. k. fria yrkena än de nyss nämnda vore sålunda i vissa fall att anse, i andra fall att icke anse såsom näring, beroende på verksamhetens omfattning och på huruvida avlönad arbetskraft användes i verksamheten eller icke. Om yrkesutövaren själv utförde det huvudsakliga arbetet, vore verksamheten icke att anse som näring och därför ej underkastad näringsskatt. Sålunda vore konstnärlig verksamhet icke underkastad beskattning, därest den icke dreves i form av industri eller hantverk. Vidare vore t. ex. advokatverksamhet, som någon utövade utan biträde eller med tillhjälp exempelvis av ett skrivbiträde eller en springpojke, icke underkastad näringsskatt, men om verksamheten däremot i mera avsevärd omfattning dreves genom biträden, inträdde skatteplikt. Frågan om skattskyldighet för t. ex. verksamhet såsom revisor, arkitekt eller konsulterande ingenjör borde lösas efter liknande normer. En tandläkare, vilken själv utförde det egentliga arbetet, vore icke skyldig att erlägga näringsskatt; om han däremot använde sig av biträden i någon större utsträckning, finge verksamheten anses hava den omfattning, att den vore att betrakta såsom näring. I allmänhet skulle nu särskilt angivna eller med dem jämförliga yrkesutövare anses hava bedrivit näring, så snart de i sin verksamhet mera stadigvarande begagnat sig av minst två biträden. En läkare vore i regel befriad från skyldighet att erlägga näringsskatt, men, om han å egen klinik mottoge patienter för operation eller vård, finge han anses driva näring. En sjuksköterska, som vårdade sjuka i deras hem, vore icke underkastad näringsskatt, varemot drift av sjukhem eller vårdanstalt måste betraktas såsom näring. Motsvarande regler gällde för verksamhet såsom fältskär, sjukgymnast eller barnmorska. För sjukvårds- och fattigvårdsinrättningar, vilka icke dreves i förvärvssyfte, skulle givetvis icke erläggas näringsskatt.

Kommittén har icke kunnat finna detta sätt att avgränsa rörelse eller yrke, därför näringsskatt skall utgöras, från rörelse eller yrke, som ej har att vidkännas sådan beskattning, vara tillfredsställande. Då det gäller att avgöra, om skattskyldighet föreligger eller icke, måste mindre kasuistiska och mera objektiva föreskrifter lämnas. Kommittén har därför generellt definierat *näring* såsom sådan rörelse eller yrke, som drives med användande av i rörelsen eller yrket nedlagt kapital eller avlönad arbetskraft. Vad kommittén förstår med rörelse eller yrke framgår av 32 §. Därunder hänföres även sådan förvärvsverksamhet, som inbegripes under de s. k. fria yrkena, d. v. s. verksamhet såsom vetenskapsman, lärare, läkare, konstnär, litteratör, advokat, arkitekt, revi-

sor m. m. dylikt, naturligtvis under förutsättning att verksamheten icke utövas på grund av tjänst eller anställning eller har karaktär av industriell verksamhet. Om sådan enskild verksamhet utövas med anlitande av allenast företagarens egen personliga arbetskraft, är verksamheten icke att anse som näring och således ej heller underkastad näringsbeskattning. Drives åter verksamheten med däri nedlagt kapital eller avlönad arbetskraft, är den däremot att räkna som näring. En annan fråga är, om den ej trots detta bör fritagas från näringsskatten. Denna fråga besvaras i följande paragraf.

För att rörelse eller yrke skall anses hava drivits med däri nedlagt "kapital" erfordras givetvis, att i rörelsen eller yrket skola vara investerade penningar eller andra materiella medel av den betydenhet, att de enligt allmänna språkbruket äro att anse som kapital. Såsom sådant lärer icke kunna anses värdet av redskap, instrument och utensilier, som äro avsedda för en rent personlig verksamhet, såsom hantverkares verktyg och materialier, vetenskapsmans eller skriftställares bibliotek eller instrument, läkares, tandläkares eller ingenjörs instrument, kärl och materialier, målares penslar och färger m. m. dylikt.

17 §.

Såsom generell regel uppställes, att näringsskatt skall utgöras för varje här i riket driven näring, som är att anse som särskild förvärvskälla.

*Näringar, som icke åsättas skattevärde.*

Skogsbruk.

Härifrån måste dock göras vissa undantag. Till en början gäller detta om *skogsbruk*. Skogsbruk, såvitt man därunder inbegriper allt tillgodogörande av skog, kan drivas antingen å egen eller arrenderad fastighet eller ock på grund av upplåten avverkningsrätt å annans fastighet. I förra fallet är, på sätt av anvisningarna till 26 § framgår, skogsbruket icke att räkna vare sig till jordbruk med binäringar eller till rörelse eller yrke utan anses såsom ett särskilt sätt att tillgodogöra sig fastigheten (skogsbruk i inskränkt eller teknisk bemärkelse). Detta skogsbruk faller icke under bestämmelserna i 16 § och är alltså på sådan grund icke underkastat skatt för näring. Vad åter angår skogsavverkning på grund av upplåten avverkningsrätt, så är visserligen sådan verksamhet att räkna till rörelse eller yrke, men har likväl enligt särskilt stadgande i denna paragraf undantagits från skatt för näring. Att således allt skogsbruk, vare sig det drives å egen eller å annans mark, undantagits från näringsbeskattningen beror därpå, att realbeskattningen av skog ansetts böra äga rum delvis genom skogsskatt å det avverkade virket, och vid bestämmande av skogsskattens belopp har hänsyn tagits även därtill, att skatt för näring ej skall utgå för skogsbruk.

Kommunikationsföretag.

Vidare skall skatt för näring icke utgå för *drift av till allmän trafik upplåten kanal, järnväg eller spårväg*, vare sig den tillhör staten eller är av enskild natur. Undantaget sammanhänger med den i 5 § 2 mom. givna bestämmelsen, att dessa kommunikationsanstalter skola vara fria från fastighetsskatt, och motiveras med det stora gagn, som de bereda såväl samhället i sin helhet som de kommuner, vilka därav beröras. En

objektbeskattning, som ju innebär, att skatten skall utgå oberoende av om objektet ger någon avkastning eller icke, torde även vara mindre lämplig i fråga om allmänna kommunikationsanstalter, där statsintresset kräver, att avgifterna för deras begagnande hållas så låga som möjligt. Kommitténs förslag instämmer i denna del med 1920 års Kungl. förslag.

Rederirörelse.

Kommittén har ansett, att vad som anförts i fråga om kanal, järnväg och spårväg har tillämpning även å sjöfart, och förty föreslagit, att *rederirörelse* skall undantagas från näringsbeskattningen. I fråga om sjöfartsnäringen är även särskilt att märka, att de värden, med vilka näringen drives, sällan äro till någon viss kommun lokaliserade på sådant sätt, att kommunen kan anses äga berättigat intresse att av dem uttaga objektskatt. Att åter fördela skattevärdet av denna näring emellan alla de kommuner, som av verksamheten kunna beröras, låter sig givetvis ej göra. Under rederirörelse skall emellertid, såsom i anvisningarna till 16 och 17 §§ tydligen utsäges, inbegripas allenast verklig fraktfart eller persontrafik inom eller utom landet.

Riksförsäkringsanstalten och riksbanken.

I 1920 års proposition anföres (sid. 463), att *riksförsäkringsanstaltens* verksamhet icke kunde anses såsom näringsverksamhet, och att, vad *riksbanken* beträffade, frågan väl kunde synas vara mera tveksam, men, så länge riksbanken icke dreve vanlig bankrörelse, syntes dock i varje fall någon näringsskatt ej böra påföras densamma. Kommittén biträder detta uttalande och har i enlighet härmed undantagit riksförsäkringsanstaltens och riksbankens verksamhet från näringsbeskattningen.

Statens post- telegraf- och telefonrörelse.

Med 1920 års Kungl. förslag instämmer kommitténs förslag vidare därutinnan, att *statens post- telegraf- och telefonrörelse* undantages från näringsbeskattningen. Om dessa viktiga kommunikationsmedel gäller vad om järnvägarna förut anförts. Post- och telegrafverkets för driftens omedelbara behov avsedda byggnader äro även enligt 5 § 1 mom. undantagna från skatt för fastighet.

Statens industriella verksamhet.

Vad angår *av staten driven industriell verksamhet*, så lärer denna i regel avse att fylla statens egna behov av vissa industriella alster. Så byggas och repareras å flottans varv fartyg för marinens behov, å gevärsfaktori och ammunitionsfabriker tillverkas skjutvapen och ammunition för försvarets behov, å järnvägarnas verkstäder en del järnvägsmateriel för järnvägarnas behov, å telegrafverkets verkstad i Nynäshamn telefonmateriel för telegrafverkets behov, å Tumba pappersbruk papper för riksbankens behov o. s. v. I dessa och dylika fall, där den industriella verksamheten avser försvaret, statens kommunikationsverk eller riksbanken, vilka undantagits från såväl närings- som inkomstbeskattning, har skattefriheten ansetts böra omfatta jämväl den därmed förbundna industriella verksamheten, som avser att tillgodose statens egna behov. Men det förekommer ock, att i sammanhang med dylik statlig industriell verksamhet utföres arbete även för enskilda avnämares räkning, såsom då privata fartyg repareras å flottans varv eller enskilda järnvägars materiel å statens järnvägars verkstäder eller produkter tillverkas, som försäljas till allmänheten, såsom ammunition o. dyl. I den mån verksamheten går ut på arbete eller produktion av sådan art,

är den däremot att likställa med enskild näring och borde därför principiellt sett också beskattas lika med denna.

Det närmast till hands liggande vore då att tänka sig en uppdelning av rörelsen i en skattefri och en skattepliktig del. Detta synes dock av olika skäl knappast böra ifrågasättas. Till en början skulle det åtminstone för närvarande icke vara av någon nämnvärd betydelse för kommunerna, ity att den industriella verksamhet, som förekommit vid vissa statsdrivna företag i syfte att vid sidan av produktionen för statens räkning tillgodose enskilda avnämare, hittills varit av ganska ringa omfattning. Men vidare möter det mycket stora praktiska svårigheter att för uppdelningen uppställa några regler, som kunde leda till ett något så när antagligt resultat. I sådant hänseende må erinras, att de i skattevärdet ingående tillgångarna naturligtvis tagits i anspråk för verksamheten i dess helhet, utan att det är möjligt att därvid utskilja, i vad mån de utnyttjas för det ena ändamålet eller det andra. Och vad angår inkomsten lärer det bliva svårt att angiva, vilken "inkomst" staten skulle kunna anses hava haft av en verksamhet, som avsett att tillgodose allenast dess egna behov. För den verksamhet, som drivits för enskilda avnämares räkning, vore det visserligen lätt att angiva bruttointäkten men däremot svårt, om ej omöjligt, att uppskatta omkostnaderna.

Vid sådant förhållande har kommittén funnit det vara ur praktisk synpunkt mest lämpligt att för av staten driven industriell verksamhet stadga frihet från såväl närings- som inkomstbeskattning, för såvitt verksamheten *huvudsakligen* avser att tillgodose statens egna behov, varav åter följer att för motsatt fall, det vill säga, om verksamheten *huvudsakligen* avser produktion för andra avnämares räkning, skyldighet inträder att för rörelsen i dess helhet erlägga skatt såväl för näring som för inkomst därav.

Såvitt kommittén kunnat utröna, har, såsom förut antytts, den industriella verksamhet, som hittills drivits av staten, till ojämförligt största delen avsett att fylla statens egna behov av olika förnödenheter. För närvarande torde knappast andra statsdrivna företag av någon betydenhet bliva skattepliktiga än vissa för tillgodogörande av statens skogstillgångar drivna sågverk.

För ett särskilt slag av produktiv verksamhet, som bedrives av staten och som i stor omfattning tillgodoser såväl statens egna som enskilda avnämares behov, nämligen *leverans av elektrisk kraft från statens kraftverk* äro emellertid förhållandena sådana, att en annan regel för beskattningen bort sättas. Dels är detta beskattningsföremål ofta av stor betydelse för kommunernas ekonomi, och dels är verksamheten av den art, att en uppdelning av densamma i och för beskattningen lättare låter sig verkställa, än då fråga är om andra statliga företag. Den levererade kraften kan mätas efter ty som den användes för olika ändamål, och denna uppmätning kan läggas till grund för såväl näringsskattevärdets uppdelning som beräkning av inkomsten. Vid sådant förhållande har kommittén ansett sig kunna och böra för ifrågavarande slag av statlig produktiv verksamhet uppställa som regel, att den skall vara underkastad såväl närings- som inkomstbeskattning, men härifrån undantagit den del av rörelsen, som avser leverans av kraft till statens kommunikationsverk med tillhörande byggnader och anläggningar samt till sådan statens industriella verksamhet, som huvudsakligen avser att

tillgodose statens egna behov. Såsom närings skattevärde å rörelse vid ett statens elektricitetsverk, som levererar kraft dels till statlig verksamhet av ovan angiven art, dels ock till andra statliga ändamål eller till enskilda avnämare, skall alltså enligt förslaget upptagas så stor del av tillgångarnas värde, som motsvarar kraftleveransen för sistnämnda ändamål.

Kyrkor, akademier m. m.

Enligt 49 § 1 mom. e) äro *kyrkor, akademier, vetenskapliga samfund, allmänna undervisningsverk, sjukvårds- och barmhärtighetsinrättningar jämte andra fromma stiftelser ävensom stipendiefonder, pensionsanstalter, sjukkassor, understödsföreningar*, vilka icke äro pliktiga att årligen försäkringstekniskt beräkna sin försäkringsfond, *Sveriges allmänna hypoteksbank, konungariket Sveriges stadshypotekskassa, allmänna hypotekskassan för Sveriges städer, hypoteksföreningar samt jernkontoret*, så länge kontorets vinstmedel användas till allmänt nyttiga ändamål och kontoret icke lämnar utdelning åt sina delägare, ävensom *sådana ömsesidiga försäkringsbolag för försäkring av egendom å landsbygden*, å vilka lagen om försäkringsrörelse icke äger tillämpning, kommunalt skattepliktiga för inkomst allenast då inkomsten härflutit av fastighet och, vad angår allmän kassa, som åtnjutit inkomst från lediga ecklesiastika sysslor, tillika för sådan inkomst. Om och i den mån någon av nu nämnda juridiska personer idkat rörelse, som är att hänföra till näring, är således inkomsten av sådan rörelse kommunalt skattefri. Vid sådant förhållande lärer konsekvensen fordra, att även de medel av lös egendoms natur, med vilka näringen drives, befrias från den objektskatt, som näringsbeskattningen innefattar. Stadgande härom har därför i paragrafen inryckts.

S. k. fritt yrke.

På sätt här ovan i motiveringen till 16 § omförmäles, kan förvärvsverksamhet, som är att hänföra till *s. k. fritt yrke*, understundom vara att anse som näring. För sådan verksamhet skulle alltså, om ej annat särskilt bestämdes, i dylikt fall utgöras näringsskatt. Kommittén har emellertid funnit skäl föreligga att undantaga även denna verksamhet från näringsbeskattningen. Detta väsentligen därför, att med ett så beskaffat näringsskattevärde, som kommittén uppställt såsom underlag för näringsskatten, denna skatt icke komme att hava någon nämnvärd betydelse för de fria yrkena. För utövande av verksamhet, exempelvis såsom vetenskapsman, läkare, lärare, advokat, arkitekt, konsulterande ingenjör eller revisor, erfordras i regel ej andra materiella medel än sådana, som bestå i böcker, instrument, redskap, materialier m. m. sådant samt understundom inventarier i den lokal, där verksamheten utövas. För enskild läkareklinik behöves därjämte sjuksängar och andra sjukhusinventarier, för enskild skola en del skolmateriel o. dyl., men dylika tillgångar synas lämpligen böra ur social synpunkt lämnas fria från näringsskatt. Att låta den i 18 § punkt 7 intagna undantagsbestämmelsen om näringsskattevärdets beräkning på grund av de i näringen anställda arbetarnas antal komma till användning i fråga om de fria yrkena kan icke vara lämpligt. Kommittén har alltså stannat vid att undantaga de fria yrkena, på vad sätt de än utövas, från skatt för näring. Uppenbart är emellertid, att denna skattefrihet icke får utsträckas utöver gränsen för vad som innefattas under fritt

yrke, således icke till verksamhet, som har karaktär av hantverk eller industri, även om däri ingår något moment av vetenskaplig eller konstnärlig art, såsom exempelvis instrumentmakare, konstgjutare o. dyl. Enligt kommitténs mening måste ifrågavarande verksamhet för att kunna hänföras till fritt yrke vara av rent personlig art, så att om dylik verksamhet tilläventyrs i något fall skulle drivas av bolag eller annan juridisk person, densamma är att räkna som näring, därför näringsskatt skall utgöras (jfr anvisningarna till 32 §). I detta hänseende har kommittén dock ur social synpunkt ansett undantag böra göras för enskilda undervisningsverk, så att dessa skola vara fria från näringsskatt, även om de, såsom understundom är fallet, drivas av bolag eller förening.

Av lappallmogen bedriven renskötsel.

Slutligen har kommittén från näringsbeskattningen undantagit *av lappallmogen bedriven renskötsel.* Undantaget är liksom motsvarande befrielse från skatt för inkomsten av sådan verksamhet — 50 § e) — naturligtvis betingat av rent humanitära skäl.

18 §.

*Närings skattevärde.*

Såsom förut nämnts (se den allmänna motiveringen 6 kap.) har kommittén såsom näringsskatteobjekt uppställt värdet av de lösa realtillgångar, som äro nedlagda i näringen och med vilka den stadigvarande drives. Detta värde skall utgöra näringens skattevärde, efter vilket sedermera skatten skall beräknas. Det gäller då att närmare bestämma, vilka tillgångar i näringen som äro att hit hänföra.

Anläggningsmedel.

Till en början är uppenbarligen att hit räkna sådan till s. k. *anläggningsmedel* hörande lös egendom, som är avsedd till stadigvarande bruk i näringen, såsom motorer, maskiner, redskap, transportmedel, kraft- och andra ledningar, gruvor med uppfordringsverk och transportanordningar, levande och döda inventarier med mera sådant. Huruvida dessa tillgångar tillhöra näringsidkaren eller ägas av annan, som upplåtit dem till näringsidkaren för bruk och begagnande i näringen, anser kommittén vara utan betydelse. Så snart de äro fast investerade i näringen, bör deras värde ingå i näringens skattevärde. Däremot är det självfallet, att lösören av nu ifrågavarande art, som allenast tillfälligtvis anlitats i näringen, såsom exempelvis för transporter o. dyl., icke skola ingå i skattevärdet.

Rörelsemedel.

Vidare är hit att räkna näringens s. k. *rörelsemedel*, d. v. s. först och främst sådan lös egendom, som omsättes eller förbrukas i näringen, såsom varulager, råvaror, råmaterial, förbrukningsartiklar, hel- och halvfabrikat och andra produkter. Om, såsom understundom förekommer, en näring arbetar med försäljning av patenter eller mönster eller med upplåtelse av licenser till dessas utnyttjande, äro sådana patenter och mönster att anse som varor i näringen och böra förty ingå i värdesättningen vid skattevärdets bestämmande. Även för nu ifrågavarande lösa egendom bör det vara utan betydelse, om den tillhör näringsidkaren själv eller äges av annan. Om en näringsidkare till avyttring innehar ett kommissionslager eller eljest för i handel annan tillhörigt gods, så är vad

han sålunda omsätter i sin näring att anse som rörelsemedel i hans näring, och värdet därav bör ingå i denna närings skattevärde. Härav följer givetvis, att, om ägaren av sådana varor själv är näringsidkare (exempelvis bokförläggare, som utlämnat på sitt förlag tryckta böcker till försäljning hos bokhandlare, eller fabrikant, som lämnat sina fabrikat till försäljning i kommission), så skall värdet av sålunda utlämnat gods icke ingå i beräkningen av skattevärdet å ägarens näring.

Det har inom kommittén ifrågasatts, att beträffande kommissionslager, som näringsidkare innehar till försäljning, men som tillhör annan näringsidkare, en särskild bestämmelse skulle givas av den innebörd, att värdet av dylikt kommissionslager skulle upptagas till hälften i den förres och till hälften i den senares näring. Kommittén har emellertid icke ansett sig böra biträda detta förslag. Om nämligen ägaren av ett kommissionslager skulle anses berättigad och pliktig att till halva värdet upptaga detsamma som varor i egen näring, så måste detta grundas å den uppfattningen, att han lika väl som kommissionären driver näring å den ort, där kommissionslagret finnes, och där har varunederlag i näringen. Men detta skulle — med de principer, varå kommitténs förslag i fråga om såväl objektbeskattning som inkomstbeskattning av näring är uppbyggt — leda till, att ägaren av kommissionslagret borde å samma ort upptagas till skatt såväl för näring som för inkomst därav, något som knappast kan ifrågasättas med hänsyn till de svårigheter, som skulle uppstå vid fördelning av hans näringsskattevärde och hans inkomst av näringen. Man erinre sig allenast bokförläggare, som har kommissionslager hos bokhandlare å en mängd olika orter. För övrigt kan det från kommissionärens sida sett svårligen anses befogat att låta ett av honom innehaft kommissionslager ingå i skattevärdet å hans näring till halva värdet, om lagret tillhör näringsidkare, men till fulla värdet, om det tillhör annan person. Kommittén har därför stannat vid att låta kommissionslagret till hela sitt värde ingå i skattevärdet å kommissionärens näring. Detta är enligt kommitténs mening även fullt befogat ur den synpunkten, att kommissionären för sin ifrågavarande verksamhet icke behöver eller utnyttjar något eget förlagskapital. Han är således därutinnan i en bättre ställning än den näringsidkare, som själv inköper de varor, som han sedermera skall avyttra i näringen, och för sådant inköp använder i näringen fast investerade medel, vilka ej få avdragas vid näringsskattevärdets bestämmande. Ur skälighetssynpunkt finnes således enligt kommitténs mening ingen anledning att för kommissionärs verksamhet göra undantag från den allmänna regeln om näringsskattevärdes bestämmande.

Fordringar i den löpande driften m. m.

Såsom tillgångar av ifrågavarande art äro ock att anse *fordringar i den löpande driften*, såsom tillgodohavanden för i näringen försålda eller levererade varor, för utförda arbeten m. m. dyl., ävensom *för näringen avsedda kontanta, å bank insatta eller för tillfället i obligationer eller på annat sätt placerade medel*. Dylika likvida tillgångar, som äro avsedda för näringsdriftens vidare fortgång och i sinom tid skola användas för förvärv av nya varor, råmaterial, förbrukningsartiklar o. dyl., måste uppenbarligen anses tillhöra näringen. De äro i själva verket allenast en tillfällig form för det kapital, varmed näringen arbetar. Först i den stund, då sådana medel på ett mera definitivt sätt utdragas ur näringen, och dennas driftkapital således minskas med motsvarande belopp, äro

de att anse som skilda från näringen. De böra alltså, så länge de tillhöra näringen, ingå vid beräkningen av skattevärdet.

Skulder i den löpande driften.

Om i näringens skattevärde inräknas ovan angivna tillgångar, kan det emellertid icke undgås att från deras sammanlagda belopp medgiva avdrag för vissa skulder i näringen, nämligen för sådana skulder, som äro att anse som *skulder i den löpande driften.*

I regel kan en näring ej drivas utan att ett visst kapital är däri fast nedlagt. Detta fasta kapital motsvaras av näringens anläggningsmedel, d. v. s. fastighet och lös egendom, som stadigvarande användas i näringen, samt därutöver de rörelsemedel i varor eller penningar, som äro avsedda att stadigvarande användas i näringsdriften. Detta i näringen fast investerade kapital kan vara näringsidkarens eget eller helt eller delvis upplånat. Huruvida det ena eller andra är fallet bör vid skattevärdets bestämmande vara utan betydelse. Så snart kapitalet stadigvarande användes i näringen, utgör detsamma det reala underlaget för näringsverksamheten och bör på sådan grund indragas i näringsskattevärdet. Härav följer, att upplånade medel, som fast investerats i näringen (såsom obligationslån, lån mot inteckning i fast eller förlagsinteckning i lös egendom, partialförskrivningar, reverslån på uppsägning eller på längre tid, förlagsväxlar m. m. dyl.), icke få avdragas vid skattevärdets beräkning.

Däremot förekomma i en näring vanligtvis även andra skulder, som äro att anse endast som tillfälliga och som ingå i och höra till den löpande driften. Hit är att räkna: varuskulder, d. v. s. skulder för lös egendom, som förvärvats för omsättning eller bearbetning i näringen, omkostnadsskulder, d. v. s. skulder, som avse kostnader i näringen, såsom skulder för förbrukningsartiklar, avlöningar, skatter, rabatter, annuiteter för fonderade lån o. dyl., skulder, som eljest tillfälligt gjorts för den löpande driften, mottagna förskotter å arbeten under utförande o. dyl. Dessa skulder äro av tillfällig natur och avsedda att hastigt avvecklas under driftens fortgång. Understundom ingår motvärdet till sådan skuld bland de aktiva, som efter ty ovan sagts skola räknas med vid skattevärdets bestämmande. Det kan t. ex. hända, att en näringsidkare av konjunkturförhållanden finner sig föranlåten att inköpa större varulager eller större förråd av råmaterial, än som vanligen är fallet i näringen, och finansierar inköpet genom tillfälliga varuväxlar eller annan kredit, eller att han låter likvida medel innestå i bank i stället för att med dem betala varuskuld o. s. v. Samtliga dessa skulder äro av sådan art, att ett riktigt skattevärde å näringen, sådant kommittén anser detsamma böra bestämmas, icke kan erhållas utan att avdrag för ifrågavarande slag av skulder medgives.

Årets vinst.

Det har varit ifrågasatt att vid beräkning av närings skattevärde medgiva avdrag jämväl för *årets vinst.* Detta skulle då motiveras med att årets vinst utgör den under beskattningsåret erhållna avkastningen av det kapital, med vilket näringen drives, och på sådan grund icke bör betraktas såsom i näringen investerat kapital. Häremot kan dock invändas, att det bättre överensstämmer med kommitténs konstruktion av begreppet närings skattevärde, att däri indrages även årsvinsten. Skatt för näring är en objektskatt, i vars karaktär det ligger, att densamma utmätes efter objektets skattevärde vid en viss tidpunkt. Närings-

skattevärdet måste åsättas med stöd av balansräkningen och därför beräknas med hänsyn till de tillgångar och skulder, som förefinnas vid beskattningsårets utgång. Men då är ännu icke avgjort, om vinsten helt eller delvis kommer att utdragas ur näringen, och faktiskt är den fortfarande däri investerad. Kommittén anser alltså principiella skäl tala för, att avdrag för årets vinst icke bör medgivas. Även taxeringstekniska skäl tala härför. Man kan nämligen icke såsom ett näringsföretags vinst utan vidare godtaga det belopp, som under denna rubrik finnes upptaget i balansräkningen, ej heller är samma vinst identisk med näringsföretagarens till kommunal repartitionsskatt uppskattade inkomst av företaget. Såväl den ena som den andra av dessa siffror skulle i regel behöva justeras, och därvid framträda i olika fall så många och så olika verkande faktorer, att det knappast är möjligt att uppställa några allmängiltiga regler för en dylik justering.

Aktier m. m.

Understundom förekommer, att bland tillgångarna i ett näringsföretag ingå även andelar i andra näringsföretag, såsom *aktier, banklotter, kommanditlotter eller andelar i ekonomiska föreningar*, vilka det av en eller annan anledning ansetts lämpligt för företaget att förvärva. De värden, som ligga bakom dylika andelar i främmande företag, komma naturligtvis till beaktande vid bestämmande av dessa företags näringsskattevärden och böra därför ej ånyo beräknas vid fastställande av näringsskattevärdet å det företag, bland vars tillgångar de ingå. Detsamma gäller även fordringar, som ett näringsföretag kan hava för medel, som lämnats såsom förlag för driften av ett annat näringsföretag *(förlagsfordringar)*.

*Generell regel för skattevärdes beräkning.*

På nu angivna grunder har kommittén funnit sig böra i fråga om näringsskattevärdets beräkning uppställa den regel, att såsom en närings skattevärde skall — med undantag för vissa näringar, som nedan närmare angivas — räknas sammanlagda värdet av den lösa egendom, som är avsedd till stadigvarande bruk i näringen eller att däri omsättas eller förbrukas, utgivna förskotter för lös egendom av nyss angivna beskaffenhet, som ännu icke levererats, fordringar i den löpande driften samt till näringsdriften hörande, å bank eller annorstädes insatta, i obligationer nedlagda eller kontant tillgängliga medel, med avdrag dock för varuskulder, omkostnadsskulder, annan tillfällig skuld för omedelbart behov i den löpande driften samt mottagna förskotter å arbeten under utförande.

Minimigräns för skattevärde.

Emellertid torde med en dylik bestämmelse för näringsskattevärdets fastställande vara erforderligt att stadga en viss minimigräns för samma värde. Det måste nämligen understundom i en del rörelser — särskilt handelsrörelse — möta svårigheter att särskilja skulder i den löpande driften från skulder, som ha karaktär av i näringen fast investerat kapital, därest företaget finansieras huvudsakligen med varukrediter och växlar på kort tid. Ehuru dessa skulder till utseendet äro löpande skulder, är det dock givet, att näringen icke kan drivas utan att en stor del av dessa medel faktiskt äro i rörelsen stadigvarande investerade. Sålunda är det utan vidare självklart, att det kapital, som är nedlagt i lös egendom till stadigvarande bruk i näringen, är i rörelsen fast investerat. Men därjämte torde det icke vara möjligt för näringsidkaren att driva sitt företag utan att för den lösa egendom, som är avsedd att i näringen omsättas

eller förbrukas, ständigt disponera något kapital, vilket således varder att anse såsom i näringen fast investerat. I detta hänseende har kommittén ansett, att såsom i näringen fast investerat kapital skäligen bör räknas hälften av värdet å sistnämnda lösa egendom, och förty såsom minimigräns för skattevärdet upptagit *hela* värdet av den lösa egendom, som är avsedd till stadigvarande bruk i näringen, och *halva* värdet av den lösa egendom, som är avsedd att däri omsättas eller förbrukas. Härvid har kommittén jämväl beaktat de avsevärda fördelar ur taxeringsteknisk synpunkt, som fastställandet av en dylik minimigräns uppenbarligen innebär.

Balansräkning.

Vid bestämmande av en närings skattevärde hava vederbörande beskattningsmyndigheter att utgå från näringsföretagets *balansräkning*. För en tillämpning av kommitténs förslag till skatt å näring är det därför erforderligt, att ur de olika näringsföretagens balansräkningar kunna utläsas de olika slag av aktiva och passiva, som skola ingå i näringsskattevärdet eller lämnas å sido vid dettas beräkning. För närvarande torde detta icke kunna ske i fråga om ett stort antal näringsföretag. Balansräkningarna äro nämligen mycket oenhetligt uppställda, och i flertalet fall brister upplysning i ett eller annat av de hänseenden, varom kännedom är erforderlig. Så exempelvis sammanföras understundom i en post värden, som för skattevärdets beräkning måste särskiljas, såsom fastighet och maskiner eller inventarier och lager eller fastighet, maskiner och inventarier. Stundom äro vissa aktiva faktiskt uteslutna ur balansen, såsom då fastighet, maskiner eller inventarier äro nedskrivna till belopp, som uppenbarligen äro rent nominella. Särskilt svårt har det visat sig att ur granskade balansräkningar utläsa vad av passivan, som är att hänföra till fonderade skulder, till skuld i löpande driften och till andra skulder, då dessa skulder helt eller delvis vanligen sammanföras i en post "diverse kreditorer". I fråga om enskild näringsidkare är ock att beakta det förhållandet, att han enligt förordningen om handelsböcker är pliktig att i sin balansräkning upptaga utöver de i näringsdriften nedlagda eller eljest därför avsedda tillgångar och till densamma hänförlig gäld jämväl sina egna privata tillgångar och skulder, under det att en tillämpning av förslaget kräver, att enskild näringsidkares aktiva och passiva i näringen skarpt avskiljas från hans privata aktiva och passiva.

Uppenbarligen kan man icke ifrågasätta, att beskattningsmyndigheterna skola i varje särskilt fall komplettera balansräkningarna, sådana de nu vanligen föreligga, genom infordrande av särskilda upplysningar i erforderliga delar. Kommittén har alltså utgått därifrån, att åt balansräkningarna gives en mera enhetlig och i erforderliga delar detaljerad uppställning, än som för närvarande är fallet. I detta syfte har kommittén med biträde av i bokföring sakkunniga personer utarbetat och i anvisningarna infört ett schema, efter vilket de för taxeringen avsedda uppgifterna skola vara uppställda. Någon svårighet för vederbörande näringsidkare att, där han så vill, inrätta sin balansräkning efter detta schema torde icke förefinnas. Med den kännedom han har om ekonomien inom sin näring bör det vara honom lätt att inrangera sina aktiva och passiva poster under de i schemat angivna rubrikerna. Någon ändring i gällande förordning angående bokföring synes för nu ifrågavarande ändamål ej vara erforderlig. Med densamma kan den av kom-

mittén föreslagna uppställningen väl förenas. Ej heller lägger kommitténs förslag något hinder i vägen för näringsidkaren att för sin egen eller för näringens räkning uppgöra en balansräkning på sätt honom bäst synes. Allenast det kräves av honom, att den uppgift, som skall läggas till grund för taxeringen, skall innehålla upplysningar i de hänseenden, som schemat angiver, och detta är ej mera än som i andra hänseenden kräves av skattskyldig i fråga om självdeklaration till beskattning.

I fråga om det av kommittén uppgjorda schema och vad angående däri uppförda särskilda poster är att iakttaga, hänvisas till anvisningarna.

Givetvis skall en i och för taxering avlämnad balansräkning, även om den är uppställd enligt det föreskrivna schemat, hos beskattningsmyndigheterna underkastas granskning liksom varje annan deklarationsuppgift. Om därvid en viss post, som har inflytande å skattevärdet, befinnes oriktig, skall densamma justeras efter ty som beskattningsmyndigheterna finna befogat. Särskilt i fråga om värdesättningen å tillgångar, som skola ingå i skattevärdet, kan en dylik justering ofta vara erforderlig. I bokföringar finner man mycket olika sätt använda i fråga om avskrivningar. Understundom kan en viss tillgång vara endast rent nominellt angiven, såsom då inventarier utföras med 1 krona eller dylikt. Det bör då vara deklarantens plikt att tillika uppgiva värdet enligt de i 19 § angivna grunder, ty det är med detta värde, som tillgången i fråga skall ingå i skattevärdet. I andra fall kunna tillgångar å aktivsidan vara uppförda med vissa mera konstanta värden, såsom då maskiner, redskap, inventarier och dylikt upptagas till anskaffningsvärden, medan den fortgående värdeminskningen markeras genom avsättning till en å passivsidan uppförd förnyelse- eller avskrivningsfond eller annat sådant. I den mån en sådan avsättning representerar en riktigt beräknad värdeminskning, bör naturligtvis den korresponderande aktivposten undergå en motsvarande nedsättning och tillgången i fråga upptagas till sitt sålunda utrönta riktiga värde. Men det kan ock hända, att en å passivsidan uppförd korrektivpost av ifrågavarande art är beräknad antingen för högt eller för lågt. I förra fallet representerar den delvis en dold tillgång, som ej får undandragas näringsskattevärdet. I senare fallet föranleder den, att motsvarande tillgång kommer att ingå i näringsskattevärdet med större belopp än som vederbör. I båda fallen bör, så långt ske kan, rättelse ske, så att vid tillgångens beräkning alltid legitimt beräknad värdeminskning får tillgodonjutas men ej heller avdrag därutöver. Vad som sagts om avskrivningar för värdeminskning gäller även i andra fall, där systemet med å passivsidan upptagna korrektivposter användes för att justera vissa aktivposter och därmed åstadkomma ett realiter riktigt bokslut.

*Särskilda regler för skattevärdes beräkning. Av staten driven rörelse.*

För vissa särskilda slag av näring har kommittén funnit nödigt att stadga särskilda regler angående skattevärdets beräkning.

Till en början är detta fallet för *rörelse, som drives av staten.* En statlig näring arbetar naturligtvis under helt andra förhållanden än enskild näring, och i den saknas flera av de faktorer, som äro av betydelse för den enskilda näringens skattevärde. Det lärer sålunda vara ganska svårt att exempelvis angiva, vilka likvida medel som skola anses nedlagda i en statlig näringsverksamhet. Under sådana förhållanden har det ansetts nödigt föreskriva, att skattevärdet för av staten driven näring, som skall åsät-

tas sådant värde, skall utgöras av värdet av den lösa egendom, som är avsedd till stadigvarande bruk i näringen eller att däri omsättas eller förbrukas. Där rörelsen avser leverans av elektrisk kraft såväl till statens kommunikationsverk eller industriella verksamhet av beskaffenhet att icke böra beskattas som ock till andra avnämare, och skattevärdet sålunda enligt 17 § skall avse allenast den senare delen av rörelsen, får skattevärdet bestämmas genom att ur värdet å förenämnda tillgångar uttaga så stor del, som kan anses belöpa å den del av verksamheten, som består i leverans av kraft till andra avnämare, vilket åter synes kunna ske efter myckenheten av den kraft, som levererats för det ena eller andra ändamålet. — Av staten drivet jordbruk — exempelvis å Ultuna, Alnarp, Bona, Svartsjö — faller givetvis under de angående jordbruksnäring givna bestämmelser.

Försäkringsrörelse, som drives av inländsk försäkringsanstalt.

Vidare har särskild regel för näringsskattevärdets beräknande ansetts kunna givas för *försäkringsrörelse, som drives av inländsk försäkringsanstalt.* Angående skälen härför och för den uppställda regeln hänvisas till den allmänna motiveringen 13 kap.

Den omständigheten, att försäkringsanstalts näringsskattevärde enligt nämnda regel skall beräknas efter vissa å passivsidan i balansräkningen upptagna poster, får emellertid icke anses innebära, att taxeringsmyndigheterna skulle få underlåta att pröva värdesättningen av tillgångarna efter de grunder, som i 19 § närmare angivas. De egna fondernas sammanlagda belopp enligt balansräkningen har nämligen karaktär av saldopost, vars storlek blir beroende av de å aktivsidan upptagna tillgångarna. Prövningen av dessa tillgångar kommer dock i allmänhet att avse allenast en tillsyn däröver, att värdena icke äro för låga, enär försäkringsinspektionen har till uppgift att tillse, att aktiva icke upptagits till för höga värden. Enligt vad från försäkringsinspektionen meddelats, tillåtes icke det vid andra näringsföretag understundom förekommande förfaringssättet att hålla värdet å aktivsidan högre, än som av konjunkturerna eller andra förhållanden betingas, för att därefter korrigera värdet genom insättande av en korrektivpost under benämning avskrivningsfond eller dylikt å passivsidan. Skulle det vid prövning av försäkringsföretags balansräkning befinnas, att tillgångarna äro för lågt upptagna, bör de egna fondernas sammanlagda belopp i motsvarande mån ökas vid näringsskattevärdets beräknande.

Då allenast de egna fonderna men icke övriga i den allmänna motiveringen omförmälda fonder hava karaktären av saldoposter, torde värdet å fastighet få anses uteslutande belöpa å de egna fonderna. Som emellertid fastighet icke skall göras till föremål för näringsskatt, skall vid beräkning av näringsskattevärdet avdrag göras från de egna fondernas sammanlagda belopp med det i balansräkningen å tillgångssidan upptagna värdet å fastighet.

Försäkringsrörelse, som drives av utländsk försäkringsanstalt.

För *försäkringsrörelse, som drives av utländsk försäkringsanstalt,* har uppställts samma regel för näringsskattevärdets beräkning som för inländsk försäkringsanstalt med det tillägg, att av det sålunda framkomna totala näringsskattevärdet skall här i landet till beskattning upptagas så stor del, som motsvarar anstaltens premieinkomst här i riket i förhållande till anstaltens premieinkomst i dess helhet. I allmänhet bör premieinkomsten beräknas efter bruttobeloppet av influtna premier, såle-

des utan avdrag för reassuranspremier. Där emellertid sådan beräkning ej kan på grundval av tillgängliga handlingar verkställas, må nettobeloppet av premieinkomsten läggas till grund för fördelningen.

Då de uppgifter, som erfordras för en uppskattning av näringsskattevärdet å utländsk försäkringsanstalt efter nu angivna grunder, endast undantagsvis torde kunna påräknas från vederbörande skattskyldiga, men sådana uppgifter lära finnas tillgängliga hos försäkringsinspektionen, har det ansetts lämpligt, att försäkringsinspektionen tillhandahåller vederbörande beskattningsmyndigheter såväl erforderliga uppgifter som även ett förslag till näringsskattevärdets beräkning. Föreskrift härom tillhör taxeringsförordningen och bör däri inryckas.

Bankrörelse m. m.

I fråga om *bank- och annan penningrörelse, emissionsrörelse och handel med värdepapper* skall såsom näringens skattevärde räknas vad av samtliga tillgångars värde, som motsvarar eget i företaget nedlagt kapital med avdrag för bland tillgångarna upptaget värde å fastighet; och har kommittén av samma skäl, som föranlett stadgandet angående försäkringsrörelse, ansett, att även för bankrörelse och därmed jämförlig rörelse skattevärdet å näringen kan beräknas efter vissa i balansräkningen å passivsidan upptagna poster. En dylik rörelses fonder med avdrag för värdet å i rörelsen ingående fastighet torde nämligen med god säkerhet angiva det kapital, som är nedlagt i rörelsen och med vilket den drives. Detta är dock fallet allenast om de i 19 § givna bestämmelserna angående värdesättning å tillgångarna i näringen blivit följda vid balansräkningens uppgörande. Har så icke skett, måste vissa korrektioner vidtagas av enahanda art, som ovan angivits i fråga om näringsföretag i allmänhet. Vad om dem är sagt beträffande nedskrivning av tillgångar utöver vad som betingas av legitimt beräknad värdeminskning eller underlåtenhet att verkställa sådan nedskrivning och därav föranledd höjning eller minskning av näringsskattevärdet, sådant det eljest framträder på grund av vederbörande passivposter, gäller även för här avsedd affärsverksamhet och skall alltså även för den tillämpas.

Då aktier, banklotter, kommanditlotter och andelar i ekonomiska föreningar, vilka kunna finnas bland tillgångarna i bankrörelse och därmed jämförlig rörelse, äro att anse som varor i näringen och såsom sådana böra ingå i näringsskattevärdet, följer härav, att vid skattevärdets beräkning avdrag för värdet å dylika värdehandlingar icke är medgivet.

Jordbruk med binäringar.

För *jordbruk med binäringar* har ock en särskild föreskrift angående skattevärdets beräkning ansetts erforderlig, särskilt med hänsyn därtill att ordnad bokföring ej är föreskriven för jordbruksnäringen och ofta ej heller där förekommer. I jordbruksnärings skattevärde bör givetvis liksom i annan närings skattevärde ingå värdet av lös egendom, som är avsedd till stadigvarande bruk i näringen, såsom kreatur, maskiner, redskap och annat, som är att hänföra till driftinventarier. Däremot har det ansetts ej lämpligt eller ens möjligt att i skattevärdet indraga inneliggande gröda eller andra alster av jordbruket med binäringar, ej heller förbrukningsartiklar, råvaror eller råmaterial. Med en sådan bestämning av näringsskattevärdet som den nu angivna har kommittén ansett, att avdrag för skuld ej kan medgivas.

Ofta inträffar, att ägare av en fastighet däråt driver såväl jordbruk som skogsbruk. Då lära väl i regel å fastigheten befintliga kreatur och andra inventarier komma till användning vid såväl den ena som den andra verksamheten. Det lärer ej vara möjligt — åtminstone icke taxeringstekniskt — att verkställa en uppdelning av värdet å kreatur och å andra inventarier allt efter som de brukats i den ena eller andra verksamheten. Vid sådant förhållande har det funnits nödigt föreskriva, att samtliga å en fastighet befintliga kreatur och andra inventarier, som använts i såväl jordbruk som skogsbruk, skola ingå i jordbrukets näringsskattevärde till sitt fulla värde, även om de tillika utnyttjats för skogsbruk. I fråga om tungan av näringsskatten torde denna bestämmelse sakna nämnvärd praktisk betydelse.

Entreprenadverksamhet m. m.

Vissa näringar, såsom *entreprenad- eller byggnadsverksamhet, stentorv- eller tegelindustri, stuverirörelse och annan därmed jämförlig näring,* kunna understundom drivas utan något avsevärt däri fast investerat kapital men dock i ganska stor omfattning. Hänsynen till kommunens berättigade intresse har ansetts kräva, att även i dylikt fall skälig skatt för näringen kommer kommunen tillgodo. Det har därför funnits nödigt, att för näring av nyss omförmälta art öppna möjlighet till näringsskattevärdets beräkning efter antalet i näringen anställda arbetare, där en sådan beräkning skulle giva ett högre skattevärde än en beräkning enligt de i punkt 1 angivna allmänna grunderna. I fråga om grunderna för näringsskattevärdets beräkning efter arbetarantalet har kommittén följt de i 1920 års Kungl. prop. föreslagna regler för beräkning av det s. k. arbetarkapitalet.

19 och 20 §§.

*Värdesättning av tillgångar i näring.*

*Näringsföretag, som under beskattningsåret nedlagts.*

Av stadgandet i 19 § följer, att, om en näring börjat drivas å annan tidpunkt än den, som sammanfaller med det i näringen sedermera antagna räkenskapsårets början, och näringens första bokslut till följd härav kommer att omfatta kortare tid än helt år, skattevärde i allt fall skall åsättas näringen efter värdet av de tillgångar, som äro nedlagda i näringen vid tidpunkten för bokslutet. 20 § innebär åter, att å näring, som nedlagts under löpande räkenskapsår, skall skattevärde ej sättas. En under räkenskapsår börjad näring har alltså att utgöra skatt för näringen efter fulla skattevärdet, även om näringen drivits allenast under en del av året, varemot en under ett räkenskapsår nedlagd näring är fri från sådan skatt, ehuru näringen drivits under en del av året. Det har varit ifrågasatt att, efter mönstret av 1920 års Kungl. förslag i ifrågavarande hänseende, låta skattskyldighet inträda efter ett skattevärde, som lämpats efter den del av året, varunder näringen drivits. Kommittén har emellertid funnit en sådan anordning leda till konsekvenser och svårigheter, som göra den oantaglig. Samma skäl, som skulle tala för att skattevärdet reduceras, om en näring börjas eller nedlägges under beskattningsårets lopp, skulle kräva en likartad reduktion, om näringen av en eller annan anledning stått stilla under en del av året eller om nytt driftkapital tillförts näringen under årets lopp. Har driftkapital under årets lopp utdragits ur näringen, skulle av samma skäl näringsskattevärdet beräknas högre, än som betingas av de vid bokslutet förefintliga till-

gångarna. Vad särskilt angår näring, som nedlägges under beskattningsåret, skulle stor svårighet möta att riktigt angiva den tidpunkt, då nedläggandet skulle anses ha skett, enär det ju är rätt vanligt, att näring, som skall nedläggas, avvecklas så småningom och successivt minskas i fråga om varor, inventarier m. m., så att, då avvecklingen är fullbordad, ej annat återstår än att göra bokslutet färdigt. Med hänsyn till dessa förhållanden skulle ett försök att sätta skattevärdet å en näring i förhållande till den tid under året, varunder den faktiskt varit i verksamhet, och till de förändringar, som det däri investerade kapitalet kan hava under året undergått, praktiskt sett leda till svårigheter, som taxeringsmyndigheterna ej kunde övervinna. Kommittén har därför stannat vid att låta näringsskattevärdet under alla förhållanden beräknas till vad det visar sig utgöra enligt den vid räkenskapsårets slut uppgjorda balansräkningen, en lösning av hithörande spörsmål, som är väl så riktig och försvarlig som någon annan, om man utgår från att näringsskatten skall vara en objektskatt, som skall utgå efter det därav träffade objektets värde vid en viss bestämd tidpunkt.

## 23 §.

*Olika slag av förvärvskällor. Inkomstbegreppet.*

Kommittén har icke avsett att rubba det inkomstbegrepp, som ligger till grund för den nuvarande inkomstbeskattningen; och skall således, såsom hittills, icke till inkomst räknas kapitalförvärv eller vad som förvärvas genom benefikt fång. Kommittén har emellertid icke, lika litet som de nuvarande skatteförordningarna, lämnat någon uttrycklig bestämmelse om vad som skall med inkomst förstås, utan låtit inkomstbegreppet klarläggas i första hand genom att i förevarande paragraf angiva de olika förvärvskällor, av vilka en eller flera måste föreligga för att inkomst över huvud taget skall vara för handen, och sedermera för en var av dem utreda, huru inkomsten därav skall beräknas, samt vidare i överensstämmelse med gällande skatteförfattningar genom vissa negativa bestämmelser, upptagna i 25 §.

I fråga om de olika förvärvskällorna och deras gruppering företer kommitténs förslag den olikhet mot vad som för närvarande gäller, att den i gällande författningar upptagna förvärvskällan "fast egendom" uppdelats i två, nämligen "jordbruksfastighet" och "annan fastighet", och att förvärvskällorna "rörelse eller yrke", "tjänst eller anställning" samt "tillfällig förvärvsverksamhet", vilka för närvarande ingå under rubriken "arbete", upptagits såsom var för sig självständiga förvärvskällor.

*Inkomstberäkningens formella uppställning.*

I detta sammanhang vill kommittén fästa uppmärksamheten å den i formellt avseende olika uppställning, som kommittén i sitt förslag givit reglerna angående inkomstberäkningen i jämförelse med nuvarande skatteförordningar. Dessa senare upptaga i ett sammanhang allt vad som är att hänföra till intäkt och därefter likaledes i ett sammanhang och utan att särskilja de olika förvärvskällorna vad som får avdragas, innan nettoinkomsten framkommer. Härav vållas olägenhet och svårighet, då det gäller att bland en mångfald olika, med varandra sammanblandade bestämmelser plocka ut dem, som skola tillämpas vid redovisningen för en viss förvärvskälla. Det har ock visat sig, att man vid uppställningen av deklarationsformuläret ej kunnat följa skatteförordningarnas uppställning

utan nödgats däri införa en annan ordning, den nämligen att för varje förvärvskälla upptaga vad till densamma hörer: först bruttointäkten, så avdragen och slutligen nettoinkomsten, eventuellt förlusten. Detta senare uppställningssätt, som uppenbarligen är det naturliga, har kommittén följt i sitt förslag, där alltså för varje förvärvskälla upptagits allt som ansetts nödigt föreskriva angående inkomstberäkningen för densamma.

Ränteavdrag.

Härvid har kommittén, av skäl som i motiveringen till 42 § närmare angivas, funnit nödigt vidtaga även en annan formell avvikelse från vad nu gäller, nämligen i fråga om ränteavdragen. Dessa skola nu göras vid beräkningen av inkomsten från *vissa* förvärvskällor, i den mån gälden kan vara till dem hänförlig, men i övrigt avdrages gäldräntan först vid utförande av slutresultatet såsom allmänt avdrag. Kommittén har ansett lämpligare, att ränta å gäld *alltid* skall hänföras till viss förvärvskälla, nämligen den, med vilken gälden kan anses stå i naturligt samband, samt, där gälden ej hör till annan förvärvskälla, från förvärvskällan kapital. Härav följer att — i olikhet med vad nu är fallet — förvärvskällan kapital kan visa underskott. Vid det slutliga sammanförandet av resultaten av den skattskyldiges olika förvärvskällor varder det således aldrig fråga om avdrag för ränta å gäld utan allenast om eventuellt underskott å en eller flera av de olika förvärvskällorna.

De s. k. allmänna avdrag, som få göras från den samlade inkomsten, komma alltså att inskränka sig till avdrag för underskott å viss förvärvskälla samt avdrag för en del med viss förvärvskälla ej sammanhängande rent personliga omkostnader (periodiskt understöd och försäkringspremier), för vilka sådant avdrag ansetts böra medgivas, varmed av taxeringstekniska skäl jämställts det avdrag å 200 kronor, som under vissa förhållanden tillerkänts gift kvinna.

Inkomstberäkningen avser beskattningsåret.

I andra stycket av förevarande paragraf uttalas den i beskattningshänseende viktiga grundsatsen, att inkomstberäkningen för varje förvärvskälla skall avse vad som därav influtit under ett visst år, nämligen under beskattningsåret. Det är således resultatet av det årets förvärv i en viss förvärvskälla, som är att räkna som inkomsten av densamma. Vad som förstås med beskattningsår utredes i 96 §.

Terminologi.

För att markera de olika stadier skattskyldigs inkomst passerar, innan densamma ingår i den allmänna repartitionen medelst påförande av skattekronor, har kommittén använt sig av beteckningarna *intäkt* och *inkomst* av förvärvskälla, inom kommunen *taxerad inkomst* och inom kommunen *beskattningsbar inkomst.*

*Intäkt* av förvärvskälla motsvarar den bruttointäkt eller bruttoinkomst, som utan något som helst avdrag ur förvärvskällan härflutit. Sedan från intäkten frånräknats kostnaderna för dess förvärvande och bibehållande, återstår *inkomst* av förvärvskällan. Skattskyldigs av olika förvärvskällor härflutna inkomster av beskaffenhet att böra taxeras inom samma kommun upptagas — efter frånräknande av eventuell förlust å annan, till kommunen lokaliserad förvärvskälla samt i hemortskommunen efter avdrag jämväl av periodiskt understöd och försäkringspremier ävensom för hustru i vissa fall medgivet särskilt avdrag, varom i 42 § förmäles — såsom den skattskyldiges inom kommunen *taxerade inkomst.* Från den taxerade inkomsten medgivas i vissa fall ortsavdrag och avdrag

för ömmande omständigheter, varefter den inom kommunen *beskattningsbara inkomsten* föreligger. Där sistnämnda båda avdrag icke ifrågakomma, sammanfaller den taxerade inkomsten med den beskattningsbara.

24 §.

*Särskilda förvärvskällor.*

Det är av vikt, att särskilda förvärvskällor i samme innehavares hand noggrant avgränsas från varandra dels för vinnande av ordning och reda vid deklarations- och taxeringsförfarandet och dels för tillgodoseende av kommunens rätt att beskatta inkomsten från varje förvärvskälla, som är hänförlig till kommunen. Särskilt för förlustavdragen är det nödvändigt, att respektive förvärvskällor hållas i sär, då, på sätt förslaget innehåller, förlust å en, till viss kommun hänförlig förvärvskälla icke får avräknas å inkomsten från annan förvärvskälla, som tillhör annan kommuns beskattningsområde.

I gällande skatteförfattningar finnas — frånsett några mindre väsentliga detaljer — inga föreskrifter meddelade om begränsningen av varje särskild förvärvskälla. Icke heller i 1920 års Kungl. förslag till kommunalskattelag upptogos några bestämmelser i förevarande avseende, varemot dylika bestämmelser funnos meddelade i Eiserman—von Wolckers förslag (22 §).

För de i kommittéförslagets 24 § upptagna bestämmelserna om vad som inom de olika grupperna av förvärvskällor skall anses såsom särskild förvärvskälla och för de till samma paragraf hörande utförliga anvisningarna torde närmare motivering icke vara erforderlig. I stort sett kunna bestämmelserna anses överensstämma med praxis, som dock i brist på vägledande föreskrifter stundom varit något vacklande.

*Annan fastighet.*

Vad angår bestämmelsen att annan fastighet, som av ägaren använts huvudsakligen i egen rörelse eller yrke, skall ingå i förvärvskällan rörelse eller yrke, får kommittén hänvisa till vad härom yttras i motiveringen till 29 §.

*Tjänst eller anställning.*

Om skattskyldigs inkomst av tjänst eller anställning kommer att, såsom hittills skett och såsom jämväl kommittéförslaget föreskriver, beskattas inom en och samma kommun, är det av underordnad vikt om, på sätt förslaget innehåller, all hithörande förvärvsverksamhet och därmed likställda inkomstgivande rättigheter skola utgöra *en* förvärvskälla eller om varje tjänst, anställning och rättighet skall betraktas såsom särskild förvärvskälla. Det torde emellertid få anses såsom mest naturligt, att all skattskyldigs verksamhet av ifrågavarande art jämte hithörande rättigheter för honom bildar allenast en förvärvskälla. Detta innebär givetvis icke något hinder för att skattskyldig kan åläggas att i sin deklaration lämna specifikation å de olika tjänster, anställningar och rättigheter, som han under beskattningsåret innehaft, och å de från en var av dem härflutna inkomsterna.

*Tillfällig förvärvsverksamhet.*

Kommitténs förslag, att all den förvärvsverksamhet av tillfällig art, som skattskyldig utövat, skall utgöra en och samma förvärvskälla, innebär viss ändring i vad som nu härutinnan gäller. Under ifrågavarande förvärvskälla skall enligt förslagets 40 § hänföras dels realisationsvinst och

dels intäkt genom tillfälligt bedriven vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet, lotterivinst, intäkt av tillfälligt uppdrag m. m., allt karaktäriserat av att intäkterna äro att räkna såsom tillfälliga. Enligt nu gällande bestämmelser (punkt 5:o av anvisningarna till skatteförordningen, 8 § av anvisningarna till bevillningsförordningen) skola visserligen, därest skattskyldig under beskattningsåret åtnjutit flera beskattningsbara realisationsvinster, dessa räknas såsom härflutna av en enda förvärvskälla, så att förlust, som uppkommit vid annan likartad realisationsaffär, får avräknas från realisationsvinsterna, men övrig tillfällig förvärvsverksamhet skall anses såsom särskild förvärvskälla, från vars intäkter förlust å realisationsaffär icke får avräknas. Det har synts kommittén mera praktiskt att låta all skattskyldigs tillfälliga förvärvsverksamhet utgöra *en* förvärvskälla i stället för att uppdela verksamheten å särskilda förvärvskällor medelst en gräns av så pass godtycklig art som den för närvarande uppdragna. För den skattskyldige måste det förefalla obilligt, att han icke får avräkna förlust å realisationsaffär från exempelvis lotterivinst.

Kapital. Att kapital uppdelats i två särskilda förvärvskällor sammanhänger med kommitténs förslag (se 41 § med tillhörande anvisningar punkt 2), att avdrag icke skall medgivas för underskott å fastighet eller rörelse i utlandet. Av ordalydelsen torde vara tydligt, att samtliga fastigheter, som skattskyldig äger eller brukar i utlandet, samt all rörelse, som han därstädes bedriver, skola tillsammans bilda allenast en förvärvskälla.

Förvärvskällor i utlandet. Såsom av förslagets avfattning framgår, förutsättes beträffande förvärvskällorna jordbruksfastighet och annan fastighet, att fastigheterna äro belägna här i riket, och i fråga om förvärvskällan rörelse eller yrke, att verksamheten bedrives härstädes. Fastighet och rörelse i utlandet äro inordnade i förvärvskällan "kapital" i vidsträckt mening. Vad angår tjänst eller anställning, tillfällig förvärvsverksamhet och kapital i egentlig mening är det däremot utan betydelse, om förvärvskällan är tillfinnandes här i riket eller ej. Förvärvskällan tjänst eller anställning omfattar således även tjänst eller anställning i utlandet, pension från utrikes ort o. s. v.; i förvärvskällan tillfällig förvärvsverksamhet ingår även i utlandet utövad förvärvsverksamhet av tillfällig art; och förvärvskällan kapital i egentlig mening omfattar jämväl i utlandet placerat kapital.

25 §.

*Icke skattepliktig inkomst.* Bestämmelser om vad som enligt nu gällande lagstiftning icke skall såsom inkomst taxeras återfinnas i 8 § av skatteförordningen och 8 § 1 mom. av bevillningsförordningen.

1920 års Kungl. förslag till kommunalskattelag upptog i 31 § enahanda bestämmelser som nyssnämnda båda lagrum.

I huvudsak överensstämmer kommitténs förslag om vad som icke skall räknas till skattepliktig inkomst med vad som nu härutinnan gäller eller anses gälla. Förutom i redaktionellt avseende skiljer sig emellertid kommitténs förslag från motsvarande bestämmelser i gällande skatteförfattningar i nedannämnda avseenden.

För närvarande skall icke såsom inkomst taxeras *ersättning för skada till följd av olycksfall i arbete.* Då emellertid sådan ersättning kan utgå i form av livränta och, enligt vad kommittén i den allmänna motiveringen 13 kap. närmare utvecklat, livränta under alla förhållanden bör i sin helhet eller till viss del beskattas, har därav betingad redaktionsändring vidtagits. Ersättning för skada till följd av olycksfall i arbete.

Kommittéförslaget upptager vidare vissa ändrade bestämmelser i fråga om skatteplikt för *vad som erhålles på grund av personförsäkring,* och får kommittén härutinnan hänvisa till vad som yttrats i ovannämnda kap. i den allmänna motiveringen. Vad som erhålles på grund av personförsäkring.

Enligt nu gällande skatteförfattningar skall såsom inkomst hos understödstagare icke taxeras sådant *periodiskt understöd* eller därmed jämförlig periodisk utbetalning, därför givaren icke är berättigad till avdrag. Avdrag medgives för närvarande — under nedan angiven förutsättning — för allt periodiskt understöd utom för sådant, som utgivits till person, tillhörande den skattskyldiges hushåll, eller som utgått såsom bidrag till någons undervisning eller uppfostran. Har understödet utgått på grund av understödstagarens förutvarande anställning i givarens verksamhet, får avdraget göras vid uppskattningen av inkomsten från respektive inkomstkälla — fast egendom eller rörelse; i annat fall utgår det såsom allmänt avdrag. För att periodiskt understöd skall få avräknas såsom allmänt avdrag, förutsättes enligt bestämmelserna i punkt 5:o 3) av anvisningarna till skatteförordningen och 8 § i anvisningarna till bevillningsförordningen, att understödet grundar sig på en rättsligt eller frivilligt åtagen förpliktelse. Periodiskt understöd.

Periodiskt understöd är alltså för närvarande att räkna till skattepliktig inkomst hos understödstagaren, dels då understödet utgått på grund av förutvarande anställning i givarens verksamhet, och dels då understödet grundar sig på en rättsligt eller frivilligt åtagen förpliktelse och icke utgått till någon, som tillhör givarens hushåll, eller såsom bidrag till annans undervisning eller uppfostran.

Att understödet skall grunda sig på en rättsligt eller frivilligt åtagen förpliktelse har icke ansetts innebära, att detsamma skall vara tillförsäkrat mottagaren under juridiskt bindande former, utan blott att han äger anledning att påräkna detsamma. Faktiskt har emellertid ifrågavarande anvisningsbestämmelse med sitt något svävande innehåll icke kunnat förhindra, att avdrag för periodiskt understöd ägt rum jämväl i fall, då understödet i själva verket haft karaktär av gåva, därför avdrag givetvis icke bort ifrågakomma. På sådant sätt hava säkerligen icke oansenliga belopp undandragits beskattning. Visserligen skall givaren, då han begär avdrag för periodiskt understöd såsom allmänt avdrag, uppgiva mottagarens namn i och för dennes taxering för understödet, men för mottagaren uppgår ofta nog understödet jämte annan eventuell inkomst icke till beskattningsbart belopp. Dessutom inträffar ofta, att understödstagaren underlåter deklarera understödsbeloppet, som han ansett vara gåva, medan understödsgivaren avdrager beloppet såsom periodiskt understöd. Då mottagaren och givaren äro bosatta å olika orter, blir kontrollen försvårad och ofta underlåten.

Inom kommittén har ock varit ifrågasatt att icke medgiva understöds-

givare avdragsrätt för periodiskt understöd, där det ej utgått på grund av förutvarande anställning i givarens verksamhet, och att alltså låta periodiskt understöd av annan art än nu nämnts under alla förhållanden lämnas obeskattat hos understödstagaren. Då emellertid en sådan anordning kan, särskilt vid progressiv beskattning, medföra viss hårdhet gent emot givaren och för övrigt oförmånligt inverka å kommunernas inbördes beskattningsrätt, har kommittén ansett sig icke böra fullfölja detta uppslag utan anslutit sig till nuvarande bestämmelser, dock med den ändring beträffande periodiskt understöd, som icke utgått till annans undervisning eller uppfostran eller eljest till person tillhörande givarens hushåll, att såsom villkor för att understödet må såsom allmänt avdrag avräknas från givarens inkomst upptagits, att understödet grundar sig å rättsligt bindande förpliktelse. Mottagaren skall alltså kunna med stöd av domstols utslag eller annan handling tilltvinga sig understödet av givaren, för att detsamma skall få av den senare avdragas såsom allmänt avdrag. Med denna skarpt markerade gräns mellan icke avdragsgill gåva och avdragsgillt periodiskt understöd synes det kommittén kunna förväntas, att avdrag icke skall obehörigen ifrågakomma för understöd, som mer eller mindre har karaktär av gåva.

I överensstämmelse med vad nu yttrats, har kommittén i 25 § upptagit stadgande av den innebörd, att till skattepliktig inkomst skall räknas allenast sådant periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk intäkt, som grundar sig å rättsligt bindande förpliktelse eller är av den art, som i förslagets 27 eller 34 § omförmäles, dock att periodiskt understöd, som utgått till annans undervisning eller uppfostran eller eljest till person, tillhörande givarens hushåll, icke skall räknas som skattepliktig inkomst, även om det grundar sig å rättsligt bindande förpliktelse.

Stipendier.

Såsom icke skattepliktig inkomst har slutligen i 25 § upptagits stipendier till studerande vid undervisningsanstalter eller eljest avsedda för mottagarens utbildning. Motsvarande bestämmelse saknas för närvarande, men vad som sålunda föreslagits innebär icke någon ändring i vad som hittills i praktiken tillämpats.

Fattigunderstöd m. m.

I anvisningarna till 25 § hava upptagits exempel å intäkter, som icke äro att räkna till skattepliktig inkomst. De sålunda lämnade anvisningarna torde överensstämma med nuvarande praxis.

Av staten anvisade medel för bestridande av särskilda kostnader.

Bland bestämmelserna om vad som icke skall taxeras såsom inkomst upptaga gällande skatteförfattningar jämväl vad som av staten anvisats till bestridande av de med erhållna tjänster eller uppdrag förenade särskilda kostnader. Kommittén, som bibehållit stadgandet i fråga, har dock ansett detsamma böra upptagas i 37 §, som innehåller bestämmelser om vad som skall hänföras och icke hänföras till intäkt av tjänst eller anställning och till vilken paragraf bestämmelserna i fråga naturligen höra.

De i nuvarande skatteförfattningar, liksom i kommitténs förslag, upptagna bestämmelser om vad som icke skall räknas till skattepliktig inkomst äro icke i den mening uttömmande, att allt vad en person uppburit

och som icke återfinnes bland nyssnämnda negativa bestämmelser, skulle vara att hänföra till skattepliktig inkomst. Kommittén har emellertid icke ansett sig böra bland ifrågavarande bestämmelser inrymma sådant, som för den allmänna uppfattningen framstår såsom så självklart, att ett särskilt omnämnande därav skulle vara ägnat mera att grumla inkomstbegreppet än att reda detsamma, såsom exempelvis att medel, som någon indragit såsom lån eller såsom kapitalavbetalning å fordran eller mottagit såsom deposition eller till förvaltning m. m., icke äro att räkna till skattepliktig inkomst.

## 26 §.

*Intäkt av jordbruksfastighet.*

Innehållet i denna paragraf med tillhörande anvisningar avviker allenast i några avseenden, vilka nedan finnas angivna, från föreskrifterna i nuvarande skatteförordningar och deklarationsformulär eller från vad eljest ansetts nu gälla.

Realisation av produkter.

Enligt nuvarande anvisningsbestämmelser skall till skattepliktig inkomst icke hänföras vad som inflyter vid *realisation* av jordbrukets, ladugårdens och trädgårdens produkter, varemot enligt kommitténs mening dylik intäkt bör — i likhet med vad som inflyter vid realisation av varor i affärsrörelse (jfr anvisningarna till 33 § punkt 1) — räknas till skattepliktig inkomst. Förslaget innehåller alltså, att intäkt genom avyttring av produkter från jordbruket eller dess binäringar skall under alla förhållanden hänföras till intäkt av jordbruksfastighet — något som för övrigt redan nu torde praktiseras. Annat är förhållandet i avseende å inventarier, som realiseras, i avseende å vilka nu gällande bestämmelser bibehållas.

Skogseffekter, som använts för reparation och underhåll.

Enligt gällande deklarationsformulär skall såsom inkomst av fastighet upptagas värdet av från fastigheten uttagna skogseffekter, som använts till ny- till- eller ombyggnad å fastigheten, men icke sådana skogseffekter därifrån, som använts för reparation och underhåll av fastighetens byggnader, varav följer, att värdet av sistnämnda skogseffekter icke bör få inräknas i de underhållskostnader, som enligt deklarationsformuläret få avdragas.

Kommittén har ansett, att såsom intäkt av skogsbruk bör redovisas jämväl värdet av skogsprodukter från fastigheten, vilka den skattskyldige tillgodogjort sig för reparation och underhåll av byggnader, stängsel och inventarier därå, samt att han å andra sidan bör få bland kostnader för reparation och underhåll inräkna samma värdebelopp. Det synes nämligen för kontrollens skull erforderligt, att ifrågavarande kvittning av intäkt mot utgift i deklarationen framlägges för taxeringsmyndigheterna. För närvarande kan befaras, att, då skattskyldig enligt deklarationsformuläret uppgiver kostnaderna för underhåll av inventarier och byggnader, han däri inräknar jämväl värdet av det för underhållet använda virket från fastigheten, vilket värde däremot icke upptagits och ej heller enligt samma formulär skolat upptagas såsom intäkt.

Intäkt vid försäljning av växande skog.

Enligt nu gällande skatteförfattningar skall, om växande skog försäljes i sammanhang med fastigheten i övrigt, den vinst, som därvid kan uppkomma, räknas som skattepliktig intäkt, då den har karaktär av skat-

tepliktig realisationsvinst. Härutinnan intager kommitténs förslag samma ståndpunkt. Den, som förvärvat fastighet genom köp eller byte och avyttrat densamma inom tio år därefter, har alltså att skatta för försäljningsvinsten jämväl till den del, som belöper å den växande skogen, såsom för realisationsvinst. Fastigheten behandlas enhetligt, d. v. s. köpeskillingen för skogen ingår i köpeskillingen för fastigheten i övrigt och är underkastad skatteplikt under samma villkor och förutsättningar som denna.

Men gällande beskattningslagar innehålla därutöver, att såsom inkomst av skogsbruk skall räknas bland annat vad som förvärvas genom avyttring av växande skog i samband med avyttring av fastigheten i övrigt även i sådana fall, å vilka förutnämnda bestämmelser icke äro tillämpliga, såsom då fråga är om ärvd fastighet eller om fastighet, som säljes senare än tio år efter det den inköptes. Detta innebär, i överensstämmelse med vad anvisningarna därom innehålla, att såsom skattepliktig inkomst räknas den del av försäljningssumman, som kan anses belöpa å den växande skogen, sedan avdrag skett för det belopp, som motsvarar skogens för säljaren gällande ingångsvärde. I detta fall skall alltså en del av köpesumman utsöndras för att i beskattningsavseende behandlas på annat sätt än köpeskillingen i övrigt.

Fastän denna senare beskattning av intäkt vid försäljning av växande skog i sammanhang med försäljning av fastigheten i övrigt i beskattningslagarna karaktäriseras såsom beskattning av "inkomst av skogsbruk", innebär den dock i realiteten ingenting annat än en sådan utsträckning av realisationsvinstbeskattningen, att den, vad skogen beträffar, skall gälla vid avyttring av fast egendom utan hänsyn till den tid av mera än tio år, som kan hava gått efter fastighetens förvärvande, samt tillika utan hänsyn till förvärvssättet. Liksom vid den vanliga realisationsvinstbeskattningen de för vinstberäkningen huvudsakligen avgörande frågorna äro, vad som betalts för fastigheten vid inköpet, och vad som erhållits för fastigheten vid försäljningen, så skola även vid beräkningen av den nu ifrågavarande "inkomsten av skogsbruket" ungefärligen enahanda frågor vara avgörande: vad har betalts för skogen vid inköpet eller huru mycket var den värd vid förvärvet, och vad har erhållits för skogen vid försäljningen? Vid den vanliga realisationsvinstbeskattningen äro dessa frågor i regel lätta att besvara, men vid den nu ifrågavarande inkomstbeskattningen kunna vanligtvis inga tillfredsställande svar å frågorna givas och erhållas. I saknad av sådana svar har för taxeringsmyndigheterna i regel ej återstått annat än att själva på en höft beräkna det skattepliktiga beloppet, och den skattskyldige har i saknad av möjlighet till motbevisning ofta måst finna sig i en ganska oskälig beskattning. Före 1921 saknades bestämmelser angående det sätt, varå vid fastighetstaxeringen värdet av växande skog skulle beräknas, och upptogs då understundom detta värde mycket lågt. Där en dylik bristfällig taxering föreligger, kan det för en skattskyldig, som exempelvis ärvt fastigheten, bliva svårt, om ej omöjligt, att uppvisa det verkliga ingångsvärdet å skogen, och hans skattskyldighet för "inkomst av skogsbruk" vid fastighetens försäljning kan till följd härav bliva rent av orimlig.

Ehuru således den på bevillningsutskottets initiativ vid 1910 års riksdag införda beskattningen av skogsinkomst i sammanhang med fastighetsförsäljning måste te sig såsom en utsträckning av realisationsvinst-

beskattningen, torde det dock knappast hava varit meningen, att den skulle så uppfattas. Detta framgår därav, att beskattningsformen i skattelagarna upptagits såsom skatt å inkomst av skogsbruk. Meningen torde hava varit den, att skogen under den tid, säljaren haft fastigheten i sin hand, kan hava ökats i värde genom tillväxten, och lika väl som säljaren måst skatta för denna tillväxt, om han under sin besittningstid uttagit densamma genom avverkning, lika väl borde han skatta för samma tillväxt, om han sålt den i sammanhang med fastigheten i övrigt. Men om detta är grunden, så framstår sammankopplingen med realisationsvinstbeskattningen såsom ganska irrationell. I stället hade väl då bort föreskrivas, att — evad fastigheten ägts kortare eller längre tid än tio år och oavsett förvärvssättet — såsom inkomst av skogsbruk vid försäljning av skogbärande fastighet skulle till beskattning upptagas jämnt så mycket av försäljningssumman, som kunde anses hava belöpt å skogens tillväxt under den tid, den varit i säljarens ägo, för såvitt nämligen denna tillväxt kvarstått å fastigheten vid försäljningstillfället. Det skulle då beträffande fastighet, som säljes inom tio år efter förvärvet, kunna inträffa, att realisationsförlust uppstått vid själva försäljningen, men att säljaren icke desto mindre skulle blivit pliktig att, på sätt nyss nämnts, skatta för den outtagna skogstillväxten under sin besittningstid, utan att dock äga rätt till avdrag för realisationsförlusten.

Men om ifrågavarande beskattning skulle ordnas på nu antytt sätt, så uppställa sig för taxeringsmyndigheterna stora och enligt kommitténs mening oöverkomliga svårigheter. För ett något så när sakligt bedömande av skatteplikten skulle det erfordras utredning *dels* om den totala kvantitativa och kvalitativa skogstillväxten under säljarens hela besittningstid, *dels* om vad som av samma tillväxt uttagits under nämnda tid och om vad således därav återstått vid försäljningen, *dels* ock om huru mycket av köpeskillingen, som belöpt å den vid försäljningen outtagna skogstillväxten. Det torde vara ganska uppenbart, att tillfredsställande deklarationsuppgifter i berörda hänseenden endast undantagsvis kunde vara att påräkna, och att beskattningsmyndigheterna således i allmänhet bleve ställda inför uppgiften att verkställa taxeringen mera på höft. Visserligen ifrågasätter kommittén i viss mån likartade, ehuru vida mindre omfattande, beräkningar i fråga om det avdrag för kapitaluttag ur skog, som kommittén anser böra medgivas vid beräkning av skogsinkomst, men här föreligger dock den väsentliga skillnad, att det gäller ett avdrag, som den skattskyldige berättigas åtnjuta endast om och i den mån han åstadkommer de för detsammas behöriga beräkning erforderliga uppgifterna — det ligger alltså i hans intresse att i tid sörja för att nödiga materialier härför finnas att tillgå — medan det i fråga om beskattning av inkomst av skogsbruk i sammanhang med försäljning av fastigheten i dess helhet gäller en obligatorisk inkomsttaxering, som måste av taxeringsmyndigheterna verkställas på grundval av förhållanden, om vilka den skattskyldige oftast lärer vara urståndsatt att även med bästa vilja lämna tillfredsställande upplysningar. Kommittén anser en dylik beskattningsmetod icke böra godtagas.

Men även om man skulle anse, att de taxeringstekniska svårigheterna ej borde få hindra anlitande av en skatteform av nu antydd art, möter emot densamma betänklighet därutinnan, att den skulle i avsevärd mån innebära ett avsteg från övriga beskattningsregler i fråga om inkomst

samt till och med från gängse inkomstbegrepp. Skogsbeståndet hör till den fasta egendomen, och då skogsbeståndet säljes i samband med försäljning av fastigheten i övrigt, blir det hela en fastighetsrealisation och ingenting annat samt bör därför också i beskattningsavseende få vara just vad det är. Inkomst av skogsbruk är för handen, då skogen skiljes från fastigheten antingen faktiskt, därigenom att ägaren avverkar och tillgodogör sig densamma, eller rättsligt, därigenom att ägaren upplåter densamma till avverkning åt annan. Att därutöver utsträcka inkomstbegreppet att omfatta även den värdeökning, som uppkommit å skog genom sparad tillväxt, och som vid den skogbärande fastighetens försäljning tilläventyrs inverkat å den för fastigheten erhållna köpeskillingen, är en konstruktion, som saknar motsvarighet på andra områden av skattelagstiftningen.

På dessa grunder har kommittén ansett nu gällande bestämmelser om beskattning av inkomst av skogsbruk, då skog säljes i sammanhang med fastigheten i övrigt, icke böra bibehållas.

Intäkt från s. k. besparingsskogar m. m.

Enligt nuvarande bestämmelser äro ägare av för gemensamt behov avsatta s. k. besparingsskogar, häradsallmänningar och andra likartade samfälligheter, som förvaltas självständigt för delägarnas gemensamma räkning, såsom juridiska personer skattskyldiga för all inkomst och således även för vad som därav in natura eller i penningar utdelats till delägarna. Härav har ansetts följa, att delägarna icke skola såsom intäkt upptaga den av dem i en eller annan form bekomna utdelningen. Kommittén har ansett sig icke böra härutinnan föreslå någon ändring, då en överflyttning av skattskyldigheten å delägarna skulle antingen föranleda, att den kommun, där skogen är belägen, ofta skulle gå miste om rätten att beskatta en del av den därav flytande inkomsten, eller ock medföra åtskilliga taxeringstekniska olägenheter.

27 §.

*Avdrag från intäkt av jordbruksfastighet.*

Förslagets bestämmelser om avdrag från bruttointäkten av jordbruksfastighet överensstämma i huvudsak med vad som för närvarande gäller.

Virke, som använts för reparation och underhåll.

Att i olikhet mot nu gällande bestämmelser avdrag skall få göras för värdet av virke från fastigheten, vilket använts för reparation och underhåll av byggnader m. m., har framhållits i motiveringen till 26 §.

Värdeminskning å byggnader.

Enligt 9 § i skatteförordningen och punkt 5:o av anvisningarna till samma förordning är avdrag medgivet för värdeminskning, som även med noggrant underhåll och aktsam vård drabbar byggnader å jordbruksfastighet liksom å annan fastighet; och framgår av gällande deklarationsformulär, att värdeminskningen skall härleda sig av slitning, för att avdrag för densamma må äga rum. Däremot är, på sätt framgår av 3 och 8 §§ av anvisningarna till bevillningsförordningen, avdrag för värdeminskning å byggnader icke tillåtet vid bevillningstaxeringen, vilket torde hava haft sin förklaring däri att, då fastighetsbevillningen utgjorde enda formen för beskattning av inkomst från fastighet samt denna inkomst

bestämts till viss procent av taxeringsvärdet, hänsyn ansetts därvid redan hava tagits till byggnadernas värdeminskning.

Då kommitténs förslag emellertid avser en av fastighetsbeskattningen oberoende och således med statsbeskattningen likartad uppskattning av fastighetsinkomsten, har kommittén haft anledning till bedömande upptaga jämväl frågan om avdrag för värdeminskning å byggnader.

Det i statsbeskattningen medgivna avdraget vilar tvivelsutan å riktig grund. Då avdrag icke medgives för anskaffningskostnaden för en byggnad, lika litet som för till- eller ombyggnad av densamma — dylika kostnader utgöra kapitalplacering — måste ägaren anses berättigad att, i den mån byggnaden nedgår i värde, åtnjuta avdrag för värdeminskningen eller med andra ord för amortering av det i byggnaden nedlagda kapitalet. Om exempelvis en person uppför en fabriksbyggnad, som på grund av stark slitning måste antagas vara efter 25 år förbrukad, bör han hava beräknat, att driften skall under nämnda tid giva så stor avkastning, att den täcker även byggnadskostnaden. Till den del den årliga avkastningen motsvarar amortering av denna kostnad utgör den i själva verket icke någon intäkt för ägaren utan blott ett kapitaluttag, som givetvis icke bör såsom inkomst beskattas. Samma resultat i beskattningsavseende ernås dock, om man upptager hela avkastningen såsom intäkt, men medgiver avdrag därifrån för dylikt kapitaluttag, bestående i byggnadens värdeminskning.

Nu torde emellertid i fråga om *bostadsbyggnader* ägaren i allmänhet icke beräkna någon amortering av det i byggnaden nedlagda kapitalet utan fasthellre antaga, att han vid byggnadens realisation skall återbekomma detsamma oförminskat. I varje fall lärer den verkliga amorteringen av detta kapital vara så pass obetydlig, att i beskattningsavseende kan därifrån bortses. En bostadsbyggnad undergår nämligen i regel ingen nämnvärd eller påvisbar förbrukning, och den värdeminskning, som skulle kunna genom slitning eller på grund av annan orsak ifrågakomma, uppväges säkerligen i de flesta fall av värdeökning genom penningvärdets fall eller andra omständigheter.

Annorlunda är förhållandet med *driftbyggnader*, här tagna i det mera inskränkta begreppet av motsats till bostadsbyggnader. Beträffande driftbyggnader kan värdeminskningen på grund av byggnadens användning för det ena eller andra ändamålet vara betydande. Att för dessa byggnader förvägra värdeminskningsavdrag synes därför icke böra ifrågasättas. Den årliga värdeminskningen av driftbyggnader låter sig ock med stöd av erfarenhet och sakkunskap lättare beräknas, än då fråga är om bostadsbyggnader. Men denna taxeringstekniska möjlighet gäller dock endast sådan normal värdeminskning, som uppkommer vid byggnadens användning för dess avsedda ändamål. En driftbyggnad kan väl ock nedgå i värde på grund av andra orsaker; den kan bliva omodern eller eljest för sin användning mer eller mindre olämplig; den kan genom förändrade kommunikationsförhållanden eller ökad konkurrens i den verksamhetsart, därför byggnaden är avsedd, nedgå i värde o. s. v. En av dylika omständigheter beroende värdeminskning lärer emellertid snarare vara att anse som kapitalförlust, för vilken avdrag ej är medgivet, än som normal värdeminskning.

Kommittén har därför stannat vid att icke medgiva avdrag för värdeminskning å bostadsbyggnader samt att i fråga om driftbyggnader

medgiva dylikt avdrag allenast för sådan värdeminskning, som är att anse som slitage.

Avdraget borde egentligen hänföra sig till det av ägaren i byggnaden nedlagda kapitalet. Men detta kapital kan sällan exakt angivas. Det lärer sålunda knappast kunna beräknas huru stor del av köpeskillingen för en jordbruksegendom, som belöper å ladugård, stall o. s. v. Avdraget synes därför böra, såsom för närvarande i statsbeskattningen, få beräknas till viss procent av byggnadens skäliga värde, därvid taxeringsmännen kunna hämta ledning av byggnadens brandförsäkringsvärde eller dess taxeringsvärde, därest sådant finnes byggnaden särskilt åsatt.

Då den värdeminskning, därför avdrag bör medgivas, beror på den successiva försämring, som en byggnad undergår såväl på grund av den slitning eller nötning, som själva användningen föranleder, som ock genom röta o. dyl., som icke direkt beror av användningen, har kommittén trott sig i ordet "slitage" finna ett mera betecknande uttryck för värdeminskningsanledningen än det för närvarande begagnade ordet "slitning".

Skogs ingångsvärde.

Enligt nuvarande bestämmelser, intagna i 1:o) punkt III av anvisningarna till skatteförordningen samt 3 § av anvisningarna till bevillningsförordningen, äger fastighetsägare, därest avverkning eller försäljning av skog ägt rum i så stor omfattning, att skogens värde nedgått under dess för ägaren gällande ingångsvärde, åtnjuta avdrag för den sålunda uppkomna värdeminskningen, dock att sådant avdrag icke är medgivet i fråga om skog, som tillgodogjorts för husbehov. Med ingångsvärde förstås, då ägaren förvärvat fastigheten genom köp, den del av köpeskillingen för fastigheten, som kan anses hava vid köpet belöpt på därå växande skog, eller, då fastigheten förvärvats genom annat fång än köp, det belopp, varmed den växande skogen kan anses hava ingått i det fastighetsvärde, efter vilket enligt gällande stämpelförfattningar stämpelplikten med avseende å fastighetsförvärvet beräknats.

Ingångsvärdet representerar således ägarens i skogen nedlagda kapital, som förräntas genom skogens årliga tillväxt. Så länge ur skogen icke uttages mer än som motsvarar tillväxten under den tid, ägaren ägt fastigheten, kvarstår kapitalet i skogen, och något avdrag för minskning av ingångsvärdet bör givetvis icke ifrågakomma. Uttages däremot ur skogen större värdekvantitet än som svarar mot tillväxten under nyssnämnda tid, har ett kapitaluttag ägt rum, vilket vid beräkningen av den skattepliktiga inkomsten bör avgå från försäljningssumman eller det avverkade virkets värde. Vad som av försäljningsbeloppet eller virkesvärdet motsvarar kapitaluttaget utgör nämligen blott kapitalomsättning. Med nuvarande bestämmelser kommer emellertid ofta nog avdrag för dylikt kapitaluttag icke fastighetsägaren till godo. Under uppåtgående konjunkturer kan nämligen värdet av den kvarvarande skogen, trots det att densamma på grund av skedd avverkning är till omfattningen mindre eller till beskaffenheten sämre än den skogstillgång, som förefanns vid den tid, till vilken ingångsvärdet hänför sig, överstiga samma ingångsvärde; och något avdrag för minskning i ingångsvärdet kan då enligt gällande bestämmelser icke ifrågakomma. Det faktiska kapitaluttaget ur skogen anses sålunda ersatt med en på grund av konjunkturförhållandena beräknad värdeökning av den kvarvarande skogen, vilket i själva verket

innebär, att fastighetsägaren får skatta för en i förväg beräknad konjunkturvinst. Under nedåtgående konjunkturer är förhållandet omvänt, så att ägaren kan såsom minskning i skogs ingångsvärde få tillgodoräkna sig även värdeminskning å den kvarvarande skogen, d. v. s. fastighetsägaren får avdrag för konjunkturförlust.

För kommittén har det synts uppenbart, att, så snart uttaget ur skogen omfattar mera än tillväxten under ägarens besittningstid och således sträcker sig in på ägarens i skogen nedlagda kapital, sådan amortering av kapitalet icke bör inräknas i den skattskyldiges inkomst. För bedömande, om och till huru stort belopp kapitaluttag ägt rum, erfordras uppskattning av den kvarvarande skogens värde efter samma enhetspris, som legat till grund för ingångsvärdets beräkning. Understiger den kvarvarande skogens värde, på nyssnämnda sätt beräknat, ingångsvärdet, föreligger kapitaluttag, eljest icke. Är kapitaluttaget så stort, att det överstiger försäljningssumman eller värdet av den avverkade skogen — detta kan bliva fallet under nedåtgående konjunkturer — föreligger i avseende å den sålunda överskjutande delen kapitalförlust, därför avdrag icke får i någon form ifrågakomma.

Då kapitaluttag ur skog kan förekomma jämväl i fråga om skog, som tillgodogjorts för husbehov, såsom för nybyggnad o. d., lärer anledning saknas att, såsom för närvarande är fallet, från avdragsrätten undantaga intäkten av för sådant ändamål skedd avverkning. Givetvis är det dock blott i undantagsfall, som avverkning för husbehov kan inkräkta på skogskapitalet.

I överensstämmelse härmed hava i 27 § och i punkt 3 av anvisningarna till samma paragraf lämnats bestämmelser om avdrag för kapitaluttag ur skog. De i anvisningarna upptagna exemplen visa olika förfaringssätt för kapitaluttagens beräkning.

Hemmavarande barn.

Såsom tillhörande den skattskyldiges familj räknas för närvarande icke hemmavarande barn, som använts i den skattskyldiges verksamhet, i det fall att barnet uppnått 18 års ålder eller självt skall taxeras till inkomst- och förmögenhetsskatt.

Härutinnan har kommittén föreslagit den ändring, att hemmavarande barn, som icke fyllt 16 år, skall anses tillhöra familjen, oberoende av om barnet deltagit i arbetet å fastigheten eller självt skall taxeras till inkomst- och förmögenhetsskatt. Ändringsförslaget står i samband med ortsavdragen, till vilken fråga kommittén i motiveringen till 44 § återkommer.

Skogsskatt.

Avdrag för skogsskatt är enligt 70 § i kommitteförslaget icke medgivet. Härom tillåter sig kommittén hänvisa till motiveringen till punkt 5 av anvisningarna till 34 §.

## 28 §.

*Inkomstberäkning vid ordnad bokföring.*

De av kommittén föreslagna bestämmelserna för uppskattning av inkomst, som härflutit av jordbruksfastighet, äro — liksom de i nuvarande skatteförfattningar intagna — avsedda för jordbrukare, som icke hava ordnad bokföring. Önskvärdheten av att för jordbrukare, som hava ordnad bokföring, räkenskaperna må få ligga till grund för deklaration och

taxering har emellertid flerfaldiga gånger framhållits; och i praxis saknas icke exempel att, trots de nuvarande författningsbestämmelserna, taxeringen grundats å jordbrukarens räkenskaper. I Eiserman—von Wolckers förslag hava ock upptagits detaljerade anvisningsbestämmelser för det fall, att jordbrukaren haft ordnad bokföring.

Frågan, huruvida jordbrukares bokföring må kunna läggas till grund för uppskattning av hans inkomst, har varit föremål för särskild utredning av inkomstskattesakkunniga, och föreligger resultatet av utredningen i en den 29 mars 1922 dagtecknad V. P. M. angående grunderna för beräkning av inkomst av fast egendom med därvid fogade förslag till ändringar i anvisningarna till skatteförordningen, i taxeringsförordningen och i deklarationsformuläret med tillhörande anvisningar. Såvitt kommittén har sig bekant, hava dessa förslag hittills icke föranlett någon vidare åtgärd. Kommittén har icke funnit anledning att upptaga detta ämne till vidare behandling, då enligt kommitténs förmenande det behov att i förekommande fall vid taxeringen av jordbrukares inkomst följa hans räkenskaper, som hittills framträtt, blivit nöjaktigt tillgodosett genom den bestämmelse, som återfinnes i andra stycket i förevarande paragraf. Om åt vederbörande taxeringsmyndigheter överlämnas att, på sätt kommittén i nämnda stycke föreslagit, bedöma, om och i vad mån åberopade räkenskaper äro av beskaffenhet att kunna läggas till grund för inkomstberäkningen, torde ock de speciella föreskrifter, som ifrågasatts och som visat sig erbjuda ganska stora svårigheter, kunna undvaras.

29 §.

*Intäkt av annan fastighet.*

Enligt punkt 3:o) av anvisningarna till skatteförordningen skall vid taxering av inkomst av rörelse eller yrke särskild uppskattning av hyresvärdet av egen fastighet, som användes i rörelsen eller yrket, icke ske, liksom å andra sidan avdrag icke får göras för hyresvärdet såsom omkostnad, och skall denna bestämmelse, jämlikt anvisningarna till bevillningsförordningen, tillämpas jämväl vid bevillningstaxeringen.

Hyresvärde av fastighet, som använts i ägarens rörelse eller yrke.

Den inkomst, som annan fastighet kan anses giva genom användning i ägarens rörelse, ingår således utan vidare i rörelsen eller med andra ord bidrager att höja rörelseinkomsten därigenom, att rörelsen icke belastas med hyresavgift. Har fastigheten allenast delvis använts i ägarens rörelse, tillämpas ovannämnda stadgande blott i fråga om den sålunda använda delen av fastigheten, varemot hyresvärdet eller hyresavkastningen av fastigheten i övrigt upptages såsom inkomst av fast egendom.

Häri gjordes ingen ändring i 1920 års Kungl. förslag till kommunalskattelag.

I fråga om redovisning av inkomst av annan fastighet, som i *sin helhet* använts i ägarens rörelse eller yrke, har kommittén bibehållit nu gällande bestämmelser. Hyresvärdet för sådan fastighet skall alltså icke upptagas såsom inkomst av annan fastighet utan ingår i inkomsten av rörelsen eller yrket, vilket sker automatiskt därigenom, att ägaren icke får avföra detta hyresvärde såsom omkostnad i rörelsen. Om däremot fastigheten allenast *delvis* varit använd i ägarens rörelse eller yrke och delvis uthyrd eller på annat sätt utnyttjad, har kommittén trott sig böra för detta fall giva bestämmelser, som avvika från nuvarande lagtillämpning. Kommit-

tén håller nämligen före, att den uppdelning på olika förvärvskällor, som i sådant fall nu sker, är ganska olämplig och ej heller instämmer med det sätt, varå ägare av dylik egendom i regel har sin bokföring ordnad. Om fastigheten är av beskaffenhet att till väsentlig del innehålla för uthyrning avsedda lägenheter, såsom ofta är förhållandet med fastighet i stad, och ägaren av fastigheten använt en av lägenheterna i egen rörelse eller yrke, lärer det väl framstå såsom det för honom naturliga att i räkenskapen över rörelsen eller yrket upptaga hyresvärdet för lägenheten såsom omkostnad och sedermera inräkna samma hyresvärde i inkomsten av fastigheten. Tvärtom torde ägaren av en industrifastighet, som användes i hans rörelse eller yrke men till någon del varit uthyrd, i regel upptaga hyran för lägenheten såsom inkomst i rörelsen eller yrket utan att särskilt bokföra denna hyra såsom inkomst av annan fastighet. Kommittén anser det även vara riktigt, att inkomsten av en viss fastighet redovisas i sin helhet på ett och samma sätt vare sig såsom inkomst av annan fastighet eller såsom inkomst av rörelse eller yrke, beroende på fastighetens väsentliga användning, och detta utan avseende å om en del av fastigheten tilläventyrs utnyttjats på annat sätt. Kommitténs förslag innehåller alltså bestämmelser av den innebörd, *att* om fastighet helt och hållet använts i ägarens rörelse, skall hyresvärdet icke redovisas såsom särskild intäkt men ej heller avräknas såsom omkostnad i rörelsen, *att* om fastighet till huvudsaklig del använts i ägarens rörelse, skall beträffande hyresvärdet av den sålunda använda delen av fastigheten gälla vad nu är sagt om hyresvärde av fastighet, som helt användes i ägarens rörelse, men att hyra eller annan förmån, som ägaren därjämte åtnjutit av fastigheten, skall redovisas såsom intäkt i rörelsen, *samt att* om fastigheten till allenast en mindre del använts i ägarens rörelse, skall såväl hyresvärdet som övriga förmåner, vilka ägaren åtnjutit av fastigheten, upptagas såsom intäkt av densamma. Genom dessa bestämmelser tror sig kommittén hava kommit i så nära överensstämmelse som möjligt med de av vederbörande fastighetsägare själva förda räkenskaper, så att dessa i flertalet fall kunna utan ombrytning läggas till grund för deklaration och taxering.

Avkastning av plantering eller trädgårdsland, som utgör tillbehör till bostadslägenhet.

Enligt nu gällande anvisningsbestämmelser få kostnader för underhåll och skötsel av trädgård, som är att hänföra till annan fastighet, icke avdragas till högre belopp, än som motsvarar den uppgivna inkomsten från trädgården. Då dessa kostnader i regel torde uppgå till eller överstiga avkastningen, kommer förmånen av trädgård till en bostadslägenhet i regel icke i beaktande vid inkomsttaxeringen. Kommittén har därför föreslagit, att avkastning av plantering eller trädgårdsland, som är att anse såsom tillbehör till bostadslägenhet, skall ingå i bostadsvärdet, som alltså skall uppskattas med hänsyn tagen jämväl till nämnda förmån. Härav följer, att avkastning av sådan plantering eller trädgårdsland ej skall särskilt redovisas, liksom att å andra sidan avdrag ej får göras för kostnad för underhållet därav.

Bostadsförening och bostadsaktiebolag.

Genom nådiga förordningar den 24 april 1923 (Sv. F. S. nr 71 och 72) har såsom tillägg till 8 § skatteförordningen och 8 § 1 mom. bevillningsförordningen intagits det stadgande, att aktiebolag eller ekonomisk förening, som har till uteslutande eller huvudsakligt ändamål att bereda sina delägare bostäder (bostadsaktiebolag och bostadsförening), icke skall

taxeras för värdet av bostads- eller andra förmåner, som i aktiebolaget eller föreningen tillhörig fastighet tillkommit delägare i sådan egenskap.

Kommittén har i förevarande paragraf upptagit motsvarande bestämmelse, ehuruväl med något ändrad lydelse, samt i punkt 4 av anvisningarna till paragrafen lämnat besked om vad som skall förstås med bostadsförening och bostadsaktiebolag.

I detta sammanhang har kommittén haft att överväga, huru den medlem i en bostadsförening tillkommande förmånen av hyresfri lägenhet, vilken förmån givetvis är att hänföra till för honom beskattningsbar intäkt, bör rubriceras. Hittills har dylik förmån betraktats såsom årlig utdelning från föreningen. Då emellertid värdet av ifrågavarande förmån icke längre skall räknas såsom intäkt för föreningen, kan det ifrågasättas, huruvida det under sådana förhållanden är riktigt att upptaga samma värde såsom utdelning, då utdelning innebär motsvarande minskning av den utdelandes tillgångar, vare sig dessa bestå i årsvinst eller i reserverade kapitaltillgångar.

I det allmänna föreställningssättet utgör nog ej heller värdet av förmånen någon utdelning utan inkomst av fastighet. Förhållandet mellan bostadsföreningen och medlemmen i avseende å fastigheten betraktas såsom ett slags samäganderätt till densamma. Vid behandlingen av de motioner, som slutligen ledde till nyssnämnda tillägg till skatteförfattningarna, yttrade ock vederbörande utskott, att den medlemmen i en bostadsförening tillkommande rätten till lägenheten onekligen företedde flera likheter med verklig äganderätt och betraktades i den allmänna uppfattningen vanligen såsom en sådan. Besittningsrätten vore avsedd att äga bestånd lika länge som föreningen. Medlemmen ägde att genom försäljning av sin andel i föreningen överlåta sin rätt till lägenheten ävensom att till annan person uthyra densamma, och föreningens egentliga verksamhet, sedan förfoganderätten till samtliga lägenheter upplåtits till medlemmarna, inskränkte sig till förvaltning av fastigheten.

Vidare är att märka, att från det uppskattade hyresvärdet av till medlem i bostadsförening upplåten lägenhet i föreningens fastighet avdrag bör få ske, utom för ränta å gäld, som upptagits för lägenhetens förvärvande, jämväl för de kostnader, som medlemmen haft för lägenhetens underhåll och reparation, liksom ock för de årsavgifter, han till föreningen erlagt, i den mån dessa avgifter avsett att täcka föreningens kostnader för det underhåll och de reparationer, som kunna åligga föreningen, jämte andra förvaltningskostnader, inteckningsräntor m. m. Sådana avgifter äro i föreningens hand att anse som beskattningsbar intäkt.

Även kan det inträffa, att medlems lägenhet i bostadsförening användes i hans rörelse eller yrke såsom kontorslokal eller dylikt. I sådant fall synes lägenhetens värde böra utan vidare ingå i intäkten av rörelsen eller yrket och således icke särskilt för sig upptagas. Betraktas hyresvärdet såsom utdelning, skulle emellertid — där innehavaren av lägenheten är svenskt aktiebolag — hyresvärdet frånräknas intäkten, eftersom sådant bolag frikallats från skattskyldighet för utdelning å andel i svensk ekonomisk förening.

Av ovanstående lärer framgå, att åtskilliga svårigheter uppstå för ett rationellt ordnande av hithörande beskattningsfrågor, därest hyresvärdet skall hänföras till intäkt av kapital, medan däremot samma frågor så att säga lösas av sig själva, om hyresvärdet i stället hänföres till intäkt av annan fastighet.

Kommittén har vid sådant förhållande stannat vid det senare alternativet, därvid kommittén ansett, att vad som skall gälla för bostadsförening och dess medlemmar även skall gälla för bostadsaktiebolag och delägare däri.

## 30 §.

*Avdrag från intäkt av annan fastighet.*

Kommittén har i sitt förslag begränsat avdragsrätten för brandförsäkring, reparation och underhåll av byggnader i så måtto, att detta avdrag ej må överstiga den intäkt, som förvärvskällan annan fastighet lämnat. Förslaget i denna del får ej anses innebära avvikelse från den principen, att avdrag bör medgivas för alla kostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande — till vilket slag av kostnader utgifter för reparations- och underhållsarbeten givetvis äro att hänföra — men däremot icke ifrågakomma för kapitalplaceringar, vartill ny- till- eller ombyggnader och därmed jämförliga förbättringar äro att räkna. Det är emellertid ofta vanskligt nog att uppdraga gränsen mellan dessa olika slag av kostnader. Säkerligen upptages mången gång såsom underhållskostnad vad som i själva verket utgör kostnad för förbättring, jämförlig med ombyggnad. Då det kan såsom regel antagas, att egentliga reparations- och underhållskostnader icke uppgå till så högt belopp, att intäkten därmed överskrides, har kommittén ansett sig kunna föreslå ifrågavarande avdragsbegränsning, som torde i sin mån vara ägnad att förebygga ett obehörigt utnyttjande av avdragsrätten.

Kostnader för brandförsäkring samt för reparation och underhåll.

Vidare har kommittén ansett sig böra föreslå, att avdrag för kostnader för vice värd, portvakt, gårdskarl, vattenförbrukning, renhållning och belysning m. m. dyl. får äga rum allenast där fråga är om fastighet, som är avsedd att tillgodogöras väsentligen genom uthyrning av lägenheter. Där dylika kostnader hänföra sig till egnahemslägenheter eller andra fastigheter, som uteslutande eller åtminstone huvudsakligen äro avsedda till bostadsändamål för ägaren, synas de snarare falla under begreppet levnadskostnader än utgöra kostnader för intäkts förvärvande och bibehållande.

Kostnader för vice värd m. m.

Vad kommittén i det föregående (sid. 410) anfört angående värdeminskningsavdrag för byggnader å jordbruksfastighet gäller naturligtvis även för byggnad, som är att hänföra till annan fastighet. Och har kommittén i fråga om sådan byggnad ansett samma grunder böra komma till tillämpning som i fråga om byggnad å jordbruksfastighet. Kommittén har sålunda ansett värdeminskningsavdrag vid inkomstberäkningen icke böra medgivas för fastighet, som uteslutande eller huvudsakligen tjänar till bostad för ägaren eller som är avsedd att för sådant ändamål upplåtas till andra. Med sådan bostadsbyggnad har kommittén ansett böra likställas byggnad, som användes till kontors- eller butikslokaler eller dylikt. Såsom i viss mån ett bevis för riktigheten av kommitténs ställning till nu ifrågavarande spörsmål kan anmärkas, att å en del orter i praxis vägrats allt värdeminskningsavdrag för bostadsbyggnader, hänförliga till annan fastighet, på den grund att dylik byggnad, väl underhållen, icke undergått någon uppskattningsbar värdeminskning, eller att sådant avdrag vore så mycket mera obefogat, som byggnaderna i allmänhet stigit i värde.

Värdeminskning å byggnader.

Däremot har kommittén i konsekvens med bestämmelsen angående jordbruksfastighet bibehållit rätten till avdrag för slitage å sådana byggnader, som kunna hänföras till driftbyggnader i egentlig mening och som kommittén ansett kunna bestämmas till fabriks- verkstads- magasins- och därmed jämförlig byggnad. I förevarande paragraf är det fråga allenast om dylik byggnad, då den upplåtits till användning i annans rörelse eller yrke, men detsamma gäller naturligtvis även för det fall, att byggnaden använts i ägarens rörelse eller yrke, därom bestämmelse återfinnes i 34 §.

32 §.

*Vad som är att hänföra till rörelse eller yrke.*

Innehållet i denna paragraf motsvaras av bestämmelser i punkt 3:o) av anvisningarna till skatteförordningen samt 4 § av anvisningarna till bevillningsförordningen och innebär icke någon saklig ändring av ifrågavarande anvisningsbestämmelser.

I andra punkten av anvisningarna till denna paragraf givas bestämmelser om vad som är att hänföra till de s. k. fria yrkena. Omfattningen av vad som hit skall räknas har betydelse vid näringsbeskattningen, ity att enligt förslagets 17 § 2 mom. näringsskattevärde icke skall åsättas ifrågavarande yrkesverksamhet.

*Intäkt av rörelse eller yrke.*

33 §.

Förmån av fastighet, som använts i ägarens rörelse eller yrke.

Har fastighet huvudsakligen använts i fastighetsägarens rörelse eller yrke, skall hyresavkastning eller annan förmån, som han åtnjutit av fastigheten utöver dess användning i rörelsen eller yrket, för närvarande redovisas såsom intäkt av fastigheten men enligt förslaget upptagas såsom intäkt av rörelsen eller yrket. Härom hänvisas till motiveringen för 29 §.

Ränteinkomst.

Enligt punkt 3:o) av anvisningarna till skatteförordningen och 4 § av anvisningarna till bevillningsförordningen skall frågan, huruvida *ränteinkomst* för den, som driver rörelse eller yrke, är att anse såsom inkomst av kapital eller såsom inkomst av rörelse eller yrke, bedömas med hänsyn till, huruvida det kapital, varifrån ränteinkomsten härflutit, varit nedlagt i verksamheten eller ej.

Kommittén har i sak bibehållit denna bestämmelse. Så snart kapitalet är avsett att vara en tillgång i rörelsen, är dess avkastning att räkna såsom intäkt av rörelsen, även om det för tillfället ej användes i den löpande driften utan blott står till disposition för sådan användning. Kapital, som icke är avsett att tagas i bruk för den löpande driften utan hålles därifrån isolerat, är däremot icke att anse såsom tillhörande rörelsen. Ränteavkastningen av sådant kapital bör därför hänföras till intäkt av förvärvskällan kapital. Ränteinkomst, som uppbäres av aktiebolag och andra juridiska personer, som driva rörelse, kommer i enlighet härmed att i regel räknas till intäkt av rörelse.

Utdelning å aktier.

Beträffande *utdelning å aktier* gäller enligt 7 § skatteförordningen, att sådan utdelning är att hänföra till inkomst av kapital. Från denna

regel har dock i punkt 3:o) av anvisningarna till samma paragraf stadgats det undantag, att för den, som driver bankrörelse, annan penning- eller lånerörelse, försäkringsrörelse eller handel med värdehandlingar, är utdelning å aktier att anse icke såsom inkomst av kapital utan såsom inkomst av rörelse eller yrke. Ifrågavarande bestämmelser avse utdelning å aktier i såväl inländska som utländska bolag.

Enligt 9 § bevillningsförordningen skall till inkomst av kapital räknas, bland annat, dels utdelning å aktier i utländskt aktiebolag och dels i fråga om andra skattskyldiga än inländska aktiebolag utdelning å aktier i sådant bolag. Härjämte föreskrives i 9 § av anvisningarna till samma förordning, *att* vad i 3:o) av anvisningarna till skatteförordningen är stadgat därom, att utdelning å aktier under vissa angivna förutsättningar skall räknas såsom inkomst av rörelse eller yrke, även skall lända till efterrättelse vid bevillningstaxeringen, *samt att*, i den mån utdelningen är att hänföra till inkomst av rörelse eller yrke, är den underkastad inkomstbevillning, även där den åtnjutits av inländska aktiebolag.

I bevillningsavseende får alltså anses gälla, att utdelning å aktier i in- och utländska aktiebolag är för den, som driver bank- och därmed likartad rörelse, att anse såsom inkomst av rörelse; att för annan skattskyldig dylik utdelning är att hänföra till inkomst av kapital; samt att inländska aktiebolag, som icke driva bank- eller därmed likartad rörelse, äro befriade från inkomstbevillning för utdelning å aktier i sådana bolag.

Frågan, huruvida utdelning å aktier är för rörelseidkare att hänföra till intäkt av kapital eller till intäkt av rörelse, torde böra bedömas efter samma grunder, som ovan angivits i fråga om ränteavkastning. Har således det i aktier nedlagda kapitalet tillhört rörelsen, d. v. s. har kapitalet använts eller varit avsett att användas i den löpande driften, utgör utdelningen intäkt i rörelsen, men eljest intäkt av kapital. Det är följaktligen uppenbart, att i bank- och därmed likartad rörelse, där värdehandlingar äro att anse såsom varor i rörelsen, utdelning å aktier skall räknas till intäkt av rörelsen. För annan rörelseidkare kan det däremot knappast ifrågasättas, att hans innehav av aktier skall hava sådan karaktär, att utdelningen å aktierna, enligt vad ovan är sagt, bör räknas till intäkt av rörelsen. Enligt kommitténs förslag kommer sålunda, i överensstämmelse med vad nu torde gälla, utdelning å aktier i såväl in- som utländska bolag att hänföras till intäkt av kapital förutom i bank- eller därmed likartad rörelse, där utdelningen räknas till intäkt av rörelsen. Att kommittén jämväl bibehållit den för närvarande för inländska aktiebolag, som ej driva bank- och därmed likartad verksamhet, medgivna skattefriheten för utdelning å aktier i sådana bolag framgår av förslagets 50 §.

Vad här ovan sagts om aktiebolag och aktier avser även solidariska bankbolag och lotter i sådana bolag samt ekonomiska föreningar och insatser däri.

Utdelning å kommanditlotter.

Då, på sätt i anvisningarna till förslagets 50 § närmare utvecklas, kommanditdelägare i kommanditbolag i beskattningsavseende likställes med aktieägare i aktiebolag, har utdelning å kommanditlotter jämställts med utdelning å aktier.

Kungl. remiss.

I underdånig skrivelse den 30 november 1922 har Svenska Försäkringsföreningen såsom önskemål framhållit, bland annat, att försäkringsaktiebolag måtte befrias från kommunal skatteplikt för utdelning å aktier; och har genom nådig remiss den 5 december 1922 denna skrivelse överlämnats till kommittén för att tagas i övervägande vid fullgörande av det åt kommittén lämnade uppdrag. I skrivelsen har Svenska Försäkringsföreningen i huvudsak anfört följande: Den uppfattningen, att försäkringsaktiebolag förvärvade aktier i syfte att med dem driva rörelse. torde icke hava något fog för sig. De aktier, som innehades av försäkringsaktiebolag, torde i de allra flesta fall utgöra aktier i dotterbolag, som bildats för att för moderbolagen möjliggöra drivandet av den allsidiga försäkringsrörelse, de önskade. Försäkringsaktiebolagens innehav av aktier vore alltså fasta placeringar, gjorda i helt andra syften än att med aktierna driva rörelse. På grund härav borde försäkringsaktiebolagen i beskattningshänseende likställas med aktiebolag i allmänhet och icke med penninginstitut, vilkas syfte med förvärvande av aktier väl i allmänhet vore att med dem driva rörelse.

Kommittén har redan vid uppställande av regler för beräkning av näringsskattevärdet i försäkringsrörelse haft under övervägande, huruvida aktier, som ägas av försäkringsanstalt, böra anses såsom tillhörande rörelsen, och därvid stannat vid den uppfattningen, att så är förhållandet. Enligt 18 § i förslaget skall därför såsom näringsskattevärde i försäkringsrörelse upptagas så stor del av tillgångarna, som motsvarar försäkringsanstaltens egna fonder — med avdrag för bland desamma upptaget värde å fastighet — även i det fall, att fonderna delvis redovisas med aktier. Även om handel med aktier, såsom i bank- och annan penningrörelse förekommer, icke skulle för det närvarande äga rum hos försäkringsanstalter, möter dock icke något hinder för dessa anstalter, hos vilka redan nu köp och försäljning av obligationer lära praktiseras, att utsträcka dylik verksamhet att omfatta jämväl aktier. Med hänsyn alltså till den med vanlig penningrörelse i viss mån likartade verksamhet, som bedrives av försäkringsanstalter, har kommittén ansett sig böra bibehålla den nuvarande bestämmelsen, att utdelning å aktier m. m. skall för den, som bedriver försäkringsrörelse, anses såsom inkomst av rörelsen.

34 §.

*Avdrag från intäkt av rörelse eller yrke.*

Rörande avdrag för värdeminskning, som fabriks- verkstads- magasinseller därmed jämförlig byggnad, vilken är avsedd för användning i ägarens rörelse eller yrke, är genom slitage underkastad, hänvisas till vad i motiveringen för 30 § anförts i fråga om värdeminskning å byggnader.

Ränta å gäld.

Enligt nuvarande bestämmelser får från intäkt av rörelse eller yrke avdrag ske för ränta å lånt anläggnings- och rörelsekapital. Ränta å gäld, som rörelse- eller yrkesidkaren ådragit sig för sin utbildning för rörelsen eller yrket, får däremot avdragas såsom allmänt avdrag. Då, såsom i motiveringen till 42 § närmare framhålles, ränteavdrag enligt kommitténs förslag icke skall ifrågakomma såsom allmänt avdrag, utan avdrag för ränta å gäld skall ske från intäkten av den förvärvskälla, vartill gälden närmast är att hänföra, har avdrag för ränta å sådan gäld,

som ovan nämnts, ansetts böra ske från intäkten av nu ifrågavarande förvärvskälla.

Skogsskatt.

Bland speciella för rörelse eller yrke utgående skatter eller avgifter till det allmänna räknas för närvarande även skogsaccis. Enligt kommitténs förslag är däremot avdrag för skogsskatt, som föreslås att ersätta skogsaccisen, icke medgivet. Detta är en följd av den ställning, som skogsskatten intager i det kommunala skattesystemet enligt kommitténs förslag. Enligt detta förslag utgör skogsskatten icke såsom skogsaccisen en särskild tilläggsskatt utan allenast en annan form för uttagande av kommunal repartitionsskatt å skogsvärdet och å skogsbruksnäringen. Den är alltså enligt kommitténs förslag av samma art som andra allmänna kommunala skatter, vadan avdrag för densamma ej bör få åtnjutas. Däremot är enligt förslaget, liksom för närvarande, skogsvårdsavgift att hänföra till de avdragsgilla kostnaderna.

Hemmavarande barn m. m.

Beträffande förslagets bestämmelser i fråga om hemmavarande barn hänvisas till motiveringen för 44 § samt i fråga om avdrag vid beräkning av inkomst å försäkringsrörelse till den allmänna motiveringen 13 kap.

Hyresvärde.

Att avdrag får ske för hyresvärdet av lokal i rörelse- eller yrkesidkares egen fastighet, då fastigheten blott till mindre väsentlig del använts i rörelsen eller yrket, innebär en olikhet mot vad som härutinnan nu gäller. Härom hänvisas till motiveringen för 29 §.

För övrigt avse bestämmelserna i 34 § med därtill hörande anvisningar icke någon saklig ändring i nu gällande lagstiftning eller lagtillämpning.

## 36 §.

*Vad som är att hänföra till tjänst eller anställning.*

I avseende å förslagets bestämmelser i fråga om rätt till periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk intäkt har kommittén yttrat sig i motiveringen till 25 §.

Royalty.

Enligt gällande deklarationsformulär skall royalty upptagas såsom inkomst av icke yrkesmässig verksamhet eller såsom tillfällig inkomst. I praxis har emellertid rätt till royalty räknats, allt efter sin art, till den förvärvskälla, vartill den i själva verket närmast varit att hänföra. Förmånen att uppbära royalty kan grunda sig å olikartade förhållanden och torde med hänsyn till sin karaktär böra räknas antingen till rörelse eller yrke eller till med tjänst eller anställning likställd rättighet. Kommittén har i anvisningarna till denna paragraf angivit särskilda förhållanden, som enligt kommitténs mening böra föranleda royaltyns hänförande till intäkt av endera av ifrågavarande förvärvskällor.

Med royalty bör i nu ifrågavarande avseende likställas avgift för utnyttjande av patent, mönster eller dylikt (licensavgift).

## 37 §.

*Intäkt av tjänst eller anställning.*

I punkt 2:o) av anvisningarna till skatteförordningen stadgas, att värdet av bostadsförmån, som tjänstinnehavare åtnjuter å fast egendom, som är honom anslagen till boställe eller eljest på lön, upptages under inkomst av fast egendom.

Bostadsförmån m. m.

Denna bestämmelse, som antagits avse allenast *jordbruksfastighet*, har emellertid tillämpats icke blott i fråga om bostadsförmån utan beträffande all avkastning, som fastigheten lämnat tjänstinnehavare, vilken såsom avlöningsförmån *innehaft* fastigheten, antingen han nu själv brukat eller utarrenderat densamma. Ifrågavarande praxis har kommittén velat legalisera.

Har åter tjänstinnehavare ägt uppbära allenast avkomsten av jordbruksfastighet, som utarrenderats genom offentlig myndighets försorg, räknas vad som härigenom tillkommer tjänstinnehavaren till inkomst av tjänst. Kommittén föreslår nu, att jämväl sådan inkomst upptages såsom inkomst av jordbruksfastighet. Det synes nämligen riktigare, att den avkastning — arrendeintäkt eller annat — som härflutit av jordbruksfastighet, kommer i beskattningsavseende den kommun till godo, där fastigheten är belägen, och icke, såsom nu kan bliva fallet, annan kommun, som utgör tjänstinnehavarens bostadskommun och där hans tjänsteinkomst skall taxeras. Särskilt i fråga om ecklesiastika befattningar inträffar ofta, att tjänstinnehavaren icke bor i samma kommun som den, där fastigheten, varifrån avkomsten åtnjutes, är belägen. Kommitténs bestämmelser i förevarande avseende gälla för innehavare av såväl allmän som enskild tjänst.

Vad beträffar tjänstinnehavare, vilken såsom avlöningsförmån innehar *annan fastighet*, har kommittén icke ansett sig böra föreslå ändring i hittillsvarande praxis, enligt vilken denna förmån räknas såsom intäkt av tjänst. Så gott som undantagslöst lärer väl innehavet av annan fastighet bestå i bostadsförmån, som av tjänstinnehavaren själv utnyttjas.

Livränta eller pension.

I fråga om förslagets bestämmelser rörande beskattning av livränta och pension hänvisas till den allmänna motiveringen 13 kap.

Värdesättning i vissa fall av bostadsförmån.

Kommittén har vidare i punkt 3 av anvisningarna till 37 § föreslagit, att, om bostad, som upplåtits till tjänstinnehavare, med hänsyn till honom åliggande representationsskyldighet eller av annan anledning är större, än som skäligen kan anses erforderlig för hans och hans familjs personliga behov, skall såsom värde å bostadsförmånen upptagas allenast vad som kan anses motsvara en bostad av sistnämnda beskaffenhet. Denna av billighetshänsyn påkallade värdesättning torde för övrigt redan nu i större eller mindre omfattning av beskattningsnämnderna praktiseras.

Av staten anvisade medel för bestridande av särskilda kostnader.

Såsom intäkt skall enligt gällande författningar icke upptagas, bland annat, "fältavlöning under krigstid". Då någon så betecknad avlöningsförmån numera icke förekommer, har uttrycket i fråga utbytts mot "avlöningsförmåner enligt särskilda angående avlöning vid armén och marinen på krigsfot meddelade föreskrifter". Om och i den mån dessa avlöningsförmåner överstiga vad som kan tillkomma befattningshavare i motsvarande grad under fredstid, bör enligt kommitténs mening allenast överskottet från beskattning undantagas.

Övriga i 3 mom. av förevarande paragraf med därtill hörande anvisningar föreslagna bestämmelser avse icke någon saklig ändring av vad som för närvarande gäller utan allenast att bringa uttrycken i överensstämmelse med ordalagen i gällande avlöningsförfattningar.

Tantième.

Såsom inkomst av ifrågavarande förvärvskälla taxeras för närvarande den inkomst, som belöpt å nästföregående kalenderår. Häri har kom-

mittén icke föreslagit annan ändring, än att tantième eller liknande förmån, som utgår till i rörelse eller yrke anställd person, skall räknas som intäkt under det år, då den blivit för lyftning tillgänglig. Bestämmelse härom återfinnes i punkt 7 av anvisningarna till ifrågavarande paragraf. Tantièmebeloppen grunda sig ofta nog å räkenskaper, som omfatta annan period än kalenderår, och kunna bestämmas längre eller kortare tid efter det räkenskaperna avslutats. Härav har blivit en följd, att tantièmetagare icke kunnat i sin deklaration och icke ens hos taxeringsnämnden uppgiva beloppet av sin tantième. Genom kommitténs förslag, som för övrigt redan torde å vissa orter praktiseras, undvikas de olägenheter, som för såväl de skattskyldige som beskattningsmyndigheterna nu uppstå i ovan angivna avseende.

Understöd vid arbetskonflikt från arbetarorganisation.

Understöd, som vid arbetskonflikt utgått till i konflikten indragen arbetare från organisation, som han tillhört, har ansetts — efter avdrag för årets avgifter till organisationen — utgöra beskattningsbar inkomst. (Se regeringsrättens årsbok för år 1917, ref. nr 79.) Antagligen har ett dylikt konfliktunderstöd, som ju utgått till en i visst företag anställd men genom konflikten arbetslös arbetare, och som avsett att utgöra ersättning, helt eller delvis, för den mistade arbetsinkomsten, funnits böra i beskattningshänseende likställas med inkomst av arbetsanställning i egentlig mening.

Kommittén har ansett konfliktunderstöd av nu omförmäld art icke böra i beskattningshänseende hänföras till skattepliktig intäkt. Om och i den mån det utgått av förut erlagda avgifter till organisationen, för vilka avdrag vid inkomstberäkningen icke medgives, är det jämförligt med understöd, som utgått på grund av försäkring; och det instämmer med de allmänna grunder, varå kommittén byggt sitt förslag i fråga om försäkringstagares skatteplikt för vad han på grund av försäkring uppburit, att undantaga konfliktunderstödet från skatteplikt. Någon skillnad mellan vad av understödet, som härflutit från erlagda avgifter, och vad som utgått av andra organisationens medel kan naturligtvis icke göras.

Kommittén har ansett nu anförda mening lämpligast böra komma till uttryck genom en anvisningsbestämmelse av det innehåll, som återfinnes i punkt 8 av anvisningarna till denna paragraf.

Avlöning till delägare i vanligt handelsbolag m. m.

Den i punkt 9 av anvisningarna till förevarande paragraf lämnade föreskriften i fråga om inkomst, som delägare i vanligt handelsbolag, enkelt bolag eller rederi eller solidarisk delägare i kommanditbolag åtnjutit från bolaget eller rederiet i form av avlöning, överensstämmer med nuvarande lagtillämpning och torde ej erfordra särskild motivering.

38 §.

*Avdrag från intäkt av tjänst eller anställning.*

Beträffande avdraget för pensions- och dylika avgifter får kommittén hänvisa till vad kommittén i den allmänna motiveringen 13 kap. härom anfört.

Förlust för redovisningsskyldig.

Avdrag för förlust å medel, för vilka den skattskyldige varit på grund av sin tjänst eller anställning redovisningsskyldig, har i praxis medgi-

vits; och har kommittén ansett sådan avdragsrätt böra i skattelagen uttryckligen fastställas.

Ränta å gäld.

Då kommittén av skäl, som anföres i motiveringen till 42 §, icke upptagit ränteavdrag bland de allmänna avdragen utan ansett ränteavdragen böra ske under de särskilda förvärvskällor, vartill de närmast hänföra sig, har i 38 § upptagits stadgande om rätt till avdrag för ränta å gäld, som den skattskyldige ådragit sig för sin utbildning eller eljest i och för tjänsten. Sådant avdrag göres för närvarande såsom allmänt avdrag.

Resekostnader och ökning i levnadskostnader.

Enligt punkt 5:o) av anvisningarna till skatteförordningen och 8 § av anvisningarna till bevillningsförordningen är avdrag medgivet för resekostnader och ökning i levnadskostnader, då skattskyldig för sin verksamhet måste vistas utom den vanliga bostadsorten. Är ersättning för kostnaderna anvisad av staten, får dock avdrag för kostnaderna icke ske, enär ersättningen icke taxeras såsom inkomst. Har ersättning för kostnaderna anvisats av annan än staten, får avdraget icke överstiga ersättningens belopp.

Kommittén har i avseende på ifrågavarande omkostnadsavdrag ansett skillnad böra göras mellan sådana kostnader, som betingats därav, att den skattskyldige på grund av sin tjänst eller anställning haft att utföra förrättning eller annat arbete å annan ort, än där han haft sin bostad eller sin egentliga verksamhet, och sådana kostnader, som föranletts därav, att skattskyldig själv bosatt sig å annan ort, än där hans arbete skall utföras, eller antagit arbete å annan plats än den vanliga boningsorten.

För det förstnämnda fallet regleras avdragsrätten genom bestämmelserna i punkt 3 av anvisningarna till förevarande paragraf, därvid kommittén ansett giltigt skäl saknas för bibehållande av den begränsning i avdragsrätten, som på sätt nyss nämnts för närvarande gäller i fråga om ersättning för resekostnader och ökade levnadskostnader, som anvisats av annan än staten, nämligen att avdraget icke får överstiga den anvisade ersättningens belopp. Berörda begränsning har fått bortfalla. Är det alltså fråga om kostnader för resa till eller arbete å annan ort än den vanliga verksamhetsorten, och är ersättning för sådan kostnad anvisad av annan än staten, får vid inkomstberäkningen merkostnaden avräknas till sitt verkliga belopp, oavsett om detta täckes av den anvisade ersättningen eller icke. Att i gengäld denna ersättning skall i sin helhet upptagas som intäkt framgår av anvisningarna till 37 § punkt 4.

I fråga åter om sådan merkostnad, som föranletts därav, att den skattskyldige själv bosatt sig å annan ort än den, där han har tjänst eller anställning, eller antagit arbete, som skall utföras å annan ort, än där han är bosatt, meddelas föreskrifter i punkt 4 av anvisningarna till förevarande paragraf. I regel är sådan merkostnad icke avdragsgill, då det berott på honom själv att välja sin bostadsort utom arbetsplatsen eller antaga arbete utom bostadsorten. Då han bestämt sig för en sådan anordning, måste han antagas hava tagit hänsyn jämväl till den merkostnad, som därav kunde bliva en följd. Emellertid kunna otvivelaktigt förhållandena understundom vara sådana, att även i dylika fall något avdrag för ökning i levnadskostnad skäligen bör medgivas honom. Exempel härå angivas i anvisningarna, och är det lämnat i taxeringsmyndigheternas skön att avgöra, när och till vilket belopp avdrag i förevarande hänseende bör ifrågakomma.

## 40 §.

*Inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet.*

Såsom i det föregående anmärkts, skall enligt kommitténs förslag royalty räknas till intäkt av rörelse eller yrke eller ock till tjänst eller anställning, allt efter royaltyns art, medan däremot enligt gällande deklarationsformulär royalty skall hänföras till inkomst av icke yrkesmässig verksamhet eller tillfälliga inkomster.

Royalty.

Frånsett royalty sammanfaller vad som enligt kommitténs förslag skall upptagas såsom intäkt av förevarande förvärvskälla med vad som för närvarande räknas till inkomst av icke yrkesmässig verksamhet eller till tillfälliga inkomster.

Avdrag.

Såsom redan i motiveringen till 24 § framhållits, har kommittén ansett "tillfällig förvärvsverksamhet" böra utgöra en och samma förvärvskälla, varav följer, att medgivna avdrag få göras från summan av de intäkter, som hänföra sig till förvärvskällan. Har exempelvis en person bekommit lotterivinst men haft förlust å en realisationsaffär, får således denna förlust avräknas å lotterivinsten. Härutinnan skiljer sig förslaget från nuvarande bestämmelser, enligt vilka förlust vid realisation av fast eller lös egendom får avdragas allenast från vinst å annan likartad affär.

Beräkning av realisationsvinst.

I fråga om beräkning av realisationsvinsts belopp håller kommittén före, att i denna beräkning icke bör, såsom någon gång blivit ifrågasatt, ingå den inkomst, som kan hava härflutit från det realiserade föremålet under den tid detsamma varit i den skattskyldiges hand. Denna inkomst har han att redovisa under den förvärvskälla, dit den naturligen är att räkna — fastighet, rörelse eller yrke eller kapital — och får skatta för samma inkomst, oberoende av huru han förfarit med det objekt, varav inkomsten härflutit. Ett annat förfarande skulle kunna leda till, att den normala avkastningen av en viss förvärvskälla helt undginge beskattning. Särskilt är en sådan skild beräkning av inkomst och av eventuell realisationsvinst av vikt för det fall, att dessa skola tagas till beskattning inom olika kommuner. — Å andra sidan får ej heller vid realisationsvinstens beräkning avdrag ske för kostnader, vilka redan avräknats eller bort avräknas vid uppskattning av inkomsten från den förvärvskälla, som det realiserade föremålet för den skattskyldige utgjort under den tid, det varit i hans hand.

## 41 §.

*Inkomst av kapital.*

Bestämmelserna i denna paragraf med därtill hörande anvisningar överensstämma i huvudsak med motsvarande bestämmelser i gällande skatteförfattningar.

Den i 9 § 2 mom. c) av bevillningsförordningen medgivna befrielsen för inländska aktiebolag, solidariska bankbolag och ekonomiska föreningar från skattskyldighet för utdelning å aktier eller lotter i sådant bolag samt å insatser i sådana föreningar har kommittén bibehållit, men har kommittén ansett stadgande härom böra upptagas under skattskyldighetsbestämmelserna och förty infört stadgandet i förslagets 50 §.

Bostadsförening och bostadsaktiebolag.

Såsom utdelning å insats i ekonomisk förening eller å aktier torde hittills hava räknats värdet av bostads- eller andra förmåner, som i fastighet, tillhörig bostadsförening eller bostadsaktiebolag, tillkommit medlem av föreningen eller delägare i bolaget. Av skäl, som anförts i motiveringen till 29 §, skall enligt kommitténs förslag värdet av dylika förmåner hänföras till intäkt av annan fastighet.

Fastighet samt rörelse eller yrke i utlandet.

Inkomst av fast egendom i utlandet skall enligt kommitténs förslag liksom enligt nuvarande bestämmelser räknas till inkomst av kapital. Beräkningen av sådan inkomst har hittills, utan att särskilt stadgande därom meddelats, skett efter de för beräkning av inkomst från fast egendom här i riket stadgade grunder. Härutinnan har kommittén ansett den modifikation kunna medgivas, att avdragsrätten utsträckes till att avse samtliga å fastigheten nedlagda kostnader och således även sådana — t. ex. nybyggnadskostnader — därför avdrag icke medgives i fråga om fastighet här i riket. Det torde få anses rimligt, att sådan inkomst av fastighet i utlandet, som, i stället för att införas hit till riket, omedelbart nedlägges å fastigheten, icke göres till föremål för kommunal beskattning härstädes. Till dylik inkomst torde kommunen knappast äga berättigat beskattningsintresse. Givetvis bör emellertid inkomsten hava under beskattningsåret *använts* för fastigheten. Har den reserverats för att framdeles tagas i anspråk för fastigheten, bör avdraget icke ifrågakomma, då det ju står ägaren fritt att annorlunda använda de reserverade medlen. Om sålunda avdrag medgives för nybyggnads- och andra dylika kostnader — vilket kan föranleda, att å fastigheten uppkommer underskott — torde följdriktigt böra stadgas, att underskott å fastighet i utlandet icke får avräknas vare sig från intäkt av kapital i egentlig mening eller såsom allmänt avdrag. Dylikt stadgande torde finnas påkallat jämväl av svårigheten för härvarande taxeringsmyndigheter att kontrollera riktigheten av de uppgifter, som avse fastighet i utlandet. Härom har kommittén i andra punkten av anvisningarna till 41 § lämnat föreskrift.

Då kommittén till intäkt av kapital hänfört även inkomst av rörelse eller yrke i utlandet — varom för närvarande bestämmelser saknas — har därmed avsetts sådan verksamhet, som där bedrives såsom ett självständigt, med egna räkenskaper försett företag. Hit räknas således icke utrikes fraktfart, som utövas av inländskt rederi, eller tillfällig verksamhet såsom agent utomlands o. d. För övrigt gäller om rörelse eller yrke i utlandet vad här ovan sagts om fastighet därstädes. Att all intäkt av fastighet samt av rörelse eller yrke i utlandet skall anses hava härflutit ur en och samma förvärvskälla, framgår av vad kommittén yttrat i motiveringen till 24 §.

Ränta å gäld.

För närvarande får från intäkt av kapital avdrag ske blott för förvaltningskostnad, vadan det nu icke är att räkna med, att underskott å denna förvärvskälla skall uppstå. Såsom kommittén i motiveringen till 42 § framhåller, skall enligt dess förslag från intäkt av kapital tillika avdragas ränta å sådan gäld, som icke hänför sig till annan förvärvskälla. Givetvis skall avdraget ske oberoende av storleken av den intäkt, förvärvskällan kapital lämnat, varav följer, att avdraget bör här upptagas även i det fall, att skattskyldigs kapital icke lämnat någon avkastning, eller att han över huvud icke ägt något kapital. I sådana fall kommer förvärvskällan att visa underskott; och för detta underskott får avdrag göras enligt 42 §.

Såsom ovan påpekats, har kommittén i 50 § upptagit bestämmelse om befrielse i vissa fall från skattskyldighet för utdelning å aktier m. m. Svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar skola sålunda vara frikallade från skattskyldighet för utdelning å aktier i svenska aktiebolag, lotter i svenska solidariska bankbolag, kommanditlotter i svenska kommanditbolag samt andelar i svenska ekonomiska föreningar, i den mån sådan utdelning icke är att anse såsom inkomst av rörelse eller yrke. Såsom konsekvens härav har kommittén ansett böra följa, att ränta å gäld, som belöper å dylika värdehandlingar, därå avkastningen icke underkastas skatteplikt, icke bör få avdragas i vidare mån än räntan överstigit utdelningen. Kommittén har härvid icke förbisett den svårighet, som i åtskilliga fall måste möta ej mindre för bolagen och föreningarna att beräkna, huru stor del av deras hela gäld belöper å deras innehav av ifrågavarande värdehandlingar, än även för taxeringsmyndigheterna att granska riktigheten av de härom lämnade uppgifterna. Då värdehandlingars belåningsvärde i allmänhet icke torde understiga hälften av deras börsvärde eller försäljningsvärde, har kommittén lämnat den anvisningen, att, därest ej annat visas eller eljest av utredningen framgår, man kan utgå ifrån, att å värdehandlingarna i fråga belöper gäld, motsvarande deras halva värde.

Enligt 49 § 2 mom. skall kommanditbolag taxeras i enlighet med de bestämmelser, som gälla för aktiebolag, i fråga om den del av kommanditbolagets inkomst, som belöper å kommanditdelägarna. Härav följer, att den begränsning i rätten till avdrag för ränta, som stadgats för aktiebolag, skall tillämpas jämväl å kommanditbolag, såvitt räntan belöper å kommanditdelägarna. Kommittén har härom i anvisningarna meddelat föreskrift.

Föreskriften i punkt 4 av anvisningarna till förevarande paragraf står i överensstämmelse med vad kommittén i 72 § föreslagit därom, att ränta i regel skall räknas som intäkt först under det beskattningsår, då räntan blivit för lyftning tillgänglig.

## 42 §.

*Allmänna avdrag.*
Ränta å gäld.

För närvarande gäller enligt såväl skatteförordningen som bevillningsförordningen, att ränta å lånt anläggnings- och rörelsekapital avdrages vid uppskattning av inkomst utav fastighet eller arbete, samt att avdrag för ränta å annan gäld göres såsom allmänt avdrag, d. v. s. avdrages från summan av de i mantalsskrivningsorten uppskattade inkomsterna från skattskyldigs olika förvärvskällor. Ränta å gäld, som hänför sig till förvärvskällan kapital eller som icke är att hänföra till någon viss förvärvskälla, såsom gäld för bestridande av levnadskostnader, för bosättning o. dyl., avdrages sålunda för närvarande under allmänna avdrag. Enligt kommitténs förslag skall däremot all ränta å gäld, som icke kan hänföras till annan förvärvskälla, avdragas under förvärvskällan kapital, även för det fall att någon intäkt av denna förvärvskälla icke skulle finnas att redovisa. Härav följer, att i förslaget ränteavdrag icke förekommer såsom allmänt avdrag. Huvudsakliga anledningen till denna förändring är den, att, enligt vad från taxeringsmäns krets försports, det befunnits ingalunda ovanligt, att skattskyldig — mången gång

av oförstånd — under allmänna avdrag upptagit all den ränta, som han haft att under beskattningsåret erlägga, och således jämväl den ränta, därför avdrag gjorts vid redovisningen av inkomsterna från de särskilda förvärvskällorna. Möjligen har för honom uttrycket "allmänna avdrag" verkat vilseledande. Dylika felaktigheter, vilka för övrigt lätt nog undgå taxeringsmännens uppmärksamhet, torde emellertid vara förebyggda, om samtliga ränteavdragen göras under de särskilda förvärvskällorna. Med den av kommittén sålunda föreslagna anordningen kan, såsom i motiveringen till 41 § påpekats, förvärvskällan kapital visa underskott. Men för dylikt underskott får avdrag enligt förevarande paragraf ske såsom allmänt avdrag.

Underskott å förvärvskälla.

Beträffande nu gällande bestämmelser angående avdrag för underskott, som uppstått vid beräkning av inkomsten från viss förvärvskälla, hänvisas till vad i den allmänna motiveringen 12 kap. är anfört.

Såsom där närmare utföres, går kommitténs förslag i fråga om den interkommunala beskattningen ut därifrån, att de särskilda kommunernas beskattningsintressen skola tillvaratagas därigenom, att varje kommun skall för sig utgöra ett slutet beskattningsområde, som äger beskatta inkomsterna av därstädes befintliga förvärvskällor oberoende av utfallet av de förvärvskällor, som skattskyldig kan äga inom andra kommuner. Inom sådant beskattningsområde synes emellertid hänsyn till skatteförmågan böra tagas, så långt detta med proportionell beskattning kan ske. Med sådan anordning av den kommunala inkomstbeskattningen bör självfallet underskott å en förvärvskälla få avräknas från den skattskyldiges inkomster av andra, inom samma kommun befintliga förvärvskällor men icke från hans inkomst av förvärvskälla, lokaliserad till annan kommun. Är en förvärvskälla lokaliserad till flera kommuner — såsom fallet ofta är med rörelse — bör underskott å sådan förvärvskälla uppdelas mellan kommunerna efter samma regler, som, därest förvärvskällan i stället lämnat inkomst, skolat tillämpas för fördelning av inkomsten till beskattning inom de olika kommunerna, och vad som härvid av underskottet faller å varje särskild kommun bör avdragas från den skattskyldiges inkomster av övriga, till samma kommun hänförliga förvärvskällor. Underskott å förvärvskällan tillfällig förvärvsverksamhet är att räkna till kapitalförlust och bör följaktligen ej ifrågakomma till avdrag från inkomst av annan förvärvskälla.

I överensstämmelse härmed hava bestämmelser om avdrag för underskott å förvärvskälla upptagits i 1 mom. av förevarande paragraf.

Periodiskt understöd.

Om avdrag för periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning har kommittén yttrat sig i motiveringen till 25 §.

Pensionsavgifter m. m.

Vad angår avdrag för avgifter till den allmänna pensionsförsäkringen samt för premier och andra avgifter för sjuk- och arbetslöshetsförsäkring, liv- kapital- livränte- och olycksfallsförsäkring samt pupillförsäkring har kommittén härom yttrat sig i den allmänna motiveringen 13 kap.

Avdrag till gift kvinna.

Slutligen har kommittén till allmänna avdrag hänfört det gift kvinna enligt bevillningsförordningens 8 § 1 mom. nu tillkommande avdrag av 200 kronor. Härom hänvisas till motiveringen till 48 §.

I samband med de allmänna avdragen har kommittén haft under övervägande frågan om avdrag för utskylder till stat och kommun. Givetvis skola sådana speciella utskylder eller avgifter till det allmänna, som utgöra omkostnader vid driften av en förvärvskälla, få avdragas från förvärvskällans intäkter. Här avses allenast sådana allmänna utskylder, som pläga sammanfattas under benämningarna kronoutskylder och kommunalutskylder. Utskylder.

I fråga om taxeringen för inkomst- och förmögenhetsskatt gäller, att avdrag är medgivet för kommunalutskylder men icke för kronoutskylder. Då avdragsrätt för kommunalutskylder genom beslut vid 1910 års riksdag infördes, motiverades avdragsrättens begränsning till kommunalutskylder med statsfinansiella skäl. Enligt inkomstskattesakkunnigas förslag skall vid inkomtsberäkningen avdrag få göras för såväl kronoutskylder som kommunalutskylder; dock har en ledamot ansett utskyldsavdrag över huvud taget icke böra medgivas.

Beträffande bevillningstaxeringen är avdrag icke medgivet vare sig för kronoutskylder eller för kommunalutskylder.

Enligt Eiserman—von Wolckers förslag var avdrag medgivet vid taxeringen till avkastningsskatt för fastighetsskatt men icke för andra utskylder samt vid taxeringen till kommunal inkomst- och förmögenhetsskatt för alla utskylder utom kronoutskylder och sådana utskylder, för vilka avdrag ägt rum vid uppskattning av viss förvärvskällas avkastning.

Landén medgav i sitt förslag avdrag för utskylder endast i den mån, de vore att anse som avgäld, som det ålegat någon att utgöra såsom ägare av fast egendom.

I 1920 års Kungl. förslag till kommunalskattelag medgavs icke avdrag för andra utskylder än fastighetsskatt och näringsskatt, vilka skulle få avdragas vid uppskattning av inkomst från de inkomstkällor, till vilka de hänförde sig. Departementschefen yttrade i propositionen (sid. 546), att han beträffande avdrag för utskylder anslöte sig så tillvida till Landéns förslag, att endast de kommunala objektskatterna, fastighetsskatt och näringsskatt, finge avdragas, nämligen från de inkomstkällor, till vilka de hänförde sig. Frågan, huruvida avdrag för andra utskylder borde äga rum, hade han ansett icke böra i detta sammanhang komma under prövning. Avdrag för den proportionella kommunala inkomstskatten vore ju i stort sett utan betydelse för fördelningen av skattebördan mellan de inkomstskatteskyldiga inbördes. En verklig förskjutning av skattetrycket skulle däremot åstadkommas, om avdrag medgåves för de progressiva skatterna. Frågan om avdrag för dessa skatter borde emellertid icke upptagas annat än i sammanhang med omprövning av spörsmålet om dylika avdrag jämväl för statsbeskattningens vidkommande samt förutsatte noggranna statistiska utredningar.

Redan i det föregående (allmänna motiveringen 7 kap.) har kommittén haft anledning beröra frågan, om vid inkomstberäkningen för den kommunala beskattningen avdrag borde medgivas för allmänna skatter till stat och kommun. Där har framhållits, att vägrade avdrag för skatter till stat och kommun icke föranleder någon förhöjning i vad som kommer att uttagas genom den kommunala beskattningen men väl en viss förskjutning de skattdragande emellan, så att vid repartitionen en större andel av skattebördan faller på de högre inkomsterna, än som skulle bliva

fallet, om avdrag för skatter vore medgivet. Enligt kommitténs mening kan detta försvaras ur den synpunkt, att härigenom i den i övrigt proportionella kommunala inkomstskatten införes ett visst progressivt element, som är ägnat att i ej ringa mån tillgodose kravet på hänsyn till skatteförmågan. Särskilt om avdrag icke medgives för den progressiva skatten till staten, varder förskjutningen ganska avsevärd. Kommittén har redan ur denna synpunkt funnit den nuvarande anordningen böra fortfarande bibehållas.

Härtill kommer emellertid, att ett medgivande av avdrag för de progressiva skatterna (statsskatten och den progressiva kommunalskatten) skulle vålla antingen ett missgynnande av hemortskommunen, om avdraget skulle i sin helhet få göras å den inom denna kommun uppskattade inkomsten, eller betydande taxeringstekniska svårigheter, om avdraget skulle fördelas mellan olika kommuner, där den skattskyldige haft inkomst.

Beträffande avdrag för de kommunala objektskatterna, som ifrågasattes i 1920 års Kungl. proposition, skulle sådant avdrag motiveras med, att dessa skatter utgöra omkostnader i förvärvskälla, från vars intäkter de således borde avräknas. Då emellertid skatt för fastighet och skatt för näring enligt kommitténs mening icke kunna hänföras till driftkostnader, utan ingå såsom ett led i den kommunala repartitionsskatten, har kommittén funnit konsekvensen fordra, att avdrag ej heller medgives för dessa skatter.

Kommittén har alltså i sitt förslag stannat vid att icke medgiva avdrag för några allmänna skatter.

44 §.

Ortsavdrag.

För kommitténs förslag i fråga om ortsavdrag har redogörelse lämnats i den allmänna motiveringen 8 kap.

Med avseende å kommunalskattelagens natur av kommunallag har kommittén ansett ortsavdragens belopp böra i lagen till siffran upptagas och således icke, såsom i bevillningsförordningen, angivas såsom kvotdel av de ortsavdrag, som gälla vid den statliga beskattningen.

Beträffande äkta makars beskattning och dem tillkommande ortsavdrag yttrar sig kommittén i motiveringen till 48 §.

Vad angår *hemmavarande barns inkomst*, har kommittén icke för något fall föreslagit, att sådan inkomst skall beskattas hos annan än barnet självt. Då föräldrars beskattning för hemmavarande barns inkomst, vilken beskattning någon tid varit införd i skattelagstiftningen, torde få anses vara därur definitivt avförd, inskränker sig kommittén till det uttalande, att det enligt kommitténs mening är principiellt oriktigt att ålägga en person skatteplikt för inkomst, däröver han ej äger förfoga för egen räkning.

Den nedsättning i skatteförmåga, som försörjning av barn får anses föranleda, har kommittén ansett lämpligen kunna tillgodoses därigenom, att fader eller moder, som har hemmavarande eller av honom eller henne helt eller delvis underhållet barn under 16 år, vilket självt ej haft inkomst

till beskattningsbart belopp, erhåller, utöver det normala ortsavdraget, ytterligare ett fjärdedels ortsavdrag för varje sådant barn. Äro föräldrarna gifta och leva tillsammans, tillkommer det ökade ortsavdraget dem bägge gemensamt; leva föräldrarna, ehuru gifta, åtskilda, tillkommer avdraget den av dem, som har barnet i sin vård. Äro föräldrarna icke gifta med varandra, har det synts lämpligast att, i överensstämmelse med vad som nu gäller, låta modern få åtnjuta avdraget utom för det fall, att föräldrarna leva åtskilda och fadern har barnet i sin vård, då avdraget får åtnjutas av denne. I fråga om åldersgränsen, som nu utgör 18 år, har densamma i förslaget nedsatts till 16 år. Vid sistnämnda ålder upphör föräldrarnas ovillkorliga försörjningsplikt gent emot barnet, som därefter legaliter anses kunna, där så är nödigt, genom eget arbete förskaffa sig sin bärgning. I stort sett lärer ock denna för fattigvårdslagstiftningen gällande uppfattning överensstämma med de faktiska förhållandena.

Nedsättes ifrågavarande åldersgräns till 16 år och tillerkännes hemmavarande barn, som självt är skattskyldigt, i regel allenast halvt ortsavdrag, saknas anledning att bibehålla det nu stadgade villkoret för åtnjutande av familjeavdrag för barn, nämligen att barnet icke haft en behållen inkomst av minst 300 kronor, ett förhållande vars konstaterande för övrigt torde erbjuda ej ringa svårighet.

Enligt nuvarande bestämmelser äger skattskyldig göra avdrag för lön och underhåll åt hemmavarande barn, som deltager i hans verksamhet, med fulla värdet av dessa förmåner, därest barnet uppnått 18 år eller särskilt taxeras till inkomst- och förmögenhetsskatt. Då kommittén, såsom förut nämnts, ansett den åldersgräns, vid vilken barn legaliter bör räknas som självt försörjningsdugligt, böra bestämmas till fyllda 16 år, och föräldrars rätt till ortsavdrag för hemmavarande barn vid samma tid upphör, följer härav, att hemmavarande barn över 16 år, som sysselsättes i föräldrarnas förvärvsverksamhet, bör räknas som tillhörande arbetspersonalen, något som även uttryckligen utsagts i 27 och 34 §§. Det lärer då ock utan vidare vara klart, att föräldrar för sådant i deras förvärvsverksamhet anställt barn äga göra avdrag för lön och underhåll såsom för annan arbetspersonal, liksom att barnet skall upptagas som självt skattepliktigt för vad det sålunda förtjänar. Vad åter angår hemmavarande barn under 16 år, som tilläventyrs sysselsättes i föräldrarnas förvärvsverksamhet, anser kommittén, att varken föräldrarna böra få åtnjuta avdrag för lön och underhåll åt sådant minderårigt barn, eller barnet självt taxeras för vad det sålunda kan förtjäna. Kommitténs förslag skiljer sig alltså i detta hänseende från vad för detta fall nu är stadgat och som får anses innebära, att, för den händelse barnet skall taxeras till inkomst- och förmögenhetsskatt, denna taxering skall omfatta även arbetsförtjänsten hos föräldrarna, varav åter måste följa, att föräldrarna då, men icke i annat fall, få göra avdrag för lön och underhåll åt barnet.

Med kommitténs förslag att låta hemmavarande barn, som biträda i föräldrarnas verksamhet, erhålla blott halvt ortsavdrag, torde det nu överklagade förhållandet, att skatteplikten för familjen i dess helhet i alltför hög grad minskas, så snart barnens avlöningsförmåner avdragas vid föräldrarnas inkomstberäkning, och att härigenom de senare frestas till övervärdering av dessa förmåner, få anses, såvitt angår den kommunala

beskattningen, vara i görligaste mån undanröjd. Skatteplikten för barnen inträder nämligen vid så pass låg inkomst, att någon vinst för familjen i dess helhet genom avlöningsförmånernas frånräknande icke torde vara att räkna med.

De avdrag, varom i 44 § är fråga, böra enligt kommitténs mening tillkomma enskilda personer — svenska medborgare eller utlänningar — så framt de äro för all sin inkomst här i riket skattskyldiga, d. v. s. så framt de äro här i riket bosatta. Vad utlänningar beträffar, kan icke någon anledning föreligga att ålägga dem större kommunal skattskyldighet än svenska medborgare. Att orts- och familjeavdrag under provisorietiden under alla förhållanden förvägrats utlänningar vid bevillningstaxeringen måste karaktäriseras såsom en obillighet, så mycket egendomligare som orts- och familjeavdragen voro avsedda att ersätta de förutvarande bevillningsfria avdragen, vilka tillkommo såväl svenska medborgare som utlänningar. Självklart kunna avdragen enligt förevarande paragraf ifrågakomma blott i hemortskommunen.

I anvisningarna till 44 § hava intagits vissa bestämmelser till ledning vid paragrafens tillämpning.

45 §.

Ömmande omständigheter.

Enligt 12 § 1 mom. i 1910 års bevillningsförordning, sådant detta lagrum ursprungligen lydde, skulle i mantalsskrivningskommunen för enskild person, svensk medborgare eller utlänning, den bevillningsfria inkomsten eller det bevillningsfria avdraget ökas, då skatteförmågan på grund av särskilda förhållanden (långvarig sjukdom, stark skuldsättning, olyckshändelse o. dyl.) vore väsentligt nedsatt. Denna ökning fick dock icke för någon skattskyldig eller, i fråga om äkta makar, för dessa gemensamt överstiga 200 kronor. Genom förordningen den 23 december 1914 höjdes emellertid nämnda belopp till 400 kronor.

Jämväl vid taxeringen till inkomst- och förmögenhetsskatt kunde dylika förhållanden föranleda skattelindring. Och där särdeles ömmande omständigheter förelåge, kunde — i olikhet mot vad som gällde vid bevillningstaxeringen — fullständig skattebefrielse medgivas (19 § 3 mom. i skatteförordningen). Genom förordningen den 19 november 1920 ändrades ifrågavarande bestämmelse i sammanhang med införande av orts- och familjeavdrag. Enligt skatteförordningens 18 § 1 mom. c), sådan denna paragraf numera lyder, må i enskilda fall, då skattskyldigs skatteförmåga på grund av särskilda omständigheter (långvarig sjukdom, olyckshändelse, ålderdom, underhåll av andra närstående än dem, för vilka han äger åtnjuta familjeavdrag, eller annan därmed jämförlig omständighet) är väsentligt nedsatt, orts- och familjeavdraget ökas med högst 500 kronor. Sådana utgifter för annans underhåll, som avses i 10 §, d. v. s. periodiskt understöd eller annan därmed jämförlig periodisk utbetalning, därför givaren åtnjuter avdrag, må dock icke åberopas såsom grund för nu ifrågavarande avdrag.

Då från och med år 1921 orts- och familjeavdragen infördes även vid bevillningstaxeringen, medtogs därvid den redan förut i skatteförordningen intagna bestämmelsen om nedsättning av den beskattningsbara inkomsten med högst 500 kronor för det fall, att skatteförmågan vore väsent-

ligt nedsatt på grund av någon av nyssnämnda omständigheter (bevillningsförordningen 12 § 3 mom. b). Men medan den efter detta avdrag återstående inkomsten skall vid taxeringen till inkomst- och förmögenhetsskatt i viss omfattning reduceras, får vid bevillningstaxeringen en dylik reducering icke äga rum. Någon motivering för denna inkongruens, som i sin mån bidrager att försvåra taxeringsarbetet, har icke anförts. Dessutom saknades till en början under provisorietiden i bevillningsförordningen den i skatteförordningen upptagna bestämmelsen, att periodiskt understöd eller därmed jämförlig utbetalning icke finge åberopas såsom grund för avdraget. Denna senare olikhet mellan de båda författningarna avhjälptes emellertid genom förordningen den 3 november 1922, varigenom ifrågavarande bestämmelse infördes även i bevillningsförordningen.

Det avdrag, varom nu är fråga, får liksom orts- och familjeavdragen vid såväl taxeringen till inkomst- och förmögenhetsskatt som taxeringen till bevillning åtnjutas allenast av här i riket mantalsskriven svensk medborgare i hans mantalsskrivningskommun. Avdraget har på grund av dyrtidsförhållanden provisoriskt höjts; för år 1924 utgör avdraget vid båda taxeringarna högst 700 kronor.

Kommittén har i förevarande 45 § upptagit huvudsakligen samma bestämmelser rörande avdrag på grund av ömmande omständigheter som i nu gällande skatteförfattningar. Emellertid har kommittén ansett jämväl ifrågavarande avdrag lämpligen böra sättas i relation till levnadskostnaderna inom orten; avdraget föreslås sålunda till högst ett belopp, som motsvarar ett ortsavdrag.

Ifrågavarande avdrag är naturligtvis avsett att tillämpas allenast i undantagsfall. Genom detsamma vill man öppna möjlighet att i särskilt behjärtansvärda fall lätta en skattetunga, som även med de normalt medgivna avdragen skulle bliva alltför tryckande. Ett medgivande av dylikt avdrag måste grunda sig på en skälighetsprövning, i vilken en personlig kännedom om förhållandena i det föreliggande fallet ofta måste bliva av synnerlig betydelse. Denna prövning synes därför böra förbehållas beskattningsnämnderna. Men om så sker, böra dessa nämnder ock få verkställa prövningen med hänsyn till alla de förhållanden, som de anse vara av betydelse för frågans bedömande, utan att därvid bindas av några speciella direktiv. Kommittén har av sådan anledning icke i förslaget bibehållit ovan omförmälta, nu gällande föreskrift om, att periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning icke må åberopas såsom grund för avdraget. Om avdraget anordnas på sätt nu är sagt, lärer härav följa, att överinstansernas befattning med dylikt avdrag i händelse av besvär kommer att begränsas till att eventuellt upphäva eller minska en av beskattningsnämnd medgiven skattelindring av ifrågavarande art.

Slutligen må framhållas, att enligt kommitténs förslag avdrag enligt 45 § tillkommer såväl svensk medborgare som utlänning, dock allenast i hans hemortskommun.

## 47 §.

Enligt nuvarande lydelse av 12 § 1 och 2 mom. i bevillningsförordningen inträder bevillningsplikt för här i riket mantalsskriven svensk med- *När skatteplikt inträder.*

borgare beträffande hans i mantalsskrivningskommunen taxerade inkomst, då denna inkomst, sammanräknad med hans i andra kommuner taxerade inkomster, överstiger 600 kronor. Eljest inträder bevillningsplikten, när den taxerade inkomsten uppgår till 100 kronor. Före provisoriet inträdde i förstnämnda avseende skatteplikten i regel vid en taxerad inkomst av 500 kronor, och någon minimigräns, motsvarande nyssnämnda belopp av 100 kronor, fanns icke stipulerad.

Såsom i den allmänna motiveringen 8 kap. framhålles, har kommittén velat för fysisk person i hans hemortskommun för skattskyldighetens inträdande bibehålla ett visst minimum av inkomst och ansett detta skäligen kunna sättas till 500 kronor. Men under det att nuvarande minimum av 600 kronor gäller allenast för svensk medborgare och oberoende av huruvida han är här i riket bosatt eller ej, tillkommer förslagets ifrågavarande minimum såväl svensk medborgare som utlänning, så framt han är här i riket bosatt. Sistnämnda betingelse påkallas därav, att det minimum, varom nu är fråga, icke bör tillämpas i annat fall, än att vederbörande är här i riket skattskyldig för hela sin inkomst. Kommittén har vidare ej velat bibehålla den nuvarande kombinationen av den skattskyldiges i mantalsskrivningskommunen taxerade inkomst med hans i andra kommuner taxerade inkomster; ett konstaterande av sistnämnda inkomster möter nämligen ofta svårighet för taxeringsnämnden i hemortskommunen.

Bestämmelsen att skatteplikt för här i riket bosatt fysisk person inträder i hemortskommunen, då den beskattningsbara inkomsten där uppgår till minst 10 kronor, sammanhänger med bestämmelserna i förslagets 73 §, av vilka följer, att beskattningsbar inkomst kommer att utföras i jämna tiotal kronor.

Att ifrågavarande minimum av 500 kronor skall tillämpas jämväl för oskift dödsbo med avseende å det beskattningsår, varunder dödsfallet inträffat, framgår av 98 §.

## 48 §.

Äkta makars beskattning.

Beträffande *äkta makars beskattning* har i svensk skattelagstiftning följts den principen, att vid bestämmande av skatteplikt för äkta makar hänsyn skall tagas till deras sammanlagda inkomst. Enligt 25 § i skatteförordningen skall sålunda, därest makar blivit särskilt taxerade, det beskattningsbara beloppet bestämmas efter båda makarnas taxerade belopp sammanräknade. I bevillningsförordningens 12 §, sådan denna paragraf lydde före provisoriet, skulle i fråga om äkta makar bevillning icke äga rum, när deras sammanräknade årsinkomster understigit 500 kronor; och skulle de bevillningsfria avdragen för äkta makar likaledes bestämmas med hänsyn till deras sammanräknade årsinkomster.

Av dessa bestämmelser följde givetvis, att äkta makar, som vardera hade inkomst, kunde bliva hårdare beskattade, än om de icke vore gifta. Man har ansett detta vara en oegentlighet, som bidragit till att minska äktenskapsfrekvensen; vid flera tillfällen har ock i riksdagen väckts fråga om införande av nya grunder för äkta makars beskattning.

I anledning av motioner vid 1911 års riksdag hemställde riksdagen i skrivelse till Kungl. Maj:t om utredning i förevarande avseende. I skrivelsen yttras bland annat:

"Den jämförande befolkningsstatistiken utvisar för Sveriges del i fråga om de ingångna äktenskapens antal, antalet levande födda barn ävensom de utom äktenskapet föddas antal avvikelser från medelsiffrorna, tydligt pekande på tillvaron av missförhållanden, som påkalla den allvarligaste uppmärksamhet. Likasom orsakerna till dessa missförhållanden äro många och vitt skilda, har man helt visst också att på mera än en väg söka motarbeta desamma.

Då nu motionärerna i fråga om ett visst område, nämligen skattelagstiftningens, framhållit, att vissa där gällande bestämmelser kunna vara ägnade att i sin mån menligt inverka på äktenskapsfrekvensen, och framställt förslag i avsikt att vinna rättelse härutinnan, har riksdagen funnit syftet med deras framställning vara synnerligen beaktansvärt. Det torde också vara obestridligt, att vid tillämpningen av våra gällande bestämmelser om skattefria avdrag vissa oegentligheter kunna uppstå. Att genom ändrade föreskrifter söka förekomma dylika, likasom att över huvud taget på skattelagstiftningens väg befordra det förevarande syftet möter emellertid enligt sakens natur stora svårigheter. En radikal utväg vore givetvis att som regel göra äkta makar till självständiga skatteobjekt. Därigenom skulle undanröjas åtminstone den i motionerna särskilt betonade oegentligheten beträffande avdragen. En sådan åtgärd skulle emellertid innebära ett brytande med en av grundprinciperna i vårt skattesystem, äkta makars samfällda beskattning, en princip, som är allmänt erkänd även i utlandet. Riksdagen har fördenskull tagit i övervägande, huruvida icke på annat sätt åtgärder kunde vidtagas för erhållande av en för ifrågavarande ändamål gynnsammare skattelagstiftning. Såsom möjliga utvägar hava därvid framställt sig de i motionerna antydda, nämligen dels att sänka existensminimum för ogift person och höja detsamma för samlevande äkta makar, dels ock att på lägre inkomststadium vid bedömande av äkta makars skatteförmåga måhända större hänsyn än i gällande skattelagstiftning kunde tagas till det antal barn, de hava att försörja.

Det har självfallet ej varit riksdagen möjligt att i frågans förevarande outredda skick lämna närmare anvisningar, men har riksdagen, utan att överskatta betydelsen av de ifrågasatta åtgärderna, ansett dem likväl såsom lämpliga utgångspunkter för en blivande utredning kunna läggas till grund för en framställning i saken. Ett effektivt tillgodoseende av motionärernas önskemål förutsätter emellertid, att bestämmelserna om existensminimum och skattefria avdrag komma att avse även kommunalskatten, men härvidlag lära beträffande åtskilliga kommuner vissa svårigheter möta i fråga om särskilt de skattefria avdragen.

Frågan om ändrade grunder för den kommunala beskattningen är emellertid redan föremål för utredning, och synes det riksdagen, att en undersökning av förevarande mera speciella fråga lämpligen bör kunna äga rum i samband med samma utredning."

I *Eiserman—von Wolckers* förslag till kommunal inkomst- och förmögenhetsskatt bibehölls principen att vid äkta makars taxering deras sammanlagda inkomster skulle ligga till grund för taxeringen. Efter att hava förutskickat den anmärkningen, att äktenskapsfrekvensen och nativitetsförhållandena i riket sannolikt icke kunde i någon avsevärd mån påverkas av skattelagstiftningen, yttrade Eiserman-von Wolcker vidare, att vid avvägning av skattebördan efter skatteförmåga borde

denna förmåga bedömas med ledning av den sammanlagda inkomst, som för den skattskyldige och hans familj stode till förfogande. Huru stor del av denna sammanlagda inkomst vardera maken intjänat vore utan betydelse för bedömande av makarnas samlade skatteförmåga, eftersom inkomsten i det hela stode till förfogande för deras och den övriga familjens gemensamma behov. I hög grad missvisande skulle nämligen en beräkning av deras samlade skatteförmåga bliva, om den grundades på summan av makarnas skattekraft, sådan denna för vardera maken representerades av hans egen inkomst. Skulle skatteplikt och skatteprogression bestämmas efter makarnas särskilda inkomst- och förmögenhetsbelopp, bleve för övrigt följden säkerligen den, att skattskyldiga i större eller mindre omfattning föranstaltade om uppdelning av förmögenheten med därav härflytande inkomst eller eljest anordnade en uppdelning av inkomsten, ett förfaringssätt, som kommit till användning för beredande av rösträtt åt båda makarna. Då utvägen att medelst uppdelning av inkomsten vinna skattelindring emellertid vore stängd med avseende å sådan arbetsinkomst, som av arbetsgivaren uppgåves för taxeringsmyndigheterna, skulle en anordning av antydda art påtagligen lända till orättvisa i beskattningen. Vid samma anordning lämnades för övrigt alldeles ur sikte frågan om beredande av *lägre* skatteplikt för gifta än för ogifta skattskyldiga. Då slutligen riksdagens ovanberörda skrivelse finge anses åsyfta att lämna ett korrektiv emot beträdande av den även enligt Eiserman—von Wolckers mening förkastliga vägen för bestämmande av äkta makars skatteplikt, hade förslaget bibehållit principen, att äkta makars skatteplikt skulle bestämmas efter deras sammanlagda inkomst och förmögenhet. — Emellertid borde, enligt Eiserman—von Wolckers mening, skattebördan icke bliva tyngre för äkta makar än för ogifta utan i stället lättas i den mån äktenskapets ingående kunde antagas medföra nedsättning i skatteförmågan. För detta ändamål hade Eiserman—von Wolcker upprättat en särskild skatteskala att tillämpas vid äkta makars taxering.

Jämväl *Landéns* förslag bibehöll principen, att makarnas sammanlagda inkomst skulle ligga till grund för deras taxering. Hustruns inkomst skulle i vissa fall dock icke upptagas till sitt fulla belopp, utan till reducerat belopp, därvid graden av reduceringen berodde på inkomstens storlek.

Såsom i den allmänna motiveringen 8 kap. nämnts, infördes i *statsbeskattningen* genom beslut vid 1919 års lagtima riksdag utom ortsavdrag jämväl de s. k. familjeavdragen. Enligt 18 § 1 mom. b) i skatteförordningen äger sålunda skattskyldig, som är gift, åtnjuta avdrag med 200 kronor för hustru och, om skattskyldig är ogift (varmed jämställes änkling, änka eller frånskild) samt har hemmavarande barn, för vilket avdrag åtnjutes, med 200 kronor för husföreståndarinna. Den överskjutande inkomsten skall ingå i det beskattningsbara beloppet enligt samma regel, som gäller i fråga om den efter ortsavdraget återstående inkomsten.

Vid samma riksdag beslöts jämväl den ändring i 1910 års förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt att, därest gift kvinna av förvärvsverksamhet vore i avsevärd grad förhindrad att ägna sig åt hemmets skötsel, från hennes inkomst av dylik verksamhet skulle få avdragas kostnad för nödigt biträde i hemmet intill ett belopp av 400 kronor. I

den till grund för detta beslut liggande kungl. propositionen hade erinrats, att äkta makar, vilka båda förvärvade inkomst, kunde komma att beskattas hårdare, än de varit beskattade som ogifta.

Redan samma år ifrågasattes ändring av den gift kvinna sålunda medgivna avdragsrätten. I en inom finansdepartementet i september 1919 utarbetad promemoria anfördes bland annat, att det förhållande, att äkta makar kunde bliva hårdare beskattade, än de varit beskattade såsom ogifta, torde vara starkast kännbart för arbetarklassen, inom vilken det väl oftast förekomme, att båda makarna hade inkomster av verksamhet utom hemmet. Den ifrågavarande avdragsrätten avsåge endast direkta utgifter för biträde i hemmet och bleve därigenom utan betydelse för just de mindre bemedlade, som ej hade råd till utgifter för sådant ändamål. Billigheten syntes fordra, att jämväl dessa komme i åtnjutande av någon motsvarande lättnad i det fall, att hustrun förvärvade inkomst. Jämväl rent principiellt finge det ifrågasättas, huruvida avdragsrätten borde begränsas till de fall, då verklig kostnad för biträde i hemmet måst vidkännas. Även om en gift kvinna, som hade förvärvsverksamhet utom hemmet, skötte de löpande göromålen i hemmet utan anlitande av biträde, kunde hon dock icke i samma utsträckning medhinna de mångahanda arbeten med sömnad, lagning o. dyl., som, utan att medföra direkt inkomst, dock nedbragte familjens levnadskostnader. Vid lika sammanlagd inkomst torde därför familjens skattekraft vara större, om mannen ensam förtjänade inkomsten, än om båda makarna måste positivt bidraga därtill. En sådan lösning av frågan hade därför försökts, att 200 kronor skulle få avdragas utan villkor och ytterligare intill 200 kronor, därest kostnad för biträde i hemmet måst vidkännas.

1920 års riksdag beslöt ock i överensstämmelse härmed ändring av 1919 års stadgande om avdragsrätt för hustru. Sålunda gäller dels enligt 9 § i skatteförordningen, att vid uppskattning av inkomst avdrag får ske för kostnad för nödigt biträde i hemmet, för det fall att gift kvinna av förvärvsverksamhet är i avsevärd grad förhindrad att ägna sig åt hemmets skötsel, vilket avdrag skall göras från hennes inkomst av dylik verksamhet, med iakttagande av att sammanlagda avdraget från olika inkomstkällor i intet fall må överstiga 200 kronor, och dels enligt 25 § 1 mom. i samma förordning, att hustrus inkomst av arbetsanställning eller tjänst samt av rörelse eller yrke skall vid taxeringen medräknas allenast om och i den mån ifrågavarande inkomst sammanlagt överstiger 200 kronor.

Beträffande *bevillningsförordningen* infördes däri genom beslut vid 1920 års riksdag bestämmelser om familjeavdrag i överensstämmelse med vad som redan år 1919 beslutats för statsbeskattningen, dock att avdraget för hustru och husföreståndarinna utgör enligt bevillningsförordningen allenast 100 kronor. Detta belopp har emellertid för åren 1921—1924 i anledning av dyrtiden höjts till 150 kronor. Likaledes infördes år 1920 i bevillningsförordningen bestämmelser om de båda 200 kronors avdragen, vilka hustru äger tillgodoräkna sig vid sin inkomsttaxering (8 § 1 mom. och 11 § 2 mom. 3:o).

Kommittén har i fråga om äkta makars beskattning bibehållit principen, att deras skatteförmåga skall bedömas med hänsyn till deras

sammanlagda inkomst. De skäl, som åberopats för denna princip, finner kommittén bärande. Med denna uppfattning instämmer ock, att ortsavdrag för äkta makar böra beräknas för dem gemensamt.

Såsom av förslagets 44 och 48 §§ framgår, föreslår kommittén, att äkta makar skola äga åtnjuta tillhopa ett och ett halvt ortsavdrag, samt att detta avdrag, liksom avdrag enligt 45 §, ävensom beskattningsbar inkomst skall beräknas för makarna gemensamt, d. v. s. avdraget skall beräknas å makarnas sammanlagda taxerade inkomster. Har således blott den ena maken inkomst, ökas genom äktenskapet ortsavdraget för honom; hava båda makarna inkomst, minskas åter summan av de ortsavdrag, som de, innan de ingått äktenskap, vardera å sin inkomst åtnjutit. Emellertid kan principen om äkta makars gemensamma beskattning icke upprätthållas för det fall, att makarna leva åtskilda. Förutsättningen för den gemensamma beskattningen — det gemensamma hushållet — förefinnes då icke längre. Kommitténs förslag om ett för äkta makar gemensamt ortsavdrag — och avdrag enligt 45 § — avser således äkta makar, som leva tillsammans. Såsom av förslagets 65 § framgår, skall sammanlevnaden, för att föranleda gemensam taxering, hava ägt rum under större delen av beskattningsåret.

Emellertid skulle bestämmelsen om ett och ett halvt ortsavdrag för äkta makar, som leva tillsammans, i och för sig medföra, att, för så vitt båda makarna åtnjuta inkomst, de i beskattningsavseende komma i sämre ställning än man och kvinna, som båda hava inkomst och sammanleva utan att hava ingått äktenskap med varandra. Att medgiva jämväl sådana sammanlevande personer allenast halvtannat ortsavdrag lärer icke kunna ifrågasättas, då ett konstaterande av sammanlevnaden skulle erbjuda alltför stora svårigheter. Då det jämväl för kommittén synts vara av vikt, att äkta makar, såvitt möjligt, icke i beskattningsavseende intaga sämre ställning, än om de vore ogifta, har kommittén i sitt förslag upptagit en bestämmelse, som i sak bereder gift kvinna samma nedsättning i beräkningen av hennes inkomst av arbetsanställning samt av rörelse eller yrke, som hon för närvarande enligt bevillningsförordningens 8 § 1 mom. äger åtnjuta. Emot den nuvarande bestämmelsen har anmärkts, att den medför särskilda svårigheter vid taxeringsarbetet, i det att taxeringsnämnderna icke kunna av deklarationerna inhämta, huruvida hustru vid uppgivande av sitt inkomstbelopp redan gjort avdraget i fråga eller ej. Härav har blivit en följd, att i vissa kommuner avdraget generellt medgivits, varigenom hustru kunnat erhålla dubbla avdrag, och i andra fall generellt vägrats. Kommittén har därför i stället under bestämmelserna om allmänna avdrag upptagit det stadgande, att om här i riket bosatt gift kvinna, som lever tillsammans med mannen, haft inkomst av rörelse eller yrke eller av arbetsanställning, hon må, om och i den mån sådan hennes inkomst därtill förslår, i hemortskommunen åtnjuta avdrag med 200 kronor (42 § 3 mom.). Såsom allmänt avdrag måste den skattskyldige i sin deklaration påkalla detsamma med ett till siffran angivet belopp, varigenom den nu överklagade olägenheten undgås. Att avdraget medgivits allenast i hemortskommunen är föranlett av taxeringstekniska skäl.

Däremot har kommittén i sitt förslag icke medtagit det nuvarande avdraget med högst 200 kronor för kostnad för nödigt biträde i hemmet i

det fall, att gift kvinna av förvärvsverksamhet är i avsevärd grad förhindrad att ägna sig åt hemmets skötsel. Någon rationell grund för detta avdrag lärer icke kunna åberopas. Hustrun har givetvis lika väl som mannen att ägna sin arbetskraft åt det gemensamma hemmets uppehållande. Hur hon i detta syfte använder sin arbetskraft — om i hemmet eller till förtjänst utom hemmet — är likgiltigt. Ägnar hon sig åt inkomstbringande verksamhet utom hemmet, sker detta naturligtvis därför, att sådant är för henne förmånligare. Behöver hon i anledning därav anlita främmande arbetskraft i hemmet, är kostnaden för denna arbetskraft en till levnadskostnader hörande utgift, för vilken avdrag ej bör medgivas, lika litet som för annan levnadskostnad. Skulle hustru få beräkna särskilt avdrag för den av hennes sysslande utom hemmet föranledda kostnaden, borde väl samma förmån medgivas änka eller annan ogift kvinna, som måste förskaffa sig inkomst genom arbete utom hemmet. Avdraget är för övrigt fullkomligt okontrollerbart och kan lätt missbrukas.

Ej heller återfinnes i kommittéförslaget det nu för ogift skattskyldig medgivna avdraget — 200 kronor — för husföreståndarinna. Kostnaden för dylikt biträde är likaledes att hänföra till levnadskostnad. För övrigt skulle dylik avdragsrätt neutralisera det syfte, som man velat vinna genom det gift kvinna medgivna avdraget å arbetsinkomsten, nämligen att äkta makar skola i beskattningsavseende intaga så likartad ställning som möjligt med man och kvinna, som sammanleva utan att vara äkta makar.

Enligt 8 § 2 mom. i bevillningsförordningen skola äkta makar taxeras en var för sin inkomst, dock att i fall, där ena maken haft inkomst, däröver förvaltningen rättsligen tillkommer den andra maken, skall den senare taxeras härför. Motsvarande bestämmelse gäller även vid taxering till inkomst- och förmögenhetsskatt (25 § 1 mom. skatteförordningen). Har äktenskapet ingåtts före ingången av år 1921, då den nya giftermålsbalken trädde i kraft, skall sålunda mannen taxeras för hustruns inkomst, så framt ej hustrun förvärvat inkomsten genom eget arbete eller inkomsten härflutit av egendom, som hustrun på grund av äktenskapsförord själv förvaltar eller som genom gåva eller testamente tillfallit hustrun under sådana villkor, att den av henne själv förvaltas, eller som tillfallit henne efter vunnen boskillnad eller hemskillnad. Har äktenskapet ingåtts efter ingången av år 1921, skall däremot vardera maken under alla förhållanden taxeras för sin egen inkomst. I fråga om taxering av inkomst, som makarna gemensamt förvärvat, saknas särskild föreskrift; för dylik inkomst torde emellertid mannen alltid taxeras. Huruvida makarna leva tillsammans eller åtskilda är för närvarande utan betydelse.

Kommittén har för sin del ansett, att i beskattningsavseende bör förvaltningsfrågan vara utan betydelse. Om hustruns inkomst förvaltas av mannen eller av tredje man är en för hustruns taxering ovidkommande fråga. Lika litet som förmyndaren taxeras för sin myndlings inkomst, synes mannen böra taxeras för hustruns inkomst, även om densamma av honom rättsligen förvaltas. Med avseende å boets gemensamma in-

komst torde densamma, därest makarna leva tillsammans, lämpligen böra, såsom hittills, taxeras hos mannen.

Stadgandet i förslagets 48 § 1 mom. att, om vid taxering av äkta makar, som leva tillsammans, avdrag enligt 42 § 1 och 2 mom. (d. v. s. allmänna avdrag) helt eller delvis ej kunnat utgå av den därtill närmast berättigade makens i en kommun skattepliktiga inkomst, bristen må avräknas å den andra makens inkomst i samma kommun, skiljer sig från motsvarande stadgande i bevillningsförordningens 8 § 2 mom. allenast däri, att sistnämnda stadgande har tillämpning jämväl å äkta makar, som leva åtskilda, samt att, medan ifrågavarande avräkning för närvarande är medgiven allenast i mantalsskrivningskommunen, avräkningen kan, såvitt det gäller underskott, enligt förslaget äga rum jämväl i annan kommun. Denna senare avvikelse sammanhänger med den olika ställning, som förslaget och det nuvarande provisoriet intaga i fråga om förlustavdragen.

Enligt 12 § 4 mom. i bevillningsförordningen skall av äkta makars beskattningsbara inkomst — som bestämmes efter båda makarnas sammanräknade inkomster — så mycket påföras vardera maken, som svarar mot dennes behållna inkomst i förhållande till summan av båda makarnas behållna inkomster. Motsvarande bestämmelse finnes upptagen i 25 § 1 mom. av skatteförordningen.

Dylik uppdelning av den beskattningsbara inkomsten å vardera maken utgör, särskilt i mera folkrika taxeringsdistrikt, ett rätt så tidsödande arbete och kan antagas vara i flertalet fall utan särskilt intresse för makarna. För underlättande av taxeringsarbetet har kommittén därför föreslagit, att för äkta makar, som leva tillsammans, uppdelning å vardera maken av den beskattningsbara inkomsten, beräknad för makarna gemensamt, skall ske allenast i det fall, att någondera maken så påfordrar. Påfordras ej uppdelning, bliva således enligt förslaget sammanlevande äkta makar gemensamt skattskyldiga för den gemensamt beräknade beskattningsbara inkomsten. Till ytterligare lättnad vid taxeringsarbetet har kommittén vidare föreslagit, att uppdelning, när sådan förekommer, skall ske så, att den beskattningsbara inkomsten fördelas å makarna i jämna tiotal kronor. I taxeringsförordningen torde närmare bestämmelser böra meddelas om tiden och ordningen för påfordrande av uppdelning.

## 49 §.

*Skattskyldighet. Enskilda personer.*

Beträffande till en början *enskild persons* skattskyldighet skall enligt 10 § i bevillningsförordningen, sådan denna paragraf lyder enligt förordningen den 19 november 1920, inkomstbevillning utgöras av:

a) svensk medborgare, som författningsenligt är eller bör vara i riket mantalsskriven: för den inkomst, han åtnjutit, vare sig här eller från utrikes ort;

b) svensk medborgare, som icke är eller bör vara i riket mantalsskriven: för den inkomst, han härifrån åtnjutit av fast egendom eller av näring;

c) utlänning: för inkomst av här belägen fast egendom eller av näring, som här bedrivits; och skall utlänning, som författningsenligt är eller bör vara härstädes mantalsskriven, erlägga bevillning jämväl för annan inkomst, som av honom här förvärvats eller härifrån åtnjutits, ävensom för inkomst, som, utifrån införd, av honom här använts.

Genom nyssnämnda förordning av den 19 november 1920 gjordes i fråga om svensk medborgares skattskyldighet ingen annan ändring i vad dittills gällt, än att för svensk medborgare, som icke är eller bör vara i riket mantalsskriven, skattskyldigheten, som förut omfattat all inkomst, som han härifrån åtnjutit, inskränktes till härifrån åtnjuten inkomst, som härflutit av fast egendom eller näring.

Missionärer m. fl.

I fråga om enskild persons inkomst, som härflutit av annan förvärvskälla än fastighet samt rörelse eller yrke, är sålunda skattskyldigheten för närvarande beroende av huruvida han bör här i riket mantalsskrivas eller ej. Härutinnan föreslår nu kommittén den ändring, att skattskyldighetens omfattning bestämmes av huruvida personen i fråga är här i riket *bosatt eller ej*. Enligt mantalsskrivningsförordningen skall varje svensk undersåte utom den, som övergivit riket och bosatt sig å utländsk ort, ävensom utländsk undersåte, som är inom riket bosatt, här mantalsskrivas. Har svensk undersåte, som bosatt sig utomlands, icke uttagit flyttningsbetyg, anses han icke hava övergivit riket och mantalsskrives följaktligen fortfarande härstädes. Ändringsförslaget innebär således den olikhet mot nuvarande bestämmelser, att begränsad skattskyldighet medgives jämväl svensk medborgare, som — ehuru han författningsenligt är eller bör vara mantalsskriven i riket — dock är bosatt utomlands. Det har synts kommittén uppenbart, att ingen kommun här i riket har berättigat intresse att beskatta sådan persons inkomster i vidare mån, än såvitt de härflutit av någon inom kommunen lokaliserad förvärvskälla.

Till stöd för sitt förslag får kommittén åberopa vad såväl Eiserman—von Wolckers som Landéns förslag i förevarande ämne innehåller.

Enligt Eiserman—von Wolckers förslag skulle skyldigheten att erlägga avkastningsskatt för annan avkastning än som härflutit av fastighet, rörelse eller yrke samt viss avkomstgivande rättighet åligga en var svensk eller utländsk medborgare, som åtnjutit sådan avkastning, för såvitt han vore här i riket bosatt. I motiveringen anfördes huvudsakligen följande (1920 års Kungl. prop. sid. 522):

Enligt bevillningsförordningen drabbades svenska medborgare, som av en eller annan anledning ansetts böra vara här i riket mantalsskrivna, av beskattning, oavsett huruvida de vore bosatta här i riket eller faktiskt bodde utomlands. Sålunda vore exempelvis en svensk diplomat, som åtnjöte inkomst av fast egendom i utlandet eller inkomst från utländska affärsföretag under form av utdelning å aktier, för sådan inkomst underkastad skattskyldighet till bevillning och därmed även kommunal skattskyldighet till Stockholms stad, med vilken kommun han måhända icke hade och aldrig haft annan förbindelse än tvånget att där stå mantalsskriven. Vore han gift och ägde hans hustru förmögenhet i utlandet, bleve jämväl avkastningen därav kommunalt beskattad i obegränsad utsträckning. Detta skedde utan hänsyn därtill, huruvida, såsom i regel torde vara fallet, ifrågavarande inkomst jämväl i det främ-

mande landet beskattades. I det anförda fallet grundade sig skattskyldigheten å en uttryckligt föreskriven mantalsskrivningsplikt. Värre vore, att ifrågavarande skattskyldighet ofta kunde bero av en ren tillfällighet. Den kunde nämligen bli beroende därav, att svensk undersåte vid avflyttningen till utlandet försummat att taga utflyttningsbetyg eller eljest på tillräckligt tydligt sätt låta förstå, att han verkligen haft för avsikt att övergiva riket. Så olämplig en beskattning, som kunde bero av dylik tillfällighet, måste erkännas vara, framträdde dock såsom en ännu betänkligare olägenhet, att många skattskyldiga, som begåve sig till främmande land för en längre vistelse därstädes, frestades att för undgående av en skattskyldighet, som för dem måste framstå såsom obillig, taga utflyttningsbetyg till det främmande landet, oaktat de ingalunda hade för avsikt att övergiva riket. Så hade många svenska missionärer förfarit. Den fördel, de härigenom vunne i beskattningshänseende, kunde emellertid ofta motsvaras av vissa olägenheter i andra avseenden. Ofta rådde nämligen å de platser, dit de begivit sig, inga ordnade förhållanden, vadan det kunde bliva förenat med svårigheter för missionärerna att där träffa förfoganden, som krävde vissa legala former för att bliva giltiga. Svårigheter av dylik art torde utan tvivel lättare kunna undanröjas, om missionärerna kvarstode såsom skrivna i hemlandet. Men gjorde de det, så bleve de för närvarande underkastade skattskyldighet till en kommun här i riket, med vilken all förbindelse i övrigt för dem kunde hava upphört, vanligen den kommun, där de senast varit upptagna i mantalslängd. Tillika borde i detta sammanhang nämnas, att skattskyldighetens effektivitet ytterst bleve i förevarande fall beroende av den skattskyldiges egen goda vilja. Till svårigheterna att vid skatteindrivningen komma i förbindelse med den skattskyldige för skattebeloppets erhållande komme nämligen ytterligare det förhållandet, att alla tvångsmedel saknades för skattebeloppets indrivning. Vägrade den skattskyldige att betala, funnes ingenting att göra. Skattskyldigheten bleve således desto mera förhatlig, som den träffade allenast den lojale medborgaren. Missnöje från deras sida, vilka berörts av ifrågavarande skattskyldighetsbestämmelser, hade upprepade gånger försports. Så hade i en skrivelse från dåvarande svenske ministern i Rom friherre C. Bildt erinrats därom att, jämlikt särskilda bestämmelser i kommunallagarna för Stockholms stad, ämbets- eller tjänsteman, som vore tjänstgörande vid rikets beskickning hos utländsk makt, ävensom svensk konsul eller annan å utländsk ort i rikets tjänst anställd tjänsteman skulle, ehuru mantalsskriven i Stockholm och där enligt bevillningsförordningen uppförd till bevillning, vara fri från skyldighet att för sina *löneförmåner* erlägga sådana utskylder, om vilkas utgörande stadsfullmäktige, kyrkostämma eller kyrkofullmäktige beslutade. I framställningen erinrades vidare om det uttalande i ämnet, som på sin tid gjorts av den enligt Kungl. Maj:ts brev den 17 november 1905 tillsatta kommittén för utrikestjänstens organisation. I sitt betänkande hade denna kommitté fäst uppmärksamheten å oegentligheten av det förhållandet, att de vid beskickningar och konsulat anställda tjänstemännen ålades att betala kommunalutskylder till Stockholms stad för den bevillning, som utginge till statsverket på grund av inkomst av *kapital*. Kommittén hade funnit detta icke vara billigt och hemställt, att ändring härutinnan snarast borde vidtagas. — En annan framställning vore av-

given av dåvarande svenske ministern i Köpenhamn E. Günther, som till en början framhölle, hurusom i Danmark bosatta svenska medborgare vore nödsakade att erlägga såväl stats- som kommunalskatt i båda länderna. Den kommunala skattskyldigheten till Sverige, vilken ålåge de i utlandet bosatta svenska medborgarna, hade såsom ansedd orättvis blivit rent förhatlig, vadan den innebure stor frestelse för mången att hellre söka sig fri från det svenska medborgarskapet än att vara underkastad den orättvisa och betungande beskattningen. Därför borde sådan ändring härutinnan åstadkommas, att i utlandet bosatt svensk medborgare icke skulle påföras kommunalskatt i Sverige, annat än så framt han där ägde fastighet eller dreve affärsverksamhet eller eljest särskilda förhållanden betingade dylik skatts påförande. — En tredje framställning hade gjorts av Svenska missionsförbundet i Stockholm, som väl ansett rimligt, att missionärerna utgjorde skatt till staten, vars skydd de åtnjöte jämväl under sitt vistande i främmande land, men däremot funnit orimligt och obilligt, att de skulle utgöra skatt till svenska kommuner, med vilka missionärerna icke stode i någon som helst förbindelse.

Landén hade i sitt förslag upptagit den bestämmelse, att svensk medborgare, som, *utan att vistas i Sverige*, författningsenligt vore eller borde vara i riket mantalsskriven, skulle vara skyldig att erlägga kommunal inkomstskatt allenast för inkomst av fast egendom samt av rörelse eller yrke. I motiveringen yttrades bland annat: Den princip, som låge till grund för förslaget, vore redan erkänd i gällande förordning om kommunalstyrelse i Stockholm. Icke blott de där angivna funktionärerna utan även åtskilliga andra i utlandet vistande svenska medborgare, vilka oaktat sin bortovaro ur landet bleve mantalsskrivna i Sverige (t. ex. svenska missionärer), syntes vara berättigade till den frihet från skattskyldighet till mantalsskrivningskommunen, varom här vore fråga. Och skattefriheten syntes böra avse alla slag av inkomst med undantag av sådan, som härflöte av inom kommunen belägen fast egendom eller därstädes bedriven näring.

I 1920 års Kungl. förslag till kommunalskattelag fästes emellertid icke något avseende vid de sålunda framställda förslagen. Allenast den i verkligheten betydelselösa ändringen föreslogs, att svensk medborgare, *som icke är eller bör vara i riket mantalsskriven*, skulle beskattas allenast för den inkomst, han härifrån åtnjutit av fast egendom, av näring eller av annan rörelse. I propositionen (sid. 531) yttrade departementschefen, att de skäl, som anförts för en inskränkt kommunalbeskattning av svenskar i utlandet, syntes honom i viss mån bärande. En i utlandet vistande svensk medborgare, som icke är eller bör vara i riket mantalsskriven, kunde knappast sägas personligen tillhöra någon kommun här i riket. Hans skyldighet att erlägga kommunal inkomstskatt borde därför begränsas till de fall, där inkomsten kunde anses vara lokaliserad till någon viss kommun.

Riksdagen beslöt i förevarande avseende allenast den ändring i bevillningsförordningen, som sedermera genomfördes genom ovannämnda förordning av den 19 november 1920.

Slutligen må här omnämnas, att svenska kyrkans missionsstyrelse med flera missionssällskap i underdånig skrivelse den 15 december 1921 gjort framställning om skyndsam ändring i bevillningsförordningen el-

ler kommunallagarna i syfte att i Sverige mantalsskrivna, men i utlandet bosatta svenska missionärer bleve befriade från utgörande av kommunalutskylder för annan inkomst, än som härflutit av fastighet eller näring här i riket; och har kommittén, som anbefallts att häröver avgiva yttrande, i underdånigt utlåtande den 9 februari 1922 väl ifrågasatt lämpligheten att under provisorietiden vidtaga ändringar i den kommunala beskattningslagstiftningen men i sak yttrat sig till förmån för framställningen.

Kommittén har i uttrycket "bosatt" icke velat inlägga annan betydelse än detta ord har i mantalsskrivningsförordningen. Emellertid har kommittén i första punkten av anvisningarna till förevarande paragraf fäst uppmärksamheten å vissa fall, där tvekan skulle kunna uppstå om innebörden av begreppet bosatt. Om en person, som uppehåller sig i främmande land, dock kvarlämnat sin familj här i riket eller eljest här har kvar sitt bo, bör han enligt kommitténs förmenande fortfarande anses vara här i riket bosatt. Det torde ock ingå i det allmänna föreställningssättet, att sådan person alltjämt har sitt rätta bo och hemvist härstädes; och kommittén förutsätter, att han enligt mantalsskrivningsförordningen skall, såsom fortfarande här bosatt, mantalsskrivas i den kommun, där familjen bor. I dylikt fall lärer ock den kommun, där familjen är bosatt och som mot denna har samma förpliktelser som mot andra kommunmedlemmar, icke böra gå miste om sin beskattningsrätt av den anledning, att mannen vistas utomlands. — Att sjöfarande, som är inskriven å sjömanshus här i riket, fortfarande skall anses här i riket bosatt, lärer ej heller innebära någon avvikelse från vad som skall i mantalsskrivningsavseende så anses.

Utlänningar. Vidare har kommittén, som ansett att i fråga om kommunal beskattning anledning ej föreligger att göra åtskillnad mellan svensk och utländsk medborgare, i sitt förslag likställt dessa i fråga om skattskyldighetens omfattning. Härstädes bosatt utlänning kommer således enligt förslaget att beskattas jämväl för inkomst, som åtnjutits från utlandet, även om den icke "av honom här använts". Dylik åtskillnad förekom ej heller i Eiserman—von Wolckers förslag till avkastningsskatt.

Royalty. Skattskyldigheten för svensk medborgare och utlänning, som icke är eller bör vara i riket mantalsskriven, omfattar för närvarande, såsom i det föregående nämnts, inkomst, som han härifrån åtnjutit av fast egendom och av näring, d. v. s. enligt förslagets terminologi inkomst av fastighet samt av rörelse eller yrke. Inom området för den ifrågavarande skattskyldigheten har kommittén upptagit jämväl härifrån åtnjuten royalty och ersättning för utnyttjande av patent, mönster eller dylikt (licens). Royalty och ersättning för licens hänföras enligt förslaget, på sätt i anvisningarna till 36 § framhålles, antingen till intäkt av rörelse eller yrke eller till intäkt av tjänst eller anställning. Tillägget i fråga har således betydelse blott så vitt royaltyn eller ersättningen utgör intäkt av en med tjänst eller anställning likställd rättighet och förty skall upptagas såsom intäkt av förvärvskällan tjänst eller anställning. Är royaltyn eller ersättningen av sistnämnda art, vilket är fallet då upplåtelsen, varå royaltyn eller ersättningen grundar sig, icke i och för sig utgör en akt i någon av upplåtaren utövad rörelse, har dock densamma

ansetts så närbesläktad med intäkt av rörelse eller yrke, att den i praxis tagits till beskattning här i riket, oberoende av upplåtarens nationalitet eller mantalsskrivning. Särskilt har detta varit fallet, då royaltyn eller ersättningen bestämts i visst förhållande till omfattningen av eller vinsten å den verksamhet, varifrån royaltyn eller ersättningen utgår. Kommittén har emellertid icke hänfört sådan royalty och ersättning, varom senast nämnts, till intäkt av rörelse eller yrke utan ansett densamma böra likställas med intäkt av tjänst; och beror detta, utom på den reala innebörden av dylik intäkt, jämväl på de konsekvenser i avseende å beskattningsort för royaltyn eller ersättningen, som eljest skulle inträda. Om till exempel ersättning för licens utginge till en i utlandet bosatt person från ett bolag, som dreve sin verksamhet inom en mångfald kommuner härstädes, bleve det förenat med alltför stora olägenheter, om utlänningen skulle för olika delar av ersättningen taxeras inom alla dessa kommuner, där han i sådant fall skulle anses hava bedrivit rörelse. Detsamma gäller naturligtvis även om inkomsttagaren är här i riket bosatt svensk eller utländsk man.

I fråga om den kommunala skattskyldigheten för *juridisk persons* inkomst gäller för närvarande såsom huvudregel, att inkomsten beskattas hos den juridiska personen, men icke hos dess medlemmar. Härifrån givas dock tvänne undantag. Det ena undantaget omfattar vanligt handelsbolag, kommanditbolag och rederi, vilka icke taxeras för sin inkomst, utan där skattskyldigheten i stället åligger delägarna, så att en var av dem taxeras för den del av bolagets eller rederiets inkomst, som å honom belöper. Detsamma gäller ock i fråga om enkelt bolag, som dock icke anses utgöra något rättssubjekt och redan av denna anledning icke kan få sig skatteförpliktelse ålagd. Det andra undantaget består däri, att den stora gruppen av juridiska personer, som utgöres av aktiebolag, solidariska bankbolag och ekonomiska föreningar, visserligen, i likhet med flertalet övriga juridiska personer, beskattas för sin inkomst, men att tillika delägarna beskattas för sin utdelning från bolaget eller föreningen. Juridiska personer.

Kommittén, som — frånsett några detaljändringar — lämnat gällande bestämmelser i förevarande ämne orubbade, har därvid haft under övervägande frågan om aktiebolagens och deras delägares beskattning. I den mån utdelningen till delägarna består av förut hos bolaget beskattade vinstmedel, föreligger ovedersägligen dubbelbeskattning. Dylik dubbelbeskattning, som jämväl förekommer inom statsbeskattningen och där motiveras av statsfinansiella intressen, har beträffande kommunalbeskattningen sin förklaring i respektive kommuners beskattningsintresse, nämligen bolagets verksamhetskommuns i avseende å bolagets inkomst och delägarens bostadskommuns i avseende å delägarens från bolaget bekomna utdelning. I den kommunala beskattningen utgör ifrågavarande dubbelbeskattning en av de senare årens lagstiftningsåtgärder. Enligt bevillningsförordningens ursprungliga lydelse beskattades icke utdelning å aktier; först genom beslut vid 1919 års lagtima riksdag infördes i nämnda förordning bestämmelse om skattskyldighet för sådan utdelning. Bostadskommunens beskattningsintresse ansågs således böra tillgodoses framför den skattskyldiges intresse att icke få sin i utdelning å aktier bestående inkomst två gånger beskattad. Rörande de olika synpunkter, som framträtt i denna fråga, tillåter kommittén sig för

övrigt hänvisa till 1920 års Kungl. förslag till kommunalskattelag (propositionen sid. 272—294).

I överensstämmelse med det Kungl. förslaget beslöt 1920 års riksdag bibehålla den kommunala skattskyldigheten för utdelning å aktier; inom riksdagen uttalades dock jämväl den meningen, att denna skattskyldighets berättigande måste vid en definitiv lösning av den kommunala beskattningsfrågan underkastas en förnyad prövning.

I den synnerligen svårlösta frågan om ett rationellt ordnande av aktiebolagens och deras delägares beskattning hava visserligen inom kommittén framförts olika synpunkter, som därvid skulle kunna göras gällande. Kommittén har emellertid stannat vid att låta nu gällande bestämmelser i detta hänseende förbliva orubbade. Så länge det i statsbeskattningen ej anses oförenligt med sunda och skäliga beskattningsprinciper att av statsfinansiella skäl på ifrågavarande punkt bibehålla en obestridlig dubbelbeskattning, så länge lärer det ock kunna försvaras att bibehålla samma anordning även för kommunerna, vilka väl behöva alla beskattningsföremål, som kunna dem anvisas. För övrigt instämmer anordningen ganska väl med den princip, varå kommittén — på sätt i den allmänna motiveringen är närmare utfört — ansett sig böra grunda sitt förslag angående den interkommunala beskattningen, den nämligen att där kommunens och den skattskyldiges intressen ej kunna samtidigt och i lika mån tillgodoses, där bör det senare intresset få vika.

Emellertid vill kommittén i detta sammanhang erinra, att frågan om aktiebolags och deras delägares beskattning icke står i sådant sammanhang med grunderna för den kommunala beskattningen i övrigt, att icke åt den kan givas en annan lösning än bibehållande av den nuvarande dubbelbeskattningen. Ämnet kan således upptagas till särskild undersökning; och föreställer sig kommittén, att detta lämpligen skulle kunna ske vid en eventuell revision av statsbeskattningen.

Staten. Beträffande *statens* skattskyldighet för inkomst är i förslaget liksom i 1920 års Kungl. förslag och i nu gällande provisorium staten upptagen såsom skattskyldig för inkomst av sina jordbruksdomäner, skogar samt uthyrda eller med tomträtt eller vattenfallsrätt upplåtna fastigheter. Givetvis avses härmed sådana fastigheter, som äro avsedda att utnyttjas eller eljest mera stadigvarande användas på nyss angivet sätt. En tillfällig uthyrning av en lokal i en fastighet, som är avsedd för annat ändamål, eller upplåtelse av betesrätt exempelvis å ett övningsfält m. m. dyl. föranleder således icke, att den inkomst, som kan härflyta av dylik upplåtelse, blir skattepliktig. En erinran härom har ansetts böra givas i anvisningarna till förevarande paragraf.

I fråga om skatteplikt för inkomst av industriell verksamhet, som utövas av staten, har kommittén ansett böra givas bestämmelser, som kongruera med stadgandena i 17 § angående statens skyldighet att för verksamheten utgöra näringsskatt. Staten bör således enligt kommitténs mening icke vara skattepliktig för inkomst av bank- eller försäkringsrörelse, av kommunikationsverk med tillhörande byggnader och anläggningar, av industriell verksamhet, som huvudsakligen avser att tillgodose statens egna behov, eller av leverans av elektrisk kraft till nämnda kommunikationsverk med tillhörande byggnader och anläggningar eller industriella verksamhet, som nyss är sagd. Däremot inträder skatteplikt för inkomst av industriell verksamhet, som huvudsakligen inriktar sig på avsättning

till enskilda avnämare, samt av leverans av elektrisk kraft till enskilda avnämare och för andra statliga behov än ovan angivna verk och företag. Angående de skäl, varå denna kommitténs ståndpunkt är grundad, hänvisas till motiveringen till 17 §.

Landsting m. fl.

I fråga om *landstings, kommuners* och *andra menigheters* samt *hushållningssällskaps* skattskyldighet för inkomst innebär förslaget icke någon ändring i vad som härutinnan gäller för närvarande.

Kyrkor, akademier m. fl.

Beträffande *de i punkt e) upptagna institutionerna* föreslås samma omfattning av skattskyldigheten, som nu gäller för de i bevillningsförordningens 12 § 8 mom. c) angivna, men kommittén har till de sistnämnda fogat sjukkassor, understödsföreningar, vilka icke äro pliktiga att årligen försäkringstekniskt beräkna sin försäkringsfond, samt sådana ömsesidiga försäkringsbolag för försäkring av egendom å landsbygden, å vilka lagen om försäkringsrörelse icke äger tillämpning. I fråga om detta tillägg får kommittén hänvisa till den allmänna motiveringen 13 kap.

Sparbanker.

Till förevarande grupp av institutioner hänföras för närvarande jämväl "sparbanker, som avses i lagen den 29 juli 1892 — numera ersatt genom lagen den 29 juni 1923 — och vilkas reservfond vid senaste bokslut icke uppgick till fem procent av insättarnas fordran". Kommittén har ur gruppen uteslutit dylika sparbanker, vilka följaktligen enligt kommitténs förslag åläggas skattskyldighet för hela sin inkomst.

Före år 1910 voro alla sparbanker, vilka icke lämnade utdelning till stiftarne eller deras rättsinnehavare, befriade från skattskyldighet till såväl stat som kommun för hela sin inkomst. Genom beslut vid 1910 års riksdag inskränktes denna skattefrihet att gälla allenast för sådana sparbanker, vilkas reservfond icke uppgick till fem procent av insättarnas fordringar. Riksdagen, som ansåg skattefriheten hava från början medgivits därför, att sparbankerna i sin allmännyttiga verksamhet förmenats vara för sitt fortbestånd och utveckling i behov därav, uttalade såsom sin mening, att nämnda behov icke längre kunde anses förefintligt annat än möjligen för sådana sparbanker, som icke vunnit stadga genom mera betydande reservfondsbildning.

Den sålunda för vissa sparbanker reserverade skattefriheten kvarstår alltjämt; dock är att märka, att, då genom 1920 års riksdags beslut skattskyldighet för inkomst av fast egendom infördes i bevillningslagstiftningen, sparbankerna därigenom kommo att utan undantag bliva skattskyldiga till bevillning för inkomst, som härflutit av nämnda förvärvskälla.

Kommittén har för sin del funnit antagligt, att sparbanksväsendet numera vunnit sådan utveckling och stadga, att skäl ej längre föreligger att bevilja sparbankerna något skatteprivilegium. Det måste ock anses såsom mindre lämpligt, att skattefriheten för sparbankerna skall bero av ett förhållande, som sparbankerna åtminstone i någon mån själva kunna reglera. För övrigt har det visat sig, att den nu stipulerade skattefriheten, som givetvis varit avsedd för nytillkomna eller svagt situerade sparbanker, i många fall kommit även bärkraftiga sparbanker till godo.

Kommittén har inhämtat, att av de vid 1921 års slut inom riket befintliga 487 sparbankerna hade 316 sin reservfond uppgående till minst fem

procent av insättarnas fordran vid årets utgång, medan reservfonden för återstående 171 sparbanker understeg nyssnämnda storlek. Bland dessa 171 sparbanker märkas emellertid åtskilliga av landets äldre och mera betydande. Exempelvis utgjorde i Stockholms stads sparbank vid 1921 års slut insättarnas behållning 119 289 625 kronor samt reservfonden 5 729 141 kronor (4.8 procent), vadan denna sparbank år 1922 undgick beskattning för sin inkomst av rörelse; enahanda var förhållandet år 1923. Anledningen till att i denna sparbank disproportionen mellan insättarnas fordran och reservfonden varit så pass stor, lärer bero på den under senare år starkt ökade insättningen, med vilken ökning reservfondens tillväxt ej kunnat hålla jämna steg. I andra sparbanker var disproportionen än större. Sålunda utgjorde vid 1921 års utgång i Malmö sparbank insättarnas behållning 42 054 106 kronor och reservfonden 1 948 479 kronor (4.6 procent), i Göteborgs sparbank insättarnas behållning 71 070 625 kronor och reservfonden 2 645 310 kronor (3.7 procent), i Stockholms läns sparbank insättarnas behållning 34 147 204 kronor och reservfonden 1 281 776 kronor (3.75 procent), i Göteborgs och Bohus läns sparbank insättarnas behållning 83 971 347 kronor och reservfonden 3 472 532 kronor (4.1 procent) o. s. v.

Ideella föreningar och stiftelser.

I fråga om den av kommittén föreslagna inskränkningen i vissa ideella föreningars och stiftelsers skattskyldighet får kommittén hänvisa till 16 kap. i den allmänna motiveringen.

Svenska aktiebolag m. fl.

Gruvbolag.

Vad angår skattskyldigheten för *de under g) upptagna juridiska personer* överensstämmer förslaget med nuvarande bestämmelser i bevillningsförordningens 10 § förutom i det avseende, att "så kallade gruvbolag" ej finnas i nämnda paragraf särskilt angivna. Med gruvbolag avses sådana sammanslutningar mellan flera delägare i gruva, där delägarna, på sätt i 67 § av gruvstadgan den 16 maj 1884 sägs, bildat bolag med varandra. Med stöd av ett utav regeringsrätten meddelat utslag (se regeringsrättens årsbok för år 1912, ref. 163) har numera den praxis utbildat sig, att gruvbolag såsom juridiska personer taxeras för sin inkomst av gruvdriften, varav ansetts följa, att delägarna i gruvbolaget icke taxeras för inkomst från bolaget. Denna praxis har kommittén nu velat legalisera.

Inom kommittén har emellertid ifrågasatts, huruvida det ej vore mera rationellt att i stället för gruvbolaget taxera delägarna, en var för den vinst han berett sig å driften. Beskattningen skulle i sådant fall överensstämma med förfarandet, då flera personer, som hade samäganderätt i gruva, deltoge i gruvrörelsen utan att bilda bolag med varandra. Det har framhållits, hurusom det ekonomiska resultatet av malmbrytningen och den därefter följande bearbetningen eller försäljningen av malmen, betraktade såsom en fortlöpande verksamhet, kunde för de särskilda delägarna bliva synnerligen olika. Den ene delägaren, som förädlade malmen, hade förlust å sin verksamhet; den andre exporterade malmen med vinst; den tredje läte malmen tillsvidare ligga oanvänd o. s. v. Det kunde därför synas riktigare att för varje delägare betrakta gruvdriften och den därpåföljande behandlingen av malmen såsom en enda rörelse, därå uppkommen vinst givetvis borde, för det fall att gruvdriften och malmförädlingen eller exportrörelsen bedreves inom olika kommuner, fördelas till beskattning mellan kommunerna. Gruvbolagen skulle således, även

om de betraktades såsom juridiska personer, icke underkastas beskattning för inkomst och ej heller i beskattningsavseende likställas med enkla bolag, i vilket senare fall en var delägare skulle beskattas för den del av bolagets inkomst, som å honom belöpte, oberoende av utfallet av hans verksamhet i dess helhet.

Fullmäktige i jernkontoret, vilkas synpunkter i fråga om gruvbolagens beskattning kommittén ansett sig böra inhämta, hava hänvänt sig till tvänne gruvdisponenter för att erfara den mening i ämnet, som kunde råda bland gruvhanteringens män. Dessa disponenter hava i skrivelse till jernkontoret förklarat sig för egen del icke finna skäl att göra ändring i nu rådande praxis och ej heller bland järnbruk, som vore delägare i gruvbolag, hava förnummit någon allmännare fordran på omläggning av densamma. Med överlämnande av denna skrivelse hava fullmäktige såsom sin mening uttalat, att någon ändring i nu gällande praxis rörande gruvbolags beskattning icke borde ifrågakomma.

Med avseende å den uppfattning, som sålunda synes råda inom de närmast intresserades egen krets, och då gruvbolagens beskattning, på sätt den i praxis ordnats, otvivelaktigt mest överensstämmer med ovan angivna huvudregel för juridiska personers beskattning, har kommittén, såsom förut nämnts, stannat vid att låta skattskyldigheten för gruvbolagens inkomst vila å bolagen.

Utländska bolag m. fl.

Då med det undantag, varom stadgas i förslagets 50 § a), skattskyldigheten för inländska juridiska personer, upptagna i punkten g) av 49 §, erhållit samma omfattning som för här i riket bosatta enskilda personer, har i konsekvens därmed skattskyldigheten för *utländska bolag och andra här i riket ej hemmahörande juridiska personer* ansetts böra vara densamma som för enskilda personer, vilka icke äro härstädes bosatta.

Genom beslut vid 1920 års riksdag och i enlighet med det Kungl. förslaget till kommunalskattelag hava utländska bolag och andra här i riket icke hemmahörande juridiska personer i så måtto fått sig ålagd skattskyldighet i större omfattning än enskilda personer — svenska eller utländska medborgare — vilka icke äro eller böra vara här i riket mantalsskrivna, att medan de senare icke äro skyldiga att erlägga bevillning för utdelning å aktier i svenska aktiebolag, å lotter i svenska solidariska bankbolag och å insatser i svenska ekonomiska föreningar, de utländska juridiska personerna enligt särskilt stadgande i bevillningsförordningens 10 § tillförbundits dylik skattskyldighet. Då kommittén emellertid icke kunnat finna någon anledning till den sålunda för de utländska juridiska personerna utsträckta skattskyldigheten, därför ej heller i propositionen lämnats någon motivering, har kommittén i sitt förslag icke upptagit stadgandet i fråga.

Oskift dödsbo.

Såsom juridisk person räknas ock *oskift dödsbo*. För närvarande torde oskift dödsbo anses såsom inländskt eller utländskt, allt efter som den avlidne varit svensk eller utländsk medborgare. I och för sig föreligger icke anledning att ålägga oskift dödsbo skattskyldighet i större eller mindre omfattning än som burits av den avlidne. Var alltså den avlidne vid sitt frånfälle bosatt här i riket, synes dödsboet efter honom böra i skattskyldighetshänseende likställas med inländsk juridisk person men eljest med här i riket icke hemmahörande juridisk person.

Dödsbon pläga väl i regel inom kortare tid undergå skifte, men understundom förekommer, att av en eller annan anledning med skiftet får under längre tid anstå. Det skulle nu kunna tänkas, att här i riket bosatta delägare i dödsbo efter en utom riket bosatt person läte anstå med skiftet för att komma i åtnjutande av samma förmåner i beskattningsavseende, som tillkommit den avlidne. Dylikt dödsbo blir nämligen skattskyldigt blott för inkomst av här i riket belägen fastighet, av rörelse eller yrke, som här bedrivits, samt för härifrån åtnjuten royalty och dylikt. Försiktigheten har därför ansetts bjuda att meddela den föreskriften, att, om oskift dödsbo efter utom riket bosatt person haft annan inkomst än sådan, för vilken dödsboet varit här skattskyldigt, denna inkomst skall härstädes tagas till beskattning till den del den belöper å här i riket bosatt delägare och beskattas hos denne. Kommittén har i punkt 2 andra stycket av anvisningarna till förevarande paragraf upptagit bestämmelser om skattskyldighet för oskift dödsbo.

Vanliga handelsbolag m. fl.

Föreskriften i första stycket av förevarande paragrafs andra mom. överensstämmer med stadgandet i 4 § av skatteförordningen och motsvarande bestämmelse i 10 § av bevillningsförordningen. Likaledes återfinnes föreskriften i punkt 5 av anvisningarna till nu ifrågavarande paragraf i punkt 4:o) av anvisningarna till skatteförordningen och i 9 § av anvisningarna till bevillningsförordningen.

Kommanditbolag.

Enligt nyssnämnda författningsrum i gällande beskattningsförordningar likställes *kommanditbolag* med vanligt handelsbolag, enkelt bolag och rederi. Kommanditbolag taxeras således icke för sin inkomst, utan delägarna, såväl de solidariska som kommanditdelägarna, beskattas, en var för den del av inkomsten, som å honom belöper. Kommanditbolag synes emellertid böra i beskattningsavseende betraktas såsom en kombination av vanligt handelsbolag och aktiebolag. Till den del ett kommanditbolag består av solidariska delägare, är det att anse som vanligt handelsbolag, och till den del det består av kommanditdelägare, bör det likställas med aktiebolag. För den del av kommanditbolagets inkomst, som belöper å de solidariska delägarna, bör följaktligen icke bolaget utan dessa delägare beskattas, varemot för den del av inkomsten, som belöper å kommanditdelägarna, skattskyldigheten bör åligga bolaget och icke kommanditdelägarna, vilka å andra sidan böra i likhet med aktieägare beskattas för den utdelning, de faktiskt bekomma å sina kommanditlotter. I enlighet härmed har kommittén i andra stycket av förevarande paragrafs andra mom. upptagit bestämmelser om kommanditbolags och deras delägares skattskyldighet (jfr 41 § 1 mom. och anvisningarna till 50 §).

Emellertid är det icke blott principiella utan även praktiska skäl, som föranlett kommittén att föreslå ifrågavarande anordning för kommanditbolagens och deras delägares beskattning. Kommanditdelägarna i ett kommanditbolag kunna nämligen uppgå till ett betydande antal och vara bosatta å andra orter, än där bolaget bedriver sin verksamhet. Att nu beskatta alla dessa delägare, en var för vad å honom av inkomsten belöper, i den eller de kommuner, där bolagets rörelse bedrives, har visat sig vara för såväl delägarna som beskattningsmyndigheterna förenat med avsevärda olägenheter, vilka äro avhjälpta, om skattskyldigheten för den del av inkomsten, som belöper å ifrågavarande delägare, överflyttas å

bolaget. Att därjämte låta kommanditdelägarna beskattas för sin utdelning å kommanditlotterna innebär visserligen en utsträckning av dubbelbeskattningen, men denna utsträckning utgör dock blott en konsekvens av den dubbelbeskattning, som redan gäller för aktiebolag och dess delägare.

## 50 §.

*Frikallade från skattskyldighet.*

Innehållet i denna paragraf, såvitt rörer punkten a), motsvaras av stadgandet i 9 § 2 mom. c) bevillningsförordningen samt beträffande övriga punkter av bestämmelser i 12 § 8 mom. bevillningsförordningen ävensom i 5 § skatteförordningen.

*Kommanditlotter.*

Då såsom i motiveringen till 49 § framhållits, kommanditlotter i kommanditbolag böra likställas med aktier och lotter i solidariska bankbolag, hava i punkterna a) och c) orden "kommanditlotter i svenska kommanditbolag" tillagts.

*Solidariska bankbolag.*

Enligt nuvarande bestämmelse äro inländska aktiebolag, solidariska bankbolag och ekonomiska föreningar fria från skattskyldighet för utdelning å aktier m. m., i den mån sådan utdelning är att hänföra till inkomst av kapital. Denna bestämmelse har, såsom förut framhållits, i sak bibehållits av kommittén men kan ej äga tillämpning å solidariska bankbolag, då utdelning, som uppbäres av sådana bolag, alltid är att anse som inkomst av rörelse. Bestämmelsen är därför redaktionellt ändrad i överensstämmelse härmed.

*Olönad svensk konsul.*

I nuvarande skatteförfattningar upptages den bestämmelsen, att olönad svensk konsul är frikallad från skattskyldighet för annan inkomst än den han härifrån åtnjutit. Denna redan för närvarande antikverade bestämmelse, som ej heller återfanns i 1920 års Kungl. förslag till kommunalskattelag, har icke av kommittén bibehållits. Enligt kommitténs förslag blir olönad svensk konsul, vilken måste antagas alltid vara bosatt utom riket, kommunalt skattskyldig i samma omfattning som annan svensk medborgare eller utlänning, som icke är här i riket bosatt.

*Svensk medborgare, tillhörande främmande makts härvarande beskickning och konsulat.*

Ej heller har kommittén i sitt förslag upptagit den nuvarande bestämmelsen om viss skattefrihet för svensk medborgare, som tillhör främmande makts härvarande beskickning och konsulat eller dess betjäning. Sådan svensk medborgare är nu befriad från skattskyldighet för den inkomst, som han åtnjutit av sin tjänst hos den främmande makten. Om ock för utlänning, som tillhör främmande makts härvarande beskickningar och konsulat, de nu gällande undantagsbestämmelserna i skattskyldighetsavseende böra av internationella hänsyn bibehållas — och kommittén har ej funnit anledning att häri föreslå någon ändring — synas i varje fall giltiga skäl saknas för att svensk undersåte, som tager anställning hos främmande makt eller hos dess härvarande representant, skulle vara befriad från skattskyldighet för den inkomst, som anställningen bereder honom.

51 §.

*Inkomst av fastighet, som avses i 5 § 1 mom.*

Stadgandet i denna paragraf överensstämmer i huvudsak med innehållet i 12 § 8 mom. första stycket i bevillningsförordningen. I skatteförordningen äro motsvarande, ehuru icke kongruenta bestämmelser upptagna i 5 § 2 mom.

52 §.

*Extraordinär skattebefrielse.*

Första stycket av denna paragraf motsvarar 12 § 6 mom. i bevillningsförordningen och 24 § 1 mom. i skatteförordningen.

Förutom i redaktionellt avseende skilja sig bestämmelserna i förevarande stycke från nuvarande bestämmelser i tvenne avseenden.

För närvarande utgör en av förutsättningarna för skattebefrielse, att den avlidne varit här i riket mantalsskriven svensk medborgare, varemot enligt förslaget den avlidne skall, för att skattebefrielse må ifrågakomma, hava varit här i riket bosatt, likgiltigt om han varit svensk medborgare eller utlänning. Den sålunda föreslagna ändringen står i samband med förslagets bestämmelser om skattskyldighet för inkomst. Lagstiftningen har hittills icke velat medgiva den nu ifrågavarande skattebefrielsen i annat fall, än då den avlidnes skattskyldighet omfattat all hans inkomst, och denna ståndpunkt har jämväl kommittén intagit. För närvarande åvilar emellertid dylik, den totala inkomsten omfattande skattskyldighet, såvitt angår enskild person, allenast svensk medborgare, som författningsenligt är eller bör vara i riket mantalsskriven. Då nu enligt förslagets 49 § motsvarande skattskyldighet skall åligga svensk medborgare eller utlänning, som är här i riket bosatt, har följaktligen i fråga om förutsättningarna för den skattebefrielse, varom nu är fråga, motsvarande ändring ansetts böra vidtagas.

Vidare har kommittén föreslagit det tillägg till nuvarande bestämmelser, att även partiell skattebefrielse må kunna medgivas. För närvarande kan beskattningsnämnd vid den diskretionära prövning, som framställning om skattebefrielse för avliden persons inkomst föranleder, allenast medgiva fullständig befrielse från skattskyldighet eller avslå framställningen. Fall förekomma dock, då omständigheterna visserligen tala för en lindring i skattskyldigheten, men icke äro sådana, att fullständig skattebefrielse anses böra medgivas. Kommittén har därför velat tillerkänna beskattningsnämnd befogenhet att i dylika fall nedsätta skattskyldigheten till skäligt belopp. Förslaget innehåller alltså, att dödsbo må, under angivna förutsättningar, kunna av beskattningsnämnd helt *eller delvis* befrias från skattskyldighet.

Gränsbeloppet, som förut utgjort 10 000 kronor, höjdes genom beslut vid 1920 års riksdag till 20 000 kronor, vilket senare belopp av kommittén bibehållits.

Enligt förslagets 98 § skall skattskyldigheten för avliden persons inkomst åligga dödsboet efter honom, vadan skattebefrielsen eller skattelindringen kommer att avse dödsboets taxering.

Kommittén har till denna paragraf fogat ett nytt stadgande, vartill motsvarighet nu saknas. Fall kunna nämligen inträffa, då en beskattningsnämnd, med den personliga kännedom den äger om förhållandena,

kan finna uppenbart, att en skattskyldig, även om han erhåller den lindring i skattskyldigheten, som föranledes av stadgandet i 45 §, dock i allt fall kommer att helt eller delvis sakna förmåga att utgöra den skatt, som kan bliva honom påförd. Att i sådant fall utan vidare fullfölja det legala förfarandet med taxering, påföring av skatt och utmätning för skattens indrivning kommer då uppenbarligen ej att leda till annat resultat, än att skatten ej kan utgå och förty måste avkortas. Det uppgives, att en och annan taxeringsnämnd under nu angivna förhållanden understundom förfarit sålunda, att den antingen helt underlåtit att upptaga den skattskyldige till beskattning eller nedsatt hans skatteplikt under vad den normalt bort vara, allt i syfte att därigenom undvika ett uppenbarligen resultatlöst legalt förfarande. Kommittén har funnit det icke vara olämpligt att legalisera och i sammanhang därmed även reglera en dylik så att säga avkortningsrätt redan hos beskattningsnämnderna. Den skulle enligt kommitténs förslag inträda, då nämnden finner uppenbart, att den skattskyldige på grund av omständighet, som i 45 § omförmäles, saknar förmåga att utgöra den skatt för inkomst, som komme att påföras honom på grund av taxeringen för året, och skulle utmynna däri, att beskattningsnämnden då ägde att antingen helt befria den skattskyldige från skatt eller nedsätta hans skatt till vad nämnden ansåge för honom möjligt att utgöra. Något missbruk av en beskattningsnämnderna sålunda tillagd levterationsrätt synes kommittén icke vara att befara, då dessa nämnder, såvitt kommittén kunnat erfara, hittills med försiktighet utnyttjat den rätt att medgiva skattelindring, som för närvarande är dem medgiven, och kronoombuden ej lära underlåta att ägna särskild uppmärksamhet åt dylika fall. Under alla omständigheter finner kommittén det vara att föredraga, att dylika extraordinära skattelättnader ske öppet och under kontroll, än att de, såsom nu understundom sker, faktiskt göras utan att komma till synes i längderna.

## 53 §.

*Inkomst av främmande makts beskickningsfastighet.*

Därest, på sätt kommittén i 5 § 4 mom. föreslagit, främmande stat tillhörig, för dess beskickning eller konsulat härstädes avsedd fastighet må kunna undantagas från beskattning, synes samma förhållande böra gälla även i fråga om inkomsten av fastigheten. Motsvarande bestämmelse återfinnes i 34 § 3 mom. av 1920 års Kungl. förslag till kommunalskattelag.

## 54 §.

*Beskattningsort för fastighet.*

Bestämmelsen i denna paragraf motsvaras av stadgandet i bevillningsförordningens 7 §.

## 55 §.

*Beskattningsort för näring.*

Av näringsskattens egenskap av objektskatt följer, att den i likhet med skatt för fastighet bör tillkomma den kommun, där det skattepliktiga objektet varit lokaliserat. Skatt för jordbruk med binäringar bör

alltså utgöras till kommun, där i skattevärdet ingående tillgångar varit stationerade. Beträffande annan näring kunna understundom förhållandena giva anledning till tvekan, huruvida näringsskatteobjektet skall anses lokaliserat till viss kommun eller vissa kommuner. Kommittén har därför i fråga om sådan näring ansett nödigt att, på sätt jämväl skett i 1920 års Kungl. förslag till kommunalskattelag, närmare angiva, när näringsskatteobjektet skall anses hava varit så lokaliserat till viss kommun, att det bör där beskattas. I detta avseende innehåller kommittéförslaget i 55 §, att skatt för annan näring än jordbruk med binäringar skall utgöras till kommun, där näringen utövats från fast driftställe, samt i 66 § vad som skall med fast driftställe förstås. Skulle näringsskatteobjektet i enlighet med dessa bestämmelser icke vara att anse såsom lokaliserat till någon viss kommun, vilket undantagsvis kan inträffa, föreskrives i 55 §, att skatt för näringen skall utgöras till den skattskyldiges hemortskommun eller, om hemortskommun saknas, till den kommun, där näringen huvudsakligen utövats. Om vad som skall förstås med hemortskommun lämnas bestämmelser i 64 §.

De sålunda angivna reglerna om beskattningsort för näring, som ej består i jordbruk med binäringar, överensstämma med bestämmelserna i 25 § av 1920 års Kungl. förslag, ävensom med de i 59 § 1 mom. av kommittéförslaget upptagna bestämmelserna om beskattningsort för inkomst av rörelse eller yrke.

Elektriska kraftanläggningar m. m.

Beträffande beskattningsort för en speciell rörelse, nämligen sådan rörelse, som avser att medelst ledning tillhandahålla vatten, gas eller elektrisk kraft, skiljer sig emellertid kommittéförslaget i visst avseende såväl från 1920 års Kungl. förslag som från kommitténs eget förslag om beskattningsort för inkomst av samma rörelse. Enligt anvisningarna till 25 § i 1920 års Kungl. förslag skulle dylik näringsverksamhet beskattas i kommun, där vattenverk, gasverk eller kraftstation förlagts, i kommun, där huvudkontor funnits, ävensom i kommun, där vatten, gas eller elektrisk energi förbrukats. Härmed överensstämma nuvarande bestämmelser om beskattningsort för *inkomst* av rörelsen, vilka bestämmelser av kommittén bibehållits. I fråga åter om *näringsbeskattningen* av samma rörelse har kommittén ansett den kommun, där förbrukning skett, icke böra enbart av denna anledning godtagas såsom beskattningskommun, då det kan inträffa, att i förbrukningskommunen icke någon del av näringens skattevärde, sådant det enligt kommitténs förslag bestämts, är nedlagd. I stället har i förslaget såsom beskattningsort upptagits kommun, där till rörelsen hörande ledning framdragits. Dylika ledningar, vilkas värde skall enligt förslagets 18 § ingå i näringsskattevärdet och som kan uppgå till högst betydande belopp, kunna till sin huvudsakliga del vara framdragna genom andra kommuner, än där fast driftställe funnits; och har det synts kommittén, att med dess konstruktion av näringsskatten det bäst överensstämmer, att värdet av ledningarna beskattas inom de kommuner, där ledningarna framdragits, även om fasta driftställen inom dessa kommuner icke funnits. Det skulle för övrigt möta ej ringa svårighet att på ett rationellt sätt fördela ledningarnas värde till beskattning mellan övriga beskattningsberättigade kommuner. Från sakkunnigt håll har kommittén inhämtat, att, där ledningar äro framdragna genom flera kommuner, uppgifter om värdet av ledningarna inom varje särskild kommun utan svårighet kunna erhållas.

Flottningsrörelse.

Enligt anvisningarna till 25 § i 1920 års Kungl. förslag skulle flottningsrörelse taxeras utom i kommun, där huvudkontor funnits, jämväl i kommun, genom vilken flottning verkställts, även om särskild anordning för flottningen icke där vidtagits. En dylik bestämmelse lämpar sig icke för den konstruktion, som näringsskatteobjektet erhållit i kommitténs förslag. Kommittén har därför ansett, att beskattningsort för flottningsrörelse bör bestämmas efter de allmänna reglerna, och följaktligen icke lämnat någon speciell föreskrift för dylik rörelse. Flottningsrörelse kommer således enligt kommitténs förslag att beskattas i de kommuner, där kontor funnits eller där för flottningen funnits särskilda anläggningar eller vidtagits särskilda anordningar, d. v. s. i de kommuner, där fasta driftställen funnits.

Jordstyckningsföretag m. m.

Vidare skulle enligt samma anvisningar i 1920 års Kungl. förslag *jordstyckningsföretag* och *annan handel med fastigheter* taxeras i kommun, där företaget haft kontor, ävensom i kommun, där den fastighet vore belägen, som varit föremål för styckningen eller handeln.

Vad jordstyckningsföretag beträffar instämmer kommitteförslaget med 1920 års Kungl. förslag. Emellertid erfordras i kommitteförslaget icke någon särskild bestämmelse om beskattningsort för dylika företag, då enligt förslagets 66 § såsom fast driftställe eller därmed likställt skola anses både kontor och fastighet, som varit föremål för jordstyckning.

Jordstyckningsföretag är onekligen ett slags handel med fastigheter, som kan anses såsom näring. Företagaren äger eller förvärvar ett jordområde, fördelar det i olika lotter och utförsäljer dessa lotter till andra. Men i övrigt lärer en förvärvsverksamhet, som kan rubriceras som handel med fastigheter och anses såsom näring, ej vara att räkna med, då den affärsmässiga omsättningen på fastighetsmarknaden allmänneligen försiggår i helt annan form, nämligen genom agenturer, som sammanföra säljare och köpare och förmedla försäljningarna. Dessa försäljningar komma alltid att referera sig till säljarens person och därvid uppkommen vinst att i beskattningshänseende för honom räknas som realisationsvinst, om förutsättningarna därför i övrigt föreligga. Då, såvitt kommittén har sig bekant, någon annan affärsverksamhet än jordstyckningsföretag, som skulle kunna rubriceras såsom näring med uppgift att handla med fastigheter, knappast förekommer, och en bestämmelse om dylik annan handel med fastigheter antagligen skulle mera inveckla än reda hithörande skattespörsmål, har någon bestämmelse därom ej av kommittén i förslaget upptagits.

Tidpunkten, efter vilken beskattningsorten bedömes.

Slutligen må framhållas, att till följd av den konstruktion, näringsskatteobjektet erhållit i kommitteförslaget, frågan om beskattningsort för näring i allmänhet måste bedömas efter förhållandena vid beskattningsårets utgång. Har alltså ett näringsföretag, som bedrivits å fast driftställe inom viss kommun, under beskattningsårets lopp förflyttats till fast driftställe inom annan kommun, skall, med nedan angivna undantag, skattevärdet i dess helhet upptagas till beskattning inom den senare kommunen. Och likaså skall, med samma undantag, såsom regel gälla, att om ett näringsföretag, som bedrivits å fasta driftställen inom flera kommuner, under loppet av beskattningsåret definitivt nedlagts inom en kommun, icke någon del av skattevärdet kommer att där beskattas. Härigenom kan naturligtvis i vissa fall uppkomma en inkongruens

mellan rätten att beskatta näring och den rätt att beskatta inkomst av näringen, som tillkommer en kommun, där näringen drivits, men denna inkongruens har icke kunnat undvikas och kommer i alla händelser att framträda allenast i säkerligen fåtaliga undantagsfall.

För vissa slag av näring, nämligen bankrörelse, annan penningrörelse, emissionsrörelse, handel med värdepapper, försäkringsrörelse samt näring, vars skattevärde skall bestämmas efter storleken av i företaget anställd arbetarpersonal, har det funnits nödigt att för skattevärdets beräkning uppställa särskilda grunder, som möjliggöra en näringsbeskattning inom olika kommuner utan hänsyn därtill, att näringen inom en eller annan av dem drivits under allenast en del av året och icke vid beskattningsårets slut. I dessa fall synes anledning ej föreligga att förvägra en kommun, där exempelvis ett avdelningskontor indragits under årets lopp, att tillgodogöra sig skatten för det näringsskattevärde, som å det sålunda nedlagda kontoret belöpt. Här kommer alltså näringsbeskattningen att alltid överensstämma med den rätt att beskatta inkomsten av näringen, som tillkommer en viss kommun.

56 §.

*Fördelning av näringsskattevärde mellan flera kommuner.* Allmän fördelningsregel.

En fördelning mellan olika kommuner av näringsskattevärde, sådant detta enligt förslaget skall bestämmas, låter sig vida lättare åstadkommas, än som skulle varit fallet med det näringsskattekapital, varmed 1920 års Kungl. proposition opererade. Vid en dylik fördelning har man givetvis att utgå därifrån, att varje kommun bör få beskatta de i näringsskattevärdet ingående tillgångar, som äro inom kommunen lokaliserade. I sådant hänseende är till en början att märka, att i näringsskattevärdet ingående konkreta, till näringsdriften hörande saker, såsom maskiner, redskap, inventarier, varulager med mera sådant, vid tidpunkten för balansräkningen naturligtvis äro befintliga inom den ena eller andra kommunen och sålunda där lokaliserade. Värdehandlingar, fordringar och kontanter torde däremot i allmänhet böra räknas som befintliga inom den kommun, där huvudkontoret finnes. Från nu nämnda tillgångar skall emellertid vid skattevärdets åsättande avräknas vissa skulder, och dessa kunna understundom medtaga ej blott till huvudkontoret hänförliga värdehandlingar, fordringar och kontanter utan även intill hälften av värdet å varulager och andra till rörelsemedel hörande konkreta saker. Man skulle då kunna tänka sig en sådan regel för fördelningen, att skattevärdet uppdelades mellan kommunerna efter det förhållande, i vilket värdena av de inom varje särskild kommun befintliga, i skattevärdet ingående tillgångarna stode till varandra. Emellertid vore det önskvärt, *dels* att den variation i näringsskattevärdet, som från det ena året till det andra kan bliva en följd av fordringars och skulders växlande belopp, i mera avsevärd mån träffade den kommun, där huvudkontoret är beläget och ledningen av företaget får anses vara lokaliserad, *dels och* att taxeringen till näringsskatt kunde verkställas inom de olika kommunerna utan den omgång och de kalkyler, som följer av en beräkning inom varje kommun av hela näringsskattevärdet och därefter skeende fördelning av detsamma. Båda dessa önskemål kunna tillgodoses, om i stället lämnas den fördelningsregel, att varje beskattningsberät-

tigad kommun får beskatta det såsom minimum angivna värdet av den i skattevärdet ingående, inom kommunen befintliga lösa egendomen och den kommun, där huvudkontoret funnits, den eventuellt återstående delen av skattevärdet. Dylik fördelningsregel torde ock vara den mest praktiska och i stort sett leda till en skälig fördelning.

Såsom huvudregel för skattevärdets fördelning har följaktligen i förevarande paragraf upptagits den bestämmelse, att av skattevärdet skall till beskattning upptagas inom varje kommun, där fast driftställe men icke huvudkontor funnits, värdet av inom kommunen befintlig, till stadigvarande bruk i näringen avsedd lös egendom plus halva värdet av inom kommunen befintlig lös egendom, som är avsedd att omsättas eller förbrukas i näringen, samt inom kommun, där huvudkontor funnits, återstående delen.

Särskilda fördelningsregler.

För vissa slag av näringsverksamhet hava på grund av näringsskatteobjektets speciella sammansättning särskilda fördelningsregler måst uppställas.

Sålunda innehåller förslaget, att i *jordbruk med binäringar*, som drivits i sambruk å fastigheter i olika kommuner, skall inom varje kommun beskattas de inom kommunen befintliga, i skattevärdet ingående tillgångar. Givetvis bör härvid avseende ej fästas vid tillfälliga förhållanden. Om exempelvis vid beskattningsårets utgång, till vilken tidpunkt uppskattningen är hänförlig, kreatur äro på bete utsläppta å mark, belägen inom annan kommun än den, där de i allmänhet äro stationerade, utgör sålunda den senare kommunen den rätta beskattningsorten i avseende å värdet av dessa kreatur.

Beträffande *bankrörelse* upptager förslaget i huvudsak samma fördelningsregel som 1920 års Kungl. förslag. Till frågan om denna fördelningsregel återkommer kommittén i motiveringen till 60 §.

Vad angår *försäkringsrörelse*, som drivits av inländsk eller utländsk försäkringsanstalt, innehåller förslaget enahanda fördelningsregler som 1920 års Kungl. förslag. Särskild fördelningsregel har av kommittén föreslagits för *annan penningrörelse än bankrörelse* samt *för emissionsrörelse* och *handel med värdepapper*.

I fråga om *rörelse, som avser att medelst ledning tillhandahålla vatten, gas eller elektrisk kraft*, har kommittén ansett den allmänna fördelningsregeln böra tillämpas allenast med det tillägg, att kommun, inom vilken till rörelsen hörande ledning framdragits, inträder med samma beskattningsrätt, som tillerkänts kommun med annat fast driftställe än huvudkontor.

Förslagets bestämmelse om fördelning av skattevärdet i *jordstyckningsföretag* överensstämmer med motsvarande bestämmelse i 1920 års Kungl. förslag.

Slutligen har särskild fördelningsregel upptagits för *näring, vars skattevärde bestämts med hänsyn till i företaget anställd arbetarpersonals storlek.*

Flottningsrörelse.

I anvisningarna vid 26 § av 1920 års Kungl. förslag lämnas föreskrift om fördelning mellan flera kommuner av näringsskattekapitalet i *flottningsrörelse*. Kommittén, som ansett skattevärdet i flottningsrörelse böra fördelas enligt den allmänna fördelningsregeln, har följaktligen icke meddelat särskild föreskrift om fördelning av detta skattevärde.

57 §.

*Lösören under transport o. d.*

Bestämmelsen i förevarande paragrafs första stycke motsvaras av föreskrift i anvisningarna till 26 § av 1920 års Kungl. förslag.

58 §.

*Beskattningsort för och fördelning av inkomst av fastighet.*

Fördelning mellan flera beskattningsorter av inkomst, som härflutit av förvärvskällorna jordbruksfastighet och annan fastighet, måste äga rum i det fall, att förvärvskällan bestått av flera, i olika kommuner belägna fastigheter.

Givetvis bör inkomsten tagas till beskattning inom de särskilda kommunerna allt efter som den kan anses hava inom varje kommun influtit. Denna fördelningsgrund är ock av kommittén uppställd såsom huvudregel, som bör i första hand tillämpas. Men därest utredning om vad som inom varje kommun influtit icke står att vinna, måste supplementärt annan regel för inkomstfördelningen uppställas.

Enligt Eiserman—von Wolckers förslag skulle, där i fråga om jordbruksfastighets avkastning tillförlitlig grund för fördelningen saknades, avkastningen fördelas till beskattning emellan kommunerna i samma proportion, i vilken fastigheternas taxeringsvärden, med frånräknande av skogsvärden samt tomt- och industrivärden, belöpte å de skilda kommunerna. Att hänsyn icke skulle tagas till skogsvärdet, varmed i detta förslag avsågs värdet av växande skog utöver husbehovet, följde därav, att tillgodogörande av virke för annat ändamål än husbehov icke var underkastat avkastningsbeskattning. — I Landéns förslag saknades bestämmelser i förevarande avseende.

Enligt 1920 års Kungl. förslag till kommunalskattelag (anvisningarna till 37 §) skulle, där skattskyldig ägde eller brukade inom skilda kommuner belägna jordbruksfastigheter, som låge i sambruk, och det icke kunde utredas, huru stor inkomst härflutit av fastigheterna i varje särskild kommun, den från fastigheterna gemensamt härflutna inkomsten för beskattning fördelas mellan kommunerna efter det förhållande, vari fastigheternas jordbruksvärden belöpte å de särskilda kommunerna, eller — därest i den inkomst, vilken skulle fördelas, inginge inkomst av skogsbruk, som ej avsåge husbehovet — efter det förhållande, vari fastigheternas jordbruks- och skogsvärden å kommunerna belöpte. Med skogsvärde avsågs även enligt ifrågavarande förslag värdet av växande skog utöver husbehov.

Genom förordningen den 19 november 1920 infördes i 3 § av anvisningarna till bevillningsförordningen bestämmelse om fördelning mellan olika kommuner av inkomst från förvärvskällan jordbruksfastighet i den mån det icke kan utredas, huru stor inkomst härflutit av fastigheterna i varje särskild kommun. Enligt denna bestämmelse skall inkomsten till beskattning kommunerna emellan fördelas i samma proportion, i vilken fastigheternas taxeringsvärden belöpa å de särskilda kommunerna. Härjämte stadgas, att om skattskyldig haft *särskilda* omkostnader för fastighet inom viss kommun såsom arrendeavgift, frälseränta eller undantagsförmåner, skall det sammanlagda belopp, vartill dessa kostnader uppgått, tilläggas inkomsten i dess helhet, innan fördelning äger rum; och skola dessa kostnader, sedan fördelningen skett, avdragas från det be-

lopp, som fallit på respektive kommuner. — Däremot saknas för närvarande bestämmelse om fördelning av inkomst från annan fastighet.

Uppenbart är, att beträffande inkomst av jordbruksfastighet — däri ingår inkomst av både jordbruk med binäringar och skogsbruk — förhållandena kunna vara så växlande, att en fördelning av inkomsten, vare sig den sker efter totala taxeringsvärden eller efter delvärden, icke kan i varje fall bliva tillfredsställande. Någon annan supplementär fördelningsgrund lärer emellertid icke kunna anvisas. Under sådana förhållanden har kommittén — som antager, att, där inkomstfördelningen är av större aktuellt intresse för de olika kommunerna, den för huvudregelns tillämpning nödiga utredningen även skall åstadkommas, och att således den supplementära fördelningsregeln behöver tillgripas blott i undantagsfall eller där fördelningen ej är av någon större betydelse — funnit mest praktiskt att låta fördelningen, såsom för närvarande gäller, följa taxeringsvärdena i sin totalitet.

Kommittén har emellertid icke upptagit den nuvarande bestämmelsen om förfarandet beträffande särskilda omkostnader, vilken bestämmelse hämtats från Eiserman—von Wolckers förslag. Kommittén finner det nämligen opraktiskt att införa dylika komplicerade bestämmelser för ett fall, där vederbörande kommuns beskattningsintresse bättre och säkerligen lika lätt kan tillgodoses genom utredning, som möjliggör tillämpning av huvudregeln. Kommittén har ej heller ansett sig kunna föreslå ett motsvarande förfarande vid fördelning av inkomst av rörelse eller yrke, och ligger även härutinnan ett skäl att ej upptaga ifrågavarande specialbestämmelse beträffande inkomst av fastighet. Även kan i detta sammanhang påpekas, att, om den nu gällande bestämmelsen i ämnet skulle upptagas, den borde kompletteras med anvisningar för det fall att vid de särskilda omkostnadernas frånräknande underskott skulle inom någon kommun uppstå.

## 59 §.

*Beskattningsort för inkomst av rörelse eller yrke.*

Innehållet i paragrafens första moment innebär icke annan ändring i nu gällande bestämmelser och tillämpad praxis än som följer av vad kommittén ansett böra hänföras till fast driftställe.

*Skogsavverkning på grund av upplåtelse.*

Vid behandlingen av frågan om beskattningsort för inkomst av rörelse eller yrke har kommittén haft under övervägande, inom vilken kommun inkomst genom *avverkning av skog på grund av särskild upplåtelse* rätteligen bör beskattas. Såsom i det föregående framhållits, räknas sådan näringsverksamhet såväl enligt gällande beskattningsförfattningar som enligt kommitténs förslag icke till skogsbruk utan till rörelse eller yrke, men skall enligt förslaget icke underkastas näringsbeskattning. För närvarande förfares så, att, om den, som på grund av upplåtelse avverkat skog, använder virket i egen förädlingsrörelse eller eljest låter virket före dess avyttring förädlas, inkomsten å skogsavverkningen inräknas i den å förädlingen belöpande inkomsten; den samfällda inkomsten bevillningstaxeras å den eller de orter, där förädlingen skett, och, om avverkaren haft kontor, jämväl där kontoret funnits. Bedrives skogsavverkningen åter utan samband med förädling, bevillningstaxeras inkom-

sten av avverkningen i den kommun, där avverkaren haft kontor, eller, om han icke för sin verksamhet haft kontor, i den kommun, där han är mantalsskriven. Är den skattskyldige icke mantalsskriven här i riket och har han ej heller kontor härstädes, bevillningstaxeras inkomsten av skogsavverkningen i den kommun, där avverkningen ägt rum.

Varken Eiserman—von Wolckers eller Landéns förslag torde hava åsyftat någon ändring i berörda, hittills praktiserade förfarande. En länsstyrelse hade emellertid i sitt över dessa förslag avgivna yttrande hemställt, att avkastningen av skogsavverkning skulle under alla förhållanden tagas till beskattning i den kommun, inom vilken avverkningen bedrivits. I anledning härav yttrade kammarrätten i sitt utlåtande över förslagen, att, då skogsavverkning utan samband med träförädling — vilket slag av verksamhet länsstyrelsen torde hava avsett — i allmänhet bedreves yrkesmässigt, därvid yrkesutövaren plägade utsträcka sin verksamhet till ett flertal kommuner, måste alltså, därest avkastningen skulle beskattas inom kommun, där avverkningen ägt rum, fördelning av avkastningen i regel komma till stånd. Med avseende å svårigheterna vid dylik fördelning och då avverkningen inom en viss kommun i allmänhet vore av mera tillfällig beskaffenhet, syntes övervägande skäl tala för att ingen rubbning skedde i det i allmänhet praktiserade förfarandet.

Enligt 37 § 2 mom. och anvisningarna till 25 § i 1920 års Kungl. förslag skulle inkomst av skogsavverkning på grund av särskild upplåtelse taxeras dels i kommun, där fast driftställe begagnats, och dels i kommun, där avverkningen ägt rum. Någon särskild motivering för detta stadgande anfördes ej, men torde motiveringen för den vid 25 § införda anvisningsbestämmelsen i fråga om beskattningsort för näring, bestående i skogsavverkning på grund av upplåten avverkningsrätt, jämväl hava avsett beskattningort för inkomst av näringen. Enligt nämnda anvisningsbestämmelse skulle sådan skogsavverkning, även om den drivits i förening med annan rörelse, taxeras, förutom i kommun, där fast driftställe begagnats, jämväl i kommun, där avverkningen ägt rum. Och anfördes såsom motivering för ifrågavarande bestämmelse, att, då enligt förslaget skulle för skogsvärdet erläggas fastighetsskatt efter lägre repartitionstal än för annat fastighetsvärde, samt skogsbruk icke vore underkastat näringsskatt, måste det framstå såsom ett önskemål, att, såvitt möjligt, låta den kommun, där skogen vore belägen, få andel i de beskattningsföremål, som kunde uppstå i samband med skogens avverkning.

Onekligen synes det vara ett ganska rimligt och skäligt krav, att den kommun, där skog avverkas, får tillgodogöra sig ej allenast objektskatten för skogen — i kommitténs förslag representerad av fastighetsskatten för skogsvärdet och skogsskatten — utan även skatt å den inkomst, som uppkommer genom avverkningen. Detta blir ock utan vidare fallet, där fastighetsägaren själv avverkat skog å egen mark. Då skall nämligen vad som influtit genom avverkningen upptagas som intäkt av skogsbruk å fastigheten, och detta evad det avverkade virket försålts till annan eller ingått i någon av ägaren driven förädlingsrörelse. Den behållning, som avverkningen lämnat, ingår alltså i uppskattningen av inkomsten av fastigheten och varder beskattad i den kommun, där denna är belägen.

Men annorlunda ter sig förhållandet, då avverkningen skett å annans mark på grund av upplåtelse. Avverkningen och därpå följande transaktioner med virket, vare sig detta direkt försäljes eller indrages i någon avverkarens förädlingsrörelse, bliva då olika moment i en sammanhängande affärsverksamhet, där det oftast icke är möjligt att konstatera vad av det slutliga resultatet, som är att hänföra till det ena eller andra momentet — verksamheten blir en enda, till rörelse eller yrke hänförlig förvärvskälla. Vill man även i detta fall, att avverkningskommunen skall äga beskattningsrätt till inkomsten av avverkningen, måste man utgå från det slutliga resultat, som uppkommit av rörelsen, och fördela detta resultat till beskattning mellan avverkningskommunen och andra kommuner, som även må vara berättigade att beskatta inkomsten av näringen. En sådan uppdelning är även möjlig, men torde för densamma ej kunna uppställas annan grund än den, som angivits för fördelning av inkomst av rörelse eller yrke i allmänhet i sista stycket av 60 § i kommitténs förslag. Visserligen är denna fördelningsregel ganska allmänt avfattad och lämnar stort utrymme för beskattningsmyndigheterna att verkställa fördelningen efter vad som kan finnas skäligt och billigt. Men kan den, såsom kommittén finner möjligt, tillämpas i fråga om andra näringar, för vilka speciella föreskrifter ej givits, bör den kunna tillämpas även å skogsavverkningsrörelse. I fråga om denna senare lärer understundom kunna såsom skälig fördelningsgrund användas det till skogsskatt taxerade rotvärdet å det virke, som avverkats inom olika kommuner och ingått i avverkningsrörelsen.

För att lagtekniskt giva uttryck däråt, att inkomst av skogsavverkning skall tagas till beskattning jämväl inom kommun, där avverkning ägt rum, erfordras ingen annan åtgärd än att i 66 § införes den bestämmelse, att med fast driftställe likställes fastighet, där skogsavverkning på grund av upplåtelse försiggått.

Spårvägsdrift.

För närvarande saknas särskild bestämmelse om beskattningsort för inkomst av spårvägsdrift. Dylik bestämmelse synes emellertid böra meddelas.

Rederirörelse.

Enligt föreskrift i paragrafens andra moment skall inkomst av rederirörelse beskattas i kommun, där fast driftställe för rörelsen funnits, eller, om fast driftställe saknats, i kommun, där fartyget haft sin hemort. I bevillningsförordningen (14 § e) lämnas i fråga om rederirörelse allenast den bestämmelse, att ägare av fartyg, varuti flera hava del, taxeras för inkomst av fartyg, där huvud- eller korrespondentredaren är mantalsskriven, eller, om sådan ej finnes, där fartyget har sin hemort. Enligt 1920 års Kungl. förslag (37 § och anvisningarna vid 25 §) skulle inkomst av rederirörelse taxeras i kommun, där fast driftställe funnits, samt, om sådant icke begagnats, i kommun, där huvudredaren författningsenligt vore eller borde vara mantalsskriven, eller, om huvudredare icke funnits, där fartyget hade sin hemort.

Inom kommittén har det varit ifrågasatt, att delägare i rederi skulle för inkomst av rederirörelse taxeras i sin mantalsskrivningsort, då härigenom större säkerhet kunde vinnas för att inkomsten icke undginge kommunal beskattning samt viss förenkling i deklarationsförfarandet och taxeringsarbetet kunde ernås. Kommittén har emellertid icke velat

förorda dylikt avsteg från huvudregeln rörande beskattningsorten för inkomst av rörelse utan följt 1920 års Kungl. förslag, dock att i stället för huvudredarens mantalsskrivningsort såsom i visst fall avgörande för beskattningsorten insatts den kommun, där fartyget haft sin hemort. Kommittén anser nämligen, att denna senare kommun bör anses hava bättre rätt till beskattningen i fråga än den, där huvudredaren är bosatt.

I övrigt innebära bestämmelserna i 2 mom. av 59 § icke någon avvikelse från vad nu gäller.

## 60 §.

*Fördelning av inkomst av rörelse eller yrke till beskattning inom flera kommuner.*

Allmän fördelningsregel.

Med undantag för vissa speciella slag av rörelse innehåller bevillningsförordningen med därtill hörande anvisningar icke någon föreskrift i fråga om fördelning av inkomst utav rörelse, som bedrivits inom flera kommuner. Om det ock måste anses lämpligt, att i skattelagen viss anvisning lämnas om de allmängiltiga grunderna för en sådan fördelning, är det å andra sidan klart, att med den mångfald företag av olika art och omfattning, som förekomma och alltjämt uppstå, några detaljerade föreskrifter icke kunna meddelas för andra än vissa, sins emellan likartade företag. Inom detta område måste åt beskattningsmyndigheterna överlämnas fri prövning inom rätt så vida gränser.

I 37 § av 1920 års Kungl. förslag upptogs den generella fördelningsregeln, att, där näring drivits inom flera kommuner, skulle, i fall verksamheten inom någon kommun icke idkats på sådant självständigt sätt, att inkomsten därav kunde för sig angivas, så stor del av inkomsten taxeras inom sagda kommun, som med hänsyn till omfattningen och beskaffenheten av den där bedrivna verksamheten i jämförelse med omfattningen och beskaffenheten av verksamheten i dess helhet skäligen ansågs böra belöpa å kommunen. I anvisningarna till samma paragraf lämnades ytterligare vissa föreskrifter av mera allmängiltig innebörd.

Kommittén, som icke haft något väsentligt att i sak erinra mot de sålunda föreslagna fördelningsbestämmelserna, har visserligen ansett lämpligt att i lagtexten angiva några av de faktorer, som enligt kommitténs mening kunna och böra komma i betraktande såsom grund för inkomstens fördelning, men i övrigt velat helt överlämna fördelningen till taxeringsmyndigheternas fria bedömande. Kommittén håller nämligen före, att detta säkrare leder till en för varje särskilt fall rimlig och skälig fördelning, än om detaljerade föreskrifter skulle uppställas, vilka aldrig kunna bliva fullständiga och understundom kanske skulle leda till mindre önskvärda resultat.

Enligt Eiserman—von Wolckers förslag skulle, innan fördelning verkställdes, beloppet av varje rörelsegrens särskilda omkostnader läggas till avkastningen i dess helhet eller viss del därav för att, sedan fördelningen skett, avdragas i den mån de uppkommit inom varje särskild kommun. Kommittén har med avseende å de praktiska olägenheter, detta förslag skulle medföra, ansett sig icke böra upptaga detsamma, vilket för övrigt avstyrkts av kammarrätten och ej heller medtagits i 1920 års Kungl. förslag.

Beträffande åter vissa speciella slag av rörelse upptager kommitté- förslaget, liksom 1920 års Kungl. förslag och jämväl anvisningarna till bevillningsförordningen, detaljerade föreskrifter för fördelning av inkomsten mellan beskattningsberättigade kommuner. Särskilda fördelningsregler.

I fråga om *bankrörelse* har kommittén i huvudsak följt den i 4 § av anvisningarna till bevillningsförordningen angivna fördelningsregeln. Då emellertid vid tillämpning av denna regel, enligt vilken medelbeloppen av kontorens in- och utlåning för året bilda förhållandetalen för fördelningen, hänsyn icke kommer att tagas till om bankrörelsen inom viss kommun bedrivits under hela beskattningsåret eller allenast någon del av året, har kommittén funnit riktigare, att fördelningen sker omedelbart efter förhållandet mellan summan av de å kontorets in- och utlåningsräkningar balanserade beloppen och motsvarande summa för alla kontoren.

Beträffande *annan penningrörelse än bankrörelse* samt *emissionsrörelse, handel med värdepapper, försäkringsrörelse,* som drivits av inländsk eller utländsk försäkringsanstalt, och *jordstyckningsföretag* saknas för närvarande särskilda fördelningsbestämmelser. Inkomst av ifrågavarande företag har synts kommittén böra fördelas efter samma grunder, varefter skattevärdet i företagen skall enligt förslagets 56 § fördelas. Likaledes har den fördelningsgrund, som enligt nämnda paragraf skall gälla för *näring, vars skattevärde bestämts med hänsyn till i företaget anställd arbetarpersonals storlek,* ansetts lämplig jämväl vid fördelning av företagets inkomst.

Enligt 4 § av anvisningarna till bevillningsförordningen skall i fråga om *företag, som avser att med hjälp av ledning tillhandahålla vatten eller elektrisk energi,* hälften av den beskattningsbara inkomsten upptagas i den kommun, där vattnet eller den elektriska energien förbrukats, eller, då förbrukningen ägt rum inom olika kommuner, fördelas dem emellan i förhållande till bruttoinkomsten därav inom varje särskild kommun; den andra hälften taxeras i den kommun, där vattenverk eller kraftstation samt kontor varit förlagda, och fördelas, om vattenverk eller kraftstation samt kontor legat å olika orter, till beskattning emellan dessa orter efter den grund, som taxeringsmännen finna skälig. 1920 års Kungl. förslag, vilket liksom kommittéförslaget med vattenlednings- och kraftstationsföretag likställer gasverk, ville på det sätt ändra de i bevillningsförordningen upptagna fördelningsreglerna, att av inkomsten skulle taxeras 5 procent i kommun, där huvudkontor funnits, 25 procent i kommun, där vattenverket, gasverket eller kraftverket vore beläget, samt 70 procent i kommun, där förbrukningen ägt rum. Kommittén har för sin del ansett sig sakna skäl att frångå de för närvarande gällande fördelningsbestämmelserna i vidare mån, än att kommittén velat fixera den å huvudkontoret fallande delen av inkomsten till 5 procent, och har alltså bibehållit de nuvarande föreskrifterna om inkomstens fördelning med allenast nyssnämnda ändring.

I anvisningarna till förevarande paragraf har kommittén lämnat vissa kompletterande föreskrifter rörande fördelning av inkomst från ifråga-

varande företag. Sålunda föreskrives, att, om i ett företag finnas flera inom olika kommuner belägna vatten- gas- eller kraftverk, den å dessa anläggningar belöpande delen av inkomsten skall mellan kommunerna fördelas i förhållande till anläggningarnas taxeringsvärden, samt att, om delar av ett och samma vatten- gas- eller kraftverk ligga i olika kommuner, den å verket belöpande delen av inkomsten mellan dessa kommuner skall fördelas i förhållande till taxeringsvärdena å de särskilda delarna av verket. Dessa föreskrifter, till vilka motsvarighet saknas i bevillningsförordningen, anser kommittén vara att föredraga framför de i 1920 års Kungl. förslag härom upptagna, nämligen att fördelningen skulle ske i förra fallet efter verkens kapacitet och i det senare efter "värdet" av de inom varje kommun belägna anläggningarna. Vidare har kommittén ansett sig böra bibehålla nu gällande föreskrift att, då förbrukning ägt rum inom olika kommuner, den å förbrukningen belöpande delen av inkomsten skall fördelas efter bruttointäkten inom varje kommun — enligt 1920 års Kungl. förslag skulle däremot fördelning ske efter förbrukningen inom varje kommun. I såväl anvisningarna till bevillningsförordningen som 1920 års Kungl. förslag lämnas den föreskriften, att, om vatten (gas) eller elektrisk energi levererats till någon, som utövar distribution därav, förbrukningen för leverantörens del skall anses hava skett i den kommun, där leveransen ägt rum. Ifrågavarande kommun synes emellertid härigenom obehörigen gynnas på bekostnad av andra kommuner, där den verkliga förbrukningen kan äga rum. Kommittén har därför upptagit den bestämmelsen, att, om vatten, gas eller elektrisk kraft levererats till någon, som inom olika kommuner utövar distribution därav, den å leveransen belöpande beskattningsbara inkomsten skall uppdelas på de olika kommunerna efter distributörens bruttointäkt inom varje kommun. För det fall, att leveransen och distributionen i sin helhet ske inom samma kommun, erfordras givetvis icke någon särskild fördelningsbestämmelse.

Slutligen har kommittén, som enligt förslagets 49 § frikallat staten från skattskyldighet för inkomst genom leverans av elektrisk kraft — förutom till statens kommunikationsverk med tillhörande byggnader och anläggningar — jämväl till statens industriella verksamhet, som huvudsakligen avser att tillgodose statens egna behov, vidtagit härav betingad komplettering av nu gällande anvisningsbestämmelse i fråga om taxering av statens inkomst av elektricitetsverk.

I fråga om inkomst av *flottningsrörelse* saknas för närvarande särskilda fördelningsbestämmelser. Enligt 1920 års Kungl. förslag skulle inkomst av flottningsrörelse fördelas mellan samma kommuner och efter enahanda grunder som rörelsens näringsskattekapital, d. v. s. fem procent av inkomsten skulle tagas till beskattning i kommun, där huvudkontor funnits, och återstoden fördelas mellan de kommuner, där flottning försiggått, med hänsyn tagen till flottledens längd inom de olika kommunerna och myckenheten av det virke, som framforslats.

Kommittén, som ansett flottningsrörelses näringsskattevärde böra emellan de kommuner, där för rörelsen funnits fasta driftställen, d. v. s. kontor och anläggningar för flottleden, fördelas efter den i förslagets 56 § angivna allmänna fördelningsregeln, vilken emellertid icke lämpligen låter sig följas vid fördelning av inkomst utav flottningsrörelse, har i fråga om inkomstens fördelning mellan de härtill beskattningsberät-

tigade kommunerna, d. v. s. de kommuner, där fasta driftställen funnits och verksamhet utövats, funnit mest praktiskt att, sedan fem procent av inkomsten tagits till beskattning i huvudkontorets kommun, låta återstoden av inkomsten fördelas mellan de övriga kommunerna efter flottledens längd inom desamma.

De bestämmelser, som förslaget innehåller i fråga om fördelning av inkomst av *järnvägsdrift* och *kanaldrift*, överensstämma med motsvarande föreskrifter i 4 § av anvisningarna till bevillningsförordningen.

Ej heller om fördelning av inkomst av *spårvägsdrift* finnas för närvarande särskilda fördelningsbestämmelser meddelade. Kommitténs förslag i förevarande avseende ansluter sig till motsvarande bestämmelse i 1920 års Kungl. förslag.

## 61 §.

*Beskattningsort för inkomst av tjänst eller anställning m. m.*
*Bostads- och verksamhetskommuner.*

I avseende å beskattningsorten för inkomst av de i förevarande paragraf omförmälda förvärvskällor upptager kommittéförslaget i sak samma bestämmelser som bevillningsförordningen och 1920 års Kungl. förslag.

Enligt Eiserman—von Wolckers förslag skulle avkastning, som enskild person åtnjutit av de förvärvskällor, varom nu är fråga, taxeras i mantalsskrivningsorten samt, i det fall att han minst sex månader av taxeringsåret vore bosatt i annan kommun och avkastningen överstigit 2 000 kronor, jämväl i denna kommun, därvid avkastningen skulle mellan kommunerna — båda benämnda bostadskommuner — fördelas på visst angivet sätt. Beträffande avkastning av tjänst, som överstigit 2 000 kronor, skulle ytterligare en uppdelning ske för det fall, att skattskyldig under viss tid haft sin tjänsteverksamhet förlagd till kommun (verksamhetskommun), som icke utgjorde hans bostadskommun. Verksamhetskommunen skulle nämligen i sådant fall äga beskatta en tredjedel av det belopp, varmed avkastningen överstigit 2 000 kronor.

1920 års Kungl. förslag upptog icke de sålunda ifrågasatta fördelningsbestämmelserna, vilka ej heller återfinnas i kommittéförslaget. Kommittén inskränker sig till att åberopa vad härom anförts i propositionen, sid. 557—560.

*Realisationsvinst vid avyttring av fastighet.*

Enligt 37 § 3 mom. i det Kungl. förslaget skulle realisationsvinst vid avyttring av fastighet taxeras i den kommun, där fastigheten vore belägen. Angående motiven för detta förslag får kommittén hänvisa till vad propositionen (sid. 552—557) härom innehåller.

Kommittén har ej upptagit nyssnämnda särbestämmelse. Redan den omständigheten, att realisationsvinsten icke härleder sig av någon å fast driftställe utövad verksamhet utan är bunden vid den skattskyldiges person, bjuder, att realisationsvinsten principiellt bör beskattas i hemortskommunen. Men än mer hava de svårigheter, som i praktiken måste inställa sig vid utbrytande av sådan realisationsvinst, varom nu är fråga, från övriga inkomster i samma förvärvskälla samt vid beskattning av realisationsvinster inom olika kommuner, givit kommittén anledning att icke föreslå ändring i vad som hittills i förevarande avseende gällt.

62 §.

*Eftertaxering.* Motsvarande bestämmelser återfinnas i 13 § av bevillningsförordningen och 49 § i 1920 års Kungl. förslag, vilka båda lagrum sins emellan överensstämma i sak.

Kommittén har utbytt den nuvarande benämningen "efterbeskattning" mot "eftertaxering", vilket senare uttryck bättre överensstämmer med förslagets terminologi.

Enligt nuvarande bestämmelse måste, för det fall att den skattskyldige avlidit, efterbeskattningen äga rum inom *ett* år efter utgången av det kalenderår, under vilket boupptecknings efter honom blivit ingiven för registrering. Då denna tidsrymd, enligt vad kommittén erfarit, stundom visat sig vara alltför knapp, har i förslaget tidsrymden utsträckts till *två* år.

Bestämmelser om ansvarigheten för dödsbo och bodelägare för den på grund av eftertaxering belöpande skatten och om debiteringsprocent å eftertaxerat belopp återfinnas i förslagets 99 och 100 §§.

---

*Övergångsbestämmelse.* Slutligen må framhållas, att under de fem första åren, efter det den nya kommunalskattelagen trätt i kraft, bevillningsförordningen fortfarande måste tillämpas i fråga om beräkningen av den inkomst, som under samma tid blir föremål för eftertaxering. Kommitténs förslag till övergångsbestämmelse i förevarande avseende överensstämmer med motsvarande övergångsbestämmelse i 1920 års Kungl. förslag.

63 §.

*Repartitionsgrunder.* I fråga om repartitionsgrunder får kommittén hänvisa till 9 kap. i den allmänna motiveringen.

64 §.

*Hemortskommun.* Enligt 55 § och 59 § 1 mom. i förslaget skall skatt för annan näring än jordbruk med binäringar och skatt för inkomst av rörelse eller yrke, i det fall att fast driftställe icke begagnats, utgöras till den skattskyldiges hemortskommun, där sådan finnes. Och enligt förslagets 61 § är — med allenast ett i samma paragraf angivet undantag — den skattskyldiges hemortskommun, så framt sådan finnes, beskattningsort för hans inkomst av tjänst eller anställning, av tillfällig förvärvsverksamhet och av kapital.

I förevarande paragraf lämnas nu besked om vad som skall med hemortskommun förstås. I fråga om enskild person föreskrives sålunda, att hans hemortskommun är den kommun, där han författningsenligt är eller bör vara mantalsskriven, d. v. s. hans rätta mantalsskrivningsort för taxeringsåret. Beskattningsorten för inkomst, som skall taxeras i hemortskommunen, blir följaktligen densamma som enligt nuvarande bestämmelser i bevillningsförordningens 14 §.

Då kommittén enligt förslagets 49 § 1 mom. uppställt som regel, att enskild persons skattskyldighet för inkomst av tjänst eller anställning, av

tillfällig förvärvsverksamhet och av kapital skall vara beroende av, huruvida han är här i riket bosatt eller ej, och således icke, såsom för närvarande, huruvida han bör här mantalsskrivas eller ej, kunde det synas mera konsekvent att låta inkomsten av nu ifrågavarande förvärvskällor tagas till beskattning i den kommun, där den skattskyldige får anses hava varit vid taxeringsårets ingång bosatt, även om han skolat inom annan kommun mantalsskrivas. Enligt mantalsskrivningsförordningen av den 6 augusti 1894 gäller visserligen såsom huvudregel, att en var skall mantalsskrivas där han är bosatt. Men från denna regel givas vissa undantag. Sålunda skall vistelse vid allmän eller enskild läroanstalt för erhållande av undervisning icke föranleda till mantalsskrivning å den ort, där läroanstalten är befintlig, därest ej annan mantalsskrivningsort saknas eller för den, som är över 15 år gammal, särskild anmälan om mantalsskrivning göres. Den, som intagits å sjukvårdsinrättning eller förbättrings- eller uppfostringsanstalt, skall ej av sådan anledning där mantalsskrivas. Ej heller skall den, som undergår frihetsstraff eller tvångsarbete, av denna anledning mantalsskrivas i den kommun, inom vilken han undergår straffet eller tvångsarbetet. Slutligen äger dels ledamot av statsrådet, som för utövning av statsrådsämbetet avflyttar från den ort, varest han vid utnämningen var bosatt, att utan hinder härav fortfarande vara där mantalsskriven, och dels person, som blivit av Kungl. Maj:t förordnad till ledamot i kommitté eller kommission eller mottagit uppdrag att såsom sakkunnig biträda inom statsdepartement eller av riksdagen erhållit särskilt uppdrag, att, om han för uppdragets fullgörande är bosatt å annan ort än den, där han förut haft sitt hemvist, fortfarande vara mantalsskriven å sistnämnda ort, så framt han där innehar tjänst, äger eller brukar fastighet eller idkar rörelse. Även om för sistnämnda båda kategorier det väl skulle kunna ifrågasättas att i stället för mantalsskrivningskommunen göra vistelsekommunen till beskattningsort, skulle dock en dylik anordning vara mindre tillfredsställande för övriga ovanberörda undantagsfall; och har kommittén av sådan anledning, och jämväl med hänsyn till lämpligheten att mantalslängden i största möjliga utsträckning kan följas vid taxering av inkomst från nu ifrågavarande förvärvskällor, icke velat rubba det nuvarande sambandet mellan mantalsskrivnings- och beskattningsorterna.

Vad 64 § i övrigt innehåller torde icke erfordra motivering och innebär icke någon ändring av gällande bestämmelser och lagtillämpning. Här må allenast erinras, att, om någon, som bosatt sig här i riket, avlidit så tidigt, att han ej hunnit bliva härstädes mantalsskriven, och således hemortskommun för honom saknas, den taxering, som eljest skolat äga rum i hemortskommunen, i stället kommer att jämlikt 55, 59 och 61 §§ ske i den kommun, där näringen, resp. rörelsen eller yrket huvudsakligen utövats eller inkomsten huvudsakligen förvärvats.

## 65 §.

*Tidsbestämmelser.*

Bestämmelsen i första stycket av denna paragraf överensstämmer med motsvarande stadgande i 18 § av Eiserman—von Wolckers förslag.

När vid tillämpning av nuvarande skatteförfattningar hänsyn skall tagas därtill, huruvida skattskyldig har barn och till barnens ålder, avses

förhållandena den 31 december året näst före det, då taxeringen sker. Bestämmelse härom finnes upptagen i 25 § 3 mom. i skatteförordningen och 8 § 2 mom. i bevillningsförordningen. Däremot saknas för närvarande motsvarande bestämmelser för andra fall, då förhållandena under beskattningsåret växlat, såsom då skattskyldigs barn blott tidtals varit hemmavarande eller blott tidvis deltagit i hans arbete. Särskilt har saknaden av vägledande anvisningar gjort sig kännbar, då det gällt att taxera äkta makars inkomst, i det fall att de ingått äktenskap under beskattningsåret och hustrun haft inkomst före eller såväl före som efter äktenskapets ingående. I dylika fall torde någon enhetlig praxis icke råda.

Kommittén har i förevarande paragraf föreslagit, att, då förhållanden, som i samma paragraf angivas, under beskattningsåret ändrats, skall det förhållande, som rått under större delen av året, vara avgörande, en regel, som ur praktisk synpunkt torde erbjuda rätt så stora fördelar. I anvisningarna till förevarande paragraf har innebörden av paragrafens bestämmelser närmare utvecklats.

## 66 §.

*Fast driftställe.*

Såsom ett yttre kriterium på att rörelse eller yrke är så lokaliserad till viss kommun, att rörelsen eller yrket bör där närings- och inkomstbeskattas, uppställer förslaget, på sätt 55 och 59 §§ innehålla, att rörelsen eller yrket skall hava utövats från fast driftställe.

I förevarande paragraf lämnas besked om, vad som skall med fast driftställe förstås. Kommitténs förslag utgår från 25 § i 1920 års Kungl. förslag, vilket härutinnan överensstämmer med 33 § i Eiserman—von Wolckers förslag. I bevillningsförordningen saknas däremot bestämmelser om fast driftställe; i dess 14 § stadgas allenast, att inkomst av rörelse eller yrke skall taxeras å den eller de orter, där rörelsen eller yrket eller någon huvudsaklig gren därav på mera självständigt sätt eller i avsevärd omfattning idkats. Bestämmelserna om fast driftställe avse att i mera bestämd form angiva beskattningsort för rörelse eller yrke men rubba i stort sett icke den praxis, som på grundval av nämnda, i bevillningsförordningen meddelade generella föreskrift så småningom utbildat sig. I vissa avseenden innebära dock förslagets bestämmelser en utvidgning av vad som för närvarande anses gälla. Så tillerkännes enligt förslaget en kommun, inom vilken rörelseidkare har allenast ett varunederlag, beskattningsrätt, medan för närvarande rörelsen icke beskattas därstädes, så framt ej försäljning av varor äger rum å själva nederlaget.

Med fast driftställe har kommittén likställt gruva eller annan fyndighet, som är föremål för bearbetning, stenbrott eller torvmosse, fastighet, som varit föremål för jordstyckning eller därå skogsavverkning på grund av upplåtelse försiggått, samt plats, där entreprenadarbete av större omfattning drivits under lokal ledning. Härigenom har den förut i fråga om jordstyckning och skogsavverkning på grund av upplåtelse hävdade principen om beskattning inom den kommun, som jorden resp. skogen tillhört — se motiveringen till 55 och 59 §§ — utsträckts att gälla tillgodogörande av fastighets naturtillgångar i allmänhet. Inkomst av entreprenadarbeten av större eller mindre omfattning plägar för närvarande icke beskattas inom annan kommun än den, där entreprenören

har sitt kontor eller, om sådant saknas, där han är mantalsskriven. Kommittén har med hänsyn till svårigheten att fördela näringsskattevärde å och inkomst av entreprenadverksamhet, som bedrivits inom ett flertal kommuner, ej velat ifrågasätta ändring av nuvarande praxis i annat fall, än då entreprenadverksamheten inom respektive kommuner varit av större omfattning och drivits under särskild ledning. I dylikt fall synes kommunens anspråk på beskattningsrätt icke böra avvisas; nyss antydda svårighet kommer säkerligen ej heller att framträda, då de av kommittén nu angivna förutsättningarna föreligga.

67 §.

*Ersättning på grund av försäkring.*

I fråga om denna paragraf hänvisas till vad kommittén yttrat i den allmänna motiveringen 13 kap.

68 §.

*Värde av bostadsförmån m. m.*

Beträffande beräkning av *bostadsförmåns* värde meddelas för närvarande bestämmelser i punkt 1:o) I. första stycket samt punkt 2:o) näst sista stycket av anvisningarna till skatteförordningen.

Vad angår värdet av *annan naturaförmån*, som skall räknas till beskattningsbar intäkt, stadgas dels i punkt 1:o) II. av nämnda anvisningar, att värdet av vad jordbrukare utav egendomens avkastning tillgodogör sig för förbrukning i sitt hushåll och för avlöning åt arbetspersonal m. m. skall beräknas med ledning av *ortens försäljningspris* och dels i punkt 2:o) av samma anvisningar, att lön och annan inkomst, som utgår i spannmål eller persedlar, skall upptagas med det kontanta belopp, den efter *ortens medelpris* utgör.

Enligt punkt 3:o) av samma anvisningar skall till inkomst av rörelse eller yrke räknas värdet av vad skattskyldig för sin egen, sin familjs och betjänings räkning direkt tillgodogör sig av förnödenheter och varor, som han för i handel eller tillverkar, eller eljest från avkastningen av den näring, som av honom drives. I fråga om värdesättningen av dylika förnödenheter och varor lämnas i deklarationsformuläret den anvisningen, att de skola upptagas efter *saluvärdet.*

Samtliga nu nämnda anvisningsbestämmelser skola tillämpas jämväl vid bevillningstaxeringen.

För kommittén har det synts vara av vikt, att mera enhetliga föreskrifter lämnas i nu berörda avseenden. Men även i sak har kommittén funnit sig föranlåten att föreslå ändring av de nuvarande anvisningsbestämmelserna.

Vad till en början angår värdet av bostadsförmån skall den, där så ske kan, beräknas med ledning av i orten gällande hyrespris. Men ofta saknas tillfälle till jämförelse med sådant pris. Särskilt är detta fallet med bostadsförmån, som jordbrukare tillgodogör sig å den av honom brukade fastigheten. Detta värde är naturligtvis i regel ett annat och högre än vad bostaden skulle betinga, om den uthyrdes till annan. Ett dylikt hyresvärde skulle därför bliva missvisande och kan ej läggas till grund för uppskattningen. I stället synes hänsyn böra tagas utom till

andra förhållanden, som kunna inverka å bostadsvärdet, även till den förmån jordbrukaren åtnjuter därigenom, att han har sin bostad å arbetsplatsen, och denna förmån torde gemenligen stå i förhållande till fastighetens storlek och värde. Endast genom sådant hänsynstagande synes i dylikt fall en skälig och rimlig värdesättning av bostadsförmånen kunna åstadkommas.

Vad angår produkter, varor och andra nyttigheter, som ingå i lön eller inkomst, har kommittén redan i den allmänna motiveringen (sid. 162) i fråga om dylika naturaförmåner, som innehavare av jordbruksfastighet tillgodogör sig direkt ur fastigheten vare sig för sin personliga räkning eller för avlöning åt sin arbetspersonal, uttalat och givit skäl för den mening, att samma naturaförmåner böra vid uppskattning av jordbrukarens inkomst anses hava haft ett värde, motsvarande vad de efter ortens pris skulle hava kostat, om de skolat betalas med penningar.

Förhållandet är enahanda, då annan näringsidkare för sitt hushåll eller till avlöning åt sin arbetspersonal använder varor, som han för i handel eller tillverkar i sin näring.

I allmänhet kan jordbrukaren för vad han försäljer av jordbrukets alster icke påräkna högre intäkt än den, som följer av gällande partipris, liksom köpmannen eller industriidkaren för inköpta eller tillverkade varor naturligtvis måste räkna med ett lägre inköps- eller självkostnadspris än det pris, som han erhåller, då han i sin tur avyttrar varorna. Men detta hindrar icke, att de förnödenheter, som jordbrukaren, köpmannen eller industriidkaren för egen räkning tillgodogör sig av egen produktion eller av eget lager — då det gäller att för beskattning jämföra hans inkomst med löntagarens — böra anses representera samma värde, som de hava i löntagarens ekonomi. Och detta värde kan då ej bliva annat än vad det efter ortens pris kostat löntagaren att köpa samma förnödenheter. Efter detta pris bör alltså vad jordbrukaren, handlanden eller industriidkaren för egen räkning in natura tillgodogör sig av produkter, varor eller andra nyttigheter värdesättas, då fråga är om taxering av hans skattepliktiga inkomst.

Det kan understundom inträffa, att priset å viss vara inom orten icke kan angivas eller att samma pris varierar efter olika förhållanden. Det måste då bliva taxeringsmyndigheternas sak att av föreliggande faktorer räkna sig fram till ett dylikt skäligt pris och verkställa uppskattningen därefter.

I lagen har kommittén velat uttrycka detta genom beteckningen "ortens pris", och i anvisningarna hava givits några antydningar om vad detta skall innebära.

## 69 §.

*Räntеavdrags uppdelning.*

Enligt punkt 5:o) av anvisningarna till skatteförordningen och 8 § av anvisningarna till bevillningsförordningen skall, därest tillförlitlig utredning icke kan vinnas, i vad mån ränta å upplånat kapital hänför sig till fastighet eller till rörelse eller till särskilda fastigheter eller till särskilda slag av rörelse, vid uppskattningen av inkomstbeloppen från de olika inkomstkällorna ränteutgifterna fördelas till avdrag å dessa efter förhållandet mellan bruttoinkomsternas inbördes storlek.

Kommittén har i förevarande paragraf upptagit en bestämmelse i samma ämne. Då emellertid den nu stadgade fördelningsgrunden icke under alla förhållanden är lämplig utan understundom kan leda till ganska oriktigt resultat, har kommittén ansett det hellre böra lämnas taxeringsmyndigheterna frihet att efter eget skön verkställa skälig fördelning. Enligt kommitténs förslag kan ränteavdrag förekomma å intäkterna i vilken förvärvskälla som helst, vadan uppdelningen icke, såsom hittills, inskränkts till förvärvskällor, hänförliga till fastighet och rörelse.

## 70 §.

*Icke medgivna avdrag.*

Bestämmelserna i förevarande paragraf, vilka motsvaras av stadgandena i 11 § 1 mom. av bevillningsförordningen och 11 § av skatteförordningen, hänföra sig till en var av de i författningsförslagets 26—41 §§ omförmälda förvärvskällor. I stället för att återgivas vid föreskrifterna om inkomstberäkningen för varje särskild förvärvskälla har det ansetts lämpligare, att bestämmelserna i fråga upptagas allenast å ett ställe i författningen under rubriken "särskilda bestämmelser".

Enligt kommitténs förslag har skogsskatt — i motsats till den hittillsvarande skogsaccisen, för vilken avdrag är medgivet — karaktären av allmän skatt, vadan den icke får vid inkomstberäkningen avdragas. Härom hänvisas till motiveringen för 34 §.

## 71 §.

*Aktieöverlåtelse m. m.*

Innehållet i denna paragraf motsvaras av bestämmelserna i första stycket av 9 § i anvisningarna till bevillningsförordningen, vilket stycke är lika lydande med första stycket av punkt 4:o) i anvisningarna till skatteförordningen.

Därest aktie, banklott eller andel i ekonomisk förening under beskattningsåret bytt ägare, skall utdelningen enligt nuvarande bestämmelse upptagas såsom inkomst för den, som varit ägare av den till aktien, lotten eller andelen hörande *kupongen* eller eljest berättigad att lyfta utdelningen vid den tidpunkt, då denna blev tillgänglig för lyftning, medan enligt kommitténs förslag utdelningen skall räknas som intäkt för den, som vid nämnda tidpunkt var ägare av *själva aktien, banklotten eller andelen.* För kommittén har det nämligen synts uppenbart, att utdelningen under alla förhållanden är att anse såsom en delägarens intäkt. Om en aktieägare såsom betalningsmedel begagnar till aktie hörande kupong, mot vars avlämnande kupongägaren sedermera vid utdelningen bekommer kontanta medel, så är otvivelaktigt utdelningen jämväl i detta fall en intäkt för aktieägaren och icke för kupongägaren.

## 72 §.

*Ränteintäkt m. m.*

Av gällande skatteförfattningar framgår ej med tydlighet, huruvida ränta å fordran skall taxeras till den del, som räntan belöper å beskattningsåret, även om den därunder icke influtit eller förfallit till betal-

ning, eller om räntan skall räknas såsom intäkt under det beskattningsår, då den influtit eller blivit för lyftning tillgänglig. På grund av prejudikat i högsta instans (se regeringsrättens årsbok för år 1912 ref. nr 48) har emellertid den praxis utbildat sig, att ränta beskattas i den mån den upplupit under beskattningsåret.

Frånsett banker och andra näringsföretag, däri handelsböcker föras, torde skattskyldig dock så gott som undantagslöst deklarera ränteinkomst för det år, varunder räntan influtit, och således icke vid deklarations upprättande uträkna och angiva huru stor del av ännu icke influten eller förfallen ränta, som belöpt å beskattningsåret. Enligt kommitténs mening är ett dylikt förfarande även det riktiga. Inkomst bör nämligen icke tagas till beskattning, förr än inkomsttagaren varit i tillfälle att tillgodogöra sig densamma, och detta kan, vad angår en räntetagare, icke anses vara fallet, förr än räntan varit för lyftning tillgänglig. Dessförinnan kan det vara ovisst, om räntan kommer honom till godo eller ej; gäldenären kan ju bliva urståndsatt att fullgöra räntelikviden.

Av såväl principiella som praktiska skäl har kommittén därför uppställt såsom huvudregel, att ränta å obligationer och å utlånade eller i bank eller annorstädes insatta medel räknas som intäkt under det beskattningsår, då räntan blivit för lyftning tillgänglig. Givetvis behöver räntan icke vara kontant betald, för att förutsättningen för dess beskattning skall vara för handen. Har fordringsägaren i stället för att lyfta förfallen ränta på annat sätt förfogat över den, såsom att han exempelvis träffat överenskommelse med gäldenären, att räntan skall tilläggas det utlånade kapitalet eller gäldas genom särskild förskrivning, måste han anses hava kommit i åtnjutande av densamma.

Ett med ränteintäkt liknande förhållande föreligger i fråga om annan periodvis inflytande intäkt. Om vid upplåtelse av avverkningsrätt till skog bestämmes, att likviden skall erläggas successivt i mån av avverkningens fortgång eller å vissa angivna tider — sådana kontraktsbestämmelser äro vid dylika upplåtelser vanliga — skall enligt praxis hela köpeskillingen räknas som intäkt för det år, varunder upplåtelsen skett. Otaliga äro de klagomål, som hos högre instans anförts över dylika taxeringar men där ogillats. Och säkerligen har mången gång fastighetsägare, som upplåtit skog till avverkning, fått skatta för inkomst härav, vilken på grund av avverkarens insolvens eller andra omständigheter aldrig kommit fastighetsägaren till godo. Enligt kommitténs uppfattning är den inkomst, som sålunda successivt tillföres inkomsttagaren, att anse såsom åtnjuten under det beskattningsår, då den i verkligheten tillgodokommer honom. Förhållandet är detsamma som då någon på grund av kontrakt med ömsesidig fortsatt prestationsskyldighet — leveranskontrakt, arrende, hyra med mera sådant — förvärvat rätt att av annan successivt utbekomma visst belopp. Kommittén har alltså i förevarande paragraf upptagit den bestämmelse, att vad som där stadgats med avseende å ränta även skall gälla i fråga om annan periodvis inflytande likvid, som i beskattningshänseende är att räkna såsom intäkt.

Emellertid måste fasthållas, att likviden såsom sådan är att anse som skattepliktig intäkt. Innebär likviden allenast kapitalomsättning, föreligger ej sådan intäkt. Och har den skattskyldige genom köp och försäljning av fast eller lös egendom berett sig realisationsvinst, är likvi-

den vid försäljningen icke att i och för sig anse som skattepliktig intäkt. Vid realisationsvinstens beräkning skall alltså hänsyn tagas till likviden i dess helhet utan avseende å om den inflyter på en gång eller periodvis.

Genom förenämnda, av kommittén föreslagna bestämmelser har kommittén emellertid icke velat ändra det särskilt i banker och andra penninginstitut vanliga förfarandet att vid räkenskapsårets slut såsom inkomst upptaga upplupen, men icke förfallen ränta eller annan likvid. I dylika fall bör ock beskattningen följa den efter bokföringsmässiga grunder deklarerade inkomsten. Stadgande härom har upptagits i andra stycket av förevarande paragraf.

## 74 §.

*Administrativa områden.*

De administrativa områden, som här avses, äro — utom municipalsamhälle — köping, vilken icke utgör egen kommun, territoriell församling och skoldistrikt med egen beskattningsrätt samt tingslag och väghållningsdistrikt. För tillgodoseende av det administrativa områdets beskattningsrätt är det erforderligt, att de beskattningsföremål, som ställas till områdets förfogande, särskilt för sig angivas.

För närvarande finnas föreskrifter i förevarande avseende meddelade i taxeringsförordningen (32 §), varjämte en detaljbestämmelse, som nedan närmare omförmäles, lämnas i bevillningsförordningen. För kommittén har det synts riktigast att, då ifrågavarande avgränsning av beskattningsföremål utgör en taxeringsåtgärd, däröver klagan får i vanlig ordning föras, grunderna för en sådan taxering inrymmas i kommunalskattelagen. I kommitténs förslag har ock bland bestämmelser om taxering av fastighet intagits föreskrift om uppdelning av värdet å taxeringsenhet, som är fördelad på olika administrativa områden, varom här är fråga (se 8 § med tillhörande anvisningar punkt 5). Och i förevarande paragraf lämnas bestämmelser om uppdelning av närings skattevärde och beskattningsbar inkomst, då sådan uppdelning erfordras för det administrativa områdets räkning.

Givetvis bör vid uppdelning av den beskattningsbara inkomsten uppdelningen ske efter förhållandet mellan den skattskyldiges inkomster inom kommunen i sin helhet, å ena, samt hans inkomster inom det administrativa området, å andra sidan, inkomsterna här tagna i teknisk mening, d. v. s. utan frånräknande av vare sig allmänna avdrag eller ortsavdrag. Till ledning för taxeringsmännen har kommittén i anvisningarna till denna paragraf infört ett exempel å dylik uppdelning.

Förenämnda detaljbestämmelse i bevillningsförordningen återfinnes i 14 § punkt d) samt innehåller, att handlande i de städer, vilka innefatta flera församlingar, skola för den handelsrörelse, de därstädes idkat, taxeras inom den församling, där de äro mantalsskrivna. Med församlingar avses här territoriella församlingar med egen beskattningsrätt. I kommitténs förslag — liksom i samtliga föregående förslag — återfinnes icke denna, ur principiell synpunkt oriktiga bestämmelse, som numera torde sakna betydelse för kyrkoförsamlingarnas ekonomi och för övrigt föranlett praktiska olägenheter i de fall, då skattskyldig i sammanhang med handelsrörelse bedrivit annan rörelse, exempelvis

hantverk, i det att allenast inkomsten av handelsrörelsen skolat tagas till beskattning i den församling, inom vilken han mantalsskrivits.

75 §.

*Internationella förhållanden.* Innehållet i denna paragraf överensstämmer i det närmaste med innehållet i 15 § av bevillningsförordningen och 44 § av 1920 års Kungl. förslag.

## Kommunal skogsskatt.

76 §.

*Skattepliktigt virke.* Av de grunder, å vilka skogsbeskattningen i det föreliggande förslaget är uppbyggd och för vilka redogörelse lämnats i den allmänna motiveringen 10 kap., följer utan vidare, att husbehovsvirke bör indragas under beskattningen. Även detta virke har under sin växttid ingått i skogsvärdet och därmed åtnjutit samma temporära skattelindring som annat virke. Emellertid måste av rent praktiska skäl en gräns sättas för såväl deklarationsplikt som skattskyldighet, så att ej avverkare och taxeringsmyndigheter besväras, där fråga är om så små virkeskvantiteter, att skogsskatten skulle bliva av ringa eller ingen reell betydelse. I detta hänseende har kommittén ansett, att avverkat virke, vars rotvärde icke uppgår till 100 kronor, bör kunna lämnas fritt från skatt. Stadgandets avfattning torde tydligt utmärka att, om det avverkade virkets rotvärde uppgår till 100 kronor eller därutöver, så skall virkespartiet i sin helhet deklareras och skatt utgå för hela detta parti utan något avdrag.

78 §.

*Tid, då virke anses vara avverkat.* Förslagets bestämmelser angående den tidpunkt, då virke i fråga om utgörande av skogsskatt skall anses vara avverkat, äro i sak instämmande med vad därom är stadgat i gällande lag om skogsaccis.

80 §.

*Rotvärdes beräkning.* Såsom av anvisningarna till denna paragraf framgår, får vid rotvärdets beräkning, om denna beräkning utgår från virkespriserna å närliggande uppsamlingsställe, avdrag göras allenast för sådana avverknings- och transportkostnader, som direkt sammanhänga med avverkningen, men däremot icke för s. k. ådalskostnader. Grunden härtill är den, att dessa senare kostnader äro generellt tagna i beräkning vid bestämmande av skogsvärdet och därigenom även av skogsskattens belopp och naturligtvis ej få avdragas dubbelt. Den anvisade uppskattningsmetoden är, såsom ock tydligen utsäges, allenast fakultativ, ej ovillkorlig. Meningen är, att vederbörande taxeringsmyndigheter här såsom i andra fall skola hava fria händer att välja den uppskattningsmetod, som finnes leda till det säkraste resultatet.

## 81 §.

*Skattskyldighet.*

I fråga om skyldighet att utgöra skogsskatt och vem som är att räkna som avverkare instämmer förslaget med gällande lag. Härtill har emellertid i fråga om husbehovsvirke fogats den bestämmelsen, att ägare eller arrendator av fastighet är att anse som avverkare jämväl av sådant husbehovsvirke, som upplåtits till annan, vilken innehar visst icke för sig taxerat område av samma fastighet, såsom fallet kan vara med torpare eller lägenhetsinnehavare. Även vad en sådan torpare eller lägenhetsinnehavare förbrukar till husbehov hör till vad som användes för fastighetens räkning och bör i fråga om skogsskatt bedömas, som om det vore disponerat av ägaren eller arrendatorn.

Att i vissa fall innehavare av fastighet är att i nu ifrågavarande hänseende likställa med ägare framgår av 97 §.

## 82 §.

*Skogsskattens belopp.*

Angående det belopp, varmed skogsskatt skall utgöras, hänvisas till vad därom i den allmänna motiveringen 10 kap. är anfört. Enligt vad där är sagt, skall vid beräkningen av vad som inom kommunen utdebiterats per skattekrona hänsyn tagas till utdebiteringen ej allenast för den borgerliga kommunens behov utan även för kyrka och skola. Till utdebitering för den borgerliga kommunens behov skall, såsom där ävenledes sägs, räknas jämväl vad som inom kommun, som tillsammans med annan eller andra kommuner utgör ett fattigvårdssamhälle, utdebiteras på grund av fattigvårdsstämmas beslut. Att under utdebitering för kyrkliga behov ingår även utdebiteringen av församlingsavgifter för prästerskapets avlöning är självfallet.

Den medeltalsberäkning av utdebiteringen inom kommunen under de senaste fem åren, som är i förevarande paragraf föreskriven, erbjuder ingen svårighet, så snart kommunen sammanfaller med församlingen och skoldistriktet eller i sin helhet ingår i församling eller skoldistrikt, som tillika omfattar annan kommun eller del därav. Vad som per skattekrona utdebiterats inom kommunen för den borgerliga kommunens, kyrkans och skolans behov sammanlägges för varje år, och av de sålunda erhållna utdebiteringssiffrorna tages medeltalet. Men kommunen kan vara delad i olika församlingar eller skoldistrikt eller kan del av kommunen ingå i annan församling eller i annat skoldistrikt. I sådant fall kan utdebiteringen per skattekrona för kyrka eller skola vara olika inom olika delar av kommunen, och den årliga genomsnittsutdebiteringen inom kommunen måste då först utredas. Detta skall ske sålunda, att de belopp, som enligt de för repartitionsbeskattningen stadgade grunder utdebiterats dels inom kommunen, dels inom varje i kommunen ingående församling eller skoldistrikt eller del därav, sammanläggas, varefter den sålunda framkomna summan uppdelas på det antal skattekronor, som för respektive år funnits inom kommunen, då genomsnittsutdebiteringen för året erhålles. Med denna utdebitering räknas sedermera, då medeltalet utdebitering för de sista fem åren på ovan angivet sätt beräknas.

83 och 84 §§.

*Skogsskattemedels disposition.*

Det praktiska genomförandet av bestämmelserna i 83 och 84 §§ angående dispositionen av skogsskattemedel inom landskommun har kommittén tänkt sig kunna ordnas ungefärligen sålunda. På hösten, efter det taxeringen till skogsskatt ägt rum, upptages till behandling frågan om huru stor del av skogsskattemedel, som bör tagas till användning under påföljande år. En tredjedel av skogsskattefondens behållning den 1 september plus en tredjedel av de skogsskattemedel, som utdebiteras på grund av samma års taxering, utgöra det maximibelopp, som får i sådant hänseende tagas i anspråk. Vad som härav kan antagas bliva till användning anvisat lägges till grund för de följande beräkningarna. Då kommunalnämnden uppgör sitt förslag till den kommunala staten för nästa år, infordrar den jämväl statförslaget för församlingen (eventuellt även för skoldistrikt, som skall uppgöra särskild stat). Från de i statförslagen upptagna utgiftsbeloppen avdragas behållningar och andra tillgångar, som skola i första hand användas till utgifternas täckande, däribland även lånemedel. Vad därefter återstår att fylla utgör kommunens och församlingens (eventuellt skoldistriktets) skattebehov och lägges till grund för skogsskattemedlens fördelning. Är kommunen delad i eller mellan olika församlingar eller skoldistrikt, sker skattemedlens fördelning efter det förhållande, vari kommunens skattebehov står till de särskilda skattebehoven för kyrka och skola i kommunens särskilda delar. Om kommunen i sin helhet ingår i större församling eller skoldistrikt, skall vad å kommunen belöper av församlingens eller skoldistriktets skattebehov jämföras med kommunens eget skattebehov, och skogsskattemedlen fördelas efter förhållandet mellan de olika skattebehov, som sålunda finnas förhanden inom kommunen.

De för nu omförmälta fördelningar erforderliga räkneoperationer torde enklast utföras på det sätt, att de för olika ändamål eller inom olika delar av kommunen förefintliga skattebehoven angivas i procent av sammanlagda skattebehovet inom kommunen och samma procent därefter tillämpas vid skogsskattemedlens fördelning; och har kommittén i anvisningarna till 82—84 §§ upptagit exempel härå.

Antagligen kommer det att befinnas lämpligast att — såsom även i det föregående är förutsatt — ifrågavarande beräkningar utföras i sammanhang med statförslagens uppgörande och således innan ännu staterna äro definitivt fastställda. De därvid framkomna siffrorna angående skogsskatten och dess uppdelning kunna då ej heller bliva definitiva utan äro att anse som förslagssiffror liksom övriga i statförslagen upptagna siffror. Men även i denna form måste de anses vara fullt tillräckliga för staternas uppgörande och fastställande, då ju i dessa stater alltid måste finnas utrymme för eventuella, av inträffande förhållanden föranledda avvikelser. Så snart kommunalstämman fattat sitt beslut om det belopp, som får av skogsskattemedlen användas, och staterna för kommun, kyrka och skola blivit fastställda, kan den definitiva fördelningen ske. Då grunderna för denna fördelning äro i lag fastslagna, behöver frågan därom icke hänskjutas till de beslutande myndigheterna, utan kan fördelningen omedelbart verkställas av kommunalnämnden, som har att uppbära skogsskattemedlen och därav tillhandahålla kyrkans och eventuellt skolans förvaltande myndigheter vad av skattemedlen dem tillkom-

mer. Och då detta givetvis ej kan ske förrän efter det nya årets ingång, lärer god tid finnas att, efter det vederbörande stater blivit fastställda, verkställa den definitiva fördelningen av ifrågavarande medel.

Såsom ovan är sagt kunna ifrågavarande beräkningar utföras i sammanhang med statförslagens uppgörande och således innan ännu samma stater äro slutligen fastställda. Skulle därefter vid staternas behandling hos vederbörande beslutande myndighet ändringar ske, som inverka på skogsskattemedlens fördelning, måste naturligtvis därav föranledda jämkningar i staterna vidtagas.

Vad av skogsskattemedel som tillkommer kommun, församling eller skoldistrikt är att anse som inkomst i dess stat och kommer alltså att verka motsvarande nedsättning i den eljest erforderliga utdebiteringen.

---

*Övergångsbestämmelser.*

Under första året, sedan denna lag trätt i kraft, har en kommun att använda de accismedel, som under föregående år blivit jämlikt 3 § i nu gällande skogsaccislag anslagna såsom tillskott till utgifterna under förstnämnda år, men därefter komma de nya bestämmelserna att verka. En omedelbar tillämpning av dessa bestämmelser skulle medföra en stor ojämnhet i beloppet av de skogsskattemedel, som finge tagas i anspråk till utgifterna under andra, tredje och fjärde året efter lagens ikraftträdande. I syfte att utjämna denna olikhet hava för första, andra och tredje taxeringsåret efter lagens ikraftträdande — d. v. s. för de år, under vilka beslut skall fattas angående beloppet av de skogsskattemedel, som få tagas i anspråk för påföljande års utgifter — meddelats särskilda bestämmelser, genom vilka en jämnare fördelning av skattemedlen även för sagda tid åstadkommes.

Inom åtskilliga kommuner finnas ganska avsevärda skogsaccisfonder upplagda med stöd av stadgandena i nu gällande skogsaccislag. En del av dessa fonder kommer naturligtvis att tagas i anspråk för gäldande av de tillskott till utgifterna under första året av den nya lagens giltighetstid, som kunna hava beslutats under föregående år. Men även sedan dessa tillskott utgått, komma på många ställen betydande belopp att kvarstå i de gamla fonderna. Kommittén har ansett, att dessa gamla skogsaccisfonder böra fortfarande bibehållas skilda från de skogsskattefonder, som komma att uppläggas enligt den nya lagen, och att kommunens rätt att disponera över dem bör bibehållas sådan den var enligt äldre lag. Ur sådana äldre fonder böra alltså med den i äldre lag stadgade begränsning kunna anvisas medel att i skälig mån höja de relativt begränsade skogsskattebidrag, som efter den nya lagens bestämmelser kunna lämnas till utgifterna för kommun, kyrka och skola under de första åren av den nya lagens giltighetstid, liksom kommunen bör vara obetaget att även i fortsättningen använda samma äldre fonder till liknande lättnader i skattebördan inom kommunen.

# Kommunal progressivskatt.

88 §.

*Skattskyldighet.* Denna paragraf motsvarar 1 § i förordningen den 19 november 1920 om kommunal progressivskatt för åren 1921—1924.

Avfattningen av bestämmelsen i andra stycket förutsätter, att 25 § 1 mom. tredje stycket i skatteförordningen ändras till överensstämmelse med förslagets 48 § 1 mom., så att, då äkta makar blivit taxerade till inkomst- och förmögenhetsskatt, skatten uppdelas mellan makarna allenast i det fall, att någondera av dem så påfordrar.

I motiveringen till 49 § har kommittén redogjort för de skäl, som föranlett kommittén att från kommunal skatteplikt undantaga sådan inkomst, som tillflutit här i riket icke bosatt svensk medborgare eller utlänning ur förvärvskälla, som icke är till viss kommun lokaliserad. En sådan utom riket bosatt, men här till inkomst- och förmögenhetsskatt skattskyldig person skall alltså icke påföras kommunal repartitionsskatt för exempelvis inkomst av tjänst eller kapital. Konsekvensen härav bör enligt kommitténs mening vara, att han för dylik inkomst ej heller belastas med kommunal progressivskatt. Detsamma bör gälla även i fråga om annan inkomst, för vilken enligt olika stadganden i 49—51 §§ kommunal repartitionsskatt icke skall utgöras. Det härom i sista stycket av förevarande paragraf givna stadgandet innebär alltså, att, såsom i anvisningarna närmare utföres, en dylik icke kommunalt skattepliktig inkomst skall utmönstras ur det till inkomst- och förmögenhetsskatt beskattningsbara beloppet, innan den däråt belöpande kommunala progressivskatten uträknas. Däremot har någon liknande utmönstring av taxeringstekniska skäl icke kunnat ifrågasättas beträffande den förmögenhetsandel, som tilläventyrs kan ingå i det till inkomst- och förmögenhetsskatt beskattningsbara beloppet.

Bestämmelsen i sista stycket av 1 § i nu gällande förordning har ansetts kunna uteslutas, helst föräldrars taxering för barns inkomst numera icke förekommer.

89 §.

*Progressivskattens belopp.* I fråga om den kommunala progressivskattens belopp får kommittén hänvisa till vad härom anförts i den allmänna motiveringen 11 kap.

Stadgandet i sista stycket av 1 mom. korresponderar med föreskriften i 49 § 2 mom. andra stycket; och får kommittén hänvisa till motiveringen för sistnämnda paragraf.

90 §.

*Kommun, till vilken progressivskatten skall utgöras.* Motsvarande bestämmelser återfinnas i 4 § och 5 § 1 mom. av gällande förordning om kommunal progressivskatt. Det i den förra paragrafen upptagna beloppet 200 kronor har ansetts lämpligen kunna höjas till 300 kronor.

Bestämmelserna i 1 mom. av förevarande paragraf innebära, att progressivskatten kommer att i regel helt eller delvis utgöras till den kom-

mun, där den skattskyldige taxeras till inkomst- och förmögenhetsskatt och där taxeringen till progressivskatt verkställes. Denna kommun blir nämligen i saknad av progressivskatt allenast i det fall, att progressivskattens hela belopp överstiger 300 kronor och den skattskyldige är taxerad till kommunal repartitionsskatt för inkomst uteslutande inom annan eller andra kommuner samt tillika vid eventuell uppdelning av progressivskatten något uppdelningsbelopp, som understiger 50 kronor, icke uppstår.

## 91 och 92 §§.

*Progressivskattens användning.*

Rörande innebörden av dessa paragrafer får kommittén hänvisa till den allmänna motiveringen 11 kap.

Om uttaxeringen av kommunal progressivskatt till täckande av kommuns, församlings och skoldistrikts skattebehov givas för närvarande föreskrifter i 3 § av förordningen den 19 november 1920 angående särskilda grunder för utgörande av 1921—1924 års allmänna kommunalutskylder m. m. I 3 mom. av samma paragraf stadgas, att, därest stad, i vilken jämlikt bestämmelserna i lagen den 25 juni 1909 angående folkskoleväsendet i vissa städer finnes särskild folkskolestyrelse, utgör flera församlingar, må utdebitering av kommunal progressivskatt ej ske för församlingarnas behov. Med det system, som ligger till grund för kommitténs förslag till kommunal progressivskatt, har dylikt undantag för vissa församlingar i rätten till progressivskatt ansetts icke vara förenligt. Sådan anordning skulle nämligen kunna leda till en utökning av den utjämningsandel, som eljest skulle av staden levereras till statsverket. Den i 5 mom. av berörda 3 § upptagna bestämmelsen, att kommunal progressivskatt ej må tagas i anspråk för municipalsamhälles räkning, har kommittén icke medtagit i lagförslaget, då av förslagets förevarande paragrafer tydligen framgår, att progressivskatten icke får för sådant ändamål användas, och dessutom särskild bestämmelse härom upptagits i förslaget till lag om ändrad lydelse i vissa delar av förordningen om kommunalstyrelse på landet (§ 80).

## 93 §.

*Fördelning av influtna progressivskattemedel.*

Beträffande innehållet i denna paragraf hänvisas till den allmänna motiveringen 11 kap.

## 94 §.

*Eftertaxering m. m.*

Föreskrifterna i denna paragraf överensstämma med bestämmelserna i 6 § av gällande förordning om kommunal progressivskatt.

Såsom av ordalydelsen i paragrafens andra stycke framgår, skall eftertaxering till kommunal progressivskatt enligt den nya lagens bestämmelser äga rum jämväl i det fall, att eftertaxeringen avser ett år, som ligger tidigare än det år, då lagen träder i kraft. Skulle därvid fördelning av eftertaxerat belopp mellan flera kommuner ifrågakomma, är uppenbart, att sådan fördelning måste ske i överensstämmelse med äldre,

nu gällande föreskrifter. Särskild bestämmelse härom har emellertid icke ansetts erforderlig.

95 §.

*Befrielse från skattskyldighet.*

Denna paragraf motsvarar 7 § 1 mom. i nu gällande förordning om kommunal progressivskatt. Då taxeringen till kommunal progressivskatt göres helt beroende av taxeringen till inkomst- och förmögenhetsskatt, har det synts riktigast att låta skattebefrielse i fråga om progressivskatten automatiskt följa den skattebefrielse, som på grund av skatteförordningens 24 § 1 mom. kan medgivas vederbörande.

Paragrafens avfattning vilar på den förutsättning, att skatteförordningens 24 § erhåller sådan lydelse, att jämväl *partiell* befrielse från inkomst- och förmögenhetsskatt kan medgivas.

Bestämmelserna i 2 mom. av ovanberörda 7 § återfinnas i förslagets 99 §.

---

Kommittén har icke i sitt förslag medtagit bestämmelser, som avse förfarandet vid taxering till kommunal progressivskatt. Dylika bestämmelser böra enligt kommitténs mening inflyta i taxeringsförordningen.

---

## Gemensamma bestämmelser.

96 §.

*Taxeringsår och beskattningsår.*

Benämningarna *taxeringsår* och *beskattningsår*, som icke återfinnas i gällande skatteförfattningar, hava hämtats från Eiserman—von Wolckers förslag. Dessa benämningar på de olika åren hava lämnat redaktionell lättnad vid avfattningen av åtskilliga bestämmelser i kommitténs lagförslag och torde för övrigt bidraga till reda och lättnad vid lagtillämpningen.

Kammarrätten anmärkte i sitt utlåtande över Eiserman—von Wolckers och Landéns förslag, att ordet "beskattningsår" knappast utgjorde lämplig beteckning av det år, vars avkastning eller inkomst taxerades, utan snarare i den allmänna uppfattningen framstode såsom det år, då taxeringen ägde rum, eller såsom det år, varunder skatten erlades; och borde därför ordet "beskattningsår" lämpligen utbytas mot något annat, som bättre uttryckte vad som därmed avsåges, exempelvis "inkomstår".

Då det år, som i kommittéförslaget betecknas med "beskattningsår" hänför sig icke blott till inkomstbeskattningen utan jämväl till näringsbeskattningen och skogsbeskattningen, kan den av kammarrätten föreslagna beteckningen "inkomstår" nu icke ifrågakomma. Att ordet "beskattningsår" skulle föranleda misstag av taxeringsmännen eller de skattskyldiga torde icke vara att befara. Kommittén har i varje fall icke funnit annan, mera lämplig beteckning å det ifrågavarande året.

Räkenskapsår.

Enligt nuvarande bestämmelser skall, då räkenskapsår ej sammanfaller med kalenderår, det räkenskapsår läggas till grund för taxeringen, som

gått till ända närmast före den 1 mars det år, taxeringen sker; och häri göres i förslaget icke någon ändring.

I sitt förenämnda utlåtande anförde kammarrätten, att, då enligt Eiserman—von Wolckers förslag möjlighet beretts för jordbrukare, som hade ordnad bokföring, att lägga densamma till grund för sin deklaration — vilken reform av kammarrätten förordades — men jordbrukare, som begagnade ordnad bokföring, plägade hava räkenskaper med början den 14 mars eller den 1 april, syntes föreskriften om vilket räkenskapsår, som skulle läggas till grund för taxeringen, böra ändras därhän, att tidpunkten den 1 mars utbyttes mot den 1 april.

I 1920 års Kungl. förslag till kommunalskattelag bibehölls nu gällande bestämmelse. Departementschefen yttrade emellertid (propositionen sid. 504), att kammarrättens förslag, för vilket vissa skäl talade, borde göras till föremål för prövning i samband med spörsmålet om taxeringsväsendets omorganisation.

Kommittén kan visserligen för sin del instämma i vad departementschefen sålunda anfört men anser sig hava anledning antaga, att, i den mån lantbrukarna mera allmänt övergå till ordnad bokföring, ett räkenskapsår, som börjar på sommaren, exempelvis den 1 juli, kommer att befinnas mest praktiskt och sålunda i allmänhet användas. Skulle så bliva det regelmässiga förfarandet, lärer någon ändring av nu gällande föreskrift i ovanberörda avseende icke böra ifrågakomma.

## 97 §.

*Med ägare likställd innehavare.*

Rörande innehållet av denna paragraf får kommittén hänvisa till motiveringen för 14 §.

## 98 och 99 §§.

*Taxering av avliden persons inkomst m. m.*

Med de nuvarande skatteförfattningarna (jfr 24 § 2 mom. och 26 § i skatteförordningen, 12 § 7 mom. i bevillningsförordningen) har ansetts instämma, att avliden persons inkomst och den inkomst, som dödsboet efter honom åtnjutit, taxeras var för sig. Att så ock varit vid lagstiftningen avsett framgår av vederbörande departementschefs yttrande vid framläggande av proposition till 1907 års riksdag med förslag till ny bevillningsförordning (bevillningsförordningen av den 13 september 1907). Han anförde därvid — utan närmare motivering — att sammanblandning av den avlidnes och stärbhusets inkomster syntes icke vara att tillråda, utan borde dessa inkomster vid taxeringen åtskiljas.

Dylik åtskillnad av inkomsterna har emellertid visat sig medföra en del olägenheter och svårigheter för såväl de skattskyldiga som taxeringsmyndigheterna och lärer för övrigt i praktiken ofta nog underlåtas. Såsom en av de mera framträdande olägenheterna må framhållas svårigheten att på ett rationellt sätt ordna frågan om ortsavdrag vid ifrågavarande särtaxeringar och det bryderi, som saknaden av anvisningar i denna fråga vållat taxeringsmyndigheterna. Då enligt skatteförordningens 26 § för oskift dödsbo skall i avseende å skatteplikt gälla detsamma som för den avlidne, har ortsavdrag antagits böra i regel tillerkännas oskift dödsbo, ehuru sådant avdrag redan medgivits å den

inkomst, därför den avlidne taxerats. Å den sammanlagda årsinkomsten medgivas sålunda i regel dubbla ortsavdrag. Men huruvida ortsavdrag bör tillkomma alla dödsbon eller allenast sådana, som utgöras av den avlidnes närmaste anhöriga, eller huruvida dödsbo bör för obegränsad tid eller för blott det beskattningsår, varunder dödsfallet inträffat, komma i åtnjutande av ortsavdrag, därom råda olika meningar; och någon enhetlig praxis härutinnan har icke ernåtts. Sålunda har exempelvis Stockholms stads prövningsnämnd under år 1923 beslutat att i vissa avseenden ändra det förfarande beträffande ortsavdrag för stärbhus, som av nämnden tillförene följts.

Kommittén har därför av praktiska skäl ansett sig böra föreslå, att, där skattskyldig avlidit under beskattningsåret, dödsboet efter honom skall taxeras såväl för den avlidnes inkomst som för dödsboets egen inkomst under beskattningsåret, och att därvid skall för dödsboet tillämpas vad som enligt bestämmelserna i kommunalskattelagen skolat gälla för den avlidne. Av dessa bestämmelser följer, att oskift dödsbo efter person, som avlidit under beskattningsåret, för det året erhåller samma ortsavdrag, som den avlidne skulle hava åtnjutit, därest han vid taxeringsårets ingång levat. Härom har påpekande lämnats i anvisningarna till 98 §, där tillika angivits, att ortsavdrag icke tillkommer oskift dödsbo vid taxering följande år. Enligt kommitténs mening bör nämligen varken dubbla ortsavdrag för något år ifrågakomma eller bodelägare äga möjlighet att genom arvskiftes uppskjutande bereda sig särskilda skattefördelar.

Om dödsbo sålunda påföres skatt för den avlidnes inkomst — vilket för övrigt redan nu äger rum vid eftertaxering — utgör dock denna skatt realiter en den avlidnes gäld, därför dödsboet icke bör åligga ovillkorlig ansvarighet. Rätteligen skulle däremot dödsboet bära sådan ansvarighet för skatt, som belöper å dödsboets egen inkomst under det år, då dödsfallet inträffat. Sammanslås nu vid dödsboets taxering den avlidnes inkomst med dödsboets, skulle alltså i de fall, då ansvarighetsfrågan bleve aktuell, en uppdelning av skatten behöva vidtagas allt efter som skatten belöper å den ena eller den andra inkomsten. För undvikande av dylik uppdelning, varmed en del svårigheter kunna vara förenade, har kommittén i 99 § föreslagit, att samma ansvarighet, som bör åligga dödsboet i avseende å skatt, vilken hänför sig till den avlidnes inkomst, även må gälla för skatt, som belöper å dödsboets egen inkomst under nyssnämnda år. I övrigt instämma förslagets bestämmelser i förevarande stycke med bestämmelserna i 12 § 7 mom. och 13 § av bevillningsförordningen samt 22 § och 24 § 2 mom. av skatteförordningen och innebära, att formlig urarvagörelse icke behöver ske för skattens skull. Större praktisk betydelse kan emellertid icke tillmätas nu ifrågavarande ansvarighetsbestämmelser.

Vad här sagts om skatt för inkomst gäller enligt förslaget jämväl annan kommunal utskyld.

100 §.

*Debiteringsprocent.*

Enligt Eiserman—von Wolckers förslag skulle skatt på grund av eftertaxering påföras den skattskyldige till belopp, som undandragits, d. v. s. debiteringsprocenten skulle vara den, som gällt för det år, eftertaxeringen

avser. Enligt Landéns förslag skulle åter — liksom enligt nuvarande bevillningsförordning — skatten uträknas efter den procent, som gällt för det år, varunder eftertaxeringen sker. I 1920 års proposition yttrade departementschefen, att, ehuru Eiserman—von Wolckers förslag torde hava de principiella skälen för sig, hade han ansett sig böra förorda Landéns, utav kammarrätten av rent praktiska skäl tillstyrkta förslag. Denna mening har jämväl kommittén velat biträda.

## 101 §.

*Särskilda tillämpningsföreskrifter.*

Det må icke anses uteslutet att, sedan en ny kommunalskattelag trätt i kraft, speciella anvisningar genom exemplifiering av särskilda fall eller annorledes skola visa sig önskvärda för underlättande av lagens tillämpning. Kommittén har ansett det synnerligen lämpligt, att utfärdandet av dylika anvisningar må kunna ske utan riksdagens medverkan och sålunda verkställas med den skyndsamhet, som av förhållandena kan påkallas. Det är självfallet, att den befogenhet, som härutinnan är enligt förslaget tillagd Kungl. Maj:t, icke inkräktar på riksdagens beslutanderätt eller på myndigheternas prövningsrätt.

Kommittén vill i detta sammanhang framhålla angelägenheten därav, att deklarationsformulären kunna skyndsammare än nu är förhållandet erhålla nödiga rättelser och tillägg. Detta önskemål lärer dock icke kunna vinnas med mindre det förbehålles åt Kungl. Maj:t att besluta om formulärens avfattning. Ett förslag i dylik riktning, vilket det emellertid icke tillkommer kommittén att framlägga, skulle kunna av kommittén förordas.

---

*Övergångsbestämmelser.*

Angående grunderna för lagförslagets övergångsbestämmelser hänvisas till vad därom anförts å sid. 237, 378, 466 och 477.

# FÖLJDFÖRFATTNINGAR.

## Lag om ändrad lydelse av 2 kap. 23 § i lagen den 14 juni 1907 om nyttjanderätt till fast egendom.

Kommitténs förslag till lag om ändring av nyttjanderättslagen är av samma innehåll som det av Kungl. Maj:t år 1920 framlagda ändringsförslaget, och får kommittén hänvisa till vad i propositionen därom anfördes (Kungl. prop. nr 357 sid. 10). Jfr ock sid. 379.

## Lag om ändrad lydelse av 17 kap. 6 och 12 §§ handelsbalken.

I fråga om förevarande författningsförslag får kommittén hänvisa till vad därom förut anförts å sid. 379.

Med fast egendom avses naturligtvis i detta sammanhang allenast sådan egendom, som enligt allmän civillag är att hänföra till fast egendom. Den förbättrade ställning i förmånsrättsavseende, som enligt kommitténs förevarande förslag skulle tilldelas fastighetsskatten, omfattar sålunda icke byggnad å annans mark, som väl i skatteavseende men icke civilrättsligt är att räkna som fastighet. (Jfr lagrådets i Kungl. prop. nr 357 år 1920 intagna utlåtande.)

## Lag om ändrad lydelse i vissa delar av förordningen om kommunalstyrelse på landet den 21 mars 1862.

Som kommittén förut (sid. 220) anfört, har kommittén funnit lämpligast att låta bestämmelserna om grunderna för repartitionen mellan de olika kommunala skatteformerna inflyta i kommunalskattelagen. I överensstämmelse härmed föreslår kommittén, att de nuvarande stadgandena i §§ 57—59 i förordningen om kommunalstyrelse på landet ersättas med en bestämmelse om den ordning, vari de olika kommunala skatterna skola tagas i anspråk för skattebehovets täckande.

Skattetrycket, sådant det hittills mätts, d. v. s. i uttaxerad skatt per etthundra kronors inkomst, är enligt nu gällande ordning avgörande för

frågan, huruvida kvalificerad majoritet i vissa fall erfordras för giltighet av den kommunala representationens beslut. Detta mått för skattetrycket har i kommitténs förevarande förslag ersatts med uttaxerad skatt per skattekrona, därvid bibehållits samma siffror för skattetrycket per skattekrona som för närvarande för skattetrycket per ett hundra kronors inkomst. Likaså har den nuvarande normen för bestämmande av gränsen för kommuns rätt att utan underställning upptaga lån omräknats i förhållande till den nya repartitionsenheten. Under år 1927 måste emellertid de nu gällande bestämmelserna i omförmälda avseenden tillämpas, enär då ännu saknas underlag för de nya. Kommitténs förslag härutinnan överensstämmer med Kungl. Maj:ts motsvarande förslag i proposition nr 222 till 1920 års riksdag.

Såsom förut (sid. 355) nämnts, anbefalldes kommittén genom nådig remiss den 15 juni 1923 att avgiva underdånigt utlåtande över riksdagens skrivelse den 30 maj 1923, nr 263, däri riksdagen — jämte det riksdagen anhöll, att Kungl. Maj:t måtte taga under övervägande frågan om meddelande av sådana ändrade bestämmelser beträffande debiteringen av de allmänna kommunalutskylderna, att utskylder till den borgerliga kommunen, utskylder till skolan och utskylder till kyrkan icke behövde för varje skattskyldig påföras med särskilda belopp utan kunde debiteras med sammanlagda beloppet — tillika uttalade, att vid den begärda utredningens verkställande även borde tagas i betraktande, huruvida ej stadgandena om debiteringsförfarandet i kommunerna i väsentliga delar skulle kunna utbrytas ur kommunalförfattningarna för att i stället — på sätt redan gällde i avseende å ett likartat förhållande, nämligen röstlängdens upprättande — av Kungl. Maj:t i administrativ väg regleras. Med anledning av detta riksdagens uttalande anförde kommittén i det underdåniga utlåtande, som kommittén den 25 oktober 1923 avgav över riksdagens ifrågavarande skrivelse, att kommittén funne en sådan förändring önskvärd, enär därigenom de ändringar, som det kunde befinnas erforderligt att vidtaga rörande ifrågavarande stadganden, kunde under lättare former genomföras och sålunda tidigare komma till tillämpning i praktiken. I anslutning härtill har kommittén nu föreslagit, att i § 64 i förordningen om kommunalstyrelse på landet upptages stadgande därom, att debiterings- och uppbördslängd skall uppgöras enligt formulär, som fastställes av Konungen.

Enligt nu gällande lag om skogsaccis och om virkestaxering kan uppbörd av skogsaccis äga rum redan under taxeringsåret. Ehuru den av kommittén föreslagna skogsskatten är av helt annan innebörd än den nuvarande skogsaccisen, har kommittén dock ansett lämpligt, att kommunen beredes möjlighet att, om så anses erforderligt, redan under taxeringsåret hålla uppbörd av skogsskatt. Något hinder att verkställa särskild debitering och uppbörd av skogsskatten, innan statförslaget och utdebiteringsprocenten för nästföljande år äro kända, föreligger icke, då ju skogsskattens belopp är beroende av vid denna tidpunkt redan kända utdebiteringar.

Enligt 3 § 5 mom. i förordningen den 19 november 1920 angående särskilda grunder för utgörande av 1921—1924 års allmänna kommunalut-

skylder — vilken förordning enligt beslut av 1924 års riksdag givits förlängd giltighet för åren 1925 och 1926 — får kommunal progressivskatt ej tagas i anspråk för municipalsamhälles räkning. Dessa samhällens ställning såsom specialkommuner för tillvaratagande av vissa angelägenheter av rent lokal natur föranleder, att någon andel av progressivskatten icke bör tillkomma dem; och då fastighet med skogsvärde icke lärer vara att räkna med inom municipalsamhälle, saknas anledning att för sådant samhälle ifrågasätta andel i skogsskatten. Municipalsamhälle bör alltså hänvisas att täcka sitt skattebehov genom utdebitering av kommunal repartitionsskatt, och har stadgande härom införts i § 80.

Slutligen får kommittén framhålla, att de av kommittén föreslagna ändringarna strängt begränsats till sådana delar, där ändring med nödvändighet påkallats av den föreslagna omläggningen av den kommunala beskattningen.

**Lag om ändrad lydelse i vissa delar av förordningen om kommunalstyrelse i stad den 21 mars 1862.**

**Lag om ändrad lydelse i vissa delar av förordningen om kommunalstyrelse i Stockholm den 23 maj 1862.**

**Lag om ändrad lydelse av §§ 15 och 16 i förordningen om kyrkostämma samt kyrkoråd och skolråd den 21 mars 1862** och

**Lag om ändrad lydelse av § 37 i förordningen om kyrkostämma samt kyrkoråd och skolråd i Stockholm den 20 november 1863.**

Kommittén får i fråga om motiveringen till förevarande fyra författningsförslag hänvisa till vad kommittén förut i tillämpliga delar anfört i motiveringen till sitt förslag till lag om ändrad lydelse i vissa delar av förordningen om kommunalstyrelse på landet. (Jfr Kungl. prop. år 1920 nr 222 och 216.)

**Lag om ändrad lydelse av 19, 20 och 21 §§ i lagen den 9 december 1910 om reglering av prästerskapets avlöning** och

**Lag om ändring i lagen den 16 oktober 1908 angående lindring i främmande trosbekännares skattskyldighet till svenska kyrkan samt hennes prästerskap och betjäning.**

De av kommittén föreslagna ändringarna i lagen om reglering av prästerskapets avlöning och i lagen angående lindring i främmande trosbekännares skattskyldighet till svenska kyrkan samt hennes prästerskap och betjäning skilja sig endast i redaktionellt avseende från de motsva-

rande förslag, som Kungl. Maj:t år 1920 förelade riksdagen; och får kommittén hänvisa till den utförliga utredning och motivering, som finnas intagna i propositionen härom (Kungl. prop. nr 224).

Kommittén får erinra därom, att de föreslagna bestämmelserna om lindring i främmande trosbekännares skattskyldighet innebära en utvidgning i förhållande till nu gällande bestämmelser och kunna medföra ökade anspråk på ersättning av allmänna medel till vederbörande församlingar. Därest kommitténs nu ifrågavarande förslag skulle komma att föreläggas riksdagen, torde därför Kungl. Maj:t samtidigt böra föreslå riksdagen att lämna särskilt medgivande till dylik ersättning.

### Förordning om ändrad lydelse av 52 § i stadgan den 22 juni 1911 om skjutsväsendet.

I samband med 1920 års Kungl. förslag till kommunalskattelag framlade Kungl. Maj:t i särskild proposition (nr 223) förslag till förordning om ändrad lydelse av 52 och 55 §§ i stadgan den 22 juni 1911 om skjutsväsendet.

Kommittén får i fråga om sitt förevarande författningsförslag hänvisa till förenämnda proposition, därvid kommittén erinrar om de ändringar, som år 1924 vidtagits i 55 § av ifrågavarande stadga (Sv. F. S. år 1924 nr 379).

### Lag om ändrad lydelse av § 9 punkt 6 i lagen den 31 maj 1889 angående dövstumundervisningen.

Förevarande författningsförslag torde icke erfordra någon särskild motivering. (Jfr Kungl. prop. år 1920 nr 224.)

### Förordning angående ändrade grunder för utgörande av vissa avgifter.

Förevarande författningsförslag är anpassat efter kommitténs förslag till kommunalskattelag och skiljer sig allenast därutinnan från det förslag till förordning angående ändrade grunder för utgörande av vissa avgifter, som Kungl. Maj:t år 1920 förelade riksdagen; och får kommittén hänvisa till den utredning och motivering, som finnas intagna i propositionen härom (Kungl. prop. nr 227).

### Förordning angående gäldande av utlagor, vilka bestämts att utgå efter de för utgörande av kommunalutskylder i allmänhet stadgade grunder.

I samband med 1920 års Kungl. förslag till kommunalskattelag framlade Kungl. Maj:t i särskild proposition (nr 227) förslag till en särskild

förordning, däri stadgades, att när i allmän författning föreskrivits, att utlagor skola gäldas i enlighet med de för utgörande av kommunalutskylder i allmänhet gällande grunder, skulle, för det fall att särskild utdebitering av sådana utlagor ägde rum, med kommunalutskylder förstås fastighetsskatt, näringsskatt och kommunal inkomstskatt.

Kommittén, som funnit sig i sak böra följa Kungl. Maj:ts förslag i denna fråga, har emellertid i sitt förevarande författningsförslag uttryckligen angivit de olika repartitionstalen. Detta beror därpå, att nu ifrågavarande utlagor givetvis skola uttagas oberoende av den kommunala skogsskatten, och att i följd härav skogsvärde bör åsättas samma repartitionstal, som gäller för jordbruksvärde. Kommittén får i övrigt hänvisa till den utredning och motivering, som finnas intagna i förenämnda proposition nr 227 år 1920.

Under den av kommittén nu föreslagna förordningen falla även sådana utskylder, som följa av förpliktelsen att deltaga i kostnaden för byggnad och underhåll av tingshus och häradsfängelse; och får kommittén hänvisa till vad kommittén förut i den allmänna motiveringen (sid. 123) härom anfört.

## Förordning om ändrad lydelse av 1 och 2 §§ i förordningen den 11 oktober 1912 om skogsvårdsavgift.

De i förevarande författningsförslag föreslagna ändringarna äro föranledda av de i kommitténs förslag till kommunalskattelag upptagna bestämmelserna om kommunal skogsskatt och torde icke erfordra någon särskild motivering.

Kommittén har sig emellertid bekant, att ändringar i förordningen om skogsvårdsavgift ifrågasatts i flera hänseenden, såsom beträffande frågan om de nu utgående skogsvårdsavgifterna äro för sitt ändamål tillräckliga samt angående statens skyldighet att utgöra skogsvårdsavgift och i sammanhang därmed om statens rätt att erhålla del i dessa avgifter. Nu nämnda frågor hava givetvis icke kunnat av kommittén upptagas till prövning, då de innefatta spörsmål, med vilka det icke tillkommer kommittén att taga befattning. Kommittén vill i detta sammanhang allenast erinra därom, att enligt kommitténs förslag om kommunal skogsskatt även husbehovsvirke är skattepliktigt och skall taxeras. Då skogsvårdsavgiften skall utgå i förhållande till det avverkade virkets taxerade värde, skulle sålunda, därest kommitténs förslag till kommunal skogsskatt bleve lag och det i 1 § i förordningen om skogsvårdsavgift angivna procenttalet icke ändrades, skogsvårdsavgiften komma att lämna en total högre inkomst än förut.

Kommittén har förut (sid. 239) i fråga om den kommunala skogsskatten anfört, att kommittén funnit sig icke böra i sitt förslag till kommunalskattelag upptaga vad som angår taxeringens tekniska utförande, samt uttalat, att hithörande ämnen enligt kommitténs mening böra behandlas i förordningen om taxeringsmyndigheter och förfarandet vid taxering. I

enlighet härmed har kommittén ock ansett, att de i nu gällande skogsaccislag (29 § o. ff.) upptagna bestämmelserna om skogsvårdsavgiftslängd, om skogsvårdsstyrelses besvärsrätt m. m. sådant böra inflyta i taxeringsförordningen.

## Förordning om ändrad lydelse av 3 § i förordningen den 23 oktober 1908 angående bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter.

I samband med 1920 års Kungl. förslag till kommunalskattelag framlade Kungl. Maj:t i särskild proposition (nr 226) förslag till förordning angående vissa ändringar i förordningen den 23 oktober 1908 angående bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter.

Enligt 3 § i gällande förordning angående bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter förutsättes för där avsedd avgiftsplikt, att vederbörande icke för det år, varför uppbörd av bevillning till svenska staten senast ägt rum, erlagt bevillning för inkomst av kapital och arbete. Kungl. Maj:t, som i samband med sitt för 1920 års riksdag framlagda förslag till kommunalskattelag föreslog, att bevillningen skulle avskaffas, hemställde i ovannämnda proposition nr 226, att nu ifrågavarande avgiftsplikt i stället skulle göras beroende av, huruvida inkomst- och förmögenhetsskatt erlagts för det år, varför uppbörd av sådan skatt senast ägt rum, eller icke. Härutinnan har kommittén, som jämväl föreslår, att bevillningsförordningen upphäves, följt Kungl. Maj:ts förslag.

Enligt 1920 års Kungl. förslag till kommunalskattelag skulle näringsidkare till kommunerna erlägga näringsskatt. I betraktande härav föreslog Kungl. Maj:t i förenämnda proposition nr 226, att, då de utlänningar, vilka anordnade sådana föreställningar eller förevisningar, som i 4 § i förordningen angående bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter omförmäldes, närmast vore att anse såsom näringsidkare, det syntes vara i sin ordning, att de finge vidkännas någon ökning i fråga om den i nyssnämnda paragraf avsedda bevillningsavgift, varav huvudparten ginge till kommunerna. Med hänsyn till de allmänna grunder, varå kommitténs förslag till beskattning av näring är byggt, har kommittén icke ansett sig böra föreslå de höjningar av vissa bevillningsavgifter, som Kungl. Maj:t med den konstruktion, näringsskatten i 1920 års Kungl. förslag hade, fann skäligt föreslå.

*Fortsättning från omslagets andra sida.*

47. Ingenjör N. Ekwalls utredningar. 4. Utredning beträffande planmässig elektrifiering av landsbygden inom Kronobergs län. Beckman. 24 s. 2 kart. **Jo.**
48. Kungl. Elektrifieringskommitténs meddelanden. 22. Förteckning över elektriska kraftanläggningar i Sverige år 1923. Beckman. 125 s. 1 väggkarta i särskild bilaga. **Jo.**
49. Ingenjör N. Ekwalls utredningar. 3. Utredning beträffande planmässig elektrifiering av landsbygden inom Kalmar län. Beckman. 32 s. 2 kart. **Jo.**
50. Kungl. Elektrifieringskommitténs meddelanden. 7. Utredning beträffande planmässig elektrifiering av landsbygden inom Kristianstads län. Beckman. 108 s. 2 kart. **Jo.**
51. Ingenjör N. Ekwalls utredningar. 2. Utredning beträffande planmässig elektrifiering av landsbygden inom Örebro län. Beckman. 36 s. 2 kart. **Jo.**
52. Utredning beträffande de elektriska distributionsföretagens å landsbygden ekonomiska svårigheter och möjligheterna för dessas avhjälpande. Beckman. 100 s. **Jo.**

53—54. 1921 års kommunalskattekommittés betänkande angående den kommunala beskattningen. Del 1. Lagförslag, allmän motivering, speciell motivering. xvj, 489 s. Del 2. Reservationer, bilagor, tabeller, sakregister. 369 s. Tullberg. **Fi.**

---

**Anm.** Om särskild tryckort ej angives, är tryckorten Stockholm. Bokstäverna med fetstil utgöra begynnelsebokstäverna till det departement, under vilket utredningen avgivits, t. ex. **E.** = ecklesiastikdepartementet, **Jo.** = jordbruksdepartementet. Enligt kungörelsen den 3 febr. 1922 ang. statens offentliga utredningars yttre anordning (nr 98) utgivas utredningarna i omslag med enhetlig färg för varje departement.

# Statens offentliga utredningar 1924

## Systematisk förteckning

(Siffrorna inom klammer beteckna utredningarnas nummer i den kronologiska förteckningen.)

### Allmän lagstiftning. Rättskipning. Fångvård.

### Statsförfattning. Allmän statsförvaltning.

### Kommunalförvaltning.

### Statens och kommunernas finansväsen.

Tull- och traktatkommitténs utredningar och betänkanden. 26. Ljusindustrien. [34] 27. Ylleindustrien. [35] 28. Tegelindustrien. [36] 36. Betänkande ang. tullsystemets verkningar. Del 1. [37] Del 2. [38]
1921 års kommunalskattekommittés betänkande. Del 1. [53] Del 2. [54]

### Polisi.

Handledning vid utarbetandet av brandordningar för landskommuner. [23]

### Socialpolitik.

Iakttagelser rörande socialiseringen i Österrike. [14]
Det svenska tobaksmonopolet. [15]
Statens järnvägar. [22]
Statens järnvägar som allmänt affärsverk. [30]
Sveriges vattenkraftillgångar och vattenkraftproduktion. [39]
Kommunal affärsverksamhet. [45]

### Hälso- och sjukvård.

### Allmänt näringsväsen.

K. Elektrifieringskommitténs meddelanden. 7. Ang. elektrifiering av landsbygden inom Kristianstads län. [50] 9. Ang. elektrifiering av landsbygden inom Hallands län. [18] 11. Ang. elektrifiering av landsbygden inom Blekinge län. [10] 12. Ang. elektrifiering av landsbygden inom Kopparbergs län. [3] 13. Ang. elektrifiering av landsbygden inom Västmanlands län. [8] 14. Ang. elektrifiering av landsbygden inom Värmlands län. [9] 15. Ang. elektrifiering av landsbygden inom Jämtlands län. [11] 16. Ang. elektrifiering av landsbygden inom Norrbottens län. [28] 17. Ang. elektrifiering av landsbygden inom Jönköpings län. [44] 18. Ang. elektrifiering av landsbygden inom Gotlands län. [12] 19. Ang. elektrifiering av landsbygden inom Västernorrlands län. [17] 20. Ang. elektrifiering av landsbygden inom Västerbottens län. [29] 22. Förteckning över elektriska kraftanläggningar i Sverige år 1923. [48]
Ingenjör N. Ekwalls utredningar. 1. Ang. elektrifiering av landsbygden inom Östergötlands län. [46] 2. Ang. elektrifiering av landsbygden inom Örebro län. [51] 3. Ang. elektrifiering av landsbygden inom Kalmar län. [49] 4. Ang. elektrifiering av landsbygden inom Kronobergs län. [47]
Utredning betr. de elektriska distributionsföretagens å landsbygden ekonomiska svårigheter och möjligheterna för dessas avhjälpande. [52]
Förslag till lag om lärlingsväsendet i vissa yrken. [41]

### Fast egendom. Jordbruk med binäringar.

Det svenska lantbrukets produktionskostnader. 2. Bokföringsåren 1920—1921 och 1921—1922. [2]
Fastighetsregisterkommissionens meddelanden. 13. [21]
Till frågan om ny jorddelningslagstiftning. [40]
Kolonisation å kronoparker i Norrland och Dalarna. [43]

### Vattenväsen. Skogsbruk. Bergsbruk.

Betänkande med förslag till gruvlag. [16]
Malmkommissionens slutbetänkande. [32]
Malmtillgången i Norrbottens län. [33]
Förbrukningen av virke till husbehov på Värmlands läns landsbygd. [42]

### Industri.

Cement- och betongbestämmelser. [25]

### Handel och sjöfart.

Skeppstjänstkommitterades betänkande. 3. [20]

### Kommunikationsväsen.

Utredning rörande ny vattenväg mellan Östersjön och Vänern jämte bihang. [6]
Anvisningar rörande vägväsendet och automobiltrafiken. [19]

### Bank-, kredit- och penningväsen.

### Försäkringsväsen.

### Kyrkoväsen. Undervisningsväsen. Andlig odling i övrigt.

Supplement nr 2 till Sverges familjenamn 1920. [4]
Betänkande angående det fria och frivilliga folkbildningsarbetet. [5]
Betänkande och förslag angående läroverks- och landsbibliotek. [7]
Förslag till lönereglering för befattningshavare vid allmänna läroverk m. fl. läroanstalter. [13]
K. skolöverstyrelsens utlåtande över skolkommissionens betänkanden 1—5. [24]
Systematiskt utforskande av allmogekulturen. 1. [26] 2. [27]
Utredning rörande kungl. teaterns verksamhet. [31]

### Försvarsväsen.

### Utrikes ärenden. Internationell rätt.

Angående ordnandet av statens kommersiella informationsverksamhet. [1]

A.-B. Hasse W. Tullbergs Boktryckeri, Stockholm 1924.