Denna bok digitaliserades på Kungl. biblioteket år 2012

STATENS OFFENTLIGA UTREDNINGAR 1927:23
FINANSDEPARTEMENTET

# PROMEMORIOR

RÖRANDE

# VISSA BESKATTNINGSFRÅGOR

AV

*1927 ÅRS SKATTEBEREDNING*

STOCKHOLM
1927

KUNGL. BIBLIOTEKET STOCKHOLM

# Statens offentliga utredningar 1927

## Kronologisk förteckning

1. Betänkande angående åtgärder för tryggande av skogsvårdsstyrelsernas ekonomi m. m. Marcus. 109 s. **Jo.**
2. Utredning med förslag till ändrade bestämmelser rörande allmänna handlingars offentlighet. Av N. Herlitz. Norstedt. (2), 289 s. **Ju.**
3. Betänkande med förslag till lag om vissa av landsting eller kommuner drivna sjukhus m. m. Norstedt. 89 s. **S.**
4. Utredningar till belysande av arbetsfredsfrågan. Norstedt. 387 s. **S.**
5. Betänkande och förslag rörande den andliga vården vid armén. Norstedt. 51 s. **Fö.**
6. Supplement nr 3 till Sverges familjenamn 1920. Stat. repr.-anst. 31 s. **Ju.**
7. Betänkande angående sjöfartsavgifter. Idun. 376 s. **H.**
8. 1926 års pensionsutredning. Betänkande med förslag till ny civil pensionslag m. m. Marcus. 165 s. **Fi.**
9. Hussvampen och konservering av trä mot röta. Kungl. Byggnadsstyrelsens meddelande nr 2. Tullberg. 68 s. 16 s. planscher. **K.**
10. Betänkande med förslag till lag om sinnessjuka och om undersökning angående sinnesbeskaffenhet m. m. 1926 års sinnessjuksakkunnigas betänkande. 1. Norstedt. 128 s. **S.**
11. 1924 års bankkommitté. Betänkande med förslag till lag om ändring i vissa delar av lagen den 22 juni 1911 (nr 74) om bankrörelse m. m. Marcus. 228 s. **Fi.**
12. Betänkande med förslag angående den statsunderstödda egnahemsverksamheten. Marcus. 269 s. **Jo.**
13. Betänkande med förslag angående vidgad rätt till utträde ur svenska kyrkan jämte därmed sammanhängande frågor. Norstedt. 428 s. **Ju.**
14. Yttrande angående allmänna principer för en ny gruvlagstiftning. Tiden. 175 s. **Fi.**
15. Yttranden i anledning av processkommissionens betänkande angående rättegångsväsendets ombildning. Norstedt m. fl. (4), 322 s. **Ju.**
16. Betänkande med förslag till åtgärder gentemot missbruk av alkoholhaltiga apoteksvaror m. m. samt av behörigheten att å recept utskriva spritdrycker m. m. från apoteksinrättning. Marcus. 154 s. **Fi.**
17. Järnvägs- och automobiltrafikkonferensen i Stockholm den 23—25 maj 1927. Norstedt. 169 s. **K.**
18. Sinnesslövårdssakkunniges betänkande. 2. Betänkande med förslag rörande ordnandet av vården av vuxna vanartade sinnesslöa (asociala imbecilla). Norstedt. 71 s. **S.**
19. Utlåtande angående tillverkning av alkoholsvaga extraktrika maltdrycker. Marcus. 35 s. **Fi.**
20. Betänkande med förslag till förordning med tulltaxa. Marcus. 516 s. **Fi.**
21. Betänkande med förslag till kungörelse angående anställande av kommissionärer hos statsdepartement och vissa ämbetsverk m. fl. myndigheter. Av K. A. Gislén. Beckman. 41 s. **S.**
22. Utredning angående disposition av skogsavkastningen vid boställen anslagna till klockare och lärare vid de allmänna läroverken. Av G Thulin. Norstedt. 97 s. **E.**
23. Promemorior rörande vissa beskattningsfrågor. Marcus. 90 s. **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 1927:23
FINANSDEPARTEMENTET

# PROMEMORIOR

RÖRANDE

# VISSA BESKATTNINGSFRÅGOR

AV

*1924 ÅRS SKATTEBEREDNING*

STOCKHOLM 1927
ISAAC MARCUS' BOKTRYCKERI-AKTIEBOLAG

KUNGL. BIBLIOTEKET STOCKHOLM

# Förord.

Det häfte av statens offentliga utredningar, som härmed utgives, innehåller dels promemorior rörande landstingsbeskattningen och den kommunala progressivskatten m. m. jämte tabeller, vilka tidigare offentliggjorts i Kungl. Maj:ts proposition nr 102 år 1927, dels ock en promemoria angående rätt till avdrag vid beskattningen för värdeminskning å inventarier, byggnader m. m. i rörelse eller yrke, vilken tidigare varit tryckt såsom korrektur.

Stockholm i september 1927.

1924 års skatteberedning

CARL W. U. KUYLENSTIERNA. HARALD WALLER.

# P. M.

## angående landstingsbeskattningen.

Den nuvarande landstingsorganisationen infördes genom förordningen om landsting den 21 mars 1862.[1] I fråga om den beskattningsrätt, som därvid tillerkändes landsting, stadgade förordningen, att de avgifter, som av landstinget blivit till uttaxering beslutade, skulle utgå i förhållande till den allmänna bevillning enligt bevillningsstadgan för fast egendom eller för inkomst av kapital eller arbete, som av en var skattskyldig till statsverket erlades; dock att, där enligt lag andra grunder för kostnadernas uttaxering vore fastställda, vad sålunda vore stadgat skulle gälla. Enligt landstingsförordningen medgavs både en *territoriell differentiering*, så att olika skattesatser kunde bestämmas för olika delar av länet, och en *differentiering efter skatteobjekt*, så att bidragen för vissa företag exempelvis kunde utdebiteras allenast på jordbruksfastighet eller med ett högre belopp på jordbruksfastighet än på övriga beskattningsföremål.

Dessa bestämmelser för landstingsskattens utgörande skilde sig från de i förordningen om kommunalstyrelse på landet stadgade grunderna för kommunalutskylders utgörande bland annat däruti, att för vissa staten tillhöriga fastigheter kommunalskatt erlades men icke landstingsskatt. Vid 1904 års riksdag väcktes motionsvis förslag om sådan ändring i landstingsförordningen, att den skillnad, som förelåge beträffande grunderna för utgörande av kommunalutskylder och landstingsskatt, måtte upphöra. I den skrivelse, som riksdagen med anledning av denna motion avlät till Kungl. Maj:t, anförde riksdagen, att riksdagen funnit det framförda förslaget förtjäna beaktande. Enligt riksdagens åsikt förelåge intet giltigt skäl för den dåvarande åtskillnaden i berörda hänseende. Även landstingsskatten vore till sin natur en kommunalskatt, ehuru utgående för en större kommuns behov, och det syntes därför riksdagen rättvist och billigt, att densamma utginge efter samma grunder som annan kommunalskatt.

I proposition till 1905 års riksdag förklarade sig Kungl. Maj:t dela dessa riksdagens synpunkter. I propositionen föreslogs därför, att i landstingsförordningen skulle införas stadgande om att för sådan jordbruksfastighet, för vilken bevillning ej erlades, skulle påföras landstingsskatt efter det belopp, som, därest bevillning skulle utgått för densamma, på grund av taxeringsvärdet svarade mot sådan bevillning, varemot inkomst av arrende för sådan fastighet ej skulle vid påförandet av landstingsskatt tagas i beräkning; och skulle vad sålunda stadgades gälla jämväl kronopark, som bildats vare sig av mark, som åt kronan inköpts efter 1874 års början, eller av staten tillhörig jordbruksdomän eller del av sådan. Denna proposition blev av riksdagen antagen.

---

[1] En fullständigare historik än den här meddelade finnes intagen i kommunalförfattningssakkunnigas betänkande IV med förslag till lag om landsting m. m., sid. 164 ff.

År 1909 erhöllo bestämmelserna om landstingets beskattningsrätt den lydelsen, att de avgifter, som av landstinget blivit till uttaxering beslutade, skulle av en var skattskyldig utgöras i förhållande till hans inkomst, beräknad för jordbruksfastighet till sex kronor och för annan fastighet till fem kronor för varje fulla etthundra kronor av taxeringsvärdet jämlikt senast fastställda taxeringslängd, samt i fråga om inkomst av kapital och arbete till det beskattningsbara belopp, för vilket bevillning till staten skulle jämlikt senast fastställda taxeringslängd erläggas. Beträffande fastighet, för vilken bevillning ej erlades, påfördes landstingsskatt endast för jordbruksfastighet samt för kronopark, som bildats antingen av mark, inköpt åt kronan efter 1874 års början, eller av staten tillhörig jordbruksdomän eller del av sådan. Inkomst av arrende av sådan jordbruksfastighet, för vilken bevillning ej erlades, skulle ej vid påförande av landstingsskatt tagas i beräkning.

I samband med 1920 års förslag till kommunalskattelag — vilket som bekant bland annat upptog beskattningsformerna fastighetsskatt, näringsskatt och kommunal inkomstskatt — framlade Kungl. Maj:t i särskild proposition (nr 222) förslag till provisoriska ändringar i landstingsförordningen. I denna proposition anfördes, att man ansett riktigast att i så ringa grad som möjligt avvika från den gällande normen för skattskyldighet i avbidan på ett slutligt fastställande av landstingets uppgifter, i vilket avseende, bland annat, frågan om väghållningsskyldigheten vore av vikt. Man hade därför tänkt sig skattskyldigheten bestämd i förhållande till »dels inkomst av fast egendom, beräknad för fastighet med åsatt jordbruksvärde till sex kronor och för annan fastighet samt frälseränta till fem kronor för varje fulla etthundra kronor av taxeringsvärdet jämlikt senast fastställda taxeringslängd, dels ock annan inkomst, beräknad till det belopp, varmed den skattskyldiges till kommunal inkomstskatt beskattningsbara belopp kunde överstiga hans vid taxering till kommunal inkomstskatt uppskattade inkomst av fast egendom med tillägg, i förekommande fall, av hyresvärdet motsvarande fem procent av taxeringsvärdet å fastighet, varför fastighetsskatt utginge och som av ägaren begagnats i skattepliktig näring eller eljest i rörelse eller yrke».

Detta förslag innebar således, att särskild taxering till landstingsskatt måste äga rum.

Då 1920 års riksdag avslog förslaget till kommunalskattelag och antog det nu gällande kommunalskatteprovisoriet, gjordes icke några ändringar i själva landstingsförordningens beskattningsbestämmelser. Genom särskild förordning av år 1920 föreskrevs däremot, att vad i avseende å utlagors utgörande vore stadgat om bevillningstaxerad eller till bevillning beskattningsbar inkomst av *kapital och arbete* beträffande utlagor, som skulle utgå i förhållande till taxeringarna till bevillning under vart och ett av åren 1921—1924, i stället skulle gälla bevillningstaxerad eller till bevillning beskattningsbar inkomst av *fast egendom, kapital och arbete.* Denna förordning har år 1924 givits förlängd giltighet för åren 1925 och 1926. De i avseende å bevillningstaxeringen vidtagna ändringarna kommo härigenom att över hela linjen återverka på landstingsbeskattningen. Dessa ändringar beträffande bevillningstaxeringen — särskilt införande av rätten till allmänna avdrag samt orts- och familjeavdrag — hava haft en mycket stor inverkan å det relativa trycket av landstingsskatten. Angående förskjutningen i skattetrycket hänvisas till kommunalskattekommitténs betänkande sid. 204 ff.

Enligt den nu gällande lagen om landsting den 20 juni 1924 skall skyldighet att erlägga landstingsskatt åligga en var, som jämlikt senast fastställda taxeringslängder skall inom landstingsområdet påföras allmän bevillning av fast egendom eller av inkomst. Landstingsskatten utgår för fastighet i förhållande till beräknad inkomst, utgörande för jordbruksfastighet sex kronor och för annan fastighet fem kronor för varje fulla etthundra kronor av taxeringsvärdet, samt för inkomst i förhållande till det beskattningsbara belopp, för vilket bevillning av inkomst skall erläggas jämlikt senast fastställda taxeringslängd.

Ur landstingslagen hava uteslutits bestämmelserna om landstingets rätt att bestämma särskild grund för beskattningen. Den territoriella differentieringen har däremot bibehållits.

På grund av stadgande i särskild därom gällande författning äga landstingen uttaga s. k. personliga sjukvårdsavgifter, varom emellertid i detta sammanhang ej är fråga.

Slutligen må erinras, att till landstingen icke utgår någon progressivskatt, ej heller skogsaccis.

Innan frågan om landstingsbeskattningens framtida ordnande behandlas, må här erinras om den ständigt fortgående ökningen av landstingens uppgifter och verksamhet samt om den överflyttning av uppgifter från primärkommunerna till landstingen, som ägt rum. I sistnämnda avseende kan framhållas hälso- och sjukvård samt fattigvård. Till belysande av nyssnämnda förhållanden ävensom av landstingens ekonomiska ställning och landstingsområdenas struktur hänvisas till nedanintagna fem tablåer, tab. 2 och 4 hämtade ur Sveriges landstings tidskrift år 1925 och tab. 1 och 5 från kommunalförfattningssakkunnigas betänkande IV. Sistnämnda två tablåer hava kompletterats med uppgifter från statistisk årsbok och förberörda tidskrift. Uppgifterna i tab. 3 hava erhållits från statistiska centralbyrån.

**Tab. 1. Landstingens utgifter åren 1875—1925.** [1]

| Å r | Totalutgifter kr. | Å r | Totalutgifter kr. |
|---|---|---|---|
| 1875 | 1 776 274 | 1921 | 81 272 492 |
| 1895 | 3 946 853 | 1922 | 80 725 668 |
| 1905 | 7 865 743 | 1923 | 72 933 956 |
| 1913 | 17 085 238 | 1924 | 62 536 698 |
| 1920 | 70 409 098 | 1925 | 65 580 649 |

[1] Siffrorna för åren t. o. m. 1922 avse de verkliga utgifterna; för de följande åren angivas de i staterna beräknade utgifterna.

**Tab. 2. Landstingens för åren 1914—1925 i staterna beräknade utgifter i kronor.**

| År | Förvaltningskostnader o. dyl. | Hälso- och sjukvård | Undervisningsväsende | Jordbruk med binäringar | Kommunikationer utom skjutshållningen [1] | Ordnings- och polisväsen | Arbetsförmedling | Nykterhetsundervisning | Kostnader för folkpensionering | Anslag till avhjälpande av befarad arbetslöshet | Anslag till fattigvård och övriga sociala ändamål | Räntor och avbetalningar å skuld | Uppbördskostnader, avskrivningar och restitutioner | Övriga utgifter | Summa utgifter |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 1914 | 298 572 | 11 607 224 | 1 391 635 | 691 516 | 763 974 | 174 854 | 98 106 | 40 056 | 84 000 | — | 49 915 | 1 378 341 | 312 651 | 172 312 | 17 063 156 |
| 1915 | 299 421 | 9 494 403 | 1 364 320 | 663 425 | 368 645 | 178 330 | 108 176 | 34 120 | 380 917 | 1 045 900 | 15 745 | 1 908 034 | 385 179 | 453 862 | 16 700 477 |
| 1916 | 309 294 | 10 848 280 | 1 452 572 | 697 358 | 303 969 | 190 469 | 113 122 | 40 456 | 575 414 | 788 893 | 14 080 | 1 969 423 | 422 399 | 510 033 | 18 235 762 |
| 1917 | 317 977 | 17 121 954 | 1 604 424 | 705 736 | 375 032 | 182 318 | 131 451 | 43 856 | 1 689 000 | 889 400 | 13 890 | 3 078 598 | 674 399 | 514 145 | 27 342 180 |
| 1918 | 415 241 | 21 404 121 | 2 158 758 | 865 849 | 410 749 | 206 648 | 151 768 | 44 056 | 1 932 320 | 1 665 276 | 14 880 | 2 417 049 | 1 091 671 | 638 089 | 33 416 475 |
| 1919 | 555 320 | 33 937 489 | 3 332 475 | 1 264 682 | 593 577 | 331 110 | 206 951 | 56 554 | 2 055 950 | 1 384 200 | 1 236 804 | 3 441 948 | 1 966 136 | 2 439 558 | 52 802 754 |
| 1920 | 810 217 | 44 503 806 | 5 414 055 | 1 561 819 | 1 253 738 | 299 214 | 304 174 | 47 207 | 1 936 100 | 1 545 700 | 2 161 980 | 4 222 815 | 3 922 645 | 3 102 340 | 71 085 810 |
| 1921 | 1 087 610 | 63 348 422 | 7 149 878 | 2 395 803 | 1 118 312 | 254 190 | 354 646 | 55 604 | 2 239 000 | 1 033 200 | 2 981 887 | 4 128 857 | 4 831 423 | 3 559 705 | 94 538 537 |
| 1922 | 1 160 053 | 51 205 669 | 4 870 553 | 1 737 897 | 905 092 | 231 085 | 338 887 | 51 100 | 3 388 000 | 4 697 533 | 4 527 225 | 4 909 543 | 8 892 203 | 2 689 130 | 89 603 970 |
| 1923 | 1 176 420 | 37 033 724 | 4 598 973 | 1 471 962 | 600 682 | 205 236 | 295 569 | 48 700 | 3 667 900 | 3 555 110 | 5 701 143 | 5 870 566 | 7 154 173 | 1 553 798 | 72 933 956 |
| 1924 | 1 107 702 | 32 399 115 | 3 772 547 | 1 466 266 | 832 545 | 195 189 | 284 745 | 45 670 | 3 799 000 | 446 800 | 6 589 520 | 5 310 770 | 5 193 122 | 1 093 707 | 62 536 698 |
| 1925 | 1 123 087 | 35 478 865 | 3 973 032 | 1 486 631 | 591 568 | 193 381 | 296 681 | 50 330 | 4 236 600 | 326 025 | 6 502 839 | 5 631 532 | 4 622 792 | 1 067 286 | 65 580 649 |

[1] För skjutshållning hava tidigare uttagits särskilda s. k. bidrag till skjutsentreprenaderna. Enligt 1924 års ändringar i landstingslagen m. m. skall däremot länens andel i entreprenadbidragen utgå av landstingsmedel.

**Tab. 3. Landstingens tillgångar och skulder den 31 december 1922.**

| Landsting | Tillgångar [1] | Skulder |
|---|---|---|
| Stockholms läns | 20 583 805 | 10 179 857 |
| Uppsala » | 4 492 689 | 1 695 321 |
| Södermanlands » | 6 984 575 | 3 454 856 |
| Östergötlands » | 10 681 052 | 5 326 667 |
| Jönköpings » | 6 990 221 | 1 708 485 |
| Kronobergs » | 3 186 356 | 580 531 |
| Kalmar läns norra | 2 305 124 | 1 001 004 |
| » » södra | 2 850 470 | 667 787 |
| Gotlands läns | 1 250 898 | 449 357 |
| Blekinge » | 8 035 515 | 4 699 082 |
| Kristianstads » | 5 772 218 | 1 780 606 |
| Malmöhus » | 14 113 662 | 3 690 622 |
| Hallands » | 6 504 993 | 1 774 952 |
| Göteborgs och Bohus » | 8 865 270 | 5 109 944 |
| Älvsborgs » | 12 051 959 | 2 880 531 |
| Skaraborgs » | 7 729 829 | 814 980 |
| Värmlands » | 10 527 711 | 864 606 |
| Örebro » | 5 765 693 | 941 565 |
| Västmanlands » | 6 979 455 | 1 383 829 |
| Kopparbergs » | 12 291 670 | 1 632 241 |
| Gävleborgs » | 9 791 130 | 506 567 |
| Västernorrlands » | 11 188 594 | 1 770 908 |
| Jämtlands » | 4 549 189 | 1 202 649 |
| Västerbottens » | 6 164 526 | 840 374 |
| Norrbottens » | 7 250 623 | 2 824 145 |
| Summa | **196 907 227** | **57 781 466** |
| Tillkommer för gemensamma anstalter | 10 172 790 | 168 693 |
| Summa | **207 080 017** | **57 950 159** |

[1] Inräknat för 1923 års behov avsedda, men under år 1922 influtna skatter (i den mån de ej använts redan under år 1922).

**Tab. 4. Areal, folkmängd, skattetaxeringar, landstingsskatt**

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|---|---|---|---|---|
| Landstingsområde | Areal land den 1 jan. 1924 | Därav åkerjord | Folkmängd den 1 jan. 1924 | Taxerings- å bevillnings-egendom: Jordbruks-fastighet |
| | Hektar | Hektar | | Kronor |
| Stockholms läns | 738 982 | 162 358 | 254 488 | 250 165 700 |
| Uppsala » | 512 087 | 154 110 | 139 519 | 163 393 100 |
| Södermanlands » | 623 755 | 182 042 | 192 290 | 213 989 500 |
| Östergötlands » | 987 281 | 255 987 | 250 200 | 376 199 240 |
| Jönköpings » | 1 061 688 | 140 001 | 229 914 | 251 133 800 |
| Kronobergs » | 890 666 | 101 562 | 158 648 | 176 297 400 |
| Kalmar läns norra | 531 998 | 79 378 | 93 238 | 126 041 400 |
| Kalmar läns södra | 563 867 | 117 711 | 137 529 | 146 535 800 |
| Gotlands läns | 311 794 | 76 593 | 56 645 | 69 431 100 |
| Blekinge » | 290 863 | 62 550 | 148 872 | 97 871 000 |
| Kristianstads » | 624 280 | 248 273 | 244 119 | 330 788 600 |
| Malmöhus » | 464 075 | 342 928 | 331 668 | 640 981 200 |
| Hallands » | 476 961 | 147 040 | 150 010 | 197 349 500 |
| Göteborgs och Bohus » | 482 516 | 98 204 | 207 259 | 182 364 600 |
| Älvsborgs » | 1 167 811 | 220 481 | 307 400 | 300 870 290 |
| Skaraborgs » | 807 496 | 337 617 | 246 448 | 341 927 600 |
| Värmlands » | 1 746 444 | 195 133 | 269 971 | 391 109 500 |
| Örebro » | 842 746 | 162 342 | 222 601 | 240 045 000 |
| Västmanlands » | 643 819 | 165 708 | 168 022 | 184 176 300 |
| Kopparbergs » | 2 824 847 | 106 027 | 255 331 | 390 823 300 |
| Gävleborgs » | 1 812 810 | 114 464 | 235 400 | 294 129 400 |
| Västernorrlands » | 2 412 797 | 97 960 | 271 357 | 296 506 800 |
| Jämtlands » | 4 769 003 | 66 511 | 135 662 | 265 041 300 |
| Västerbottens » | 5 557 087 | 90 683 | 190 177 | 283 161 800 |
| Norrbottens » | 9 866 009 | 42 195 | 188 434 | 213 655 000 |
| Summa | **41 011 682** | **3 767 858** | **5 085 202** | **6 423 988 230** |
| Städer, som ej deltaga i landsting | 46 454 | 13 966 | 920 557 | 68 633 000 |
| Summa för hela riket | **41 058 136** | **3 781 824** | **6 005 759** | **6 492 621 230** |

**och personlig sjukvårdsavgift för olika landstingsområden.**

| 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 |
|---|---|---|---|---|---|---|
| värde i kr. pliktig fast 1924 | Bevillnings-taxerad inkomst 1924 | Därav beskattnings-bar inkomst | Landstingsskatt enligt 1924 års landstings beslut | | | Personliga sjukvårds-avgifter, beräknade eller uppskattade |
| Annan fastighet | | | På 100 kronors beräknad beskattningsbar inkomst | | Uttaxerat belopp | |
| | | | å landsbygden | i städerna | | |
| Kronor | Kronor | Kronor | Öre | Öre | Kronor | Kronor |
| 638 217 800 | 223 574 060 | 140 462 970 | 170 | 170 | 3 252 797 | 50 000 |
| 191 925 300 | 99 751 390 | 59 649 760 | 150 | 150 | 1 183 424 | 28 000 |
| 243 376 300 | 121 473 178 | 68 877 650 | 165/218 | 150/190 | 1 565 022 | 30 000 |
| 260 052 600 | 135 109 241 | 76 914 090 | 160 | 160 | 1 804 444 | 50 000 |
| 226 470 450 | 117 060 280 | 70 460 630 | 190 | 190 | 1 839 751 | 47 500 |
| 105 503 100 | 68 342 243 | 35 699 390 | 190 | 190 | 982 375 | 30 000 |
| 62 405 100 | 38 170 535 | 20 525 100 | 230 | 226 | 710 840 | 17 000 |
| 112 842 950 | 62 064 145 | 35 870 370 | 200 | 200 | 1 008 000 | 25 000 |
| 42 897 700 | 21 949 020 | 12 624 480 | 204/216 | 204 | 389 687 | 12 177 |
| 159 716 100 | 76 738 330 | 45 998 420 | 268 | 250 | 1 534 963 | 24 500 |
| 204 766 900 | 112 844 403 | 63 675 220 | 140 | 140 | 1 243 968 | 47 000 |
| 428 952 700 | 220 119 130 | 136 816 140 | 162 | 156 | 3 125 949 | 65 000 |
| 147 865 700 | 76 669 742 | 44 632 020 | 200 | 200 | 1 275 461 | 30 000 |
| 202 904 700 | 103 265 287 | 58 756 030 | 200 | 200 | 1 573 403 | 40 000 |
| 330 359 900 | 182 170 777 | 107 952 920 | 165 | 165 | 2 350 149 | 60 000 |
| 160 550 300 | 113 654 915 | 63 382 190 | 180 | 180 | 1 645 878 | 56 500 |
| 267 179 700 | 128 962 781 | 72 814 730 | 180 | 180 | 1 984 070 | 54 000 |
| 258 018 200 | 150 032 590 | 87 161 500 | 155 | 140/155 | 1 713 760 | 40 000 |
| 230 095 000 | 96 667 166 | 51 802 490 | 200 | 200 | 1 472 502 | 30 800 |
| 278 277 700 | 130 163 887 | 73 326 930 | 210 | 210 | 2 326 727 | 50 000 |
| 193 399 800 | 115 669 205 | 62 141 180 | 190 | 190 | 1 698 830 | 45 200 |
| 274 635 340 | 163 116 421 | 92 930 920 | 225 | 225 | 2 797 903 | 59 009 |
| 75 323 500 | 64 423 490 | 36 150 090 | 195/275 | 203/275 | 1 132 000 | 25 000 |
| 98 721 200 | 79 076 872 | 40 908 280 | 279/290 | 287·5 | 1 795 808 | 39 887 |
| 156 035 200 | 108 800 850 | 64 356 550 | 316 | 316 | 2 692 500 | 32 000 |
| **5 350 494 040** | **2 809 869 938** | **1 623 890 050** | **140/316** | **140/316** | **43 100 211** | **988 573** |
| 4 154 222 550 | 1 657 881 482 | 1 241 062 140 | — | — | — | — |
| **9 504 716 590** | **4 467 751 420** | **2 864 952 190** | **140/316** | **140/316** | **43 100 211** | — |

**Tab. 5. Landstingsskattens totala belopp jämfört med sammanlagda beloppet av utskylderna till primärkommunerna åren 1875—1925.[1]**

| År | Landstingsskattens totala belopp i kronor | Kommunalutskyldernas totala belopp i kronor | Landstingsskattens storlek i procent av kommunalutskylderna |
|---|---|---|---|
| 1875 | 404 950 | 19 711 610 | 2·1 |
| 1885 | 713 343 | 28 256 321 | 2·5 |
| 1895 | 1 077 332 | 35 799 203 | 3·0 |
| 1905 | 3 019 758 | 57 608 778 | 5·2 |
| 1910 | 5 782 324 | 88 459 195 | 6·5 |
| 1915 | 11 273 690 | 113 134 933 | 10·0 |
| 1920 | 55 640 295 | 397 533 960 | 14·0 |
| 1921 | 74 502 960 | 503 302 847 | 14·8 |
| 1922 | 68 764 278 | 434 626 891 [2] | 15·8 |
| 1923 | 48 129 217 | 309 645 172 [2] | 15·5 |
| 1924 | 40 656 155 | 264 368 786 [2] | 15·4 |
| 1925 | 43 155 664 | 279 314 240 [2] | 15·5 |

[1] Siffrorna för tiden 1875—1915 avse de *influtna* skattebeloppen, från och med 1920 däremot de för resp. års behov *utdebiterade* beloppen. I kommunalutskyldernas totalbelopp ingå även dylika utskylder till städer, som ej deltaga i landsting.
[2] Häri ingår den kommunala progressivskattens kommunandel.

1921 års kommunalskattekommittés förslag till kommunalskattelag (det reviderade A-förslaget eller K-förslaget) — vilket är av samma principiella innebörd som 1920 års förslag — upptager beskattningsformerna kommunal repartitionsskatt för fastighet, näring och inkomst ävensom skogsskatt och progressivskatt. Av dessa äro fastighetsskatten och näringsskatten objektskatter, vilka utgå i förhållande till fastighets taxeringsvärde och närings på visst sätt beräknade s. k. skattevärde. Inkomstskatten är en personlig i huvudsak proportionell inkomstskatt. Skogsskatten utgår vid skogens avverkning i förhållande till det taxerade rotvärdet. Den är en utbruten del av fastighetsskatten och är avsedd att kompensera den lättnad i fråga om den årliga fastighetsskatten, som den växande skogen under uppväxttiden åtnjuter därigenom, att för skogsvärde repartitionstalet satts lägre än för jordbruksvärde. Progressivskatten ansluter sig liksom den nuvarande kommunala progressivskatten till den statliga inkomst- och förmögenhetsbeskattningen och utgår efter viss progressiv skala.

Två reservanter inom kommittén förorda ett skattesystem (det reviderade C-förslaget eller R-förslaget), som i princip överensstämmer med nu gällande kommunalskatteprovisorium. Detta förslag upptager fastighetsskatt, skogsskatt, inkomstskatt och progressivskatt. Såväl fastighetsskatten, vilken utgår i förhållande till fastighets taxeringsvärde, som skogsskatten, vilken utgår i förhållande till taxerat rotvärde, ingå emellertid i detta förslag såsom led i garantiskattesystemet. Det mot en beräknad minimiinkomst

svarande belopp, som blivit beskattat genom fastighetsskatten och skogsskatten, får således vid beräkningen av den till inkomstskatten beskattningsbara inkomsten avdragas (s. k. procentavdrag).

Enligt såväl K-förslaget som R-förslaget skall den nuvarande skogsaccisen upphöra.

Då det nu är meningen att upptaga kommunalskattefrågan beträffande såväl primärkommunerna som sekundärkommunerna till definitiv lösning, torde det redan av taxeringstekniska skäl få anses såsom en ganska självklar förutsättning, att några andra skatteformer än de, som anlitas antingen för statsbeskattningen eller för beskattningen till primärkommunerna, icke skola sökas för sekundärkommunernas vidkommande. En särskild taxering för de senares räkning bör om möjligt undvikas. Skulle de skatteformer, som föreslagits beträffande primärkommunerna, i ett eller annat avseende befinnas mindre väl lämpade att upptagas beträffande sekundärkommunerna, bör man alltså hellre än att för sekundärkommunernas vidkommande införa särskilda mer eller mindre olikartade skatteformer ömsesidigt jämka, så att skatteformerna bliva någorlunda lämpade för båda slagen av kommuner. Att för sekundärkommunernas vidkommande söka anslutning till den statliga inkomstskattetaxeringen torde av flera skäl icke böra ifrågakomma — här må allenast hänvisas därtill, att vid statsbeskattningen någon fördelning av inkomsten till beskattning inom olika beskattningsområden icke förekommer.

Om man utgår ifrån, att någon särskild taxering för sekundärkommunernas vidkommande icke skall äga rum, så innebär antagandet av ett *garantiskattesystem* för primärkommunerna, att — på grund av den vid garantibeskattningen förefintliga sammankopplingen av objekt- och inkomstskatten — man för sekundärkommunerna måste hava identiskt samma skattesystem som för primärkommunerna, därest man icke vill för sekundärkommunerna *antingen* avstå från all inkomstbeskattning och nöja sig med allenast objektbeskattning *eller ock* införa en fristående objektbeskattning vid sidan av garantibeskattningen i överensstämmelse med vad som för närvarande gäller i fråga om vägbeskattningen. Det bör nämligen observeras, att, därest icke en lucka skall uppstå i sekundärkommunernas inkomstbeskattning, en sänkning av repartitionstalen för den i garantiskatten ingående objektskatten förutsätter en motsvarande nedsättning av de s. k. procentavdragen vid inkomstbeskattningen. Denna sänkning kräver särskild taxering, som ej kan ske annorledes än genom en ny inkomstberäkning på grundval av deklarationerna. Däremot kan, utan särskild taxering, en höjning av repartitionstalen för objektskatten vidtagas utan motsvarande höjning av procentavdragen vid inkomstbeskattningen, vilket faktiskt innebär en fristående objektbeskattning vid sidan av garantibeskattningen.

Har man åter för primärkommunerna ett system med *fristående objektbeskattning* vid sidan av en inkomstbeskattning, medför detta större frihet i fråga om möjligheterna att ordna sekundärkommunernas beskattning. Sålunda kunna repartitionstalen för objekten sättas både högre och lägre än vid beskattningen till primärkommunerna, liksom ock ett vid dessas beskattning använt objekt kan uteslutas vid beskattningen till sekundärkommunerna.

Vad nu särskilt landstingsbeskattningen angår, så fullfölja landstingen — såsom av bestämmelserna i 4 § landstingslagen framgår — i många avseenden samma ändamål som primärkommunerna, och gränsen mellan landstingens och primärkommunernas verksamhetsområden ligger ej fullt klar. Utvecklingen synes snarast hava gått i den riktningen att, i den mån det sociala livet utvecklas och de kommunala uppgifterna svälla ut, låta landstingen såsom kommuner av större ordning verka i skatteutjämnande syfte genom övertagande av uppgifter, som förut ansetts tillhöra primärkommunerna.

I detta sammanhang må erinras om frågan om väghållningsbesvärets överflyttande till landstingen, en fråga som emellertid för närvarande icke torde befinna sig i det läge, att spörsmålet om landstingsbeskattningens definitiva ordnande bör för dess skull skjutas på framtiden.

Skulle man taga konsekvenserna fullt ut av vad nu sagts om landstingens förhållande till primärkommunerna, så borde väl detta medföra, att — vare sig K-förslaget eller R-förslaget komme till användning inom primärkommunerna — samma beskattningsregler skulle i allo tillämpas jämväl vid landstingsbeskattningen. I detta sammanhang må erinras om det förut citerade uttalandet av 1904 års riksdag, att landstingsskatten till sin natur vore en kommunalskatt, ehuru utgående för en större kommuns behov, och att det därför syntes riksdagen rättvist och billigt, att densamma utginge efter samma grunder som annan kommunalskatt. De ändringar, som sedan landstingsförordningens tillkomst vidtagits i fråga om landstingsbeskattningen, hava också gått ut på att bringa denna i närmare anslutning till kommunalbeskattningen. Numera föreligger ock överensstämmelse mellan landstingsbeskattningen och beskattningen till primärkommunerna, om man bortser från skogsaccisen och den kommunala progressivskatten samt den olikhet, som finnes beträffande frågan om vem som är skattskyldig för fastighet.

Några skäl att beträffande *repartitionsbeskattningen* övergiva den nuvarande överensstämmelsen mellan primärkommunernas och landstingens beskattningsregler synas knappast föreligga. Införes R-förslaget i primärkommunerna är man, såsom förut framhållits, praktiskt taget bunden att jämväl använda detta system obeskuret för landstingens vidkommande.

Vad härefter angår frågan om *progressivitet* vid landstingens inkomstbeskattning bör märkas, att denna icke är en ren landstingsskattefråga. Progressionen vid beskattningen av inkomst måste nämligen alltid avvägas med hänsyn till det sammanlagda trycket av de olika inkomstskatterna — statsskatten samt skatterna till primär- och sekundärkommunerna. Då spörsmålet om ändring i denna progression faller utanför ramen för denna P. M., så bortses här från tanken på särskilda anordningar för vinnande av progressivitet vid landstingsbeskattningen.

Särskilt beaktande måste här ägnas frågan om *skogsbeskattningen*. Enligt det av kommunalskattekommittén framlagda K-förslaget har för jordbruksfastighet — frånsett tomt- och industrivärde — beräknats ett repartitionstal av 0.04. I fråga om skogsvärdet har dock detta repartitionstal uppdelats sålunda, att objektskatten för skogsvärdet utgår efter ett repartitionstal av allenast 0.01, under det att den skatt, som svarar mot återstående 0.03 procent av skogsvärdet, kompenseras genom en skogsskatt, utgående vid skogens avverkning i förhållande till det avverkade virkets taxerade rotvärde. I denna skogsskatt erhålla emellertid landstingen icke någon andel. Om således det av kommittén förordade K-förslaget skall läggas

till grund för kommunalbeskattningen, bör — därest det relativa skattetrycket av landstingsskatten såsom hittills skall bliva lika med det relativa skattetrycket av primärkommunernas repartitionsbeskattning (inklusive skogsskatten) — repartitionstalet för fastighetsskatten å skogsvärde vid landstingsbeskattningen sättas till 0.04, såvida man ej föredrager att även för landstingens vidkommande inrätta en motsvarande skogsskatt, vilket dock givetvis skulle medföra en komplicering av skattesystemet, som om möjligt bör undvikas. Att vid landstingsbeskattningen bestämma ett lägre repartitionstal för skogsvärde än för jordbruksvärde och kompensera denna lättnad för skogsvärdet med en ökning av skogsskatten till primärkommunerna är en utväg, som icke gärna synes böra ifrågakomma med hänsyn till att skogsskatten i primärkommunerna kommer att utgå med mycket växlande belopp i olika kommuner och därför är mindre lämpad att ersätta en lättnad i den enhetliga landstingsskatten.

Här må emellertid erinras om följande. Enligt 1920 års förslag till kommunalskattelag utgjorde repartitionstalen för fastighetsskatten 0.06 för jordbruksvärde, 0.045 för annat värde och 0.03 för skogsvärde, därvid med skogsvärde avsågs värde av växande skog utöver husbehov. Någon skogsaccis av betydelse skulle enligt förslaget ej utgå. Till skillnad från förhållandet enligt kommunalskattekommitténs förslag var således skogsvärdet väsentligt lindrigare belastat av objektskatten än jordbruksvärdet. En dylik lättnad för skogsvärdet i förhållande till jordbruksvärdet har ock ofta påyrkats (jfr prop. 191/1920 sid. 270 och kommitténs betänkande sid. 568). Därest man skulle önska tillgodose detta krav på lättnad för skogsvärdet vid objektbeskattningen, kan såsom en möjlighet att realisera detta tänkas att vid landstingsbeskattningen behålla samma repartitionstal för skogsvärdet som vid kommunalbeskattningen eller 0.01 utan att införa någon skogsskatt till landstingen. En variation av denna tanke är att sätta repartitionstalet för skogsvärde till 0.02 vid såväl kommunalbeskattningen som landstingsbeskattningen. I förra fallet blir det 0.03 och i senare 0.02 procent av skogsvärdet, som i jämförelse med jordbruksvärdet fritages från fastighetsskatt vid landstingsbeskattningen. Om repartitionstalet för skogsvärdet vid kommunalbeskattningen höjes från 0.01 till 0.02, synes en motsvarande nedsättning i den kommunala skogsskatten böra ske.

Att på sätt nu framkastats bestämma repartitionstalen *lika* för kommunalskatten och för landstingsskatten medför den *debiterings*tekniska fördelen, att antalet skattekronor för varje skattskyldig varder lika för båda skatterna — under förutsättning dock, att den nu förefintliga olikheten mellan kommunalskatten och landstingsskatten i fråga om vem som är skattskyldig för fastighet undanröjes.

Även det av huvudreservanterna inom kommunalskattekommittén förordade R-förslaget upptager en kommunal skogsskatt. Denna är emellertid, på sätt förut nämnts, anordnad såsom ett led i en *garanti*beskattning av inkomsten av skogsbruket. För sextio procent av det avverkade virkets eller den till avverkning upplåtna skogens taxerade rotvärde erlägges skogsskatt. Vid beräkningen av skattepliktig inkomst av fastighet medgives, förutom övriga procentavdrag, avdrag för vad sålunda blivit genom skogsskatt beskattat.

Då skogsskatten i R-förslaget är på detta sätt inarbetad i skattesystemet samt, såsom förut framhållits, olika inkomstberäkning för kommunalbeskattningen och landstingsbeskattningen av taxeringstekniska skäl icke synes böra ifrågasättas, återstår — därest R-förslaget skall användas vid

kommunalbeskattningen — för landstingsbeskattningen endast den möjligheten, att denna även i förevarande hänseende anordnas i full överensstämmelse med kommunalbeskattningen. Detta innebär, att i landstingsbeskattningen skall ingå en skogsskatt av samma konstruktion som R-förslagets.

Enligt såväl K-förslaget som R-förslaget skall viss del av den i landskommun utgående kommunala skogsskatten i utjämnande syfte fonderas. Då landstingen med sin rikligare tillgång på beskattningsföremål knappast äro i behov av denna fondering, torde det måhända vara lämpligast och enklast att vid landstingsbeskattningen låta eventuellt förekommande skogsskatt i sin helhet årligen komma till användning.

---

I anslutning till vad här ovan anförts synes kunna ifrågasättas, om icke den naturligaste lösningen av spörsmålet om landstingens beskattning vore följande. Vare sig K-förslaget eller R-förslaget lägges till grund för primärkommunernas beskattning, ordnas landstingsbeskattningen efter samma system, som blir gällande för primärkommunernas repartitionsbeskattning, samt med de för denna gällande repartitionstalen. Om K-förslagets grundprinciper godkännas men någon skogsskatt till landstingen anses icke böra utgå, ingår dock fastighets skogsvärde vid landstingsbeskattningen i repartitionen med samma repartitionstal som jordbruksvärde. Skall skogsskatt — vare sig enligt K-förslaget eller R-förslaget — utgå till landstingen, äger någon fondering av denna skogsskatt icke rum.

Stockholm i augusti 1925.

ERLAND GEIJER.

---

# P. M.

## angående den kommunala progressivskatten och anskaffning av medel för kommunal skatteutjämning.

Sedan infordrade yttranden numera inkommit över dels 1921 års kommunalskattekommittés förslag till kommunalskattelag m. m. dels skatteberedningens promemoria angående landstingsbeskattningen, dels ock beredningens betänkande angående den kommunala skatteutjämningen, torde i ett sammanhang böra beröras vissa med frågan om den kommunala progressivskatten och anskaffningen av medel för skatteutjämning sammanhängande frågor.

*Gällande regler om kommunal progressivskatt.*

Enligt nuvarande bestämmelser gäller i fråga om den kommunala progressivskatten i huvudsak följande.

Kommunal progressivskatt utgöres efter viss skala 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.

Av progressivskattens grundbelopp skola sjuttiofem procent (kommunandelen) i den utsträckning nedan angives användas till täckande av vederbörande kommuners, församlingars och skoldistrikts skattebehov. Återstående tjugofem procent (utjämningsandelen) skola i den utsträckning och i enlighet med de föreskrifter, som särskilt stadgas, uttagas för användning till utjämning av skattetrycket olika kommuner eller andra menigheter emellan. Uppbörd av utjämningsandel skall äga rum först sedan Kungl. Maj:t för varje år, efter att hava prövat hela behovet av medel för utjämning, meddelat särskild föreskrift därom. Uppbörden verkställes av kommunen och på dess ansvar, varefter medlen inlevereras till statsverket. Innevarande år uttages av utjämningsandelens grundbelopp 75 procent.

Skattskyldig uppföres till kommunandel av progressivskatten i den eller de kommuner, där han under näst föregående år åtnjutit inkomst av beskaffenhet att kunna där taxeras till bevillning, och till utjämningsandel i den kommun, där han taxeras till inkomst- och förmögenhetsskatt. Har skattskyldig inom olika kommuner åtnjutit inkomst av beskaffenhet att kunna taxeras till bevillning i samma kommuner, skall å honom belöpande kommunandel av progressivskatten fördelas mellan kommunerna i förhållande till storleken av hans inom varje kommun till bevillning uppskattade, till jämna hundratal kronor reducerade inkomst, beträffande inkomst av fast egendom, rörelse eller yrke utan det avdrag av fem resp. sex procent av fastighets taxeringsvärde, som skett vid bevillningstaxeringen.

Har skattskyldig icke inom någon kommun åtnjutit inkomst av beskaffenhet att kunna taxeras till bevillning, upptages han till kommunandel av progressivskatt i den kommun, där han taxeras till inkomst- och förmögenhetsskatt. Detsamma skall gälla, om kommunandelen icke uppgår till 200 kronor. Därest vid fördelning av progressivskatt annan kommun än den, där skattskyldig taxeras till inkomst- och förmögenhetsskatt, skulle tillföras belopp understigande 50 kronor, uppföres skattskyldig jämväl till detta belopp i sistnämnda kommun.

Taxeringen till kommunal progressivskatt verkställes uti den kommun, där skattskyldig taxeras till inkomst- och förmögenhetsskatt, i samband med taxeringen till dylik skatt. Förslag till fördelning av kommunal progressivskatt mellan olika kommuner upprättas av taxeringsnämnden, men beslut angående fördelningen fattas av prövningsnämnden. För att möjliggöra denna fördelning är ett särskilt underrättelseförfarandet stadgat.

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

I den mån tillgängligt belopp av kommunandelen därtill förslår, skall densamma utom i nedan angivet undantagsfall i första hand användas till täckande av högst en fjärdedel av det belopp, som av kommunalstämma, kommunalfullmäktige, allmän rådstuga eller stadsfullmäktige till utdebitering beslutats. Är tillgängligt belopp av kommunandelen av den storlek, att det icke sålunda behövt i sin helhet tagas i anspråk, skall överskottet avräknas på vad kyrkostämma eller kyrkostämmor till utdebitering beslutat, dock med högst en fjärdedel av utdebiteringens hela belopp. Består en församling av flera skoldistrikt eller ett skoldistrikt av flera församlingar, skall progressivskatten i första hand användas för den större enhetens behov. Består en församling eller ett skoldistrikt av flera kommuner, skall rätten att i första hand använda progressivskatt tillkomma församlingen eller skoldistriktet.

*Kommunalskattekommitténs förslag beträffande kommunal progressivskatt.*

Kommunalskattekommitténs förslag beträffande den kommunala progressivskatten innebär i huvudsak följande.

Kommunal progressivskatt skall efter viss skala 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.

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.

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).

Av kommunandelen skall utgå först vad som belöper å utdebiteringen för kommunala behov, därefter och i den mån tillgång därtill finnes vad som enligt nyss angiven grund belöper å utdebiteringen för kyrkliga behov samt sist vad som 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 belöper å utdebiteringen inom den större enheten.

Därest efter anförda besvär över taxeringsnämnds, prövningsnämnds eller kammarrättens beslut eller eljest taxering till inkomst- och förmögenhetsskatt eller till kommunal repartitionskatt 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.

I avseende å den kommunala progressivskatten hava emellertid inom kommittén framställts reservationer — bakom majoritetsförslaget stå kommitténs ordförande och fyra ledamöter. Tre reservanter hava ansett kommittén sakna anledning att inlåta sig på den beträffande skatteutjämningen sekundära frågan om beredande av medel åt statsverket att bestrida utgifterna för sådan utjämning. Dylika utgifter utgjorde reella statsutgifter, för vilkas täckande olika alternativ kunde tänkas, exempelvis med de inkomster, som stode statsverket till buds. Den kommunala progressivskatten borde alltså i sin helhet tillfalla vederbörande primärkommuner efter i huvudsak enahanda grunder som dem, kommittémajoriteten föreslagit, d. v. s. så att viss bråkdel av progressivskattens grundbelopp skulle få uttagas för varje procents utdebitering av allmän kommunalskatt i kommunerna. Maximum skulle enligt reservanternas mening vara 150 procent av grundbeloppet, som skulle uttagas vid 15 procents eller högre utdebitering i allmän kommunalskatt. En av majoritetens fyra ledamöter (landskamreraren Eiserman) har utarbetat ett särskilt utkast till grunder för skatteutjämningen, vilket ävenledes innebär, att frågan om anskaffning av medel för skatteutjämningen skulle frigöras från spörsmålet om den kommunala progressivskatten.

De olika uppfattningar, som gjort sig gällande angående skalans avvägning, torde i detta sammanhang sakna betydelse.

*Skatteberedningens förslag angående skatteutjämning.*

I det av skatteberedningen avgivna betänkandet angående den kommunala skatteutjämningen har anknytning sökts till det nu gällande sättet för meddelande av utjämningsbidrag. Frågan om medelsanskaffningen har däremot i nämnda betänkande lämnats öppen. Beträffande de synpunkter, som

därvidlag varit vägledande, hänvisas till betänkandet, företrädesvis sid. 48—51.

*Yttranden ang. kommunala progressivskatten och skatteutjämningen.*

I avgivna yttranden över kommunalskattekommitténs förslag har beträffande den kommunala progressivskatten anslutning givits dels till kommittémajoritetens, dels till reservanternas ståndpunkt. Röster hava emellertid ej saknats, vilka velat göra gällande, att progressivitet i primärkommunernas beskattning alls ej borde ifrågakomma.

I fråga om skatteutjämningen har man med ett par undantag anslutit sig till skatteberedningens principiella ståndpunkt, att de nuvarande grundreglerna i huvudsak böra bibehållas.

*Skatteberedningen ang. landstingsskatten.*

Slutligen må här erinras, att frågan om progressivitet vid den kommunala beskattningen äger en viss aktualitet även beträffande landstingsbeskattningen.

I en inom skatteberedningen av assessorn E. Geijer utarbetad, till trycket befordrad och i vederbörlig ordning remitterad promemoria i detta ämne anföres i dylikt avseende:

»Vad härefter angår frågan om *progressivitet* vid landstingens inkomstbeskattning bör märkas, att denna icke är en ren landstingsskattefråga. Progressionen vid beskattningen av inkomst måste nämligen alltid avvägas med hänsyn till det sammanlagda trycket av de olika inkomstskatterna — statsskatten samt skatterna till primär- och sekundärkommunerna. Då spörsmålet om ändring i denna progression faller utanför ramen för denna P. M., så bortses här från tanken på särskilda anordningar för vinnande av progressivitet vid landstingsbeskattningen.»

I vissa av de över denna promemoria infordrade yttranden har frågan om progressivitet i landstingsbeskattningen berörts.

*Länsstyrelsen i Kronobergs län* ifrågasätter, huruvida ej skäl kunde föreligga att för landstingens del söka anslutning till den statliga inkomstskattetaxeringen. *Landstingets i Malmöhus läns förvaltningsutskott* ifrågasätter progressivitet även för landstingsskattens vidkommande och yttrar följande: »Förvaltningsutskottet föreställer sig, att denna fråga skall kunna ordnas på så sätt, att viss del av den kommunala progressivskatten i första hand avsättes till landstingen. Härigenom skulle även uppnås ett utjämningsförhållande kommunerna emellan i skatteavseende. Det händer nämligen, att många kommuner, ofta mycket skattetyngda, icke äro i tillfälle att få tillgodogöra sig någon som helst progressivskatt, under det att andra kommuner äro i detta hänseende synnerligen lyckligt lottade. Finge landstingen för sina behov avskära en del av progressivskatten, synes detta utskottet icke vara annat än rimligt och rättvist.» *Länsstyrelsen i Östergötlands län,* som avstyrkt progressivitet vid primärkommunernas beskattning, finner sig därav icke förhindrad ifrågasätta, att, därest det finnes önskvärt att anordna en progressivskatt för kommunala behov, utredning företages angående lämpligheten att anordna en dylik skatt för landstingsbeskattningen. »Det kan tänkas», yttrar länsstyrelsen, »att åtskilliga av de olägenheter, som ansetts förknippade med den kommunala progressivskatten i dess nuvarande gestalt, i någon mån kunna undvikas vid en för den större kommunen, landstinget, anordnad progressivskatt.» *Kammarrätten* yttrar i förevarande punkt, bland annat: »I frågans nuvarande läge och i brist på utredning i denna del vill kammarrätten allenast uttala, *att* rätt till progressiv beskattning bör tillkomma landstingen endast i den mån de fullgöra upp-

gifter av statlig natur, *att* det emellertid är ett praktiskt önskemål att antalet fristående skatter icke ökas, samt *att* den samlade progressionen av inkomst- och förmögenhetsskatten samt den kommunala progressivskatten även enligt de föreliggande skatteförslagen kommer att bliva så stark att, om landstingen tillerkännes rätt till progressiv beskattning, motsvarande minskning måste ske med avseende å de eljest utgående progressiva skatterna. Skulle det befinnas önskvärt att vid landstingsbeskattningen införa ett moment av progressiv art, torde — med hänsyn därtill, att vissa städer icke deltaga i landsting — detta måhända kunna ske så att kommuner, som deltaga i landsting, till dessa senare avstå viss del av sin kommunala progressivskatt.»

---

*Olägenheter med gällande regler om kommunal progressivskatt.*

När frågan om progressiviteten i den kommunala beskattningen och om medelsanskaffningen för kommunal skatteutjämning skall besvaras, gäller det givetvis först att undersöka, huruvida ej den redan nu tillämpade ordningen är tillfredsställande. I detta avseende må anföras följande.

Mot själva normen för progressiviteten kan anmärkas, att progressivskatten är lika stor oberoende av utdebiteringssiffran för den allmänna kommunalskatten. Denna fråga skall vidare behandlas i det följande.

Mot bestämmelserna om progressivskattens fördelning på olika kommuner hava i olika sammanhang framställts anmärkningar på grund av det besvär, som denna fördelning förorsakat taxeringsmyndigheterna. Den viktigaste anmärkningen i detta avseende lärer väl gälla det förhållandet, att en ändring i bevillningstaxeringen i en enda kommun medför ändring i den kommunala progressivskatten ej blott i denna kommun utan i alla de övriga kommuner, där vederbörande är bevillningstaxerad. Uppenbart är, att där det, såsom stundom inträffar, gäller bolag, som äro skattskyldiga i hundratals kommuner, en dylik ändrad fördelning skall förorsaka oproportionerligt och stundom orimligt besvär dels för den beskattningsmyndighet, som skall verkställa omräkningen, dels för alla dessa kommuner, som skola verkställa tilläggsdebitering eller restitution, ehuru de själva ej vidtagit minsta åtgärd för överklagande av taxeringen i kommunen och ej heller de skattskyldiga anmärkt mot taxeringen, dels ock slutligen för de skattskyldiga själva, som skola reglera om sina mellanhavanden med samtliga kommunerna.

Reglerna om rätt för kommuner av olika slag — borgerlig primärkommun, församling, skoldistrikt — att taga i anspråk kommunal progressivskatt samt om den inbördes ordningen mellan kommunerna härutinnan äro invecklade och lära på sina håll knappast efterföljas. Särskilt svår blir tillämpningen av nämnda regler, när den skall ske samtidigt med en tillämpning av reglerna om skogsaccis till kommuner av olika slag. Att i detalj utveckla dessa svårigheter skulle föra för långt. I vissa undantagsfall möta i själva verket problem, som knappast torde *kunna* erhålla en rationell lösning.

Över sättet för utjämningsandelens uttagande genom kommunernas försorg har ofta klagats å kommunalt håll. Utjämningsandelen har ansetts förorsaka besvär och kostnader för uppbörd och redovisning, som ej stå i rimligt förhållande till de belopp, det gäller att uttaga. Någon möjlighet att mäta dessa kostnader föreligger uppenbarligen icke.

*Olägenheter med kommunalskattekommitténs förslag ang. kommunal progressivskatt.*

Hur ställer det sig då med kommunalskattekommitténs förslag i nu angivna och övriga avseenden?

Vad först frågan om normen för progressiviteten beträffar, så förefaller det onekligen vid första påseendet tilltalande, att progressiviteten ställes i förhållande till utdebiteringen i kommunen. Men det bör märkas, att enligt majoritetsförslaget den omständigheten, att kommunen får uppbära blott viss bråkdel av progressivskatten, ej spelar någon som helst roll för de skattskyldiga själva, då dessa alltid få betala skattens hela grundbelopp; det föreslagna förfaringssättet äger betydelse blott för bestämmande av huru mycket kommunen skall betala för utjämningsändamål. Till denna fråga skola vi återkomma i det följande.

Mera bestickande förefaller i vissa avseenden reservantförslaget, som ställer själva *utdebiteringen* av progressivskatten i förhållande till utdebiteringen av allmän kommunalskatt, så att vad som ej stannar hos kommunen överhuvud ej skall uttagas. Fråga är dock, om denna regel i verkligheten innebär ett högre mått av rättvisa än den nu gällande regeln.

Det torde nämligen vara ostridigt, att en progressivskala, som utgår från en lägre genomsnittsprocent, kan och bör förete en relativt starkare stegring än en progressivskala, som utgår från en högre genomsnittsprocent. Börjar skalan med procenttalet 1 vid låg inkomst, kanske man anser det rimligt, att den slutar med procenttalet 10 för stora inkomster. Men om skalan börjar med procenttalet 10 för låga inkomster, kan den ej sluta med tiodubbla siffran eller 100 för höga inkomster, ty det är orimligt att uttaga *hela* inkomsten i skatt; i stället bör man kanske i sistnämnda fall stanna vid siffran 30. Om man, såsom riktigt är, tager hänsyn till både den proportionella och den progressiva kommunalskatten, så blir i själva verket enligt *nu gällande* bestämmelser nämnda villkor uppfyllt — progressiviteten är betydligt starkare med 1 procents allmän kommunalskatt än med 10 procents allmän kommunalskatt. Den kommunala progressivskattens grundbelopp varierar för närvarande (betr. andra än aktiebolag) mellan $^1/_2$ och 6 procent för olika inkomster. Är nu den allmänna kommunalskatten 1 procent, så kommer den sammanlagda skatten att variera mellan 1 och 7 procent; är den allmänna kommunalskatten 10 procent, kommer den sammanlagda skatten att variera mellan 10 och 16 procent. Den högsta siffran i skalan är i det förra fallet 7 gånger större än den lägsta, i senare fallet blott 1.6 gånger större. Stegringen i skalan är alltså betydligt starkare i förra fallet.

Enligt reservanterna i kommunalskattekommittén skulle, under förutsättning av samma grundbelopp som nu, om allmänna kommunalskatteutdebiteringen är 1 procent, variationen komma att äga rum mellan 1 och 1.6 procent och, om den allmänna kommunalskatteutdebiteringen utgör 10 procent, mellan 10 och 16 procent. Detta betyder i båda fallen ett förhållande mellan högsta och lägsta siffran av 1.6 — d. v. s. den relativa stegringen i skalan blir precis densamma vid 1 procents grundutdebitering och vid 10 procents grundutdebitering, ett resultat, som enligt vad nyss påvisats är oriktigt.

Nu kan det utan tvivel med visst fog göras gällande, att progressiviteten enligt nuvarande system (liksom enligt kommunalskattemajoritetens förslag) är jämförelsevis alltför hög vid låg kommunal utdebitering, men det må ifrågasättas, om detta är ett större fel än felet i reservanternas förslag, som innebär, att progressiviteten är jämförelsevis för låg i de bäst ställda kommunerna. I förbigående må anmärkas, att reservanterna tänkt sig uttagande av progressivskatt intill 1 $^1/_2$ gånger progressivskattens grundbelopp, vilket skulle ske vid 15 procents utdebitering av allmän kommunalskatt, och det

må ifrågasättas, om ej progressionen i sistnämnda fall blir alltför hög. Såsom nedan närmare utvecklas, torde emellertid progressiviteten böra bedömas med hänsyn till alla stats- och kommunala, direkta och indirekta skatter. Vad som står fast är dock, att *principen* i reservantförslaget knappast är riktigare än nu gällande betydligt enklare grunder, även om reservantförslaget vid första påseendet förefaller rättvisare.

Kommittéförslaget synes i vissa fall kunna föranleda en benägenhet hos kommunerna att höja den kommunala utdebiteringen för att få taga i anspråk större del av den kommunala progressivskatten. Påfallande blir denna risk, om den kommunala progressivskattens grundbelopp är synnerligen stort i förhållande till kommunens utdebiteringsbehov. Risken kan emellertid minskas, om man kompletterar kommitténs regel med en föreskrift sådan som den nu gällande, att ej mer än en fjärdedel av utdebiteringsbehovet får fyllas med progressivskatt. Även med denna begränsning torde det emellertid ligga nära till hands för kommunerna att öka sin egen utdebitering för att slippa avstå progressivskatt till främmande kommuner. Sistnämnda olägenhet förefinnes uppenbarligen icke med reservantförslaget, men väl en ökad möjlighet att votera mindre nödiga utgifter med visshet om att dessa till största delen komma att drabba ett fåtal inkomsttagare.

Vidare kan givetvis mot både kommittéförslaget och reservantförslaget anmärkas, att, om de nu gällande bestämmelserna äro svåra att tillämpa för kommunerna, de föreslagna bestämmelserna komma att bliva väsentligt svårare och antagligen i många fall föranledande felaktigheter och klagomål. Komplikationer med reglerna om uttagande av skogsskatten — vilken ju blir vida mer betydelsefull än den nuvarande skogsaccisen — synas även vara att förutse. Graden av dessa svårigheter torde erhålla en viss belysning redan av de i kommunalskattekommitténs betänkande intagna exemplen till ledning vid tillämpningen av ifrågavarande bestämmelser (se anvisningarna till 82—84 samt 91 och 92 §§ i förslaget), men svårigheterna bleve än större, om man, på sätt här ovan ifrågasatts, införde en regel om begränsning av progressivskattens storlek i så måtto, att genom dylik skatt må fyllas högst en fjärdedel av kommunens skattebehov. Anledningen att beivra begångna felaktigheter vid kommunens utdebitering av progressivskatt för egen räkning kommer enligt kommittémajoritetens förslag att ökas, ty staten torde böra bliva pliktig tillse, att utjämningsmedlen komma att utgå med det riktiga beloppet.

Svårigheterna med fördelningen av den kommunala progressivskatten på olika kommuner hava enligt kommittéförslaget något minskats genom höjande av de belopp, som skola vara undantagna från fördelning. För de svåraste fallen, d. v. s. beträffande stora belopp, som skola fördelas på en mängd kommuner, torde dock ej svårigheterna bli avsevärt mindre än nu.

Reglerna för uppbörd och redovisning av utjämningsmedel har kommittén själv ansett förbättrade. Ett av landskamreraren Eiserman i detta avseende utarbetat förslag, vilket avviker från kommitténs, har dock förordats i ett stort antal utlåtanden. Att här närmare ingå på denna — mera sekundära — fråga torde ej vara nödvändigt.

Vidare frågas, huruvida de av kommittémajoriteten föreslagna reglerna för medelsanskaffning till skatteutjämning äro rationella. Såsom vi förut framhållit, har kommitténs förslag beträffande begränsning av kommunernas rätt att taga i anspråk kommunal progressivskatt betydelse *allenast* för denna fråga; förslaget innebär i detta avseende, att kommunerna skola avstå medel till skatteutjämning efter grunder, som taga hänsyn till dels utdebiterings-

procentens storlek, dels tillgången på progressivskatteföremål i kommunen. M. a. o., en kommun med jämförelsevis låg utdebitering skulle betala till skatteutjämning på *den* grund, att i kommunen funnes en eller annan särskilt hög inkomsttagare, medan däremot en annan kommun med lika låg eller lägre utdebitering men med inkomsterna jämnare fördelade på flera inkomsttagare skulle slippa undan. Det förefaller svårligen kunna anses rättvist, att en kommun med exempelvis 8 procents utdebitering och goda progressivskatteföremål skulle till skatteutjämning avstå ett belopp, motsvarande $^1/_5$ av progressivskattens grundbelopp, medan en kommun med endast 2 procents utdebitering men utan progressivskatt skulle helt slippa att betala till skatteutjämning. Den nuvarande metoden för medelsanskaffning till skatteutjämning är såtillvida mera rationell, som den innebär, att medlen till skatteutjämning uttagas av de skattskyldiga efter grunder, som gälla för statsskatten, ehuru skatten bär kommunalskattens namn och uppbäres av kommunerna.

---

**Förslag att utbyta den kommunala progressivskatten mot en progressiv landstingsskatt.**

I det följande skall nu närmare behandlas ett framkommet uppslag att *utbyta* den kommunala progressivskatten mot en progressiv landstingsskatt. Detta skulle enklast kunna tillgå så, att den nuvarande kommunandelen av progressivskatten i stället för till primärkommunen ginge till landstinget, dock att städer, som ej deltaga i landsting, givetvis skulle behålla sin kommunandel.

Vid en granskning av detta uppslag måste först ihågkommas, att, om vederbörande skola betala skatt efter sin förmåga, denna förmåga måste bedömas med hänsyn till samtliga förmågeskatter: statliga, sekundärkommunala och primärkommunala skatter av olika slag. Det bör även beaktas, att en progressiv inkomstskatt alltid kan klyvas i en proportionell och en progressiv skatt, den förra med det procenttal, som är det lägsta i den ursprungliga skalan, och den senare med de procentsatser, som utgöra skillnaden mellan de ursprungliga siffrorna och den proportionella skattens procenttal. Vår gällande inkomst- och förmögenhetsskatt kan exempelvis utbytas mot en proportionell skatt om 3 procent (i grundbelopp) och en progressiv skatt, som börjar med 1 procent, i den mån inkomsten överstiger 10,000 kronor, och fortsätter med 2 procent, i den mån inkomsten överstiger 20,000 kronor, o. s. v. Om det av praktiska skäl visar sig lämpligt, kan man sålunda förlägga hela progressiviteten till exempelvis statsbeskattningen och nöja sig med proportionella skatter till primärkommuner och landsting, utan att i stort sett någon ändring i varje skattedragares börda uppstår. På samma sätt kan progressiviteten förläggas till exempelvis endast staten och landstingen eller endast staten och primärkommunerna (vilket nu sker), utan att detta i det hela innebär någon olikhet för de enskilda.

Om den nuvarande kommunandelen av den kommunala progressivskatten går till landstingen eller primärkommunerna, så betyder detta med avseende å *denna* skatts belopp för de skattskyldiga ingen skillnad, under förutsättning att hela kommunandelen uttages, och från de undantagsfall, då detta ej sker, d. v. s. där kommunandelen utgör mer än fjärdedelen av kommunens utdebiteringsbehov, kan här bortses. Summan allmän kommunalskatt och landstingsskatt blir också inom landstingsområdet såsom helhet alldeles densamma som förut, d. v. s. lika med skillnaden mellan å ena sidan landstingets och primärkommunernas sammanlagda utdebiteringsbehov och å andra sidan progressivskattens belopp. Däremot kan uppenbarligen en olikhet

i den sammanlagda kommunal- och landstingsskattens belopp inträda i förhållandet mellan de olika kommunerna, i det de skattskyldiga i de kommuner, som ha goda progressivskatteföremål, få ökning i sin skatt och de skattskyldiga i de kommuner, som ha dåliga progressivskatteföremål, få minskning i sin skatt. Ty den proportionella landstingsskatten minskas lika för hela länet, men den proportionella skatten till primärkommunerna ökas mer eller mindre i olika kommuner. Huruvida denna ökning representerar ett större eller mindre belopp än minskningen i den proportionella landstingsskatten blir avgörande för om i det hela en ökning eller minskning av skatten uppstår. Regeln är nu tvivelsutan den, att de kommuner, som hava goda progressivskatteföremål, också hava ett gott underlag för den proportionella skatten, medan kommunerna med dåliga progressivskatteföremål ofta hava ett sämre underlag jämväl för den proportionella skatten. Det kan därför antagas, att det i allmänhet blir de skattskyldiga i de bättre ställda kommunerna, som få ökning i sin sammanlagda skatt, och de skattskyldiga i de sämre ställda kommunerna, som få sin sammanlagda skatt minskad. Härigenom skulle i viss utsträckning en skatteutjämning vinnas utan ett särskilt utjämningsförfarande.

En verkställd statistisk utredning (tab. 1—3) bekräftar, att ett dylikt resultat verkligen är att vänta. Utredningen har avsett att med hänsyn till 1924 års utdebiteringar till primärkommuner och landsting visa, i vad mån en förskjutning av skattetrycket skulle inträtt, därest den kommunala progressivskattens kommunandel utgått till landstingen i stället för till primärkommunerna. Vid statistikens utarbetande har man vid beräkning av utdebitering för landstingens behov utgått från den förutsättningen, att varje landsting skulle få disponera hela kommunandelen för alla de skattskyldiga (bolag såväl som enskilda), vilka inom landstingsområdet taxerats till inkomst- och förmögenhetsskatt.

Utredningen visar, att i stort sett de förskjutningar, som skulle uppstå genom progressivskattens förändring till landstingsskatt, bliva obetydliga. Vad landskommunerna beträffar, så skulle en ökning i det sammanlagda skattetrycket inträtt i 303 kommuner, medan skattetrycket skulle minskats eller förblivit oförändrat i 2,107 kommuner. Detta resultat skulle lätt kunna leda till en förmodan, att för städernas vidkommande genomgående en ökning skulle inträtt. Det visar sig dock, att även i 36 städer skattetrycket skulle minskats eller förblivit oförändrat, medan 69 städer förete ökning i skattetrycket (städer, som ej deltaga i landsting, inbegripas givetvis ej i undersökningen). Den omständigheten, att utdebiteringens ökning koncentreras till så jämförelsevis få kommuner, visar givetvis, att även progressivskatteföremålen äro koncentrerade till ett mindretal kommuner, och att sålunda den kommunala progressivskattens betydelse såsom kommunal skattekälla är jämförelsevis inskränkt. Det visar sig också, att det i stort sett är i de bäst ställda kommunerna — där behovet av en progressivskatt är minst — som ökningen i skattetrycket skulle inträtt. Detta gäller såväl städer som landsbygd. Av kommunerna med låg utdebitering är det jämförelsevis många, som visa ökning. Vad beträffar kommuner med hög utdebitering visar sig en ökning i mycket få fall; att dessa fall ej äro än färre, sammanhänger bland annat därmed, att vissa län genomgående förete mycket höga siffror på skattetrycket samt att enligt sakens natur även i dessa län vissa kommuner måste utvisa ökning. Betraktar man varje län för sig, faller ökningen genomgående i stort sett på de bättre ställda kommunerna i länen. Samma är förhållandet beträffande städerna i riket.

Det förut anmärkta förhållandet, att ökningen i skattetrycket koncentreras till så jämförelsevis få kommuner, skulle vidare lätt kunna föranleda det antagandet, att ökningen i dessa kommuner skulle bliva jämförelsevis stor. Ej heller detta visar sig vara fallet. I 105 av de 303 landskommunerna stannar ökningen vid högst $^1/_{10}$ procent av inkomsten. Endast i 53 landskommuner kommer siffran över $^1/_2$ procent av inkomsten, och av dessa kommuner hava 22 haft högst 4 procent och 20 mellan 4 och 6 procent utdebitering. I städerna skulle ökningen blott i 3 fall överstigit $^1/_2$ procent. Av dessa städer hade 2 mindre än 6 procent och 1 mellan 6 och 8 procent utdebitering.

Någon närmare undersökning har icke verkställts rörande storleken av den sammanlagda utdebiteringens *minskning* i olika kommuner, men då den kommunala utdebiteringen i intet fall blir minskad, kan man av minskningen i utdebiteringen till landstingen få ett maximum för minskningen. I sådant avseende kan omnämnas, att minskningen är störst i Hallands län med 0.38 procent och minst i Västerbottens län med 0.10 procent.

Trots det att resultatet av den statistiska utredningen måste anses visa, att i stort sett en förskjutning av skattetrycket i önskvärd riktning skulle inträda, så kvarstår dock det faktum att några få synnerligt skattetyngda landskommuner och städer skulle se sin skattebörda ökad. I och för sig kan detta ej betecknas såsom i egentlig mening orättvist, men det är i alla fall beklagligt, då det skulle innebära en försämring för vederbörande kommuner i förhållande till vad som nu gäller. Resultatet kan emellertid genom särskilt stadgande undanröjas i skatteutjämningsväg — delaktighet i skatteutjämningen är ju nu ifrågasatt även för synnerligt skattetyngda städer.

Vid statistikens utnyttjande bör beaktas följande. Såsom förut påpekats bygger statistiken på den förutsättningen, att varje landsting skulle få disponera kommunandelen för de skattskyldiga, som inom landstingsområdet taxerats till inkomst- och förmögenhetsskatt. Det har visat sig, att den progressivskatt, som samtliga landsting tillsamman skulle få disponera, är mindre än summan av de belopp av kommunandelen, som varit tillgängliga för de i landstingsområdena ingående kommunerna. Detta beror självfallet därpå, att de städer, som icke deltaga i landsting, skulle få mer än enligt nu gällande bestämmelser, något som torde finna sin förklaring däri, att uti dessa städer till inkomst- och förmögenhetsskatt taxerats enskilda skattskyldiga och framförallt bolag, vilkas inkomst förvärvats även i andra kommuner och vilkas progressivskatt alltså enligt nu gällande bestämmelser fördelats även på kommuner, som deltaga i landsting. Resultatet av omläggningen torde särskilt för landskommunernas del bliva bättre, om, såsom i det följande alternativt ifrågasättes, aktiebolagens och bankbolagens progressivskatt fördelas på olika landstingsområden efter ungefär de regler, som nu gälla för fördelningen olika kommuner emellan.

Det lärer svårligen kunna påstås, att det nu gällande systemet ger en idealisk fördelning av progressivskatteföremålen på kommunerna. I stort sett torde den ifrågasatta anordningen med den kommunala progressivskatten som landstingsskatt innebära ett steg i riktning mot en *bättre* fördelning än den nuvarande.

Vad progressiviteten beträffar, så skulle denna genomsnittligt bliva densamma som nu och densamma som enligt kommunalskattekommitténs majoritetsförslag (från olikheterna i själva skalan bortses här). Däremot skulle progressiviteten bliva en annan än enligt kommittéreservanternas förslag;

men enligt vår mening skulle resultatet snarast bliva bättre än enligt reservantförslaget. För de skattskyldiga i gemen torde det med hänsyn till de jämförelsevis obetydliga variationerna i landstingens utdebitering av proportionell skatt bli lättare att förstå en bestämmelse om likartad progressivskala för landstingens vidkommande än den nu gällande bestämmelsen om likartad progressivskala för primärkommunerna med deras skiftande utdebiteringssiffror.

Ur rättvisans synpunkt lärer således kunna göras gällande, dels att progressivskattens överflyttning till landstingen ej skulle innebära någon stor förändring, dels att den förändring, som dock skulle inträda, i huvudsak kan betecknas som god.

En omständighet av en viss betydelse är den, huruvida något eller några landsting skulle i progressivskatten erhålla så betydande beskattningsföremål, att fara skulle föreligga för onödig utdebitering av den proportionella landstingsskatten. En sammanställning (se tab. 4) visar emellertid, att med den nuvarande fördelningen av progressivskatteföremålen på de olika landstingsområdena så jämförelsevis måttliga belopp komme att falla på varje område, att dylika farhågor ej torde behöva hysas.

De mest påtagliga fördelarna med progressivskattens anordning som landstingsskatt skulle emellertid komma till synes på det rent praktiska området. De olägenheter, som nu äro förenade med att små kommuner, församlingar och skoldistrikt skola manipulera med progressivskattemedel, skulle bortfalla. Landstingen äga sådana förvaltningsorgan, att progressivskattens handhavande ej bör bereda dem några svårigheter.

Framför allt skulle emellertid de olägenheter, som nu äro förenade med att kommunandelen vid taxeringen skall fördelas på olika kommuner, kunna högst väsentligt förringas eller helt undanröjas. För andra skattskyldiga än aktiebolag (inkl. solidariska bankbolag) och ekonomiska föreningar synes all dylik fördelning kunna undvaras. Ett i det stora hela rättvist resultat synes kunna uppnås, om progressivskatten från andra än aktiebolag stannar i det landstingsområde eller den i landsting icke deltagande stad, där vederbörande taxeras till inkomst- och förmögenhetsskatt. Denna tanke avvisades år 1920 för primärkommunernas vidkommande, men frågan ställer sig påtagligen helt annorlunda, när det gäller så stora områden som landstingsområdena. Det är att antaga, att i det stora hela resultatet i fråga om nu nämnda skattskyldiga bleve ungefär detsamma utan fördelning som med fördelning. Beträffande aktiebolag och ekonomiska föreningar åter torde vissa ej önskvärda resultat uppstå, om hela progressivskatten skulle få stanna där taxeringen till inkomst- och förmögenhetsskatt sker, d. v. s. där styrelsen har sitt säte. Vissa storstäder skulle härigenom bliva otillbörligt gynnade. Detta förhållande föranledde 1920 års kungl. förslag, att av aktiebolagens progressivskatt 90 procent skulle gå till skatteutjämning. Nu erbjuda sig beträffande aktiebolagens och ekonomiska föreningarnas progressivskatt närmast två olika möjligheter, antingen att verkställa en fördelning av dessas progressivskatt på olika landstingsområden och städer i huvudsaklig anslutning till de grunder, som nu gälla beträffande primärkommunerna, eller att i anslutning till 1920 års tankegång låta viss del av progressivskatten från aktiebolag och ekonomiska föreningar gå till skatteutjämning.

En fördelning av allenast aktiebolagens och de ekonomiska föreningarnas progressivskatt på blott landstingsområden och städer, som icke deltaga i landsting, skulle uppenbarligen kräva en mycket mindre apparat än den

nuvarande fördelningen av jämväl enskildas progressivskatt på samtliga primärkommuner. Huru denna apparat skulle anordnas, torde här ej behöva beröras.

Fråga är emellertid, om ej den andra ifrågasatta utvägen eller att låta aktiebolags progressivskatt till viss del gå till skatteutjämning, har åtskilligt, som talar för sig. Vederbörande hemortsområde torde i dylikt fall böra behålla viss del, exempelvis 20 à 25 procent av progressivskatten, medan återstoden skulle gå till skatteutjämning. Ett teoretiskt försvar av en viss bärighet för ett dylikt förfaringssätt torde kunna åstadkommas. En av bristerna i beskattningssystemet måste alltid bli en ofullkomlig fördelning av beskattningsföremålen i allmänhet. Denna brist är en av anledningarna — låt vara ej den viktigaste — för skatteutjämningsförfarandet. Det ligger då intet orimligt i att en viss skatt, för vars fördelning på olika kommuner det i och för sig torde vara särskilt svårt att finna rationella grunder — den nuvarande fördelningsgrunden beträffande den kommunala progressivskattens kommunandel torde kunna betecknas som rätt godtycklig — fördelas på kommunerna i riket under anläggande av skatteutjämningssynpunkten. Även denna fördelningsmetod är givetvis teoretiskt ofullkomlig men synes dock erbjuda fördelen av att utgöra ett praktiskt grepp, som samtidigt löser den svåra frågan om medelsanskaffningen för skatteutjämning. De medel, som på detta sätt skulle erhållas, torde i huvudsak räcka till utjämningsbehovet, om detta skall beräknas ha ungefär samma omfattning som för närvarande.[1] Vad som ytterligare skulle behövas kunde fyllas med statsmedel. Att alltför mycket medel på denna väg skulle erhållas, kan givetvis förekommas genom en lämplig avvägning av skatteskalan. En möjlighet, som torde ha vissa skäl för sig, är att giva den del av aktiebolagens progressivskatt, som skulle gå till skatteutjämning, uttrycklig karaktär av statsskatt, vilket lämpligast skulle ske genom att inlägga skatten under den vanliga aktiebolagsskatten genom en sammanslagning av de båda skatteskalorna.

Anses nu berörda metod för anskaffning av medel för skatteutjämning icke lämplig, ifrågasättes, att dylika medel uttagas efter i huvudsak nuvarande grunder, men att den för ändamålet avsedda skatten uppföres å kronodebetsedeln. Numera böra i förväg approximativa beräkningar kunna verkställas både av vad som skall komma att inflyta i skatt och av vad som kan väntas erforderligt för skatteutjämning. Det skäl, som föranledde 1920 års riksdag att antaga de nu gällande bestämmelserna, torde i huvudsak ha bortfallit. Ett slags fondbildning i analogi med vad som gäller beträffande statsverkets kassafond skulle äga rum av utjämningsmedel, så att överskott ett visst år finge täcka underskott ett följande år o. s. v. Denna form för medelsanskaffning till skatteutjämning synes oss vara den lämpligaste, även om den kommunala progressivskatten skulle behållas av primärkommunerna, såvida man ej är beredd att taga steget fullt ut och låta skatteutjämningen verkställas med vanliga statsmedel.

Vad debitering och uppbörd beträffar, så skulle genom den kommunala progressivskattens överflyttande till landstingen en betydande förenkling vinnas. Kommunerna — med undantag av de städer, som ej deltaga i landsting — skulle helt befrias från allt besvär med progressivskatten.

---

[1] Hela grundbeloppet av aktiebolagens kommunala progressivskatt utgjorde år 1925 4,915,292 kronor (beräknat); hela beloppet till skatteutjämning har år 1926 uppgått till 3,982,944 kronor 25 öre.

Denna skulle debiteras med sitt enhetliga, på förhand bestämda belopp samtidigt med landstingsskatten i samband med kronouppbörden, (städer, som ej deltaga i landsting, skulle dock själva fortfarande handha debitering och uppbörd av de medel, som skulle stanna hos dessa städer). Debitering och uppbörd av medel till skatteutjämningen skulle helt omhänderhas av staten. Landstingen skulle allenast underrättas om huru stort belopp de hade att bekomma i progressivskatt samt hade att taga hänsyn till detta belopp vid uppgörande av sin utgifts- och inkomststat. Medlen skulle därpå tillsammans med övrig landstingsskatt inflyta till landstingens kassa. Även landstingen skulle alltså vara fria från allt besvär med denna skatt, och deras kostnad för debitering och uppbörd skulle ej genom den ifrågasatta anordningen ändras. För staten slutligen torde det ökade besväret på grund av skattens debitering och uppbörd ej bliva synnerligen stort, då det här gäller ett ringa antal skattskyldiga. Å andra sidan skulle det besvär, som nu åvilar staten med mottagande av redovisning av utjämningsmedel, däri inbegripet riksräkenskapsverkets arbete med kontrollen å desamma, bortfalla.

Det torde böra anmärkas, att, i den mån de nuvarande grunderna för fördelning av progressivskatt o. d. frångås, resultatet kommer att te sig något annorlunda än vad den förut anförda statistiken utvisar. Den statistiska utredningen visar dock, i vilken riktning det framlagda uppslaget skulle komma att verka.

Såvitt vi kunna finna, innebär det anförda en bärande saklig motivering för att utbyta den kommunala progressivskatten mot en progressiv landstingsskatt av samma storlek. Frågan uppställer sig då, om ej några skäl finnas, som tala till förmån för den nu gällande anordningen. I detta avseende må erinras, dels att ett bibehållande av det bestående torde förorsaka mindre friktion än en övergång till ett nytt system skulle göra — en på beskattningsväsendets område ej betydelselös omständighet — dels att en utbredd folkmening, som ej beaktar de ovan angivna synpunkterna, möjligen föredrager en progressiv skatt till primärkommunerna framför en progressiv landstingsskatt trots de därmed förenade större olägenheterna.

Vi hava emellertid trott det här behandlade uppslaget vara av det värde, att vederbörande myndigheter m. fl. borde beredas tillfälle att yttra sig över detsamma. Detta synes kunna ske utan att detaljerade förslag i olika avseenden behöva föreligga.

Vi tillåta oss alltså vördsamt hemställa, att yttranden från vederbörande myndigheter m. fl. inhämtas över vad i föreliggande promemoria anföres med särskilt beaktande av följande huvudpunkter:

I stället för den nuvarande kommunala progressivskatten inrättas en progressiv skatt att tillfalla landsting och städer, som ej deltaga i landsting, efter lika grund för riket i dess helhet och av en storlek, som ungefär motsvarar den nuvarande progressivskattens kommunandel. Någon fördelning av progressivskatten beträffande andra skattskyldiga än aktiebolag och ekonomiska föreningar äger ej rum, utan skatten stannar hos det landstingsområde respektive den stad, där taxering sker till inkomst- och förmögenhetsskatt. Aktiebolagens och de ekonomiska föreningarnas progressivskatt stannar blott till viss mindre del där taxeringen till inkomst- och förmögenhetsskatt sker, medan återstoden av denna skatt användes för skatteutjämning; eller (alternativt) nämnda skattskyldigas progressivskatt fördelas på lands-

tingsområden och i landsting ej deltagande städer efter i huvudsak nu gällande grunder. Om ej nämnda metod för anskaffande av medel för skatteutjämning anses lämplig, så inrättas i stället för ändamålet en särskild statsskatt, i huvudsak motsvarande den kommunala progressivskattens nuvarande utjämningsandel.

Stockholm i september 1926.

1924 års skatteberedning

CARL W. U. KUYLENSTIERNA. HARALD WALLER.

---

*Bilaga*

till P. M. angående den kommunala progressivskatten m. m.

**Tab. 1. Förskjutning i utdebiteringen per 100 kronor inkomst år 1924 av sammanlagd kommunal- och landstingsskatt, därest kommunandelen av kommunala progressivskatten tillfallit landstingen i stället för primärkommunerna. Fördelning länsvis på landskommunerna med hänsyn till storleken av den kommunala utdebiteringen.**

| Landstingsområde | Antal kommuner, däri kommunalskatten år 1924 utgjorde | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | högst 4 % | 4.01— 6 % | 6.01— 8 % | 8.01— 10 % | 10.01— 12 % | 12.01— 15 % | över 15 % | Summa |
| *Stockholms län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | 1 | 21 | 36 | 16 | 14 | 8 | — | 96 |
| Ökad utdebitering | 2 | 9 | 6 | — | — | — | — | 17 |
| *Uppsala län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | 2 | 14 | 36 | 15 | 8 | 4 | — | 79 |
| Ökad utdebitering | 1 | 3 | 3 | — | — | — | — | 7 |
| *Södermanlands län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | 1 | 5 | 36 | 20 | 5 | 5 | — | 72 |
| Ökad utdebitering | 3 | 9 | 5 | 1 | — | — | — | 18 |
| *Östergötlands län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | 5 | 32 | 63 | 19 | 8 | 1 | — | 128 |
| Ökad utdebitering | 2 | 7 | 4 | 5 | — | — | — | 18 |
| *Jönköpings län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | 2 | 33 | 42 | 25 | 6 | — | 1 | 109 |
| Ökad utdebitering | 5 | 5 | 5 | 1 | 1 | — | — | 17 |
| *Kronobergs län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | 5 | 12 | 33 | 15 | 8 | 2 | — | 75 |
| Ökad utdebitering | 1 | 8 | 1 | 1 | 1 | — | — | 12 |
| *Kalmar län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | 1 | 9 | 29 | 26 | 12 | 9 | 4 | 90 |
| Ökad utdebitering | 1 | 3 | 6 | 3 | 1 | — | — | 14 |
| *Gotlands län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | 1 | 10 | 27 | 24 | 14 | 8 | 6 | 90 |
| Ökad utdebitering | — | 2 | — | — | — | — | — | 2 |
| *Blekinge län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | — | — | 6 | 5 | 5 | 8 | 6 | 30 |
| Ökad utdebitering | — | — | 2 | 2 | 1 | — | — | 5 |
| *Kristianstads län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | 5 | 33 | 53 | 22 | 10 | 4 | 1 | 128 |
| Ökad utdebitering | 4 | 4 | 6 | 3 | — | — | — | 17 |
| *Malmöhus län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | 17 | 86 | 66 | 15 | 4 | 2 | 1 | 191 |
| Ökad utdebitering | 9 | 30 | 6 | 1 | 1 | — | — | 47 |
| *Hallands län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | 1 | 13 | 23 | 25 | 5 | 14 | — | 81 |
| Ökad utdebitering | 1 | 1 | 2 | – | 1 | — | — | 5 |

| Landstingsområde | Antal kommuner, däri kommunalskatten år 1924 utgjorde | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | högst 4 % | 4.01— 6 % | 6.01— 8 % | 8.01— 10 % | 10.01— 12 % | 12.01— 15 % | över 15 % | Summa |
| *Göteborgs och Bohus län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | 2 | 6 | 12 | 20 | 13 | 17 | 12 | 82 |
| Ökad utdebitering | 1 | 4 | — | — | — | — | — | 5 |
| *Älvsborgs län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | 3 | 39 | 63 | 44 | 22 | 20 | 9 | 200 |
| Ökad utdebitering | 7 | 8 | 2 | — | 1 | — | 1 | 19 |
| *Skaraborgs län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | 6 | 59 | 93 | 41 | 31 | 14 | 3 | 247 |
| Ökad utdebitering | 1 | 8 | 4 | 2 | — | — | — | 15 |
| *Värmlands län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | 1 | 7 | 30 | 22 | 10 | 4 | — | 74 |
| Ökad utdebitering | — | 5 | 5 | 2 | 3 | — | — | 15 |
| *Örebro län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | 2 | 17 | 20 | 14 | — | — | — | 53 |
| Ökad utdebitering | 1 | 3 | 3 | 1 | — | — | — | 8 |
| *Västmanlands län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | — | 8 | 15 | 21 | 3 | 5 | 1 | 53 |
| Ökad utdebitering | — | 5 | 2 | 6 | — | — | — | 13 |
| *Kopparbergs län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | 2 | 11 | 22 | 5 | 2 | 1 | — | 43 |
| Ökad utdebitering | 3 | 3 | 1 | — | — | — | — | 7 |
| *Gävleborgs län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | — | 6 | 16 | 11 | 3 | 2 | — | 38 |
| Ökad utdebitering | 1 | 4 | 5 | 3 | — | — | 1 | 14 |
| *Västernorrlands län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | 1 | 5 | 14 | 16 | 10 | 6 | 4 | 56 |
| Ökad utdebitering | — | 2 | 2 | 2 | — | 1 | — | 7 |
| *Jämtlands län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | — | 3 | 18 | 17 | 7 | 4 | — | 49 |
| Ökad utdebitering | — | 4 | 5 | 1 | — | 1 | — | 11 |
| *Västerbottens län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | 1 | 4 | 10 | 6 | 4 | — | — | 25 |
| Ökad utdebitering | — | 1 | — | 1 | — | — | 1 | 3 |
| *Norrbottens län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | — | — | — | 3 | 4 | 5 | 6 | 18 |
| Ökad utdebitering | — | 1 | — | 2 | 1 | 2 | 1 | 7 |
| *Hela riket.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | 59 | 433 | 763 | 447 | 208 | 143 | 54 | 2,107 |
| Ökad utdebitering | 43 | 129 | 75 | 37 | 11 | 4 | 4 | 303 |
| Minskad eller oförändrad utdebitering; kommunerna angivna i % av samtliga | 57.8 % | 77.0 % | 91.1 % | 92.4 % | 95.0 % | 97.3 % | 93.1 % | 87.4 % |
| Ökad utdebitering; kommunerna angivna i % av samtliga | 42.2 % | 23.0 % | 8.9 % | 7.6 % | 5.0 % | 2.7 % | 6.9 % | 12.6 % |

**Tab. 2. Förskjutning i utdebiteringen per 100 kronor inkomst år 1924 av sammanlagd kommunal- och landstingsskatt, därest kommunandelen av kommunala progressivskatten tillfallit landstingen i stället för primärkommunerna. Fördelning på landskommuner med ökad utdebitering efter ökningens storlek.**

| Ökad utdebitering i procent av inkomsten | Antal kommuner, däri kommunalskatten år 1924 utgjorde | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | högst 4 % | 4.01—6 % | 6.01—8 % | 8.01—10 % | 10.01—12 % | 12.01—15 % | över 15 % | Summa |
| 0.01—0.10 | 5 | 45 | 28 | 18 | 5 | 3 | 1 | 105 |
| 0.11—0.25 | 8 | 29 | 17 | 13 | 3 | — | 3 | 73 |
| 0.26—0.50 | 8 | 35 | 24 | 4 | 1 | — | — | 72 |
| 0.51— | 22 | 20 | 6 | 2 | 2 | 1 | — | 53 |
| Summa | 43 | 129 | 75 | 37 | 11 | 4 | 4 | 303 |

**Tab. 3. Förskjutning i utdebiteringen per 100 kronor inkomst år 1924 av sammanlagd kommunal- och landstingsskatt, därest kommunandelen av kommunala progressivskatten tillfallit landstingen i stället för primärkommunerna. Fördelning på städerna i riket med hänsyn till storleken av den kommunala utdebiteringen samt, beträffande städer med ökad utdebitering, ökningens storlek.**

| | Antal kommuner, däri kommunalskatten år 1924 utgjorde | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | högst 4 % | 4.01—6 % | 6.01—8 % | 8.01—10 % | 10.01—12 % | 12.01—15 % | över 15 % | Summa |
| Minskad eller oförändrad utdebitering i summa städer | — | 1 | 13 | 19 | 2 | 1 | — | 36 |
| Ökad utdebitering i summa städer | 1 | 12 | 34 | 18 | 3 | 1 | — | 69 |
| Utdebiteringen i procent av inkomsten ökad med | | | | | | | | |
| 0.01—0.10 | — | 1 | 14 | 8 | 1 | — | — | 24 |
| 0.11—0.25 | 1 | 7 | 16 | 9 | 1 | 1 | — | 35 |
| 0.26—0.50 | — | 2 | 3 | 1 | 1 | — | — | 7 |
| 0.51— | — | 2 | 1 | — | — | — | — | 3 |

**Tab. 4. Utdebitering av landstingsskatt samt kommunandel av den kommunala progressivskatten för varje landstingsområde år 1924.**

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|---|---|---|---|
| Landstingsområde | Landstingsskatt | Kommunandel av kommunal progressivskatt | Kol. 3 i % av kol. 2 |
| Stockholms läns | 3,185,525 | 666,329 | 20.9 |
| Uppsala » | 1,185,744 | 258,182 | 21.8 |
| Södermanlands » | 1,571,612 | 326,295 | 20.8 |
| Östergötlands » | 1,799,819 | 287,660 | 16.0 |
| Jönköpings » | 1,840,191 | 205,760 | 11.2 |
| Kronobergs » | 979,495 | 87,161 | 8.9 |
| Kalmar läns norra | 713,808 | 140,627 | 8.2 |
| Kalmar läns södra | 1,006,093 | | |
| Gotlands läns | 391,190 | 31,369 | 8.0 |
| Blekinge » | 1,536,252 | 111,404 | 7.3 |
| Kristianstads » | 1,312,652 | 236,113 | 18.0 |
| Malmöhus » | 3,143,326 | 509,152 | 16.2 |
| Hallands » | 1,277,326 | 183,094 | 14.3 |
| Göteborgs och Bohus » | 1,596,863 | 156,349 | 9.8 |
| Älvsborgs » | 2,351,632 | 396,803 | 16.9 |
| Skaraborgs » | 1,654,656 | 288,083 | 17.4 |
| Värmlands » | 1,973,525 | 172,637 | 8.7 |
| Örebro » | 1,713,603 | 356,441 | 20.8 |
| Västmanlands » | 1,487,157 | 124,438 | 8.4 |
| Kopparbergs » | 2,324,494 | 228,119 | 9.8 |
| Gävleborgs » | 1,699,720 | 126,266 | 7.4 |
| Västernorrlands » | 2,800,195 | 207,104 | 7.4 |
| Jämtlands » | 1,130,864 | 71,924 | 6.4 |
| Västerbottens » | 1,794,630 | 57,766 | 3.2 |
| Norrbottens » | 2,685,292 | 92,543 | 3.4 |
| Summa | 43,155,664 | 5,321,619 | 12.3 |

# Tabeller

## rörande den kommunala progressivskatten.[1]

**Tab. 1. Förskjutning i utdebiteringen per 100 kronor inkomst år 1923 av sammanlagd kommunal- och landstingsskatt, därest kommunandelen av kommunala progressivskatten tillfallit landstingen i stället för primärkommunerna. Fördelning länsvis på landskommunerna med hänsyn till storleken av den kommunala utdebiteringen.**

| Landstingsområde | Antal kommuner, däri kommunalskatten år 1923 utgjorde | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | högst 4 % | 4.01—6 % | 6.01—8 % | 8.01—10 % | 10.01—12 % | 12.01—15 % | över 15 % | Summa |
| *Stockholms län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | — | 18 | 38 | 20 | 8 | 7 | — | 91 |
| Ökad utdebitering ... ..... | 4 | 12 | 4 | 2 | — | — | — | 22 |
| *Uppsala län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | 4 | 20 | 29 | 20 | 5 | 1 | — | 79 |
| Ökad utdebitering ..... | 2 | 5 | — | — | — | — | — | 7 |
| *Södermanlands län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | 1 | 11 | 36 | 16 | 8 | 2 | — | 74 |
| Ökad utdebitering ..... | 4 | 6 | 5 | 1 | — | — | — | 16 |
| *Östergötlands län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | 2 | 41 | 54 | 24 | 2 | 3 | — | 126 |
| Ökad utdebitering ..... | 4 | 8 | 8 | — | — | — | — | 20 |
| *Jönköpings län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | 1 | 31 | 46 | 30 | 4 | — | 1 | 113 |
| Ökad utdebitering ..... | 2 | 5 | 4 | — | 2 | — | — | 13 |
| *Kronobergs län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | 2 | 16 | 33 | 18 | 5 | 5 | — | 79 |
| Ökad utdebitering ..... | 1 | 5 | 2 | — | — | — | — | 8 |
| *Kalmar län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | 1 | 6 | 39 | 21 | 8 | 13 | 5 | 93 |
| Ökad utdebitering ..... | 1 | 4 | 3 | 3 | 1 | — | — | 12 |
| *Gotlands län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | 3 | 14 | 17 | 25 | 18 | 4 | 9 | 90 |
| Ökad utdebitering ..... | — | 2 | — | — | — | — | — | 2 |
| *Blekinge län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | — | — | 6 | 5 | 6 | 5 | 8 | 30 |
| Ökad utdebitering ..... ... | — | 1 | — | 3 | 1 | — | — | 5 |
| *Kristianstads län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | 5 | 47 | 43 | 15 | 11 | 3 | — | 124 |
| Ökad utdebitering ..... | 6 | 5 | 7 | 3 | — | — | — | 21 |
| *Malmöhus län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | 25 | 85 | 68 | 13 | 2 | — | 1 | 194 |
| Ökad utdebitering ..... | 12 | 21 | 8 | 3 | — | — | — | 44 |

[1] Här nedan intagna tab. 1—7 hava utarbetats efter avlämnandet av förestående promemoria.

| Landstingsområde | Antal kommuner, däri kommunalskatten år 1923 utgjorde | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | högst 4 % | 4.01—6 % | 6.01—8 % | 8.01—10 % | 10.01—12 % | 12.01—15 % | över 15 % | Summa |
| *Hallands län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | 3 | 10 | 26 | 19 | 15 | 7 | 1 | 81 |
| Ökad utdebitering | 1 | 1 | 2 | — | — | 1 | — | 5 |
| *Göteborgs och Bohus län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | 2 | 7 | 14 | 17 | 10 | 21 | 13 | 84 |
| Ökad utdebitering | 1 | 1 | 1 | — | — | — | — | 3 |
| *Älvsborgs län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | 6 | 41 | 76 | 32 | 20 | 20 | 6 | 201 |
| Ökad utdebitering | 5 | 7 | 2 | 2 | 2 | — | — | 18 |
| *Skaraborgs län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | 17 | 56 | 92 | 45 | 24 | 8 | 2 | 244 |
| Ökad utdebitering | 4 | 9 | 3 | 1 | 1 | — | — | 18 |
| *Värmlands län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | 1 | 13 | 35 | 18 | 12 | 3 | — | 80 |
| Ökad utdebitering | — | 2 | 2 | 5 | — | — | — | 9 |
| *Örebro län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | 2 | 18 | 19 | 13 | — | — | — | 52 |
| Ökad utdebitering | 2 | 2 | 4 | — | — | — | — | 8 |
| *Västmanlands län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | — | 10 | 21 | 12 | 8 | 2 | — | 53 |
| Ökad utdebitering | — | 4 | 5 | 3 | 1 | — | — | 13 |
| *Kopparbergs län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | 1 | 11 | 18 | 9 | 1 | 1 | — | 41 |
| Ökad utdebitering | 4 | 2 | 1 | 2 | — | — | — | 9 |
| *Gävleborgs län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | 1 | 4 | 14 | 14 | 5 | 4 | 1 | 43 |
| Ökad utdebitering | 1 | 1 | 5 | 1 | — | — | — | 8 |
| *Västernorrlands län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | 1 | 7 | 17 | 16 | 12 | 5 | 2 | 60 |
| Ökad utdebitering | 1 | — | 1 | — | — | 1 | — | 3 |
| *Jämtlands län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | — | 3 | 18 | 16 | 10 | 6 | 1 | 54 |
| Ökad utdebitering | — | 3 | 1 | 1 | — | — | — | 5 |
| *Västerbottens län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | 1 | 7 | 7 | 4 | 4 | 1 | 1 | 25 |
| Ökad utdebitering | — | — | — | — | 2 | — | — | 2 |
| *Norrbottens län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | — | — | 2 | 3 | 1 | 7 | 5 | 18 |
| Ökad utdebitering | — | 1 | — | 3 | 1 | 1 | 1 | 7 |
| *Hela riket.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | 79 | 476 | 766 | 425 | 199 | 128 | 56 | 2 129 |
| Ökad utdebitering | 55 | 107 | 68 | 33 | 11 | 3 | 1 | 278 |
| Minskad eller oförändrad utdebitering; kommunerna angivna i % av samtliga | 59.0 % | 81.6 % | 91.8 % | 92.8 % | 94.8 % | 97.7 % | 98.2 % | 88.5 % |
| Ökad utdebitering; kommunerna angivna i % av samtliga | 41.0 % | 18.4 % | 8.2 % | 7.2 % | 5.2 % | 2.3 % | 1.8 % | 11.5 % |

**Tab. 2. Förskjutning i utdebiteringen per 100 kronor inkomst år 1923 av sammanlagd kommunal- och landstingsskatt, därest kommunandelen av kommunala progressivskatten tillfallit landstingen i stället för primärkommunerna. Fördelning på landskommuner med ökad utdebitering efter ökningens storlek.**

| Ökad utdebitering i procent av inkomsten | Antal städer, däri kommunalskatten år 1923 utgjorde | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | högst 4 % | 4.01—6 % | 6.01—8 % | 8.01—10 % | 10.01—12 % | 12.01—15 % | över 15 % | Summa |
| 0.01—0.10 | 10 | 32 | 30 | 16 | 9 | — | 1 | 98 |
| 0.11—0.25 | 15 | 32 | 19 | 11 | 1 | 3 | — | 81 |
| 0.26—0.50 | 12 | 18 | 12 | 3 | 1 | — | — | 46 |
| 0.51— | 18 | 25 | 7 | 3 | — | — | — | 53 |
| Summa | 55 | 107 | 68 | 33 | 11 | 3 | 1 | 278 |

**Tab. 3. Förskjutning i utdebiteringen per 100 kronor inkomst år 1923 av sammanlagd kommunal- och landstingsskatt, därest kommunandelen av kommunala progressivskatten tillfallit landstingen i stället för primärkommunerna. Fördelning på städerna i riket med hänsyn till storleken av den kommunala utdebiteringen samt, beträffande städer med ökad utdebitering, ökningens storlek.**

| | Antal städer, däri kommunalskatten år 1923 utgjorde | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | högst 4 % | 4.01—6 % | 6.01—8 % | 8.01—10 % | 10.01—12 % | 12.01—15 % | över 15 % | Summa |
| Minskad eller oförändrad utdebitering i summa städer | — | 2 | 11 | 15 | 1 | 2 | — | 31 |
| Ökad utdebitering i summa städer | 1 | 11 | 42 | 18 | 2 | — | — | 74 |
| Utdebiteringen i procent av inkomsten ökad med | | | | | | | | |
| 0.01—0.10 | — | 1 | 15 | 8 | 2 | — | — | 26 |
| 0.11—0.25 | 1 | 7 | 22 | 8 | — | — | — | 38 |
| 0.26—0.50 | — | 2 | 5 | 2 | — | — | — | 9 |
| 0.51— | — | 1 | — | — | — | — | — | 1 |

**Tab. 4. Förskjutning i utdebiteringen per 100 kronor inkomst år 1925 av sammanlagd kommunal- och landstingsskatt, därest kommunandelen av kommunala progressivskatten tillfallit landstingen i stället för primärkommunerna. Fördelning länsvis på landskommunerna med hänsyn till storleken av den kommunala utdebiteringen.**

| Landstingsområde | Antal kommuner, däri kommunalskatten år 1925 utgjorde | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | högst 4 % | 4.01—6 % | 6.01—8 % | 8.01—10 % | 10.01—12 % | 12.01—15 % | över 15 % | Summa |
| *Stockholms län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | — | 16 | 30 | 30 | 9 | 6 | 1 | 92 |
| Ökad utdebitering | 3 | 8 | 8 | 1 | 1 | — | — | 21 |
| *Uppsala län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | 2 | 15 | 30 | 17 | 5 | 5 | — | 74 |
| Ökad utdebitering | 1 | 4 | 5 | 2 | — | — | — | 12 |
| *Södermanlands län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | 1 | 9 | 28 | 13 | 12 | — | — | 63 |
| Ökad utdebitering | 3 | 8 | 13 | 2 | — | — | — | 26 |
| *Östergötlands län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | 2 | 30 | 54 | 33 | 6 | 2 | — | 127 |
| Ökad utdebitering | 2 | 8 | 8 | 1 | — | — | — | 19 |
| *Jönköpings län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | 3 | 24 | 47 | 27 | 8 | — | — | 109 |
| Ökad utdebitering | 3 | 6 | 8 | — | — | — | — | 17 |
| *Kronobergs län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | 3 | 9 | 29 | 22 | 7 | 3 | — | 73 |
| Ökad utdebitering | — | 7 | 4 | 3 | — | — | — | 14 |
| *Kalmar län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | — | 6 | 33 | 20 | 15 | 10 | 2 | 86 |
| Ökad utdebitering | — | 4 | 9 | 5 | — | — | — | 18 |
| *Gotlands län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | 1 | 14 | 21 | 25 | 13 | 7 | 8 | 89 |
| Ökad utdebitering | — | 2 | 1 | — | — | — | — | 3 |
| *Blekinge län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | — | 1 | 4 | 4 | 6 | 8 | 6 | 29 |
| Ökad utdebitering | — | — | 2 | 4 | 1 | — | — | 7 |
| *Kristianstads län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | 4 | 29 | 50 | 28 | 9 | 5 | 1 | 126 |
| Ökad utdebitering | 3 | 7 | 5 | 4 | — | — | — | 19 |
| *Malmöhus län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | 20 | 76 | 74 | 13 | 3 | 3 | — | 189 |
| Ökad utdebitering | 7 | 30 | 9 | 1 | 2 | — | — | 49 |
| *Hallands län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | 1 | 11 | 22 | 20 | 12 | 12 | 2 | 80 |
| Ökad utdebitering | 1 | 2 | 2 | — | 1 | — | — | 6 |
| *Göteborgs och Bohus län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | 2 | 4 | 8 | 22 | 14 | 23 | 7 | 80 |
| Ökad utdebitering | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | — | 7 |

| Landstingsområde | Antal kommuner, däri kommunalskatten år 1925 utgjorde | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | högst 4 % | 4.01— 6 % | 6.01— 8 % | 8.01— 10 % | 10.01— 12 % | 12.01— 15 % | över 15 % | Summa |
| *Älvsborgs län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | 4 | 34 | 58 | 45 | 27 | 21 | 9 | 198 |
| Ökad utdebitering | 8 | 8 | 3 | — | — | 2 | — | 21 |
| *Skaraborgs län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | 4 | 44 | 88 | 59 | 30 | 16 | 3 | 244 |
| Ökad utdebitering | 6 | 5 | 5 | 1 | — | 1 | — | 18 |
| *Värmlands län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | 1 | 9 | 24 | 27 | 8 | 6 | — | 75 |
| Ökad utdebitering | — | 4 | 3 | 5 | 2 | — | — | 14 |
| *Örebro län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | 1 | 19 | 13 | 19 | 1 | — | — | 53 |
| Ökad utdebitering | — | 4 | 4 | — | — | — | — | 8 |
| *Västmanlands län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | — | 6 | 27 | 12 | 4 | 4 | 1 | 54 |
| Ökad utdebitering | — | 4 | 6 | 2 | — | — | — | 12 |
| *Kopparbergs län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | — | 11 | 21 | 4 | 1 | 1 | — | 38 |
| Ökad utdebitering | 4 | 2 | 5 | 1 | — | — | — | 12 |
| *Gävleborgs län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | — | 7 | 18 | 11 | 2 | 3 | 1 | 42 |
| Ökad utdebitering | 1 | 3 | 3 | 3 | — | — | — | 10 |
| *Västernorrlands län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | — | 5 | 16 | 14 | 8 | 9 | 3 | 55 |
| Ökad utdebitering | 1 | 1 | 2 | 2 | 1 | 1 | — | 8 |
| *Jämtlands län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | — | 4 | 16 | 18 | 9 | 2 | 2 | 51 |
| Ökad utdebitering | — | 3 | 5 | 1 | — | — | — | 9 |
| *Västerbottens län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | — | 5 | 8 | 8 | 4 | 1 | 1 | 27 |
| Ökad utdebitering | — | — | — | 1 | — | — | — | 1 |
| *Norrbottens län.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | — | — | — | 2 | — | 5 | 8 | 15 |
| Ökad utdebitering | — | 2 | — | 2 | 2 | 2 | 2 | 10 |
| *Hela riket.* | | | | | | | | |
| Minskad eller oförändrad utdebit. | 49 | 388 | 719 | 493 | 213 | 152 | 55 | 2 069 |
| Ökad utdebitering | 44 | 124 | 111 | 42 | 11 | 7 | 2 | 341 |
| Minskad eller oförändrad utdebitering; kommunerna angivna i % av samtliga | 52.7 % | 75.8 % | 86.6 % | 92.1 % | 95.1 % | 95.6 % | 96.5 % | 85.9 % |
| Ökad utdebitering; kommunerna angivna i % av samtliga | 47.3 % | 24.2 % | 13.4 % | 7.9 % | 4.9 % | 4.4 % | 3.5 % | 14.1 % |

**Tab. 5. Förskjutning i utdebiteringen per 100 kronor inkomst år 1925 av sammanlagd kommunal- och landstingsskatt, därest kommunandelen av kommunala progressivskatten tillfallit landstingen i stället för primärkommunerna. Fördelning på landskommuner med ökad utdebitering efter ökningens storlek.**

| Ökad utdebitering i procent av inkomsten | Antal kommuner, däri kommunalskatten år 1925 utgjorde | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | högst 4 % | 4.01—6 % | 6.01—8 % | 8.01—10 % | 10.01—12 % | 12.01—15 % | över 15 % | Summa |
| 0.01—0.10 | 7 | 38 | 49 | 21 | 4 | 4 | — | 123 |
| 0.11—0.25 | 10 | 27 | 29 | 11 | 2 | 1 | 2 | 82 |
| 0.26—0.50 | 12 | 29 | 21 | 5 | 2 | — | — | 69 |
| 0.51— | 15 | 30 | 12 | 5 | 3 | 2 | — | 67 |
| Summa | 44 | 124 | 111 | 42 | 11 | 7 | 2 | 341 |

**Tab. 6. Förskjutning i utdebiteringen per 100 kronor inkomst år 1925 av sammanlagd kommunal- och landstingsskatt, därest kommunandelen av kommunala progressivskatten tillfallit landstingen i stället för primärkommunerna. Fördelning på städerna i riket med hänsyn till storleken av den kommunala utdebiteringen samt, beträffande städer med ökad utdebitering, ökningens storlek.**

| | Antal kommuner, däri kommunalskatten år 1925 utgjorde | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | högst 4 % | 4.01—6 % | 6.01—8 % | 8.01—10 % | 10.01—12 % | 12.01—15 % | över 15 % | Summa |
| Minskad eller oförändrad utdebitering i summa städer | — | 1 | 14 | 19 | 4 | 1 | — | 39 |
| Ökad utdebitering i summa städer | 1 | 11 | 30 | 24 | — | 1 | — | 67 |
| Utdebiteringen i procent av inkomsten ökad med | | | | | | | | |
| 0.01—0.10 | — | 1 | 8 | 13 | — | — | — | 22 |
| 0.11—0.25 | 1 | 6 | 18 | 8 | — | 1 | — | 34 |
| 0.26—0.50 | — | 3 | 4 | 2 | — | — | — | 9 |
| 0.51— | — | 1 | — | 1 | — | — | — | 2 |

**Tab. 7. Sammanställning av de landskommuner med mer än 8 procents kommunal utdebitering, i vilka något av åren 1923—25 en ökning av den sammanlagda utdebiteringen i kommunal- och landstingsskatt med mer än 50 öre per 100 kronor inkomst skulle uppstått på grund av den kommunala progressivskattens överförande till landstingen.[1]**

| | 1923 | | 1924 | | 1925 | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | Kommunal utdebitering | Utdebiteringen ökad eller minskad med | Kommunal utdebitering | Utdebiteringen ökad eller minskad med | Kommunal utdebitering | Utdebiteringen ökad eller minskad med |
| *Stockholms län.* | | | | | | |
| Alsike | *8.80* | *0.75* | 9.44 | — 0.16 | 8.50 | — 0.18 |
| *Jönköpings län.* | | | | | | |
| Reftele | 6.70 | 0.80 | *11.00* | *1.35* | 6.60 | 1.29 |
| *Blekinge län.* | | | | | | |
| Listerby | *9.70* | *0.57* | 9.90 | 0.37 | 9.70 | 0.27 |
| Ringamåla | 13.30 | — 0.17 | *11.60* | *0.52* | 10.50 | — 0.18 |
| Hjortsberga | 8.90 | 0.28 | 8.00 | 0.21 | *8.10* | *1.33* |
| *Kristianstads län.* | | | | | | |
| Trolle-Ljungby | 9.72 | — 0.17 | 10.67 | — 0.20 | *9.81* | *0.68* |
| *Hallands län.* | | | | | | |
| Asige | 8.10 | — 0.26 | 9.80 | — 0.29 | *10.05* | *0.75* |
| *Skaraborgs län.* | | | | | | |
| Härja | 12.10 | — 0.13 | 15.10 | — 0.23 | *14.60* | *0.57* |
| *Värmlands län.* | | | | | | |
| Svanskog | *9.00* | *0.80* | *10.00* | *1.18* | *10.00* | *0.94* |
| Bogen | 10.20 | — 0.13 | 7.58 | 0.64 | *10.20* | *1.29* |
| *Gävleborgs län.* | | | | | | |
| Los | 7.87 | 0.88 | *9.56* | *1.05* | *9.98* | *0.97* |
| *Västernorrlands län.* | | | | | | |
| Skön | 9.10 | — 0.10 | 9.00 | — 0.07 | *8.60* | *0.90* |
| Trehörningsjö | 7.00 | — 0.15 | 11.00 | — 0.13 | *11.00* | *1.11* |
| Alnö | 12.00 | — 0.14 | 14.00 | — 0.13 | *15.00* | *1.84* |
| *Norrbottens län.* | | | | | | |
| Junosuando | 14.60 | 0.21 | *14.20* | *0.63* | 14.10 | 0.28 |

**Sammanställning av de städer, i vilka något av åren 1923—25 en ökning av den sammanlagda utdebiteringen i kommunal- och landstingsskatt med mer än 50 öre per 100 kronor inkomst skulle uppstått på grund av den kommunala progressivskattens överförande till landstingen.[1]**

| | 1923 | | 1924 | | 1925 | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | Kommunal utdebitering | Utdebiteringen höjes med | Kommunal utdebitering | Utdebiteringen höjes med | Kommunal utdebitering | Utdebiteringen höjes med |
| *Värmlands län.* | | | | | | |
| Karlstad | 7.00 | 0.14 | 8.00 | 0.12 | *8.50* | *1.13* |
| Arvika | 7.00 | 0.42 | *7.00* | *0.52* | 7.20 | 0.42 |
| *Stockholms län.* | | | | | | |
| Djursholm | *4.15* | *0.66* | *4.30* | *0.60* | *4.05* | *0.71* |
| *Malmöhus län.* | | | | | | |
| Eslöv | 5.20 | 0.46 | *5.40* | *0.51* | 5.40 | 0.39 |

[1] De icke kursiverade siffrorna angiva förhållandena de år, då nämnda förutsättningar ej föreligga.

# P. M.

## angående rätt till avdrag vid beskattningen för värdeminskning å inventarier, byggnader m. m. i rörelse eller yrke.

*Inledning.*

Såsom ett led uti det pågående arbetet med en revision av lagstiftningen rörande den direkta beskattningen till stat och kommun ingår jämväl en allmän revision av de olika detaljbestämmelser, som skola gälla vid inkomstbeskattningen. Såväl 1918 års inkomstskattesakkunniga som 1921 års kommunalskattekommitté hava framlagt förslag till dylika detaljbestämmelser i olika avseenden, och i regel synes det icke möta någon större svårighet att på grundval av dessa förslag och med ledning av de över desamma inkomna yttrandena utarbeta detaljbestämmelser, avsedda att infogas i det förslag till kommunalskatteförfattning, som kommer att framläggas för riksdagen. I vissa avseenden synes dock ytterligare utredning vara erforderlig, innan slutgiltiga förslag till detaljbestämmelser kunna utarbetas.

Ett av de områden, där detta synes vara fallet, är det, som berör frågan om rätt för skattskyldig att vid taxeringen av inkomst åtnjuta avdrag för avskrivning å inventarier och andra tillgångar för stadigvarande bruk i rörelse eller yrke ävensom frågan om den förvärvskälla, till vilken man bör hänföra vinst eller förlust vid försäljning av dylika tillgångar. Inom skatteberedningen hava diskuterats vissa uppslag till lösning av dessa frågor, vilka uppslag möjligen kunna erbjuda en tillfredsställande lösning. Dessa uppslag torde emellertid ej böra läggas till grund för en lagstiftning, utan att sakkunniga myndigheter samt representanter för de skattskyldiga, som närmast beröras, haft tillfälle att yttra sig. För den skull har skatteberedningen ansett sig böra nu framlägga ett förslag till lösning av frågorna, över vilket förslag utlåtanden kunna inhämtas.

Innan skatteberedningen övergår till att redogöra för uppslagen i fråga och de olika möjligheterna för lösning av hithörande frågor, torde lämnas en redogörelse för tidigare föreslagna bestämmelser å området.

### Tidigare förslag.

*Avdrag för värdeminskning genom slitning m. m.*

Enligt nu gällande bestämmelser får vid taxeringen avdrag åtnjutas för värdeminskning, som även med noggrant underhåll och aktsam vård drabbar inventarier, vilka användas i annan förvärvsverksamhet än jordbruksnäring, och skall avdraget ske under form av viss efter värdeminskningen avpassad årlig avskrivning.

Sedan länge hava framkommit yrkanden, att mera utförliga bestämmelser måtte meddelas rörande rätten till dylika avdrag. Vid 1913 och 1914 års riksdagar väcktes sålunda motioner, att riksdagen måtte hos Kungl. Maj:t anhålla om utarbetande av förslag till skattefria avskrivningskvoter för vanligast förekommande grupper av inventarier, men motionerna avslogos. I skrivelse den 22 juni 1915 har Sveriges industriförbund anhållit, att Kungl. Maj:t ville föranstalta om utredning rörande fullständiga bestämmelser om rätt till avdrag för värdeminskning ävensom låta upprätta avskrivningstabeller. Slutligen hava de av svenska handelskammarföreningen, Sveriges industriförbund och svenska bankföreningen tillsatta så kallade skattedelegerade uti skrivelse den 18 juni 1921 framhållit behovet av närmare bestämmelser rörande beräkningsgrunderna beträffande avdrag för värdeminskning. Dessa två framställningar hava ännu icke prövats av Kungl. Maj:t. Därjämte hava gjorts en del framställningar rörande avskrivningsfrågor, vilka framställningar redan blivit av Kungl. Maj:t prövade, men icke föranlett någon åtgärd. Här skall blott erinras om att Sveriges redareförening uti skrivelser den 5 december 1919 och den 25 augusti 1921 hemställt, att Kungl. Maj:t måtte vidtaga åtgärder för att möjliggöra, att vid taxering till skatt ökad avskrivning finge åtnjutas å tonnage, som efter världskrigets utbrott förvärvats till då gällande abnormt höga priser.

Enligt kommunalskattekommitténs förslag till kommunalskattelag får vid beräkning av inkomst av rörelse eller yrke avdrag ske för värdeminskning genom slitning eller utrangering av rörelse- eller yrkesidkaren tillhöriga maskiner eller inventarier, men har icke i förslaget upptagits några bestämmelser rörande sättet för beräkning av avdraget.

Inkomstskattesakkunniga hava i sitt förslag till förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt (9 § samt anvisningarna till 9 § I och IV) upptagit bestämmelser om rätt till avdrag för anskaffning av sådana inventarier och redskap, som äro underkastade hastig förbrukning eller slitning, för amortering på grund av ålder och slitning av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier samt för förlust vid utrangering av i driften använda maskiner och inventarier. Enligt de i anvisningarna till 9 § IV meddelade närmare bestämmelserna om avdragsrätten gäller, *att* avdraget för amortering i regel skall fördelas på flera år med vissa efter tillgångens varaktighet så avpassade belopp, att anskaffningskostnaden kan till fullo avdragas under den tidrymd, tillgången är för sitt ändamål användbar, *att*, därest under något år intäkten icke förslår till täckande av sedvanlig amortering, motsvarande högre amortering får ske ett följande år, *att*, om en tillgång, innan kostnaden för densamma fått i sin helhet avdragas, blir utsliten eller föråldrad, den resterande anskaffningskostnaden får avdragas såsom förlust, samt *att* vad som influtit vid försäljning av en utrangerad tillgång skall upptagas såsom inkomst av rörelsen eller yrket.

Vidare erinras om den i anvisningarna till 10 § 4 mom. av de sakkunnigas förslag intagna bestämmelsen, att för skattskyldig, som enligt lag varit pliktig föra handelsböcker, inkomstberäkningen i regel skall följa bokföringen. På sätt de sakkunniga i motiveringen framhållit följer härav, att i regel avdrag ej skola medgivas för andra avskrivningar än de bokförda. För det fall att taxeringsmyndigheterna något år av en eller annan anledning frångått bokföringen på det sätt, att de medgivit lägre avskrivning än den bokförda, måste dock för följande år i beskattningsavseende medgivas högre avskrivningar än de då bokförda, enär den skattskyldige eljest icke skulle komma i åtnjutande av avdrag för hela anskaffningskostnaden.

Av länsstyrelserna hava tre tillstyrkt inkomstskattesakkunnigas förslag om avdrag för värdeminskning och en (överståthållarämbetet) har mot förslagets bestämmelse om rätt för skattskyldig att, om något år intäkten icke försloge till sedvanlig amortering, åtnjuta motsvarande högre amortering ett följande år anmärkt, att förslaget strede mot den eljest tillämpade principen, att varje beskattningsår skall ses för sig. En länsstyrelse (Malmöhus län) har ansett intetdera förslaget innefatta en tillfredsställande lösning av förevarande problem, och har länsstyrelsen i samband därmed framhållit vissa önskemål beträffande frågans lösning. Övriga länsstyrelser hava icke uttryckt sin ställning till förslagen, ehuru ett par av dem framställt erinringar i vissa detaljer.

De sakkunnigas förslag har tillstyrkts av samtliga handelskammare, ävensom av svenska bankföreningen, Sveriges industriförbund och Sveriges redareförening. Smålands och Blekinge handelskammare anför härom, bland annat:

»Uti inkomstskattesakkunnigas motivering angives, att då en affärsman förer handelsböcker och dessa äro förda enligt god köpmanssed, dessa böra läggas till grund för taxeringen. Det anföres vidare, att detta bör anses innebära, att avskrivningarnas storlek bör fixeras i överensstämmelse med räkenskaperna, varigenom näringsidkaren själv skulle tillmätas en icke ringa rätt att bestämma avdraget å driftsinventarierna. Det synes handelskammaren önskvärt, att detta steg i god riktning tages fullt ut, och att det sålunda föreskrives, att näringsidkare, som förer handelsböcker, skall åtnjuta det avdrag å driftsinventarier, som han själv gör i räkenskaperna vare sig genom nedskrivning å konto eller genom avsättning till en nyanskaffningsfond. Avdraget borde ej få bliva varken större eller mindre. Införandet av denna bestämmelse kunde visserligen medföra behovet av övergångsbestämmelser för dem, som nu i sina räkenskaper gjort större nedskrivningar än åtnjutna avdrag. Denna övergående olägenhet skulle otvivelaktigt sist upphävas av fördelarna. Ett stort antal tvister skulle komma att utan vidare försvinna. Stadgad rätt för näringsidkaren att själv bedöma en sak, som han vet att han själv bäst förstår, skulle innebära befrielse för ett stort irritament; och om — som sig bör — beskattningsfrågan ses på lång sikt, skulle bestämmelsen innebära god garanti mot missbruk. Bli inventarierna avskrivna för kraftigt och fort, faller avdraget dess fortare bort. Slutligen kunde bestämmelsen i någon mån

bli en uppmuntran att under de goda vinståren göra stora avskrivningar och därmed konsolidera affären, en sak, som visserligen genom progressionens mindre effektivitet skulle minska årets intäkter för det allmänna, men i gengäld skydda själva skattekällan. Betydelsen av dennas vård har tyvärr ej alltid vid skattelagstiftningen blivit tillräckligt beaktad.»

Handelskammaren i Gävle har framhållit ungefär samma synpunkter men därjämte uttalat, att det icke borde vara uteslutet att medgiva avskrivningar i skattehänseende utöver de bokförda, uti vilka fall avskrivningarna dock borde begränsas till en på bokföringsåret belöpande skälig amortering.

Kammarrätten har i sitt utlåtande icke yttrat något rörande de båda förslagen i förevarande avseende.

*Avdrag för överpris och merkostnad.*

Därjämte hava inkomstskattesakkunniga i 9 § g) av sitt förslag upptagit bestämmelser om rätt till avdrag för överpris och merkostnad, som under extraordinära konjunkturförhållanden skattskyldig fått vidkännas för anskaffande av för stadigvarande bruk avsedda anläggningar, maskiner och andra driftsmedel av betydligare värde, och hava i anvisningarna till 9 § X upptagits närmare bestämmelser om avdraget. Rörande detta avdrag hava de sakkunniga anfört: Avdraget i fråga behövde näppeligen motiveras, men det kunde framhållas, att överpriset eller merkostnaden varit en nödvändig förutsättning för förvärvandet av den extraordinärt stora vinst, vartill konjunkturförhållandena kunde hava givit anledning. Vid sådant förhållande syntes det ligga i sakens natur, att avdrag för merkostnaden finge äga rum i första hand från den vinst, som kunnat förvärvas endast tack vare den skattskyldiges åtgärder att underkasta sig den merkostnad, som för konjunkturernas utnyttjande krävts.

Inkomstskattesakkunnigas förslag om rätt till avdrag för överpris och merkostnad har tillstyrkts av en och avstyrkts av två länsstyrelser, under det att övriga länsstyrelser icke yttrat sig i frågan. Förslaget har vidare tillstyrkts av samtliga handelskammare med undantag av en, som icke berört frågan, ävensom av bankföreningen, industriförbundet och redareföreningen. Kammarrätten har i sitt utlåtande icke berört förslaget i denna del.

Frågan om rätt till avdrag för överpris och merkostnad har tidigare varit föremål för utredning. Uti sin förut omnämnda framställning den 5 december 1919 hemställde redareföreningen, att Kungl. Maj:t måtte vidtaga åtgärder, som satte rederierna i stånd att under några år framåt företaga avskrivningar å efter krigsutbrottet förvärvat tonnage med belopp, vilka möjliggjorde, att sagda tonnage kunde nedskrivas till ett värde motsvarande 300 kronor per ton d. w. Såsom skäl härför framhölls, att sjöfartsnäringens utövare icke torde bliva i tillfälle att i sin kommande näringsutövning förränta det efter världskrigets början förvärvade tonnaget, enär detsamma befunne sig på en prisnivå, som måste betecknas så-

som alltför hög i relation till såväl den allmänna världsmarknaden som framtidsutsikterna, samt att någon möjlighet att nedbringa denna prisnivå genom den av skattemyndigheterna dittills medgivna avskrivningen av fem procent på anskaffningsvärdena icke förefunnes, enär avskrivningen för detta ändamål vore alldeles otillräcklig.

Över denna framställning avgav kammarrätten den 15 januari 1920 utlåtande, däri kammarrätten bland annat erinrade därom, att enligt gällande skatteförfattningar avdrag medgåves för värdeminskning, som uppstode även med noggrant underhåll och aktsam vård, med andra ord för normal slitning, samt att avdraget finge ske under formen av viss efter värdeminskningen avpassad årlig avskrivning. Kammarrätten fortsatte därefter:

»Andra grunder för hithörande värdeminskningsavdrag känna författningarna icke. Det avdrag, som nu ifrågasättes beträffande vissa fartyg, är för övrigt icke ett värdeminskningsavdrag enligt vanlig terminologi. Det är snarare fråga om kapitalförlust, därför avdrag författningsenligt icke är tillåtet.

Om det således är klart, att, såsom jämväl föreningen förutsatt, rätt till det önskade avdraget icke inrymmes i gällande skattelagar, inställer sig spörsmålet, om en dylik avdragsrätt kan eller bör, låt vara provisoriskt, införas. I detta avseende måste kammarrätten ställa sig avvisande. En sådan åtgärd skulle bryta systemet beträffande principerna för skatteavdrag och helt visst medföra konsekvenser å olika ställen i författningarna, som ej i detta sammanhang kunna överblickas. I varje fall vill kammarrätten bestämt hävda, att ett eventuellt avdrag för kapitalförlust icke bör inskränkas till någon viss näring. Vill staten särskilt omhulda en näring, bör detta ske på annat sätt än genom privilegier i skatteväg. Grundsatsen om beskattningens jämnhet och likhet bör, såvitt möjligt, upprätthållas utan undantag.»

Framställningen föranledde ingen Kungl. Maj:ts åtgärd.

Uti skrivelsen den 25 augusti 1921 gjorde redareföreningen, bland annat, förnyad hemställan, att Kungl. Maj:t måtte vidtaga åtgärder för att bereda idkare av rederirörelse rätt att vid taxering till skatt komma i åtnjutande av ökad avskrivning å tonnage, som efter världskrigets utbrott förvärvats till då gällande abnormt höga priser.

Över denna framställning avgavs den 12 september 1921 yttrande av inkomstskattesakkunniga. Uti detta yttrande anförde de sakkunniga efter att hava redogjort för skatteförfattningarnas bestämmelser i dithörande avseenden:

»Den generella regeln torde vara den, som uttryckes i punkt 5:o) av anvisningarna till förordningen om inkomst- och förmögenhetsskatt, att alla omkostnader för inkomstens förvärvande och bibehållande få avdragas, d. v. s. från bruttointäkten skall dragas allt, som har karaktären av omkostnad. Dessa omkostnader hava sedermera uppdelats i två kategorier, de, som hava formen av direkta utgifter, och de, som motsvaras

av värdeminskning å föremål, som användas i den skattskyldiges verksamhet.

Vid utformandet av bestämmelserna om avdrag för värdeminskning har lagstiftaren tydligen tänkt på det förhållandet, att ett föremål småningom förslites och därigenom blir obrukbart för sitt ändamål, samt ansett, att den genom denna slitning uppkomna värdeminskningen bör få avdragas liksom annan omkostnad, så att föremålets hela anskaffningsvärde så småningom blir amorterat.

Avdraget för värdeminskning måste alltså anses böra ske icke med hänsyn till det verkliga värde, föremålet varje särskilt år äger, utan med hänsyn till den faktiska anskaffningskostnaden, vare sig denna varit hög eller låg, och i praxis sker avskrivningen i allmänhet på det sätt, att varje år får avdragas en fix procent antingen å anskaffningskostnaden eller ock å bokförda värdet. Vid normala förhållanden samt i fråga om företag, vilka lämna någorlunda jämn avkastning år från år, så att avskrivning årligen kan ske, utan att bokslutet utvisar förlust, kommer med tillämpning av de i praxis använda metoder den faktiska anskaffningskostnaden att i sin helhet få avdragas i beskattningshänseende, även om denna anskaffningskostnad beroende på särskilda konjunkturer varit osedvanligt hög, och det blir av mindre betydelse vilket år avskrivningen sker.

Annorlunda ställer det sig, när, såsom i fråga om rederirörelsen särskilt under nuvarande förhållanden, intäkterna äro mycket olika under olika år. Därest man vill vinna rättvisa i beskattningen, kan man icke vidhålla kravet, att under varje år av ett fartygs livslängd skall ske lika stor avskrivning oberoende av dess avkastning. Redan under normala förhållanden är inkomsten av rederirörelse underkastad starka växlingar, så att vissa år god vinst uppstår, under andra år däremot en ringa vinst eller rent av förlust. Under dessa år med ringa eller ingen vinst kan avdrag för värdeminskning icke åtnjutas, enär vinsten icke är så stor, att den motsvarar avdraget. Därest man icke tillåter, att värdeminskning ett år får avdragas under något annat år, kommer sålunda en del av värdeminskningen genom slitning icke att motsvaras av ett avdrag vid inkomstens uppskattning. Om man tager den tidsperiod, som ett fartyg kan anses 'leva', kommer hela fartygets värde icke att avdragas vid beräkningen av inkomsten under samma tid, under det att vid t. ex. en fabriksrörelse med någorlunda jämn årlig avkastning avdrag kommer att åtnjutas med hela värdet av däri förslitna maskiner. Den orättvisa i beskattningsavseende, som kan träffa företag med växlande avkastning, lärer också i praxis hava lett därtill, att i vissa fall näringsidkare fått ett år åtnjuta avskrivningar, som strängt taget belöpt på tidigare år, då på grund av avkastningens ringa storlek avskrivning icke kunnat ske.

Vad sålunda beträffande rederirörelsen gäller redan under normala tider kommer att i ovanligt hög grad gälla under nuvarande förhållanden. Det torde vara allmänt känt, att rederierna under krigsåren för nyförvärvade fartyg betalt pris, som flerdubbelt överstigit icke blott de pris, som gällde före kriget, utan även dem, som nu gälla. Anledningarna till att dylika överpris betalts torde vara kända, tonnagebristen, som ytterligare förvärrades genom den långsamma expedieringen, nödvändigheten att, om man icke ville upphöra med sin rörelse, anskaffa tonnage i stället för det, som blivit torpederat eller minsprängt, tvånget att anskaffa 'kompensationsfartyg' för lösgörande av tonnage i ententehamnar m. m. Dessa höga pris betalades tydligen i förhoppning att tack vare de uppdrivna

frakterna vinsten skulle bliva så stor, att vad som betalats för mycket i förhållande till normala priser snart skulle intjänas och fartygen sålunda stå ägaren i ett pris, som ungefär motsvarade fredspriset. Innan någon vinst i vanlig mening på inköpet kunde uppstå, måste först det erlagda överpriset betalas; eventuellt kunde amorteringen av överpriset fördelas på två eller flera år, om haussen kunde beräknas så länge, men överpriset framstod såsom en omkostnad, som skulle täckas just under den hausseperiod, som rådde vi inköpet. Man kunde icke beräkna, att efter hausseperiodens slut avkastningen skulle kunna bliva så stor, att denna skulle räcka till sedvanlig årlig avskrivning å det höga inköpspriset.

Såvitt de sakkunniga hava sig bekant, hava beskattningsmyndigheterna i regeln icke tillåtit, att vid taxeringen amortering av detta överpris fick avdragas från enbart de goda årens vinster, utan blott medgivit sedvanlig avskrivning i förhållande till fartygens beräknade livslängd. Detta förfarande har av kammarrätten i dess yttrande över en från tionde svenska handelskammarmötet den 12 september 1918 inkommen framställning försvarats bland annat därmed, att man icke kunde med säkerhet veta, i vad mån inventarier genom en konjunkturförändring kunde komma att förlora sitt värde, och att det därför vore omöjligt att bestämma storleken av den avskrivning, som det eventuellt kunde komma i fråga att medgiva för värdeminskning på grund av konjunkturförhållanden. Först på allra sista tiden har kammarrätten i några fall rörande krigskonjunkturbeskattning, som äro kända för de sakkunniga, tillåtit en ökad avskrivning på grund av de nedåtgående konjunkturerna. En normal avskrivningsprocent, tillämpad å de under kriget betalade inköpsprisen, kommer att medföra så hög årlig avskrivning, att man kan antaga, att vinsten å rörelsen icke ens under normala år, och sålunda ännu mindre under dåliga år, kommer att uppgå till motsvarande belopp. Följden av en jämn årlig avskrivning komme alltså att bliva den, att blott en jämförelsevis ringa del av anskaffningskostnaden för det under kriget förvärvade tonnaget under årens lopp finge avdragas såsom omkostnad. Vill man upprätthålla huvudregeln, att hela anskaffningsvärdet för föremål, som förslitas i rörelse, skall få avdragas såsom omkostnad, måste man därför frångå det i praxis tillämpade sättet för beräknandet av den årliga avskrivningen och tillåta olika stora avskrivningar under olika år.

Enligt de sakkunnigas åsikt kan man redan med nuvarande bestämmelser, utan särskild lagstiftning, åtminstone inom vissa gränser tillmötesgå kravet på rätt till ökad avskrivning under krigsåren. Härvid är först att tänka på de fall, då överpriset för ett fartyg framstår så att säga såsom en omkostnad för förvärvandet speciellt av en viss tidsperiods vinst. Under en del av kriget tillät t. ex., om de sakkunniga icke missminna sig, England icke fartyg, tillhörande ett visst rederi, att avgå från engelsk hamn eller åtminstone icke att intaga bunkerkol, innan ett fartyg av motsvarande storlek, tillhörande samma rederi, ankommit till engelsk hamn med last av beskaffenhet, som engelska regeringen ansåg önskvärd. Därest rederiet då icke ägde fartyg, som för ögonblicket kunde disponeras på dylikt sätt, kunde det hända, att rederiet, för att lösgöra det första fartyget, måste inköpa ett nytt fartyg. Överpriset för det nya fartyget framstår då såsom en omkostnad direkt för att möjliggöra fraktfart under viss del av kriget med det äldre fartyget, och överpriset bör då också avdragas från vinsten för samma tidsperiod. Likartat var förhållandet med lämnandet av s. k. kompensationsfartyg enligt handelsavtalen mellan Sverige och en-

tenten. Rederierna måste mot jämförelsevis låg frakt ställa en del av sitt tonnage till ententens förfogande för att med sitt övriga tonnage få driva annan fraktfart, och de rederier, som icke disponerade lämpligt tonnage för ententens behov, måste till högt pris inköpa dylikt. Överpriset för detta tonnage synes då också kunna betraktas såsom en direkt omkostnad för förvärvandet av vinsten på rederiets övriga fraktfart. Det lär till och med hava hänt, att mindre rederier, vilka vardera haft blott ett fartyg, tillsammans inköpt ett fartyg att överlämnas till ententen, och detta lär hava skett i den formen, att det ena rederiet ställt sig såsom köpare av fartyget, under det att det andra till det förra erlagt en summa penningar, motsvarande dess andel i överpriset för fartyget. Den penningsumma, som sålunda erlagts, måste naturligtvis betraktas såsom en ren omkostnad, som omedelbart skulle avdragas från årets vinst, och likaledes bör då för det rederi, som ställt sig såsom ägare av fartyget, dess andel i överpriset betraktas såsom en omkostnad för året eller för den tid, handelsavtalet gällde.

I nu omnämnda och därmed likartade fall synes enligt de sakkunnigas åsikt det vara i full överensstämmelse med nu gällande lagstiftning att medgiva avdrag för överpriset eller en del av detsamma såsom omkostnad för förvärvande av en viss kortare tidsperiods vinst. Tvivelaktigare ställer sig saken i de fall, då ett rederi utan något dylikt tvång under kriget inköpt ett fartyg till högt pris. Även i dessa fall kunde man möjligen ifrågasätta, huruvida icke den del av köpeskillingen, som motsvarar överpris över det normala priset, utgör en omkostnad just för att komma i åtnjutande av de större vinstmöjligheterna under kriget, och därför bör i beskattningshänseende få avdragas just från dessa vinster. De sakkunniga vilja dock icke för närvarande uttala sig om, huruvida man vågar anlägga denna synpunkt, men anse att i huvudsak samma resultat kan vinnas från en annan utgångspunkt. Såsom förut framhållits kan man nämligen i fråga om företag med mycket växlande avkastning icke strängt fasthålla vid kravet, att avskrivning skall varje år ske med lika stort belopp, utan för att vinna rättvisa i beskattningen bör man låta avskrivningen variera med hänsyn till avkastningens storlek, för att på detta sätt låta värdeminskningen i dess helhet komma till avdrag vid beskattningen. Medgiver man i princip ett dylikt tillvägagångssätt, torde det icke möta något hinder att vid beskattningen av rederiernas krigsvinster låta en stor del av överprisen för nyförvärvat tonnage komma till avdrag. Olägenheten av att medgiva dylika varierande avdrag är ju den, att, om man de första åren medgiver stora avdrag å ett fartyg, rederiet därefter kan sälja fartyget till ett pris, överstigande dess bokförda värde, och skatt sålunda undandragas staten. För att förekomma detta bör måhända under normala tider dylika varierande avdrag i regel blott givas i den form, att man ett senare år får åtnjuta den avskrivning, som man under föregående år icke kunnat tillgodogöra sig. Under nuvarande förhållanden föreligger emellertid icke denna olägenhet. Prisen å tonnage hava fallit högst avsevärt och det finnes möjlighet att medgiva mycket betydliga avskrivningar, utan att därefter fartygens bokförda värden komma att bliva så låga, att man kan befara, att de pris, som vid en framtida försäljning kunna erhållas, skola komma att överstiga bokförda värdet. Det av kammarrätten åberopade skälet, att man icke kunde bedöma, huruvida eller i vad mån tonnageprisen skulle komma att nedgå, existerar icke längre.

De sakkunniga få alltså såsom sin åsikt uttala, att det finnes möjlighet att med gällande bestämmelser på inkomstbeskattningens område i avsevärd grad tillmötesgå de från redareföreningens sida framställda önskemålen om hastig avskrivning å tonnage, som förvärvats till de under kriget rådande höga prisen, och att sålunda utan lagändring åtminstone svårare orättvisor kunna undvikas. De sakkunniga vilja dock framhålla, att det naturligtvis icke är givet, att de sakunnigas åsikt härutinnan delas av de domstolar, som hava att avdöma beskattningsmål. För att med visshet nå det av redareföreningen önskade målet torde det därför vara nödvändigt att för nästkommande års riksdag framlägga förslag om kompletterande bestämmmelser i förordningen om inkomst- och förmögenhetsskatt, vilka bestämmelser skulle erhålla återverkande kraft.»

Ej heller denna framställning föranledde i förevarande avseenden någon Kungl. Maj:ts åtgärd.

*Vinst vid avyttring av inventarier m. m.*

Frågan om avdrag för värdeminskning på inventarier hänger emellertid nära samman med frågan om beskattning av den vinst, som kan uppstå vid avyttring av ännu brukbara inventarier, som använts i rörelse eller yrke, och om rätt till avdrag för förlust, som uppstår vid en dylik avyttring. Därest hög avskrivning skett, kommer ofta att vid avyttringen uppstå en vinst; har däremot avskrivningen varit för låg, kommer vid avyttringen en förlust att visa sig. Resultatet behöver dock icke bliva det nu angivna. Så kan vid nedåtgående konjunkturer en avyttring ske med förlust, oaktat det skett större avskrivningar än vad som motsvarar den procentuella värdeminskningen på grund av slitning, och å andra sidan kan en tillgång avyttras med bokföringsmässig vinst, oaktat å densamma gjorts mycket liten eller rent av ingen avskrivning. Talrika exempel härpå hava givits under världskriget och den därpå följande kristiden.

Spörsmålet, huruvida vinst vid försäljning av inventarier bör beskattas och huruvida förlust vid dylik försäljning bör få avdragas i beskattningsavseende, har nyligen i viss omfattning varit föremål för riksdagens prövning. År 1920 anmodades inkomstskattesakkunniga av dåvarande chefen för finansdepartementet att undersöka, huruvida det icke vore möjligt att omedelbart, om än provisoriskt, revidera bestämmelserna om beskattning av realisations- och konjunkturvinster i syfte att undanröja vissa olägenheter av den dåvarande lagstiftningens oklarhet. Vad som givit anledning till detta uppdrag var, att i ett flertal fall såsom inkomst av rörelse beskattats vad som influtit vid försäljning av fartyg, som idkare av rederiverksamhet innehaft mer än fem år, liksom ock i ett fall såsom inkomst beskattats uppburen försäkringssumma för ett förlist fartyg.

I promemoria den 31 januari 1921 förklarade de sakkunniga sig kunna förorda en provisorisk lagstiftning, som huvudsakligen åsyftade att mot varandra avgränsa begreppen inkomst av rörelse eller yrke och inkomst av icke yrkesmässig avyttring av egendom (realisationsvinst) och som ledde till en från nyligen införd praxis avvikande begränsning av beskattningen

i fråga om sådana förvärv, som enligt förut gällande uppfattning varit att anse icke såsom inkomst utan såsom förmögenhetsförvärv. Vid promemorian fanns fogat förslag till ändrad lydelse av bland annat avdelning 3:o) av de vid förordningen om inkomst- och förmögenhetsskatt fogade särskilda anvisningar till ledning vid taxeringen. Enligt detta förslag skulle, om en näringsidkare avyttrade andra föremål än sådana, som han förde i handel eller tillverkade, den vinst, som härigenom kunde uppkomma, icke anses såsom inkomst av rörelse eller yrke utan såsom realisationsvinst, vilken skulle beskattas såsom inkomst endast under de för sådant fall givna förutsättningar.

Uti promemorian omnämnde de sakkunniga, att 1916 års riksdag uti skrivelse till Kungl. Maj:t anhållit om utredning rörande utsträckt beskattning av vinst vid försäljning av fartyg samt att regeringsrätten uti ett par under åren 1919 och 1920 avgjorda mål såsom inkomst av rörelse eller yrke beskattat vinst, som för ett rederiaktiebolag uppstått vid försäljning av fartyg, som bolaget ägt längre tid än fem år. De sakkunniga anförde därefter:

»Enligt vad de sakkunniga inhämtat har den med anledning av riksdagens skrivelse påbörjade utredningen ännu icke blivit slutförd. Det spörsmål, som av riksdagen framlades till förnyat övervägande, har visat sig vara mycket vittomfattande och komplicerat och torde icke kunna besvaras endast från den utgångspunkt, som angives i riksdagens skrivelse. Frågans slutliga och fullständiga lösning synes böra ske i samband med en mera omfattande revision av samtliga med frågan sammanhängande bestämmelser. En utvidgning av inkomstbegreppet lärer ovillkorligen böra medföra en motsvarande rätt till avdrag för åtskilliga förluster, vilka nu betraktas såsom kapitalförluster, frågan om rätt till avdrag för värdeminskning å fastigheter, inventarier och dylik egendom bör ävenledes i sammanhang härmed underkastas revision, varjämte lämpligen bör utredas, om och i vad mån verkställda avskrivningar för sådan värdeminskning kunna inverka vid beräkningen av skattepliktig inkomst vid inventariernas försäljning, samt huruvida även vid egendoms förstörande genom brand eller skeppsbrott belopp, varmed försäkringssumman överstiger den förstörda egendomens värde, skall räknas såsom skattepliktig inkomst. Vidare och under förutsättning, att utredningen ger anledning till en utvidgning av inkomstbegreppet till intäkter av här antytt slag, behöver undersökas, huru vinsten å realisation av här avsedd egendom bör beräknas, huruvida dess bokförda värde är att anse såsom anskaffningsvärde vid realisationen eller om det förhandenvarande verkliga värdet bör antagas såsom anskaffningsvärde i och för försäljningsvinstens bestämmande, m. fl. frågor, som vid en fullständig omläggning av nuvarande bestämmelser på hithörande områden måste teoretiskt och praktiskt lösas. Givetvis är det icke lämpligt att låta en sådan omläggning endast omfatta realisationsvinster vid avyttring av fartyg; även realisationsvinster av alla andra slag synas böra indragas under utredningen.

Det oss givna uppdraget torde innebära, bland annat, att den påbörjade utredningen på detta område skall i sin fulla omfattning fortsättas, och de sakkunniga förmena, att ett fullständigt resultat av utredningsarbetet

möjligen skall kunna framläggas under loppet av innevarande år. Redan nu äro dock de sakkunniga beredda att särskilt framlägga ett förslag till provisoriskt reglerande av skatteplikten i fråga om sådan vinst genom realisation av vissa tillgångar, som enligt här ovan refererad ny praxis i Sverige börjat tagas till beskattning såsom inkomst av rörelse.

De sakkunniga äro däremot icke beredda att nu taga definitiv ställning till frågan, huruvida efter övervägande av alla de omständigheter, som böra undersökas och beaktas, innan ett förslag till lagstiftning i ämnet framlägges, en lösning av det ifrågavarande beskattningsproblemet bör sökas på den väg, på vilken regeringsrätten i särskilda fall numera slagit in. Det kan måhända visa sig ändamålsenligt och praktiskt att även i vårt land söka genomföra en utvidgning av skattskyldigheten i fråga om s. k. realisations- eller konjunkturvinster ävensom att vid den inkomstberäkning, som sker för beskattningsändamål, mera än hittills varit fallet ansluta beräkningen till det bokföringsmässiga resultatet av affärsföretag, för vilka ordentliga räkenskaper föreligga. Men det synes påtagligt, att en i sådan riktning gående lagstiftning bör omfatta även andra realisations- och konjunkturvinster än dem, som uppkomma vid försäljningar av fartyg, samt att, därest bokföringsresultatet lägges till grund för inkomstberäkningen, hänsyn bör tagas icke blott till de bokföringsmässiga vinsterna utan även till de förluster och andra berättigade avdragsposter, som vid en rätt anordnad bokföring böra komma till synes i räkenskaperna. Att tillerkänna räkenskaperna vitsord endast så till vida, att vinster beskattas, utan att avdragsposterna i motsvarande omfattning beaktas, kan givetvis icke vara rättvist. Huruvida den nuvarande lagstiftningen i vårt land angående handelsböcker är så tillfredsställande, att en skattelagstiftning i sådan riktning är att förorda, måste härvid tagas i övervägande. Särskilt måste även övervägas, om icke mera bestämda regler för vinstberäkningen måste givas, innan en dylik omläggning av skattelagstiftningen verkställes.»

Uti ett den 17 februari 1921 avgivet utlåtande yttrade kammarrätten rörande inkomstskattesakkunigas förslag i denna del:

»De sakkunniga hava utgått därifrån, att våra nu gällande beskattningslagar under begreppet inkomst av rörelse och yrke innefatta allenast sådan intäkt, som faller inom ramen av den verksamhet, som rörelsen eller yrket avser, det vill säga vinst av den yrkesmässiga verksamheten, men däremot icke sådan vinst, som kan uppkomma vid en tillfällig, till den yrkesmässiga verksamheten icke hörande avyttring av fast eller lös egendom, även om denna egendom varit använd i rörelsen eller yrket. I fråga om vinst å sådan tillfällig avyttring av egendom (realisationsvinst) gälla i beskattningsavseende särskilda regler, som väsentligen gå ut därpå, att vinsten beskattas allenast om egendomen varit i säljarens hand under kortare tid än tio år för fast och fem år för lös egendom. I sammanhang härmed gäller, att förlust å dylik avyttring (realisationsförlust) icke får avdragas från inkomst av annan inkomstkälla eller i annat fall än att, om avyttringen medfört vinst i stället för förlust, vinsten skolat beskattas. Med denna uppfattning av gällande lagars innebörd innebär det remitterade förslaget i stort sett allenast ett förtydligande av lagstiftningen, som visat sig behövligt till följd av vissa under senare tid meddelade utslag i beskattningsmål. Kammarrätten delar de sakkunnigas uppfattning av

vad gällande skatteförfattningar få anses innehålla i ovanberörda ämne och har alltså intet att erinra mot det förtydligande av gällande bestämmelser härutinnan, som i avbidan på en fullständig och genomgående revision av inkomstskattelagstiftningen är med det remitterade förslaget åsyftat.»

I proposition (nr 213) till 1921 års riksdag framlades förslag till bestämmelser på förevarande område, avfattade i överensstämmelse med de sakkunnigas förslag, och anförde vid förslagets anmälande föredragande departementschefen:

»Jag delar den av de sakkunniga och kammarrätten uttalade åsikt rörande lämpligheten att införa bestämmelser för att närmare mot varandra avgränsa begreppen inkomst av rörelse eller yrke samt inkomst av icke yrkesmässig avyttring; och anser jag, att, på sätt de sakkunniga föreslagit, en dylik avgränsning bör ske efter den principen, att vinst, som en näringsidkare förvärvar genom avyttring av föremål, som han icke för i handel eller tillverkar, icke hänföres till inkomst av rörelse eller yrke utan till realisationsvinst, och detta även om de avyttrade föremålen använts i rörelsen eller yrket. Denna princip synes stå i god överensstämmelse med den nuvarande skattelagstiftningen i övrigt och vara ägnad att i tider med växlande penningvärde, sådana som de nuvarande, befordra rättvisa och billighet vid beskattningen. Att hänföra vinst av berörda art till inkomst av rörelse eller yrke torde för övrigt icke medföra ur statsfinansiell synpunkt enbart gynnsamma konsekvenser. Om vinsten å dylika avyttringar skall hänföras till inkomst av rörelse eller yrke, måste följdriktigt förlust å liknande transaktion betraktas såsom förlust i rörelse eller yrke och sålunda utan inskränkning få avdragas från den skattskyldiges inkomst. Med nuvarande depression å affärslivets område kan man vänta, att dylika förluster i stor utsträckning komma att uppstå, och detta skulle, om avdrag för förlusterna medgåves, i själva verket komma att medföra minskning av statens inkomster. Man kunde rent av befara, att fartyg och andra inventarier i vissa fall skulle komma att realiseras enbart i avsikt att därigenom konstatera en förlust, som skulle få avdragas vid taxeringen.»

Kungl. Maj:ts förslag i denna del godkändes av riksdagen.

Kommunalskattekommittén har i anslutning till nu gällande bestämmelser uti sitt förslag i anvisningarna till 33 § upptagit den bestämmelsen, att till intäkt av rörelse eller yrke icke skall räknas sådan inkomst, 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, utan att den intäkt, som kan erhållas 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.

Inkomstskattesakkunnigas förslag upptager uti anvisningarna till 7 § IV motsvarande bestämmelser, dock med den skillnad i det avseende, varom

nu är fråga, att såsom intäkt i rörelse eller yrke skall räknas vad som inflyter vid försäljning av utrangerade tillgångar till stadigvarande bruk i rörelsen.

Vad angår förlust vid försäljning av tillgångar till stadigvarande bruk i rörelse, innehåller kommittéförslaget i anvisningarna till 34 § vissa bestämmelser angående vad som skall anses såsom driftförlust samt upptager därjämte, såsom förut nämnts, i 34 § den bestämmelsen, att såsom driftkostnad får avdragas värdeminskning genom slitning eller *utrangering* av rörelse- eller yrkesidkaren tillhöriga maskiner eller inventarier.

Inkomstskattesakkunniga medgiva på sätt förut omnämnts i 9 § avdrag för förlust genom *utrangering* av i driften använda maskiner.

Enligt båda förslagen kommer alltså att medgivas avdrag för den förlust som kan uppstå därigenom, att vid försäljning av inventarier till stadigvarande bruk i rörelse eller yrke, vilka utrangerats, försäljningssumman är lägre än inventariernas nedskrivna värde. Sker försäljningen av ej utslitna inventarier däremot utan samband med utrangering och uppstår därvid en förlust, anses denna vara kapitalförlust, vilken icke får avdragas vid inkomstberäkningen.

## Värdeminskning å inventarier.

Närmast torde här i ett sammanhang böra till prövning upptagas frågorna om rätt till avskrivning för värdeminskning å inventarier, d. v. s. lösa tillgångar till stadigvarande bruk, och om behandlingen i beskattningsavseende av vinst eller förlust, som uppstår vid avyttring av inventarier. Svårigheterna att komma till rätta med dessa spörsmål sammanhänga med omöjligheten att exakt beräkna storleken av den värdeminskning, som ett inventarium, t. ex. en maskin, varje särskilt år undergår på grund av slitning eller därmed jämförlig orsak, såsom att den föråldras på grund av nya uppfinningar. Vid den undersökning av olika möjligheter till lösning av frågorna, som skall göras i det följande, utgår skatteberedningen från att det nuvarande allmänna inkomstbegreppet för fysiska personer kommer att i huvudsak bibehållas oförändrat. Skulle inkomstbegreppet komma att utformas i enlighet med vad professorerna Davidson och Wicksell uti sina reservationer till inkomstskattesakkunnigas betänkande föreslagit, så skulle de nu förevarande problemens lösning te sig vida enklare.

Vid ett försök till lösning av förevarande problem synes man böra utgå från det fall, att det gäller en rörelse, däri finnes ordnad bokföring.

*Avskrivningsbegreppet.*

Med *avskrivning* lärer i bokföringsavseende förstås en planmässig successiv fördelning av den ursprungliga anskaffningskostnaden ned till noll-

punkten på ett så stort antal år, som anses motsvara den ekonomiska livslängden.

Från avskrivning skiljes *nedskrivning*, som förekommer i fråga om varor, produkter och förbrukningsartiklar m. m., samt betecknar en nedsättning av värdet efter årlig värdering och som kan motsvaras av *uppskrivning* för det fall, att värderingen giver vid handen, att en ökning av värdet ägt rum.

Avskrivningen motsvarar på sätt och vis ett slags *amortering* av ett ursprungligt värde; emellertid användes sistnämnda uttryck inom affärslivet i den specifika betydelsen avbetalning av skuld, varför det torde vara lämpligt, att lagstiftningen undviker en sammanblandning av de båda begreppen.

Syftet med avskrivningar inom ett affärsföretag lärer vara att tillse, att en minskning av det i inventarier och dylikt nedlagda kapitalets realvärde kommer till synes i årsresultatet av rörelsen. Vid förändringar i penningvärdet betyder detta, att avskrivning rätteligen borde ske med den i avskrivningsplanen bestämda kvoten, evalverad till det nya penningvärdet. Om penningvärdet minskats, låter detta sig tekniskt genomföra genom avskrivning å vederbörande inventarie- eller liknande konto med kvotdelen av anskaffningsvärdet utan evalvering och avsättning till en speciell förnyelsefond (inflationsfond) av skillnaden mellan det evalverade och det icke evalverade beloppet. Om penningvärdet ökats, bör fortfarande avskrivning ske å vederbörande inventarie- eller liknande konto med kvotdelen av anskaffningsvärdet utan evalvering, men samtidigt något annat konto, t. ex. nyssnämnda inflationskonto eller ett särskilt deflationskonto, debiteras för skillnaden mellan avskrivningsbeloppet och kvotdelens evalverade värde.

Det vore naturligtvis högeligen önskvärt, om hänsyn till penningvärdets ändringar kunde tagas vid skattelagstiftningen. De tekniska svårigheter, som skulle bliva förenade med ett sådant hänsynstagande, äro emellertid så stora, att taxeringsmyndigheterna i allmänhet svårligen skulle kunna gå i land med en kontroll därå, att avskrivningarna under tidernas lopp bleve riktiga. Skatteberedningen har fördenskull ansett det riktigast att undvika den komplicerade frågan om hänsynstagande till penningvärdet och liksom den nuvarande lagstiftningen utgå ifrån förutsättningen av oförändrat penningvärde. Skulle penningvärdet i framtiden komma att förete mera betydande växlingar, finnes emellertid otvivelaktigt skäl att upptaga denna fråga till förnyad behandling.

*Principerna för värdeminskningsavdrag vid beskattningen.*

Ur beskattningssynpunkt synes det vara självklart, att en skattskyldig bör vara berättigad att i en eller annan form åtnjuta avdrag för anskaffningskostnaden för tillgångar, som förbrukas i rörelsen, vare sig de förbrukas omedelbart eller, såsom fallet är med inventarier, förbrukningen sker successivt. Någon skillnad synes ej heller kunna göras mellan det

fall, att förbrukningen är rent fysisk, så att inventarierna bliva utslitna, och det fall, att inventarierna på grund av nya uppfinningar och dylikt bliva föråldrade, så att de icke längre kunna ekonomiskt användas utan måste ersättas med nya, innan de blivit utslitna. Anskaffningskostnaden har alltid varit en utgift, som varit nödvändig för rörelsens bedrivande och som i likhet med alla andra utgifter för rörelsen bör komma till avdrag vid beräkning av inkomsten från rörelsen. Frågan gäller blott den form, under vilken avdraget lämpligen bör ske i beskattningsavseende.

Är det fråga om inventarier, vilka förbrukas jämförelsevis hastigt, exempelvis på kortare tid än fem år, synes man kunna tillåta den skattskyldige, att, om han så önskar, erhålla avdrag för anskaffningskostnaden under det år, då anskaffningen ägt rum, vilket innebär, att dylika tillgångar icke behöva upptagas till något värde. Anskaffningskostnaden avföres direkt å omkostnadskontot. Någon anledning att tvinga den skattskyldige att fördela en dylik utgift på flera år synes knappast föreligga.

Annorlunda ställer sig saken, då det är fråga om inventarier med längre varaktighet. Skulle man här tillåta avdrag för hela anskaffningskostnaden under anskaffningsåret och inventarierna alltså icke upptagas såsom en tillgång, så skulle man komma till ett ur bokföringssynpunkt oriktigt resultat. Dessutom skulle ett dylikt förfaringssätt vara till nackdel för den skattskyldige, enär det ofta kunde inträffa, att hans intäkter under anskaffningsåret icke vore tillräckligt stora för att täcka anskaffningskostnaden. Man torde fördenskull böra, i överensstämmelse med det bokföringsmässigt riktiga och i likhet med vad nu sker, i beskattningsavseende fördela anskaffningskostnaden på de år, under vilka inventarierna i fråga kunna anses vara för sitt ändamål ekonomiskt användbara. Fördelningen av anskaffningskostnaden på de olika åren kan dock bereda vissa svårigheter. Dessa svårigheter bero därpå, att det är omöjligt att exakt beräkna, huru stor del av det uti inventarierna nedlagda kapitalet som förbrukas varje särskilt år. Vore en dylik beräkning möjlig, borde just så stor del av anskaffningskostnaden få avdragas under året, som beräkningen utvisar, men en dylik beräkning torde vara omöjlig att verkställa.

Gäller det inventarier, som användas i rörelsen ända till dess de äro utslitna eller icke längre ekonomiskt användbara, synes det vara jämförelsevis lätt att på ett praktiskt sätt lösa problemet om avskrivningar. Hela anskaffningskostnaden med undantag av vad som influtit vid de utrangerade inventariernas försäljning skall då få avdragas och det blir av mera underordnad betydelse, huru avdraget fördelar sig på de olika åren. Man kunde antingen fördela hela anskaffningskostnaden lika på de år, under vilka inventarierna kunna antagas vara användbara, eller ock godtaga den fördelning, som den skattskyldige i sin bokföring verkställt, under antagande att den skattskyldige själv bäst kunde bedöma, huru hastigt avskrivningen borde ske. I båda fallen skulle såsom intäkt upp-

tagas vad som kunde inflyta vid försäljning av de utrangerade inventarierna. Skulle det visa sig, att avskrivningarna varit felaktigt beräknade, hade detta blott ringa betydelse; hade avskrivningarna varit för små, finge den återstående anskaffningskostnaden avskrivas i samband med utrangeringen, hade avskrivningarna varit för stora, bleve hela anskaffningskostnaden desto tidigare avskriven och den skattskyldige finge därefter under inventariernas återstående varaktighetstid icke åtnjuta något avdrag för avskrivning.

Svårigheterna visa sig egentligen först när det gäller inventarier, vilka säljas, innan de blivit utslitna eller ekonomiskt oanvändbara. Säljes ett begagnat inventarium, t. ex. en begagnad maskin, till ett pris, som överstiger avskrivningsvärdet, d. v. s. anskaffningskostnaden minskad med i beskattningsavseende tidigare medgivna avskrivningar, kan detta bero på två orsaker: antingen hava de medgivna avskrivningarna varit större än som motsvarat maskinens nedgång i värde på grund av slitning eller ock hava konjunkturerna av en eller annan anledning undergått en förändring, som medfört att maskiner av förevarande slag stigit i värde.[1] Har vinsten vid försäljningen berott därpå, att de medgivna avskrivningarna varit för stora, synes det närmast överensstämma med grunderna för nu gällande lagstiftning att beskatta denna vinst såsom inkomst av rörelse eller yrke och på så sätt verkställa en korrigering av de tidigare vidtagna åtgärderna. Hava däremot de medgivna avskrivningarna varit riktiga, föreligger en konjunkturvinst, och denna borde enligt grunderna för gällande lagstiftning beskattas endast om betingelserna för skattepliktig realisationsvinst föreligger, d. v. s. om avyttringen sker inom fem år efter förvärvet. Försäljning av blott halvslitna maskiner torde nämligen icke kunna anses såsom en normal företeelse i rörelsen. Understiger köpeskillingen avskrivningsvärdet, kan detta bero antingen på att de medgivna avskrivningarna varit för små eller på att en konjunkturförsämring inträtt. I överensstämmelse med vad nyss gjorts gällande i fråga om vinst borde förlust i förra fallet anses såsom förlust i rörelse eller yrke och i senare fallet såsom en realisationsförlust.

*Olägenheter med nuvarande regler.*

Enligt nu gällande lagstiftning och praxis har avskrivningsfrågan lösts på följande sätt. En årlig avskrivning på inventariet i fråga medgives med viss procent. Procenttalet bestämmes med hänsyn till inventariets värde och beräknade varaktighetstid (d. v. s. 5 procent vid 20 års varaktighetstid, 10 procent vid 10 års varaktighetstid o. s. v.). Säljes inventariet,

[1] Det förda resonemanget avser närmast prisändringar på grund av egentliga konjunkturförändringar och icke de prisändringar, som kunna bero på förändringar i penningvärdet. Då det tidigare antagits bliva omöjligt att meddela särskilda bestämmelser med hänsyn till ändringar i penningvärdet, komma dylika ändringar att hava samma verkan som egentliga konjunkturförändringar.

betraktas försäljningen såsom en realisationsaffär; hava mindre än fem år förflutit mellan inköp och försäljning, beskattas vinsten såsom realisationsvinst och förlusten får avdragas såsom realisationsförlust, i den mån eventuellt förefintlig skattepliktig realisationsvinst därtill förslår. Har mer än fem år förflutit mellan inköp och försäljning, tages vid beskattningen ingen hänsyn till vinst eller förlust vid försäljningen.

De nuvarande bestämmelserna medföra i flera avseenden olägenheter. Det värde, varå den årliga avskrivningen beräknas, utgör ibland anskaffningskostnaden, ibland det bokförda värdet å inventarierna, vilket sistnämnda värde alltid måste tillgripas, då, såsom ofta är förhållandet, utredning angående anskaffningsvärdet saknas. Procenttalet torde dock i allmänhet bestämmas med hänsyn till avskrivningens beräknande å anskaffningsvärdet. Beräknas i skatteavseende avskrivningen å bokförda värdet, torde den skattskyldige i regel gå miste om en del av det värdeminskningsavdrag, vartill han är berättigad. Inventarierna bliva nämligen bokföringsmässigt till fullo avskrivna och försvinna ur böckerna, innan värdeminskningsavdrag i skatteavseende erhållits till fulla anskaffningsvärdet. Även om den skattskyldige erhåller avskrivning med viss procent av anskaffningskostnaden, inträffar ofta, att avdrag för fulla värdet icke erhålles. Den skattskyldige gör nämligen ofta i sina böcker värdeminskningsavdrag med större belopp än de av taxeringsmyndigheterna tillmätta procentuella avdragen. Inventarierna försvinna då ur böckerna, innan avdrag för hela anskaffningskostnaden i skatteavseende åtnjutits, och ofta är den skattskyldige icke underkunnig om att han kan i skatteavseende erhålla värdeminskningsavdrag å inventarier, som försvunnit ur böckerna och som kanske ej heller längre användas i rörelsen. Men även motsatsen, eller att den skattskyldige får värdeminskningsavdrag till för stora belopp, kan inträffa. Tillämpas indirekt avskrivningsmetod (avsättning till förnyelse- eller avskrivningsfond) och är inventariets faktiska varaktighetstid längre än den vid avskrivningsprocentens fastställande beräknade, så finnas inventarierna kvar i den skattskyldiges böcker även sedan inventarierna i skatteavseende avskrivits till fullo. I sådana fall riskerar man givetvis, att den skattskyldige i skatteavseende erhåller värdeminskningsavdrag till belopp överstigande anskaffningskostnaden. Detta kan ock inträffa, om den skattskyldige, såsom understundom händer, i böckerna verkställer avskrivningar till mindre belopp än dem han erhåller i skatteavseende. För att undvika, att den skattskyldige, på sätt nu nämnts, erhåller värdeminskningsavdrag till för små eller för stora belopp, erfordras givetvis, att de skiljaktigheter, som föreligga mellan den verkliga bokföringen och »skattebokföringen», fullt utredas. De härför erforderliga anteckningarna torde dock jämförelsevis sällan göras av den skattskyldige eller av taxeringsmyndigheterna (i regel till de skattskyldigas nackdel). Olägenheterna av den bristande överensstämmelsen mellan den verkliga bokföringen och »skattebokföringen» visa sig ock vid inventariers försäljning. Säl-

jas inventarier inom fem år efter förvärvet, skall realisationsvinst beskattas och realisationsförlust avdragas, men denna vinst eller förlust torde ofta beräknas med hänsyn till det bokförda värdet enligt den verkliga bokföringen i stället för enligt »skattebokföringen». Har försäljningen skett till pris understigande det bokförda värdet enligt »skattebokföringen», men överstigande bokföringsvärdet enligt den verkliga bokföringen, kommer den skattskyldige på detta sätt ofta att beskattas för vinst, som icke existerat i beskattningsavseende. Å andra sidan torde vid fastställandet av realisationsvinstens belopp icke alltid iakttagas, att de värdeminskningsavdrag, som den skattskyldige erhållit i skatteavseende, skola frånräknas anskaffningskostnaden.

Med hänsyn till de oriktigheter i beskattningsavseende och de ständiga tvister om värdeminskningsavdrag, som vållas av de nu gällande bestämmelserna och deras tillämpning, vore det önskvärt, om nya bestämmelser rörande avdragsrätt för avskrivningar kunde införas.

*Möjlighet till korrigering av oriktiga avskrivningar.*

Vid prövning av olika möjligheter för införande av dylika nya bestämmelser synes till en början böra undersökas, huruvida man kunde stadga, att i samband med avyttring av inventarier en korrigering skulle verkställas av tidigare i beskattningsavseende medgivna avskrivningar. Detta skulle, på sätt tidigare berörts, stå väl i överensstämmelse med grunderna för nuvarande lagstiftning. Vad detta skulle innebära, torde framgå av följande exempel.

En viss maskin med en anskaffningskostnad av 6,000 kronor har vid taxeringarna antagits hava en varaktighetstid av 15 år, och har det fördenskull medgivits en årlig avskrivning av 400 kronor, så att maskinen efter 6 år står i ett värde av 3,600 kronor. Säljes maskinen för 4,000 kronor, uppstår en vinst av 400 kronor, och fråga uppkommer då, huruvida denna vinst bör vara skattepliktig eller icke. För att kunna avgöra detta måste man fastslå, huruvida de tidigare gjorda avskrivningarna varit riktiga, och enklaste sättet att avgöra detta torde vara att undersöka, huru den begagnade maskinens värde förhåller sig till värdet av en ny maskin av samma beskaffenhet. Befinnes därvid den begagnade maskinens värde utgöra $^3/_5$ av en ny maskins värde, hava de medgivna avskrivningarna varit riktiga, eftersom $^2/_5$ av anskaffningskostnaden avskrivits, och vinsten är en konjunkturvinst, som icke bör beskattas. Är värdet $^2/_3$ av en ny maskins värde, borde blott $^1/_3$ av anskaffningskostnaden eller 2,000 kronor hava fått avskrivas, och den uppkomna vinsten har berott på för höga avskrivningar, vadan den bör beskattas såsom inkomst av rörelse eller yrke. Är värdet $^3/_4$ av en ny maskins värde, borde avskrivningarna utgjort blott 1,500 kronor och den för mycket medgivna avskrivningen 900 kronor skall beskattas såsom inkomst av rörelse. Genom försäljningen av maskinen till pris understigande det riktiga avskrivningsvärdet, 4,500 kronor, har

uppstått en förlust av 500 kronor, men denna förlust måste antagas utgöra konjunkturförlust och får fördenskull icke avdragas. Därest slutligen de tidigare medgivna avskrivningarna varit för små och det visar sig, att i verkligheten maskinens halva värde borde hava avskrivits och att det riktiga avskrivningsvärdet utgjort 3,000 kronor, bör den skattskyldige tillerkännas en ytterligare avskrivning av 600 kronor. Det har då genom avyttringen uppstått en konjunkturvinst av 1,000 kronor, vilken icke är skattepliktig.

Skulle maskinen sålts inom fem år efter förvärvet, bliva förhållandena ännu mera invecklade. Konjunkturvinst skulle nämligen då beskattas efter de för beskattning av realisationsvinst gällande regler och förlust skulle få vid beskattningen avdragas såsom realisationsförlust, d. v. s. endast från skattepliktig realisationsvinst. Förutsätt, att den nyss såsom exempel antagna maskinen i stället sålts tre år efter inköpet, att avskrivning fått åtnjutas efter 400 kronor om året med tillhopa 1,200 kronor, och att maskinen alltså stått i ett värde av 4,800 kronor. Den säljes för 5,000 kronor och det uppstår en vinst av 200 kronor, vilken vinst skall beskattas såsom realisationsvinst, därest avskrivningarna varit riktigt beräknade. Befinnes vid en undersökning, att avskrivningarna varit för stora och att de rätteligen bort utgöra blott 900 kronor, skall den för höga avskrivningen, 300 kronor, upptagas såsom intäkt av rörelse eller yrke. Då maskinen rätteligen bort stå i ett värde av 5,100 kronor, har genom försäljningen uppstått en konjunkturförlust av 100 kronor, vilken får avdragas endast enligt de för realisationsförlust gällande regler, d. v. s. avdrag får ske endast från skattepliktig realisationsvinst. Befinnes det åter, att den medgivna avskrivningen varit för låg och rätteligen bort utgöra 1,500 kronor, skall den skattskyldige från sin intäkt av rörelse eller yrke åtnjuta avdrag för ytterligare avskrivning med 300 kronor. Avskrivningsvärdet blir därefter 4,500 kronor och, då köpeskillingen varit 5,000 kronor, uppstår det en skattepliktig realisationsvinst av 500 kronor.

De lagbestämmelser, som skulle vara erforderliga, därest man ville gå fram den nu antydda vägen, kunde lämpligen intagas i anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen (enligt kommunalskattekommitténs förslag) och skulle exempelvis erhålla följande lydelse:

»Avyttras uti rörelse eller yrke använda inventarier, sedan de blivit utslitna eller så föråldrade, att de icke äro i driften ekonomiskt användbara, skall vad som inflyter vid avyttringen upptagas såsom intäkt av rörelse eller yrke, men får å andra sidan avdrag ske för anskaffningskostnaden till den del, densamma icke redan avdragits vid inkomstberäkningen för tidigare år. Avyttras uti rörelse använda maskiner eller andra inventarier, medan de fortfarande äro för sitt ändamål användbara, skall undersökas, huruvida de avdrag för värdeminskning å tillgångarna, som tidigare medgivits vid taxeringarna, varit riktiga. Därest det vid dylik undersökning visar sig, att avdrag medgivits för mer än vad som mot-

svarat den verkliga värdeminskningen genom slitning eller därmed jämförlig orsak, skall skillnaden upptagas såsom intäkt av rörelse eller yrke; befinnes åter den verkliga värdeminskningen överstiga summan av tidigare medgivna avdrag, får skillnaden avdragas vid beräkning av inkomsten av rörelsen eller yrket. Tillämpningen av här givna bestämmelser är icke beroende av huruvida avyttringen såsom sådan medfört vinst eller förlust för den skattskyldige. Även om en avyttring skett med vinst, kan den skattskyldige vara berättigad att vid beräkning av inkomsten av rörelse eller yrket åtnjuta avdrag på grund av att tidigare medgivna avdrag för värdeminskning varit för låga, men om förutsättningar föreligga för beskattning av vinsten såsom realisationsvinst, kommer detta endast att medföra att inkomsten av tillfällig förvärvsverksamhet blir desto större. Har avyttringen skett med förlust, kan det detta oaktat inträffa, att den skattskyldige skall beskattas för intäkt av rörelse eller yrke på den grund, att tidigare medgivna avdrag varit för höga.»

För att förekomma det korrigering behövde ske, när skillnaden mellan den verkliga värdeminskningen och de tidigare medgivna avskrivningarna vore blott obetydlig, kunde därjämte föreskrivas, att vad sålunda stadgats icke skulle tillämpas, om nämnda skillnad utgjorde exempelvis mindre än 10 procent av anskaffningskostnaden.

Bestämmelser sådana som de nu ifrågasatta skulle emellertid säkerligen medföra nära nog oöverkomliga svårigheter vid tillämpningen. Det bleve oftast omöjligt att objektivt avgöra, huru stora avdragen för värdeminskning borde hava varit, och det skulle därför uppstå ständiga tvister härom.

*Grunderna för skatteberedningens förslag.*

Skatteberedningen får härefter övergå till en redogörelse för grunderna för den lösning av hithörande spörsmål, som enligt dess åsikt skulle vara möjlig.

Vid en undersökning angående rätten till avdrag för värdeminskning på grund av slitning och därmed jämförliga förhållanden torde man kunna utgå från det fall, att intet inventarium avyttras, innan det förbrukats. Det förefaller för dessa fall lämpligast att i fråga om inventarier i rörelse, där bokföring finnes, ordna avskrivningen på sätt inkomstskattesakkunniga uti sitt år 1923 avgivna betänkande föreslagit. Man skulle sålunda i regel vid taxeringen godkänna de avskrivningar, rörelseidkaren själv gjort i sina böcker, men å andra sidan ej heller medgiva avdrag för värdeminskning, vartill näringsidkaren icke tagit hänsyn i sin bokföring. Ett dylikt system synes erbjuda stora praktiska fördelar. Det uppmuntrar till att verkställa ur affärssynpunkt tillräckliga avskrivningar; ty näringsidkaren vet, å ena sidan, att han vid taxeringen får åtnjuta avdrag för hela den verkställda avskrivningen, och å andra sidan, att han icke får något avdrag, om han icke gjort avskrivning i böckerna. Man undgår vidare flertalet av de tvister rörande avskrivningarnas storlek, som nu i stor utsträckning förekomma. Samtidigt får man garanti för att icke mer än anskaffnings-

kostnaden kommer att avskrivas; detta dock under förutsättning att det icke sker en uppskrivning av inventarierna, något varmed man i regel icke torde hava att räkna. Då de avskrivningar, som ligga till grund för taxeringarna, komma att överensstämma med dem, som skett i bokföringen, behöver den skattskyldige, i motsats till vad nu är fallet, icke föra särskilda anteckningar över de vid taxeringen godkända avskrivningarna. Någon direkt vinst för den skattskyldige genom att påskynda avskrivningarna kan i regel icke uppkomma, då rätten till avskrivning kommer att upphöra desto förr och det förutsättes, att ett inventarium icke försäljes förrän det är utslitet. I vissa fall kan dock en vinst uppkomma beroende på den progressiva skatteskalan och den växlande kommunala utdebiteteringen, nämligen om avskrivningen koncentreras till de år, då inkomsten och utdebiteringen äro höga. Å andra sidan kan en hastig avskrivning medföra ökad skatt, nämligen om inkomsten och utdebiteringen bliva höga under följande år, då intet finnes att avskriva. Man torde dock icke kunna absolut binda taxeringsmyndigheterna vid de i bokföringen gjorda avskrivningarna, utan man lärer böra förbehålla dem rätt att frångå bokföringen i de fall, där de bokförda avskrivningarna varit orimligt höga; ett dylikt frångående bör dock äga rum endast i undantagsfall. I dessa fall kommer bokföringen icke att överensstämma med taxeringarna. I nu omnämnda fall bör tydligen en skattskyldig äga att vid taxeringen ett senare år tillgodoräkna sig avdrag för de avskrivningar, som under tidigare år gjorts i bokföringen utan att då godkännas vid taxeringen. När i bokföringen ett år gjorts så stora avskrivningar, att intäkten icke förslår till täckande av desamma, utan bokföringen utvisar förlust, och den skattskyldige ej heller vid taxeringen kan erhålla fullt avdrag för avskrivningarna, kan det däremot vara tveksamt, huruvida den skattskyldige bör få vid ett följande års taxering tillgodoräkna sig dylik avskrivning. Å ena sidan kan man med överståthållarämbetet ställa sig på den ståndpunkten, att detta icke bör tillåtas, enär därigenom de olika beskattningsåren icke komma att hållas i sär. I förevarande fall kan man nämligen säga, att det tidigare årets verksamhet resulterat i en förlust och att den skattskyldige enligt vanliga regler icke är berättigad att vid ett följande års taxering åtnjuta avdrag för denna förlust. Å andra sidan kan göras gällande, att avdraget för värdeminskning å ett visst inventarium icke till så och så stor del hänför sig till varje speciellt år, utan är ett avdrag, som är gemensamt för inventariets hela varaktighetstid; det är omöjligt att fullt objektivt avgöra, huru mycket som i verkligheten bör hänföra sig till ett speciellt år. Det skulle från denna synpunkt vara av underordnad betydelse, huru avskrivningen fördelas på de olika åren. Den senare ståndpunkten har intagits av inkomstskattesakkunniga. Till förmån för den senare ståndpunkten skulle kunna anföras, att med nuvarande höga direkta beskattning näringsidkare kunna avskräckas från att under dåliga år göra de avskrivningar, som eljest kunde anses önskvärda, därest

de veta, att de då på grund av den låga intäkten icke få åtnjuta avdrag för avskrivningarna, men däremot få göra detta, om de uppskjuta avskrivningarna till ett följande år med högre intäkt. Med den ståndpunkt, som intages i detta förslag, nämligen att i regel följa bokföringen för det särskilda året, stämmer emellertid bäst överens att icke medge en dylik avdragsrätt under ett påföljande år för ett tidigare års avskrivning.

Vad angår det av inkomstskattesakkunniga föreslagna avdraget för överpris och merkostnad, innebär detta, på sätt länsstyrelsen i Malmöhus län framhållit, i realiteten, att man under extraordinära förhållanden tillåter en hastigare avskrivning än som eljest skulle anses befogad, och detta just i avsikt att möjliggöra avskrivning av hela anskaffningskostnaden, innan föremålet i fråga blivit utslitet. Erfarenheterna från de senast förflutna åren, särskilt i fråga om fartyg, torde tillfullo hava visat önskvärdheten att i beskattningsavseende tillåta en dylik hastigare avskrivning. Har ett aktiebolag ett enda fartyg och har detta inköpts till de åren 1919 och 1920 gällande höga priserna, torde det visa sig omöjligt att under fartygets livslängd avskriva anskaffningskostnaden, därest under alla år blott en och samma procent av anskaffningskostnaden får avskrivas. Inköptes t. ex. år 1919 för en miljon kronor ett fartyg med en återstående livslängd av 20 år, så torde det hava visat sig omöjligt att efter år 1920 med detta fartyg årligen intjäna så mycket, att efter avdrag för övriga omkostnader, bland annat kostnader för reparationer och klassificeringar, till avskrivning återstår 50,000 kronor. Likaledes torde man knappast kunna antaga, att under fartygets återstående livstid intäkten skall förslå till en årlig avskrivning av 50,000 kronor jämte andel i den avskrivning, som icke kunnat verkställas åren 1921—1925. Man kan beträffande ett dylikt fartyg antaga, att köpeskillingen tillfullo intjänats — huvudsakligen under åren 1919 och 1920 — men detta oaktat kan det med hittills tillämpade regler inträffa, att bolaget icke vid taxeringarna får avdrag för hela anskaffningskostnaden, enär det icke fått åtnjuta tillräckligt stora avskrivningar under de år, då inkomsterna varit höga. Detta synes vara ett mindre tillfredsställande resultat. Skulle däremot konjunkturerna komma att gestalta sig så, att intäkten av fartyget i framtiden förslår till avskrivning av 50,000 kronor om året och eventuellt lämnar vinst därutöver, eller har bolaget annan inkomst, t. ex. inkomst av annan rörelse eller inkomst av fast egendom, från vilken inkomst avdrag kan ske för underskott å rederirörelsen, komma nuvarande bestämmelser, sådana de tillämpas, att medföra i annat avseende egendomliga konsekvenser. Om i det förut antagna fallet årligen till och med år 1926 avskrivits 5 procent och inkomsten alla år räckt till en så hög avskrivning, har fartyget år 1927 i beskattningsavseende ett avskrivningsvärde av 600,000 kronor. Säljes fartyget år 1927, kommer köpeskillingen säkerligen icke att uppgå till sistnämnda belopp utan kan antagas utgöra t. ex. 200,000 kronor, vadan det uppstår en förlust av 400,000 kronor, som icke får avdragas vid beskattningen. Köpes för de erhållna

penningarna ett annat fartyg, får för framtiden åtnjutas avskrivning blott efter det lägre pris, som det nya fartyget betingat, eller 200,000 kronor och alltså efter 5 procent årlig avskrivning 10,000 kronor om året. Behålles däremot det gamla fartyget, får bolaget till och med år 1938 årligen avskriva 50,000 kronor, och alltså blir i detta fall den skattepliktiga inkomsten under 12 år 40,000 kronor lägre än om det gamla fartyget sålts och det nya inköpts. Efter en skattekvot för stats- och kommunalskatt av tillhopa 15 procent, vilket, särskilt för ett aktiebolag, icke är någon hög siffra, då det här rör sig om den sista och alltså högst beskattade delen av inkomsten, gör bolaget genom att utbyta det gamla fartyget mot ett nytt en förlust av 6,000 kronor om året under 12 år (t. o. m. år 1938). Förhållandena kunna fördenskull vara sådana, att en skattskyldig rent av anser sig icke hava råd att verkställa ett i övrigt önskvärt utbyte av fartyg utan behåller ett gammalt fartyg, för vilket han har rätt att åtnjuta hög avskrivning. Enligt vad skatteberedningen har sig bekant, har det nu anförda exemplet sin motsvarighet i verkligheten.

Om det blott gällde att ordna avskrivningar på inventarier, vilka av den skattskyldige behållas till dess de äro utslitna, synes inkomstskattesakkunnigas förslag innebära stora fördelar framför nu gällande regler, utan att några egentliga olägenheter vore att befara.

Nu förhåller det sig ju, på sätt tidigare påpekats, emellertid icke så, att inventarier alltid behållas i en rörelse till dess de äro utslitna. Det mest typiska fallet erbjuder väl även här rederirörelsen, där fartyg ofta säljas, innan de äro så gamla, att de hava blott skrotvärde; men det torde även rätt ofta hända, att försäljning sker av maskiner, medan de ännu äro användbara, t. ex. vid en utvidgning eller omläggning av driften. Härvid kunna uppstå svårigheter, därest man, på sätt inkomstskattesakkunniga föreslagit, låter de av den skattskyldige i hans bokföring gjorda avskrivningarna vara i huvudsak avgörande för storleken av de avskrivningar, som medgivas i beskattningsavseende.

Man kan exempelvis antaga, att ett fartyg inköpts för en miljon kronor och därvid beräknats kunna fortfarande användas under 20 år, så att det under förutsättning av oförändrade konjunkturer efter fem år har ett värde av 750,000 kronor. Har det under dessa fem år rått goda konjunkturer, kan den skattskyldige för att vara på den säkra sidan hava avskrivit 10 procent eller 100,000 kronor om året, så att fartyget har ett bokfört värde av 500,000 kronor. Säljes fartyget på det sjätte året för 750,000 kronor, uppstår en vinst av 250,000 kronor, vilken vinst under nuvarande förhållanden icke blir beskattningsbar. Hava konjunkturerna varit dåliga eller har den skattskyldige antagit, att fartyget skulle kunna användas under 25 år, har han kanske avskrivit endast 4 procent om året eller under fem år tillhopa 200,000 kronor, och han gör då vid försäljningen en förlust av 50,000 kronor, vilken förlust icke får avdragas vid taxeringen. Under nuvarande förhållanden, då taxeringsmyndigheterna i regel

medgiva allenast låga avdrag för värdeminskning, torde det vanliga vara, att tillgångar till stadigvarande bruk försäljas under det värde, till vilket i beskattningsavseende avskrivning ägt rum, och att sålunda den skattskyldige, efter skattebokföringen räknat, lider en förlust, för vilken han vid taxeringen icke får avdrag. Därest man åter låter taxeringen följa bokföringen, torde det bliva vanligare, att köpeskillingen för försålda, ännu användbara inventarier kommer att överstiga avskrivningsvärdet, varigenom en vinst uppstår, vilken enligt nuvarande regler icke blir skattepliktig, därest inventarierna innehafts mer än fem år. Dessutom föreligger ju alltid möjligheten att samma år, som försäljningen sker, verkställa en stor avskrivning. Vill man låta avskrivningarna i beskattningsavseende följa de i bokföringen gjorda avskrivningarna, torde fördenskull starka skäl föreligga att med ändring av nuvarande bestämmelser föreskriva, att vad som inflyter vid försäljning av inventarier till stadigvarande bruk i rörelse eller yrke skall anses såsom intäkt i rörelsen eller yrket. Härigenom skulle man, bland annat, vinna en korrigering utav avskrivningar, vilka tidigare gjorts.

Man skulle alltså slå in på den väg, som regeringsrätten anvisat i 1919 och 1920 års prejudikat rörande beskattning av vinst, som uppkommit genom försäljning av fartyg, samt konsekvent genomföra den tanke, som tagit sig uttryck i nämnda prejudikat. Man skulle då förutsätta, att försäljning av mer eller mindre utslitna inventarier är en normal företeelse i rörelse, eller, om man så vill, att inköp, avskrivning och försäljning av inventarier så ingå i rörelsen, att dessa företeelser praktiskt taget icke kunna skiljas från rörelsen i övrigt och behandlas efter särskilda regler. Säljas inventarier, så utgör under den angivna förutsättningen den influtna köpeskillingen intäkt i rörelsen lika väl som köpeskilling för försålda varor; överstiger köpeskillingen det bokförda värdet, uppstår en skattepliktig vinst, och har försäljningen skett med förlust, får denna förlust avdragas vid beskattningen. Inventarier skulle alltså i beskattningsavseende på sätt och vis likställas med varor. De avskrivningar, som den skattskyldige gjort i sin bokföring, kunna då godtagas av beskattningsmyndigheterna utom i rena undantagsfall, ty någon oberättigad vinst kan den skattskyldige icke *i längden* bereda sig härigenom. Gör den skattskyldige stora avskrivningar de första åren, efter det han inköpt ett nytt inventarium, får han åtnjuta desto lägre avdrag de följande åren, om han behåller inventariet tills det är utslitet, eller ock skatta för vinst, om han säljer det dessförinnan. I viss utsträckning kan, såsom tidigare påpekats, den skattskyldige möjligen göra sig en vinst genom att koncentrera avskrivningarna till år med höga inkomster och höga kommunala utdebiteringar. Faran härför torde dock icke vara så stor, enär för år med goda konjunkturer och alltså höga inkomster för alla utdebiteringen troligen kommer att bliva lägre än för år med dåliga konjunkturer. Därtill kommer, att ett förfaringssätt från den skattskyldiges sida sådant som det antydda rent av

kan innebära fördelar för stat och kommun, i det att skatteunderlaget kommer att visa mindre fluktuationer än under nuvarande förhållanden. Göras stora avskrivningar under goda år, hindrar detta den beskattningsbara inkomsten att alltför mycket stiga i höjden och, om avskrivningarna minskas under de dåliga åren, sjunker den beskattningsbara inkomsten mindre än den eljest skulle göra. Detta förhållande torde hava särskilt stor betydelse i fråga om aktiebolagens beskattning.

I detta sammanhang måste beröras ett förhållande, som vid beslutandet av de år 1921 införda förtydligandena i inkomstskatteförordningen spelade en viss roll i diskussionen, nämligen risken att de, som till högt pris inköpt inventarier, i det fallet fartyg, skulle sälja dessa för att på så sätt konstatera en förlust, vilken skulle få avdragas vid inkomsttaxeringen. Detta befarades medföra, att de taxerade inkomsterna för idkare av rederirörelse skulle komma att sjunka eller rent av helt försvinna under åren närmast efter det krisen börjat. Risken för att något dylikt skall inträffa torde dock icke vara så stor, sedan det nu ifrågasatta systemet verkat en följd av år. Om nämnda system tillämpats under världskriget och åren därefter, skulle förhållandena troligen ställt sig ungefär på följande sätt. De, som ägde fartyg och sålde dem till de uppdrivna prisen, hade fått skatta för sin vinst — vilket ju i stor utsträckning också inträffade i verkligheten — och de skattepliktiga inkomsterna hade därigenom drivits i höjden. Men — och här ligger den stora skillnaden i jämförelse med vad som verkligen hände — de som köpte fartygen till dåvarande abnorma priser skulle säkerligen i mycket stor utsträckning hava gjort stora avskrivningar, och köparnas inkomster skulle sålunda blivit betydligt lägre än de nu voro. Vid krisens inbrott skulle i många fall, ehuru naturligtvis långt ifrån alla, det nyinköpta tonnaget varit nedskrivet till värden, som kanske blott obetydligt överstigit och i vissa fall möjligen rent av understigit efterkrigsvärdet. Denna nedskrivning skulle då gällt även i beskattningsavseende och några förluster, vilka kunde konstateras genom försäljning, skulle icke hava förefunnits i på långt när den utsträckning, som nu varit fallet. Den risk, som i förevarande avseende onekligen förelegat för stat och kommun, torde till största delen hava varit en direkt följd av den låga avskrivning, som medgivits vid beskattningen.

Även om några större risker i förevarande avseende icke skulle föreligga, sedan det nya systemet verkat en följd av år, torde det dock icke kunna bestridas, att dylika risker förefinnas just vid övergången till det nya systemet. Ännu finnas säkerligen många, som inköpt fartyg och andra inventarier till under kriget gällande höga priser och vilka kunna avsiktligt försälja inventarierna för att på så sätt konstatera sin förlust. Risken torde dock vara mindre nu än år 1921, då under de därefter förflutna åren inventarier kunna antagas hava i viss utsträckning utslitits eller försålts. Därjämte får ihågkommas, att de näringsidkare, som hava sina inventarier kvar, ännu under en följd av år äro berättigade att årligen åtnjuta av-

skrivning efter de abnorma inköpsvärdena. Fråga är, om det icke kunde vara lika förmånligt att tillåta förlusternas avdragande under ett fåtal år för att på detta sätt hastigare komma åter till normala förhållanden.

*Omfattningen av skatteberedningens förslag.*

Förutsättningen för avskrivningsfrågans lösning efter sådana linjer, som nu uppdragits, är, såsom av det anförda framgår, att vinst på avyttring av inventarier beskattas såsom intäkt av rörelse eller yrke. Detta skulle innebära en utvidgning av inkomstbegreppet i förhållande till vad nu gäller, och på sätt tidigare påpekats har skatteberedningen ansett sig böra utgå från att det nuvarande inkomstbegreppet i stort sett kommer att bibehållas oförändrat. Enbart hänsynen till avskrivningsfrågans lösning synes näppeligen kunna motivera en dylik utvidgning av inkomstbegreppet, och det torde därför böra undersökas, huruvida och i vilken omfattning utvidgningen av andra grunder kan anses motiverad.

Vid en dylik undersökning representeras de olika ytterligheterna av, å ena sidan, de enskilda näringsidkarna och, å andra sidan, den grupp av sammanslutningar i förvärvsändamål, som bildas av aktiebolag, solidariska bankbolag och ekonomiska föreningar.

Enskilda näringsidkare.

Beträffande enskilda näringsidkare kan det synas oegentligt samt ägnat att skapa svårigheter, om man utvidgar inkomstbegreppet på ifrågasatt sätt. En enskild näringsidkare är alltid på en gång näringsidkare och privatperson, och gränsen mellan hans affärsrörelse och hans privata ekonomi kan ofta vara svår att draga. Svårigheten ökas därav, att en bokföringspliktig näringsidkare skall i sin bokföring upptaga icke blott vad som hör till rörelsen utan allt vad han äger. Den ifrågasatta utvidgningen skulle nu innebära, att man beskattade vinst respektive medgåve avdrag för förlust vid avyttring av inventarier, därest inventarierna hört till näringsidkarens rörelse, men däremot icke, om de varit hans så att säga privata tillgångar. Det skulle ofta vara svårt att avgöra, huruvida en avyttring av inventarier varit av det ena eller andra slaget. Än större bleve svårigheterna, om man, på sätt i det följande ifrågasättes, skulle behandla fastighet på samma sätt som inventarier. Har en enskild näringsidkare ägt en fastighet, vilken delvis använts i rörelsen och delvis för privat behov, exempelvis till bostad, och har fastigheten med vinst sålts mer än tio år efter förvärvet, borde väl vid tillämpning av den nu diskuterade utvidgningen av inkomstbegreppet vinsten på försäljningen delas i två delar, varav den del, som belöpte på den i rörelsen använda delen av fastigheten, skulle beskattas, men den andra delen lämnas obeskattad. Med hänsyn till dylika konsekvenser har skatteberedningen ansett sig icke böra föreslå, att vinst på avyttring av inventarier i rörelse eller yrke skall för enskild näringsidkare beskattas såsom intäkt av rörelsen eller yrket.

Aktiebolag m. fl.

Vad åter angår aktiebolag, solidariska bankbolag och ekonomiska föreningar ligga förhållandena annorlunda till. I sitt betänkande angående

juridiska personers beskattning har skatteberedningen gjort gällande, att man principiellt bör ställa sig på den ståndpunkten, att såsom inkomst hos en juridisk person böra betraktas allenast sådana intäkter, som i princip äro skattepliktig inkomst hos de fysiska personer, vilka äro delägare i den juridiska personen eller eljest i sista hand komma i åtnjutande av dess intäkter. Vid bestämmande av vad som skall anses såsom inkomst hos aktiebolaget måste man därför utgå från vad som är inkomst hos aktieägarna. Beträffande dessa kunde man tänka sig ett sådant inkomstbegrepp, att aktieägarna beskattades, som om de själva privat drivit rörelsen. Om man frånser vissa familjebolag och andra mindre företag i aktiebolagets form, synes detta betraktelsesätt dock icke stämma med vanlig uppfattning om aktiebolagsinkomstens natur. Denna betraktas såsom en inkomst på själva aktien, såsom utdelning på ett värdepapper. Det ligger då nära till hands att — såsom gällande lagstiftning gör — beskatta just dessa utdelningar. I huvudsak jämställda med utdelningar äro emellertid i aktieägarnas hand aktiebolagets besparade vinster, vilka komma till synes i successiv värdeökning å aktierna. Det är dessa vinster, som man velat träffa med den nu avskaffade B-skatten — vilken alltså ansetts vara en skatt direkt på aktieägarna, fastän den betalats av bolagen — och som skulle träffas av den föreslagna och alltjämt ifrågasatta upplösningsskatten på vid bolagets upplösning befintliga besparade vinstmedel, även denna i realiteten en skatt direkt på aktieägarna.

Utom aktieägarna vill man nu beskatta även bolagen. Hos aktieägarna beskattas för närvarande även vad som är icke beskattningsbar realisationsvinst hos bolaget, ty även sådana vinstmedel gå ju in i utdelningarna. Något hinder att ändra lagstiftningen därhän, att sistnämnda vinstmedel beskattas *även* hos bolagen, finnes från ovan angivna utgångspunkt icke. Med andra ord, en beskattning av vinst på försäljning av inventarier m. m. innebär en konsekvent utveckling av tanken, att aktieägarnas inkomster skola beskattas i två olika former, d. v. s. dubbelbeskattas, och innebär icke något avsteg från nu gällande regler om vad som skall förstås med inkomst hos aktieägarna.

Skälet, varför realisationsvinst för närvarande beskattas endast i begränsad utsträckning, är ju det, att denna anses ofta utgöra ett *kapitalförvärv* och icke vara resultatet av någon spekulation med ett moment av yrkesmässighet. Vad nu ett aktiebolag beträffar, så bildas detta i princip — undantag kunna tänkas — enbart i ändamål att driva förvärvsverksamhet och skapa inkomster åt aktieägarna. Det är för dessa sak samma, om den vinst, som bolaget förvärvar, härrör från försäljning av varor eller från försäljning av inventarier e. d. i rörelsen.[1] Även ur denna synpunkt synes alltså en regelmässig beskattning av vinst på försäljning av inventarier m. m. hos

[1] I detta sammanhang bortses ifrån att den av ett aktiebolag bedrivna verksamheten kan avse brukande av jordbruksfastighet eller bedrivande av uthyrningsverksamhet. Sättet för beräkning av bolags inkomst av fastighet beröres ej i denna promemoria.

aktiebolagen överensstämma med de principer, som ligga bakom den nu gällande skattelagstiftningen.

De praktiska svårigheter, som i fråga om enskilda näringsidkare förefinnas att skilja mellan inventarier, som höra till rörelsen, och dem, som icke göra detta, föreligga ej beträffande nu ifrågavarande slag av juridiska personer. Alla bolagets eller föreningens tillgångar måste anses anskaffade för dess förvärvsverksamhet och alltså hänförliga till rörelsen.

När skatteberedningen sålunda för vissa bolag m. fl. föreslår en större frihet beträffande avskrivningar men samtidigt en ändrad behandling i beskattningsavseende av föryttring av inventarier, så innebär detta i och för sig icke ett förslag om vare sig lättnad eller skärpning av dubbelbeskattningen. Beskattningen av försäljningsvinster betecknar givetvis en utökning av skattskyldigheten, i den mån man går utom det nuvarande begreppet beskattningsbar realisationsvinst, men denna utökning uppväges av en motsvarande rätt till avdrag för försäljningsförluster, såtillvida mera betydelsefull som avdrag för realisationsförlust nu får ske endast från realisationsvinst. Vad åter avskrivningarna beträffar, så bör i längden praktiskt taget ingen annan ändring ske än den som kan bero på skatteprocentens förskjutningar i anledning därav att vederbörande få i sin hand att i större utsträckning än tidigare redovisa vinster på de år, som äro för dem förmånligast. Detta förhållande torde dock hava mindre betydelse än man måhända à priori skulle vara benägen att föreställa sig, enär i allmänhet redan nu en dylik möjlighet föreligger genom värdering av varulagret, en möjlighet som utan tvivel spelar mycket större roll än den, som skulle innebäras i den utökade friheten beträffande avskrivningar. Det allmänna har för övrigt utan allt tvivel i bolagens förhållande till sina aktieägare en verklig garanti för att ej avskrivningsmöjligheten skall över hövan utnyttjas. Aktieägarna hava ett klart intresse att utfå utdelning, och bolagen lära nog härav tvingas att i regel redovisa tillräckliga vinster. Såsom en beaktansvärd fördel med förslaget måste anses, att vissa i skattelagstiftningen liggande hinder för bolagen i deras rörelsefrihet undanröjas, och att den ökade rörligheten bereder bolagen en vidgad möjlighet att företaga för deras ekonomi lämpliga åtgärder, till båtnad för dem själva och i andra hand för stat och kommun.

Handelsbolag m. fl.

Mellan de båda hittills behandlade, såsom de båda ytterligheterna betecknade kategorierna av skattskyldiga, nämligen å ena sidan fysiska personer, å andra sidan aktiebolag, solidariska bankbolag och ekonomiska föreningar, faller emellertid en annan kategori av juridiska personer, som ha till uteslutande ändamål att idka affärsverksamhet, nämligen handelsbolag, kommanditbolag, rederier, vissa föreningar, som ej regleras av 1911 års lag om ekonomiska föreningar, sparbanker, ömsesidiga försäkringsbolag, systembolag i annan form än aktiebolag o. s. v. Frågan uppställer sig, huruvida ej vad som i det föregående ifrågasatts beträffande aktiebolag, soli-

dariska bankbolag och ekonomiska föreningar bör kunna tillämpas även beträffande dylika juridiska personer. Utan tvivel är det även för dessa företags vidkommande en fördel, om större frihet beträffande avskrivningar kan medgivas. Något mera tveksamt är, huruvida det även för dem är riktigt att alltid beskatta vinst på avyttring av inventarier o. d. respektive medgiva avdrag för förlust å dylik avyttring. Jämväl här torde dock kunna göras gällande, att allt vad som erhålles genom avyttring av det som insatts hos eller förvärvats av en affärsdrivande juridisk person för intressenterna har karaktären av vinst på rörelsen. Skatteteknisk torde ej några svårigheter möta att utvidga det för aktiebolagen ifrågasatta inkomstbegreppet att gälla även för ifrågavarande juridiska personer. Mot en dylik utvidgning kan däremot möjligen anföras, att skillnaden är obetydlig mellan det fall, att en enskild person själv idkar rörelse, och det fall, att han gör det tillsammans med någon annan i handelsbolagets form. Beträffande aktiebolagen ligger ju saken såtillvida annorlunda till, att det för vederbörande fysiska intressenter gällande inkomstbegreppet ej rubbas, utan att endast dubbelbeskattningen ordnas i närmare anslutning till detta begrepp. Detta behöver naturligtvis ej hindra, att man gör en sådan ändring, att delägare i handelsbolag m. fl. vid inkomstberäkningen bliva mer likställda med aktieägare än med dem, som själva idka rörelse, men en dylik ändring innebär dock i större utsträckning än ändringen beträffande aktiebolag m. fl. ett frångående av nu gällande inkomstbegrepp.

Skatteberedningen har i sitt förslag utgått från att nu senast nämnda slag av juridiska personer skola vid inkomstberäkningen likställas med aktiebolag, och det må ankomma på de vederbörande, som skola avgiva yttrande över denna promemoria, att utlåta sig, huruvida en dylik ståndpunkt skulle medföra större fördelar än olägenheter. Det bör emellertid framhållas, att beträffande vissa av de nu omnämnda juridiska personerna skälen för likställighet med aktiebolagen m. fl. äro större än beträffande de övriga. I synnerhet gäller detta de ömsesidiga försäkringsbolagen, vilka i berörda avseende ej lämpligen böra skiljas från försäkringsaktiebolagen, samt kommanditbolagen med många kommanditdelägare och systembolagen, vilka jämväl komma aktiebolagen nära. Men även sådana sammanslutningar, som, ehuru de ej regleras av föreningslagen, likväl snarast äro att betrakta som ekonomiska föreningar, höra hit; exempel på dylika sammanslutningar erbjuda sparbanker, understödsföreningar — i den mån de ej äro skattefria — samt centralkassor för jordbrukskredit. Det torde böra övervägas, huruvida man ej, även om man ej utsträcker förenämnda regler till handelsbolag och rederier, likväl bör utsträcka dem till nu nämnda slag av juridiska personer.

Slutligen bör påpekas, att beträffande sådana juridiska personer, som jämte det de driva affärsrörelse jämväl idka annan verksamhet, samma skäl torde tala emot en likställighet i förevarande avseende med aktiebolagen, som ovan anförts beträffande fysiska personer.

*Värdeminskningsavdrag för dem, som ej inbegripas i det nya förslaget.*

Beträffande andra än juridiska personer, som hava till uteslutande syfte att bedriva affärsverksamhet, torde det visa sig lämpligast att ordna frågorna om avskrivning och behandling av vinst eller förlust vid avyttring av inventarier på samma sätt som nu, d. v. s. medge blott en beräknad skälig avskrivning på inventarierna samt behandla avyttring av inventarier efter de regler, som gälla beträffande icke yrkesmässig avyttring av lös egendom.

Det synes dock föreligga en möjlighet att beträffande den kategori av skattskyldiga, för vilka avskrivningsfrågan har den minsta betydelsen, nämligen för dem, som ej äro pliktiga att föra handelsböcker, ordna avskrivningsfrågan på särskilt sätt. Kommunalskattekommittén har i anvisningarna till 37 § punkt 7 och 41 § punkt 4 samt i 72 § och anvisningarna till 72 § för vissa fall föreslagit, att för andra än dem, som fört handelsböcker, intäkt skall anses hava åtnjutits under det beskattningsår, då den influtit eller blivit för lyftning tillgänglig, samt utgift anses hava skett det år, då utbetalning verkligen ägt rum. Inkomstskattesakkunniga hava ställt sig på samma principiella ståndpunkt, men hava (i 10 § 4 mom. och anvisningarna till 10 § 4 mom.) upptagit den generella bestämmelsen, att för skattskyldig, som enligt lag varit pliktig föra handelsböcker, inkomsten skall beräknas efter bokföringsmässiga grunder, medan för annan skattskyldig intäkt skall anses hava åtnjutits det år, under vilket den uppburits eller blivit tillgänglig för lyftning, samt utgift eller omkostnad avdragas för det år, varunder utgiften betalats eller omkostnaden ägt rum. Man skulle på detta sätt införa ett så att säga kontantsystem för icke bokföringspliktiga skattskyldiga, i det man vid inkomstberäkningen skulle såsom intäkter räkna med blott vad som kontant influtit och vad som kan därmed jämställas (varor som tagits ur boden o. d.) men ej uppkomna fordringar samt såsom utgifter räkna kontanta utbetalningar men icke gjorda skulder. Man skulle på så sätt få ett inkomstbegrepp, som mycket närmar sig det som gäller i fråga om jordbrukare. Det kan vid sådant förhållande möjligen ifrågasättas att ordna avskrivningsfrågan på samma sätt som för jordbrukare eller att icke tillåta avdrag för avskrivning utan i stället medgiva avdrag för inköp av nya inventarier till ersättning för förslitna. Det förefaller, som om övervägande skäl tala emot detta tillvägagångssätt, varför det ej upptagits i förslaget, men tanken har dock ansetts böra här framkastas.

*Avskrivningstabeller.*

I den mån rätten till avdrag för avskrivningar ordnas på sätt i det föregående beträffande aktiebolag m. fl. ifrågasatts, förfaller frågan om upprättande av avskrivningstabeller. Ett bolag får göra de avskrivningar, som det finner lämpliga, och dessa skola i regel godkännas av taxeringsmyndigheterna. För de näringsidkare, beträffande vilka nuvarande avskrivningsbestämmelser skulle i huvudsak bibehållas, bör möjligen frågan om avskrivningstabeller upptagas, ehuruväl nämnda fråga på detta mera

inskränkta område ej har den betydelse, som den skulle ha med nuvarande avskrivningsregler även för bolagen. Det torde dock vara olämpligt, att dylika tabeller antagas av riksdagen och intagas i skatteförfattningarna. Antingen bör Kungl. Maj:t erhålla bemyndigande att utfärda tabeller eller ock kunna utan bemyndigande tabeller i en eller annan form upprättas, vilka då blott kunna tjäna till ledning utan att vara förpliktande. Lämpligast synes vara, om dylika tabeller kunde komma till stånd genom enskilt initiativ.

*Övergångsbestämmelser.*

De nu föreslagna bestämmelserna om beskattning hos vissa juridiska personer av vinst på all avyttring av inventarier föranleda svårigheter vid övergången i de fall, att tidigare i beskattningsavseende medgivna värdeminskningsavdrag icke överensstämma med de i den skattskyldiges räkenskaper gjorda avskrivningarna. Det enklaste skulle givetvis vara, om inga särskilda övergångsbestämmelser meddelades, utan man anknöte beskattningen för framtiden direkt till den skattskyldiges bokföring, sådan denna föreligger för det första räkenskapsår, vars inkomst taxeras efter den nya lagstiftningens ikraftträdande. Detta skulle emellertid medföra vissa ojämnheter vid beskattningen. Hava de i räkenskaperna gjorda avskrivningarna uppgått till lägre belopp än de medgivna avdragen, skulle den skattskyldige vid bestämmande av vinsten å avyttringen få tillgodoräkna sig det bokförda högre värdet och alltså få på nytt åtnjuta avdrag för ett belopp, vilket han redan tidigare fått vid beskattningen avdraga såsom värdeminskning. Hava avskrivningarna däremot varit högre än de medgivna värdeminskningsavdragen, skulle den skattskyldiges vinst beräknas för högt, enär den ursprungliga anskaffningskostnaden icke skulle i sin helhet komma till avdrag. För det förra fallet torde man dock i enkelhetens intresse och av praktiska skäl kunna underlåta att taga hänsyn till tidigare medgivna värdeminskningsavdrag och för framtiden direkt anknyta till bokföringen vid början av förenämnda första bokföringsår. Föreskrivande av omjustering av den bokföringsmässiga vinsten med hänsyn därtill, att för stora värdeminskningsavdrag tidigare medgivits, skulle just vid övergången till det nya systemet medföra särskilda friktioner mellan de skattskyldiga och beskattningsmyndigheterna, och dessutom skulle det ofta vara svårt att skaffa erforderlig utredning. Man kan nämligen icke rimligtvis ålägga den skattskyldige att visa, att han icke vid taxeringarna åtnjutit högre värdeminskningsavdrag än som motsvara i räkenskaperna gjorda avskrivningar, utan skulle det åligga beskattningsnämnderna själva eller kronans ombud att skaffa utredning i detta avseende. Vad nu ifrågasatts torde visserligen kunna antagas för det allmänna medföra någon förlust i skatteavseende, men det är ej troligt, att denna förlust skulle bliva avsevärd. Vad åter angår det senare fallet eller när de bokförda avskrivningarna varit högre än de medgivna avdragen, skulle en omjustering av det bokförda värdet till överensstämmelse med tidigare

verkställda beskattningsåtgärder vara till den skattskyldiges fördel, och det ankommer fördenskull på den skattskyldige att förebringa erforderlig utredning. I den mån han icke kan göra detta, kan någon omjustering icke ifrågakomma, men förebringas utredning, bör omjustering ske. En viss begränsning av rätten till omjustering torde dock böra stadgas, huvudsakligen av praktiska hänsyn. Såsom av det förda resonemanget framgår, borde omjustering rätteligen ske i samband med inventariernas avyttring, så att vinsten beräknas till vad den skulle hava utgjort, därest det bokförda värdet vid ingången av det första räkenskapsåret, för vilket den nya ordningen gäller, varit lika med anskaffningskostnaden med avdrag av i beskattningsavseende tidigare medgivna värdeminskningsavdrag. Det skulle dock bereda svårigheter, därest man på detta sätt skulle i samband med inventariernas avyttring en längre tid efter den nya lagens ikraftträdande söka utreda storleken av tidigare medgivna avdrag och deras bristande överensstämmelse med bokföringen. Det lämpligaste synes därför vara att låta den skattskyldige omedelbart efter den nya lagens ikraftträdande komma i åtnjutande av avdrag för vad han i sina räkenskaper avskrivit utöver tidigare medgivna värdeminskningsavdrag. Man skulle därmed för framtiden vinna överensstämmelse mellan den verkliga bokföringen och »skattebokföringen». De belopp, vilka skulle få avdragas, torde emellertid ofta vara av den storlek, att de skulle komma att överstiga den skattskyldiges inkomst under det första året efter den nya ordningen, och avdragsrätten skulle sålunda bliva ineffektiv, om avdraget skulle i sin helhet ske redan under det första året. Avdraget bör fördenskull få fördelas på ett visst antal år, förslagsvis tre år. Vidare torde man icke kunna medgiva ett dylikt avdrag för avskrivningar, som skett ett obegränsat antal år tillbaka i tiden; under inga förhållanden synes avdragsrätt kunna medgivas för avskrivningar, som skett tidigare än tio år före den nya lagens ikraftträdande, enär icke alla bokföringspliktiga torde förvara sina handelsböcker längre än den föreskrivna tioårsperioden. Lämpligast synes dock vara att begränsa avdragsrätten till att avse de avskrivningar, som skett under de sista fem åren enligt det äldre systemet. Denna tid kommer nämligen att sammanfalla med såväl tiden för bevarande av deklarationer som ock tiden för efterbeskattning. Det sistnämnda har betydelse för det fall, att i samband med utredning, som av en skattskyldig förebringas för styrkande av hans rätt till avdrag under övergångstiden, kommer att framgå, att han i visst avseende tidigare i skatteavseende erhållit avdrag, vartill han icke varit berättigad. En rättelse härav kan ske genom efterbeskattning, när det gäller de fem sista åren.

## Värdeminskning å byggnader.

Frågan om avskrivning för värdeminskning å byggnader är enligt gällande praxis annorlunda ordnad än frågan om avskrivning å inventarier.

I fråga om byggnader utgår man nämligen icke från bokföringsvärdet eller anskaffningsvärdet utan från byggnadens aktuella värde, vanligen dess brandförsäkringsvärde. Detta innebär, att det icke är anskaffningskostnaden, som fördelas på ett flertal år, utan att under ett visst år avdrag medgives för den minskning av byggnadens nuvarande värde, som under året uppkommit av slitning och därmed jämförlig orsak. I fråga om kommunalbeskattningen är något värdeminskningsavdrag alls ej medgivet.

Kommunalskattekommittén har nu föreslagit, att värdeminskningsavdrag för slitage skall få äga rum beträffande vissa slag av driftbyggnader även i fråga om kommunalbeskattningen, men däremot ansett avdrag för värdeminskning å övriga byggnader ej böra få äga rum. Inkomstskattesakkunniga däremot hava ansett avdrag för värdeminskning böra få ske även å andra byggnader än nyssnämnda driftbyggnader och torde därvid hava ansett även för kommunalbeskattningens del anslutning böra ske till de nu för statsbeskattningen gällande regler. I avgivna yttranden hava jämväl olika meningar uttalats. Till inkomstskattesakkunnigas förslag hava emellertid åtskilliga länsstyrelser ävensom kammarrätten anslutit sig.

Frågan, i vilken utsträckning avdrag för värdeminskning å byggnader i allmänhet skall tillåtas, behöver ej här beröras. Skatteberedningen är emellertid av den uppfattningen, att, i den mån det är fråga om juridiska personer, som hava till enda uppgift att bedriva rörelse, d. v. s. alla dem, för vilka i det föregående särskilda regler angående avskrivning å inventarier m. m. föreslagits, en avdragsrätt för värdeminskning å alla slags byggnader bör i princip medgivas. Alla byggnader hava i dessa fall karaktären av driftsmedel. Det bör framhållas, att denna fråga befinner sig i ett annat läge än enligt kommunalskattekommitténs utgångspunkter, om man, i likhet med vad ovan ifrågasatts beträffande inventarier, beskattar även vinster på avyttring av byggnader. Ty om dylik vinst ej beskattas, finnes otvivelaktigt vida större anledning att iakttaga försiktighet än om vinsten beskattas. Författningstexten i denna punkt ansluter sig beträffande byggnader i allmänhet till inkomstskattesakkunnigas uppfattning. Det är dock ej meningen att härigenom taga ställning till frågan beträffande andra byggnader än dem, som ingå i förenämnda juridiska personers rörelse.

För övrigt må framhållas, att det ej synes berättigat att inskränka värdeminskningsavdraget till avdrag allenast för slitage. En fabriksbyggnad kan exempelvis vara inrättad enkom för viss drift, vilken beräknas kunna äga rum ett visst antal år men sedan ej längre löna sig. Byggnaden beräknas efter denna tid besitta endast obetydligt värde på den grund att den i befintligt skick är oanvändbar för annat ändamål, varför den måste i huvudsak avskrivas under den tid driften beräknas vara. En dylik avskrivning är otvivelaktigt befogad, och skattelagstiftningen synes böra taga hänsyn till densamma. Liknande är förhållandet, om en bygg-

nad uppförts på annan tillhörigt jordområde samt jordägaren icke är pliktig lösa byggnaden, när nyttjanderätten till jorden upphör.

Något hinder finnes uppenbarligen ej att för alla kategorier skattskyldiga bibehålla den nuvarande för statsbeskattningen gällande formen för värdeminskningsavdrag beträffande byggnader. Denna har intet med bokföringen att skaffa, och det möter inga större svårigheter att varje särskilt år godkänna ett på exempelvis brandförsäkringsvärdet uträknat procentuellt avdrag i stället för det i böckerna verkställda. Vad som skett ett år återverkar ej på framtida avskrivningar, utan dessa beräknas varje år så att säga på nytt. Även på detta område synes dock ur affärslivets egen synpunkt gälla vad som förut anförts beträffande inventarier. Å ena sidan skapas större möjlighet att träffa just den verkliga affärsvinsten, om man medger större frihet att följa böckernas avskrivningar. Å andra sidan ligger, i synnerhet vad aktiebolag, solidariska bankbolag och ekonomiska föreningar beträffar, väl också det betraktelsesättet nära till hands, att försäljningar av byggnader utgöra ett led i den rörelse, som begynts vid aktiebolagets etc. bildande och upphört vid dess likvidation. Skatteberedningen anser därför riktigast att beträffande nu nämnda slag av juridiska personer förorda byggnaders likställighet med inventarier. Konsekvensen av denna ståndpunkt lärer böra bliva den, att vinst på försäljning av fastighet, även om denna ej utgör byggnad, beskattas, då det i många fall uppenbarligen ej är möjligt att urskilja, vilken del av inköps- respektive försäljningssumman som hänför sig till byggnaden och vilken del som hänför sig till marken, och då det eventuella spekulationssyfte, som torde förefinnas beträffande byggnaderna, i lika hög grad gäller marken.

Mera tveksam ställer sig även här frågan beträffande övriga juridiska personer, som äro inrättade uteslutande för att driva rörelse, d. v. s. handelsbolag, kommanditbolag m. fl. Övervägande skäl — och ej minst hänsyn till lämpligheten av att ej hava olikartade bestämmelser för olika företagstyper i den juridiska personens form — tala dock möjligen för likställighet även i denna punkt med aktiebolagen, varför denna ståndpunkt intagits i det bifogade författningsförslaget.

I den mån man går in för att beskatta vinst på försäljning av fastigheter även i andra fall, än där det gäller enligt nuvarande bestämmelser beskattningsbar realisationsvinst, är det emellertid rimligt att tillse, det en dylik beskattning ej kommer att verka retroaktivt, d. v. s. träffa vinster, som uppkommit innan det nu föreliggande förslaget blir offentliggjort. En dylik retroaktiv beskattning skulle uppkomma, om ett aktiebolag etc. för länge sedan inköpt viss fastighet, som i böckerna är lågt upptagen. Beskattning skulle nämligen enligt det föreslagna systemet ske med utgångspunkt från det bokförda värdet vid ingången av det räkenskapsår, som kommer att ligga till grund för tillämpningen första gången av de nya bestämmelserna. Ett dylikt resultat synes lämpligen kunna undvikas på det sätt, att i det anförda fallet i stället för det lägre bokförda värdet fastig-

hetens taxeringsvärde, exempelvis för år 1927, skall få räknas som ingångsvärde. Särskilda bestämmelser bliva erforderliga, därest man vill såsom inkomst av skogsbruk taxera vinst på försäljning av växande skog i samband med försäljning av fastigheter i övrigt. Någon anledning att i denna promemoria närmare ingå på innehållet i dessa bestämmelser föreligger emellertid icke.

En särskild fråga är den, huru man i senast antytt avseende skall förfara i de fall, då enligt äldre lagstiftning beskattningsbar realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust skulle förelegat och där det ingångsvärde, från vilket man vid vinstens respektive förlustens beräkning skulle utgå, skiljer sig från bokföringsvärdet vid början av förutnämnda första bokföringsår och från 1927 års taxeringsvärde. Härom må uttalas följande. Å ena sidan torde det mera sällan förekomma, att vare sig bokföringsvärdet eller taxeringsvärdet är väsentligt högre än nämnda ingångsvärde — det gäller ju här inköp under de sista tio åren före lagstiftningens ikraftträdande och taxeringsvärden, som i regel fastställts år 1922 — varför någon större förlust för det allmänna ej genom att utgå från dessa värden kan väntas. Å andra sidan måste en beskattning, som utgår från det faktiska värdet, d. v. s. taxeringsvärdet, vid nämnda tidpunkt anses vara befogad, även om det ursprungliga anskaffningsvärdet varit högre än taxeringsvärdet, ty det har i det föregående förutsatts, att vinster, som uppstå efter nämnda tidpunkt, skola tagas till beskattning även i sådana fall, då de ej skulle beskattats enligt äldre lagstiftning. Vad däremot realisationsförlust beträffar, är ju denna enligt gällande lagstiftning endast i mycket begränsad utsträckning avdragsgill, varför den här förutsatta rätten till avdrag för förlust i rörelsen med utgångspunkt från bokföringsvärdet i regel innebär en mycket betydande förmån för vederbörande i förhållande till vad som nu gäller. Om hänsyn till de nuvarande reglerna angående realisationsvinstbeskattning — vilka skulle verka till det allmännas förmån — ej skall tagas under övergångstiden, torde därför ej tillräckliga skäl föreligga att göra någon undantagsbestämmelse för händelse av realisationsförlust. Det är nödvändigt att giva bestämmelserna en sådan utformning, att de ej vålla för stora svårigheter vid den praktiska tillämpningen.

### Värdeminskning å gruvor, stenbrott o. d.

Gruva, stenbrott och andra dylika tillgångar, som vid nyttjandet undergå substansminskning, lära rent logiskt på sätt och vis vara att anse som vara i en verksamhet. I det praktiska livet torde emellertid avskrivning och ej nedskrivning å dylika tillgångar tillämpas, och detta förfarande lärer även hava stöd inom bokföringsteorien. Ur taxeringsteknisk synpunkt torde det vara avgjort lämpligast att här tillämpa ett avskrivningsförfarande. Skatteberedningen har i sitt förslag till författnings-

bestämmelser förutsatt, att gruva skall i nu förevarande avseende likställas med inventarier. I vissa fall lärer i praktiken avskrivning å gruva i analogi med vad som sker beträffande byggnader hava vid taxeringarna medgivits å det aktuella värdet och ej å anskaffnings- eller bokföringsvärdet. Detta torde vara felaktigt, i det vad som skall avskrivas är anskaffningskostnaden samt sådana anläggningskostnader, som äro att likställa med anskaffningskostnad.

### Värdeminskning å patent och liknande rättigheter.

Beträffande patent och liknande tidsbegränsade rättigheter är det uppenbart, att en avskrivning bör ske med utgångspunkt från rättigheternas varaktighetstid, då de efter denna tids slut förlora sitt värde. Annorlunda ställer sig frågan beträffande sådana immateriella rättigheter, som ej äro tidsbegränsade, såsom rätt till varumärke, firma, tidnings namn o. d., enär frågan om dessas beräkneliga varaktighet i regel undandrar sig bedömande. Avskrivning i beskattningsavseende torde beträffande dylika tillgångar endast undantagsvis böra medgivas. Därest på grund av särskilda förhållanden avskrivning i dessa fall anses få äga rum, så böra — liksom beträffande patent och övriga tidsbegränsade rättigheter — reglerna beträffande inventarier finna analogisk tillämpning.

### Behandlingen av aktier, obligationer m. fl. lösa tillgångar, som ej äro inventarier.

I en rörelse kunna emellertid — utom varor och förbrukningsartiklar — finnas även andra lösa tillgångar än de förut nämnda, såsom aktier, andelar i ekonomiska föreningar, obligationer, andra fordringsbevis m. m. (att dessa i vissa företag äro att anse som vara, behöver här ej beröras). Beträffande dessa förekommer i regel ej avskrivning (i betydelsen successiv planmässig fördelning av anskaffningskostnaden) men väl nedskrivning. Å andra sidan är enligt allmän lagstiftning även uppskrivning under vissa betingelser medgiven.

Enligt gällande skattelagstiftning torde gälla, att beträffande »fordringar» — varmed i skattelagstiftningen torde förstås andra fordringar än de som pläga innefattas under benämningen värdepapper — såväl nedskrivning som uppskrivning skall ske allt efter det verkliga värdet. I fråga om värdepapper, inklusive sådana fordringsbevis som obligationer, förlagsbevis o. d., är däremot nedskrivning i beskattningsavseende ej tillåten, medan å andra sidan uppskrivning ej beskattas. Överhuvud förekommer, när ifrågavarande tillgångar ej betraktas som vara, beskattning beträffande desamma, utom vad angår deras avkastning, blott vid avyttring under sådana betingelser, att skattepliktig realisationsvinst föreligger.

Det mest rationella synes från ovan givna utgångspunkter vara att, så snart det gäller affärsdrivande juridiska personer, även på detta område genomföra liknande bestämmelser som i fråga om inventarier o. d. Dessa tillgångar böra dock icke i allo behandlas såsom inventarier utan snarast såsom varor. Beträffande obligationer och dylika värdepapper synes ett dylikt förslag knappast kunna väcka större betänkligheter — dessa värdepappers likställighet med »fordringar» är så stor, att en tillämpning i huvudsak av de för dessa gällande regler ligger nära tillhands. Mera tveksam kan man måhända ställa sig beträffande aktier och andelar i ekonomiska föreningar. Redan de värdefluktuationer, som dessa kunna undergå och som åtminstone i viss utsträckning skulle komma till uttryck i årsresultaten, kunde kanske bidraga till en dylik tvekan. I verkligheten har väl dock detta skäl mindre räckvidd, då det torde ligga i bolagens intresse att genom lämplig värdering av varulager o. d. förekomma alltför stora växlingar. Enligt av skatteberedningen förut framlagt förslag skulle aktiebolag och ekonomiska föreningar ej skatta för utdelningar från andra aktiebolag eller ekonomiska föreningar. Det kunde då kanske ligga nära till hands att ej heller beskatta försäljningsvinster eller medge avdrag för försäljningsförlust. Dessa frågor ligga dock i verkligheten på olika plan. Friheten från skatt på aktieutdelningar etc. motiveras därmed, att man vill undvika en mångdubbel beskattning av utdelade vinster. Detta utgör icke något skäl att medge skattefrihet för försäljningsvinster. Alldeles oavsett hur man förfar med utdelningarna skulle för övrigt även enligt gällande bestämmelser skatt på realisationsvinst vid aktieförsäljning förekomma, och det synes ej finnas någon som helst anledning att inskränka denna beskattning. Under sådana förhållanden synes ej heller det senast antydda skälet behöva nämnvärt inverka på den föreliggande frågans bedömande.

Om man i övrigt över hela linjen genomför ett hänsynstagande till de rent affärsmässiga resultaten av de juridiska personernas affärsverksamhet, förefaller det vid nu anförda förhållanden knappast lämpligt att stadga särbestämmelser för aktier o. d., utan har skatteberedningen ansett en utsträckning av de ifrågavarande reglerna till att gälla även dylika värdepapper böra ske.

I detta sammanhang torde förtjäna omnämnas de vid upptagande av obligationslån vanliga kapitalrabatter och liknande omkostnader. Det torde icke erfordras särskilda bestämmelser angående rätten till avdrag för dylika omkostnader, utan torde avdrag i beskattningsavseende böra medgivas, vare sig kostnaden omedelbart avföres eller den fördelas på ett antal år.

**Övergångsbestämmelser beträffande patent, gruvor och aktier m. m.**

Det föreligger behov av övergångsbestämmelser rörande även sist behandlade tre grupper tillgångar.

Vad angår patent och liknande rättigheter, rör det sig här om tillgångar av mera begränsad varaktighet, vilka i regel äro avsedda att i likhet med inventarier förbrukas i verksamheten. Man synes lämpligen kunna behandla dem på samma sätt som inventarier och alltså i viss utsträckning medgiva avdrag för tidigare i bokföringen gjorda avskrivningar.

När det är fråga om aktier, obligationer och liknande tillgångar skulle saknaden av övergångsbestämmelser medföra, att den skattskyldige vid en blivande avyttring skulle komma att skatta för värdeökning, som inträffat före den nya lagens ikraftträdande. Detta synes obilligt särskilt i fråga om värdehandlingar, som förvärvats mer än fem år före lagens ikraftträdande, enär enligt nuvarande lagstiftning en realisationsvinstbeskattning icke längre kan ifrågakomma. För att förekomma, det beskattningen verkar retroaktivt, torde det bliva nödvändigt att, i likhet med vad som föreslagits beträffande fastigheter, föreskriva, att den skattskyldige skall få vid en blivande avyttring räkna sig till godo skillnaden mellan värdehandlingarnas verkliga värde vid utgången av sista räkenskapsåret före den 1 mars 1927 och det bokförda värdet vid samma tidpunkt. Skyldigheten att bevisa en dylik värdeskillnad åligger naturligtvis den skattskyldige. Då det blir svårt att i en framtid anskaffa dylik bevisning, bör en skattskyldig, som vet att en dylik värdeskillnad föreligger, troligen söka redan omedelbart efter den nya lagens antagande hopbringa erforderlig utredning. I fråga om börsnoterade värdepapper får bevisningen i regel avse börsvärdet och i fråga om andra värdepapper får bevisningen gå ut på att visa, vad papperens saluvärde kan anses hava utgjort. I de fall, då några försäljningar av förevarande slags värdepapper icke skett inom avsevärd tid kring ifrågavarande tidpunkt och en lämpligare grund för fastställande av saluvärdena ej kan erhållas, bör värderingen av aktier få ske med utgångspunkt från behållna värdet av tillgångarna i det bolag, som aktierna avser.

Gruvor, stenbrott och liknande tillgångar intaga en mellanställning, enär å ena sidan avdrag för värdeminskning tillåtas, men å andra sidan dylika tillgångar kunna hava ett mycket högre värde än vare sig anskaffningskostnaden eller det bokförda värdet. Det rättvisaste resultatet torde i regel vinnas, därest man behandlar nu ifrågavarande tillgångar efter samma regler som dem, vilka föreslagits beträffande värdehandlingar, d. v. s. från beskattning frikallar vinst vid avyttring, i den mån det verkliga värdet vid tiden för övergången till det nya systemet överstigit det bokförda värdet vid samma tidpunkt. Bevisningen åligger även här den skattskyldige. Värdet skall beräknas med hänsyn till de vid tiden för

övergången kända förhållanden; hänsyn får alltså icke tagas exempelvis därtill, att därefter upptäckts, att fyndigheten haft större mäktighet än tidigare antagits eller dylikt.

### Beskattning i samband med tillgångars utskiftande till delägarna.

I det föregående har förutsatts, att man skulle kunna vid beskattningen anknyta till bokföringen och låta en affärsdrivande juridisk person åtnjuta avdrag för värdeminskning praktiskt taget med de belopp, som han avskrivit i sin bokföring. Någon risk för det allmänna skulle icke ligga i att på detta sätt medgiva stora avdrag för avskrivningar, enär antingen avskrivningarna i framtiden måste bliva desto mindre eller ock de stora avskrivningarna skulle medföra en vinst vid tillgångarnas avyttring. Emellertid föreligger den möjligheten, att en juridisk person i stället för att försälja tillgångar med ett lågt bokfört värde utdelar eller, i samband med upplösning, utskiftar tillgångarna till sina delägare. Till förekommande av att skattskyldighet på detta sätt kan undgås, synes det erfordras en bestämmelse, att en dylik utdelning eller utskiftning skall hava samma verkan som en försäljning, så att den juridiska personen får skatta för skillnaden mellan de utdelade eller utskiftade tillgångarnas saluvärde samt deras bokförda värde.

### Verkningarna av skatteberedningens förslag.

Därest det i skatteberedningens författningsutkast framlagda förslaget anses böra i sin helhet accepteras, så innebär detta i formellt avseende mycket betydande ändringar i förhållande till vad som nu gäller. Den reella ändringen däremot torde — på sätt beträffande inventarier i det föregående närmare utvecklats — bli mindre. Den genomgående tanken är den, att allt vad en affärsdrivande juridisk person företager sig hänför sig till rörelsen och att beskattningen bör inrättas därefter. Möjligheterna för ett affärsföretag att redovisa en ur dess egen synpunkt lämplig vinst under ett visst år vidgas, men utvidgningen torde dock med hänsyn till den redan nu föreliggande friheten beträffande värdering av varulager vara mindre än man måhända kunde vilja föreställa sig. En mängd anledningar till friktion mellan beskattningsmyndigheterna och affärsföretagen bortfalla, i det båda skola utgå från den affärsmässiga vinsten.

För taxeringsmyndigheterna uppstår en betydande fördel, enär kontrollen å avskrivningarna blir i hög grad förenklad — endast i undantagsfall torde bokföringen behöva frångås. Oegentligheter i deklarationerna torde för närvarande i stor utsträckning ske så, att i beskattningsavseende ej medgivna avskrivningar, kostnader för nybyggnader o. d. döljas å om-

kostnads- eller liknande driftskonton, medan däremot, när vederbörande tillgångar föryttras, beskattning av vinst blott i inskränkt omfattning förekommer. Olägenheter av detta slag torde i betydande utsträckning bortfalla.

Såsom redan i det föregående i visst avseende framhållits, åsyftar det framlagda förslaget icke vare sig en sänkning eller en ökning av den samlade skattebördan på de juridiska personerna — i längden bör denna bli i stort sett oförändrad, och åtskilligt talar för, att den kommer att jämnare än nu fördelas på de olika inkomståren.

Såsom en olägenhet ur affärslivets synpunkt med förslaget torde möjligen kunna framhållas, att det ej medger andra avskrivningar än dem, som skett i böckerna. Det är möjligt, att ett bolag av olika skäl måste redovisa någon vinst, ehuru dess ställning är svag och avskrivningar rätteligen bort ske, så att vinst ej uppkommit. Måhända kan det göras gällande, att skattelagstiftningen ej i dylikt fall bör genom beskattning av en i realiteten obefintlig vinst ytterligare försvaga den redan svaga ställningen. Emellertid torde det vara uppenbart, att ett fasthållande vid böckernas avskrivningar är en nödvändig förutsättning för det ifrågasatta förslagets genomförande, och att det därför för affärslivet gäller att väga fördelar och olägenheter mot varandra och träffa ett val, huruvida de nuvarande reglerna skola i huvudsak bibehållas eller det ifrågasatta nya systemet accepteras för de affärsdrivande juridiska personernas räkning.

Stockholm den 30 oktober 1926.

CARL W. U. KUYLENSTIERNA. HARALD WALLER.

---

*Bilaga*

till P. M. angående rätt till avdrag vid beskattningen för värdeminskning m. m.

# Förslag

till

## ändringar i kommunalskattekommitténs förslag till kommunalskattelag.

33 §.

*1 mom.* Till *intäkt* av rörelse eller yrke — — — likaledes som intäkt av rörelse eller yrke.

*2 mom.* För följande inländska juridiska personer, nämligen bolag med undantag av enkla bolag, ekonomiska föreningar, sparbanker, understödsföreningar som äro skattskyldiga för inkomst av rörelse eller yrke och centralkassor för jordbrukskredit skall till intäkt av rörelse eller yrke hänföras allt, som erhållits vid avyttring av fast eller lös egendom, såvida icke vad som erhållits är att anse såsom intäkt av jordbruksfastighet eller intäkt av annan fastighet.

Därest skattskyldig, som nyss nämnts, till sina delägare utdelar eller utskiftar andra tillgångar än kontanta penningar, skall så anses, som om avyttring ägt rum till pris, som kan anses skäligen motsvara tillgångarnas saluvärde vid tiden för utdelningen eller utskiftningen.

(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 bland annat:

— — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — —

värdeminskning, som byggnad, vilken är avsedd för användning i ägarens rörelse eller yrke, är underkastad;

värdeminskning genom slitning, utrangering eller eljest av rörelse- eller yrkesidkaren tillhöriga maskiner och andra inventarier av längre varaktighet;

värdeminskning å patenträtt och annan liknande rättighet;

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

— — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — —

72 §.

För skattskyldig, som enligt lag varit pliktig föra handelsböcker, skall inkomst av rörelse eller yrke beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, i den mån dessa icke stå i strid med särskilda bestämmelser i denna lag.

I andra fall än nu sagts skall intäkt anses hava åtnjutits det år, under vilket intäkten blivit för den skattskyldige tillgänglig för lyftning, och skall utgift eller omkostnad avdragas under det år, varunder utgiften betalats eller omkostnaden ägt rum.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1928.

— — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — —

Vid den nya lagens tillämpning skall följande iakttagas:

— — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — —

8. Därest skattskyldig, som avses i 33 § 2 mom., avyttrar fastighet eller gruva, stenbrott eller annan dylik naturtillgång eller ock aktie, obligation eller annan dylik värdehandling och tillgången i fråga förvärvats före utgången av det räkenskapsår, som gått till ända närmast före den 1 mars 1927, är vinst, som uppstått vid avyttringen, frikallad från beskattning, om och i den mån det visas, att det bokförda värdet av tillgången i utgående balansräkningen för nämnda räkenskapsår understigit tillgångens verkliga värde vid samma tidpunkt. Såsom fastighets verkliga värde skall anses 1927 års för fastigheten gällande taxeringsvärde.

9. Kan skattskyldig, som avses i 33 § 2 mom., visa, att han under de fem sista räkenskapsåren före den 1 mars 1927 i sina räkenskaper för sådan värdeminskning å annan tillgång än dels fastighet dels ock gruva, stenbrott och dylik naturtillgång, för vilken jämlikt 34 § 1 mom. avdrag är vid taxeringen medgivet, gjort större avskrivningar än som vid taxeringarna godkänts, äger han för dylika icke tidigare godkända avskrivningar åtnjuta avdrag med en tredjedel vid en var av 1928, 1929 och 1930 års taxeringar.

## Anvisningar

till 33 §.

1. Till intäkt av rörelse eller yrke — — — sista affärshändelsen i hans rörelse. Däremot räknas icke hit sådan intäkt, som till den skattskyldige kan inflyta vid sidan av rörelsen eller utanför vad normalt är att anse såsom driftinkomst, såsom exempelvis vid avyttring av personlig lösegendom eller, med de undantag som angivas i 33 § 2 mom., vid realisation av tillgångar till stadigvarande bruk i rörelsen. Den intäkt, som erhålles — — — stadgade grunder.

För skattskyldig, som avses i 33 § 2 mom., skall däremot till intäkt av rörelse eller yrke hänföras allt, som erhållits vid avyttring av fast eller lös egendom, såvida icke vad som erhållits är att anse såsom intäkt av jordbruksfastighet eller intäkt av annan fastighet.

I enlighet härmed skall en enskild person, vilken driver jordstyckningsrörelse, såsom intäkt av rörelsen upptaga vad som erhållits vid försäljning av en fastighetslott. Avyttrar däremot en enskild näringsidkare någon för

hans industriella verksamhet avsedd fastighet, upptages därvid erhållen valuta icke såsom intäkt av rörelsen, men skall, därest vinst å dylik avyttring uppkommit och de i 40 § angivna förutsättningarna föreligga, vinsten upptagas såsom intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. Avyttrar exempelvis ett industriaktiebolag en för driften avsedd fastighet eller säljer bolaget en maskin, som använts till stadigvarande bruk i rörelsen, hänföres köpeskillingen likaledes till intäkt av rörelsen. Om däremot en enskild näringsidkare försäljer en dylik maskin, upptages vad därvid influtit icke såsom intäkt av rörelsen; uppstår vinst, beskattas densamma endast under de i 40 § angivna förutsättningar, och, om förlust uppstår, får denna enligt bestämmelserna i 40 och 42 §§ avdragas endast från intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet.

2. Ränteintäkt — — — i samma rörelse.

Intäkt genom försäljning av aktier och andra värdehandlingar kommer, även om de icke äro att betrakta såsom varor, alltid att för skattskyldig, som avses i 33 § 2 mom., utgöra intäkt av rörelse eller yrke.

— — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — —

till 34 §.

— — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — —

3. Avdrag medgives ock för den värdeminskning, som byggnad, vilken är avsedd för användning i ägarens rörelse eller yrke, är underkastad. Avdraget bör bestämmas till viss procent av byggnadens värde, olika allt efter den tid byggnaden anses kunna för sitt ändamål utnyttjas. Vid bestämmande av denna tid har man att taga hänsyn exempelvis jämväl därtill, att den rörelse, för vilken byggnaden är avsedd, kan antagas komma att fortsätta blott ett jämförelsevis kort antal år, såsom då fråga är om byggnad för utnyttjande av en begränsad malmfyndighet, eller därtill, att å annans grund belägen byggnad, som användes i rörelse eller yrke, vid nyttjanderättens upphörande icke skall av jordägaren lösas.

I fråga om rent tillfälliga byggnader, som användas blott ett fåtal år, exempelvis baracker vid ett järnvägs- eller dammbygge, får avdrag ske för den verkliga kostnaden sålunda, att den antingen i sin helhet avdrages det år, då utgiften ägt rum, eller fördelas på de år, under vilka byggnaden användes.

4. Såsom driftkostnad får under anskaffningsåret avdragas hela kostnaden för anskaffande av redskap och andra inventarier, som äro underkastade hastig förbrukning eller förslitning, vilket i regel kan anses vara fallet, när de beräknas hava kortare varaktighetstid av fem år.

I fråga om maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier, vilka hava längre varaktighet, får däremot avdrag för anskaffningskostnaden ske i form av avdrag för värdeminskning. Avdraget, vilket avser värdeminskning genom slitning och därmed jämförlig orsak, skall fördelas på flera år med vissa efter tillgångens varaktighet så avpassade belopp, att an-

skaffningskostnaden för en tillgång kan till fullo avdragas under den tidrymd, densamma är för sitt ändamål ekonomiskt användbar, och bör det årliga avdraget i regel bestämmas till viss bråkdel av anskaffningskostnaden, dock att, där detta på grund av bristande utredning icke kan ske, avdrag får ske med viss procent å bokförda värdet eller efter annan grund, som kan finnas skälig. Blir en tillgång av förevarande slag, innan kostnaden för dess anskaffande fått i sin helhet avdragas, utsliten eller föråldrad, så att dess fortsatta användande i driften icke är ekonomiskt lämpligt, får avdrag äga rum för den ännu icke avdragna anskaffningskostnaden, i den mån denna återstående anskaffningskostnad överstiger vad som influtit vid försäljning av den utrangerade tillgången.

5. Avdrag får jämväl ske för värdeminskning, som patenträtt och liknande tidsbegränsad rättighet, vilken rörelse- eller yrkesidkare förvärvat för utnyttjande vid en av honom driven tillverkning, undergått på grund av minskning av den återstående giltighetstiden, och skall avdraget fördelas på giltighetstiden, så att under densamma anskaffningskostnaden blir till fullo avdragen. Blir före giltighetstidens utgång en tillgång av nu förevarande art värdelös på grund av nya uppfinningar eller eljest förändrade förhållanden, får den resterande anskaffningskostnaden omedelbart avdragas.

Är det åter fråga om patenträtt eller annan liknande rättighet, vilken rörelse- eller yrkesidkare tillgodogör sig genom att överlåta exploateringen till annan, är rättigheten att anse såsom vara eller produkt och får behandlas efter de för dylika tillgångar gällande regler.

Avdrag för värdeminskning å varumärke, firmanamn och andra liknande rättigheter av good wills natur må medgivas blott i den mån deras värde kan anses i verkligheten begränsat till viss tid.

6. För substansminskning vid tillgodogörande av naturtillgångar såsom gruvor, stenbrott m. m. får avdrag ske i form av årlig avskrivning så avpassad, att anskaffningskostnaden blir till fullo avdragen under den tid, tillgången beräknas räcka. I anskaffningskostnaden inräknas icke blott vad som erlagts vid inköp eller annat förvärv av fyndigheten utan jämväl de kostnader, som nedlagts för fyndighetens exploaterande, såsom exempelvis för upptagande av schakt vid gruva eller anläggning av utfartsvägar vid stenbrott med mera dylikt, allt i den mån dessa kostnader icke fått avdragas såsom kostnader i den löpande driften.

7. Därest på grund av extraordinära konjunkturförhållanden anskaffningskostnaden för tillgång, som avses i punkt 4 andra stycket, punkt 5 första stycket eller punkt 6 här ovan, mera avsevärt överstigit det pris, som kan förutses bliva de för liknande tillgångar normala, må anskaffningskostnaden avdragas hastigare än bestämmelserna eljest skulle föranleda. Detta sker i den form, att den skattskyldige får åtnjuta särskilt avdrag för överpris och merkostnad, motsvarande skillnaden mellan den verkliga anskaffningskostnaden och det belopp, vartill anskaffningskostnaden kan antagas under normala förhållanden hava högst uppgått, och får avdraget fördelas

på flera år, i den mån intäkten efter avdrag för övriga omkostnader förslår till täckande av avdraget. Medgiver taxeringsmyndighet avdrag för överpris och merkostnad, skall hänsyn härtill tagas vid fastställande av normalt avdrag för värdeminskning, så att dylikt avdrag kommer att åtnjutas blott för vad som av anskaffningskostnaden återstår efter avdrag av överpris och merkostnad. Avdrag för överpris och merkostnad må icke medgivas vid blott smärre ändringar i konjunkturerna eller för det fall, att den verkliga anskaffningskostnaden blott obetydligt överstigit vad som kan anses utgöra normal anskaffningskostnad.

8. Skattskyldig, som avses i 33 § 2 mom., skall i regel vid beskattningen erhålla avdrag för värdeminskning, som är medgivet enligt punkterna 3—7 här ovan, med de belopp, som avskrivits i räkenskaperna. Dylik skattskyldig äger jämväl åtnjuta avdrag för överpris och merkostnad å byggnad, därest avskrivning härför skett i räkenskaperna. Avdragen få icke vara högre än de i räkenskaperna gjorda avskrivningarna och skola ej heller sättas lägre än nämnda avskrivningar i annat fall än då avskrivningarna kunna anses uppenbart oskäliga. Hava räkenskaperna för något år frångåtts och den skattskyldige sålunda för det året fått åtnjuta lägre avdrag än de i räkenskaperna gjorda, är han berättigad att, i den mån motsvarande avdrag ett senare år må befinnas skäligt, då tillgodonjuta sådant, när och i den mån intäkten förslår därtill; i dylikt fall får den skattskyldige alltså åtnjuta avdrag med högre belopp än som motsvarar de för året i räkenskaperna gjorda avskrivningarna.

Annan skattskyldig än sådan, som avses i 33 § 2 mom., äger åtnjuta avdrag för värdeminskning med belopp, som enligt de i punkterna 3—7 här ovan angivna grunder kunna anses riktigt avvägda i förhållande till den verkliga värdeminskningen.

9. motsvarar punkt 4 i kommittéförslaget.

10. motsvarar punkt 5 i kommittéförslaget.

11. I anslutning till — — — punkt 6 i kommittéförslaget — — — — minskande av sin eljest skattepliktiga inkomst. Däremot räknas icke hit förlust, som skattskyldig kan hava lidit vid sidan av vad som normalt ingår såsom ett led i förvärvsverksamheten, exempelvis genom borgensförbindelse eller 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.

Vad nu sagts gäller ej skattskyldig, som avses i 33 § 2 mom.; dylik skattskyldig äger avdraga all förlust.

— — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — — —

till 72 §.

1. För *skattskyldig, som enligt lag varit pliktig föra handelsböcker,* skall beräkningen av inkomst av rörelse eller yrke ske på grundval av hans

bokföring, med iakttagande dock av följande. Därest vinstresultatet påverkats därav, att bland intäkter upptagits sådana intäkter, vilka icke skola beskattas såsom inkomst, eller bland utgifter avförts sådana poster, för vilka vid inkomstberäkningen avdrag icke får ske, skall företagas erforderlig justering av det bokföringsmässiga vinstresultatet till överensstämmelse med en inkomstberäkning enligt de i denna lag stadgade grunder. Angående beräkning av inkomst av jordbruksfastighet gäller vad därom är särskilt stadgat.

Med iakttagande av vad nu sagts skola efter allmänt vedertagen köpmannased ordentligt förda handelsböcker följas vid beräkningen av den skattskyldiges inkomst. Särskilt gäller, att den i räkenskaperna gjorda värdesättningen å tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning i rörelse eller yrke endast undantagsvis må frångås vid inkomstberäkningen, samt att, på sätt angives i punkt 8 av anvisningarna till 34 §, i fråga om skattskyldig, som avses i 33 § 2 mom., i regel ej heller i räkenskaperna gjorda avskrivningar för värdeminskning må frångås.

Vad här är stadgat gäller såväl i avseende å den egentliga inkomstberäkningen som då fråga är om bestämmandet av det år, varunder en inkomst skall anses hava åtnjutits eller en utgift skall anses hava ägt rum. I sistnämnda avseende gäller alltså, att inkomst skall anses hava åtnjutits under det år, då densamma enligt allmänt vedertagen köpmannased bör i räkenskaperna uppföras såsom inkomstpost, även om den ännu icke av den skattskyldige uppburits i kontanta penningar eller eljest kommit honom tillhanda t. ex. i form av levererade varor, fullgjorda prestationer eller på annat härmed jämförligt sätt. Vad sålunda gäller i fråga om inkomstposterna har motsvarande tillämpning i fråga om utgiftsposterna.

I fråga om tiden för inkomst- och utgiftsposters beräknande enligt bokföringsmässiga grunder tillämpas i allmänhet det förfaringssättet, att fordringar i rörelse eller yrke uppföras såsom inkomst under det år, då de uppkomma, och att ränteintäkter hänföras till inkomsten för det år, på vilket de belöpa, i bägge fallen oberoende av huruvida de verkligen influtit under nämnda år eller icke. Å andra sidan lärer det vara vedertaget, att förskottsvis influtna räntor, som till större eller mindre del belöpa å ett kommande år, till denna del bokföringsmässigt hänföras till det sistnämnda årets inkomst.

Om beskattningsmyndighet, med frångående av den skattskyldiges på hans räkenskaper grundade inkomstberäkning, såsom inkomst för ett år beskattat vinst, som enligt de vid bokföringen tillämpade grunderna först ett senare år framkommer såsom bokföringsmässig vinst, skall vid inkomstberäkningen för det följande år, då vinsten i bokföringen kommer till synes, det sistnämnda årets i bokföringen redovisade vinstresultat med hänsyn härtill justeras på sådant sätt, att den redan beskattade vinsten icke för det året ånyo tages till beskattning.

Motsvarande gäller för det fall, att beskattningsmyndighet ansett förlust,

av beskaffenhet att avdrag därför får ske, icke böra beaktas vid inkomstberäkningen för det år, under vilket den kommit till synes i räkenskaperna, eller beskattningsmyndighet eljest något år frångått den skattskyldiges bokföring i avseende, som kan hava inflytande på följande års inkomstberäkning.

2. — — — — (Avser inkomståret i andra fall än som i punkt 1 beröras.)

till övergångsbestämmelserna.

1. Därest skattskyldig, som avses i 33 § 2 mom., avyttrar fastighet, naturtillgång, såsom gruva, stenbrott och dylikt, eller aktie, obligation eller annan liknande värdehandling, och tillgången i fråga förvärvats före utgången av det räkenskapsår, som gått till ända närmast före den 1 mars 1927, gälla följande särskilda bestämmelser. Har köpeskilling eller eljest överenskommen valuta överstigit det bokförda värdet av tillgången och har alltså bokföringsmässigt vinst uppstått på avyttringen, är denna vinst frikallad från beskattning, om och i den mån tillgångens verkliga värde vid utgången av förutnämnda räkenskapsår överstigit det bokförda värdet vid samma tidpunkt. Det belopp, som utgör skillnaden mellan det verkliga värdet och nyssnämnda bokförda värde, får fördenskull vid taxeringen avdragas från den bokföringsmässiga vinsten på avyttringen. Om nämnda skillnadsbelopp skulle överstiga vinsten på avyttringen, medför detta icke rätt att vid taxeringen åtnjuta avdrag för det överskjutande beloppet såsom förlust. Avdrag för förlust vid avyttring av tillgång, varom här är fråga, får vid taxeringen åtnjutas endast om och i den mån erhållen valuta understiger tillgångens bokförda värde vid tiden för avyttringen. Rätten att från vinsten på avyttringen avdraga den förut omnämnda skillnaden mellan det verkliga värdet och det bokförda värdet kan dock hava till följd en rätt till avdrag för underskott å rörelsen, nämligen för det fall att, efter frånräknande av vinsten på avyttringen i fråga, rörelsen i övrigt visat underskott. Dylikt underskott får avdragas uti den i 42 § stadgade ordning.

Med tillgångs verkliga värde avses i fråga om fastighet 1927 års för fastigheten gällande taxeringsvärde och i fråga om annan tillgång det belopp, som, enligt vad antagas kan, skulle hava erhållits för tillgången vid en försäljning vid den angivna tidpunkten. Värdet skall alltså beräknas med hänsyn till de vid nämnda tid kända förhållanden, och hänsyn får icke tagas exempelvis till efter nämnda tidpunkt gjorda upptäckter angående en gruvfyndighets omfattning eller dylikt.

2. Har före denna lags ikraftträdande skattskyldig, som avses i 33 § 2 mom., vid taxeringarna icke fått för värdeminskning å tillgångar, som avses i anvisningarna till 34 § punkterna 4 och 5, åtnjuta lika stora avdrag som de avskrivningar, vilka den skattskyldige verkställt i sina räkenskaper, kan den skattskyldige för de tre räkenskapsår, vilkas inkomst taxeras närmast efter lagens ikraftträdande, få åtnjuta avdrag för värdeminskning med högre belopp än de för samma år i räkenskaperna gjorda avskrivningarna. Den skattskyldige får i sådant avseende räkna sig till godo skillnaden mellan de

avskrivningar, som under de närmast före lagens ikraftträdande taxerade fem räkenskapsåren gjorts i räkenskaperna, samt de avdrag för värdeminskning, som för samma tid medgivits vid taxeringarna. Denna skillnad får avdragas vid de tre första taxeringarna efter lagens ikraftträdande med en tredjedel vid en var av dem. I annan form tages icke hänsyn till skillnad mellan avskrivningar, som skett för räkenskapsår, vilkas inkomst taxerats före lagens ikraftträdande, samt för samma år vid taxeringarna medgivna avdrag. Har den skattskyldige före lagens ikraftträdande fått vid taxeringarna åtnjuta högre avdrag än som motsvaras av uti böckerna gjorda avskrivningar, föranleder detta sålunda icke därtill, att den skattskyldige vid följande taxeringar skall åtnjuta så mycket lägre avdrag, utan får den skattskyldige ändock åtnjuta avdrag med samma belopp som de i räkenskaperna gjorda avskrivningarna.

---

7 — 4917.

# Innehållsförteckning.


| | Sid |
|---|---|
| Förord | 3 |
| P. M. angående landstingsbeskattningen | 5 |
| P. M. angående den kommunala progressivskatten och anskaffning av medel för kommunal skatteutjämning | 17 |
| Tabeller rörande den kommunala progressivskatten | 35 |
| P. M. angående rätt till avdrag vid beskattningen för värdeminskning å inventarier, byggnader m. m. i rörelse eller yrke | 42 |

# Statens offentliga utredningar 1927

## Systematisk förteckning

(Siffrorna inom klammer beteckna utredningarnas nummer i den kronologiska förteckningen.)

---

### Allmän lagstiftning. Rättskipning. Fångvård.

Yttranden i anledning av processkommissionens betänkande ang. rättegångsväsendets ombildning. [15]

### Statsförfattning. Allmän statsförvaltning.

Utredning med förslag till ändrade bestämmelser rörande allmänna handlingars offentlighet. [2]
1926 års pensionsutredning. Betänkande med förslag till ny civil pensionslag m. m. [8]
Betänkande med förslag till kungörelse ang. anställande av kommissionärer hos statsdepartement och vissa ämbetsverk m. fl. myndigheter. [21]

### Kommunalförvaltning.

### Statens och kommunernas finansväsen.

Betänkande med förslag till förordning med tulltaxa. [20]
Promemorior rörande vissa beskattningsfrågor. [23]

### Politi.

Förslag till åtgärder gentemot missbruk av alkoholhaltiga apoteksvaror m. m. [16]
Sinnesslövårdssakkunniges betänkande. 2. Betänkande med förslag rörande ordnandet av vården av vuxna vanartade sinnesslöa (asociala imbecilla). [18]
Utlåtande ang. tillverkning av alkoholsvaga extraktrika maltdrycker. [19]

### Socialpolitik.

Utredningar till belysande av arbetsfredsfrågan. [4]
Allmänna principer för en ny gruvlagstiftning. [14]

### Hälso- och sjukvård.

Betänkande med förslag till lag om vissa av landsting eller kommuner drivna sjukhus m. m. [3]
Betänkande med förslag till lag om sinnessjuka och om undersökning angående sinnesbeskaffenhet m. m. [10]

### Allmänt näringsväsen.

### Fast egendom. Jordbruk med binäringar.

Betänkande med förslag ang. den statsunderstödda egnahemsverksamheten. [12]

### Vattenväsen. Skogsbruk. Bergsbruk.

Betänkande ang. åtgärder för tryggande av skogsvårdsstyrelsernas ekonomi m. m. [1]

### Industri.

Hussvampen och konservering av trä mot röta. [9]

### Handel och sjöfart.

Betänkande ang. sjöfartsavgifter. [7]

### Kommunikationsväsen.

Järnvägs- och automobiltrafikkonferensen i Stockholm den 23—25 maj 1927. [17]

### Bank-, kredit- och penningväsen.

1924 års bankkommittés betänkande. [11]

### Försäkringsväsen.

### Kyrkoväsen. Undervisningsväsen. Andlig odling i övrigt.

Betänkande och förslag rörande den andliga vården vid armén. [5]
Supplement nr 3 till Sverges familjenamn 1920. [6]
Betänkande med förslag ang. vidgad rätt till utträde ur svenska kyrkan. [13]
Utredning ang. disposition av skogsavkastningen vid boställen anslagna till klockare och lärare vid de allmänna läroverken. [22]

### Försvarsväsen.

### Utrikes ärenden. Internationell rätt.

Sthlm 1927, Isaac Marcus' Boktr.-A.-B.