



**National Library
of Sweden**

Denna bok digitaliserades på Kungl. biblioteket år 2012

x. A

S. O. U.
0

STATENS OFFENTLIGA UTREDNINGAR 1945: 35
FINANSDEPARTEMENTET



1944 ÅRS SKATTESAKKUNNIGA

I

BETÄNKANDE

MED FÖRSLAG ANGÅENDE

VISSA SPÖRSMÅL PÅ DEN
ALLMÄNNA KOMMUNALBESKATT-
NINGENS OMRÅDE

STOCKHOLM

1945

Statens offentliga utredningar 1945

Kronologisk förteckning

1. Betänkande med förslag till utlänningslag och lag angående omhändertagande av utlänning i anstalt eller förläggning. Norstedt. 169 s. **Ju.**
2. Betänkande med förslag till organisation av en luftfartsstyrelse m. m. Norstedt. 68 s. **K.**
3. Betänkande rörande särskilda åtgärder vid Återförandet till civil verksamhet av till beredskaps-tjänstgöring inkallad personal. Hæggsström. 74 s. **Fö.**
4. Betänkande angående den husliga utbildningen. Beckman. 167 s. **S.**
5. Betänkande med utredning och förslag angående yrkesutbildning av sjöfolk av manskapsgrad samt åtgärder till höjande av sjöfolkets allmänna och medborgerliga bildning. Idun. 370 s. **E.**
6. Utredning rörande den tekniskt-vetenskapliga forskningens ordnande. 7. Förslag till åtgärder för livsmedelsforskningens ordnande. Hæggsström. 150 s. **H.**
7. Betänkande rörande Sveriges smalspåriga järnvägar. Del 1. Allmänna synpunkter. Idun. 109 s. **K.**
8. Betänkande rörande Sveriges smalspåriga järnvägar. Del 2. Blekingenäts järnvägar. Idun. 124 s. 1 pl. **K.**
9. Promemoria med förslag till arrendebestämmelser för kommunal jord. Marcus. 56 s. **Jo.**
10. Betänkande och förslag rörande effektivisering av skyddshemselevernas eftervård m. m. Marcus. 158 s. **S.**
11. Utredningar angående ekonomisk efterkrigsplanering. 8. Framställningar och utlåtanden från kommissionen för ekonomisk efterkrigsplanering. 2. Betänkande med förslag till vissa åtgärder i syfte att under depression stimulera avsättningen av varaktiga konsumtionsvaror m. m. Marcus. 153 s. **Fi.**
12. Investeringsutredningens betänkande med förslag till investeringsreserv för budgetåret 1945/46 av statliga, kommunala och statsunderstödda anläggningsarbeten. Marcus. viij, 350 s. **Fi.**
13. Bilagor till investeringsutredningens betänkande med förslag till investeringsreserv för budgetåret 1945/46 av statliga, kommunala och statsunderstödda anläggningsarbeten. Marcus. 83 s. **Fi.**
14. Socialpolitikens ekonomiska verkningar. Av C. Welinder. Beckman. 113 s. **S.**
15. Stadsplanutredningen 1942. 3. Förslag till byggnadslag m. m. V. Pettersson. 646 s. **Ju.**
16. Betänkande med förslag till nyorganisation av kyrkomusikerbefattningarna m. m. Del 1. Hæggsström. 208 s. **E.**
17. Statsmakterna och folkhushållningen under den till följd av stormaktskriget 1939 inträdda krisen. Del 5. Tiden juli 1943—juni 1944. Idun. 484 s. **Fö.**
18. Normalbrandordning för städer, köpingar och municipalsamhällen. Norstedt. 21 s. **K.**
19. Normalbrandordning för landskommuner. Alternativ 1. För kommuner med byggebrandförsvaret och skogsbrandförsvaret samordnade. Norstedt. 21 s. **K.**
20. Normalbrandordning för landskommuner. Alternativ 2. För kommuner, i vilka skogsbrandförsvaret ordnats för sig. Norstedt. 22 s. **K.**
21. Betänkande och förslag rörande upplysningsverksamhet om och inom försvaret. Katalog- o. Tidskriftstryck. 142 s. **Fö.**
22. Ungdomen och nöjeslivet. Ungdomsvårdskommitténs betänkande del 3. Hæggsström. 372 s. **Ju.**
23. Socialvårdskommitténs betänkande. 10. Statistisk undersökning angående folkpensionärernas bostadsförhållanden m. m. Beckman. 108 s. **S.**
24. Betänkande angående grundpenningväsendet. Marcus. 64 s. **H.**
25. Betänkande och förslag angående statsbidrag till byggnader för folkskoleväsendet. Hæggsström. 83 s. **E.**
26. Kommitténs för partiellt arbetsföra betänkanden. Bilaga nr 1. Riktlinjer för skapande av socialväsendets forskningsorganisation. Av Hj. Cederström. Idun. xx 296 s. 4 pl. **S.**
27. 1944 års uppbořdsberednings betänkande med förslag till omläggning av uppbořdsförandet. Marcus. 589 s. **Fi.**
28. Straffrättskommitténs betänkande med förslag till ändringar av strafflagen för skapande av krigsmakten i vad den berör brott mot staten och allmänheten. Norstedt. 86 s. **Ju.**
29. Straffrättskommitténs betänkande med förslag till ändrad lagstiftning om ämbetsbrott av präst. Norstedt. 26 s. **Ju.**
30. Utredningar angående ekonomisk efterkrigsplanering. 9. Framställningar och utlåtanden från kommissionen för ekonomisk efterkrigsplanering. 3. Betänkande angående den svenska handelspolitiken efter kriget m. m. Marcus. 124 s. **Fi.**
31. Utredningar angående ekonomisk efterkrigsplanering. 10. Sysselsättningsundersökningar. Marcus. 224 s. **Fi.**
32. Betänkande angående dyrortsgrupperingen. Hæggsström. 400 s. **Fi.**
33. Betänkande angående yrkesutbildningen i Norrland. Sv. Tryckeri AB. 304 s. **Jo.**
34. Betänkande med förslag angående kommissionärsväsendet vid statens förvaltningsmyndigheter m. m. V. Pettersson. 160 s. **S.**
35. 1944 års skattesakkunniga. 1. Betänkande med förslag angående vissa spörsmål på den allmänna kommunalbeskattningsens område. V. Pettersson. 232 s. **Fi.**

Anm. Om särskild tryckort ej anges, är tryckorten Stockholm. Bokstäverna med fetstil utgöra begynnelsebokstäverna till det departement, under vilket utredningen avgivits, t. ex. **E.** = ecklesiastikdepartementet, **Jo.** = jordbruksdepartementet. 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 1945: 35

FINANSDEPARTEMENTET



1944 ÅRS SKATTESAKKUNNIGA

I

BETÄNKANDE

MED FÖRSLAG ANGÅENDE

VISSA SPÖRSMÅL PÅ DEN
ALLMÄNNA KOMMUNALBESKATT-
NINGENS OMRÅDE

VICTOR PETTERSONS BOKINDUSTRIAKTIEBOLAG
STOCKHOLM 1945



STATENS OBTJÄNINGSBOK



1937 ÅRS RÄKONSKAP

1

REGERINGEN

UND FÖRSTO MÅNDE

ÄRST SPÖRSMÅL PÅ DEN

ALLMÄNNA KOMMUNALREKONSTR

NINGENS ÖFRÅDE

STATENS OBTJÄNINGSBOK

Till Herr Statsrådet och Chefen för Kungl. Finansdepartementet.

Genom beslut den 23 december 1943 har Herr Statsrådet och Chefen för Kungl. Finansdepartementet förordnat, att kommunalskatteberedningens verksamhet skulle upphöra med utgången av år 1943 samt att två av beredningens ledamöter, nämligen ledamoten av riksdagens första kammare *A. J. Bårg* och landskamreraren *C. J. Bergstedt*, skulle såsom sakkunniga inom finansdepartementet biträda med utredningen av vissa återstående kommunalskattefrågor. De sakkunniga hava antagit benämningen 1944 års skattesakkunniga.

Genom Herr Statsrådets beslut den 21 januari 1944 har statistikern, numera taxeringsrevisorn *O. Östman* förordnats att biträda de sakkunniga.

Efter verkställd utredning få de sakkunniga härmed vördsamt överlämna ett första betänkande angående vissa spörsmål på den allmänna kommunalbeskattningens område. Övriga till de sakkunniga hänskjutna frågor komma att behandlas i ett senare betänkande.

Vid utarbetandet av detta betänkande har såsom sekreterare tjänstgjort ledamoten Bergstedt. Det statistiska materialet har sammanställts och redigerats av taxeringsrevisorn Östman, vilken jämväl tagit del i utarbetandet av de sakkunnigas förslag.

Stockholm den 31 maj 1945.

A. J. BÄRG

CARL BERGSTEDT

FÖRFATTNINGSFÖRSLAG

Förslag

till

lag om ändring i vissa delar av kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370).

Häri genom förordnas, att anvisningarna till 51 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 skola upphöra att gälla, att 5 § 1 mom., 13 § 2 mom., 22 § 1 mom., 25 § 1 mom., 29 § 1 mom., 46 § 3 mom., 48 § 2 och 3 mom., 50 § 2 och 3 mom., 51, 52 och 54 §§ samt anvisningarna till 5, 20, 22 och 70 §§ nämnda lag skola erhålla ändrad lydelse, att i 46 § sagda lag skall införas ett fjärde moment samt att till 52 § samma lag¹ skola fogas anvisningar, allt på sätt nedan angives:

5 §.

1 mom. Från skatteplikt — — — avsedda byggnader.

Tillhör sådan allmän plats, begravningsplats eller byggnad, varom i b) eller d) sägs, kommun, församling, skoldistrikt eller fattigvårdssamhälle och är densamma belägen utanför området för kommun, varmed den menighet, som äger fastigheten, sammanfaller eller vari den helt eller delvis ingår, skall dock dylik fastighet vara underkastad skatteplikt.

Därest under — — — fastighetens värde.

13 §.

2 mom. I ägares ställe skattskyldig är:

- a) den, som — — — ärftlig besittningsrätt;
- b) innehavare av — — — menighet; samt
- c) innehavare av publikt boställe, prästgård, biskopsgård eller på lön anslagen jord.

Såsom innehavare av publikt boställe eller på lön anslagen jord skall anses den tjänstinnehavare eller annan, som författningsenligt äger nyttja fastigheten eller tillgodonjuta dess avkastning. Beträffande löneboställe och präst-

¹ Senaste lydelse av 52 § 1 mom. se SFS 1930:190, av 50 § 2 mom. se SFS 1932:291, av 13 § 2 mom. se SFS 1932:411, av 25 § 1 mom., 29 § 1 mom., 48 § 2 mom. och anvisningarna till 20 och 22 §§ se SFS 1938:368 samt av 5 § 1 mom. se SFS 1942:274.

gård, vilka avses i ecklesiastik boställsordning, är vederbörande pastorat att anse såsom innehavare samt beträffande biskopsgård och biskopshemman kyrkofonden.

Skall avkastning — — — fastighetens skogsvärde.

Där beträffande — — — å skogsvärde.

22 §.

1 mom. Från bruttointäkten — — — av fastigheten;

ränta å lånat, i fastigheten nedlagt eller för dess drift använt kapital, dock, såvitt angår av staten ägd eller nyttjad fastighet, med högst två procent av det bokförda värdet av de i förvärvskällan nedlagda tillgångarna;

speciella skatter — — — det allmänna.

Har skog — — — tidigare medgivits.

Har växande — — — gällande ingångsvärde.

Hemmavarande barn — — — tillhöra arbetspersonalen.

25 §.

1 mom. Från bruttointäkten — — — till fastigheten;

ränta å lånat, i fastigheten nedlagt kapital, dock, såvitt angår av staten ägd eller nyttjad fastighet, med högst två procent av det bokförda värdet av de i förvärvskällan nedlagda tillgångarna.

Medlem av — — — som icke äro att anse såsom kapitaltillskott.

Har bostadsförening — — — såsom kapitaltillskott.

29 §.

1 mom. Från bruttointäkten — — — deras tillgodogörande;

ränta å lånat kapital, som nedlagts i rörelsen, så ock å gäld, som den skattskyldige ådragit sig för sin utbildning för rörelsen, dock, såvitt angår av staten utövad rörelse, med högst två procent av det bokförda värdet av de i förvärvskällan nedlagda tillgångarna;

kostnad för — — — till kapitalförlust.

46 §.

3 mom. Kunna avdrag, som i 1 och 2 mom. medgivas, helt eller delvis ej utnyttjas å den i kommunen skattepliktiga inkomsten, må bristen, avrundad nedåt till jämna tiotal kronor, avräknas å skattepliktig inkomst, som den skattskyldige åtnjutit i annan kommun. Finnes skattepliktig inkomst, varå avräkning kan ske, i flera andra kommuner, fördelas bristen i jämna tiotal kronor å kommunerna i förhållande till den skattepliktiga inkomst, som i varje kommun återstår efter avdrag enligt 1, 2 och 4 mom.

Avräkning, varom i detta mom. stadgas, må ej ske beträffande staten, landsting, kommuner, andra menigheter eller hushållningssällskap.

4 mom. Har gift kvinna, som levt tillsammans med sin man och under större delen av beskattningsåret varit här i riket bosatt, under året haft inkomst av rörelse eller av eget arbete, må hon, om och i den mån sådan hennes inkomst därtill förslår, i hemortskommunen åtnjuta avdrag med 200 kronor.

(Se vidare anvisningarna.)

48 §.

2 mom. Skattskyldig fysisk person, som varit här i riket bosatt under *hela* beskattningsåret, äger att å taxerad inkomst åtnjuta kommunalt ortsavdrag (grundavdrag och familjeavdrag) på sätt nedan sägs.

Grundavdraget utgör — — — 500 kronor.

Skattskyldig, vilken under beskattningsåret varit gift och levt tillsammans med sin hustru eller som haft hemmavarande eller av den skattskyldige helt eller delvis underhållet barn under 18 år, vilket icke haft minst 600 kronors behållen inkomst, är berättigad att, utöver grundavdrag, åtnjuta familjeavdrag. Familjeavdraget utgör — — — 200 kronor.

Skattskyldig, som — — — för hustru.

För barn — — — tjugotal kronor.

3 mom. Skattskyldig fysisk person, som varit här i riket bosatt allenast under *en del* av beskattningsåret, äger åtnjuta kommunalt ortsavdrag, utgörande för varje kalendermånad eller del därav, varunder han varit här i riket bosatt, en tolvtedel av det enligt bestämmelserna i 2 mom. medgivna avdrag. Det avdragsbelopp — — — tjugotal kronor.

(Se vidare anvisningarna.)

50 §.

2 mom. För fysisk person, som varit här i riket bosatt under hela eller någon del av beskattningsåret, skall i hemortskommunen den taxerade inkomsten minskas, förutom med kommunalt ortsavdrag,

om den sammanlagda taxerade inkomsten i såväl hemortskommunen som annan kommun uppgår till eller överskjuter ortsavdragets dubbla summa, med ett belopp motsvarande hälften av ortsavdraget och,

om nyssnämnda inkomst ej uppgår till ortsavdragets dubbla summa, med hälften av det belopp, varmed inkomsten överskjuter ortsavdraget.

Återstår efter avräknande av belopp, varom i föregående stycke sägs, för skattskyldig, vilkens hemortskommun tillhör ortsgrupp I eller II och ej utgör stad, av den sammanlagda taxerade inkomsten i såväl hemortskommunen som annan kommun högst 500 kronor, skall inkomsten i hemortskommunen ytterligare minskas med 20 kronor.

Finnes skattskyldigs — — — 700 kronor.

Vad härefter återstår avrundas nedåt till jämna tiotal kronor och utgör för skattskyldig, som nu nämnts, i hemortskommunen beskattningsbar inkomst.

3 mom. Kunna avdrag, som i 48 § och 50 § 2 mom. medgivas, helt eller delvis ej utnyttjas i hemortskommunen, må bristen, avrundad nedåt till jämna tiotal kronor, avräknas å den skattskyldiges taxerade inkomst i annan kommun. Finnes taxerad inkomst i flera andra kommuner, fördelas bristen i jämna tiotal kronor å kommunerna i förhållande till den taxerade inkomsten i varje kommun. Vad efter dylik avräkning återstår utgör för den skattskyldige beskattningsbar inkomst i kommunen.

För skattskyldig som i 2 mom. avses, såvitt angår kommun där ortsavdrag eller i nämnda mom. omförmålt avdrag ej åtnjutes, så ock för annan skattskyldig, utgör den taxerade inkomsten tillika beskattningsbar inkomst.

51 §.

Skattskyldig, vilkens beräknade beskattningsbara inkomst i hemortskommunen och annan kommun sammanlagt ej uppgår till 100 kronor, skall icke upptagas till beskattning för sådan inkomst.

52 §.

1 mom. Äkta makar — — — samma kommun. Kan avdrag ej härigenom och ej heller genom avräkning å den närmast berättigade makens inkomst i annan kommun helt utnyttjas, avräknas bristen å den andra makens inkomst i annan kommun.

Skatteplikt enligt 51 § bedömes med hänsyn till båda makarnas sammanlagda inkomst. Ortsavdrag och avdrag enligt 50 § 2 mom. beräknas för makarna gemensamt och avräknas i första hand å summan av makarnas taxerade inkomster i hemortskommunen och, i den mån dessa icke förslå, å makarnas taxerade inkomster i andra kommuner. För makar gemensamt fastställd beskattningsbar inkomst i hemortskommunen fördelas i jämna tiotal kronor å makarna efter förhållandet mellan deras i kommunen taxerade inkomster. Skola ortsavdrag och avdrag enligt 50 § 2 mom. delvis eller helt avräknas å makars inkomster i andra kommuner än hemortskommunen, fördelas hela det sammanlagda beloppet av dylika avdrag i jämna tiotal kronor å makarna i förhållande till summan av varje makes taxerade inkomster i såväl hemortskommunen som andra kommuner. Överstiger den därvid å make belöpande avdragsandelen hans taxerade inkomst i hemortskommunen, avräknas det överskjutande avdragsbeloppet, i den mån det ej utnyttjats å andra makens inkomst i hemortskommunen, å hans taxerade inkomster i övriga kommuner efter förhållandet mellan dessa inkomster.

2 mom. Äkta makar — — — oberoende skattskyldiga.

(Se vidare anvisningarna.)

54 §.

Från skattskyldighet *frikallas*:

- a) svenska aktiebolag — — — ekonomiska föreningar;
- b) medlem av — — — av kapital;
- c) utlänning eller — — — förordning åtnjutits;
- d) ägare av sådan fastighet, varom förmåles i 5 § 1 mom. första och andra stycket:

för inkomst av fastigheten genom dess begagnande för de i nämnda stycken avsedda ändamål;

- e) i riket — — — kommunal inkomstskatt.

Att personer — — — samma paragraf.

(Se vidare anvisningarna.)

Anvisningar

till 5 §.

1. Med allmänna — — — allmänna platser.
2. Stadgandet om — — — elektrisk kraft.
3. Till byggnader — — — statens förvaltningsbyggnader.
4. För att — — — och bekvämlighet.
5. För att — — — någon förvaltningslokal. Dock kan — — — av lasarettsanläggningen.

Prästgård ävensom biskopsgård är underkastad skatteplikt, så ock byggnad, som är anvisad till tjänstebostäder åt folkskolans lärare.

Föreskriften att — — — av lokalen.

6. För att — — — underkastat skatteplikt.
7. Såsom tomtområde — — — mindre planteringar.
8. Huruvida fastighet — — — omkring årsskiftet.
9. Med kommun, varom i 1 mom. första och andra stycket sägs, förstås landskommun, köping med egen kommunalförvaltning och stad.

Till ledning vid tillämpningen av bestämmelserna i 1 mom. andra stycket anföres följande *exempel*:

En kommun omfattar två församlingar, A och B. Församlingen A äger en begravningsplats, som är belägen i en annan kommun. Denna begravningsplats är underkastad skatteplikt, då den icke är belägen inom området för den kommun, vari menigheten (A) i sin helhet ingår.

Är begravningsplatsen däremot belägen inom församlingen B:s område, åtnjuter församlingen A frihet från fastighetsskatt för densamma, eftersom A och B ingå i samma kommun.

till 20 §.

1. Till skattskyldigs — — — 46 § 2 mom.
2. Hemmavarande barn, som fyllt 16 men ej 18 år och som deltagit i den skattskyldiges förvärvsverksamhet, anses ej tillhöra arbetspersonalen, med mindre barnet haft minst 600 kronors behållen inkomst.

Frågan om — — — 65 §).

3. Såsom allmänna — — — heller skogsvårdsavgift.

4. Angående vad — — — andra förvärvskällor.

till 22 §.

1. Såsom driftkostnad — — — räkna som driftkostnad.

2. Avdrag medgives — — — nödig bostadsbyggnad.

3. Såsom speciella — — — 20 §).

4. Har skog — — — det ursprungliga.

5. Har växande — — — skogens försäljning.

6. Hemmavarande barn — — — anses tillhöra arbetspersonalen. Därest barnet ej fyllt 18 år, gäller detta dock allenast under förutsättning att barnet haft minst 600 kronors behållen inkomst. Hemmavarande barn — — — punkt 2.)

Barn, som — — — 48 §).

7. Till avdragsgill — — — försumpning m. m.

till 52 §.

Till ledning vid tillämpningen av bestämmelserna i 52 § 1 mom. anföres följande *exempel*:

Två makar äro bosatta i kommunen A, tillhörande ortsgrupp III. Mannen har i denna kommun haft en till kommunal inkomstskatt skattepliktig inkomst av 620 kronor och är där berättigad till avdrag för pensionsavgift samt sjuk- och kapitalförsäkringspremier med 220 kronor. Hustrun har i kommunen A drivit rörelse, som lämnat ett underskott å 580 kronor, och äger i denna kommun åtnjuta avdrag för pensionsavgift med 20 kronor. I kommunen B har mannen haft inkomst av rörelse å 3 900 kronor och hustrun inkomst av fastighet å 1 500 kronor. Hustrun har dessutom åtnjutit en inkomst å 500 kronor av fastighet i kommunen C.

Å mannens inkomst i kommunen A avräknas hans eget avdrag å 220 kronor och 400 kronor av hustruns allmänna avdrag i kommunen. Mannen får sålunda icke någon taxerad inkomst i kommunen A, och hans taxerade inkomst i kommunen B blir 3 900 kronor. Hustruns outnyttjade allmänna avdrag i kommunen A fördelas å kommunerna B och C i förhållande till hennes skattepliktiga inkomster i dessa kommuner med $\left(\frac{1,500 \times 200}{2,000} =\right)$ 150 kronor å kommunen B och $\left(\frac{500 \times 200}{2,000} =\right)$ 50 kronor å kommunen C. Hustruns taxerade inkomst utgör i kommunen B 1 350 och i kommunen C 450 kronor.

Makarnas ortsavdrag uppgår till 600 kronor. Då makarnas sammanlagda taxerade inkomst överstiger dubbla ortsavdraget, äro de enligt bestämmelserna i 50 § 2 mom. berättigade till ett ytterligare avdrag å 300 kronor, d. v. s. sammanlagt till ett avdrag å 900 kronor. Detta belopp fördelar sig å makarna

efter förhållandet mellan deras sammanlagda taxerade inkomster (3 900 och 1 800 kronor) med 620 kronor å mannen och 280 kronor å hustrun. Mannens andel avdrags från hans taxerade inkomst i kommunen B, och hustruns andel avräknas efter fördelning i förhållande till hennes taxerade inkomster med 210 kronor i kommunen B och 70 kronor i kommunen C. Den beskattningsbara inkomsten uppgår sålunda i kommunen B till 3 280 kronor för mannen och 1 140 kronor för hustrun samt i kommunen C till 380 kronor för hustrun.

Äro i stället mannens skattepliktiga inkomster å sammanlagt 4 520 kronor så fördelade, att på kommunen A belöper 1 520 kronor och på kommunen B 3 000 kronor, skola hustruns allmänna avdrag helt avräknas å mannens inkomst i kommunen A. Den taxerade inkomsten blir då för mannen 700 kronor i denna kommun och 3 000 kronor i kommunen B samt för hustrun 1 500 kronor i kommunen B och 500 kronor i kommunen C. Det makarna tillkommande Ortsavdraget jämte avdrag enligt 50 § 2 mom. å 900 kronor fördelar sig å makarna efter förhållandet mellan deras sammanlagda taxerade inkomster (3 700 och 2 000 kronor) med 580 kronor å mannen och 320 kronor å hustrun. Mannens andel i avdraget, som sålunda understiger hans taxerade inkomst i kommunen A med 120 kronor, avräknas helt å denna inkomst. Vidare avräknas från samma inkomst 120 kronor av hustruns andel i avdraget, varefter i kommunen A icke återstår beskattningsbar inkomst för någondera maken. Det för hustrun återstående avdraget å 200 kronor fördelas å kommunerna B och C i förhållande till hustruns taxerade inkomster i dessa kommuner med 150 kronor å kommunen B och 50 kronor å kommunen C. Den beskattningsbara inkomsten uppgår sålunda i kommunen B till 3 000 kronor för mannen och 1 350 kronor för hustrun samt i kommunen C till 450 kronor för hustrun.

till 70 §.

Å person, som i 1 mom. av denna paragraf avses, äro icke tillämpliga de om allmänna avdrag i 46 § 2 och 4 mom. meddelade bestämmelserna och icke heller föreskrifterna om Ortsavdrag (48 §) eller de i 50 § för i riket bosatt person meddelade föreskrifterna om beskattningsbar inkomst. De i — — — är fråga.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1947.

Beträffande eftertaxering till kommunal inkomstskatt, som skolat utgöras enligt kommunalskattelagen i dess hittillsvarande lydelse, skall denna fortfarande äga tillämpning.

Förslag

till

förordning angående ändring i vissa delar av förordningen den 28 september 1928 (nr 373) om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt.

Häri genom förordnas, att 7 och 16 §§ förordningen den 28 september 1928 om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt skola erhålla ändrad lydelse samt att till 16 § samma förordning¹ skola fogas anvisningar, allt på sätt nedan anges:

7 §.

Från skattskyldighet frikallas:

- a) medlem av — — — av kapital;
- b) utlänning eller — — — förordning åtnjutits;
- c) staten: — — — all inkomst;
- d) landsting, kommuner — — — all inkomst;
- e) akademier, allmänna — — — all inkomst;
- f) kyrkor, sjukvårdsinrättningar — — — av rörelse;
- g) här ovan ej upptagen ägare av sådan fastighet, som omförmäles i 5 §

1 mom. första och andra stycket kommunalskattelagen:

för inkomst av fastigheten genom dess begagnande för de i nämnda stycken avsedda ändamål;

h) svenska aktiebolag — — — ekonomiska föreningar;

i) här i — — — och förmögenhetsskatt.

Att personer — — — samma paragraf.

16 §.

1 mom. Skattskyldig fysisk — — — mom. kommunalskattelagen.

Skattskyldig, som under beskattningsåret varit gift och levtt tillsammans med sin hustru eller som haft hemmavarande eller av den skattskyldige helt eller delvis underhållet barn under 18 år, vilket icke haft minst 600 kronors behållen inkomst, är berättigad till såväl grundavdrag som familjeavdrag. Grundavdraget för — — — för hustru.

För annan — — — icke ortsavdrag.

För barn — — — delvis underhålles.

2 mom. Skattskyldig fysisk — — — tjugotal kronor.

3 mom. Bestämmelserna i — — — och förmögenhetsskatt.

(Se vidare anvisningarna.)

¹ Senaste lydelse av 16 § se SFS 1938:369 och av 7 § se SFS 1942:275.

Anvisningar

till 16 §.

Med barns behållna inkomst, varom i 16 § 1 mom. andra stycket sägs, förstås den enligt bestämmelserna i 5 § beräknade taxerade inkomsten för barnet. Härvid avses samma behållna inkomst som i 48 § 2 mom. tredje stycket kommunalskattelagen.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1947.

Förslag

till

**förordning om ändring i vissa delar av taxeringsförordningen
den 28 september 1928 (nr 379).**

Härigenom förordnas, att 26 § 1 mom., 78 §, 84 § 2 mom. och 93 § taxeringsförordningen den 28 september 1928¹ skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan anges:

26 §.

1 mom. Nedannämnda skattskyldiga — — — (*självdeklaration*), nämligen:

1) verk eller — — — för förmögenhet;

2) fysisk person, därest han

a) nästföregående år — — — å förmögenhet; eller

b) under beskattningsåret haft inkomst av beskaffenhet, att skattskyldighet därför åligger honom enligt kommunalskattelagen eller förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt, eller vid samma års utgång ägt förmögenhet, för vilken han är skattskyldig enligt nämnda förordning, och i sådant fall tillika *antingen* hans enligt kommunalskattelagen beräknade taxerade inkomst i någon kommun uppgått, i fråga om sådan person som varit här i riket bosatt under hela beskattningsåret, till minst 600 kronor och, i fråga om annan person, till minst 100 kronor, *eller ock* hans enligt förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt beräknade taxerade inkomst jämte en etthundradedel av förmögenheten uppgått, i fråga om sådan person som varit här i riket bosatt under hela eller någon del av beskattningsåret, till minst 600 kronor och, i fråga om annan person, till minst 100 kronor; eller

¹ Senaste lydelse av 26 § 1 mom. och 84 § 2 mom. se SFS 1938:374 samt av 78 och 93 §§ se SFS 1943:855.

c) vid beskattningsårets — — — å förmögenhet.

Vid bedömandet — — — taxeras därför.

Vid tillämpning — — — riket bosatta.

Avlider skattskyldig — — — den avlidne.

78 §.

Taxeringsnämndens ordförande åligger huvudsakligen:

a) att tillhandahålla — — — dess fullgörande;

b) att, då — — — uppgiftslämnarens underskrift;

c) att på — — — om avlämnandet;

d) att ordna — — — av kronoombudet;

e) att, då inkommen deklaration eller annan uppgift avser skattskyldig, som ej skall taxeras inom distriktet, avsända uppgiften till vederbörande taxeringsnämnds ordförande ävensom att, då deklaration eller annan uppgift för skattskyldig, som skall för inkomst eller förmögenhet taxeras inom distriktet, utvisar, att skattskyldig utom distriktet ägt, innehaft eller brukat fastighet eller företagit icke yrkesmässig avyttring av fastighet eller drivit rörelse eller bör taxeras till kommunal inkomstskatt för gemensamt kommunalt ändamål, lämna vederbörande taxeringsnämnds ordförande meddelande om förhållandet;

f) att, därest — — — vederbörande taxeringsnämndsordförande;

g) att när — — — om förhållandet;

h) att även — — — underrättelse därom;

i) att kalla — — — inom taxeringsdistriktet;

j) att leda — — — föra ordet;

k) att ombesörja — — — längder; samt

l) att, därest — — — vinnande behövt.

Det åligger — — — kunna lämnas.

84 §.

2 mom. Varje år — — — honom åsättas.

Så snart ske kan skall nämnden beträffande sådana inom taxeringsdistriktet skattskyldiga, som skola taxeras till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt av annan taxeringsnämnd, verkställa förberedande uppskattning av den till kommunal inkomstskatt skattepliktiga inkomsten eller i förekommande fall underskottet för envar av den skattskyldiges förvärvskällor inom distriktet. För varje sådan skattskyldig skall underrättelse härom, med uppgift jämväl om uppskattad nettointäkt för förvärvskälla vari skattepliktig fastighet ingår, ofördröjligen avlåtas till den taxeringsnämnd som skall taxera den skattskyldige till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt. Sådan nämnd skall därefter skyndsamt fatta beslut angående den skattskyldiges taxering till kommunal inkomstskatt inom nämndens distrikt samt,

därest enligt nämndens mening skatteplikt enligt 51 § kommunalskattelagen ej föreligger eller avdrag må på grund av bestämmelserna i 46 § 3 mom., 50 § 3 mom. och 52 § 1 mom. samma lag av annan taxeringsnämnd avräknas å den skattskyldiges till kommunal inkomstskatt skattepliktiga eller taxerade inkomst, lämna vederbörande nämnd underrättelse härom med uppgift tillika, huru taxeringen utfallit.

Bestämmelserna i föregående stycke skola hava avseende jämväl å sådana skattskyldiga juridiska personer som ej må taxeras till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt, med undantag dock av staten, landsting, kommuner och andra menigheter samt hushållningssällskap. Vad som är föreskrivet beträffande taxeringsnämnd, som skall taxera skattskyldig till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt, skall därvid äga motsvarande tillämpning å den taxeringsnämnd, inom vars distrikt den juridiska personens styrelse eller förvaltning vid taxeringsårets ingång haft sitt säte eller ock syssloman eller ombud vid nämnda tid varit bosatt.

Har taxeringsnämnd — — — omförmälda taxeringsnämnd.

93 §.

Taxeringsintendenten har — — — mom. kommunalskattelagen.

Finner taxeringsintendenten för — — — mom. sägs.

Jämväl i — — — föranstalta därom.

Finner taxeringsintendenten — — — taxeringsnämndens ordförande.

Landskamreraren har — — — erforderlig utredning.

I fråga om sådana skattskyldiga, vilka skola taxeras till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt eller kommunal inkomstskatt inom visst provningsdistrikt och därjämte till kommunal inkomstskatt inom annat provningsdistrikt, utan att dock sådant fall föreligger, som i 96 § 2 mom. avses, böra taxeringsintendenterna i de olika distrikten samråda för åvägabringande av likformig taxering. Motsvarande skall gälla i fall, som avses i 96 § 2 mom., därest jämväl annan provningsnämnd än den mellankommunala skall taga befattning med skattskyldigs taxering.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1947, dock att i fråga om eftertaxering för tidigare år äldre bestämmelser skola äga tillämpning.

Förslag
till
**kungörelse om ändring i vissa delar av kungörelsen den 28
september 1928 (nr 382) med vissa föreskrifter
rörande taxeringsförfarandet.**

Härigenom förordnas, att 20 § 4 mom. kungörelsen den 28 september 1928 med vissa föreskrifter rörande taxeringsförfarandet skall erhålla följande ändrade lydelse samt att i 21 § samma kungörelse¹ skall införas ett tredje moment av innehåll, som nedan angives:

20 §.

4 mom. Inkomstlängd skall — — — av skattskyldiga.

Av särskild — — — för sig.

Tillhör kommun — — — avser, tillhör.

Vid införandet — — — i Sverige. Skall vid beräkning av ortsavdrags förhöjning enligt 50 § 2 mom. kommunalskattelagen hänsyn tagas till taxerad inkomst i annan kommun än hemortskommunen, antecknas i samma kolumn den sammanlagda taxerade inkomst, som skall ligga till grund för beräkningen. I anteckningskolumnen skall vidare, då fråga är om taxering till kommunal inkomstskatt i annan kommun än hemortskommunen, angivas vid taxeringen medgivet belopp av ortsavdrag och avdrag enligt 50 § 2 mom. kommunalskattelagen. I vederbörlig — — — annan bilaga.

Har skattskyldig — — — göras i anteckningskolumnen.

Har taxeringsnämnden — — — i anteckningskolumnen.

Vid eftertaxering — — — upplagd avdelning.

21 §.

3 mom. Det åligger taxeringsnämndens ordförande att för varje i taxeringsdistriktet ingående kommun låta upprätta en särskild förteckning enligt fastställt formulär å de skattskyldiga, beträffande vilka ifrågakommer tillämpning av bestämmelserna i 46 § 3 mom., 50 § 3 mom. och 52 § 1 mom. kommunalskattelagen om överflyttning av avdrag från en kommun till annan. Ordföranden i särskild taxeringsnämnd, vars distrikt omfattar flera kommuner, skall dock låta upprätta dylik förteckning för nämndens distrikt i dess helhet, därvid för varje kommun upplägges en särskild avdelning. Den upprättade förteckningen skall av ordföranden insändas till länsstyrelsen, i länen samtidigt med insändandet jämlikt 91 § 1 mom. taxeringsförordningen av taxeringsnämndens övriga handlingar och i Stockholm senast den 15 juni.

Denna kungörelse träder i kraft den 1 januari 1947.

¹ Senaste lydelse av 20 § 4 mom. se SFS 1943: 905.

FÖRSLAG TILL FORMULÄR

Formulär nr 18.

Nummer:

Uppgift till taxeringsnämnden i det taxeringsdistrikt, där skattskyldig skall taxeras till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt, om uppskattning av inkomst eller underskott å förvärvskälla inom annat distrikt.

(Är den skattskyldige sådan juridisk person som ej kan taxeras till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt, skall uppgiften lämnas till taxeringsnämnden i det distrikt, där vederbörlande styrelse eller förvaltning vid taxeringsårets ingång haft sitt säte eller där syssloman eller ombud vid nämnda tid varit bosatt.)

Till taxeringsnämnden i
..... taxeringsdistrikt

Jämlikt 84 § 2 mom. taxeringsförordningen får jag i egenskap av taxeringsnämndens ordförande i
taxeringsdistrikt meddela, att taxeringsnämnden för taxering till kommunal inkomstskatt av

(fullständigt namn och

bostadsadress)

verkställt en förberedande uppskattning beträffande den skattskyldiges förvärvskällor inom distriktet och därvid kommit till följande resultat:

Kommun	Förvärvskällans beteckning	Nettointäkt av förvärvskällan i kr.	Uppskattad inkomst i kr. (efter procentavdrag)	Underskott å förvärvskällan i kr.
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

Tax.-värde å den skattskyldiges fastighet(er):

..... den 19

Postadress:

Underrättelse från taxeringsnämnden i det taxeringsdistrikt, där skattskyldig skall taxeras till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt, till taxeringsnämnden i annat distrikt, där den skattskyldige skall taxeras till kommunal inkomstskatt, om överflyttning av avdrag till kommun inom sistnämnda distrikt samt om frihet från skatteplikt för den skattskyldiges inkomst.

(Anses skatteplikt enligt 51 § kommunalskattelagen föreligga, skall underrättelse enligt denna blankett lämnas endast i de fall då överflyttning av avdrag enligt 46 § 3 mom., 50 § 3 mom. och 52 § 1 mom. nämnda lag till kommun inom annat distrikt ifrågakommer.)

Är den skattskyldige sådan juridisk person som ej kan taxeras till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt, skall underrättelse lämnas av taxeringsnämnden i det distrikt, där vederbörande styrelse eller förvaltning vid taxeringsårets ingång haft sitt säte eller där syssloman eller ombud vid nämnda tid varit bosatt.)

Till taxeringsnämnden i taxeringsdistrikt

I egenskap av taxeringsnämndens ordförande i taxeringsdistrikt får jag jämlikt 84 § 2 mom. taxeringsförordningen härmed meddela följande beträffande

(fullständigt namn och

bostadsadress)

Taxeringsnämnden har vid taxering till kommunal inkomstskatt av den skattskyldige (och hans make) i (fullständigt namn)

kommun, vilken är hans hemortskommun, ansett den skattskyldige (jämte make) vara berättigad till:

ortsavdrag (obankat) med kr.
 förhöjning av ortsavdraget genom bankning (beräknad å en sammanlagd taxerad inkomst av kr.) med »
 extra avdrag (20 kr.) i landskommun, tillhörande ortsgrupp I eller II »
 avdrag för ömmande omständigheter med »

Summa kr.

Taxeringsnämnden har vid samma taxering ansett den skattskyldige (och hans make) böra taxeras till kommunal inkomstskatt i hemortskommunen samt övriga kommuner, där sådan taxering ifrågakommer, på följande sätt:

Kommun	Taxerad person	Sammanräknad inkomst	Avdrag för underskott å förvärvskällor i kommunen ¹	Övriga allmänna avdrag (i hemortskommunen)	I kommunen avräknade allmänna avdrag, som överflyttats från annan kommun	Taxerad inkomst	I kommunen avräknade ortsavdrag och avdrag enl. 50 § 2 mom. kommunalskattelagen	Beskattningsbar inkomst
1	2	3	4	5	6	7	8	9
	Den skattskyldige							
	Maken							

Taxeringsnämnden har sålunda ansett skatteplikt enligt 51 § kommunalskattelagen icke föreligga.
icke föreligga.

Särskilda upplysningar.

(Här lämnas beträffande kommun, där underskott å förvärvskällor uppkommit, uppgift för varje förvärvskälla om dess beskaffenhet och beteckning samt om underskottets storlek och meddelas andra upplysningar, som kunna vara av intresse för den taxeringsnämnd, till vilken underrättelsen ställes.)

..... den 19

¹ Här och i fortsättningen bortses från underskott å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom eller å deltagande i lotteri, vilka ej få avdragas i någon kommun.

KAPITEL I.

De sakkunnigas uppdrag.

Uti skrivelse den 9 december 1943 anmälde kommunalskatteberedningen hos chefen för finansdepartementet, att beredningen icke varit i tillfälle att slutföra behandlingen av vissa beskattningsfrågor, av vilka de flesta dock ej ingått i dess ursprungliga uppdrag utan särskilt hänskjutits till beredningen. Beträffande dessa frågor anförde beredningen i skrivelsen bl. a. följande:

»Enligt det beredningen meddelade uppdraget har beredningen bl. a. haft att taga under omprövning spörsmålen om

- 1) utnyttjande av ortsavdrag i annan kommun än hemortskommunen; samt
- 2) utnyttjande av avdrag för underskott å förvärvskälla i annan kommun än den, där inkomst av förvärvskällan skall beskattas.

För att tagas i övervägande vid fullgörande av det beredningen lämnade uppdraget har Kungl. Maj:t till beredningen bl. a. överlämnat:

- 1) ett av särskilda, inom finansdepartementet tillkallade sakkunniga den 16 oktober 1931 avgivet betänkande med förslag i fråga om avdrag för gälldranta vid statens taxering till kommunal inkomstskatt;
- 2) en den 8 april 1937 till finansdepartementet från Kristianstads läns småbrukareförbund inkommen skrift med hemställan att förslag måtte föreläggas riksdagen om ändring av grunderna för den kommunala beskattningen av vissa småbruk;
- 3) en den 25 maj 1939 till chefen för finansdepartementet inkommen framställning från Svenska Missionsförbundet, Evangeliska Fosterlandsstiftelsen och Sällskapet Svenska Baptistmissionen angående vissa ideella föreningars ställning i beskattningshänseende; samt

4) 1941 års kyrkomötes skrivelse nr 15 med anhållan om åtgärder för att få till stånd sådan ändring i kommunalskattelagen att prästgård och därmed jämförlig byggnad undantagas från skatteplikt till fastighetsskatt.

Beredningen har vidare den 18 april 1941 av Kungl. Maj:t anbefallts att inkomma med i riksdagens skrivelse den 11 juni 1932 (nr 361) begärd utredning, hur prästerna skola befrias från skyldighet att erlägga kommunal fastighetsskatt för prästgårdar, som upplåtas åt dem.

Under hänvisning till kommunalskatteberedningens utredningsarbete har bevillningsutskottet i ett flertal fall avstyrkt väckta motioner, nämligen

1) 1936 års riksdags bevillningsutskott (betänkande nr 35) motioner om skattefrihet för sådana avgifter, som influtit till idrottsförening vid vissa tävlingar och uppvisningar;

2) 1937 års riksdags bevillningsutskott (betänkande nr 30) en motion om skattefrihet för icke erkända arbetslöshetskassor och andra sociala hjälpfonder;

3) 1938 års riksdags bevillningsutskott (betänkanden nr 6 och 29) en motion om kommuners skattskyldighet enligt kommunalskattelagen för dem tillhöriga, inom andra kommuner belägna fastigheter och en motion om skattefrihet för alla slags stipendier och utbildningsunderstöd; samt

4) 1939 års riksdags bevillningsutskott (betänkande nr 30) motioner om rätt att i deklaration av inkomst av fastighet avdraga viss nybyggnadskostnad samt om ändring av kommunalskattelagens avdrags- och avskrivningsbestämmelser med avseende å jordbruket.

Till beredningen hava slutligen inkommit vissa framställningar om ändring i den kommunala beskattningen, nämligen

1) en skrift den 8 september 1936 från kommunalnämnden i Solna socken angående beskattning av begravningsplatser;

2) en skrift den 15 juni 1937 från Svenska Järnvägsmannaförbundets styrelse angående skattefrihet för sjukavlönning vid olycksfall i arbete;

3) en skrift den 20 februari 1941 från direktionen för Prästerskapets Änke- och Pupillkassa med begäran om ändring i reglerna för beskattning av prästgård; samt

4) en skrift den 30 juni 1942 från Svenska Gymnastik- och Idrottsföreningarnas Riksförbund angående beskattning av idrottsorganisationer.

Med anmälan om att beredningen icke slutgiltigt tagit ställning till ovan berörda frågor får beredningen såsom sin mening framhålla, att de flesta av dessa spörsmål synas vara av den beskaffenhet att de böra bliva föremål för fortsatt utredning och snarast möjligt bringas till en lösning.»

Med föranledande av berörda skrivelse uppdrog chefen för finansdepartementet den 23 december 1943 åt de sakkunniga att inom finansdepartementet biträda med utredningen av vissa återstående kommunalskattefrågor.

För att tagas i övervägande vid fullgörandet av de sakkunnigas uppdrag hava sedermera från finansdepartementet till de sakkunniga överlämnats:

1) riksdagens skrivelse den 29 mars 1944 (nr 145) i anledning av väckt motion om avdrag vid taxering av inkomst för flyttningkostnader vid tillträddande av annan anställning;

2) överståthållarämbetets underdåniga skrivelse den 31 juli 1944 angående en framställning från Stockholms stad om sådan ändring av kommunalskattelagen att 32 § 2 mom. punkt a) samma lag bleve tillämplig jämväl å pupillpensioner från Stockholms stad; samt

3) en underdånig framställning den 30 juni 1944 från Folkpartiets ungdomsförbund om sådana ändringar av skatteförfattningarna att föreningar för friluftsliv, idrott och gymnastik samt ideella, religiösa och politiska ungdomsföreningar befriades dels från inkomstskatt för all sin verksamhet och dels från nöjesskatt för uppvisningar och tävlingar i icke-professionell idrott samt för tillställningar i övrigt av fostrande eller i god mening underhållande karaktär.

De frågor, som sålunda hänskjutits till de sakkunniga för utredning, äro av två slag, nämligen sådana som enbart röra den kommunala beskattningen och sådana som angå både den kommunala och statliga beskattningen. Till den förra gruppen höra i främsta rummet det allmänna spörsmålet om utnytt-

jande vid den kommunala inkomstbeskattningen av allmänna avdrag och ortsavdrag utan begränsning till viss kommun samt vidare vissa speciella frågor rörande beskattningen av publika fastigheter och statens beskattning till kommunal inkomstskatt. I den senare gruppen ingå främst frågor rörande juridiska personers beskattning, bl. a. spörsmålet om religiösa samfunds och föreningars ställning i skattesystemet. De sakkunnigas utredning beträffande sistnämnda spörsmål har uppskjutits, enär de sakkunniga velat avvakta den samtidigt med de sakkunniga arbetande dissenterlagskommitténs ståndpunktstagande i fråga om de religiösa sammanslutningarnas rättsliga status samt angående den lämpliga formen för behandling av frågor rörande dylika sammanslutningars beskattning. De sakkunniga hava med hänsyn härtill funnit det ändamålsenligt att redovisa resultaten av sitt arbete med de rent kommunala skattefrågorna i ett första betänkande och därefter slutföra utredningen angående de frågor, vilka beröra såväl den kommunala som den statliga beskattningen.

KAPITEL II.

Allmänna avdrags och ortsavdrags utnyttjande vid den kommunala inkomstbeskattningen.**Gällande ordning.**

För huvudinnehållet i gällande bestämmelser på den kommunala inkomstbeskattningens område och vissa därmed sammanhängande förhållanden skall här lämnas en redogörelse, vilken är avsedd att tjäna som utgångspunkt för den följande framställningen av de sakkunnigas överväganden och förslag rörande den kommunala inkomstbeskattningen.

Kommunal inkomstskatt utgår för sex huvudslag av inkomst (*inkomstarter*), nämligen inkomst av jordbruksfastighet, annan fastighet, rörelse, tjänst, tillfällig förvärvsverksamhet och kapital. Inom varje inkomststart hänföres den skattepliktiga inkomsten till en viss konkret *förvärvskälla*. Såsom särskild förvärvskälla för skattskyldig anses: varje förvaltningsenhet av jordbruksfastighet inom en kommun; varje förvaltningsenhet av annan fastighet; varje förvärvsverksamhet, som är att anse såsom självständig rörelse, med däri ingående, rörelseidkaren tillhörig annan fastighet; all till tjänst hänförlig förvärvsverksamhet, som skattskyldig utövat, tillika med alla honom tillkommande, till tjänst hänförliga inkomstgivande rättigheter; all sådan tillfällig förvärvsverksamhet som består i icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom samt deltagande i lotteri och varav inkomsten skall beskattas i en och samma kommun; all övrig tillfällig förvärvsverksamhet; all skattskyldig tillhörig egendom, varav intäkten skall hänföras till intäkt av kapital, dock med undantag av fastighet och rörelse i utlandet; samt slutligen all den skattskyldiges fastighet och rörelse i utlandet.

Varje förvärvskälla hänföres enligt särskilda bestämmelser om beskattningsort till en viss kommun, och skatt för inkomsten av förvärvskällan utgöres till denna kommun. Av de olika slagen förvärvskällor hava några ansetts vara lokalt anknutna till bestämda kommuner, som tillagts rätt att beskatta inkomsten av desamma utan hänsyn till vilka personer som innehava förvärvskällorna. Skatt för inkomst av jordbruksfastighet och av annan fastighet skall sålunda utgöras till kommun, där fastigheten är belägen. Inkomst genom icke yrkesmässig avyttring av fastighet beskattas också alltid i den

kommun som den avyttrade fastigheten tillhör. Inkomst av rörelse, som utövats från fast driftställe, tages till beskattning i kommun, där sådant driftställe begagnats. De förvärvskällor, som icke anses lokaliserade till någon viss kommun, nämligen de som höra till tjänst och kapital samt — bortsett från icke yrkesmässig avyttring av fastighet — tillfällig förvärvsverksamhet, bliva föremål för inkomstbeskattning i inkomsttagarens hemortskommun. Vissa slag av förvärvskällor kunna enligt reglerna om beskattningssort sträcka sig till och beskattas i ett flertal kommuner. Oaktat en viss förvärvsverksamhet har lokal anknytning till flera kommuner, anses, med hänsyn till sambandet mellan verksamheten i de olika kommunerna, endast *en* förvärvskälla föreligga. Fastighet av annan fastighets natur, så ock rörelse, kan sålunda bilda förvärvskällor, som sträcka sig till flera kommuner och vilkas inkomst fördelas till beskattning mellan kommunerna.

Eftersom inkomster, vilka skattskyldig förvärvar genom icke yrkesmässig avyttring av fastighet i den skattskyldiges hemortskommun och av annan egendom än fastighet här i riket samt genom deltagande i lotteri, skola beskattas i en och samma kommun, nämligen hemortskommunen, utgöra dessa slag av tillfällig förvärvsverksamhet en särskild förvärvskälla för varje skattskyldig. Icke yrkesmässig avyttring av en eller flera fastigheter i annan kommun än hemortskommunen bildar däremot en särskild förvärvskälla för varje sådan kommun.

Vid beräkning av inkomsten från förvärvskälla, vari skattepliktig fastighet ingår, skall avdrag ske för det inkomstbelopp, som anses beskattat genom den kommunala fastighetsskatten, s. k. *procentavdrag*. Den del av inkomsten, som bortfaller genom sådant avdrag, omfattas icke av den kommunala inkomstbeskattningen. Den behållna nettointäkten av förvärvskälla vari fastighet ingår, minskad med procentavdrag, utgör den till kommunal inkomstskatt skattepliktiga inkomsten av förvärvskällan. Procentavdrag förekommer vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet och annan fastighet samt rörelse, vari fastighet ingår, men icke beträffande andra slag av förvärvskällor.

Från det sammanlagda beloppet av de i en kommun skattepliktiga inkomsterna från skattskyldigs till kommunen hänförliga förvärvskällor må avräknas s. k. *allmänna avdrag*. Dessa avdrag äro av två slag, nämligen dels avdrag för underskott å särskilda förvärvskällor, vilka avdrag kunna tillkomma skattskyldig i varje kommun, där han är underkastad inkomstbeskattning för någon förvärvskälla, och dels vissa allmänna avdrag av personlig art, vilka äro anknutna till den skattskyldiges hemortskommun.

Underskott å särskild förvärvskälla, hörande till viss kommun, må avräknas å sådan den skattskyldiges inkomst som skall tagas till beskattning i samma kommun. Avdrag är dock icke medgivet för underskott å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom och deltagande i lotteri eller för

underskott å fastighet och rörelse i utlandet och ej heller för underskott, som uppstått därigenom att procentavdrag överstigit nettointäkten av förvärvskälla. Förlust å icke yrkesmässig avyttring av fastighet i hemortskommunen eller av annan egendom än fastighet här i riket eller å deltagande i lotteri må avdragas endast från vinster, som uppkommit i samma förvärvskälla. Motsvarande gäller beträffande förlust å icke yrkesmässig avyttring av fastighet i annan kommun än hemortskommunen, vilken verksamhet som nämnt utgör särskild förvärvskälla för varje sådan kommun.

I hemortskommunen äger skattskyldig, som varit här i riket bosatt under hela beskattningsåret, åtnjuta avdrag från den i kommunen skattepliktiga inkomsten för vissa utgifter av personlig art. Har skattskyldig endast under en del av beskattningsåret varit här bosatt, skall sådant avdrag åtnjutas allenast i den mån det belöper å nämnda tid. Skattskyldig får i hemortskommunen avdraga periodiskt understöd och därmed jämförlig periodisk utbetalning, som icke må avräknas från inkomst av särskild förvärvskälla, dock att avdrag icke får ske för vad som utgått till person, tillhörande givarens hushåll, och ej heller, där understödet icke utgjort skadestånd, för vad som utgått till annans undervisning eller uppfostran. Vidare må i hemortskommunen avdragas avgift till allmänna pensionsförsäkringen och övrig pensionsförsäkring, som icke har samband med anställning, därest avgiften erlagts för den skattskyldige själv eller, i förekommande fall, för hans make eller omtydiga barn, dock med undantag av avgift till ränte- och kapitalförsäkringsanstalt eller till försäkring mot engångspremie. Avdrag är slutligen medgivet envar skattskyldig från inkomsten i hemortskommunen för premier och andra avgifter, som den skattskyldige för sig och i förekommande fall även för sin make och sina omtydiga barn betalt för sjuk- och arbetslöshetsförsäkring, kapital- och olycksfallsförsäkring samt viss livränteförsäkring. Avdrag för sistnämnda premier och avgifter må ej för skattskyldig eller, om skattskyldig under beskattningsåret varit gift och båda makarna under året haft försäkringar, för dem båda tillsammans åtnjutas till högre belopp än 200 kronor.

Till de allmänna avdragen i hemortskommunen av personlig natur hör även det särskilda avdraget för gift kvinna. Har gift kvinna, som levt tillsammans med sin man och under större delen av beskattningsåret varit här i riket bosatt, under året haft inkomst av rörelse eller av eget arbete, må hon, om och i den mån sådan hennes inkomst därtill förslår, i hemortskommunen åtnjuta avdrag med 200 kronor. Detta avdrag kan icke medgivas för en del av beskattningsåret med ett därå belöpande reducerat belopp. Där avdraget överhuvud taget utgår, må det åtnjutas med hela beloppet. Avdraget må icke tillgodogöras i annan kommun än hemortskommunen och tillkommer sålunda ej hustru, som bedrivit rörelse utanför hemortskommunen.

Vad som återstår av skattskyldigs i en kommun skattepliktiga inkomst efter avräknande av allmänna avdrag utgör den skattskyldiges i kommunen *taxe-*

rade inkomst. Denna inkomst skall angivas i jämna tiotal kronor, så att överskjutande belopp, som icke uppgår till fullt tiotal kronor, bortfaller.

Den till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt taxerade inkomsten, som är ett uttryck för den skattskyldiges samlade inkomst, kan erhållas genom att från summan av den skattskyldiges till kommunal inkomstskatt skattepliktiga inkomster från olika förvärvskällor, i förekommande fall ökad med utnyttjade procentavdrag och till den skattskyldige restituerade, vid tidigare års taxeringar avdragna allmänna skatter, avräkna de vid den statliga beskattningen medgivna allmänna avdragen. Härvid må avräknas under beskattningsåret erlagda allmänna skatter med undantag av kronoutskylder samt de vid den kommunala inkomstbeskattningen tillåtna allmänna avdragen utom avdrag för gift kvinna, som ej är medgivet vid den statliga beskattningen. Underskott, som framkommit vid beräkning av skattskyldigs inkomst från annan förvärvskälla än fastighet och rörelse i utlandet, må ock avdragas, oavsett till vilken kommun den förvärvskälla, vari underskottet uppkommit, är att hänföra enligt kommunalbeskattningens regler om beskattningsort. Underskott å förvärvskälla, som utgöres av icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom eller deltagande i lotteri, må dock endast avdragas om och i den mån den skattskyldiges inkomst från annan sådan förvärvskälla därtill förslår.

Från den till kommunal inkomstskatt taxerade inkomsten äger skattskyldig åtnjuta vissa s. k. *speciella avdrag*. Dessa äro dels kommunalt ortsavdrag och dels vissa i 50 § 2 mom. kommunalskattelagen angivna avdrag, nämligen genom s. k. bankning medgiven förhöjning av ortsavdraget, extra avdrag å 20 kronor samt avdrag för ömmande omständigheter. Samtliga dessa avdrag må endast utnyttjas å den skattskyldiges taxerade inkomst i hemortskommunen.

Skattskyldig fysisk person, som varit här i riket bosatt under beskattningsåret, äger att å den i hemortskommunen taxerade inkomsten åtnjuta *kommunalt ortsavdrag (grundavdrag och familjeavdrag)*, vars storlek bestämmes med hänsyn till dels levnadskostnadernas höjd i hemortskommunen, dels ock den skattskyldige åvilande försörjningsbörd.

Med avseende å levnadskostnadernas höjd indelas samtliga orter i riket i fem ortsgrupper, av vilka ortsgrupp I omfattar orter med de lägsta och ortsgrupp V orter med de högsta levnadskostnaderna. Grundavdraget vid den kommunala beskattningen utgör för helt år räknat i ortsgrupp I 340 kronor, i ortsgrupp II 380 kronor, i ortsgrupp III 420 kronor, i ortsgrupp IV 460 kronor och i ortsgrupp V 500 kronor.

Skattskyldig, vilken under beskattningsåret varit gift och levt tillsammans med sin hustru eller som haft hemmavarande eller av den skattskyldige helt eller delvis underhållet barn under 18 år, vilket icke haft minst 600 kronors inkomst, är berättigad att, utöver grundavdrag, åtnjuta familjeavdrag. För år räknat utgör familjeavdraget, med lika belopp för hustru och varje barn,

i ortsgrupperna I och II 160 kronor, i ortsgrupperna III och IV 180 kronor samt i ortsgrupp V 200 kronor. För barn, vars föräldrar icke varit under beskattningsåret gifta med varandra eller, ehuru gifta med varandra, levt åtskilda, skall, därest båda föräldrarna enligt vad nyss sagts skulle vara berättigade till avdrag för barnet, envar av föräldrarna erhålla halvt avdrag. Därvid avrundas avdragsbeloppet i förekommande fall nedåt till jämna tjugotal kronor. Skattskyldig, som under beskattningsåret haft husföreståndarinna hos sig anställd, må, därest han varit ogift (varmed jämställes änking, änka eller frånskild) och haft hemmavarande barn, för vilket han varit berättigad erhålla avdrag, åtnjuta samma familjeavdrag som tillkommer skattskyldig för hustru. Sådant s. k. husföreståndarinneavdrag räknas följaktligen också till ortsavdragen.

De här angivna ortsavdragsbeloppen avräknas å den taxerade inkomsten i hemortskommunen, i den mån denna inkomst därtill förslår. Beloppen ökas emellertid genom s. k. bankning med högst hälften, beroende på den taxerade inkomstens storlek. Förutom med ortsavdraget skall nämligen den taxerade inkomsten i hemortskommunen minskas, om denna inkomst uppgår till eller överskjuter ortsavdragets dubbla summa, med ett belopp motsvarande hälften av ortsavdraget och, om den taxerade inkomsten ej uppgår till ortsavdragets dubbla summa, med hälften av det belopp, varmed inkomsten överskjuter ortsavdraget. Därest efter det sålunda förhöjda ortsavdragets avräknande av den taxerade inkomsten återstår högst 500 kronor för skattskyldig, vilkens hemortskommun tillhör ortsgrupp I eller II och ej utgör stad, skall avdrag åtnjutas med ytterligare 20 kronor (*20-kronorsavdrag*). Slutligen må, om den skattskyldiges skatteförmåga finnes vara väsentligen nedsatt till följd av långvarig sjukdom, olyckshändelse, ålderdom, underhåll av andra närstående än barn, för vilka familjeavdrag är medgivet, eller annan därmed jämförlig omständighet, den skattskyldiges inkomst efter vederbörande beskattningsnämnds beprövande minskas med ytterligare ett belopp av högst 700 kronor (*avdrag för ömmande omständigheter*). Vad som härefter återstår utgör efter avrundning nedåt till jämna tiotal kronor den skattskyldiges i hemortskommunen *beskattningsbara inkomst*.

Vid taxering av i riket bosatt fysisk person i annan kommun än hemortskommunen, så ock vid taxering av annan skattskyldig än sådan fysisk person, utgör den taxerade inkomsten tillika beskattningsbar inkomst. I dylika fall förekomma således icke några speciella avdrag.

Beträffande *skattepliktens* inträdande för fysisk person gälla vid den kommunala inkomstbeskattningen olika regler för beskattningen i hemortskommunen och i annan kommun. Fysisk person, som varit här i riket bosatt under hela eller någon del av beskattningsåret och vilkens inom hemortskommunen beräknade taxerade inkomst ej uppgår till 600 kronor, skall icke upptagas till beskattning för sådan inkomst. I övrigt inträder skatteplikt i fråga om kom-

munal inkomstskatt för fysisk person, som varit här i riket bosatt under hela eller någon del av beskattningsåret, i hemortskommunen, då den beräknade beskattningsbara inkomsten där uppgår till minst 10 kronor, och i annan kommun, då den beräknade taxerade inkomsten där uppgår till minst 100 kronor. För annan skattskyldig än fysisk person, som varit i riket bosatt, inträder skatteplikt, då den beräknade taxerade inkomsten i kommunen uppgår till minst 100 kronor.

Skattepliktsgränsen för fysisk person i hemortskommunen vid 600 kronors taxerad inkomst har tillagts en särskild betydelse beträffande beskattning av föräldrar och sådana barn, som äro sysselsatta i föräldrarnas jordbruk eller rörelse. Hemmavarande barn, som fyllt 16 men ej 18 år och som deltagit i föräldrarnas förvärvsverksamhet, anses tillhöra arbetspersonalen, blott om barnets inkomst av arbete eller eljest är så stor att den föranleder skatteplikt till kommunal inkomstskatt för barnet. Hemmavarande barn under 16 år anses i intet fall tillhöra arbetspersonalen, medan sådant barn över 16 år, vilket deltagit i arbetet, alltid räknas till arbetspersonalen. Barn, som anses tillhöra arbetspersonalen, taxeras självt för den inkomst det kan hava haft i avlöning och naturaförmåner från föräldrarna eller eljest, och föräldrarna få göra avdrag för barnet såsom för annan arbetshjälp. För barn, som icke anses tillhöra arbetspersonalen, får intet dylikt avdrag göras, även om barnet deltagit i arbetet. Lön och underhåll åt barnet skall då ej heller upptagas såsom inkomst för barnet.

Äkta makar, som under beskattningsåret levt tillsammans, taxeras till kommunal inkomstskatt envar för sin inkomst samt mannen därjämte för boets gemensamma inkomst. Allmänna avdrag, som därvid helt eller delvis ej kunna utnyttjas å den därtill närmast berättigade makens skattepliktiga inkomst, må avräknas å den andra makens inkomst i samma kommun. Skatteplikten bedömes med hänsyn till båda makarnas sammanlagda inkomst. Ortsavdrag ävensom beskattningsbar inkomst beräknas för makarna gemensamt. Den beskattningsbara inkomsten fördelas i jämna tiotal kronor å makarna efter förhållandet mellan deras i kommunen taxerade inkomster.

På grund av de skiljaktiga principerna för den kommunala inkomstskatten och den statliga inkomst- och förmögenhetsskatten råda betydande olikheter beträffande *taxeringen* för dessa båda skatteformer. Då inkomsterna av de skattskyldigas särskilda förvärvskällor vid kommunalbeskattningen hänföras till olika kommuner i enlighet med reglerna om beskattningsort, kan den skattskyldige bli taxerad till kommunal inkomstskatt i ett flertal kommuner och sålunda bli föremål för taxering av olika taxeringsnämnder. Taxeringen till inkomst- och förmögenhetsskatt, som omfattar den skattskyldiges samtliga förvärvskällor, oavsett till vilka kommuner dessa äro anknutna, sker däremot alltid i hemortskommunen och verkställes av en enda taxeringsnämnd. Då skattskyldig har förvärvskälla utanför det taxeringsdistrikt, vars

taxeringsnämnd skall taxera honom till inkomst- och förmögenhetsskatt, fastställer denna nämnd förvärvskällans inkomst, såvitt angår den statliga beskattningen, och annan taxeringsnämnd fattar beslut angående samma inkomst för åsättande av taxering till kommunal inkomstskatt. Taxeringsnämnderna kunna härvid komma att stanna i olika beslut rörande inkomstens storlek, i vilket fall de kommunala och statliga taxeringarna bliva stridande mot varandra. För att i sådana fall främja en riktig och likformig taxering hava taxeringsnämnderna ålagts att träda i förbindelse med varandra.

Då deklaration eller annan uppgift beträffande skattskyldig, som skall taxeras för inkomst eller förmögenhet inom ett taxeringsdistrikt, utvisar, att den skattskyldige utom distriktet ägt, innehaft eller brukat fastighet eller drivit rörelse, åligger det taxeringsnämndens ordförande att lämna vederbörande taxeringsnämndsordförande utom distriktet meddelande om förhållandet. Beträffande sådana inom ett taxeringsdistrikt till kommunal inkomstskatt skattskyldiga, som skola taxeras till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt av annan taxeringsnämnd än distriktets, skall taxeringsnämnden i distriktet företaga taxering till kommunal inkomstskatt så snart ske kan. För envar, som därvid taxerats, skall underrättelse, huru taxeringen utfallit, med uppgift jämväl om nettointäkt och uppskattad inkomst för varje förvärvskälla, ofördröjligen avlätas till den andra taxeringsnämnden. Komma den skattskyldiges kommunala och statliga taxeringar ändock icke att stå i överensstämmelse med varandra, skall den lokala prövningsnämnd, som har att pröva båda taxeringarna, på yrkande av vederbörande taxeringsintendent vidtaga erforderliga åtgärder för att åstadkomma enhetlighet. Tillhör den kommun, där den kommunala taxeringen åsättes, annat prövningsdistrikt än den kommun, där den skattskyldige skall taxeras till inkomst- och förmögenhetsskatt, kunna emellertid prövningsnämnderna stanna i olika beslut och taxeringarna bliva olikformiga. För att i möjligaste mån förebygga detta har föreskrivits, att samråd i fråga om sådana skattskyldiga, vilka skola taxeras till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt inom visst prövningsdistrikt och därjämte till kommunal inkomstskatt inom annat prövningsdistrikt, skall äga rum mellan taxeringsintendenterna i de olika distrikten för åvägabringande av likformig taxering. Detta gäller dock ej, då skattskyldig haft förvärvskälla, som enligt de vid kommunalbeskattningen gällande reglerna om beskattningsort är att hänföra till flera prövningsdistrikt. För sådana fall finnas särskilda anordningar med syfte att säkerställa likformighet vid taxeringarna.

Vissa slag av förvärvskällor, nämligen de som äro hänförliga till annan fastighet och rörelse, kunna, såsom ovan berörts, sträcka sig över flera kommuner. Inkomsten av sådana förvärvskällor skall tagas till beskattning i alla de olika kommunerna. Vid taxeringen, som då ofta verkställas av olika taxeringsnämnder, skall en uppdelning mellan kommunerna ske av hela inkomsten från varje dylik förvärvskälla. Om taxeringsnämnderna trots fullgöran-

det av föreskriven skriftväxling därvid stanna i olika meningar rörande den totala inkomsten av förvärvskällan eller beträffande de andelar däri, som böra tagas till beskattning i respektive kommuner, uppstå olikformigheter i taxeringen. Även sådana ojämnheter kunna undanröjas av vederbörande länsprövningsnämnd, om samtliga berörda kommuner tillhöra samma prövningsdistrikt. Är däremot förvärvskällan att hänföra till kommuner inom skilda prövningsdistrikt, skall den för hela riket gemensamma mellankommunala prövningsnämnden taga befattning med den skattskyldiges taxering för inkomst eller förmögenhet i de kommuner, till vilka dylik förvärvskälla är att hänföra, samt, om han i annan kommun är skattskyldig till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt, jämväl med hans taxering i denna kommun. Skall den skattskyldige samtaxeras med make, behandlar denna prövningsnämnd även makens taxering i samma kommuner. Genom den mellankommunala prövningsnämndens prövning av taxeringarna vinnes enhetlighet i desamma. Därest skattskyldig förutom en eller flera till skilda prövningsdistrikt hänförliga förvärvskällor har en förvärvskälla, som icke sträcker sig till mer än ett prövningsdistrikt, skall dock taxering till kommunal inkomstskatt, som avser inkomsten av sistnämnda förvärvskälla och ej äger rum i den kommun, där den skattskyldige skall taxeras till inkomst- och förmögenhetsskatt, icke prövas av den mellankommunala prövningsnämnden utan av vederbörande länsprövningsnämnd. Denna uppdelning av den skattskyldiges taxeringar å flera prövningsnämnder inrymmer en viss om ock mycket begränsad möjlighet till ojämn taxering av den skattskyldige.

Allmän historik rörande avdragens utnyttjande.

Syftet med de allmänna avdragen och ortsavdragen har varit att anpassa inkomstskatten efter den personliga skatteförmågan. I den *äldre bevillningsbeskattningen*, vilken jämväl låg till grund för den kommunala beskattningen, förekommo icke några dylika avdrag. Denna beskattning avsåg nämligen att träffa avkastningen av de olika förvärvskällorna. Förlust, som särskild förvärvskälla utvisat, fick sålunda ej avdragas från den skattskyldiges inkomst av annan förvärvskälla. Ett visst hänsynstagande till den svaga skatteförmågan hos de minsta inkomsttagarna skedde dock genom befrielse från bevillning och lindring i bevillningen genom s. k. bevillningsfria avdrag. Bevillning för inkomst skulle icke utgöras i hemortskommunen, om den skattskyldiges sammanlagda inkomst i såväl hemortskommunen som andra kommuner understeg visst belopp, och därest sistnämnda inkomst ej översteg vissa något högre belopp, skulle fasta bevillningsfria avdrag från inkomsten erhållas. Sådan befrielse från eller lindring i bevillningen fick enligt uttryckligt stadgande i bevillningsförordningen ej åtnjutas i annan kommun än den där den skattskyldige var mantalsskriven.

Genom 1883 års *bevillningsförordning* utvecklades bevillningsbeskattningen i riktning mot en beskattning av nettoinkomsten, avvägd med hänsyn till skatteförmågan. Rätt till avdrag för gäldränta infördes såtillvida att från inkomst av rörelse eller yrke fick avdragas ränta å lånt rörelsekapital (ej anläggningskapital) samt från inkomst av kapital ränta hänförlig till denna förvärvskälla. Bevillning för inkomst av kapital och arbete skulle icke utgöras i hemortskommunen, därest den sammanräknade inkomsten understeg 500 kronor. I den sammanräknade inkomsten, d. v. s. såväl den i hemortskommunen som i annan kommun, skulle inräknas den genom fastighetsbevillning beskattade avkastningen av fastighet. Vid en sammanräknad inkomst understigande 1 200 kronor skulle i hemortskommunen åtnjutas ett bevillningsfritt avdrag av 450 kronor från inkomst av kapital och arbete samt vid en sammanräknad inkomst understigande 1 800 men ej 1 200 kronor ett dylikt avdrag av 300 kronor. Såväl gränsen för skattefrihet som de bevillningsfria avdragen kunde vid taxeringen höjas med högst 200 kronor å ort, där kostnaderna för bostad vore synnerligen höga, ävensom undantagsvis då särdeles ömmande omständigheter förelåge. För inkomst, som beskattades i annan kommun än den där den skattskyldige mantalsskrivits, kunde befrielse från eller lindring i bevillningen icke i någon mån erhållas.

1894 års *bevillningskommitté* föreslog i sitt betänkande, att vid den bevillningspliktiga inkomstens beräkning avdrag för förlust å handel eller näring skulle få äga rum från inkomst av annan av den skattskyldige idkad handel eller näring, såvida den senare antingen vore av samma slag eller bedrivits inom samma kommun. I de fall verksamheten vid den skattskyldiges olika handels- eller näringsföretag vore av samma slag, såsom då en person dreve en affär medelst filialer utom den ort, där han själv vore bosatt, och själv övervakade huvudaffären, kunde det enligt kommitténs mening icke vara billigt att vid beskattning bortse från att det i själva verket förelåge endast ett affärsföretag. Billigheten krävde även, att all den affärsverksamhet, som den skattskyldige idkade inom en och samma kommun och sålunda kunde på ett mera omedelbart sätt själv leda och övervaka, ansåges äga sådant inbördes sammanhang att skatten borde drabba endast det slutliga vinstresultatet. Affärsföretag av olika slag, drivna inom olika kommuner, kunde däremot icke skäligen anses äga sådant samband sinsemellan att förlust å ett företag borde få avdragas från vinsten av ett annat.

Enligt bevillningskommitténs förslag skulle frihet från bevillning äga rum, då den skattskyldiges å en eller flera orter (kommuner) uppskattade årsinkomster sammanlagt icke överstege ett visst minimibelopp. Inkomst i annan kommun än hemortskommunen skulle således kunna fritagas från bevillning. Bevillningsfria avdrag däremot skulle visserligen fastställas till beloppet med hänsyn till den skattskyldiges sammanlagda inkomster i samtliga kommuner men finge endast utnyttjas i mantalsskrivningskommunen.

Kommittén framhöll, att enligt då gällande bevillningsförfordning kunde för inkomst, som beskattades inom annan kommun än den där den skattskyldige vore mantalsskriven, varken befrielse eller lindring i bevillningen äga rum. Anledningen till denna undantagsbestämmelse hade endast varit svårigheter för taxeringsmyndighet å annan ort än den där den skattskyldige vore mantalsskriven att beräkna hans sammanlagda inkomster. Denna svårighet skulle emellertid enligt kommitténs förslag i väsentlig mån undanröjas genom införande av självdeklaration och kommunikation taxeringsmyndigheterna emellan. Vid sådant förhållande syntes ifrågavarande stadgande, i vad det innebure inskränkning i rätten till skattefrihet för existensminimum, icke böra kvarstå. För så vitt stadgandet avsåge att inskränka rätten till lindring i bevillningen, kunde det däremot enligt kommitténs mening icke heller framdeles undvaras, enär en uppdelning av det bevillningsfria avdraget på de inom olika kommuner taxerade inkomstbeloppen skulle möta alltför stora svårigheter.

1897 års *kommunalskattekommitté*, som i sitt år 1900 avgivna betänkande föreslog den kommunala beskattningens frigörande från den statliga bevillningen, ville i princip medgiva obegränsade avdrag för gäldränta och för förlust å särskild förvärvskälla. Vid kommunalbeskattningen ansåg sig kommittén dock icke kunna helt taga konsekvenserna av denna princip. Underskott å viss förvärvskälla skulle enligt kommitténs förslag endast få avdragas från inkomst, tillhörande samma s. k. huvudart av inkomst och härflytande från verksamhet inom samma kommun. Härom anförde kommittén följande (sid. 131):

»I den allmänna motiveringen är framhållet, huru som det kommunala inkomstbegreppet i kommitténs förslag icke vilar på den *allmänna* inkomstkattens grund, utan även *reellt* framträder uppdelat i fyra från varandra strängt åtskilda huvudarter av inkomst. Klarast framträder denna sönderdelning i bestämmelserna om rätt till avdrag för förluster. Endast i ett fall, nämligen då ett enligt de båda nästföljande paragraferna¹ gemensamt företag föreligger till taxering inom flera kommuner, har, vad för övrigt ligger i sakens natur, den ena kommunen ansetts böra vidkännas förlust, som drabbat företaget i den eller de andra kommunerna. I övrigt bildar varje kommun för sig ett slutet helt och gör sitt skattekrav gällande oberoende av den skattskyldiges förhållande till andra kommuner.

Har den skattskyldige inkomster av så olika slag, att de böra hänföras till olika huvudarter, således om han t. ex. är jordbrukare och handlande eller tjänsteman bör han enligt kommitténs mening icke ens inom samma kommun från t. ex. sin lön få avdraga förlust å jordbruket eller handeln. En motsatt anordning skulle nämligen utsätta kommunens budget för skadliga rubbningar och innebära en ständig fara för förskjutningar i skattebördan inom kommunen.»

Kommunalskattekommitténs förslag ledde icke till några lagstiftningsåtgärder.

¹ Dessa paragrafer behandla de fall, då verksamhet, som utövas från fast driftställe i flera kommuner, är av beskaffenhet att böra anses såsom ett företag.

I 1910 års bevillningsförordning infördes ett stadgande om att till skattepliktig inkomst skulle räknas även vinster å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom, som förvärvats genom köp eller byte och varit i säljarens ägo under mindre än tio år, såvitt det gällde fast egendom, och eljest under mindre än fem år. Från dylika vinster, vilka beskattades i den kommun där den skattskyldige blivit eller bort bliva mantalsskriven, skulle avdragas möjligen lidna förluster å andra likartade affärer under året. Sådana förlusteringo icke avdragas från inkomster av annat slag.

Eiserman och von Wolcker framlade i sitt 1917 avgivna sakkunnigbetänkande bl. a. förslag om en kommunal avkastningsskatt. Från skattskyldigs i mantalsskrivningskommunen taxerade avkastningsbelopp skulle enligt förslaget medgivas ett skattefritt avdrag å 500 kronor oavsett avkastningsbeloppets storlek. De sakkunniga ville härigenom taga hänsyn till ett för alla nödvändigt minimum av underhållsmedel. Då emellertid samma skattskyldig kunde hava avkastning av beskaffenhet att böra taxeras inom mer än en kommun men det å andra sidan enligt de sakkunnigas mening icke kunde ifrågakomma att låta honom få avdrag för mer än ett skattefritt minimibelopp och icke heller att göra en uppdelning av avdraget på taxerade avkastningsbelopp i de skilda kommunerna, intog förslaget i huvudsak samma ståndpunkt som den då gällande bevillningsförordningen genom att i regel medgiva skattefritt avdrag allenast å det i den skattskyldiges mantalsskrivningskommun taxerade avkastningsbeloppet. De sakkunniga medgåvo, att skattskyldig, som åtnjutit avkastning exempelvis av rörelse eller yrke inom annan kommun än mantalsskrivningskommunen, i ett eller annat fall kunde gå miste om skattefritt avdrag, men då avkastning av rörelse eller yrke, som bedreves av i riket bosatt person, skulle beskattas inom annan kommun än bostadskommunen blott i händelse fast driftställe begagnats och den skattskyldige väl i allmänhet vore mantalsskriven i någon av de kommuner, där sådan rörelse bedrivits, eller eljest åtminstone i regel hade åtnjutit avkastning av något slag, som skulle taxeras i mantalsskrivningskommunen, ansågo sig de sakkunniga icke behöva räkna med de säkerligen sällsynta fall, då en i riket mantalsskriven person skulle gå miste om skattefrihet för minimibeloppet.

De sakkunniga föreslogo även en kommunal inkomst- och förmögenhetsskatt, vilken skulle utgå i förhållande till den skattskyldiges samfällda inkomst och förmögenhet samt utgöras till mantalsskrivningskommunen. Skyldighet att erlägga sådan skatt skulle inträda för den som ej hade mer än ett barn att försörja vid ett sammanlagt taxerat belopp av 800 kronor, för den som hade två barn att försörja vid ett taxerat belopp av 900 kronor o. s. v. För den som hade fem barn eller flera att försörja skulle skattepliktsgränsen vara 1 200 kronors taxerat belopp.

I det av *Landén* år 1917 avgivna sakkunnigbetänkandet föreslogs i anslut-

ning till den då gällande bevillningsförordningen, att underskott, som framgått vid uppskattning av inkomsten från viss förvärvskälla, i regel icke skulle vid den kommunala inkomstbeskattningen få avräknas vare sig från inkomsten av annan särskild förvärvskälla eller från summan av den skattskyldiges i kommunen taxerade inkomster. Ett avdrag för dylika underskott syntes föra alltför långt från den grundprincip, varå den kommunala inkomstskatten enligt förslaget vore byggd, nämligen att avkastningen av de särskilda inkomstkällorna i första hand utgjorde den kommunala inkomstskattens föremål.

Landén föreslog viss skattefrihet och skattelindring vid den kommunala inkomstbeskattningen beträffande inkomst i mantalsskrivningskommunen. För denna kommun var skattepliktsgränsen i förslaget bestämd till 400 kronors behållen inkomst för ensamstående skattskyldig och 500 kronors inkomst för familjeförsörjare. Dessa skattepliktsgränser skulle dock endast gälla för dem som hade ett mindre till inkomst- och förmögenhetsskatt taxerat belopp än 800 kronor, medan för dem som hade högre taxerat belopp skatteplikt skulle inträda redan då den behållna inkomsten inom mantalsskrivningskommunen uppginge till 100 kronor. Sistnämnda skattepliktsgräns föreslogs också beträffande fysisk persons inkomst i annan kommun än mantalsskrivningskommunen samt beträffande juridisk persons inkomst i varje kommun. Att taxera de minsta inkomstbeloppen skulle enligt den sakkunniges förmenande vara ett finansiellt föga givande men för taxeringsmyndigheterna nog så tryckande arbete, vilket borde undvikas.

Uti 1920 års proposition med förslag till kommunalskattelag (nr 191) föreslogs, att vid beräkning av inkomsten från varje särskild förvärvskälla avdrag skulle få ske för ränta å lånt anläggnings- och rörelsekapital. Övriga gåldräntor skulle få avdragas i hemortskommunen. Vidare skulle vissa allmänna avdrag införas vid kommunalbeskattningen. I hemortskommunen skulle vid beräkning av den behållna inkomsten avdrag få ske för förlust å särskild förvärvskälla (fast egendom eller verksamhet), för periodiska understöd och intill visst belopp för försäkringspremier. Avdrag för förlust å särskild förvärvskälla (fast egendom eller näring) i annan kommun än hemortskommunen skulle medgivas från inkomst av andra förvärvskällor i samma kommun. Därest den skattskyldiges förvärvskällor i en annan kommun än hemortskommunen samfällt visade underskott, finge detta i första hand avdragas från inkomsten i hemortskommunen. I de fall allmänna avdrag i hemortskommunen, d. v. s. för ränta å gäld, förlust å särskild förvärvskälla i hemortskommunen, underskott å förvärvskällor i annan kommun, periodiskt understöd och försäkringspremier, understege inkomsten i hemortskommun, skulle underskottet enligt förslaget slås ut på den skattskyldiges inkomster i övriga kommuner i förhållande till den uppskattade inkomsten i varje sådan kommun. Denna ordning motiverades med praktiska hänsyn, vilka ansågos

kräva, att såvitt möjligt en invecklad avdragsprocedur undvekes och en proportionell fördelning endast i undantagsfall ägde rum.

Beträffande avdrag för realisationsförluster skulle enligt propositionen särskilda regler gälla. Avdrag för förlust å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom skulle, i likhet med vad förut gällde, ej få ske med högre belopp än som motsvarade den skattskyldiges inkomst av dylik avyttring. Inkomst genom icke yrkesmässig avyttring av fast egendom skulle taxeras i den kommun, där egendomen vore belägen, och vinst å sådan avyttring av annan egendom i den skattskyldiges hemortskommun. Förlust å icke yrkesmässig avyttring av fast egendom skulle i första hand avdragas å inom samma kommun beskattningsbar inkomst av motsvarande art. Härvid överskjutande förlust ävensom förlust å icke yrkesmässig avyttring av lös egendom skulle gå i avräkning å inkomst av icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom, som vore av beskaffenhet att bära taxeras i hemortskommunen. Därest skattskyldig vid tillämpning av dessa regler icke kunde helt avdraga sin förlust å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom, skulle återstoden avdragas från inkomster av icke yrkesmässig avyttring av fast egendom i andra kommuner än hemortskommunen efter förhållandet mellan dessa inkomsters storlek i varje kommun.

De skattefria Orts- och familjeavdrag, som föreslogos i propositionen, skulle med hänsyn till storleken av den taxerade inkomsten i hemortskommunen kunna förhöjas med intill hälften genom s. k. bankning. I fråga om dessa avdrag uttalade departementschefen, att han icke ansett sig böra frångå den grundsats, som gällde enligt den dåvarande bevillningsförordningen, nämligen att avdrag medgäves endast i mantalsskrivningskommunen.

I riket mantalsskriven svensk medborgare skulle enligt propositionen icke beskattas för i hemortskommunen taxerad inkomst, som ej överstege 600 kronor, såvida icke denna inkomst tillsammans med hans i andra kommuner taxerade inkomster överskjutit nämnda belopp. Beträffande taxering i annan kommun än hemortskommunen skulle för skattskyldig, som nyss sagts, skatteplikt inträda, när den taxerade inkomsten uppginge till 100 kronor. Detsamma skulle gälla i alla kommuner för annan skattskyldig än i riket mantalsskriven svensk medborgare.

Riksdagen godtog och införde i bevillningsförordningen propositionens ovan berörda förslag ehuru med vissa ändringar. Underskott vid utnyttjande av allmänna avdrag i hemortskommunen fick ej avdragas i annan kommun. Riksdagen upptog icke heller den i propositionen föreslagna bestämmelsen om att vid beräkning av skattskyldigs behållna inkomst inom annan kommun än hemortskommunen avdrag skulle ske för underskott å fast egendom eller näring inom kommunen. De i propositionen föreslagna bestämmelserna om ordningen för avräknande av förlust å icke yrkesmässig avyttring av fast och lös egendom i olika kommuner uteslötos också av riksdagen, då denna intog

den ståndpunkten att vinst å icke yrkesmässig avyttring av fast egendom alltså skulle beskattas i den skattskyldiges hemortskommun.

Det av riksdagen antagna stadgandet att vid beräkning av skattskyldigs behållna inkomst i hemortskommunen avdrag skulle få göras för förlust å fast egendom eller verksamhet tillämpades sedermera på det sätt att avdrag för förlust å förvärvskälla i annan kommun än hemortskommunen verkställdes från inkomsten i hemortskommunen, även om taxerad inkomst av andra förvärvskällor funnes i den kommun, där förlusten uppstått.

1921 års kommunalskattekommitté föreslog i sitt år 1924 avgivna betänkande (SOU 1924: 53), att underskott, som uppkommit vid beräkning av skattskyldigs inkomst från särskild förvärvskälla i en kommun, endast skulle få avräknas från hans inkomst av förvärvskällor i samma kommun. Kommittén hävdade den principen att varje kommun borde utgöra ett slutet beskattningsområde. Sin ståndpunkt beträffande den interkommunala beskattningen utvecklade kommittén på följande sätt (sid. 252 ff):

»Som en angelägenhet av synnerlig vikt för en väl ordnad kommunalbeskattning måste betecknas, att, så långt möjligt är, åt varje kommun bevaras de beskattningsföremål, som kunna anses naturligen tillhöra densamma, så att en kommun för sina skatteintäkter ej röner inflytande av förhållandena inom en annan kommun.

Kommittén har ej kunnat undgå att finna såväl provisoriets som 1920 års Kungl. förslags bestämmelser angående den interkommunala beskattningen otillfredsställande. För att nå ett bättre resultat måste ett annat sätt för problemets lösning sökas. Om man därvid fortfarande skall utgå därifrån, att till grund för den kommunala inkomstbeskattningen skall läggas den skattskyldiges samlade inkomst, så renodlad som för statsbeskattningen är föreskrivet, drives man — för det fall, att den skattskyldige har flera till olika kommuner lokaliserade förvärvskällor — till att för honom anordna en samlad inkomstberäkning och därefter uppställa regler för den samlade inkomstens fördelning till beskattning å de olika intresserade kommunerna. En sådan anordning vore onekligen tilltalande, då såväl den skattskyldiges som kommunernas rätt därigenom komme att likformigt tillgodoses, och kommittén har även varit inne på att bygga den interkommunala beskattningen på denna princip samt en gång utarbetat författningsbestämmelser i sådan riktning. Det har emellertid därvid visat sig, att en dylik anordning skulle, praktiskt genomförd, medföra så stora taxeringstekniska svårigheter, att kommittén redan av denna anledning funnit sig ej kunna fullfölja uppslaget. Men vidare har det syntts kommittén, att den skattskyldiges intresse skäligen kan och bör åtminstone så tillvida underordnas kommunens beskattningsintresse, att kommunen ej går miste om sin beskattningsrätt till skattskyldigs inom kommunen befintliga beskattningsföremål av den anledning, att förvärvskälla inom annan kommun, som råkat vara i samma skattskyldigs hand, lämnat negativt resultat. Kommittén har därför i stället stannat vid att såsom princip uppställa, att *varje kommun skall utgöra ett självständigt, slutet beskattningsområde*. Detta innebär, att inkomstberäkningen för den skattskyldige skall verkställas särskilt för varje kommun och avse hans inom kommunen förefintliga förvärvskällor utan hänsyn till sådana förvärvskällor, som han kan hava haft inom annan kommun. Härifrån undantages dock den kommunala progressivskatten, som ju är en utbyggnad på den statliga inkomst- och förmögenhetsskatten och alltså grundar sig på inkomstberäkningen för

denna skatt. Till följd härav kan det inträffa, att summan av den skattskyldiges inom flera olika kommuner kommunalt skattepliktiga inkomst varder annan och högre än hans till statskatt skattepliktiga inkomst. Men även med en sådan anordning är till följd av bestämmelserna om samlad inkomstberäkning *inom kommunen* åt den skattskyldige beredd en avsevärt bättre ställning, än den han enligt äldre lagstiftning intagit; och anser kommittén under alla förhållanden vad sålunda föreslagits vara att föredraga framför anordningar, liknande de nu gällande eller i 1920 års Kungl. proposition föreslagna, vilka alltid måste till sist utmynna i ett missgynnande av den kommun, som är att räkna såsom den skattskyldiges hemortskommun.

Att kommunen sålunda göres till ett självständigt slutet beskattningsområde utesluter givetvis icke, att en och samma förvärvsverksamhet kan vara skattepliktig inom olika kommuner. Där en förvärvsverksamhet drives å olika orter, måste naturligtvis resultatet av densamma i dess helhet läggas till grund för beskattningen, men detta resultat skall då uppdelas på de olika kommunerna enligt de grunder, som för en sådan uppdelning anvisas.

Även enligt kommitténs förslag kommer emellertid hemortskommunen att intaga en särställning i den interkommunala beskattningen därutinnan, att vissa allmänna avdrag ävensom Ortsavdrag äro helt och odelat förlagda till den skattskyldiges hemortskommun. En fördelning av dessa avdrag på hans inkomster i olika kommuner har kommittén icke velat ifrågasätta, då därigenom skulle vållas betydande taxeringstekniska svårigheter. För övrigt torde mer än tillräcklig kompensation beredas hemortskommunen därigenom, att den får ensam beskatta förvärvskällorna tjänst eller anställning, tillfällig förvärvsverksamhet och kapital, ehuru dessa understundom kunna innefatta intäkter, som i verkligheten flutit inom annan kommun.»

Med sin principiella inställning till berörda spörsmål ansåg kommittén självklart, att Ortsavdrag blott kunde ifrågakomma i hemortskommunen.

Beträffande skatteplikten föreslog kommittén, att fysisk persons i hemortskommunen taxerade inkomst, som ej uppginge till 500 kronor, icke skulle upptagas till beskattning. Kommittén ville ej bibehålla kombinationen av den skattskyldiges i hemortskommunen taxerade inkomst och hans i andra kommuner taxerade inkomster, enär ett konstaterande av sistnämnda inkomster ofta mötte svårighet för taxeringsnämnden i hemortskommunen. Vidare skulle skatteplikt enligt kommitténs förslag inträda för juridisk person, då den taxerade (och beskattningsbara) inkomsten i kommunen uppginge till minst 100 kronor. Detsamma skulle gälla beträffande fysisk persons inkomst i annan kommun än hemortskommunen.

I 1927 års proposition med förslag till kommunalskattelag m. m. (nr 102) uttalade departementschefen i fråga om avdrag för underskott å särskild förvärvskälla, att den karaktär av personlig inkomstskatt, som den kommunala inkomstbeskattningen dåmera hade, enligt hans mening rätteligen borde medföra, att den skattskyldige icke skulle utgöra skatt för mer än sin nettoinkomst och att han alltså, om någon hans förvärvskälla utvisade underskott, borde få avdraga detta underskott från inkomsten av övriga förvärvskällor. Hade den skattskyldige förvärvskällor, som vore lokaliserade inom olika kommuner, kunde frågan lösas på flera sätt. Man kunde, såsom föreslagits i 1920 års proposition, låta förlusten i första hand avräknas å inkomst inom

samma kommun, därefter å inkomsten i hemortskommunen och slutligen å inkomsten i övriga kommuner. Eller ock kunde man anordna en gemensam inkomstberäkning för samtliga kommuner. Sedan från inkomsten av alla förvärvskällor frånräknats förlustavdrag och övriga allmänna avdrag samt ortsavdrag, skulle den därefter återstående inkomsten fördelas till beskattning i de olika kommunerna. Båda dessa förslag skulle emellertid medföra mycket stora taxeringstekniska svårigheter, varför icke något av dem kunde förordas. Vid sådant förhållande syntes det ligga närmast till hands att bibehålla de gällande bestämmelserna med avdragsrätt i hemortskommunen för alla underskott å den skattskyldiges olika förvärvskällor. Hemortskommunen hade enligt departementschefens mening icke erhållit någon missgynnad ställning genom dessa bestämmelser. Dess beskattningsintresse syntes hava väl tillgodosetts, då denna kommun berättigats att alltid beskatta — förutom inkomst av fastighet och rörelse, som vore i kommunen lokaliserade — jämväl inkomst av de tre förvärvskällorna tjänst, tillfällig förvärvsverksamhet och kapital.

För att undanröja en obillighet mot hemortskommunen i de gällande bestämmelserna föreslogs dock i propositionen, att underskott, som särskild förvärvskälla utvisade, skulle i första hand avräknas å inkomst, som den skattskyldige haft i samma kommun, och i andra hand, i den mån nämnda inkomst icke försloge, å den skattskyldiges inkomst i hemortskommunen. Någon avdragsrätt därutöver skulle icke förekomma. Vad som föreslagits angående rätt till avdrag för underskott å särskild förvärvskälla skulle i anslutning till de gällande bestämmelserna ej avse underskott å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom och deltagande i lotteri eller å fastighet och rörelse i utlandet. För dylika underskott skulle avdrag icke få ske från inkomst av andra förvärvskällor.

Övriga allmänna avdrag samt ortsavdrag skulle enligt propositionen endast få åtnjutas å den i hemortskommunen taxerade inkomsten.

Beträffande skattepliktens inträdande i hemortskommunen föreslogs ej i propositionen någon kombination av den skattskyldiges där taxerade inkomst med hans i andra kommuner taxerade inkomster. Att konstatera sistnämnda inkomster ansågs nämligen möta svårigheter för taxeringsnämnden i hemortskommunen. Fysisk person, som varit i riket bosatt under hela eller någon del av beskattningsåret och vilkens inom hemortskommunen taxerade inkomst ej uppginge till 600 kronor, skulle icke upptagas till beskattning för dylik inkomst. I övrigt skulle skatteplikt för sådan skattskyldig inträda i hemortskommunen, då den beskattningsbara inkomsten därstädes uppginge till minst 10 kronor, och i annan kommun, då den taxerade (och beskattningsbara) inkomsten där uppginge till minst 100 kronor. För annan skattskyldig skulle skatteplikt föreligga, då den taxerade (och beskattningsbara) inkomsten i kommunen uppginge till minst 100 kronor.

Första särskilda utskottet vid 1927 års riksdag (kommunalskatteutskottet) delade icke den av departementschefen uttalade meningen angående avdrag för underskott å särskild förvärvskälla inom annan kommun än hemortskommunen utan intog samma ståndpunkt i denna fråga som 1921 års kommunalskattekommitté. Spörsmålet erhöll dock icke någon lösning, då hela kommunalskattefrågan förföll vid riksdagen.

I 1928 års proposition med förslag till kommunalskattelag m. m. (nr 213) föreslogs i överensstämmelse med 1927 års kommunalskatteutskotts ståndpunkt, att underskott å en förvärvskälla skulle få avdragas endast från den skattskyldiges i samma kommun skattepliktiga inkomst. Departementschefen förklarade sig hava, ehuru med tvekan, låtit ifrågavarande bestämmelse avfattas i enlighet med vad utskottet föreslagit. Beträffande utnyttjande av övriga allmänna avdrag och av ortsavdrag samt beträffande gränserna för skatteplikten överensstämde propositionen med vad som föreslagits i 1927 års proposition.

1928 års riksdag godkände i huvudsak de i propositionen framlagda förslagen. Härvid gjordes dock den ändringen att vinst å icke yrkesmässig avyttring av fast egendom skulle beskattas i den kommun, där egendomen vore belägen, i stället för, såsom tidigare skett, i den skattskyldiges hemortskommun. Sådan avyttring skulle utgöra en särskild förvärvskälla för varje annan kommun än hemortskommunen, och underskott därå skulle icke få avdragas från inkomst av annan förvärvskälla. Genom 1928 års skattelagstiftning tillkommo sålunda de för den kommunala inkomstbeskattningen alltjämt gällande bestämmelserna rörande utnyttjande av allmänna avdrag och ortsavdrag samt om skatteplikts inträdande.

Kommunalskatteberedningen har i sitt betänkande med förslag till omläggning av den kommunala beskattningen m. m. (SOU 1942: 34) behandlat frågan om ortsavdrags utnyttjande i annan kommun än hemortskommunen och i detta sammanhang anført bl. a. följande (sid. 169 ff):

»Beredningen anser nu gällande ordning å detta område, varigenom intressekonflikten mellan den skattskyldige och de skatteberättigade kommunerna i huvudsak lösts till den skattskyldiges nackdel, icke vara tillfredsställande. Principen om kommunen såsom ett slutet beskattningsområde synes beredningen icke kunna tillmätas oinskränkt giltighet i ett beskattningssystem, vilket såsom vårt bygger på skatteförmågeprincipen. Skatteförmågan hos en skattskyldig, som har förvärvskällor inom flera kommuner, kan icke bedömas med hänsyn till förhållandena inom varje kommun för sig. Först genom ett sammanställande av den skattskyldiges samtliga förvärvskällor i de olika kommunerna kan en samlad och riktig bild av hans skatteförmåga erhållas. Av dessa skäl anser beredningen det bäst stå i överensstämmelse med grunderna för vårt skattesystem, att den skattskyldige beredes möjligheter att från sina inkomster avdraga underskott å förvärvskälla, oavsett i vilken kommun sådant underskott uppkommit, samt att ortsavdragens storlek bestämmas under hänsynstagande till den skattskyldiges samtliga taxerade inkomster.

Beredningen har även ägnat uppmärksamhet åt frågan, huru en bättre anslutning av beskattningen till de skattskyldigas förmåga i förevarande avseende skall kunna tekniskt genomföras. Därvid har beredningen trots sig finna, att, ehuru betydande svårigheter i vissa fall kunna uppstå, några avgörande taxeringstekniska hinder icke skulle möta för sakens genomförande. De undersökningar, som erfordras för att taga bestämd ställning till denna fråga och för att klarlägga verkningarna med avseende å kommunernas skatteunderlag, skulle emellertid bliva så omfattande att beredningen måst avstå från deras fullföljande i nuvarande skede av beredningens arbete. Beredningen har för avsikt att i ett senare sammanhang upptaga dessa frågor till fortsatt behandling.

Beredningen har i detta sammanhang icke förbisett den ovan berörda särskilda olägenhet, som med den nuvarande ordningen för bestämmande av orsavsdragens storlek uppkommer, därest beredningens förslag om särskild avdragslinje för ensamstående genomföres. Denna olägenhet har emellertid befunnits vara av mycket begränsad betydelse i avseende å såväl antalet fall, då avdraget kan bliva oriktigt avvägt med hänsyn till skatteförmågan, som de skattebelopp, varom kan bliva fråga. Beredningen har undersökt möjligheterna att avhjälpa denna olägenhet utan att ändra den nuvarande ordningen i övrigt och har jämväl låtit utarbeta ett förslag i detta syfte. Detta har emellertid visat sig medföra taxeringstekniska olägenheter, vilka icke kunnat anses uppvägas av de mindre betydande fördelar, som skulle vinnas genom förslaget. I avvaktan å frågans upptagande i hela dess vidd har beredningen låtit härvid bero.»

Den kommunala inkomstbeskattningen i övriga nordiska länder¹.

Vid bedömandet av vår kommunala inkomstskatt och möjligheterna att förbättra densamma synes det vara av värde att kunna anställa jämförelser med förhållandena i våra nordiska grannländer, vilkas kommunala skattesystem i stora drag överensstämmer med vårt. De sakkunniga skola därför lämna en redogörelse för den kommunala beskattningen i dessa länder med tyngdpunkten förlagd till sådana spörsmål som behandlas i detta kapitel av betänkandet.

Danmark.

Primärkommunerna i Danmark utgöras av landskommuner (Sognekommuner) och stadskommuner (Købstæder). Kommuner av högre ordning äro amtskommunerna. Landet är i administrativt hänseende indelat i amt. Sognekommunerna i varje amt bilda en amtskommun. Den följande framställningen tager endast sikte på förhållandena i primärkommunerna, vilka erbjuda det största intresset ur beskattningssynpunkt.

De viktigaste primärkommunala skatterna äro fastighetsskatt (kommunale Ejendomsskatter), jordvärdstegringskatt (Grundstigningsskyld) samt personlig skatt till kommunen.

¹ Framställningen i detta avsnitt avser förhållandena före krigsutbrottet 1939.

Fastighetsskatt till kommunen utgår dels såsom »Grundskyld» och dels såsom »Ejendomsskyld». Grundskylden bestämmes till viss promille av fastighetens markvärde. Ejendomsskylden utgår med viss promille av byggnadsvärdet, vilket dock nedsättes enligt vissa normer. Ejendomsskylden skall utgå med en skattesats, som utgör $\frac{3}{4}$ av grundskyldens promille. Skattesatserna bestämmas av vederbörande kommuner, varvid vissa regler till skydd för fastighetsägarna skola iakttagas.

Jordvärdestegringskatt utgår med två procent per år av den enligt vissa invecklade regler beräknade ökningen av fastighets markvärde. Skatten tillfaller i regel staten och vederbörande kommun med hälften vardera.

Den personliga skatten till kommunen utgöres av hemortskommunsskatt (Skat till Opholdskommunen), förvärvskommunsskatt (Skat till Erhvervs-kommunen m. m.) och bolagsskatt (Skat af aktieselskaber m. fl.). Dessa skatter kunna tillsammans sägas motsvara den kommunala inkomstskatten i Sverige. Bolagsskatten är en särbeskattning av aktiebolag och vissa andra juridiska personer, vilka icke träffas av hemortskommunsskatt eller förvärvskommunsskatt.

Till grund för skattepåföringen skall beträffande alla de tre personliga kommunalskatterna läggas den till statskatt skattepliktiga (ansatte) inkomsten. En redogörelse för de bestämmelser angående den statliga inkomstskatten, vilka reglera storleken av nämnda inkomst, skall därför först lämnas, varefter med utgångspunkt härifrån de personliga kommunala skatterna skola behandlas var för sig.

Skyldighet att erlägga inkomstskatt till staten åligger fysiska personer, dödsbon, aktiebolag och andra bolag, vilkas delägare icke alla ansvara solidariskt och utan begränsning för bolagets förbindelser, samt föreningar, stiftelser, korporationer och självägande institutioner, för såvitt de driva förvärvsverksamhet. Till skattepliktig inkomst räknas den skattskyldiges samlade årsintäkter i penningar eller penningars värde. De viktigaste inkomstkällorna, vilkas inkomst är skattepliktig, hänföres till följande sex grupper:

- 1) åkerbruk, skogsbruk, industri, handel, hantverk, fabriksdrift, fiske m. m.;
- 2) utarrendering eller uthyrning av fast och lös egendom;
- 3) tjänst eller anställning;
- 4) tionden;
- 5) räntor eller annan avkastning av obligationer, aktier, fordringar och annat kapital; samt
- 6) deltagande i lotteri och annat spel samt vadhållning.

Till inkomst räknas däremot icke förmögenhetsökning, som uppstår genom att tillgångar stiga i värde, medan å andra sidan avdrag från inkomsten icke medgives för inträdd värdeminskning å tillgångar. Inkomst av handel, hantverk, fabriksdrift o. dyl. bestämmes dock i regel efter bokföringsmässiga grun-

der, så att ändringar i lagrets värde påverka inkomstberäkningen. Intäkter genom försäljning av skattskyldigs egendom skola hänföras till skattepliktig inkomst endast såvida försäljningen ingått i den skattskyldiges förvärvsverksamhet eller skett i spekulationssyfte, i vilka fall även uppkomna förluster få avdragas från inkomsten.

Vid beräkningen av den skattepliktiga inkomsten skola i huvudsak avdragas driftkostnader, d. v. s. omkostnader för inkomstens förvärvande och ordinära avskrivningar, ävensom ränteutgifter, utgifter intill ett sammanlagt belopp av 400 kronor per år för pensionering, livförsäkring samt olycksfalls-, sjuk-, invaliditets-, ålderdoms- och arbetslöshetsförsäkring och utgifter för personliga skatter samt skatter och avgifter å fast egendom och näring till stat, kommun och kyrka m. fl.

Den enligt dessa bestämmelser beräknade inkomsten avrundas nedåt till jämna femtiotal kronor och utgör därefter den skattskyldiges till statsskatt skattepliktiga (ansatte) inkomst.

Äkta makar äro underkastade sambeskattning i den formen att gift man är skattskyldig icke blott för sin egen inkomst utan även för inkomst, som åtnjutits av hustru, med vilken han sammanlevt. Hemmavarande barn, som uppnått 18 års ålder eller som har fast inkomst av arbete utom hemmet, taxeras självt till statsskatt för hela sin inkomst. I andra fall medräknas hemmavarande barns inkomst vid taxeringen av familjens huvudperson till statsskatt.

Den enligt ovan återgivna regler beräknade, till statsskatt skattepliktiga inkomsten bildar utgångspunkt för påföringen av de personliga kommunala skatterna. Beträffande kommunalt skattskyldiga, som icke taxeras till statlig inkomstskatt, sker en särskild kommunal taxering av den skattskyldiges motsvarande inkomst.

Hemortskommunsskatten är den grundläggande kommunala skatten för fysiska personer. Skattskyldig till hemortskommunen är envar som har stadigt hemvist (fast Ophold) inom landet. Flyttar en person under skatteåret, övergår rätten att beskatta honom till inflyttningskommunen från och med det följande kalenderkvartalet. Om en person har stadigt hemvist i mer än en kommun samtidigt, sker en fördelning av beskattningsrätten mellan de ifrågasvarande kommunerna.

Hemortskommunsskatten utgår — utom i kommunerna Köpenhamn, Frederiksberg och Gentofte, där särskilda bestämmelser gälla — efter »Formue og Lejlighed». Detta innebär, att varje skattskyldigs andel i skattebördan bestämmes skönsmässigt av taxeringsmyndigheten efter ett allmänt bedömande av hans skatteförmåga, varvid den till statsskatt skattepliktiga inkomsten tjänar såsom utgångspunkt för bedömandet men underkastas jämkningar i olika avseenden. I praktiken har emellertid taxeringsmyndigheternas

fria skön vid prövningen av skatteförmågan blivit alltmera kringskuret, så att principen om skatt efter »Formue og Lejlighed» kan förverkligas blott i de mindre kommunerna. För varje kommun utom Köpenhamn och Frederiksberg utfärdas vissa beskattningsföreskrifter (en Skattevedtægt), som kommunen har att följa vid taxeringen efter »Formue og Lejlighed». Sådana föreskrifter fastställas särskilt för städer och vissa andra kommuner av inrikesministern och gemensamt för landskommunerna i varje amt av amtsrådet, allt efter förslag av kommunerna. För landskommuner, där säregna förhållanden råda, kan undantag göras från de allmänna föreskrifterna.

I dylika beskattningsföreskrifter kan bestämmas, att inkomsten av vissa förvärvskällor må höjas, nämligen inkomst av kapital — däri inräknat ränta å eget kapital, som är nedlagt i fastighet, rörelse eller annan verksamhet — med högst 50 procent, inkomst av fastighet, efter avräknande av ränta å i fastigheten insatt eget kapital, med högst 35 procent, livränta med högst 25 procent samt pension och med pensionsrätt förenad inkomst av tjänst med högst 15 procent. Tillägg skall ske med samma procent för alla inkomster av samma slag i kommunen. Denna s. k. Kildeartsbeskatning förekommer numera icke i städerna eller i landskommuner med stadsliknande bebyggelse men däremot i rena landsbygdskommuner.

Sedan förhöjning av inkomsten efter inkomstkällornas art i förekommande fall ägt rum, skall avdrag ske för underhåll av barn. Detta avdrag är normalt 200 kronor per barn men kan efter de kommunala myndigheternas bestämmande nedsättas i landsbygdskommuner till lägst 100 kronor samt höjas i städer och stadsliknande samhällen till högst 300 kronor. Avdrag åtnjutes för varje barn under 15 år, som icke har medel att bekosta sitt uppehälle.

I »Skattevedtægten» kan slutligen bestämmas, att den efter barnavdrag återstående inkomsten må inom vissa gränser höjas eller nedsättas efter »Lejlighed». I kommuner, där föreskrift finnes om inkomstens förhöjning efter inkomstkällornas art, kan förhöjning efter »Lejlighed» tillåtas med högst 40 procent och i andra kommuner med högst 50 procent. Nedsättning efter »Lejlighed» kan medgivas med högst 70 procent. Beträffande inkomster under 1 900 kronor i städerna och under 1 500 kronor i landskommunerna kunna emellertid större nedsättningar få ske, dock icke så att fullständig befrielse vinnes. Omständigheter, som kunna föranleda förhöjning efter »Lejlighed», äro exempelvis relativt stora inkomster, liten familj, särskilt stor vinst sista året och särskilt gynnsamma verksamhetsförhållanden, medan till omständigheter, som kunna leda till nedsättning, räknas förhållandevis små inkomster, stor barnaskara, ålderdom, sjukdom och stora förluster under sista året. Ett riktigt utövande av denna rätt att efter skön bedöma varje persons skatteförmåga förutsätter en ingående kännedom hos den taxerande myndigheten om de skattskyldigas förhållanden, men denna förutsättning torde numera knappast föreligga i de större kommunerna. Taxeringsmyndigheten äger

också använda av de kommunala myndigheterna fastställda regler (Ligningskala) för höjning och nedsättning efter »Lejlighed». Förhöjning eller nedsättning skall vara densamma för skattskyldiga med likvärdiga inkomster, dock att avvikelser kunna ske, då särskilda förhållanden giva anledning därtill. Sedan de till hemortskommunsskatt beskattningsbara (skattepliktige) inkomsterna i kommunen bestämts, uträknas utdebiteringsprocenten (Ligningsprocenten) direkt på grundval av det belopp, som kommunen beslutat uttaxera i hemortskommunsskatt, och verkställas debitering. I samband härmed skall även såsom ett särskilt mått för skattetrycket bestämmas den s. k. skatteprocenten, vilken uttrycker förhållandet mellan den debiterade hemortskommunsskatten och hela den till statsskatt skattepliktiga inkomsten i en kommun.

I kommunerna Köpenhamn, Frederiksberg och Gentofte, där beskattning efter »Formue og Lejlighed» ej förekommer, uträknas med utgångspunkt från den till statsskatt skattepliktiga inkomsten, i förekommande fall minskad med barnavdrag, det grundbelopp, varå hemortskommunsskatt utgår, enligt en i lag bestämd skala. Grundbeloppet kan av kommunen höjas eller sänkas med samma procenttal för alla skattskyldiga.

I de fall skattskyldig har att erlægga skatt (förvärvskommunsskatt) till annan kommun än hemortskommunen för inkomst, som förvärvats i kommunen, nedsättes den debiterade hemortskommunsskatten med visst däremot svarande belopp.

Förvärvskommunsskatten träffar två olika kategorier skattskyldiga. Bland dem som äro skyldiga att utgöra sådan skatt märkes en grupp, som har stadigt hemvist i någon kommun i landet och alltså har att där erlægga hemortskommunsskatt, och en grupp, som omfattar personer utan stadigt hemvist i landet samt vissa stiftelser och dödsbon och som icke påföres hemortskommunsskatt. Förvärvskommunsskatten brukar i förra fallet betecknas såsom *egentlig* och i det senare såsom *oegentlig* förvärvskommunsskatt. Sistnämnda skatt är i detta sammanhang av mindre betydelse, varför den lämnas åsido. Enär avdrag för den egentliga förvärvskommunsskatten sker å skatten i hemortskommunen, kan denna förvärvskommunsskatt icke i princip anses såsom en självständig skatt utan närmast såsom ett medel att åstadkomma en fördelning av den personliga skatten mellan den kommun, där inkomsten förvärvas, och den kommun, där den skattskyldige är bosatt.

Skattskyldig till egentlig förvärvskommunsskatt är den som har stadigt hemvist i någon kommun i landet och samtidigt i en annan kommun (förvärvskommunen) driver rörelse, brukar, äger eller uppbär avgift från fastighet eller utövar tjänst eller uppdrag av viss beskaffenhet. Såsom förutsättning för skattskyldigheten gäller dock, att vederbörande i förvärvskommunen haft en inkomst av minst 1 000 kronor och i hemortskommunen är taxerad till statlig inkomstskatt för ett belopp av minst 3 000 kronor (om förvärvskommunen är Köpenhamn, Frederiksberg eller Gentofte 4 000 kronor).

För att en rörelse skall föranleda skattskyldighet till en förvärvskommun fordras att den genom driftslokal, fast arbetsplats eller på annat liknande sätt är knuten till kommunen. För inkomst av fastighet erlägges förvärvskommunsskatt till den kommun, där fastigheten är belägen. Skattskyldighet till förvärvskommun för inkomst av tjänst åligger *dels* i statens eller förvärvskommunens tjänst anställd, som har sin arbetsplats i denna kommun, *dels* den som har fast anställning, d. v. s. anställning med minst 14 dagars uppsägningstid, eller har stadigvarande sysselsättning vid någon i förvärvskommunen bedriven förvärvs- eller annan privat verksamhet och har sin arbetsplats i denna kommun, *dels ock* den som är medlem av styrelse, representantskap eller dylikt för en i förvärvskommunen bedriven verksamhet.

Skatten till förvärvskommunen utgår i förhållande till den i denna kommun förvärvade inkomsten. Sträcker sig rörelse till flera kommuner eller har skattskyldig fast anställning vid en i flera kommuner bedriven verksamhet, sker fördelning av inkomsten mellan förvärvskommunerna efter överenskommelse mellan dessa. Kan sådan överenskommelse ej träffas, bestämmes fördelningen av en för hela landet gemensam nämnd, såvitt möjligt under beaktande av regler, som gälla beträffande fördelning av bolagsskatten.

Beräkningen av förvärvskommunsskatten är tämligen invecklad. I stora drag förfäres därvid på följande sätt. Först beräknas det skattebelopp, som den skattskyldige skulle hava att erlägga till förvärvskommunen för hela sin till statsskatt skattepliktiga inkomst, därest han haft stadigt hemvist i förvärvskommunen och hela inkomsten förvärvats i denna kommun. Härvid måste räknas med den förhöjning av vissa inkomstkällors inkomst, sänkning av inkomsten genom barnavdrag samt höjning eller sänkning av inkomsten efter »Formue og Lejlighed», som brukar äga rum vid taxering av inom förvärvskommunen bosatta personer. Därefter tages så stor del av det beräknade skattebeloppet som inkomsten i förvärvskommunen utgör av den skattskyldiges hela till statsskatt skattepliktiga inkomst. Båda inkomstbeloppen skola ingå i denna kalkyl utan avdrag för personliga skatter eller försäkringsutgifter, varjämte intäkter i förvärvskommunen, som åtnutits av personer i statens tjänst, skola medräknas i respektive inkomstbelopp endast med hälften. Har underskott uppstått vid beräkning av den särskilda inkomsten i annan förvärvskommun eller i hemortskommunen, bortses från sådant underskott. Det sålunda fastställda, å förvärvskommunen belöpande skattebeloppet nedsättes slutligen, om den till statsskatt skattepliktiga inkomsten utgör

3 000¹— 4 950 kronor, med 100 %,

5 000 — 6 950 » , » 70 %,

7 000 — 8 950 » , » 60 %,

9 000 — 10 950 » , » 50 % samt

11 000 kronor och därutöver med 40 %.

¹ För Köpenhamn, Frederiksberg och Gentofte 4 000.

Nedsättningen må dock icke överstiga respektive 100, 70, 60, 50 och 40 procent av den del av den för hela inkomsten debiterade skatten i hemortskommunen, som motsvarar inkomsten i förvärvskommunen. Det efter sådan nedsättning återstående beloppet utgår i förvärvskommunsskatt.

Från den i hemortskommunen debiterade skatten medges avdrag med så stor del av dess belopp som svarar mot inkomsten i förvärvskommunen, nedsatt med ovannämnda procenttal. Dock må avdrag ej ske med större belopp än den förvärvskommunsskatt som utgår. Den princip, som ligger bakom denna ordning, är att den skattskyldige alltid skall för sin till förvärvskommunsskatt skattepliktiga inkomst erlägga så stor skatt som om han hade både sitt hemvist och sin förvärvsskattepliktiga verksamhet i den kommun, där han skulle få utgöra den högsta hemortskommunsskatten.

Den egentliga förvärvskommunsskatten åstadkommer en från förhållandena i Sverige avvikande fördelning av beskattningsrätten mellan den kommun, där inkomsten förvärvas, och den kommun, där den skattskyldige är bosatt. Beskattningen av inkomst av tjänst är i Sverige helt förbehållen hemortskommunen, medan inkomst av rörelse och inkomst av fastighet helt beskattas i förvärvskommunen. I Danmark däremot har förvärvskommunen beskattningsrätt beträffande viss del av samtliga nämnda slag av inkomster. Storleken av denna del är beroende av den skattskyldiges sammanlagda till statsskatt skattepliktiga inkomst. Uppgår denna inkomst till 11 000 kronor eller mer, utgör delen 60 procent. Understiger den sammanlagda inkomsten 5 000 kronor, erhåller förvärvskommunen icke skatt för någon del av den skattskyldiges inkomst. Härvid bortses från den beskattningsrätt, som kan tillkomma förvärvskommunen av den anledningen att den för hela inkomsten beräknade skatten till denna kommun är större än den debiterade hemortskommunsskatten.

Bolagsskatten åvilar aktiebolag, föreningar och vissa andra juridiska personer, vilka äro fritagna från hemortskommunsskatt och förvärvskommunsskatt. Påföringen av bolagsskatt skall ske i den skattskyldiges hemortskommun. Skatten beräknas på grundval av den till statsskatt skattepliktiga inkomsten och utgår med kommunens skatteprocent, dock med minst 4 och högst 5 procent. Om ett bolag eller en förening driver verksamhet eller uppbär inkomst i flera kommuner, skall debitering i regel ske efter den högsta gällande skatteprocenten i dessa kommuner, dock icke efter högre procent än 5. Den debiterade skatten fördelas i regel mellan kommunerna efter det förhållande, vari inkomsten kan anses hava uppkommit (være faldet) i dessa.

Norge.

Primärkommunerna i Norge utgöras av herreder (landskommuner) och städer. Inom herrederna förekommer dock en delning av den kommunala förvaltningen. Varje herred består nämligen av ett eller flera sogn, som handhava de kyrkliga angelägenheterna och åt vilka kunna anförtros även andra

uppgifter. Sognet har egen beskattningsrätt, men dess utgifter och inkomster ingå i herredets budget. Kommuner av högre ordning äro fylkena. Fylkena omfatta icke städerna utan endast landsbygden.

De kommunala skatteformerna äro fastighetsskatt, förmögenhetsskatt, inkomstskatt och skatt på banktillgodohavanden. Av dessa skatter äga fylkena utnyttja fastighetsskatten, vilken dock täcker blott en mindre del av fylkenas utgifter. Till återstoden fyller deras behov av inkomster genom en repartitions-skatt å herredskommunerna.

Fastighetsskatten (eiendomsskatt) utgår i städerna med viss promille av fastighets taxeringsvärde. På landet utgår skatten efter den »skyldmark», som åsatts fastighet (jfr mantalet i Sverige). Jordbruksfastigheternas »skyld» är angiven i en jordebok (matrikkelen), vilken upplagts under 1800-talets senare del. Annan fastighet åsattes i landskommunerna skyldmark i förhållande till taxeringsvärdet efter sådana grunder att annan fastighet blir ungefär lika hårt belastad som jordbruksfastighet.

Förmögenhetsskatten utgår med viss promille av nettoförmögenheten i kommunen vid beskattningsårets utgång. I förmögenheten inräknas icke banktillgodohavanden. Har skattskyldig förmögenhet i flera kommuner, fördelas hans gäld i regel mellan dessa efter värdet av tillgångarna (bruttoförmögenheten) i varje kommun. Rätten till avdrag för gäld är i vissa avseenden begränsad. I landskommun får sålunda aktiebolag och utom kommunen bosatt person från värdet av jordbruksegendom eller skogsfastighet avräkna gäld motsvarande högst $\frac{1}{4}$ av egendomens värde.

Inkomstskatten, som är helt fristående i förhållande till förmögenhetsskatten, utgår i princip å nettoinkomsten. Skattskyldiga äro fysiska personer, som äro bosatta eller stadigvarande vistas i landet, samt aktiebolag, föreningar, döds- och konkursbon och andra självständiga bolag och inrättningar. Man och hustru taxeras gemensamt för bådassammanlagda inkomst. Inkomst, som barn under 15 år åtnjuta, taxeras tillsammans med familjeöverhuvudets inkomst. Barn taxeras dock för sig, då det helt försörjer sig självt och ej förvärfvar sin inkomst i hemmet eller i familjeöverhuvudets förvärfvsverksamhet.

För inkomst erlägges skatt till den kommun, inom vilken den skattskyldige är bosatt, såvida icke inkomsten enligt särskilda bestämmelser skall beskattas i annan kommun. Inkomst av fast egendom och fasta anläggningar samt inkomst av näringsverksamhet, som är anknuten till sådan egendom eller anläggning, beskattas, oavsett var den skattskyldige är bosatt, i den kommun, där egendomen eller anläggningarna äro belägna. Även skattepliktig inkomst genom avyttring av fast egendom eller näring skall beskattas av dylik förvärfvs kommun, till vilken den avyttrade egendomen eller näringen är lokalt anknuten. Fördelning av inkomst från näringsverksamhet, som sträcker sig till flera kommuner, mellan kommunerna verkställs enligt särskilda regler.

Till inkomst hänföres räntor av kapital, livräntor, pensioner samt alla förmåner av egendom, kapital, arbete eller annan verksamhet. Avkastning av aktier medräknas dock icke vid aktieägarnas kommunala inkomstbeskattning, såvida vederbörande aktiebolags inkomster bliva föremål för beskattning inom landet. Vid den kommunala beskattningen skola icke heller räntor å banktillgodohavanden upptagas såsom inkomst för räntetagarna.

Till inkomst räknas också lotterivinster och vinster genom avyttring av fast egendom och andra värdeföremål — med undantag dock av värdepapper och personligt lösöre — såvida egendomen i fråga är förvärvad inom fem år före avyttringen på annat sätt än genom arv. Försäljningsvinster hänföres alltid till inkomst, därest den egendom, som den skattskyldige avhänt sig, kan antagas vara av honom förvärvad i syfte att avyttras med vinst eller i och för hans näring eller affärsverksamhet. Förmögenhetsökning eller förmögenhetsminskning, som uppkommer genom att egendom stiger eller sjunker i värde, inverkar som regel icke på inkomstberäkningen, så länge förhållandet ej konstaterats genom avyttring. Inkomst av handel och andra bokföringspliktiga näringar beräknas dock enligt bokföringsmässiga grunder, så att hänsyn tages till ändringar i värdet å lager m. m.

Från inkomstens bruttobelopp må avdragas, förutom gäldräntor, alla utgifter för inkomstens förvärvande, säkerställande och vidmakthållande. Avdrag får sålunda ske bl. a. för driftkostnader (däri inbegripna avlöningar), utgifter för underhåll och försäkring av byggnader och annan för driften använd egendom, ordinära avskrivningar, förluster å utestående fordringar och andra förluster i näring eller affärsverksamhet, hyres- och arrendavgifter, periodiska understöd, som den skattskyldige är pliktig att utgiva, skatter och avgifter å fast egendom samt särskilda slag av förvärvsverksamhet och förvärv, utgifter för tillträddande och uppehållande av ämbete och tjänsteställning ävensom obligatoriska tillskott till pensionskassor m. fl. samt till olycksfalls-, sjuk-, invalid- och ålderdomsförsäkring för den skattskyldige och hans familj. Skattskyldig, som frivilligt tagit livförsäkring, har dessutom rätt till avdrag för erlagda livförsäkringspremier med intill 400 kronor per år. Motsvarande gäller beträffande premier för frivillig sjukförsäkring.

Underskott, som uppkommer i en näring eller annan verksamhet, samt förlust å sådan avhändelse av egendom, varå vinst skulle vara skattepliktig, må avdragas från inkomsten av den skattskyldiges övriga näringar och andra inkomstkällor. Sådant avdrag får endast ske från inkomst, som skall beskattas i samma kommun (distrikt) som den, till vilken underskottet eller förlusten hänför sig. Då en och samma förvärvsverksamhet sträcker sig över flera kommuner, gäller denna begränsning dock icke inom själva verksamheten. I sådant fall beräknas inkomsten för hela verksamheten i ett sammanhang och fördelas till beskattning mellan kommunerna.

Är någon skattskyldig till flera kommuner (distrikt), skola avdrag för gäld-

räntor och andra utgifter, som icke kunna hänföras till någon viss inkomstkälla, fördelas mellan kommunerna i förhållande till nettoinkomstens storlek i varje kommun. Sådana utgifter äro t. ex. livförsäkringspremier, sjukförsäkringspremier och periodiska understöd. Tillhör jordbruksegendom eller skogsfastighet i landskommun aktiebolag eller utanför kommunen (distriktet) bosatt person, är vid beräkning av den i kommunen skattepliktiga inkomsten ej tillåtet att göra avdrag för större gäldränta än som belöper å skuld, motsvarande $\frac{1}{4}$ av egendomens värde. Är gäldränta, som vid proportionell fördelning av den skattskyldiges samtliga gäldräntor belöper å kommunen (egendomen), större, må de överskjutande gäldräntebeloppet ej avdragas i denna kommun och ej heller i annan kommun.

Av den taxerade (antatte) inkomsten i hemortskommunen skall för inländska fysiska personer en viss del vara skattefri (skattefritt belöp). Den återstående delen utgör den beskattningsbara (skattbare) inkomsten. Storleken av det skattefria beloppet, vilket motsvarar Ortsavdraget vid den svenska kommunalbeskattningen, beror på försörjningsbördans och inkomstens storlek. Till ledning för beloppets bestämmande är fastställd en normaltabel för landskommunerna och en normaltabel för städerna. Dessa tabeller upptaga åtta olika klasser skattskyldiga. Till klass 1 höra ensamstående, till klass 2 skattskyldiga med 1 person att försörja, till klass 3 skattskyldiga med 2 personer att försörja o. s. v. Vilka slag av personer som skola räknas såsom försörjda, bestämmas av varje kommun för sig. Dock skola till sådana personer alltid räknas den skattskyldiges arbetsoförmögna föräldrar samt barn, som äro under 15 år eller oförmögna till arbete, där de verkligen försörjas av den skattskyldige eller taxeras gemensamt med denne. Då man och hustru taxeras gemensamt, anses den ena maken såsom försörjd.

Normaltabellen för landsbygden har för de två första klasserna följande innehåll:

Skattefritt belopp	Inkomstskikt i klass 1	Inkomstskikt i klass 2
Hela skiktet	0— 200	0— 350
$\frac{5}{6}$ av »	200— 360	350— 570
$\frac{4}{6}$ » »	360— 520	570— 790
$\frac{3}{6}$ » »	520— 680	790—1 010
$\frac{2}{6}$ » »	680— 840	1 010—1 230
$\frac{1}{6}$ » »	840—1 000	1 230—1 450

Den del av inkomsten, som överstiger 1 000 kronor i klass 1 och 1 450 kronor i klass 2, tages sålunda helt till beskattning. Det skattefria beloppet uppgår till högst 600 kronor i klass 1 och 900 kronor i klass 2. De följande intervallerna mellan klasserna äro desamma som mellan klasserna 1 och 2.

Någon differentiering av de skattefria beloppen i kommunerna efter dyr-

ortsförhållanden finnes icke i annan mån än att den för städerna fastställda normaltabellen upptager avsevärt högre avdragsbelopp än den för landet. Kommunerna kunna emellertid besluta om avvikelser från normaltabellen, så att dess tal höjas eller sänkas med viss för alla klasser enhetlig procentsats. Som regel gäller att sådan ändring icke får överstiga 50 procent. Under vissa förutsättningar kunna även andra avvikelser från normaltabellen ske. Vid fastställandet av s. k. reduktionstabeller för de särskilda kommunerna skall eftersträvas en sådan avvägning av de skattefria beloppen att för kommunens skattskyldiga de beskattningsbara inkomsternas summa icke blir mindre än 40 och icke mer än 70 procent av de taxerade inkomsternas summa.

Skattefritt avdrag åtnjutes såsom nämnt i hemortskommunen. Skattskyldig kan dock efter ansökning erhålla sådant avdrag i annan kommun i stället för i hemortskommunen.

Med myndighets tillstånd kan kommun besluta, att taxerade inkomster understigande vissa belopp icke skola föranleda skattskyldighet. Dessa belopp äro maximerade så att de i landskommuner icke få överstiga 600 kronor för skattskyldig i klass 1, 800 kronor för skattskyldig i klass 2, 1 000 kronor för skattskyldig i klass 3 o. s. v. För städerna gäller som maximum 1 000 kronor i klass 1 med 200 kronors intervaller mellan klasserna. För att undvika att vid tillämpning av dylika skattepliktsgränser en inkomst, som med ett ringa belopp överskjuter gränsen, föranleder en skatt, som är större än det överskjutande beloppet, är föreskrivet, att skattebeloppet till kommunen icke får sättas högre än att det såsom skattepliktsgräns bestämda inkomstbeloppet blir obeskuret av skatten.

Inkomstskatten utgår med viss procent av den beskattningsbara inkomsten. Utdebiteringsprocenten (skatteprocenten) skall normalt ej överstiga 12. Kommuner med en utdebitering av inkomstskatt å minst 10 procent äga möjlighet att uttaga en kommunal tilläggsskatt hos skattskyldiga med en till kommunen beskattningsbar inkomst över 12 000 kronor. Denna skatt, som är progressiv, utgår på det sätt att den beskattningsbara inkomsten i de högre skikten ökas med stigande procenttal i enlighet med en fastställd tabell och inkomstskatt påföres den sålunda tillagda inkomsten efter den för kommunen gällande skatteprocenten.

Skatten på banktillgodohavanden utgår med 25 procent av ränteavkastningen å i bank insatta medel, dock med minst 3 promille av tillgodohavandet vid beskattningsårets utgång. Skatten, som åvilar insättarna men betalas för deras räkning av banken, uppbäres av staten och tillföres en skattefördelningsfond. Banktillgodohavanden och ränta därå äro såsom nämnts icke föremål för kommunal förmögenhets- eller inkomstbeskattning. Den som påförts skatt å banktillgodohavande kan av hemortskommunen erhålla gottgörelse för densamma, därest han även med inberäkning av bankräntan skulle hava saknat till inkomstskatt beskattningsbar inkomst i kommunen.

Finland.

Primärkommunerna i Finland äro landskommuner, köpingar och städer. Kommuner av högre ordning finnas icke utom landskapet Åland, vars lands-ting har särskild beskattningsrätt för täckande av landskapets utgiftsbehov.

För anskaffande av medel till primärkommunernas utgifter står huvudsakligen en skatteform till förfogande, nämligen *den allmänna kommunal-skatten*, vilken är en proportionell inkomstskatt.

Skattskyldiga till allmän kommunalskatt inom en kommun äro fysiska personer, som hava sitt bo och hemvist inom kommunen eller vilka, vare sig de äro där bosatta eller ej, äga eller bruka fastighet eller idka rörelse, näring eller yrke inom kommunen. Enahanda skattskyldighet åligger menighet, sammanslutning, anstalt och stiftelse för inkomst, som åtnjutits inom kommunen från fastighet, näring, rörelse eller annan inkomstkälla. Ideella sammanslutningar, anstalter och stiftelser äro dock endast skattskyldiga för inkomst av fastighet, näring och rörelse.

Hustru beskattas särskilt för den inkomst, varöver hon enligt lag äger råda. I övrigt beskattas mannen jämväl för hustruns inkomst. För värdet av andra familjemedlemmars arbete till förmån för det gemensamma hushållet skall familjens huvudperson utgöra kommunalskatt, såvida icke sådan medlem skall särskilt beskattas.

Beträffande beskattningssorten gäller i huvudsaklig överensstämmelse med de svenska reglerna att inkomst av fastighet beskattas i den kommun, där fastigheten är belägen, inkomst av rörelse, näring eller yrke i den kommun, där verksamheten bedrivs, och andra inkomster i den skattskyldiges hemortskommun. Då en rörelse eller näring drives i mer än en kommun, lär en enligt praxis inkomsten fördelas till beskattning mellan de kommuner, inom vilka verksamhet utövas på ett självständigt sätt.

Föremålet för den allmänna kommunalskatten är inkomsten från olika inkomstkällor. De viktigaste av dessa äro jordbruksfastighet (lantbruksfastighet), annan fastighet, näring, rörelse, yrke, tjänst, arbete och kapital. Bestämmandet av den skattepliktiga (skattbara) inkomsten sker enligt olika metoder, då fråga är å ena sidan om inkomst av jordbruksfastighet och å andra sidan om annan inkomst.

Såsom inkomst av jordbruksfastighet, d. v. s. fastighet, där lantushållning eller skogsbruk bedrivs, skall anses det belopp, vartill genomsnittsavkastningen från lika beskaffade fastigheter inom kommunen beräknas hava uppgått under beskattningsåret med hänsyn till å orten gängse drifts- och underhållskostnader, arbetslöner och skälig värdeminskning. Taxeringsnämnden har att fatta beslut *dels* om de belopp, till vilka nettoavkastningen per hektar av odlad mark och naturlig äng inom kommunen skall uppskattas efter indelning med hänsyn till jordens beskaffenhet och ägornas läge samt, därest

så befinnes nödvändigt, med hänsyn till läget i förhållande till trafik- och konsumtionsorter, *dels ock* om de belopp, till vilka olikartade och i skilda delar av kommunen belägna skogsmarkers nettoavkastning per hektar bör uppskattas. Sedan dessa beslut vunnit laga kraft, åligger det taxeringsnämnden att enligt de fastställda grunderna uppskatta varje jordbruksfastighets nettoavkastning. Denna ordning för beskattningen brukar kallas arealbeskattning. Såsom inkomst av jordbruksfastighet skall härutöver räknas den från trädgård, fiskevatten, betes- och jaktmarker samt övriga därmed jämförliga förmåner faktiskt erhållna nettoinkomsten ävensom värdet av den skattskyldiges inom lantushållningen utförda arbete (husbondelönen), vilket uppskattas till det belopp, som för detta arbete bort erläggas åt en avlönad person. Såsom inkomst för ägare eller arrendator av jordbruksfastighet upptages den förmån denne åtnjuter i form av fri bostad för sig och sin familj. Vid uppskattning av arrendators inkomst må avdrag ske för erlagt arrende till jordägare (utom staten).

Till annan inkomst än inkomst av jordbruksfastighet hänföres den behållning, som uppstår, då från den i penningar uppskattade avkastningen av den skattskyldiges fasta och rörliga kapital, tjänst, rörelse, arbete, pension m. m. avdragas nödvändiga underhålls- och driftkostnader, arbetslöner och skälig värdeminskning. Skattskyldigs förmån av fri bostad för sig och sin familj räknas jämväl till inkomst. Likaså skall såsom inkomst anses av den skattskyldige uppbyren utdelning å aktier ävensom vinster av tillfällig natur, däri inbegripet vinst å icke yrkesmässig avyttring av sådan fast eller lös egendom som säljaren förvärvat genom köp eller byte och haft i sin ägo under kortare tid än tio år; såvitt angår fast egendom, och fem år, såvitt angår lös egendom. Från sådan vinst må dock avdragas liden förlust å andra likartade överlåtelser.

Har den skattskyldige inkomst endast från en inkomstkälla, må från den enligt angivna grunder uppskattade inkomsten därav avdragas dels räntor å ointecknade skulder utan begränsning och dels räntor å intecknade skulder med högst 1 500 mark, där sistnämnda räntors belopp understiger 3 000 mark, och i annat fall med hälften, dock med högst 15 000 mark.¹ Avdrag är vidare medgivet för den skattskyldiges till kommun och kyrka utgående utskylder.

Har skattskyldig inkomst från flera inkomstkällor, skall från den av varje särskild fastighet, rörelse, näring eller yrke erhållna inkomsten avdragas å inkomstkällan belöpande avdragsgilla omkostnader, arbetslöner, jordlegoavgifter, värdeminskning, räntor och skatter. Underskott, som härvid uppkommer å en inkomstkälla, får icke avdragas från inkomst av annan inkomstkälla; vare sig denna senare skall beskattas i samma eller i annan kommun.²

¹ I de åländska kommunerna är avdrag medgivet för gälldräntor utan någon begränsning.

² Detta gäller icke de åländska kommunerna, där sådant underskott må avdragas från inkomst av annan inkomstkälla.

Genom icke yrkesmässig avyttring av egendom uppkommen förlust må dock som nämnts avräknas från vinst, som erhållits genom dylik avyttring.

De allmänna avdrag, som icke hänföra sig till någon särskild inkomstkälla, t. ex. ränta å ointecknad gäld och allmänna skatter till kommun och kyrka, skola avräknas från sammanlagda beloppet av den skattskyldiges inkomster i den kommun, där han är bosatt.

Från inkomsten i hemortskommunen äger fysisk person åtnjuta grundavdrag och barnavdrag. Å landet utgör grundavdraget, då den skattskyldiges sammanlagda inkomst i såväl hemortskommunen som andra kommuner icke överstiger 6 000 mark, minst 1 500 och högst 2 500 mark i enlighet med vad kommunen för varje år beslutar. Vid stigande inkomst minskas det beslutade grundavdraget med viss kvotdel så att det, då inkomsten överstiger 6 000 men icke 8 000 mark, är reducerat till $\frac{9}{10}$, då inkomsten överstiger 8 000 men icke 10 000 mark, till $\frac{8}{10}$ o. s. v. Vid inkomster överstigande 18 000 mark bortfaller avdraget helt. Barnavdraget bestämmes likaledes inom vissa gränser av kommunen och skall på landet vara lägst 500 och högst 1 200 mark för varje barn under 15 år, som den skattskyldige på grund av försörjningsplikt underhållit. Detta avdrag utgår oberoende av den skattskyldiges inkomst. I stad gälla motsvarande regler, ehuru grundavdrag och inkomstgränser där äro högre.

För varje 100 mark av den efter vederbörliga avdrag återstående beskattningsbara inkomsten påföres skattskyldig ett skattöre. Brutet skattöretal bortfaller, varigenom beskattningsbara inkomster under 100 mark fritagas från beskattning. Uttaxering av den allmänna kommunalskatten sker proportionellt med visst belopp per skattöre.

Av framställningen här ovan rörande förhållandena i Danmark framgår, att kommunerna där icke såsom i Sverige bilda några slutna beskattningsområden vid den kommunala beskattningen av inkomst. Denna beskattning har i Danmark till utgångspunkt den skattepliktiga nettoinkomst, som vid statsbeskattningen fastställts för de skattskyldiga. Vid beräkningen av denna inkomst får avdrag ske såväl för underskott, vilka uppkommit i den skattskyldiges förvärvsverksamhet, som för försäkringspremier, skatter och dylika personliga utgifter. Dessa avdrag, som motsvara de allmänna avdragen i Sverige, få sålunda utnyttjas mot all den inkomst, som den skattskyldige har i olika kommuner. Detsamma gäller beträffande barnavdrag, som äro medgivna vid den kommunala inkomstbeskattningen. Påföringen av såväl hemortskommunsskatt som förvärvskommunsskatt sker nämligen på grundval av den skattepliktiga inkomst, som återstår, sedan barnavdragen avräknats. Vid kommunalskattens fördelning mellan hemortskommuner och förvärvskommuner belastas icke någotdera slaget av kommuner i första hand med avdrag för underskott, försäkringspremier, skatter och dylikt eller med barn-

avdrag, utan kommunerna få i princip vidkännas avdragen i proportion till sina andelar i den skattskyldiges utan dylika avdrag fastställda totala inkomst. I Norge utgöra kommunerna slutna beskattningsområden endast i det avseendet att underskott, som uppkommit i näring eller annan förvärvsverksamhet, blott får avdragas från den skattskyldiges inkomst i samma kommun. Gälldränta, försäkringspremier och andra dylika utgifter må däremot avräknas från den skattskyldiges inkomster i samtliga ifrågakommande kommuner, och de skattefria avdragen, som motsvara de svenska ortsavdragen, kunna efter ansökan få utnyttjas i annan kommun än hemortskommunen. Vid kommunalbeskattningen i Finland åter fastställs inkomsten i en kommun utan hänsyn till förhållandena i andra kommuner med det undantaget att grundavdragets storlek i hemortskommunen bestämmes med beaktande av den skattskyldiges sammanlagda inkomst i såväl hemortskommunen som andra kommuner. Det torde sålunda kunna sägas, att man i Danmark genomfört en renodlad personlig skatt på den behållna, bärkraftiga inkomsten och i Norge kommit fram till en inkomstbeskattning, som avsevärt bättre än den svenska träffar den personliga nettoinkomsten. Däremot kan man konstatera, att inkomstskatten i Finland, vilken till stor del är byggd på den tidigare svenska bevillningslagstiftningen, företer starka drag av en avkastningsskatt och avgränsar icke blott kommunerna utan även de särskilda inkomstkällorna från varandra såsom slutna beskattningsområden. En förklaring härtill är emellertid i viss mån det förhållandet att någon kommunal objektbeskattning av fastighet icke finnes i Finland såsom i de övriga nordiska länderna.

De sakkunnigas ståndpunkt och förslag.

Allmän motivering.

Den kommunala inkomstskatten är i princip avsedd att träffa den personliga inkomsten på samma sätt som den direkta statsskatten. Den skattskyldiges samlade nettoinkomst har, i den mån den med hänsyn till försörjningsbörda och liknande omständigheter äger bärkraft, ansetts vara en riktig norm för den kommunala inkomstskatten. Denna renodlade inkomst synes vid kommunalbeskattningen kunna betraktas såsom ett i stort sett godtagbart mått på skatteförmågan. En efter en sådan norm anordnad allmän inkomstskatt skulle giva en jämlik fördelning av bördorna mellan de kommunalt skattskyldiga och torde vara den skatteform, som eftersträfvats under det senaste skedet av kommunalbeskattningens utveckling i vårt land. En sådan skatteform har emellertid icke införts, då den icke kunnat förenas med den för den kommunala skattelagstiftningen uppställda principen att varje kommun skall utgöra ett självständigt, slutet beskattningsområde. Det har ansetts föreligga en konflikt mellan å ena sidan kommunens intresse att utan in-

skränkningar få utnyttja till densamma anknutna beskattningsföremål och å andra sidan den skattskyldiges intresse att bliva beskattad efter sin förmåga, och i denna konflikt har kommunens intresse givits företräde. En samlad inkomstberäkning har endast genomförts för varje kommun men icke för flera kommuner, där beskattning av en och samma skattskyldig skall äga rum. Den gällande kommunala inkomstbeskattningen innebär därför avsteg från skatteförmågeprincipen i ett flertal betydelsefulla avseenden. En skattskyldig, som har god skatteförmåga, erhåller sålunda icke alltid större skatteunderlag än den som har en sämre skatteförmåga. Två skattskyldiga, som hava samma nettoinkomst och likartade personliga förhållanden, kunna bliva beskattade för olika stora inkomstbelopp, oaktat de hava samma skatteförmåga.

Har skattskyldig två förvärvskällor förlagda till olika kommuner, varav den ena givit inkomst och den andra visat förlust, får han ej avräkna förlusten å inkomsten utan blir beskattad på samma sätt som en skattskyldig, vilken haft en lika stor inkomst men ej någon förlust. Endast då en och samma förvärvsverksamhet bedrivs inom flera kommuner, kan en utjämnning av vinster och förluster mellan kommunerna ske inom förvärvskällan (rörelse eller annan fastighet). Vid den statliga beskattningen däremot få — bortsett från sådan tillfällig förvärvsverksamhet som icke yrkesmässig avyttring av fast och lös egendom samt deltagande i lotteri, för vilka förvärvskällor särskilda regler gälla — inkomster och underskott utan begränsning avräknas mot varandra. En skattskyldigs efter utnyttjande av underskottsavdrag återstående, till inkomst- och förmögenhetsskatt skattepliktiga inkomst kan därför bliva lägre än summan av hans till kommunal inkomstskatt skattepliktiga inkomster i de olika kommuner, till vilka han är skyldig att utgöra sådan skatt.

Principen om det kommunala beskattningsområdets slutenhet har även lett till att övriga allmänna avdrag, såsom avdrag för periodiska understöd och avgifter till pensions- och annan försäkring samt avdrag för gift kvinna, endast få utnyttjas mot inkomster i hemortskommunen. Har den skattskyldige åtnjutit inkomst blott i annan kommun än hemortskommunen, får han ej någon lättnad genom dylika avdrag, oaktat dessa otvivelaktigt grunda sig på omständigheter, som nedsätta hans skatteförmåga.

Likartat är förhållandet beträffande ortsavdragen, vilka ej må avräknas å inkomst i annan kommun än hemortskommunen. Det är dock ej så sällsynt, att en skattskyldig icke har andra förvärvskällor än rörelse eller fastighet utanför hemortskommunen. Han kan då gå miste om såväl grundavdrag som ett flertal familjeavdrag och bliva föremål för en ytterst obillig beskattning. En oegentlighet vid ortsavdragens utmätande är också att vid den s. k. bankningen hänsyn tages allenast till inkomster i hemortskommunen. Den degressivitet i beskattningen, som bankningen är avsedd att åstadkomma, blir härigenom ej fullt genomförd. Om en person, som är berättigad till ett obankat

kommunalt ortsavdrag å 1 500 kronor, har en sammanlagd taxerad inkomst av 3 000 kronor, varav 2 200 kronor i hemortskommunen och 800 kronor i annan kommun, får han erlægga kommunalskatt för en sammanlagd beskattningsbar inkomst av 1 150 kronor, d. v. s. för lika stor inkomst som en person med samma ortsavdrag och 3 400 kronors taxerad inkomst i hemortskommunen. Detta förhållande är likaså en följd av den stränga åtskillnad, som gjorts mellan beskattningen i olika kommuner.

Skattepliktens bestämmande för varje särskild kommun utan hänsyn till den skattskyldiges samlade, till kommunal inkomstskatt taxerade inkomst är också ett avsteg från förmågeprincipen. Detta verkar såväl till nackdel som till fördel för de skattskyldiga. Genom att avdrag i en kommun ej få utnyttjas i en annan kommun kunna skattskyldiga, vilkas inkomst vid en samlad inkomstberäkning skulle ligga under skattepliktsgränsen, bli beskattade. Å andra sidan kan en skattskyldig, som åtnjutit betydande inkomster i en kommun, i en annan kommun hava en inkomst, som ligger något under skattepliktsgränsen, och sålunda undgå beskattning för denna inkomst, oaktat hans samlade nettoinkomst är hög.

Det verkar även förryckande på själva den kommunala inkomstskattens avvägning, att den taxerade inkomst, i förhållande till vilken skatteplikten och ortsavdragens förhöjning bestämmas, icke innefattar sådan från fastighet härflytande inkomst, som täckes av procentavdrag. En skattskyldig kan från en förvärvskälla, vari fastighet ingår, hava en mycket hög inkomst, varav dock endast en mindre del överskjuter procentavdraget, och fritagas från inkomstbeskattning för denna del, då den faller under skattepliktsgränsen. Resultatet blir egendomligt, när den skattskyldiges ortsavdrag understiger skattepliktsgränsen i hemortskommunen, d. v. s. 600 kronor. Detta gäller bl. a. ensamstående i alla ortsgrupper samt äkta makar i ortsgrupperna I och II. En fastighetsägare, vars taxerade inkomst på grund av procentavdrag ligger under skattepliktsgränsen, t. ex. vid 590 kronor, taxeras i angivna fall ej till kommunal inkomstskatt för denna inkomst, medan en icke-fastighetsägare med lika stor nettoinkomst kan påföras ett visst efter ortsavdrag återstående inkomstskatteunderlag för motsvarande 590 kronor. Skatteplikten bedömes för den senare med hänsyn till hela den faktiska inkomsten men ej för den förre. En annan sak är att fastighetsägarna ej alltid kunna effektivt utnyttja sina procentavdrag samt allmänna avdrag och ortsavdrag och därigenom drabbas av objektskatt, men detta är resultat av ett medvetet åsidosättande av skatteförmågeprincipen, vilket ligger i garanti-beskattningens natur.

De sakkunniga hava, såsom av det föregående framgår, funnit den gällande ordningen för den kommunala inkomstbeskattningen vara otillfredsställande. Det har för de sakkunniga framstått såsom särskilt angeläget att i görligaste mån avpassa den kommunala inkomstskatten efter skatteför-

mågan, då denna skatt i vårt skattesystem kombinerats med en objektskatt å fastighet, vilken i garantiskattens form är ägnad att belasta fastighetsägarna i omvänd proportion mot deras skatteförmåga. Då beskattningens allmänna tyngd ökats, har det också syntts alltmer önskvärt att på varje punkt avvåga skattebördan efter de skattskyldigas verkliga bärkraft. De vittgående avvikelserna från skatteförmågeprincipen vid den kommunala inkomstbeskattningen kunna enligt de sakkunnigas mening icke försvaras med nödvändigheten av att avgränsa kommunerna från varandra såsom slutna beskattningsområden. Något oavvisligt behov av en sådan ordning synes icke föreligga. Den tidigare framförda argumenteringen, vilken utgått från kommunens berättigade intresse att utan inskränkning få beskatta alla inom dess område befintliga skatteällor, kunna de sakkunniga ej finna hållbar. Några tvingande skäl för att de skattskyldigas intresse att icke bliva hårdare beskattade än efter förmågan bör underordnas ett »kommunens beskattning-intresse» synas ej kunna förebringas, när det gäller den kommunala inkomstskatten. De sakkunniga kunna överhuvud taget icke godkänna den vedertagna problemställningen på området. Det synes icke vara riktigt att uppfatta kommunen såsom ett subjekt med intressen, vilka stå i motsats till kommunmedlemmarnas. Kommunen är en för ombesörjande av vissa gemensamma angelägenheter tvångsvis åstadkommen sammanslutning av kommunmedlemmarna. Det kan icke vara något gemensamt intresse för kommunmedlemmarna att vissa av dem skola belastas hårdare med kommunal inkomstskatt än som motsvarar deras förmåga för att bereda de övriga medlemmarna lättnader. Detta kan måhända sägas vara ett intresse för de kommunmedlemmar, som komma i åtnjutande av dylika lättnader, men ett sådant intresse förtjänar icke att tillgodoses genom skattelagstiftningen.

Kommunerna kunna icke heller hava några i sakens natur grundade anspråk på att få förfoga över alla de inom deras områden befintliga skatteällorna. Staten har ålagt kommunerna vissa samhällsuppgifter och för att bereda dem de för uppgifternas fullgörande erforderliga ekonomiska förutsättningarna tillerkänt dem viss beskattningsrätt. Denna beskattningsrätt kan av staten givas den omfattning och utformning, som med hänsyn till samhällsutvecklingen befinnes lämplig. Några principiella hinder för att genomföra en bättre ordning med avseende å den kommunala inkomstskattens avvägning synas därför icke föreligga.

För att vinna en bättre anpassning av den kommunala inkomstskatten efter skatteförmågan ligger det nära till hands att införa en samlad inkomstberäkning i anslutning till vad nu gäller vid taxeringen till inkomst- och förmögenhetsskatt. Taxering till kommunal inkomstskatt skulle kunna ske på sådant sätt som om alla den skattskyldiges förvärvskällor skulle beskattas i hans hemortskommun. Detta skulle innebära, att allmänna avdrag och ortsavdrag finge utnyttjas mot alla den skattskyldiges inkomster och att skatte-

plikten bestämdes med hänsyn till hans samlade inkomst. Den återstående beskattningsbara inkomsten finge fördelas mellan de olika kommunerna i proportion till den sammanräknade, till kommunal inkomstskatt skattepliktiga inkomsten i varje kommun. Alla kommuner skulle sålunda få vidkännas en proportionellt lika andel i avdrag för underskott å förvärvskällor och övriga allmänna avdrag samt ortsavdrag. Avdragen skulle vid en dylik enhetlig kommunal taxering icke vara knutna till någon viss kommun.

Den här antydda ordningen skulle emellertid medföra starka rubbningar i den gällande fördelningen av det kommunala inkomstskatteunderlaget mellan kommunerna. Ortsavdragen och de allmänna avdrag, som skola avräknas i hemortskommunen, hava av tungt vägande skäl helt förlagts till denna kommun. Då hemortskommunen fått rätt att ensam beskatta inkomst av tjänst och kapital samt — med viss inskränkning — av tillfällig förvärvsverksamhet, har denna kommun skäligen ansetts böra vidkännas en minskning av skatteunderlaget genom de ifrågakvarande allmänna avdragens och ortsavdragens anknytande till densamma. Denna avvägning synes de sakkunniga icke böra ändras i sådan riktning att hemortskommunen skulle få en förmånligare ställning beträffande avdragen. Det skulle enligt de sakkunnigas mening icke heller vara tilltalande att underskott å förvärvskälla i en kommun delvis kunde komma att avdragas från inkomst i annan kommun, även då möjlighet till full avräkning från inkomst i samma kommun finnes. De sakkunniga hava nämligen funnit det naturligt och skäligt att underskott i en kommun i första hand avräknas å inkomst av den skattskyldiges förvärvskällor i samma kommun.

De sakkunniga hava ur sina synpunkter icke funnit skäl att förorda någon sådan omfördelning av det kommunala skatteunderlaget som införandet av en fullt enhetlig kommunal inkomstbeskattning skulle åvägabringa. De sakkunniga hava endast syftat till att nå en bättre anpassning av de enskilda skattskyldigas bördor efter deras skatteförmåga. Ett sådant alternativ som att genom en enhetlig taxering proportionellt fördela vederbörande avdrag mellan samtliga berörda kommuner hava de sakkunniga därför icke ansett böra läggas till grund för något förslag.

Det förevarande spørsmålet bör enligt de sakkunnigas åsikt lösas efter andra linjer. Taxering till kommunal inkomstskatt bör såsom för närvarande ske i varje kommun för sig, men de allmänna avdrag och ortsavdrag, som en skattskyldig icke kan tillgodogöra sig i en kommun, skola så långt möjligt få utnyttjas mot hans inkomster i andra kommuner i proportion till dessa inkomsters storlek. Förhöjningen genom bankning av ortsavdragen, vilka liksom nu i första hand böra avräknas i hemortskommunen, skall därvid ske i förhållande till den skattskyldiges sammanlagda taxerade inkomst i såväl hemortskommunen som andra kommuner. De skattskyldiga bliva då icke påförda större sammanlagt inkomstskatteunderlag än vid en enhetlig in-

komstberäkning, och mera genomgripande förändringar beträffande de olika kommunernas tillgång på skatteunderlag undvikas. Den skattskyldiges samlade skattekraftiga nettoinkomst, vilken renodlats genom obegränsat utnyttjande av de olika avdragen, blir sålunda normen för den kommunala inkomstskatten, vilken med avseende å skatteunderlagets storlek kommer att uppfylla kravet på jämlikhet mellan de skattskyldiga. Full likställighet åstadkommes mellan kommunerna med avseende å skyldigheten att vidkännas avdrag, som ej kunnat utnyttjas i annan kommun. De sakkunniga vilja i princip föreslå en omläggning av den kommunala inkomstbeskattningen efter dessa riktlinjer.

Med det sålunda framlagda förslaget avse de sakkunniga icke att införa någon vidgad avdragsrätt för realisationsförluster och förluster å deltagande i lotteri i förhållande till inkomster av andra förvärvskällor. Vinst och förluster av detta speciella slag hava sedan gammalt intagit en särställning inom inkomstbeskattningen. De hava rönt en ogynnsammare behandling än inkomster och underskott å förvärvskällor av mera normal karaktär, bl. a. av den anledningen att de ansetts i stor omfattning härröra från rena spekulationsaffärer. De sakkunniga hava icke anledning att söka rubba den sålunda uppdragna gränsen mellan olika grupper av förvärvskällor. Det ingår icke heller i de sakkunnigas uppdrag att taga ställning till det invecklade och vanskliga spörsmålet om realisationsvinstbeskattningens lämpliga anordnande. Även om man sålunda fasthåller vid den nuvarande uppdelningen av förvärvskällorna i två med avseende å förlustavdrags utnyttjande åtskilda grupper, kan det emellertid med de ovan angivna utgångspunkterna för den kommunala inkomstbeskattningens utformning ifrågasättas, huruvida icke förvärvskällan *icke yrkesmässig avyttring av lös egendom och av fast egendom i hemortskommunen samt deltagande i lotteri* borde samordnas med förvärvskällan *icke yrkesmässig avyttring av fast egendom i annan kommun än hemortskommunen* på sådant sätt att förluster inom den ena förvärvskällan finge avräknas mot vinster inom den andra. Detta skulle innebära en bättre anslutning till skatteförmågan inom ifrågavarande grupp av tillfälliga förvärvskällor. Om man jämför två personer, som båda haft en lika stor förlust å realisation av lös egendom och en lika stor vinst å realisation av fastighet, den ene av fastighet i hemortskommunen och den andre av fastighet i annan kommun än hemortskommunen, finner man, att den senare med nuvarande ordning blir hårdare beskattad, oaktat de haft samma utbyte av försäljningarna. De sakkunniga hava övertvägt att i dylika fall införa rätt till avräkning mellan de olika kommunerna men funnit detta knappast vara av behovet påkallat. I fråga om dylika mestadels spekulativa förvärv, vilka intaga en särställning inom inkomstbeskattningen, har en sträng tillämpning av förmågeprincipen ej ansetts erforderlig. De fall, då en utsträckt avdragsrätt skulle vara av någon betydelse, torde för övrigt vara ganska sällsynta. Lagtexten skulle ock bliva onödigt invecklad utan att några ur materiell

synpunkt betydelsefulla resultat torde vinnas. De sakkunniga hava med hänsyn härtill begränsat sitt förslag om vidgad avdragsrätt beträffande underskott vid den kommunala inkomstbeskattningen till att omfatta de normala och yrkesmässiga förvärvskällorna. Det har icke heller ansetts påkallat att ändra de gällande bestämmelserna rörande avdrag för underskott å fastighet och rörelse i utlandet, enligt vilka sådant avdrag icke må ske från inkomst av annan förvärvskälla.

Även om det ej kan anses möta några oöverstigliga hinder att medgiva samtliga skattskyldiga rätt att utan begränsning till viss kommun utnyttja allmänna avdrag och ortsavdrag, har det dock förefallit de sakkunniga tveksamt, huruvida den förordade utvidgningen av avdragsrätten bör omfatta alla kategorier skattskyldiga. Beträffande staten, kommunerna och liknande skattskyldiga av offentlig natur, vilka icke komma i åtnjutande av ortsavdrag eller andra allmänna avdrag än för underskott å förvärvskällor, kan man icke tala om en förmågebeskattning i samma mening som när det är fråga om fysiska personer och till dessa hörande juridiska personer, såsom bolag och föreningar. Kommunalbeskattningen har beträffande nämnda grupp skattskyldiga av offentlig natur i viss mån karaktär av en intressebeskattning, varvid rättvise- och jämlikhetssynpunkter icke göra sig gällande med samma styrka som beträffande fysiska personer. Ifrågavarande grupp skattskyldiga driver visserligen förvärvsverksamhet av närmast privat-ekonomisk natur, men verksamheten utövas icke alltid efter rent affärsmässiga principer. Driftresultatet vid exempelvis statliga eller kommunala affärsdrivande verk blir ofta beroende av taxepolitik och andra allmänna hänsyn. På sådana omständigheter beroende underskott i en kommun skulle, om kvittningsrätt mellan olika kommuner medgaves, kunna fritaga vederbörande skattskyldigas inkomster även av rent affärsmässigt bedriven förvärvsverksamhet i andra kommuner från beskattning. Det är vidare att märka att staten och vissa större kommuner hava förvärvskällor i ett mycket stort antal kommuner, varför beträffande dessa skattskyldiga en omfattande avräkning mellan kommuner i alla delar av landet skulle behöva ske. Ökningen av taxeringsarbetet skulle härvid bliva betydande. Då sålunda flera skäl kunna anföras mot ett upphävande av det kommunala beskattningsområdets slutenhet beträffande staten och liknande samhällsbildningar, hava de sakkunniga kommit till det resultatet att dessa skattskyldiga böra behålla sin nuvarande ställning inom den kommunala inkomstbeskattningen och alltjämt vara hänvisade till att utnyttja avdrag för underskott i den kommun, där detta uppkommit.

De sakkunniga hava även övervägt att i sitt förslag om ökat utrymme för förmågeprincipen på den kommunala inkomstbeskattningens område begränsa sig till att låta ortsavdrag, som ej kunna utnyttjas i hemortskommunen, avräknas i annan kommun. Ett närliggande alternativ, nämligen att

tillåta sådan avräkning jämväl beträffande andra allmänna avdrag än för underskott å förvärvskälla, har också tagits under omprövning. Genom dylika anordningar skulle ändringarna i gällande bestämmelser inskränkas till att avse fysiska personer och dödsbon. En möjlighet till ytterligare begränsning av förslaget, som erbjudit sig, har varit att bestämma storleken av de genom bankning förhöjda ortsavdragen med hänsyn till den skattskyldiges taxerade inkomster i samtliga kommuner men endast tillåta utnyttjande av de sålunda bestämda avdragen mot inkomst i hemortskommunen. Om underskottsavdragen lämnades åsido, skulle emellertid materiellt sett icke vinnas tillräckliga förbättringar av beskattningen, och skulle icke ens ortsavdragen få utnyttjas utanför hemortskommunen, bleve vinsten minimal. Vissa taxeringstekniska svårigheter skulle å andra sidan icke kunna undvikas. De sakkunniga hava för sin del icke velat förorda några dylika lösningar, genom vilka man knappast skulle komma halvvägs till målet men ändock finge vidkännas vissa praktiska olägenheter.

De sakkunniga hava vidare granskat det föreliggande problemet ur den synpunkten att de skattskyldigas inkomster skulle, i stället för de outnyttjade avdragen, kunna i beskattningshänseende överföras från en kommun till annan. Särskilt har efter förebild av förhållandena i Danmark övervägts den möjligheten att den skattskyldiges till kommunal inkomstskatt skattepliktiga inkomster skulle intill ett visst belopp i första hand tagas till beskattning i hemortskommunen. Därest den skattskyldiges inkomst i hemortskommunen icke uppginge till dylikt belopp, skulle denna kommun till utfyllande av bristen äga beskatta den skattskyldiges inkomst i andra kommuner, innan dessa kommuner finge taga sådan inkomst till beskattning. Om nämnda belopp sattes tillräckligt högt, skulle utrymme härigenom beredas för ortsavdragen, i den mån den skattskyldiges sammanlagda inkomst därtill försloge. Såsom ett skäl för en sådan anordning skulle kunna anföras, att hemortskommunen, som har utgifter för den skattskyldige personligen och för hans familj, borde tillförsäkras en viss beskattningsrätt framför andra kommuner. Ändringar av den kommunala inkomstbeskattningen i här antydd riktning skulle emellertid leda till en sådan omfördelning av beskattningsföremålen mellan kommunerna, som i och för sig icke är önskvärd och överhuvud taget icke åsyftas av de sakkunniga, och det vore ändock icke möjligt att på denna väg nå fram till en fullständig lösning av spørsmålet om de allmänna avdragens och ortsavdragens utnyttjande. Det synes också vara uppenbart, att olägenheterna ur taxeringssynpunkt skulle bli större än de som äro förknippade med de sakkunnigas förslag. Tanken på att komma fram till något resultat efter dylika linjer har fördenskull måst övergivas.

Förslag om särskilda ortsavdrag för ensamstående vid den kommunala inkomstbeskattningen, varierande med hänsyn till den taxerade inkomstens storlek, har framlagts av kommunalskatteberedningen i dess betänkande med

förslag till omläggning av den kommunala beskattningen m. m. (SOU 1942: 34 sid. 153 ff). Dessa avdrag äro liksom motsvarande avdrag vid den gällande direkta statsbeskattningen avsedda att så nära som möjligt ansluta sig till den personliga skatteförmågan. Om detta förslag genomföres, blir det än mer angeläget att ortsavdragen bestämmas med hänsyn till den skattskyldiges inkomster i alla de kommuner, där han skall beskattas. Dylika avdrag för ensamstående, satta i relation till endast den taxerade inkomsten i hemortskommunen, skulle förfela sitt syfte.

För att skatteplikten och ortsavdragens förhöjning genom bankningen skulle bli fullt riktigt bestämda vid ett sådant system för fastighetsbeskattningen som den gällande garantibeskattningen, borde jämväl beaktas den inkomst av förvärvskällor vari fastighet ingår, vilken bortfaller genom procentavdragets utnyttjande. Denna inkomst utgör även den ett tillskott för den skattskyldige, som inverkar på hans skatteförmåga. Ett sådant beaktande skulle emellertid rubba det gällande garantiskattesystemets verkningar med avseende å objektbeskattningen av fastighet på ett svåröverskådligt sätt och torde ur denna synpunkt knappast kunna genomföras. Kommunalskatteberedningen har emellertid i sitt nyssnämnda betänkande framlagt förslag om garantiskattens ersättande med en fristående objektskatt å fastighet. Skulle detta förslag vinna bifall, bleve det ifrågavarande spörsmålet löst, eftersom all inkomst då inginge i inkomstbeskattningen. Med hänsyn härtill hava de sakkunniga icke ansett sig böra taga ståndpunkt till denna fråga eller söka avhjälpa de anmärkta felaktigheterna beträffande fastighetsägarnas skatteplikt och ortsavdrag.

Vid ett genomförande av den ordning för den kommunala inkomstbeskattningen, åt vilken de sakkunniga i princip givit sin anslutning genom sitt förslag, kunna hinder ur olika synpunkter befaras möta. Genom införandet av en obegränsad avdragsrätt mellan kommunerna, bl. a. för underskott å förvärvskällor, skulle väsentliga minskningar av vissa kommuners skatteunderlag kunna inträda. För att bilda sig en uppfattning om storleken av dylika minskningar hava de sakkunniga låtit verkställa en undersökning för landet i dess helhet av förhållandena beträffande beskattningsåret 1943 (taxeringsåret 1944). En närmare redogörelse härför lämnas i bilaga A.

Av den företagna undersökningen framgår, att ett utsträckande av avdragsrätten på föreslaget sätt för alla skattskyldiga utom staten och kommunala samhällsbildningar skulle för taxeringsåret 1944 hava åstadkommit en minskning av kommunernas skatteunderlag med omkring 74 000 skattekronor, varav ungefär 77 procent belöpt på de allmänna avdragen och ungefär 23 procent på ortsavdragen. De allmänna avdrag, som vid en tillämpning av de sakkunnigas förslag ytterligare skulle kunnat utnyttjas, hade fördelat sig med ungefär samma belopp på fysiska som på juridiska personer. Den ökning av allmänna avdrag och ortsavdrag, som kommit fysiska personer till godo, hade

till omkring 80 procent berört städer och till omkring 20 procent landskommuner, medan det ytterligare utnyttjandet av de allmänna avdragen för juridiska personer nästan uteslutande hänfört sig till landskommuner. Sammanlagt hade landskommuner och städer fått vidkännas ungefär lika stor skatteunderlagsminskning. Bland de allmänna avdrag för fysiska personer, som ytterligare hade fått avräknas, utgöra underskotten å jordbruksfastighet den största gruppen med drygt 20 procents andel i den totala skatteunderlagsminskningen, medan för juridiska personer underskotten å rörelse intaga den främsta platsen med inemot 30 procents andel i totalminskningen. Det må beträffande sistnämnda skattskyldiga framhållas, att den alldeles övervägande delen av deras underskott hänfört sig till ett antal trämasseindustriföretag i Norrland, varför den av dessa underskotts utnyttjande föranledda skatteunderlagsminskningen huvudsakligen hade gjort sig gällande i norrländska kommuner.

För taxeringsåret 1944 skulle enligt undersökningen 99 städer och 805 landskommuner hava berörts av avdragsrättens utsträckande i enlighet med de sakkunnigas förslag. Av städerna hade 97 fått sitt skatteunderlag sänkt med högst 0,1 procent och de två övriga med respektive 0,2 och 0,3 procent. Utdebiteringsökningen hade icke för någon stad överstigit 3 öre per skattekrona. I 611 av landskommunerna hade skatteunderlaget minskats med högst 0,1 procent och i ytterligare 125 med högst 0,5 procent. Sammanlagt 41 landskommuner hade fått vidkännas en minskning överstigande 1 procent. För 5 av dessa hade minskningen uppgått till mer än 5 procent. Utdebiteringsökningen hade för 765 av de ifrågavarande landskommunerna inskränkt sig till högst 10 öre per skattekrona och överstigit 10 öre per skattekrona för 40 kommuner, varav 5 hade fått vidkännas större ökning än 50 öre per skattekrona.

En skatteunderlagsminskning överstigande 5 procent skulle hava inträtt i fem kommuner på sätt följande sammanställning utvisar:

Kommuner	Antal skattekronor enligt 1944 års taxering	Procentuell minskning av skatteunderlaget	Utdebiteringsprocent i primärkommunen enligt beslut år 1944	Ökning av utdebiteringsprocenten
Morkarla, Uppsala län	6 681	9,7	6,00	0,65
Sånga, Västernorrlands län . . .	4 659	9,6	14,07	1,49
Ängersjö, Jämtlands län	4 435	8,7	9,00	0,85
Ed, Västernorrlands län	11 169	7,6	10,00	0,83
Överlänäs, Väster-norrlands län	8 149	5,1	12,00	0,64

Den för dessa fem kommuner redovisade skatteunderlagsminskningen skulle praktiskt taget helt hava belöpt å juridiska personer, nämligen vissa trämasseindustriföretag. Då förhållandet varit detsamma beträffande ej

mindre än 17 av de 18 övriga landskommuner, som skulle hava fått vidkännas en skatteunderlagsminskning å mer än 2 procent, skola här något beröras de speciella omständigheter, som i detta sammanhang inverkat.

Trämassfabrikationen gick under år 1943 på grund av de rådande exportsvårigheterna med betydande förluster. Samtidigt hade emellertid vederbörande företag till följd av de speciella konjunkturerna på skogsbrukets område avsevärt större överskott å sina skogsfastigheter än normalt. Vid ett tillämpande av de sakkunnigas förslag om en obegränsad avdragsrätt mellan kommunerna beträffande nämnda beskattningsår hade företagen följaktligen i en utsträckning, som man eljest endast undantagsvis torde behöva räkna med, kunnat utnyttja sina avdrag för underskott å trämassfabrikationen. Då dylika säregna förhållanden knappast torde kunna inträffa beträffande andra skattskyldiga under någon konjunktur, synes det kunna antagas, att beträffande normala år de högsta procentuella minskningarna av skatteunderlaget i kommunerna skola vara mindre än de som erhållits vid den företagna undersökningen. Vidare är att märka, att de flesta av de kommuner, som för ifrågavarande år skulle hava fått vidkännas en mera framträdande utdebiteringsökning, hava ett känsligt skatteunderlag såtillvida att även en absolut taget ganska ringa beskärning av skatteunderlaget innebär, att en icke oväsentlig kvotdel av detsamma bortfaller. De ovan redovisade högsta utdebiteringsökningarna hava därför icke synts de sakkunniga böra betraktas som ett riktigt uttryck för de normala verkningarna av de sakkunnigas förslag. Man torde för de allra flesta år kunna räkna med avsevärt lägre maximala utdebiteringsökningar.

De redovisade resultaten av undersökningen synas med hänsyn till de anförda omständigheterna icke giva anledning till allvarigare farhågor för kommunernas skatteunderlag. Liksom en kommun i sin hushållning måste räkna med att en del av dess medlemmar helt sakna inkomst, bör den få vara beredd på och söka bemästra likartade svårigheter på grund av att vissa skattskyldiga, som åtnjutit skattepliktiga inkomster inom kommunen, helt eller delvis fritagas från beskattning för dessa genom avdrag, vilka ej kunnat tillgodosgöras i andra kommuner. Skulle i enstaka mindre bärkraftiga kommuner en mera betydande nedskärning av skatteunderlaget ske, kunna verkningarna härav mildras genom ökade statliga skatteutjämningsbidrag och speciella statsbidrag. Hänsynen till kommunernas skatteunderlag och hushållning synes därför icke resa några avgörande hinder för genomförandet av den av de sakkunniga föreslagna ombildningen i förevarande avseende av den kommunala inkomstskatten.

Beträffande taxeringsförfarandet framträda vissa svårigheter i samband med ett förverkligande av de principer, varåt de sakkunniga ovan givit uttryck. Ett flertal taxeringstekniska spørsmål uppkomma, vilka måste lösas. För att den föreslagna ordningen för avdragens tillgodogörande skall kunna

fungera, kräves ett i viss utsträckning ökat taxeringsarbete och en vidgad samverkan mellan taxeringsmyndigheterna. Med den utveckling, som taxeringsväsendet numera och särskilt efter den senaste taxeringsreformen nått, synes man dock icke behöva befara, att förslagets genomförande skulle medföra någon större belastning av taxeringsorganen. Av det i bilaga A redovisade statistiska materialet framgår, att antalet fall, då överflyttning av avdrag mellan kommuner skulle behöva ske, är relativt litet. Det tidigare anförda skälet för den nuvarande ordningen, nämligen att de taxeringstekniska svårigheterna omöjliggöra ett samordnande av beskattningen i flera kommuner, synes icke längre äga giltighet. Man torde sålunda varken av ekonomiska eller tekniska skäl behöva avstå från att genomföra de sakkunnigas förslag, om detta skulle befinnas önskvärt. De med de sakkunnigas förslag sammanhängande taxeringstekniska frågorna skola nedan närmare behandlas.

Det förslag, som de sakkunniga härövan framlagt, syftar till att avskaffa en av de mest i ögonen fallande orättvisorna i vår direkta beskattning. Det har alltid varit omöjligt för de skattskyldiga att förstå, varför exempelvis en småhandlande eller en hantverkare, som bedriver rörelse utanför hemortskommunen, skall bli kommunalt beskattad även för den del av sin inkomst, som motsvarar ortsavdraget, medan andra skattskyldiga komma i åtnjutande av dylikt avdrag. Ett genomförande av de sakkunnigas förslag skulle undanröja de skattskyldigas anledning till missnöje i detta avseende och utgöra ett betydelsefullt led i den ursprungliga kommunala avkastningsbeskattningens utveckling till en inkomstbeskattning. Ett tillrättaläggande av beskattningen på denna punkt måste emellertid medföra rubbningar i en del kommuners skatteunderlag och kräva en viss ökning av taxeringsarbetet. Det är därför nödvändigt att väga de fördelar, som skulle vinnas vid ett genomförande av de sakkunnigas förslag, mot de olägenheter, som därav skulle föranledas. Därest fördelarna befinnas väga tyngst, torde förslaget innebära en framkomlig väg till det eftersträfvade målet. De sakkunniga hava för sin del ansett den nuvarande ordningen vara så otillfredsställande, att man bör underkasta sig de ifrågavarande olägenheterna för att i föreliggande hänseende uppfylla kravet på rättvisa och skälighet i beskattningen. De sakkunniga vilja i detta sammanhang erinra om att man i Danmark beträffande de fall, då skattskyldig åtnjuter inkomst, för vilken skatt skall utgå till annan kommun än hemortskommunen, påtagit sig ett mycket omständligt taxeringsförfarande för att vinna en enhetlig och rättvis kommunal inkomstbeskattning. Det må även framhållas, att i Norge beretts möjlighet att utnyttja ortsavdrag utanför hemortskommunen. Har en sådan ordning varit möjlig att genomföra i dessa länder, torde det icke vara någon övermäktig uppgift för vår nyligen förstärkta taxeringsorganisation att bereda de skattskyldiga motsvarande avdragsrätt.

Äkta makars beskattning.

Vid en omläggning av den kommunala inkomstskatten enligt ovan angivna riktlinjer uppkomma beträffande äkta makars beskattning särskilda frågor, som kräva sin lösning. Dessa gälla den makarna gemensamt påförda skattens fördelning mellan dem. För att underlätta bedömandet av dessa frågor skall här lämnas en redogörelse för den tidigare utvecklingen på området.

Inom vår skattelagstiftning har beträffande äkta makars beskattning den s. k. sambeskattningsprincipen varit rådande. Skatten har utmätts med hänsyn till makars sammanräknade inkomst och förmögenhet på samma sätt som om makarna utgjort en skattskyldig person. Allmänna avdrag, som tillkommit en make men ej kunnat utnyttjas å dennes inkomst, hava fått avräknas å andra makens inkomst. Ortsavdrag har åtnjutits av makarna gemensamt och skatteplikten bedömts med hänsyn till deras sammanlagda inkomst och förmögenhet. Sedan den sammanlagda skatten för makar enligt angivna principer bestämts, har densamma påförts makarna efter särskilda regler, vilka växlat under olika tider.

Före 1908 funnos ej några uttryckliga stadganden om beskattningen av gift kvinnas inkomst. I bevillningsförordningen var endast föreskrivet, att vid bedömande, huruvida bevillning för inkomst skulle utgå och bevillningsfria avdrag medgivas, hänsyn borde tagas till den skattskyldiges sammanlagda årsinkomster, däri inbegripna även hustruns. Enligt stadgad praxis var emellertid gift kvinna icke deklarationsskyldig eller skattskyldig för sin inkomst utan skulle mannen taxeras för all hennes inkomst utan avseende å dennas beskaffenhet och utan hänsyn till om hustrun enligt lag ägde ensam råda däröver eller icke.

Vid 1908 års riksdag infördes i bevillningsförordningen och förordningen om inkomstskatt stadganden av den innebörd att gift man skulle taxeras för all makarnas inkomst, i den mån inkomsten icke varit av beskaffenhet att hustrun enligt lag ägt ensam råda över densamma, samt att hustrun skulle taxeras för inkomst av sistnämnda beskaffenhet. I de fall makar blivit särskilt taxerade, skulle skatten beräknas efter den samfälliga inkomsten och påföras makarna efter förhållandet mellan denna inkomst och varderas taxerade inkomst. Detta innebar givetvis icke något avsteg från den dittills gällande grundsatsen att äkta makar skulle beskattas såsom en enhet. I propositionen till 1908 års riksdag (nr 34) anförde vederbörande departementschef härom följande (sid. 48):

»Även om makarna sålunda böra i förekommande fall vardera för sig taxeras för inkomst, måste de enligt min mening dock med vårt beskattningsväsendes nuvarande anordning betraktas såsom en enhet, såvitt angår det beskattningsbara inkomstbeloppet. Detta innebär, att frihet från bevillning bör i allmänhet äga rum endast om deras sammanräknade inkomst understigit 500 kronor samt lindring i bevillningen medgivas

allenaast med avseende på summan av bådas inkomst. Likaledes bör degression eller progression i fråga om inkomstskatten beräknas i förhållande till makarnas sammanlagda inkomst. Det belopp, som efter den sammanlagda inkomsten skall utgöras i bevillning eller inkomstskatt, bör därefter fördelas på makarna och påföras vardera av dem efter förhållandet mellan hela inkomstsumman och varderas särskilda inkomst.»

Vid 1919 års riksdag infördes i förordningen om inkomst- och förmögenhetsskatt en bestämmelse om att orts- och familjeavdrag endast finge åtnjutas av makar gemensamt. Detta skedde närmast i syfte att förebygga en sådan tolkning av bestämmelserna att makar skulle få åtnjuta helt orts- och familjeavdrag var för sig men innebar samtidigt ett framhävande av makars ställning såsom en enhet vid ifrågavarande avdrags tillgodogörande. Ett liknande stadgande infördes sedermera i bevillningsförordningen.

Vid 1920 års riksdag omformulerades bestämmelserna i bevillningsförordningen om äkta makars beskattning i anledning av det av riksdagen antagna förslaget till ny giftermålsbalk. Det stadgades, att äkta makar skulle envar taxeras för sin inkomst, dock att i fall, där ena maken haft inkomst, varöver förvaltningen rättsligen tillkomme den andra maken, den senare skulle taxeras härför. Sedan orts- och familjeavdrag gemensamt åtnjutits, skulle av den återstående beskattningsbara inkomsten så mycket påföras vardera maken som svarade mot dennes behållna inkomst i förhållande till summan av båda makarnas behållna inkomster. Motsvarande ändringar vidtogos i förordningen om inkomst- och förmögenhetsskatt.

Beträffande de allmänna avdrag, som infördes vid bevillningsbeskattningen, stadgades att, därest dylika avdrag, vartill ena maken vore berättigad, överstege hans inkomst, det överskjutande beloppet finge avräknas från den andra makens behållna inkomst.

1921 års kommunalskatteskommitté föreslog i sitt år 1924 avgivna betänkande (SOU 1924: 53), att äkta makar skulle taxeras envar för sin inkomst samt mannen därjämte för boets gemensamma inkomst. Kommittén framhöll, att frågan om vem som rättsligen ägde förvalta makes egendom saknade betydelse i beskattningshänseende.

Enligt kommitténs förslag skulle den beskattningsbara inkomsten, endast därest någondera maken så påfordrade, fördelas mellan makarna efter förhållandet mellan deras i kommunen taxerade inkomster. Beträffande den beskattningsbara inkomstens uppdelning anförde kommittén följande (sid. 440):

»Dylik uppdelning av den beskattningsbara inkomsten å vardera maken utgör, särskilt i mera folkrika taxeringsdistrikt, ett rätt så tidsödande arbete och kan antagas vara i flertalet fall utan särskilt intresse för makarna. För underlättande av taxeringsarbetet har kommittén därför föreslagit, att för äkta makar, som leva tillsammans, uppdelning å vardera maken av den beskattningsbara inkomsten, beräknad för makarna gemensamt, skall ske allenaast i det fall, att någondera maken så påfordrar. Påfordras ej uppdelning, bliva således enligt förslaget sammanlevande

äka makar gemensamt skattskyldiga för den gemensamt beräknade beskattningsbara inkomsten. — — —»

I 1927 års kommunalskatteproposition (nr 102) föreslogs, att underskott, som särskild förvärvskälla utvisade, i första hand skulle avräknas å inkomst, för vilken den skattskyldige skulle taxeras i samma kommun, men att, om denna inkomst icke därtill försloge, det återstående underskottet finge avdragas från den skattskyldiges i hemortskommunen skattepliktiga inkomst. I samband härmed uppstod ett särskilt spörsmål beträffande utformningen av reglerna för äka makars taxering. Angående möjligheterna i detta avseende anförde departementschefen följande (sid. 455):

» — — — Därvid finnas olika möjligheter att ordna nu ifrågavarande speciella avdragsrätt, såsom framgår av följande exempel. Två äka makar hava sin hemort i kommunen A och åtnjuta båda i nämnda kommun skattepliktig inkomst. Därjämte har envar av makarna en till kommunen B lokaliserad förvärvskälla. I kommunen B har mannens förvärvskälla lämnat underskott och hustruns överskott. Mannens avdragsrätt för underskottet i B kan då ordnas på olika sätt. Man kan föreskriva, att underskottet i B i första hand skall avräknas å mannens inkomst i hemortskommunen (A), därefter, i den mån nämnda inkomst ej därtill förslår, å hustruns inkomst i den kommun, där den förlustgivande förvärvskällan är lokaliserad, d. v. s. å hustruns inkomst i kommunen B, samt i sista hand från hustruns inkomst i hemortskommunen (A). Eller man kan stadga, att underskottet i B i första hand skall avräknas å hustruns inkomst i samma kommun (B), därefter å mannens inkomst i hemortskommunen (A), samt i sista hand å hustruns inkomst i hemortskommunen (A). Slutligen kan man ordna avdragsrätten så, att underskottet i B i första hand avräknas å mannens inkomst i hemortskommunen (A) och därefter å hustruns inkomst i hemortskommunen (A). Då de två första alternativen säkerligen skulle medföra stora besvärigheter vid taxeringsarbetet, finner jag nämnda två alternativ icke böra ifrågakomma. Jag har således i förevarande paragraf intagit stadgande därom, att, om avdrag, som i 46 § 1 och 2 mom. medgives,¹ helt eller delvis ej kunnat utnyttjas å den därtill närmast berättigade makens skattepliktiga inkomst, bristen må avräknas å den andra makens inkomst i hemortskommunen. Jag anser ock, att alla berättigade krav på avdrag i förevarande avseende härigenom bliva tillräckligt tillgodosedda.»

Propositionens förslag innebar alltså, att ett allmänt avdrag endast finge utnyttjas i den kommun, där vederbörande utgift eller förlust förekommit, dock med det undantag att underskott å förvärvskälla i annan kommun än hemortskommunen kunde avräknas från den skattskyldiges eller hans makes skattepliktiga inkomst i hemortskommunen.

Första särskilda utskottet vid 1927 års riksdag (kommunalskatteutskottet) intog den ståndpunkten att avdrag för underskott å förvärvskälla i en kommun endast borde få avräknas från den skattskyldiges eller hans makes inkomst i samma kommun.

Sedan kommunalskattefrågan fallit vid 1927 års riksdag och ånyo upptagits vid 1928 års riksdag, tillkommo i anslutning till 1927 års kommunalskatteutskotts ståndpunkt de nuvarande bestämmelserna om rätten att utnyttja all-

¹ I dessa mom. medgivna avdrag äro de allmänna avdragen utom avdrag för gift kvinna.

männa avdrag. Därvid infördes också i överensstämmelse med kommunal-skattekommitténs förslag en föreskrift om att äkta makars beskattningsbara inkomst, endast därest någondera maken så påfordrade, skulle fördelas mellan makarna.

Vid 1930 års riksdag ändrades bestämmelserna om äkta makars beskattning på sådant sätt att uppdelning av äkta makars beskattningsbara inkomst alltid skulle ske, oavsett om yrkande därom gjorts. Det ansågs ur olika synpunkter vara av intresse för makar att få skatten uppdelad, och de taxeringstekniska svårigheterna betraktades såsom överkomliga.

Mot bakgrunden av denna utveckling böra ses de med de sakkunnigas förslag sammanhängande problem rörande äkta makars beskattning, vilka här skola närmare beröras.

Allmänna avdrag och ortsavdrag, som äkta make ej kan tillgodogöra sig, må enligt nuvarande bestämmelser avräknas å den andra makens inkomst i samma kommun. Skulle nu, såsom de sakkunniga föreslå, dylika avdrag, vilka ej kunna av den skattskyldige utnyttjas i en kommun, få tillgodogöras i annan kommun, uppkommer frågan, huruvida makes outnyttjade avdrag i en kommun i första hand skall avräknas å hans inkomst i annan kommun eller å den andra makens inkomst i samma kommun. För den förra lösningen, vilken innebär, att avdragen så långt möjligt komma den närmast berättigade maken till godo, tala vissa skäl av familjerättslig art. Enligt den nu gällande förmögenhetsordningen för äkta makar framstå makarna såsom två från varandra ekonomiskt skilda rättssubjekt. Genom den nya giftermålsbalkens införande har den äldre egendomsgemenskapen mellan äkta makar avskaffats, och vardera maken förblir i normala fall ägare till den egendom han vid äktenskapets ingående äger eller därefter förvärvar. Med hänsyn härtill är det icke utan betydelse, vilkendera maken som vid taxeringen får utnyttja ett visst avdrag och härigenom undgår att erlagga ett motsvarande skattebelopp, vilket i stället påföres andra maken. Beloppet kommer att minska den för detsamma debiterade makens förmögenhet och kan i nyare äktenskap ej uttagas ur den andra makens egendom. Beträffande äldre äktenskap, där makars egendom i regel är samfällad och häftar för den makarnas gemensamma skatt, som belöper å den samfällda egendomen och vilken påföres mannen, är frågan däremot av mindre vikt.

För den senare ståndpunkten beträffande utnyttjandet av makars avdrag, nämligen att i första hand verkställa avräkning av makes outnyttjade avdrag i en kommun å den andra makens inkomst i samma kommun, kunna åberopas skäl från beskattningsområdet. I den utskiftning av de kommunala beskattningsföremålen mellan kommunerna, som verkställts i skattelagstiftningen, har såsom ett viktigt led ingått, att hemortskommunerna, vilka givits företräde att beskatta inkomst av kapital, tjänst och — med visst undantag —

tillfällig förvärvsverksamhet, skola vidkännas ortsavdragen och de till dessa kommuner anknutna allmänna avdragen. Det skulle stå i strid med denna fördelning, att andra kommuner än hemortskommunerna finge sitt skatteunderlag minskat genom avdrag, som make icke kunde utnyttja mot egen inkomst i hemortskommunen men väl mot andra makens inkomst i denna kommun. Att ena makens avdrag i en kommun i första hand skulle avräknas å hans inkomst i annan kommun i stället för å andra makens inkomst i samma kommun, torde också framstå såsom egendomligt med hänsyn till skattelagarnas starka framhävande av makar såsom en enhet i beskattningshänseende. Att icke blott en och samma skattskyldigs utan även äkta makars respektive inkomster och avdrag i en kommun skola gå i avräkning mot varandra, synes endast vara en naturlig följd av den beträffande äkta makar gällande sambeskattningsprincipen.

Tekniskt sett erbjuda sig med berörda utgångspunkter ett flertal möjligheter att ordna äkta makars avdragsrätt i föreliggande fall. Det är tänkbart att behandla makarna såsom helt fristående från varandra och låta vardera maken utnyttja sina allmänna avdrag och sin proportionella andel i det gemensamma ortsavdraget, vari här inberäknas genom bankning tillkommen förhöjning, i samtliga kommuner, där maken har inkomst, innan någon avräkning av sådana avdrag får ske å andra makens inkomst (alternativ I). En fördelning av ortsavdrag och avdrag enligt 50 § 2 mom. kommunalskattelagen mellan makarna i förhållande till vardera makens sammanlagda taxerade inkomst finge i sådant fall ske för att fastställa varje makes andel i dessa avdrag. Att införa en sådan individuell behandling av makar i detta speciella avseende har dock synts vara att gå alltför långt i betraktande av skattelagstiftningens starka framhävande av ortsavdragens karaktär av en för makarna gemensam lättnad vid beskattningen i hemortskommunen. De sakkunniga hava därför ansett sig böra lämna denna möjlighet helt åsido.

En annan utväg är att låta de allmänna avdragen, vilka hänföra sig till bestämda utgifter för varje make, i första hand avgå å den närmast berättigade makens inkomster i samtliga kommuner men avräkna ortsavdraget å båda makarnas inkomster i hemortskommunen och först därefter i annan kommun (alternativ II).

Ännu en möjlighet är att i första hand avräkna de allmänna avdrag och den andel i det gemensamma ortsavdraget, vilka make icke kan utnyttja i en kommun, å andra makens inkomst i samma kommun och först därefter i annan kommun (alternativ III).

Utnyttjandet av makars ortsavdrag i annan kommun än hemortskommunen kan i såväl alternativ II som III ske på olika sätt. Avräkning kan verkställas i förhållande till varje makes taxerade inkomst i kommunen, oavsett om någondera maken i hemortskommunen utnyttjat mer än sin andel i det gemensamma ortsavdraget eller en större del av sin andel än den andra maken

(fallet a). Eller ock är det möjligt att utesluta make, som i hemortskommunen tillgodogjort sig hela sin andel i ortsavdraget, från avräkningen inom annan kommun och att eljest låta make i annan kommun avräkna endast vad som återstår av hans andel efter avräkningen av densamma å hans inkomst i hemortskommunen (fallet b). I anslutning härtill erbjuder sig i alternativet III den möjligheten att jämväl bereda make, vars allmänna avdrag i hemortskommunen gått i avräkning mot andra makens inkomst, gottgörelse härför genom en i motsvarande grad ökad andel i ortsavdraget vid avräkning i annan kommun än hemortskommunen. En sådan anordning har dock synts vara alltför invecklad för att tagas i närmare överbägande.

För att åskådliggöra de olika berörda alternativen, vilka kombinerade med varandra kunna betecknas I, II a, II b, III a och III b, hava de sakkunniga utarbetat vissa schematiska framställningar och lagtextutkast, vilka äro intagna i bilagorna B och C.

Vid valet mellan de behandlade huvudalternativen hava de sakkunniga huvudsakligen låtit sig leda av beskattningssynpunkter och stannat för alternativet III. Detta står enligt de sakkunnigas mening bäst i överensstämmelse med gällande grunder för beskattningsföremålets fördelning mellan kommunerna. Några hinder av principiell art torde icke möta för dess genomförande. Det förhållandet att ett visst skatteunderlag kan genom överförande av avdrag mellan makar komma att påföras den ena maken i stället för rätteligen den andra synes icke behöva väcka några allvarligare betänkligheter. Med hänsyn till den giftorättsgemenskap, som förekommer i de nyare äktenkapen, är det icke heller i dessa av så stor materiell betydelse, vilkendera makens egendom skatten drabbar. Då en ny avdragsrätt införes, synes det också försvarligt att i vissa fall låta denna förmån komma annan make till godo än den som kan synas närmast berättigad därtill. Make kommer icke i något fall att bliva sämre ställd än vid den nu gällande ordningen.

Beträffande ortsavdragens avräkning i annan kommun än hemortskommunen har det synts de sakkunniga riktigast att låta vardera maken så långt möjligt tillgodogöra sig sin andel i det gemensamma ortsavdraget. Make, som i proportion till hela sin andel tillgodogjort sig större avdrag i hemortskommunen än andra maken, bör i motsvarande grad få sitt avdrag i annan kommun begränsat. Har make i hemortskommunen åtnjutit högre avdrag än som motsvaras av hans sammanlagda taxerade inkomst, bör han icke från sin inkomst i annan kommun få avräkna något av det återstående ortsavdraget, vilket helt bör tillkomma andra maken.

De sakkunniga hava sålunda anslutit sig till alternativet III b, vilket ock i ifrågavarande hänseende ligger till grund för de ovan intagna författningsförslagen.

En speciell fråga rörande äkta makars beskattning är, huruvida avdrag för gift kvinna skall få avräknas mot inkomst av rörelse, som av sådan kvinna

bedrivits i annan kommun än hemortskommunen. En följdriktig tillämpning av den princip, som de sakkunniga ovan hävdad, synes kräva, att så finge ske. De fall, då en sådan avdragsrätt skulle vara till båtad för de skattskyldiga, torde emellertid vara ytterst fåtaliga. Sedan avdraget år 1938 avskaffats vid statsbeskattningen, har kommunalskatteberedningen i sitt ovannämnda betänkande föreslagit dess borttagande även vid kommunalbeskattningen. Då det sålunda torde kunna förväntas, att avdraget inom en icke alltför avlägsen framtid kommer att försvinna, hava de sakkunniga icke funnit erforderligt att utarbeta något förslag rörande dess utnyttjande i annan kommun än hemortskommunen.

Skattepliktsgränsen.

Skattepliktsgränsens uppgift i den äldre bevillningsbeskattningen var att från beskattning undantaga de inkomster, som icke nådde över existensminimum. I detta skattesystem funnos icke några ortsavdrag, som kunde fritaga en viss minimiinkomst hos alla skattskyldiga utan blott s. k. bevillningsfria avdrag, vilka utgingo i inkomstskikten från skattepliktsgränsen vid 500 kronor upp till 1 800 kronor. Sedermera infördes vid såväl stats- som kommunalbeskattningen ortsavdrag, vilka tillkommo fysiska personer oavsett storleken av deras inkomster. Dessa avdrag motiverades till en början teoretiskt med att de motsvarade ett efter dyrortsgrupperingen avpassat existensminimum. En sådan motivering ansågs emellertid icke kunna upprätthållas beträffande kommunalbeskattningen, vars ortsavdrag uppenbarligen understego existensminimum.

De kommunala ortsavdragen, vilka differentierats efter familjestorlek och dyrortsförhållanden, hava kommit att i viss utsträckning övertaga skattepliktsgränsens funktion att undantaga de minst bärkraftiga inkomsterna i hemortskommunen från beskattning. Detta gäller sådana taxerade inkomster i hemortskommunen, som nå upp till eller överstiga 600 kronor och vilka helt täckas av ortsavdraget. Den kommunala skattepliktsgränsen i hemortskommunen för i riket bosatt fysisk person har betydelse endast för beskattningen av vissa kategorier skattskyldiga. Den kan sålunda hava inflytande på beskattningen, såvitt angår ensamstående skattskyldig ävensom i ortsgrupperna I—IV skattskyldig med ett halvt barnavdrag samt i ortsgrupperna I och II äkta makar och skattskyldig med ett barnavdrag. I ortsgrupp I kunna äkta makar med ett halvt barnavdrag, skattskyldig med husföreståndarinna och ett halvt barnavdrag samt skattskyldig med ett och ett halvt barnavdrag bliva fria från skatt för taxerade inkomster under 600 kronor på grund av såväl skattepliktsgränsen som ortsavdraget, vilket genom bankningen fritager även taxerade inkomster å 590 kronor. För de fysiska personer, vilkas obankade ortsavdrag uppgå till 600 kronor eller mer, inverkar skattepliktsgränsen

i hemortskommunen ej på beskattningen. I de fall 20-kronorsavdrag åtnjutes, göra sig skattepliktsgränsens verkningar gällande inom ett ännu mindre område.

Skattepliktsgränsen i hemortskommunen för fysisk person vid 600 kronors taxerad inkomst (600-kronorsgränsen) kan enligt de sakkunnigas mening icke anses lämplig i sin nuvarande utformning. Den är lika hög för ensamstående som för familjeförsörjare med växlande försörjningsbördor samt lika för alla ortsgrupper. Behovet av skattefrihet måste dock ställa sig mycket olika i alla dessa fall. Förhållandet har också tidigare uppmärksamats, och förslag har framförts om olika skattepliktsgräns för ensamstående och familjeförsörjare. I bevillningsförordningen hava även funnits bestämmelser om höjning efter särskild prövning av skattepliktsgränsen för skattskyldiga å orter med synnerligen höga bostadskostnader. Den nuvarande helt odifferentierade gränsen måste otvivelaktigt verka schablonmässigt och ojämnt.

I de fall den ifrågavarande skattepliktsgränsen har någon självständig inverkan utöver ortsavdragens effekt rubbar den i viss mån ortsavdragssystemet. Den jämna och långsamma stegring av beskattningens tyngd, som ortsavdragen äro avsedda att åstadkomma inom bankningsområdet, motverkas av skattepliktsbegränsningen. De fysiska personer, vilkas obankade ortsavdrag understiger 600 kronor, erhålla vid den taxerade inkomstens ökning från 590 till 600 kronor med ens en i vissa fall icke alldeles obetydlig beskattning. En sådan person med 340 kronors ortsavdrag, som före höjningen icke haft någon inkomstskatt, kan på grund av densamma påföras 130 kronors beskattningsbar inkomst. Då motsvarande kommunala skattebelopp sammanlagt kunna beräknas uppgå till högst 10 à 20 kronor, synes dock under nuvarande förhållanden denna brist på kontinuitet i beskattningen praktiskt taget icke innebära någon olägenhet. Vill man överhuvud taget hava en skattepliktsgräns av icke alltför ringa höjd, kan en viss ojämnhet vid beskattningens inträdande icke undvikas. Genom 600-kronorsgränsens inverkan blir övergången från skattefrihet till beskattning mera markerad för de ensamstående än för familjeförsörjarna, vilkas obankade ortsavdrag i regel uppgå till 600 kronor eller mer och för vilka beskattningen då börjar med 10 kronors beskattningsbar inkomst.

Ett förhållande beträffande skattepliktsgränsen för den i hemortskommunen taxerade inkomsten, vilket även förtjänar uppmärksammas, är att denna gräns är lika hög vare sig den skattskyldige varit bosatt i riket under hela beskattningsåret eller endast en del därav. Den ej här i riket skattepliktiga inkomst, som den skattskyldige kan hava åtnjutit under den tid han varit bosatt utomlands, lämnas därigenom obeaktad. Skattskyldiga, som under en del av året varit bosatta utomlands, hava i detta avseende erhållit en gynnad ställning, som icke förefaller motiverad.

De sakkunniga hava ur här anförda synpunkter kommit till det resultatet

att 600-kronorsgränsen icke längre fyller något egentligt ändamål och att den i vissa avseenden har mindre önskvärda verkningar. I enlighet med denna uppfattning föreslå de sakkunniga, att denna gräns avskaffas.

I händelse av 600-kronorsgränsens borttagande skulle i hemortskommunen beträffande fysisk person endast finnas kvar den begränsning av skatteplikten, som bestämmelsen om skatteplikts inträdande vid en beskattningsbar inkomst av minst 10 kronor innebär. Ensamstående och familjeförsörjare skulle då bli likställda beträffande skatteplikts omfattning, under förutsättning att Ortsavdragen äro riktigt avvägda. Beskattningen skulle å andra sidan med en sådan ordning komma att för ensamstående sträcka sig till avsevärt lägre inkomster än för närvarande. De sakkunniga hava emellertid ur olika synpunkter ansett det kunna ifrågasättas, huruvida det kan vara skäligt och rationellt att låta beskattningsbara inkomster ned till 10 kronor vara underkastade kommunal beskattning.

De nuvarande kommunala Ortsavdragen voro, redan då de år 1928 fastställdes, mycket låga, betydligt lägre än den inkomst vederbörande skattskyldiga kunde anses vara i behov av för sin existens. Av hänsyn till kommunernas knappa tillgång på skatteunderlag ansågs det nämligen nödvändigt att hålla dessa avdrag inom mycket snäva gränser. Genom den sedermera inträdda penningvärdeförsämringen hava avdragen i realiteten sänkts. I synnerhet familjeförsörjarna, för vilkas skattebörda avdragens storlek är av särskild vikt, drabbas därför tungt av den kommunala inkomstbeskattningen. Överhuvud taget belastar denna beskattning de minsta beskattningsbara inkomsterna hårt. Detta framgår bl. a. därav att de skattskyldiga i betydande utsträckning underlåta att erlægga kommunalutskylderna för dessa inkomster och att dessa icke heller kunna indrivs. De sakkunniga, som funnit den nuvarande kommunala skattepliktsgränsen för fysisk person i hemortskommunen vid 10 kronors beskattningsbar inkomst vara alltför låg, föreslå, att en skattepliktsgräns för fysisk person fastställs vid 100 kronors beskattningsbar inkomst, vilken gräns i överensstämmelse med de ovan i den allmänna motiveringen framlagda principerna bör anknytas till den skattskyldiges sammanlagda beskattningsbara inkomst i hemortskommunen och andra kommuner. De minst bärkraftiga bland de kommunalt skattskyldiga familjeförsörjarna skulle därigenom beredas en välbehörlig lättnad. Den skärpning av den kommunala inkomstbeskattningen för ensamstående genom dess utsträckande till lägre inkomstskikt, vilken bleve en direkt följd av 600-kronorsgränsens försvinnande, skulle även mildras i hög grad genom en sådan åtgärd. De ensamstående skulle alltjämt praktiskt taget komma att vara undantagna från skatteplikt för taxerade inkomster under 600 kronor. Endast för ensamstående i städer tillhörande Ortsgrupp I skulle någon nämnvärd skärpning inträda, i det att den kommunala inkomstbeskattningen för dessa skulle börja redan vid 540 kronors taxerad inkomst. För ensam-

stående i landskommuner tillhörande ortsgrupp I och städer tillhörande ortsgrupp II bleve detta fallet vid 580 kronors taxerad inkomst.

De sakkunnigas förslag om skattepliktsgränsens höjning för fysisk person från 10 till 100 kronors beskattningsbar inkomst innebär detsamma som en ökning av de kommunala ortsavdragen med 180 kronor för alla skattskyldiga, vilkas inkomst genom skattepliktsgränsens höjning undantages från skatteplikt. För skattskyldiga, som endast under en del av beskattningsåret varit bosatta här i riket, kan dock den föreslagna höjningen vara liktydig med en mindre ökning av ortsavdraget än med 180 kronor. Denna förbättring av ortsavdragen försvinner emellertid, så snart den beskattningsbara inkomsten stigit till 100 kronor. För familjeförsörjare skulle visserligen övergången från skattefrihet till beskattning enligt förslaget bliva mer markerad än för närvarande, men de skattebelopp, med vilka den kommunala inkomstbeskattningen skulle taga sin början, torde i allmänhet uppgå till högst 10 à 15 kronor. Detta synes under nuvarande förhållanden kunna tolereras, även om en något mjukare övergång vore önskvärd. För att tillgodose sistnämnda önskemål skulle emellertid krävas en allmän höjning av den nuvarande låga nivån för de kommunala ortsavdragen, vilket de sakkunniga med sitt begränsade uppdrag ej kunnat föreslå. Ur beskattningssynpunkt är det en så betydande fördel att erhålla en allmän, för alla fysiska personer lika hög skattepliktsgräns, anknuten till den beskattningsbara inkomsten, att man får bortse från berörda olägenhet beträffande övergången till beskattning.

Ur uppördssynpunkt skulle det givetvis vara en betydande vinst att bliva befriad från en mängd mindre kommunala skattebelopp, vilka till stor del måste bliva föremål för indrivning och ofta icke kunna uttagas hos de skattskyldiga. Skattepliktsgränsen i hemortskommunen vid 10 kronors beskattningsbar inkomst, som gäller för det ojämförligt största antalet skattskyldiga, är ur praktiska synpunkter anmärkningsvärt låg. Med en sådan gräns erfordras taxering, debitering och uppörd samt ofta även restindrivning för att tillföra kommunen skattebelopp understigande en krona. Skattebeloppen täcka i många fall icke de kostnader, som äro erforderliga för att kommunerna skola tillföras desamma.

Den skattepliktsgräns vid 100 kronors taxerad (beskattningsbar) inkomst, som nu gäller vid den kommunala inkomstbeskattningen för fysiska personer i annan kommun än hemortskommunen och för juridiska personer, har tillkommit av praktiska skäl. Det har ansetts vara förenat med för mycket besvär och arbete att anordna taxering och uppörd för mindre inkomster. De begränsade skattebelopp, som skulle utgå för dylika inkomster, hava icke ansetts uppväga det besvär och arbete, som taxering och uppörd förorsaka. I hemortskommunen har man dock, såsom ovan berörts, beträffande fysiska personer sträckt skattepåföringen ned till 10 kronors beskattningsbar inkomst.

Om i samband med ett genomförande av de sakkunnigas förslag 600-kronorsgränsen för fysisk person i hemortskommunen avskaffas, blir det knappast möjligt att bibehålla den gällande skattepliktsgränsen å 100 kronors taxerad inkomst för sådan person i annan kommun än hemortskommunen. Anknytes en dylik gräns i enlighet med de av de sakkunniga förordade principerna till den skattskyldiges taxerade inkomst i såväl hemortskommunen som annan kommun, blir gränsen utan betydelse, enär den icke får någon verkan utöver vad ortsavdraget redan åstadkommer. Att hava en 100-kronorsgräns för fysisk persons taxerade inkomst i annan kommun än hemortskommunen oberoende av inkomsten i andra kommuner skulle å andra sidan innebära ett avsteg från en samlad inkomstbeskattning och te sig egendomligt så tillvida att skatteplikt skulle kunna inträda vid en högre beskattningsbar inkomst i de kommuner, där gränsen gällde, än i hemortskommunen. Att fastställa en sådan gräns för varje kommun, såväl hemortskommun som annan kommun, vid sidan av en skattepliktsgräns för envar skattskyldig vid 100 kronors sammanlagd beskattningsbar inkomst vore icke heller någon enkel och tilltalande anordning. De sakkunniga hava fördenskull stannat vid att föreslå, att den nuvarande gränsen vid 100 kronors taxerad inkomst icke längre skall gälla för fysiska personer. Även beträffande juridiska personer hava de sakkunniga kommit till det resultatet att den nuvarande skattepliktsgränsen för varje kommun vid 100 kronors taxerad inkomst bör avskaffas och ersättas med en gräns för varje skattskyldig vid 100 kronors sammanlagd beskattningsbar (taxerad) inkomst. Det vore visserligen tänkbart att hava kvar den nuvarande gränsen för varje kommun såsom enda skattepliktsgräns för juridiska personer, men det har icke syntts de sakkunniga lämpligt att i vissa fall låta beskattningen börja vid högre beskattningsbara inkomster för dessa personer än för fysiska personer.

Skulle den ifrågavarande skattepliktsgränsen för varje kommun vid 100 kronors taxerad inkomst ersättas med en begränsning av skatteplikten till 100 kronors sammanlagd beskattningsbar inkomst, bleve fysiska personers inkomster i annan kommun än hemortskommunen samt juridiska personers inkomster beskattade även i de fall den beskattningsbara inkomsten i kommunen understeg 100 kronor men tillsammans med beskattningsbara inkomster i övriga kommuner uppginge till minst detta belopp. Vissa mindre inkomster, som nu äro fritagna från beskattning, skulle då bliva beskattade, men detta torde inträffa endast i ett mycket begränsat antal fall.

De sakkunniga hava av ovan angivna skäl intagit den ståndpunkten att 100 kronors sammanlagd beskattningsbar inkomst skall vara den enda skattepliktsgränsen för varje skattskyldig, såväl fysisk som juridisk person. För att bedöma verkningarna av detta förslag, vilket innefattar 600-kronorsgränsens bortfallande, hava de sakkunniga för taxeringsåren 1936 och 1944 verkställt vissa beräkningar beträffande den föreslagna åtgärdens inverkan på antalet

beskattade samt beträffande de minskningar av kommunernas skatteunderlag och skatteintäkter, som förslaget genomförande skulle hava åstadkommit. Därest de sakkunnigas förslag hade varit i tillämpning vid nämnda års taxeringar, hade å ena sidan en mängd därvid påförda beskattningsbara inkomster å 10—90 kronor fritagits från beskattning, men å andra sidan skulle genom den kommunala inkomstbeskattningens inträdande i ortsgrupperna I och II vid lägre inkomster än enligt gällande regler ett antal beskattningsbara inkomster hava tillkommit. För de verkställda undersökningarna redogöres närmare i bilaga D.

De berörda undersökningarna hava givit vid handen, att nettominskningen av antalet kommunalt inkomstbeskattade fysiska personer skulle för landet i dess helhet hava utgjort omkring 60 000 beträffande 1936 års taxering och omkring 35 000 beträffande 1944 års taxering. Minskningen i skatteunderlag hade för det förra året uppgått till omkring 30 000 och för det senare till omkring 17 000 skattekröner. Antalet skattskyldiga, som taxerats till kommunal inkomstskatt, skulle hava nedgått med ungefär 3 respektive 1 procent, och det kommunala skatteunderlaget hade ej för något av åren minskats med ens 1 promille. Vid en antagen genomsnittlig utdebitering för kommunala ändamål av 10 kronor per skattekröna hade de debiterade kommunala skatterna för ifrågavarande år blivit omkring 300 000 respektive 170 000 kronor mindre. Då det sammanlagda på grund av 1936 års taxering för primärkommunernas och landstingens behov debiterade kommunala skattebeloppet utgjorde omkring 453 miljoner kronor och motsvarande belopp beträffande 1944 års taxering torde hava uppgått till ungefär det dubbla, äro de beräknade skatteminskningarna relativt sett ytterst obetydliga. Även om man beträffande undersökningarnas resultat räknar med en avsevärd felmarginal för vissa vid beräkningarna gjorda antaganden, synes det vara tydligt, att de sakkunnigas förslag icke kan vara av någon egentlig betydelse för kommunernas tillgång på erforderligt skatteunderlag.

De sakkunnigas förslag om ändring av skattepliktsgränsen vid den kommunala inkomstbeskattningen gör det nödvändigt att upptaga motsvarande spörsmål beträffande den statliga inkomst- och förmögenhetsskatten till prövning. Den därvidlag gällande gränsen för i riket bosatt fysisk person, 600 kronors taxerat belopp, har beträffande inkomst- och förmögenhetsskatten endast betydelse för fysisk person, som varit bosatt i riket under en del av beskattningsåret. En sådan person kan under någon eller några månaders bosättning i riket hava haft en inkomst av inmot 600 kronor. Då det taxerade beloppet i sådant fall ej fullt uppgår till 600 kronor, fritages inkomsten från beskattning, fastän ett icke obetydligt beskattningsbart belopp kan föreligga och den sammanlagda årsinkomsten för den skattskyldige kanske uppgått till många gånger skattepliktsgränsens belopp. För skattskyldiga, som varit bosatta i riket under hela beskattningsåret, inverkar skattepliktsgränsen icke

alls på inkomst- och förmögenhetsskatten, enär ortsavdragen alltid äro högre, och för skattskyldiga, som varit här bosatta under en del av året, har denna gräns, såsom nyss berörts, mindre rationella verkningar.

Ur dessa synpunkter skulle det ligga nära till hands att avskaffa skattepliktsgränsen vid 600 kronor även för den statliga inkomst- och förmögenhetsbeskattningens vidkommande. Denna gräns är emellertid av viss betydelse för uttagandet av folkpensionsavgifter och värnskatt. Enligt lagen om folkpensionering skall avgiftspliktig årligen erlægga en avgift, som utgör 6 kronor, eller, om den avgiftspliktige enligt förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt för året har ett taxerat belopp överstigande 600 kronor, en procent av det taxerade beloppet, dock högst 20 kronor. I den gällande värnskatteförordningen är stadgat, att fysisk person, för vilken till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt beskattningsbart belopp icke fastställes, skall erlægga värnskatt, såframt för honom beräknas ett taxerat belopp å minst 1 000 kronor och han är skyldig att erlægga folkpensionsavgift. Med hänsyn till dessa bestämmelser synes det vara nödvändigt att för den statliga inkomst- och förmögenhetsskatten hava en skattepliktsgräns för fysisk person och en motsvarande gräns för deklarationspliktens inträdande vid 600 kronors taxerat belopp. Vid taxeringen bör nämligen fastställas det till 600 kronor eller mer uppgående taxerade belopp, å vilket påföringen av pensionsavgifter och i förekommande fall uttagandet av värnskatt skall grundas, även om någon taxering till inkomst- och förmögenhetsskatt på grund av ortsavdragens inverkan ej skall ske. De sakkunniga hava därför icke ansett sig böra ifrågasätta någon ändring av förevarande statliga skattepliktsgräns.

De sakkunnigas förslag giver även anledning att överväga en höjning av den gällande statliga skattepliktsgränsen vid 10 kronors beskattningsbart belopp för fysisk person, som varit här i riket bosatt under hela eller någon del av beskattningsåret. Därigenom skulle ett stort antal mindre skattebelopp bortfalla samt taxerings- och uppbördsarbetet i viss mån förenklas. Vinsten för uppbördsarbetets del bleve dock begränsad, då de skattskyldiga, som skulle befrias från utgörande av inkomst- och förmögenhetsskatt, i regel alltjämt hade att erlægga folkpensionsavgift. Ur beskattningssynpunkt synes en sådan höjning icke heller lika angelägen som vid den kommunala beskattningen. De beskattningsbara belopp, varom här är fråga, hava en betydligt större bärkraft än de lägsta kommunalt beskattningsbara inkomsterna, eftersom de statliga ortsavdragen äro så avsevärt högre än de kommunala. Inkomst- och förmögenhetsskattens belastning av dessa lägre beskattningsbara belopp är vidare mindre än det kommunala skattetrycket å motsvarande beskattningsbara inkomster. Då de sakkunniga likväl ansett starka praktiska skäl tala för att skattepliktsgränsen för fysisk person höjes från 10 till 100 kronors beskattningsbart belopp, hava undersökningar motsvarande dem som skett beträffande kommunalbeskattningen verkställtts för att utröna verk-

ningarna av en dylik ändring (se bilaga D). Det har därvid framgått, att med en skattepliktsgräns vid 100 i stället för 10 kronors beskattningsbart belopp skulle antalet fysiska personer, som påförts inkomst- och förmögenhetsskatt, hava varit ungefär 350 000 mindre vid 1936 års taxering och ungefär 200 000 mindre vid 1944 års taxering än med den faktiskt tillämpade ordningen. Minskningen av det sammanlagda beskattningsbara beloppet för hela landet hade för respektive taxeringsår utgjort omkring 16 och 10 miljoner kronor. Motsvarande skattebelopp skulle, räknat efter nuvarande skattesatser, hava uppgått till omkring 1 miljon och $\frac{2}{3}$ miljon kronor. De skattskyldiga, som skulle hava befriats från utgörande av inkomst- och förmögenhetsskatt, motsvara för ifrågavarande år omkring 20 respektive 8 procent av hela det antal fysiska personer, som påförts sådan skatt, medan minskningen i beskattningsbart belopp endast rör sig om 0,5 respektive 0,2 procent samt minskningen av den debiterade skatten om ännu mindre kvotdelar.

De för de undersökta taxeringsåren anförda siffrorna visa med tillräcklig tydlighet, att den övervägda höjningen av skattepliktsgränsen för inkomst- och förmögenhetsskatten icke skulle möta några avgörande hinder ur statsfinansiell synpunkt men att betydande grupper medborgare, som nu beröras av den statliga inkomst- och förmögenhetsbeskattningen, skulle ställas helt utanför densamma. Sistnämnda förhållande har synts innebära en så betydelsefull ändring i inkomst- och förmögenhetsskattens allmänna struktur att de sakkunniga, som ej haft något uttryckligt uppdrag att upptaga frågan om den direkta statsbeskattningens allmänna utformning, icke ansett sig böra framlägga något förslag om ändring av skatteplikten till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt. De sakkunniga hava därför inskränkt sig till att fästa uppmärksamheten på de skäl, som kunna anföras för en höjning av gränsen för denna skatteplikt. Frågan härom torde förtjäna att tagas i övervägande vid en framtida översyn av den statliga beskattningen.

Barnbeskattningen.

Avskaffas den nuvarande 600-kronorsgränsen för skatteplikten vid kommunalbeskattningen, uppkommer fråga, huruvida detta bör inverka på den gällande bestämmelsen att familjeavdrag må åtnjutas för barn under 18 år, vilket icke haft minst 600 kronors inkomst. Dessa båda gränsbelopp hava vid den år 1938 beslutade höjningen av sistnämnda inkomst från 450 till 600 kronor ansetts hava ett visst samband med varandra. Ett borttagande av 600-kronorsgränsen för skatteplikten till kommunal inkomstskatt giver även anledning till omprövning av frågan om rätt för föräldrar att såsom omkostnad avdraga avlöningsförmåner till barn, som uppnått 16 men ej 18 års ålder och deltagit i arbete å föräldrarnas jordbruksfastighet eller i deras

rörelse. Bestämmelserna om åtnjutande av familjeavdrag för barn och om avdrag för avlöning åt barn, som deltaga i föräldrarnas verksamhet, äro resultatet av en starkt skiftande utveckling på barnbeskattningens område. För att underlätta ett ståndpunktstagande i förevarande spörsmål skall här redogöras för denna utveckling.

Före 1920 gällde vid den statliga inkomst- och förmögenhetsbeskattningen, att familjeavdrag skulle åtnjutas för barn under 15 år med visst belopp, dock för barn med egen inkomst allenast såvida och i den mån barnets inkomst understeg avdragsbeloppet. Sådant avdrag tillkom endast skattskyldig, vars till inkomst- och förmögenhetsskatt taxerade belopp ej översteg 6 000 kronor. Vid beräkning av inkomst av fastighet, rörelse eller yrke fingo såsom omkostnad avdragas avlöning, kost och övriga utgifter för i den skattskyldiges verksamhet använda, hemmavarande barn, som själva taxerades till inkomst- och förmögenhetsskatt eller som eljest vore över 15 år, dock i sistnämnda fall ej med högre belopp än 200 kronor för varje barn. Vid bevillningsbeskattningen förekommo endast provisoriskt reglerade barnavdrag. Denna ordning avlöstes av den s. k. *familjebeskattningen*, vars införande beslöts år 1919 beträffande inkomst- och förmögenhetsskatten och år 1920 beträffande bevillningen. Det stadgades sålunda, att skattskyldig skulle taxeras såväl till inkomst- och förmögenhetsskatt som till bevillning för hemmavarande eller av honom underhållna barns inkomst, därest icke sådant barn uppnått 21 års ålder eller självt borde taxeras till inkomst- och förmögenhetsskatt. Avdrag för lön och underhåll åt hemmavarande, i föräldrarnas verksamhet sysselsatta barn medgavs endast beträffande barn, som uppnått 21 års ålder eller själva skulle taxeras till inkomst- och förmögenhetsskatt. Fullt familjeavdrag skulle åtnjutas för hemmavarande eller av den skattskyldige underhållet barn, som icke uppnått 21 års ålder eller skolat självt taxeras till inkomst- och förmögenhetsskatt, även om barnet haft viss egen inkomst.

Denna familjebeskattning blev på grund av vissa med densamma förknippade olägenheter upphävd år 1922, och infördes därvid bestämmelser av den innebörd att barn skulle taxeras för sig och att föräldrarna vid såväl taxeringen till inkomst- och förmögenhetsskatt som bevillningstaxeringen skulle åtnjuta familjeavdrag för barn, som icke haft en *behållen inkomst* av minst 450 kronor. Avdrag för avlöningsförmåner åt hemmavarande, i föräldrarnas verksamhet sysselsatta barn skulle dock endast få ske, därest sådant barn uppnått 18 års ålder eller skolat särskilt taxeras till inkomst- och förmögenhetsskatt. I en av *särskilda sakkunniga år 1922* avgiven promemoria (se prop. 1922: 209), vilken låg till grund för dessa bestämmelser, hade understrukits, att den gräns för barns inkomst, vid vilken barnavdraget skulle upphöra, av praktiska skäl måste bestämmas lika för båda taxeringarna, samt uttalats, att det ur alla synpunkter syntes lämpligast att låta rätten till barnavdrag vara beroende av att barnets inkomst icke uppginge till minst

barnavdragets belopp. Familjeavdraget för barn var då vid den statliga inkomst- och förmögenhetsskatten provisoriskt förhöjt från 200 till 300 kronor. Då barnavdraget vid bankning kunde reducera det taxerade beloppet med högst 450 kronor, ansågo de sakkunniga rätten till barnavdrag normalt böra upphöra, när barnets inkomst nått upp till detta belopp. Denna inkomstgräns, som fastställdes att gälla för såväl inkomst- och förmögenhetsskatten som bevillningsbeskattningen, bibehölls oförändrad fram till år 1938, oaktat barnavdragen under tiden differentierades efter dyrortsgrupper och underkastades andra ändringar.

1921 års kommunalskattekommitté föreslog i sitt betänkande (SOU 1924: 53, sid. 431), att föräldrar skulle åtnjuta ortsavdrag för barn under 16 år, som ej haft så stor inkomst att barnet självt vore skattskyldigt därför. Lön och underhåll åt hemmavarande barn under 16 år, vilka sysselsattes i föräldrarnas förvärvsverksamhet, skulle icke i något fall få avdragas såsom omkostnad, icke ens om barnet självt bleve föremål för taxering. Endast för sådant barn över 16 år finge arbetslön avdragas. Enligt kommitténs förslag skulle hemmavarande barn under 16 år, om det självt vore skattskyldigt, erhålla blott halvt ortsavdrag. Detsamma skulle gälla hemmavarande barn över 16 år, som icke för sin utkomst vore väsentligen beroende av arbetsförtjänst utom hemmet. Avsikten härmed var att motverka det förhållandet att skatteplikten för familjen i dess helhet i alltför hög grad minskades, så snart barnens avlöningsförmåner avdroges vid föräldrarnas inkomstberäkning, varigenom de senare frestades till en övervärdering av dessa förmåner. Kommittén fann det med de föreslagna ändringarna onödigt att bibehålla ett villkor för åtnjutande av barnavdrag om att barnet icke haft en viss behållen inkomst, ett förhållande, vars konstaterande för övrigt syntes kommittén erbjuda ej ringa svårighet.

I 1927 års kommunalskatteproposition (nr 102) upptog förslaget till kommunalskattelag ett stadgande om att skattskyldig under vissa förutsättningar skulle äga åtnjuta familjeavdrag för barn under 16 år, vilket icke haft minst 450 kronors inkomst. Någon förklaring till att det i tidigare stadganden förekommande uttrycket *behållen inkomst* utbyts mot ordet *inkomst* gavs ej i propositionen.

I anslutning till det föreslagna stadgandet framhöll föredragande departementschefen, att man vid bestämmandet år 1922 av ifrågavarande gräns utgått från att det högsta belopp, vartill ett barns inkomst finge uppgå utan att rätten till barnavdrag förlorades, borde vara lika med det belopp, vartill barnavdraget kunde högst uppgå, enär eljest den omständigheten att barnet hade en inkomst skulle kunna för familjen medföra en sämre ställning än om barnet icke alls haft någon inkomst. Departementschefen kunde icke ansluta sig till kommunalskattekommitténs förslag att låta rätten till avdrag för barn vara beroende därav att barnet icke skulle självt taxeras. De skäl,

som föranlett, att man år 1922 med frångående av nämnda villkor stadgade, att avdrag skulle medgivas, när barnets inkomst icke uppgått till en fix summa, syntes fortfarande äga giltighet. Då enligt de vid riksdagen framlagda förslagen det högsta barnavdrag, som kunde ifrågakomma, d. v. s. vid statsbeskattningen i ortsgrupp V, vore 450 kronor, borde avdrag för barn få åtnjutas allenast om barnets inkomst icke uppginge till detta belopp. Ej heller kunde departementschefen biträda kommunalskattekommitténs förslag att vissa skattskyldiga skulle erhålla blott halvt ortsavdrag. Däremot upptogs i propositionen kommitténs förslag om att vid beräkning av inkomst från jordbruksfastighet eller rörelse avdrag icke skulle få ske för värdet av hemmavarande barns arbete, därest barnet vore under 16 år.

I särskild proposition till 1927 års riksdag med förslag till förordning om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt (nr 103) intogs jämväl en bestämmelse om att familjeavdrag vid den statliga beskattningen allenast finge åtnjutas för barn, vilket icke haft minst 450 kronors inkomst. Beträffande denna ändring hänvisades till vad som anförts i kommunalskattepropositionen.

De i 1927 års propositioner föreslagna stadgandena angående inkomstgränsen för barn, beträffande vilka familjeavdrag finge åtnjutas, antogos oförändrade vid 1928 års riksdag utan annan motivering än hänvisningar till vad som förekommit vid 1927 års riksdag.

Befolkningskommissionen framlade i sitt betänkande angående familjebeskattningen (SOU 1936: 13) förslag om höjning av åldersgränsen för barnavdrag från 16 till 18 år men ansåg icke nödvändigt att höja den åldersgräns, över vilken avdrag för hemmavarande, i föräldrarnas verksamhet deltagande barns avlöningsförmåner finge ske, från 16 till 18 år. Kommissionen fann det svårt att angiva någon betydelsefull reell grund för sambandet mellan den åldersgräns, som gällde för erhållande av barnavdrag, och den gräns, från vilken hemmavarande barn, vilka sysselsattes i en skattskyldigs jordbruk eller rörelse, skulle räknas till arbetspersonalen. Att i ett fall ett hemmavarande barn ansåges göra den nytta för sig att det finge räknas till arbetspersonalen, utgjorde enligt kommissionens mening intet skäl för att i ett annat fall föräldrarna, där de underhölle barnet utan att det ekonomiskt sett gjorde rätt för sig, skulle gå miste om avdrag. Mot bestämmelsen att hemmavarande barn, som fyllt 16 år och som utförde arbete i den skattskyldiges jordbruk eller rörelse, skulle få räknas till arbetspersonalen syntes i och för sig intet vara att erinra. Vid 16 års ålder vore för de flesta barn skolgången avslutad och gjorde barnen vanligen, om de arbetade i föräldrarnas förvärvsverksamhet, så stor nytta att de borde kunna likställas med lejd arbetspersonal. Vid avvägningen av familjeförsörjarnas beskattning ansåg kommissionen den gräns för barns inkomst, intill vilken familjeavdrag för barnet finge åtnjutas, skäligen böra höjas från 450 till 600 kronor och fann en moti-

vering till sitt förslag härom i den omständigheten att sistnämnda belopp även betecknade den inkomstgräns, från vilken taxeringen skulle företagas.

1936 års skattekommitté uttalade i sitt betänkande med förslag till omläggning av den direkta statsbeskattningen m. m. (SOU 1937: 42), att intet syntes principiellt vara att erinra mot att hemmavarande barn över 16 år räknades till arbetspersonalen i föräldrarnas jordbruk eller rörelse och att deras avlöningsförmåner finge avdragas såsom omkostnad för verksamheten, men kommittén kunde ej ansluta sig till befolkningskommissionens ståndpunkt i frågan, enär enligt kommitténs mening en till och med »tredubbel skattebefrielse» då skulle kunna uppkomma för inkomster, som åtnjötes av hemmavarande, i föräldrarnas jordbruk eller rörelse sysselsatta barn i åldern 16 till 18 år. Kommittén föreslog beträffande barn i denna ålder, att vid en höjning av åldersgränsen för barnavdrag till 18 år föräldrar skulle få avdraga hemmavarande, i föräldrarnas verksamhet sysselsatta barns avlöningsförmåner såsom omkostnader, så snart barnets inkomst av arbete eller eljest nådde upp till skattepliktsgränsen för den kommunala inkomstskatten, d. v. s. 600 kronors taxerad inkomst. Beträffande storleken av det belopp, vartill barns inkomst högst finge uppgå för att familjeavdrag skulle kunna erhållas för barnet, föreslog kommittén ett oförändrat belopp av 450 kronor, då det syntes kommittén betänkligt att ytterligare utsträcka skattefriheten för barns inkomster.

I proposition till 1938 års riksdag med förslag till omläggning av den direkta statsbeskattningen m. m. (nr 258) upptogs skattekommitténs förslag om höjning av åldersgränsen för barnavdrag från 16 till 18 år och om avdrag för avlöning åt hemmavarande, i föräldrarnas verksamhet sysselsatta barn i åldern 16—18 år, vilka förslag vunno statsmakternas godkännande. I propositionen föreslogs även med avvikelse från skattekommitténs förslag en höjning av det gränobelopp för barns inkomst, vid vilket föräldrarnas rätt till familjeavdrag skulle upphöra, från 450 till 600 kronor. I propositionen framhölls, att denna ändring ur taxeringssynpunkt innebure en stor förenkling, enär familjeavdrag för barn komme att lämnas i alla de fall, där ej deklara-tions- och skatteplikt för barnets inkomst förelåge. Då tidigare vid bestämmande av förevarande belopp familjeavdraget för barn, förhöjt genom bankning, fått vara utgångspunkten, syntes den i propositionen föreslagna höjningen av barnavdragen vid statsbeskattningen väl motivera någon höjning av beloppet. Även på denna punkt bifölls propositionens förslag.

Till den utveckling, som sålunda ägt rum på barnbeskattningens område, måste hänsyn tagas, när det är fråga om att överblicka och reglera verkningarna på detta område av de sakkunnigas förslag rörande den kommunala skattepliktsgränsen. Skall 600-kronorsgränsen för skatteplikten i hemortskommunen vid den kommunala inkomstbeskattningen bortfalla och

ersättas med en allmän skattepliktsgräns vid 100 kronors beskattningsbar inkomst, måste övervägas, huruvida det kan anses lämpligt, att familjeavdrag alltjämt kan få åtnjutas för barn med intill 600 kronors inkomst. Ur rent formell synpunkt skulle kunna invändas häremot, att både barnet och föräldrarna få åtnjuta ortsavdrag för barnet i de fall barnets inkomst understiger 600 kronor men är så stor att den blir föremål för taxering till kommunal inkomstskatt, vilket kan inträffa inom ortsgrupp I och i städer, tillhörande ortsgrupp II. För kommunalbeskattningens vidkommande borde ur denna synpunkt gränobeloppet för barnets inkomst sänkas och bestämmas på sådant sätt att barnavdrag ej finge åtnjutas, så snart barnet taxerades till kommunal inkomstskatt. Härmed skulle dock materiellt sett icke vinnas något bättre resultat utan tvärtom erhållas en mindre önskvärd biverkan av de sakkunnigas förslag. Samtidigt som barnets kommunala inkomstbeskattning till följd av den nuvarande skattepliktsgränsens borttagande komme att i vissa ortsgrupper börja vid mindre inkomster än för närvarande, skulle föräldrarna gå miste om barnavdraget redan i ett lägre inkomstläge för barnet. En förskjutning till nackdel för familjeförsörjare i båda dessa avseenden skulle under nuvarande förhållanden icke vara tilltalande. Man måste också hålla i minnet, att gränsen å 600 kronor för barns inkomst vid barnavdrags åtnjutande tillkommit efter en skälighetsprövning med hänsyn till familjeförsörjarnas sammanlagda skattebörd och att den gällande siffran är en schablonmässigt bestämd genomsnittssiffra, som är avsedd att motsvara det bankade barnavdraget vid såväl stats- som kommunalbeskattningen i olika ortsgrupper. Att rubba denna siffra, därför att den gällande skattepliktsgränsen vid kommunalbeskattningen ersättes med en mera följdriktigt utformad sådan gräns, synes varken nödvändigt eller välbetänkt. Det anmärkta förhållandet att föräldrarna skola kunna tillgodogöra sig familjeavdrag för barn samtidigt som barnet åtnjuter eget grundavdrag, om gränsen för barns inkomst vid 600 kronor genomgående får vara oförändrad, föreligger för övrigt i realiteten redan med nuvarande bestämmelser. I inkomstskikten närmast under 600 kronor fritages barnets inkomst från beskattning genom skattepliktsgränsen, vilken fungerar såsom ett slags obankat (fast) grundavdrag för barnet, samtidigt som föräldrarna få åtnjuta familjeavdrag för barnet. Att åstadkomma en fullt riktig beskattning på denna punkt är förenat med stora tekniska svårigheter och ligger för övrigt vid sidan av de sakkunnigas uppdrag. Den nuvarande skattefriheten för barns inkomst i vissa lägen blir i varje fall något inskränkt genom skattepliktsgränsens utformning i enlighet med de sakkunnigas förslag. De sakkunniga hava ur här anförda synpunkter kommit till det resultatet att någon ändring av ifrågavarande inkomstgräns för barnavdrags åtnjutande icke bör företagas, även om den nuvarande skattepliktsgränsen för fysisk person i hemortskommunen vid 600 kronors taxerad inkomst avskaffas.

Med utgångspunkt från de sakkunnigas förslag skulle även kunna ifråga-

sättas, huruvida icke rätten till avdrag för arbetslön till barn mellan 16 och 18 år, som arbeta i föräldrarnas jordbruk eller rörelse, borde i vissa fall börja vid en lägre taxerad inkomst för barnet än 600 kronor, eftersom barn med annan sysselsättning enligt de sakkunnigas förslag skola kunna beskattas vid lägre inkomster än 600 kronor. Bibehåller man emellertid, såsom ovan föreslagits, en inkomstgräns å 600 kronor för åtnjutande av familjeavdrag för barn, synes det lämpligt att låta föräldrarna skatta för ifrågavarande barns inkomst upp till motsvarande gräns. Man torde sålunda med bibehållande av den nuvarande familjebeskattningen för jordbrukare och rörelseidkare böra låta föräldrarna få avdraga barnets lön såsom omkostnad först då barnets inkomst nått upp till 600 kronor, vid vilken gräns familjeavdraget för barnet jämväl bortfaller. De sakkunniga hava för sin del icke funnit anledning att söka rubba omfattningen av den nu gällande familjebeskattningen beträffande barn inom ifrågavarande åldersgrupp, vilka utföra arbete å föräldrars jordbruksfastighet eller i deras rörelse. Med denna ståndpunkt skulle det icke på grund av de sakkunnigas förslag vara nödvändigt att vidtaga någon materiell ändring i de nuvarande stadgandena om föräldrars rätt att såsom omkostnad avdraga värdet av hemmavarande barns arbete.

Skulle den gällande ordningen för beskattning av föräldrar och barn omformas på sådant sätt att den bleve principiellt riktig, vore genomgripande förändringar i skattesystemet erforderliga. Den skattefrihet borde då försvinna, som — bortsett från i föräldrars jordbruk eller rörelse sysselsatta barn — nu finnes för barns inkomster upp till 600 kronor såtillvida att helt familjeavdrag för barnet åtnjutes jämsides med skattefrihet för barnets egen inkomst. Det bankade familjeavdraget skulle endast få tillgodogöras av föräldrarna i den mån det överstege barnets inkomst, d. v. s. familjebeskattning borde förekomma beträffande alla barn, vilkas inkomster understiga en viss gräns, icke allenast beträffande sådana barn som utföra arbete å föräldrars jordbruksfastighet eller i deras rörelse. På detta sätt skulle man undvika en sådan språngartad ökning av beskattningen, som nu kan uppstå, då barnets inkomst stiger från 590 till 600 kronor. Till följd av en inkomstökning för barnet å t. ex. 10 kronor kunna föräldrar mista såväl ett kommunalt familjeavdrag som det statliga familjeavdrag, som erhållits för ett tredje eller senare barn, och barnet kan dessutom bliva taxerat till kommunal inkomstskatt. Familjen kan i sådant fall få vidkännas en ökning av sin skatt, som är många gånger större än inkomstökningen för barnet å 10 kronor. Vidare borde familjeavdraget för barnet och det grundavdrag, varav barnet kommer i åtnjutande, då det genom inkomstens stegring frigöres från familjebeskattningen och självt taxeras, göras lika stora. Barnets övergång till egen beskattning finge slutligen icke ske, förrän dess inkomst stigit så högt att även barnet kunde å sin inkomst i samma utsträckning som föräldrarna avräkna det grundavdrag, som det därvid erhöle i stället för föräldrarnas bortfallande

familjeavdrag, d. v. s. merendels icke förrän barnets inkomst bleve lika stor som dubbla familjeavdraget. Denna ordning skulle kräva, att den gräns för barnets inkomst, vid vilken föräldrarna skulle mista barnavdraget och barnet taxeras för sig, varierade vid den kommunala och den statliga beskattningen och för varje ortsgrupp vid båda dessa taxeringar. Föräldrar skulle exempelvis vid den statliga beskattningen kunna åtnjuta familjeavdrag för ett visst barn men ej vid den kommunala. För att nå ett teoretiskt någorlunda riktigt resultat — bortsett från verkningarna av progressionen vid den statliga beskattningen, vilka här lämnas åsido — skulle man sålunda behöva omlägga de nuvarande ortsavdragen, utvidga familjebeskattningen till andra barn än dem som arbeta i föräldrars jordbruk eller rörelse samt införa mycket invecklade regler för barnbeskattningen. Det är därför förståeligt, att de sakkunniga i förevarande sammanhang måste lämna den gällande ordningen i stort sett orubbad och endast kunna föreslå sådana smärre ändringar i densamma, som hava samband med 600-kronorsgränsens avskaffande såsom skattepliktigräns för den kommunala inkomstskatten och införandet av en dylik gräns vid 100 kronors sammanlagd beskattningsbar inkomst.

Vid övervägandet av ändringar i de gällande bestämmelserna angående barnbeskattningen hava de sakkunniga funnit det önskvärt att söka vinna klarhet angående innebörden av dessa bestämmelser i ett särskilt avseende. Stadgandena i kommunalskattelagen och statskatteförordningen om att familjeavdrag endast må åtnjutas för barn, vilket icke haft minst 600 kronors inkomst, hava synts giva anledning till tvekan om vilken barnets inkomst fråga är. I skattelagarna talas om skattepliktig inkomst, inkomst av olika förvärvskällor, taxerad inkomst och beskattningsbar inkomst.

Det bör då till en början framhållas, att det enligt de sakkunnigas mening är samma inkomst som avses i den kommunala och den statliga skatteförfattningen. I förarbetena till det år 1922 införda stadgandet i förevarande ämne är utsagt, att avdrag för ett och samma barn bör få åtnjutas antingen både vid statsbeskattningen och vid kommunalbeskattningen eller ock vid ingendera av dessa. Det synes också vara tydligt, att det är en vid den statliga taxeringen relevant inkomst, som skall vara avgörande för avdragens åtnjutande. Ända fram till år 1928 var ifrågavarande stadgande beträffande bevillningen anslutet till den statliga författningen, i det att familjeavdrag för barn skulle medgivas vid bevillningstaxeringen, därest den skattskyldige ägde åtnjuta avdrag för barnet vid taxeringen till inkomst- och förmögenhetsskatt. Ändringen år 1928 i samband med införande av ett självständigt stadgande för kommunalbeskattningsens vidkommande, varvid ordet *behållen* uteslöts, synes endast hava varit av redaktionell art. Någon ändring i sak åsyftades icke, såvitt av motiven framgår. Det ligger också i sakens natur, att någon inkomst, som fastställes vid den kommunala inkomstbeskattningen, icke kan komma i fråga. Den efter procentavdrag återstående inkomst, som därvid

ligger till grund för beskattningen, är icke något riktigt uttryck för barnets förmåga att försörja sig självt.

Det torde vidare få antagas att man i förevarande sammanhang bör utgå från den vid statsbeskattningen skattepliktiga inkomsten. Inkomster, som ej omfattas av skatteplikt, böra icke inberäknas i barnets ifrågavarande inkomst (jfr R. 1939 ref. 35 och 1943 Fi. 109). Visserligen kunna ett barns icke skattepliktiga inkomster utgöra ett bidrag till barnets försörjning, men då läget är sådant att en inkomst enligt skattelagarnas bestämmelser icke skall anses öka barnets skatteförmåga, synes det följdriktigt och lämpligt att icke heller låta den inverka på föräldrarnas beskattning. Om man sålunda utgår från summan av barnets till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt skattepliktiga inkomster, återstår frågan, huruvida denna summa skall minskas med sådana allmänna avdrag, som äro medgivna vid den statliga taxeringen, för att erhålla den inkomst, som avses i bestämmelserna om inkomstgränsen beträffande barn, för vilka familjeavdrag må åtnjutas. Enligt de sakkunnigas mening böra dylika avdrag avgå från barnets inkomster, ty i detta sammanhang bör betydelse endast tillmätas den renodlade nettoinkomst, som är tillgänglig för barnets försörjning och därigenom kan lätta försörjningsbördan för föräldrarna.

De sakkunniga hava sålunda kommit till det resultatet att ifrågavarande bestämmelser om villkoren för åtnjutande av familjeavdrag för barn böra anses åsyfta den *till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt taxerade inkomsten*. En sådan tolkning som att förmögenhetsdelen skulle inräknas i barnets *inkomst* hava de sakkunniga ansett vara utesluten. Att icke heller barns beskattningsbara belopp eller beskattningsbara inkomst kan vara avsedd, har syns uppenbart.

Det har enligt vad de sakkunniga inhämtat yppats olika meningar bland taxeringsmyndigheterna angående de omhandlade bestämmelsernas tolkning. De sakkunniga föreslå därför i förtydligande syfte en omformulering av dessa bestämmelser, varav otvetydigt framgår, att hänsyn skall tagas till barnets vid statsbeskattningen taxerade inkomst. I såväl den kommunala som den statliga skatteförfattningen skall enligt de sakkunnigas förslag för angivande av ifrågavarande gräns införas uttrycket *behållen inkomst*, vilken inkomst i båda fallen sammanfaller med barnets vid den statliga taxeringen beräknade taxerade inkomst.

Av det ovan sagda torde framgå, att den inkomst å 600 kronor, varvid familjeavdraget för barn upphör, icke alltid sammanfaller med den nuvarande kommunala skattepliktsgränsen i hemortskommunen, 600 kronors taxerad inkomst, och följaktligen icke heller med den inkomst för barn i åldern 16—18 år, vid vilken enligt gällande ordning rätten för föräldrar att såsom omkostnad avdraga avlöningsförmåner åt hemmavarande, i föräldrarnas jordbruk eller rörelse sysselsatta barn skall börja. Föräldrar med ett hemmavarande barn i nämnda ålder, vilket vid den statliga taxeringen åtnjuter av-

drag för allmänna skatter, kunna äga såväl tillgodogöra sig familjeavdrag för barnet som avdraga dess arbetslön såsom omkostnad i förvärvsverksamhet. Å andra sidan kunna föräldrar med ett dylikt hemmavarande barn, vilket äger fastighet, gå miste om familjeavdrag för barnet och samtidigt vara förhindrade att avdraga avlöning för detsamma såsom omkostnad. Dylika skiljaktigheter beträffande de olika inkomsterna torde emellertid icke vara vanliga. I de flesta fall hava hemmavarande barn endast inkomst av tjänst, och deras avdrag för allmänna skatter äro i regel så obetydliga att de icke hava någon inverkan i berörda hänseende. De angivna felaktigheterna kunna därför sägas vara av ringa omfattning i jämförelse med de oregelbundenheter, som eljest förekomma på barnbeskattningens område. Med hänsyn härtill skulle måhända en särskild reglering av dylika undantagsfall beträffande barn i åldern 16—18 år utan större olägenheter kunna undvaras. Det måste dock enligt de sakkunnigas mening anses omotiverat, att gränsen för barnavdragets bortfallande skall vara anknuten till den statliga taxeringen men gränsen för föräldrars avdragsrätt beträffande värdet av vissa hemmavarande barns arbete till den kommunala taxeringen. Det vill ock synas, som om detta förhållande vid införandet år 1938 av de gällande bestämmelserna icke tillräckligt uppmärksamrats. Att anknyta båda gränserna till den statliga taxeringen skulle otvivelaktigt leda till riktigare beskattningsresultat och torde vara ägnat att underlätta taxeringsarbetet. De sakkunniga anse sig ur dessa synpunkter icke kunna underlåta att framlägga förslag i sådan riktning, även om de materiella verkningarna av en dylik ändring icke skulle vara så omfattande. Enligt de sakkunnigas förslag skola föräldrar äga såsom omkostnad avdraga avlöningsförmåner åt hemmavarande, i deras jordbruk eller rörelse sysselsatta barn i åldern 16—18 år, för så vitt barnets behållna inkomst, d. v. s. den till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt beräknade taxerade inkomsten, ej understiger 600 kronor.

Taxeringsfrågor.

Ett samordnande i enlighet med de sakkunnigas förslag av den skattskyldiges taxeringar i flera olika kommuner på sådant sätt att allmänna avdrag och ortsavdrag kunna utnyttjas utan begränsning till en kommun giver upphov till vissa principiella och praktiska problem. Det blir sålunda nödvändigt att avgöra, inom vilka taxeringsorgans kompetens de nya taxeringsuppgifterna skola falla och huru dessa uppgifter lämpligen skola handläggas.

Enär ett avdrag, som hänför sig till en kommun, skall, i den mån det icke kan utnyttjas i denna kommun, åtnjutas i en annan kommun, blir taxeringen i den senare kommunen beroende av huru taxeringen i den förra anses böra ske. Inkomster och avdrag i den förra kommunen bliva utslagsgivande fak-

torer för avdragets bestämmande i den senare kommunen. Enahanda kan förhållandet vara i fråga om bedömandet av skatteplikten vid taxeringen i någondera kommunen. Taxeringarna i båda kommunerna måste sålunda i berörda fall grunda sig på ett bedömande av samma faktiska förhållanden. Resultaten kunna härvid bliva olika och taxeringarna komma att stå i strid med varandra. Genom dylika taxeringar kunna de skattskyldiga bliva missgynnade eller obehörigen gynnade. Det är därför angeläget att säkerställa en viss enhetlighet i taxeringarna i de fall ett och samma avdrag skall uppdelas på flera kommuner eller skatteplikten bedömas med hänsyn till förhållandena i flera kommuner.

Fullständig enhetlighet vid taxeringarna skulle vinnas, om taxeringen av de skattskyldiga, för vilka åtnjutande av ett visst avdrag kan ifrågakomma i flera kommuner eller skatteplikten kan vara beroende av förhållandena i flera kommuner, i första hand anförtroddes åt vederbörande prövningsnämnder. Förekomme därvid taxering av en skattskyldig inom kommuner tillhörande olika prövningsdistrikt, finge mellankommunala prövningsnämnden inträda såsom primärt taxeringsorgan. Det skulle emellertid icke vara tilltalande att på detta sätt rubba den nuvarande instansordningen inom taxeringsförfarandet. Det får anses vara av värde för beskattningsväsendet att taxeringsnämnderna med sitt inslag av kommunala representanter utan väsentliga inskränkningar få i första hand taga befattning med taxeringen av de skattskyldiga. Det skulle icke heller vara lämpligt att utöka prövningsnämndernas arbetsuppgifter med ifrågavarande göromål. Den mellankommunala prövningsnämnden torde därigenom erhålla en större arbetsbörda än den för vilken dess nuvarande organisation är avsedd. Det skulle givetvis också kunna tänkas, att respektive taxeringsnämnder finge uppgöra erforderliga förslag till taxering för sina distrikt, vilka intoges i nämndernas protokoll, och att prövningsnämnderna med ledning härav verkställde taxering. Även detta skulle emellertid innebära en inskränkning i taxeringsnämndernas befogenheter, vilken icke synes tilltalande och ej heller är nödvändig. De sakkunniga hava för sin del icke velat förorda någon anordning av här antytt slag.

Enhetlighet i taxeringarna bör enligt de sakkunnigas mening kunna vinnas utan att taxeringsnämndernas befogenheter såsom primära taxeringsorgan beskäras. Det synes ändock vara möjligt att skapa vissa garantier för att likformighet skall åvägbringas mellan den skattskyldiges taxeringar i olika taxeringsdistrikt. En utväg är att låta en av vederbörande taxeringsnämnder bestämma, vilka avdrag som skola utnyttjas i såväl det egna distriktet som den eller de andra nämndernas distrikt och i vilka fall skatteplikt skall anses föreligga. Närmast till hands skulle väl ligga att låta den taxeringsnämnd, som skall taxera den skattskyldige till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt, hava beslutanderätten. Denna nämnd skall vid den statliga taxeringen pröva

den skattskyldiges inkomster och avdrag i samtliga kommuner och får därigenom en överblick av den skattskyldiges ställning i beskattningshänseende, som möjliggör kontantberäkningar, omfördelningar av gäldräntor samt andra kontrollåtgärder och rättelser beträffande taxeringarna. Den har också genom sin kännedom om den skattskyldiges personliga förhållanden goda möjligheter att bedöma frågor om ortsavdrag och avdrag för ömmande omständigheter. Den eller de nämnder, av vilka den skattskyldige endast skall taxeras till kommunal inkomstskatt, kunna å andra sidan på grund av sin lokalkännedom antagas äga bättre förutsättningar att rätt uppskatta inkomster och underskott i de kommuner, som tillhöra deras distrikt. För dessa nämnder kan det även synas såsom ett omotiverat intrång i deras befogenheter att den främmande nämnden exempelvis bestämmer, i vad mån inom deras distrikt skola godkännas underskott, som uppkommit i kommuner utanför distriktet. Den nämnd, som skall taxera den skattskyldige till inkomst- och förmögenhetsskatt, har icke heller något kommunalt intresse av att sorgfälligt pröva de underskott, som skola åtnjutas i en till ett annat distrikt hörande kommun. Att giva vardera nämnden befogenhet att besluta om vilka inom dess distrikt outnyttjade avdrag, som skola godtagas inom annat distrikt, skulle åter innebära ett besvärande intrång i båda nämndernas kompetens. Det har syntts de sakkunniga vara den bästa lösningen att låta varje nämnd obunden bestämma över taxeringen inom dess distrikt och fritt bedöma de förhållanden inom andra distrikt, som kunna vara av betydelse för taxeringen inom det egna distriktet. Detta torde bäst överensstämma med de gällande principerna för taxeringsförfarandet.

Beträffande juridiska personer (utom dödsbon och familjestiftelser), vilka taxeras av särskilda nämnder för hela länen, torde det med en sådan ordning blott förhållandevis sällan inträffa, att taxeringarna bliva stridande mot varandra. I viss utsträckning måste dock taxeringarna, särskilt för fysiska personer, bliva olikformiga i första instans, och det bör då tillkomma prövningsnämnderna att i dylika fall verkställa rättelse. Inom varje prövningsdistrikt får det ankomma å taxeringsintendenten att granska till distriktet hörande taxeringar av ifrågavarande slag och föranstalta om erforderliga åtgärder, då det brister i enhetlighet. Bliva kommunala taxeringar inom olika prövningsdistrikt i förevarande hänseende beroende av varandra, finnes det emellertid icke någon gemensam prövningsnämnd som kan samordna dem. Att i sådana fall draga taxeringarna under den mellankommunala prövningsnämnden, fastän det icke är fråga om en och samma förvärvskälla som sträcker sig till olika prövningsdistrikt, skulle innebära en betydande belastning av denna prövningsnämnd, som icke vore önskvärd. Det torde icke heller vara nödvändigt att vidtaga en sådan åtgärd, då en tillfredsställande ordning synes kunna åvägabringas på annat sätt.

Med nuvarande ordning kan olikformighet uppstå mellan den statliga taxe-

ringen i skattskyldigs hemortskommun och den skattskyldiges taxering till kommunal inkomstskatt inom annat prövningsdistrikt, liksom mellan skattskyldigs kommunala taxeringar i olika prövningsdistrikt. Taxeringsnämnderna å ömse håll kunna hava skiljaktiga meningar beträffande inkomster och avdrag inom en kommun i det ena distriktet eller beträffande förhållanden i båda distrikten, t. ex. med avseende å fördelning av gäldräntor mellan olika förvärvskällor eller debitering och kreditering mellan olika förvärvskällor. Även prövningsnämnderna kunna beträffande dylika frågor stanna i olika beslut. För att i möjligaste mån undvika olikformigheter beträffande skattskyldigs statliga och kommunala taxeringar har i 93 § sista stycket taxeringsförordningen stadgats, att taxeringsintendenterna i de olika prövningsdistrikten böra samråda för åvägabringande av likformig taxering. Genom en liknande bestämmelse synes det vara möjligt att i stort sett åstadkomma enhetlighet i fall, då skattskyldigs kommunala taxeringar i olika prövningsdistrikt kunna komma att strida mot varandra vid tillämpning av den här förordade ordningen för medgivande av avdrag i annan kommun än den, där avräkning i första hand skall ske, samt för bestämmande av skatteplikten.

Den ökning av taxeringsarbetet, som erfordras vid tillämpning av de sakkunnigas förslag, kan antagas bliva av relativt begränsad omfattning. Taxeringsnämnden i taxeringsdistrikt, där skattskyldig skall taxeras till kommunal inkomstskatt men ej till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt, skall liksom för närvarande uppskatta inkomsten av den skattskyldiges förvärvskällor inom distriktet, och underrättelse härom skall avsändas till den nämnd, som har att verkställa taxeringen till inkomst- och förmögenhetsskatt. Härutöver skall nämnden enligt förslaget uppskatta storleken av förekommande underskott å förvärvskällorna, varom underrättelse jämväl skall lämnas. Uppskattning av sådant underskott torde enligt gällande bestämmelser ej behöva verkställas av nämnden, såvida icke underskottet skall avräknas mot inkomst i samma kommun. Den nämnd, som skall företaga taxering till inkomst- och förmögenhetsskatt, har enligt de sakkunnigas förslag att, i de fall avdrag vid den kommunala taxeringen må utnyttjas i annan kommun än den till vilken avdraget i första hand hänförs sig, avlåta underrättelse härom till taxeringsnämnd, inom vars distrikt dylikt utnyttjande må förekomma, med angivande tillika, huruvida skatteplikt anses föreligga. Detta skall ske i enlighet med särskilt formulär, innehållande vissa uppgifter rörande den skattskyldiges inkomster och taxering, vilka äro erforderliga för att denna nämnd skall kunna bedöma befogenheten av avdrag, som underrättelsen avser. Denna senare nämnd skall därefter i likhet med vad nu sker fastställa taxeringen till kommunal inkomstskatt. Det huvudsakliga merarbetet till följd av den föreslagna omläggningen av den kommunala inkomstskatten torde bestå i taxeringsnämndernas prövning av dylika avdrag och ombesörjandet av nämnda

underrättelser. Någon gång kan beträffande skattskyldig erfordras underrättelse enbart om att skatteplikt ej föreligger. Vissa anteckningar i inkomsttaxeringslängdens anteckningskolumn rörande inkomster och avdrag, vilka hänföra sig till annan kommun, skulle också bli nödvändiga. De fall, då sådant merarbete skulle behöva förekomma, kunna med stöd av den undersökning, för vilken ovan redogjorts, uppskattas till 5 000 à 6 000 per år (se bilaga A). Om man räknar med en särskild ersättning till taxeringsnämndsordförandena av förslagsvis 50 öre per underrättelse, vari även inbegripes gottgörelse för det ökade arbetet med själva taxeringen, blir den årliga kostnaden för merarbetet högst 3 000 kronor. Arbets- och kostnadsökningen för det allmänna synes följaktligen icke lägga några avgörande hinder i vägen för en omläggning av den kommunala inkomstbeskattningen i enlighet med vad de sakkunniga föreslagit. För de skattskyldigas del skulle ökad uppgifts- eller utredningsskyldighet icke behöva förekomma.

Det kan måhända i vissa fall bli vanskligt för taxeringsnämnderna att med den knappa tid, som står till buds, medhinna granskning och skriftväxling samt därav föranledda taxeringsåtgärder i enlighet med de sakkunnigas förslag. Med hänsyn till den förstärkning av den lokala taxeringsorganisationen, som nyligen skett, torde dock dessa svårigheter i allmänhet kunna övervinnas. Vid behov kan taxeringsnämnd för ifrågavarande göromål påkalla biträde av taxeringskonsulent. Enligt 80 a § taxeringsförordningen åligger det taxeringskonsulent att granska de deklARATIONER och uppgifter av mera invecklad beskaffenhet, vilka taxeringsnämnd överlämnar till honom för granskning. De sakkunniga hava utgått från att denna möjlighet till en början kan komma att utnyttjas i avsevärd utsträckning. Därest i enstaka fall något blir eftersatt i första instans, får rättelse ske genom provningsnämnden. Taxeringsintendenten skall enligt de sakkunnigas förslag för detta ändamål erhålla en förteckning från varje taxeringsnämnd över de skattskyldiga inom nämndens distrikt, beträffande vilka ifrågakommit utnyttjande av ett avdrag i mer än en kommun.

Det må beträffande verkningarna på taxeringsområdet av de sakkunnigas förslag även framhållas, att detta förslag innebär ett steg i riktning mot förenklingar av taxeringsarbetet. Har en skattskyldig förvärvskällor i en kommun, vilka uppenbarligen lämna underskott, och förvärvskällor i en annan kommun, vilka lika tydligt giva ett betydande överskott, blir med den av de sakkunniga föreslagna ordningen uppdelningen av den skattskyldiges ränteintäkter samt ränteutgifter och andra allmänna omkostnader mellan de olika förvärvskällorna av mindre vikt och behöver icke ske med så stor omsorg, såvida icke uppdelningen kan inverka på den skattskyldiges möjligheter att utnyttja procentavdrag. Blev den nuvarande garantibeskattningen utbytt mot en fristående objektskatt å fastighet, skulle en viss lättnad i taxeringsarbetet alltid vinnas i sådana fall.

De sakkunnigas förslag kan måhända synas utgöra en anledning att taga under övervägande frågan om en allmän effektivisering av kommunikationsförfarandet mellan taxeringsnämnderna. Det förhåller sig nämligen otvivelaktigt så att detta led i taxeringsorganens verksamhet icke överallt fungerar på ett tillfredsställande sätt. Orsakerna härtill synas vara flera. Uppgifterna i såväl allmänna som särskilda självdeklarationer äro ofta ofullständiga. I de förra är detta fallet i fråga om förvärvskällor utom hemortskommunen och i de senare beträffande den skattskyldiges adress och hemortskommun. Taxeringsnämndsordförandena hava, i synnerhet beträffande rörelseidkare, många gånger icke möjlighet att avsluta taxeringen så snart att underrättelse hinner avsändas i tillräckligt god tid. Det möter ibland även svårigheter att veta, till vem en underrättelse skall ställas. Det torde vara obestridligt, att taxeringsnämndsordförandena i viss utsträckning underlåta att lämna vederbörliga underrättelser, vare sig det beror på att de icke hava möjlighet därtill eller att saken synes dem vara av mindre betydelse.

De sakkunnigas förslag berör emellertid endast en begränsad del av taxeringsområdet, nämligen i huvudsak de fall där ett och samma avdrag skall bli föremål för behandling av flera taxeringsnämnder. De sakkunniga hava för dessa fall, vilkas riktiga handläggning är av betydelse särskilt för de skattskyldiga, sökt genom vissa anordningar säkerställa ett effektivt kommunikationsförfarande. Det allmänna behovet av en förbättrad samverkan mellan taxeringsnämnderna blir icke mera framträdande vid ett genomförande av de sakkunnigas förslag. Detta förslag har ej avseende å det stora flertalet kommunikationsfall, där det framför allt är av fiskalisk betydelse, att icke något brister. Den mera omfattande frågan rörande dessa falls behandling tillkommer det icke de sakkunniga att ingå på, och med densamma upptagande torde för övrigt lämpligen kunna anstå, till dess erfarenheter vunnits om verkningarna av den utbyggnad, som taxeringsorganisationen för kört tid sedan undergått.

En viss förbättring av förhållandena på ifrågavarande område skulle möjligen kunna vinnas utan större omgång genom att införa en föreskrift om att de särskilda självdeklarationerna skola ordnas och numreras för sig samt vid redovisningen i inkomstlängdernas respektive avdelningar sammanföras på ett ställe oberoende av ordningsföljden i mantalslängden. Detta skulle underlätta en förtursbehandling av dessa deklarationer. Frågan härom torde lämpligen kunna beaktas i samband med genomförandet av de förslag, som folkbokföringskommittén framlagt rörande mantalslängdernas förändring (jfr SOU 1944: 52, sid. 195 ff).

KAPITEL III.

Statens rätt till avdrag för gäldränta vid den kommunala inkomstbeskattningen.**Gällande ordning.**

Staten är skyldig att erlægga kommunal inkomstskatt för inkomst av jordbruksdomäner och skogar ävensom av uthyrda eller med tomträtt eller vattenfallsrätt upplåtna fastigheter. Detta gäller dock endast inkomst av sådana uthyrda eller med tomträtt eller vattenfallsrätt upplåtna fastigheter som normalt disponeras på dylikt sätt men icke inkomst, som inflyter av för annat ändamål avsedda, staten tillhöriga fastigheter, som tillfälligtvis upplåtas. Staten är vidare skattskyldig för inkomst av rörelse ehuru med vissa undantag. Sålunda är staten frikallad från skattskyldighet för inkomst av bank- och försäkringsrörelse. Detsamma är förhållandet beträffande statens inkomst av kommunikationsverk med tillhörande byggnader och anläggningar, av industriell verksamhet, som huvudsakligen avser att tillgodose statens egna behov, samt av leverans av elektrisk kraft till dylik industriell verksamhet och till statens kommunikationsverk med tillhörande byggnader och anläggningar. Statens skattskyldighet till kommunal inkomstskatt hänför sig sålunda till inkomst av jordbruksfastighet, inkomst av annan fastighet och inkomst av rörelse. Beträffande övriga slag av inkomst är staten helt frikallad från skattskyldighet.

Allmänt gäller vid beräkning av skattskyldigs inkomst från särskild förvärvskälla, att från bruttointakten skall avräknas ränta å gäld, som är hänförlig till förvärvskällan. Beträffande jordbruksfastighet må avdragas ränta å lånat, i fastigheten nedlagt eller för dess drift använt kapital, beträffande annan fastighet ränta å lånat, i fastigheten nedlagt kapital samt beträffande rörelse ränta å lånat kapital, som nedlagts i rörelsen, så ock å gäld, som den skattskyldige ådragit sig för sin utbildning för rörelsen. Från intäkt av tjänst och av tillfällig förvärvsverksamhet må likaså ränta å till respektive slag av förvärvsverksamhet hänförlig gäld avräknas. Gäldränta, som icke skall hänföras till någon förvärvskälla av här angivet slag, avdrages från intäkt av kapital. Avdrag för ett visst räntebelopp får allenast ske vid inkomst-

beräkning för det beskattningsår, varunder räntan utbetalts, dock att i rörelse, varöver i vederbörlig ordning förts handelsböcker, ränteavdraget må göras efter bokföringsmässiga grunder.

Vid prövning av frågan, huruvida ett upplånat kapital hänför sig till den ena eller andra förvärvskällan, skall det i regel anses vara av underordnad betydelse, att tillgångar tillhörande den ena eller andra förvärvskällan lämnats såsom säkerhet för lånet. Vad som skall utrönas är, i vad mån det upplånade kapitalet kan anses hava använts i eller disponerats för de olika förvärvskällorna.

Är skattskyldig berättigad till avdrag för ränta å upplånat kapital och kan utredning ej vinnas, huru stor del av kapitalet som hänför sig till olika av den skattskyldige innehavda förvärvskällor, skall i och för räntans fördelning kapitalet hänföras till de olika förvärvskällorna i förhållande till värdet av de i varje förvärvskälla nedlagda tillgångarna. Vid tillämpningen av denna supplementära fördelningsregel bör i fråga om skattskyldig, som haft ordnad bokföring, det upplånade kapitalet fördelas i förhållande till det bokförda värdet av tillgångarna i de olika förvärvskällorna, såvida utredningen ej föranleder till annat. Endast om tillgångarna i viss förvärvskälla i den skattskyldiges bokföring värdesatts orimligt lågt eller orimligt högt i jämförelse med tillgångarna i annan förvärvskälla, skall bortses från de bokförda värdena och tillgångarnas värde i stället beräknas till saluvärdet eller, därest därigenom ett lägre värde erhålles, den faktiska anskaffningskostnaden. Såsom fast egendoms saluvärde skall anses taxeringsvärdet. För skattskyldig, som icke haft ordnad bokföring, får i regel fördelningen av upplånat kapital ske i förhållande till saluvärdet av tillgångarna i de olika förvärvskällorna. Äro tillgångarna i en förvärvskälla i stort sett desamma år från år, under det att storleken av tillgångarna i en annan förvärvskälla är underkastad växlingar, kan det ofta vara berättigat att antaga, att till den förra förvärvskällan bör hänföras ett oförändrat gäldbelopp för de olika åren.

I enlighet med de här ovan berörda reglerna är staten på samma sätt som andra skattskyldiga berättigad till avdrag för gäldränta i de fall skattskyldighet till kommunal inkomstskatt föreligger för staten, d. v. s. beträffande inkomst av jordbruksfastighet, annan fastighet eller rörelse.

Staten är ägare till en avsevärd del av landets skogar, och dess innehav av fastigheter med jordbruk är rätt betydande. Domänverket och andra statliga myndigheter förvalta sålunda ett stort antal skogs- och jordbruksfastigheter, och beträffande inkomsten av dessa är staten skattskyldig till kommunal inkomstskatt. Skattskyldighet föreligger även i betydande utsträckning för staten beträffande inkomst av densamma tillhörig annan fastighet. Detta gäller huvudsakligen inkomst av bostadsfastigheter, vilka äro upplåtna till tjänstebostäder åt statliga befattningshavare eller uthyrda. Genom vägväsendets förstatligande har staten nyligen blivit ägare till en grupp fastigheter av

annan fastighets natur, med avseende å vilka staten fått övertaga vägdistriktens tidigare skyldighet att erlægga kommunal inkomstskatt. På grund av procentavdraget är det dock icke så vanligt att staten taxeras till kommunal inkomstskatt för inkomst av annan fastighet.

Beträffande förvärvskällan rörelse förekommer kommunal beskattning av statens inkomst endast i ett relativt begränsat antal fall. Så är förhållandet beträffande vissa slag av industriell verksamhet, av vilka statens kraftverksrörelse är den ojämförligt viktigaste. Andra exempel på statlig rörelse, varav inkomsten underkastats beskattning, äro statens skifferoljetillverkning samt lagerhus- och fryshusrörelse. Staten har även taxerats till kommunal inkomstskatt för inkomst av royalty såsom för inkomst av rörelse.

Staten är i berörda fall av skattskyldighet berättigad till avdrag vid taxeringen till kommunal inkomstskatt för ränta å kapital, som nedlagts i vederbörande förvärvskällor eller använts för deras drift. Denna rätt har emellertid staten icke kunnat begagna sig av i någon mera allmän omfattning, då dess förvärvskällor i de flesta fall icke ansetts vara belastade med gäld. Statens fastigheter häfta praktiskt taget icke för intecknad gäld. Då staten förvärvar fastigheter, som äro intecknade, pläga lånen snarast möjligt inlösas genom vederbörande myndigheters försorg. Denna praxis synes i viss mån hava tillkommit under intrycket av bestämmelserna i 76 § regeringsformen om att Konungen icke utan riksdagens samtycke kan upptaga lån eller belasta riket med ny gäld. Enligt uppgifter från domänstyrelsen och de flesta andra centrala myndigheter äro de fastigheter, som förvaltas av dessa myndigheter eller av dem underställda organ, icke belastade med gäld, och vid avgivande av deklaration för inkomst av dylika fastigheter har avdrag för gäldränta förty icke yrkats. Ett undantag i detta avseende utgör dock vattenfallsstyrelsen, som i sina deklarationer rörande statens kraftverksrörelse samt av styrelsen förvaltade fastigheter verkställt avdrag för ränta å lånat kapital, som ansetts vara nedlagt i respektive förvärvskällor.

Vattenfallsstyrelsen förvaltar statens kraftverk och kanalverk samt vissa staten tillhöriga fastigheter, av vilka den allra största delen är av annan fastighets natur. Jordbruksfastigheter hava i vissa fall övertagits av styrelsen i samband med förvärv av utmål till vattenfall. Kraftverken redovisas i vattenfallsstyrelsens deklarationer såsom *en* förvärvskälla, alltsedan de olika kraftverken år 1938 förenats genom en s. k. stamlinje. De av vattenfallsstyrelsen förvaltade fastigheter, som äro att hänföra till annan fastighet, anses likaså utgöra en förvaltningsenhet och upptagas i styrelsens deklarationer såsom *en* förvärvskälla, medan jordbruksfastigheterna redovisas såsom *en* förvärvskälla för varje kommun. Kanalverken äro såsom statens kommunikationsverk fritagna från kommunal inkomstbeskattning. I vattenfallsstyrelsens balansräkning upptagas såsom skuld de medel, som genom styrelsens försorg investerats i verken och fastigheterna, uppgående vid 1943 års utgång till

omkring 590 miljoner kronor. Denna bokförda skuld motsvarar anskaffningskostnaden för den egendom styrelsen förvärvat för de olika förvaltningsgrenarna. För vissa till omkring 20 miljoner kronor bokförda naturtillgångar (vattenfall och fastigheter), vilka sedan längre tid tillbaka tillhört staten och som överlämnats till vattenfallsstyrelsen, bokföres däremot icke någon skuld. I vinst- och förlusträkningarna för respektive verksamhetsgrenar debiteras icke ränta å den bokförda skulden. Överskott å den av vattenfallsstyrelsen bedrivna verksamheten skola inlevereras till staten, och i räkenskaperna gottskrivs dessa statsverket. I de fall överskottet för ett år överstiger den för året beräknade räntan å den bokförda skulden, nedskrivs icke denna skuld med skillnaden. Amortering å skulden förekommer sålunda icke i räkenskaperna. I vattenfallsstyrelsens deklarationer har utredning förebragts om huru skulden fördelat sig å de olika där redovisade förvärvskällorna samt avdrag gjorts för beräknad ränta å den till varje skattepliktig förvärvskälla hörande skulden. Räntan har upptagits efter den effektiva medelräntefoten å den fonderade statsskulden för beskattningsåret. Gälldränteavdrag efter dessa grunder hava i princip godkänts vid taxeringarna (jfr R. 1928 Fi. 290). En utförligare redogörelse för beskattningen av den under vattenfallsstyrelsens ledning bedrivna verksamheten lämnas i bilaga E.

Väg- och vattenbyggnadsstyrelsen, som övertagit förvaltningen av vissa till det allmänna vägväsendet hörande skattepliktiga fastigheter, har beträffande den kommunala beskattningen av inkomst från dylika fastigheter förordat en ordning liknande den som tillämpats vid taxeringen av inkomst från vattenfallsstyrelsens olika verksamhetsgrenar. Ifrågavarande från vägdistriktet övertagna fastigheter äro i regel avsedda att invärderas å väg- och vattenbyggnadsväsendets förrådsfond, vartill anslag anvisas å kapitalbudgeten. Då i dessa fastigheter investerade medel enligt väg- och vattenbyggnadsstyrelsens mening äro att anse såsom lånemedel, har styrelsen i cirkulärskrivelse till vägförvaltningarna lämnat dessa direktiv om att i 1945 års självdeklarationer rörande fastigheterna yrka avdrag för gälldränte med fyra procent å det värde, som av förvaltningarna åsättes fastigheterna vid avgivande av förslag till invärdering av desamma å förrådsfonden. Styrelsen har också föreslagit riksdagen, att ränta med fyra procent å investerade medel skall belasta förrådsfonden från den 1 juli 1945.

Den tidigare utvecklingen.

Först år 1920 infördes skyldighet för staten att utgöra inkomstbevillning, varigenom staten även blev skattskyldig till kommunen för inkomst. Dessförinnan åtnjöt staten frihet från inkomstbevillning och kommunal inkomstbeskattning.

Landén föreslog i sitt år 1917 avgivna sakkunnigbetänkande, att staten skulle erlægga kommunal inkomstskatt för inkomst av jordbruksdomäner, skogar samt uthyrda eller med tomträtt eller vattenfallsrätt upplåtna fastigheter ävensom för annan inkomst av rörelse än sådan som härrörde av bankrörelse eller av statens kommunikationsverk eller av anläggningar för tillhandahållande av elektrisk energi till statens verk och inrättningar. I betänkandet framhölls, att i många fall, då statens inkomst av det ena eller andra företaget skulle beräknas, svårigheter komme att uppstå av vida större slag än vid inkomstberäkningen för enskilda företag. Särskilt syntes rätten till avdrag för sådana driftkostnader som t. ex. avlöning till förvaltningspersonal eller ränta å gäld med svårighet kunna på ett riktigt sätt tillämpas utan medverkan av vederbörande statsmyndigheter. Den sakkunnige fann det därför rättvist och ägnat att förebygga tvister att låta vederbörande statsmyndigheters uppgifter om inkomstberäkningen hava ovillkorligt vitsord, då de stödde sig på räkenskaper upprättade i enlighet med av Kungl. Maj:t utfärdade föreskrifter.

I 1920 års proposition med förslag till kommunalskattelag (nr 191) intogos bestämmelser om skattskyldighet till kommunal inkomstskatt för staten i den utsträckning som *Landén* föreslagit. Föredragande departementschefen framhöll, att sådan skyldighet syntes böra åläggas staten endast i de fall, där staten uppträdde såsom privat företagare. De av *Landén* föreslagna bestämmelserna om inskränkning i beskattningsmyndigheternas prövningsrätt beträffande beräkandet av statens skattepliktiga inkomster upptogos däremot icke i propositionen.

Departementschefen påpekade beträffande statens rätt till avdrag för gäldränta, att i den mån det genom ändrad statsbokföring eller på annat sätt kunde fastslås, huru statsskulden skäligen borde fördelas å statens olika verksamhetsgrenar, hinder icke syntes böra möta att låta jämväl staten komma i åtnjutande av gäldränteavdrag.

De i propositionen intagna bestämmelserna rörande den föreslagna kommunala inkomstskatten inneburo en utvidgning av de skattskyldigas rätt till avdrag för gäldränta i förhållande till vad dittills gällt beträffande inkomstbevillningen. Vid beräkning av inkomst av fast egendom samt inkomst av arbete (rörelse m. m.) skulle avdrag få ske icke blott såsom förut för ränta å lånat rörelsekapital utan även för ränta å lånat anläggningskapital. Andra gäldräntor skulle få avdragas i hemortskommunen såsom ett allmänt avdrag. Därest tillförlitlig utredning icke kunde vinnas, i vad mån ränteutgifter borde hänföras till skattskyldigs olika fastigheter eller olika slag av rörelse, skulle dessa utgifter fördelas till avdrag å inkomstkällorna efter förhållandet mellan bruttoinkomsternas inbördes storlek.

Genom den provisoriska lagstiftning, som 1920 års riksdag antog i stället för propositionens förslag, infördes med avseende å inkomstbevillningen de

ovanberörda i propositionen intagna bestämmelserna angående statens skattskyldighet för inkomst samt rätten till avdrag för gäldränta.

1921 års kommunalskatteskommitté (SOU 1924: 53) föreslog en utvidgning av statens skattefrihet vid den kommunala inkomstbeskattningen. Staten skulle enligt kommitténs förslag vara frikallad jämväl från skattskyldighet för inkomst av försäkringsrörelse och av industriell verksamhet, som huvudsakligen avsåge att tillgodose statens egna behov.

Beträffande uppdelning av skattskyldigs ränteutgifter å hans skilda förvärvskällor föreslog kommittén, att, därest skattskyldig vore berättigad till avdrag för ränta å upplånat kapital, som hänförde sig till särskilda förvärvskällor, och utredning ej kunde vinnas om huru stor del av samma kapital som hänförde sig till varje särskild förvärvskälla, räntan skulle upptagas till avdrag under de särskilda förvärvskällorna efter ty prövades skäligt. Till motivering härav anförde kommittén, att den gällande fördelningsgrunden icke under alla förhållanden vore lämplig utan understundom kunde leda till ganska oriktigt resultat, varför kommittén ansett det hellre böra lämnas taxeringsmyndigheterna frihet att efter eget skön verkställa skälig fördelning. Enligt kommitténs förslag skulle ränteavdrag kunna ske från intäkterna i vilken förvärvskälla som helst, vari lånat kapital nedlagts eller disponerats, vadan uppdelningen icke såsom dittills skulle vara inskränkt till förvärvskällor hänförliga till fastighet eller rörelse. Gäldräntor, som ej hänförde sig till någon särskild förvärvskälla, skulle icke ingå bland de allmänna avdragen utan avdragas under förvärvskällan kapital.

1924 års skatteberedning föreslog i sitt betänkande angående beskattning av inländska juridiska personers inkomst och förmögenhet (SOU 1926: 18), att, därest utredning ej kunde vinnas angående upplånat kapitalers fördelning å skattskyldigs olika förvärvskällor, det upplånade kapitalet och motsvarande ränteutgifter skulle hänföras till de olika förvärvskällorna i förhållande till värdet av de i varje förvärvskälla nedlagda tillgångarna. Beträffande skattskyldig, som enligt lag vore pliktig att föra handelsböcker, borde, då utredningen ej föranledde till annat, det upplånade kapitalet i regel fördelas i förhållande till det bokförda värdet av tillgångarna i de olika förvärvskällorna. I fråga om annan skattskyldig skulle i regel fördelningen av upplånat kapital ske i förhållande till saluvärdet av tillgångarna i de olika förvärvskällorna. Skatteberedningen anförde i detta sammanhang bl. a. följande (sid. 57 ff):

»Någon alltid giltig regel för fördelning av gäldränta på olika förvärvskällor torde icke kunna uppställas. I vissa avseenden torde utredning kunna förebringas rörande den förvärvskälla, till vilken en ränteutgift är att hänföra, så t. ex. om på räntekonto förts diskonton, kassarabatter m. m., vilka väl i allmänhet äro att hänföra till viss rörelse. Likaså torde det vara möjligt att förebringa utredning därom, att ett kortfristigt lån upptagits för ett visst ändamål. I en mängd fall torde det dock visa sig omöjligt att avgöra, huruvida en ränta rent objektivt är att hänföra till den ena

eller andra förvärvskällan; för dessa fall behöves en fördelningsregel, som får användas i brist på bättre. Att, såsom i vissa fall skett, låta det avgörande vara den säkerhet, som lämnats för lånet, torde ofta leda till felaktiga resultat. Det torde nämligen ofta inträffa, att man såsom säkerhet lämnar en helt annan tillgång än den, för vilkens förvärvande lånet upptagits. Så t. ex. om ett skogs- och sågverksbolag upptager ett lån för att skaffa rörelsekapital, torde detta lån hellre upptagas mot inteckningar i bolagets skogsegendomar, om dessa icke redan äro belånade, än mot säkerhet av förlagsinteckning, vilken lär draga högre ränta; man kan icke därför med fog göra gällande, att räntan på lånet skall anses i sin helhet belöpa på skogsegendomarna. Man torde för de tvivelaktiga fallen få utgå från att en skattskyldigs hela gäld besvärar alla hans tillgångar eller åtminstone alla hans intäkts-givande tillgångar. Man synes nämligen böra lämna ur räkningen sådana tillgångar, vilka äro av den natur, att de icke lämna intäkt, t. ex. personligt lösöre o. d.

Två fördelningsregler synas möjliga, antingen att fördela gäldränta med hänsyn till storleken av intäkterna från de olika förvärvskällorna eller ock att verkställa fördelningen med hänsyn till storleken av de tillgångar, som äro nedlagda i de olika förvärvskällorna.

Den förra regeln är den, som nu gäller. Mot densamma har anmärkts, att den i vissa fall lett till ganska orimliga resultat. Detta torde stundom hava berott därpå, att den använts i fall, då den icke bort tillämpas, d. v. s. då det av utredningen framgått, att annan fördelningsgrund varit rättvisare. Erkännas måste dock, att denna fördelningsgrund i likhet med varje annan konventionell regel kan giva oriktiga resultat. En anledning härtill kan antagas hava varit, att fördelningen skolat ske efter *brutto*inkomsternas storlek. I de fall, då det i en förvärvskälla knappast funnits annan omkostnad än ränta men det i en annan förvärvskälla funnits en mängd andra omkostnader, kan den nuvarande fördelningsregeln lätt giva ett oriktigt resultat. Det torde därför kunna ifrågasättas, att räntan i stället borde fördelas efter vad som återstår av intäkterna i de olika förvärvskällorna efter avdrag av alla andra omkostnader än ränta och övriga gemensamma omkostnader, som skola fördelas på de olika förvärvskällorna. En dylik fördelningsregel skulle medföra, att den skattskyldige finge avdraga all sin ränteutgift, i den mån hans intäkter (skattepliktiga eller skattefria) försloge därtill. Detta skulle vara fördelaktigt för den skattskyldige, i det att han icke behövde befara, att på grund av ränteavdrag skulle på en rörelse uppstå ett underskott, vilket icke finge avdragas från intäkten av hans i en annan kommun bedrivna rörelse. Denna fördelningsregel liksom ock i vissa fall den nuvarande skulle dock komma i strid med den av kommunalskattekommittén uppställda principen, att 'varje kommun skall utgöra ett självständigt, slutet beskattningsområde'. Då intäkterna från särskilda förvärvskällor i regel variera år från år, skulle fördelningsregelns strikta tillämpning också medföra, att räntans fördelning på olika förvärvskällor skulle bli olika för olika år, även om ingen förändring skett i skuldernas storlek och placering.

Den andra ifrågasatta regeln eller att fördela räntan med hänsyn till storleken av de i varje särskild förvärvskälla nedlagda tillgångarna synes vara den naturligaste. Har en person ett antal tillgångar, som äro av natur att kunna lämna avkastning, synes det ligga närmast till hands att fördela hans skulder på dessa tillgångar i förhållande till deras värde. Det torde nämligen i regel vara omöjligt att säga, att den eller den skulden häftar vid den eller den tillgången, utan den sammanlagda skuldsumman får anses lika häfta vid alla tillgångar. Härvid är det likgiltigt, huruvida en viss tillgång för ögonblicket lämnar avkastning, men däremot måste man, på sätt redan påpekats, lämna ur räkningen sådana tillgångar, vilka icke kunna

lämna en avkastning, vartill man har att taga hänsyn i beskattningsavseende. En dylik fördelningsregel synes även bäst överensstämma med principen om varje kommun såsom ett självständigt beskattningsområde. Om intäkterna i en given förvärvskälla icke förslå till täckande av räntan på den gäld, som belöper på de i förvärvskällan nedlagda tillgångarna, uppstår ett underskott, vilket endast under de för sådant fall fastställda förutsättningarna får avdragas från intäkt av annan förvärvskälla. Fördelningsregeln skulle medföra svårigheter, då därför erfordras ett fastställande av de olika tillgångarnas värde; men dessa svårigheter äro dock icke oöverbärliga. Först gäller att avgöra det värde, med vilket man vill räkna. Närmast ligger kanske att räkna med tillgångarnas saluvärde, men att fastställa detta skulle ofta vara mycket svårt, så t. ex. då det gäller inventarier och varulager i en rörelse. När det gäller ett aktiebolag eller annan skattskyldig, som är pliktig föra handelsböcker, torde det lämpligaste vara att tillåta en fördelning av gälden efter tillgångarnas bokförda värden, så att man kan verkställa fördelningen direkt efter de olika posterna i balansräkningen. Det måste dock finnas möjlighet att frånga de bokförda värdena, när dessa skulle giva alltför oriktiga resultat. Särskilt bör detta gälla i fråga om värdesättningen av aktier, enär ett aktiebolag eljest skulle hava möjlighet att genom nedskrivning av aktier borteliminera den föreslagna bestämmelsen, att gäldränta, som belöper å aktier, icke får avdragas i den mån den täckes av utdelningen. Värdet synes dock aldrig böra få höjas över inköpspriset eller över saluvärdet, om detta är lägre. I fråga om skattskyldiga, vilka icke äro pliktiga att föra handelsböcker, synes det icke finnas annan möjlighet än att gå efter tillgångarnas saluvärde utom beträffande fastighet, där taxeringsvärdet bör vara det avgörande. Därest det föreskrives, att gäldränta skall i tveksamma fall fördelas med hänsyn till värdet av de i varje särskild förvärvskälla nedlagda tillgångarna, får detta icke givas den tolkning, att räntan skall varje särskilt år fördelas exakt i förhållande till tillgångarnas värde. Varierar förhållandet mellan tillgångar och skulder icke allt för mycket från det ena året till det andra, torde det tvärtom vara lämpligt att utgå från att å en viss tillgång belöper ett konstant gäldbelopp och en konstant ränta. Om t. ex. en näringsidkare förutom sin rörelse äger aktier och en hyresfastighet, torde det vara rättast att antaga, att aktierna och fastigheten skola svara för vissa konstanta gäldbelopp, under det variationerna i gälden anses hänföra sig till rörelsen med dess mera växlande kapitalbehov.»

I 1927 års proposition med förslag till kommunalskattelag m. m. (nr 102) upptogs kommunalskattekommitténs förslag om inskränkning av statens skattskyldighet till kommunal inkomstskatt samt om avdrag för gäldränta beträffande alla slag av förvärvskällor. I propositionen föreslogs vidare i överensstämmelse med skatteberedningens ståndpunkt att, därest utredning ej kunde vinnas, huru stor del av upplånat kapital hänfört sig till olika av den skattskyldige innehavda förvärvskällor, kapitalet skulle i och för räntans fördelning hänföras till de olika förvärvskällorna i förhållande till värdet av de i varje förvärvskälla nedlagda tillgångarna. I anvisningarna utvecklades denna regel i anslutning till skatteberedningens förslag på följande sätt (sid. 76):

»1. Den i 44 § meddelade särskilda regel för fördelning av gäldränta skall användas, i den mån utredning ej kan vinnas, att gäldränta hänföra sig till viss förvärvskälla. Vid prövningen av frågan, huruvida ett upplånat kapital i verkligheten hänföra

sig till den ena eller andra förvärvskällan, är det i regel av underordnad betydelse, att tillgångar tillhörande den ena eller andra förvärvskällan lämnats såsom säkerhet för lånet. Vad utredningen skall avse att visa är, att det upplånade kapitalet kan anses hava använts i eller disponerats för viss förvärvskälla.

2. I fråga om skattskyldig, som haft ordnad bokföring, bör, då utredningen ej föranleder till annat, det upplånade kapitalet i regel fördelas i förhållande till det *bokförda värdet* av tillgångarna i de olika förvärvskällorna. Endast om tillgångarna i viss förvärvskälla i den skattskyldiges bokföring värdesatts orimligt lågt eller orimligt högt i jämförelse med tillgångarna i annan förvärvskälla, skola de bokförda värdena frångås och tillgångarnas värde i stället beräknas till saluvärdet eller, därest därigenom ett lägre värde erhålles, den faktiska anskaffningskostnaden. Såsom fast egendoms saluvärde skall anses taxeringsvärdet.

För skattskyldig, som icke haft ordnad bokföring, får i regel fördelningen av upplånat kapital ske i förhållande till *saluvärdet* av tillgångarna i de olika förvärvskällorna.»

I anslutning härtill gjorde departementschefen följande uttalande (sid. 423):

»Frågan om gäldräntans fördelning är ett spörsmål av stor betydelse, särskilt för den interkommunala beskattningen. — — — Vid ett övervägande av frågan, vilken supplementär regel för gäldräntans fördelning, som bör givas, finner jag skatteberedningens förslag böra tillerkännas företräde framför nu gällande bestämmelse. Skatteberedningens förslag synes mig nämligen bättre än den nuvarande regeln svara mot vad som från sund ekonomisk synpunkt torde vara det naturligaste betraktelsesättet. Om en skattskyldig har flera förvärvskällor, är det icke alls givet, att den mest vinstgivande förvärvskällan är den mest skuldbelastade. Tvärtom kan den dåliga förvärvskällan ofta hava krävt jämförelsevis större kapitalinvestering än den goda. Rimligare och naturligare synes mig då det resonemanget, att den skattskyldige i envar av sina förvärvskällor anses hava procentuellt lika stor andel av sina tillgångar belånade. Skatteberedningen har föreslagit, att vid räntefördelningen hänsyn skall tagas till det bokförda värdet av olika tillgångar, när fråga är om skattskyldig, som varit pliktig föra handelsböcker. Hänsyn till det bokförda värdet synes böra tagas endast under den förutsättningen, att den skattskyldige verkligen haft ordnad bokföring. Men under denna förutsättning torde den av skatteberedningen föreslagna regeln böra gälla även i fråga om skattskyldig, som icke varit pliktig föra böcker.»

Sedan kommunalskattefrågan fallit vid 1927 års riksdag, framlades i 1928 års proposition med förslag till kommunalskattelag m. m. (nr 213) samma förslag beträffande statens skattskyldighet till kommunal inkomstskatt samt fördelningen av gäldränta som vid föregående års riksdag.

I två likalydande motioner vid 1928 års riksdag (I: 322 o. II: 483) yrkades bl. a., att i särskilda anvisningar till kommunalskattelagen måtte fastställas, att föreskrifterna om fördelning av gäldränta å olika förvärvskällor ägde den betydelsen beträffande av staten bedriven verksamhet att beloppet av det i varje förvärvskälla nedlagda upplånade kapitalet skulle stå i samma förhållande till den totala statsskulden som värdet av de i förvärvskällan nedlagda tillgångarna till sammanlagda värdet av alla statens tillgångar. Till-

gångarna i förvärvskällan skulle m. a. o. anses belånade i procentuellt samma utsträckning som totalmassan av tillgångar.

Motionärerna framhöll, att det i själva verket icke torde kunna med bestämdhet avgöras, huru stort lånat kapital, som vid olika tider vore nedlagt i statens vattenfallsverk och driften vid dessa. Vål kunde det sägas, att en gång ett visst kapital upplånats för verken, men det kunde däremot icke påstås, att just detta samma kapital fortfarande inestode. Visserligen hade någon avbetalning å de lån, vilka placerats i kraftverksdriften, icke ägt rum, men detta hade icke berott på att just dessa grenar av statens verksamhet ansetts böra drivas med uteslutande lånat kapital. Huruvida avbetalning å lånen skett eller skedde, bestämdes av lånens natur av amorteringslån eller fasta lån. Under den tid kapitalet varit placerat i vattenfallsverken hade amortering verkställt å den samlade statsskulden i icke ringa utsträckning. Det syntes motionärerna orättvist, om ej denna nedgång i skuldbeloppet bleve utslagen på samtliga de grenar av statens verksamhet, vari lånat kapital funnes placerat. Lika litet som övriga skattesubjekt kunde staten påstå eller avgöra, huru mycket av det samlade lånekapitalet som vore nedlagt i de olika verksamhetsgrenarna, och liksom dessa skattesubjekt hade även staten »egna» medel att placera, nämligen vad som erhöles genom skatter, tullar etc. Enligt motionärernas mening borde följaktligen tillses, att någon skillnad för statens vidkommande i förhållande till andra skattskyldiga ej förelåge. Jämlikt de i kommunalskattepropositionen föreslagna bestämmelserna skulle, för den händelse utredning icke kunde vinnas, huru stor del av det upplånade kapitalet som hänförde sig till olika av den skattskyldige innehavda förvärvskällor, kapitalet i och för räntans fördelning hänföras till de olika förvärvskällorna i förhållande till värdet av de i varje förvärvskälla nedlagda tillgångarna. Tillämpat på staten borde detta enligt motionärernas mening innefatta, att statsskulden fördelades å statens olika företag, givetvis även de improduktiva, alltefter tillgångarnas värde i företagen, vilket för kraftverksdriftens del vore liktydigt med att de bokförda tillgångarna i denna vid varje tidpunkt ansåges belånade i samma utsträckning som statens tillgångar överhuvud taget. För att förebygga en annan tolkning av de föreslagna bestämmelserna borde en särskild anvisning av i motionerna angivet innehåll utfärdas.

I två andra, likalydande motioner vid 1928 års riksdag (I: 327 o. II: 488) yrkades i anslutning till 1921 års kommunalskattekommittés förslag att, där skattskyldig vore berättigad till avdrag för gäldränta å upplånat kapital och utredning ej kunde vinnas, huru stor del av samma kapital hänförde sig till olika av den skattskyldige innehavda förvärvskällor, räntan skulle upptagas till avdrag under de särskilda förvärvskällorna efter ty prövades skäligt.

Särskilda utskottet vid 1928 års riksdag (utlåtande nr 1) anförde i anledning av förstnämnda motioner följande (sid. 68 ff):

»Med den omfattning, i vilken staten numera bedriver företagarverksamhet, finner utskottet den redan gällande regeln, att staten blir skattskyldig för inkomst, principiellt riktig. Det befogade i denna uppfattning torde framstå desto klarare vid det förhållande, att, om i stället vederbörande företag innehades av enskilda företagare, respektive kommuner skulle i desamma hava ofta mycket betydande beskattningsföremål. Det synes ej blott med hänsyn till kommunernas beskattningsrätt utan även för att erhålla en riktig uppfattning om företagens räntabilitet vara lämpligt, att staten i sådana fall, där staten uppträder såsom konkurrent med enskilda företag, får vidkännas kommunalskatt i huvudsaklig likhet med de enskilda företagen. Nu intager emellertid staten såtillvida en undantagsställning, att framför allt de företag, som falla under vattenfallsstyrelsens förvaltning, i huvudsak drivas på skuld, medan ett enskilt företag i liknande fall skulle i regel drivas även med eget kapital, vars avkastning komme att beskattas såsom inkomst i vederbörande kommuner. Det synes därför utskottet synnerligen rimligt, att det så anses, som om staten nedlagt visst eget kapital även i sådana fall, där detta ej varit händelsen. Såvitt utskottet kan finna, bör följaktligen någon regel givas för huru stor del av statsskulden som i beskattningsavseende skall, med beaktande av att staten antages i varje företag hava nedlagt även visst eget kapital, anses belasta olika grenar av statens förvärvsverksamhet och tillika någon norm bestämmas för i vad mån vederbörande verksamhetsgren anses amortera den gäld, som vilar å densamma. Utskottet är emellertid icke berett att nu taga ställning till denna frågas detaljer, som torde erfordra en mångsidig och ingående prövning, utan stannar vid att föreslå, att riksdagen i skrivelse till Kungl. Maj:t hemställer om utredning av berörda spörsmål och förslag i ämnet till riksdagen. Det är önskvärt, att detta förslag framlägges så snart som möjligt.

Vid dylikt förhållande saknar utskottet anledning att närmare ingå på det förslag till fördelning av gäldräntor beträffande statens företag, som i motionerna framlagts. Utskottet vill dock ifrågasätta, huruvida frågans lösning efter nämnda linjer skulle innebära en följdriktig utveckling av huvudregeln rörande gäldräntors fördelning enligt 44 §. Rörande statens företag läser nämligen åtminstone i viss utsträckning utredning kunna förebringas beträffande vilken gäld, som upptagits för olika verksamhetsgrenar. Enligt huvudregeln i 44 § bör en dylik utredning hava vitsord. Det i motionen framförda förslaget synes, bland annat, få den konsekvensen, att avsevärd gäld komme att anses belasta företag, som i verkligheten äro i huvudsak gäldfria eller i mindre grad gäldbelastade. Härpå kunde vissa kommuner bliva lidande. Ett dylikt resultat överensstämmer ej med den tankegång, åt vilken utskottet här ovan givit uttryck.»

De senare motionerna, enligt vilka taxeringsmyndigheterna skulle kunna efter eget skön verkställa en skälig fördelning av skattskyldigs gäldräntor å olika förvärvskällor, ansåg utskottet icke böra föranleda någon åtgärd. Utskottet framhöll bl. a., att en bestämmelse av föreslagen innebörd skulle bliva av ringa betydelse och troligen resultera i många tvistigheter mellan de skattskyldiga och taxeringsmyndigheterna.

I enlighet med utskottets hemställan biföll 1928 års riksdag de ovanberörda i propositionen framlagda förslagen samt anhöll i skrivelse (nr 344), att Kungl. Maj:t, med beaktande av vad utskottet anfört, måtte föranstalta om utredning rörande frågan, i vad mån avdrag för gäldränta skulle äga rum vid statens taxering till kommunal inkomstskatt.

Med anledning av riksdagens skrivelse tillkallades *särskilda sakkunniga* år 1929 för att verkställa den begärda utredningen om avdrag för gäldränta vid statens taxering till kommunal inkomstskatt. De sakkunniga avgåvo den 16 oktober 1931 yttrande och förslag i ämnet av i huvudsak följande innehåll.

De sakkunniga funno det spörsmål, de erhållit i uppdrag att utreda, äga ett nära samband med vissa andra betydelsefulla frågor å beskattningens område, framför allt frågorna om inkomstkällornas differentiering och principerna öfverhuvud för avdrag av gäldränta. De sakkunniga ansågo sig emellertid sakna befogenhet att närmare ingå i behandling av dessa spörsmål. I fråga om avgränsningen av inkomstkällorna framhöllo dock de sakkunniga, att det icke syntes föreligga skäl för att i sådant avseende ifrågasätta andra regler för statlig verksamhet än dem som härutinnan vore eller bleve gällande för enskilda företagare. Vid fullgörande av sitt uppdrag funno sig emellertid de sakkunniga ej kunna undgå att öfverväga och, om än ej slutgiltigt, åtminstone i viss mån fatta ställning till de grunder för fördelning av gäldränta å olika förvärvskällor, vilka inrymdes i då gällande kommunalskattelag.

Avgörande för bedömandet av frågan, till vilken förvärvskälla viss gäld borde hänföras, finge enligt de gällande bestämmelserna anses vara sättet för gäldens uppkomst och dispositionen av det upplånade kapitalet. För beräkning av avdrag för gäldränta krävdes därför av den skattskyldige förebringande av utredning i angivna hänseenden. Innehade skattskyldig flera förvärvskällor och kunde sådan utredning ej vinnas, skulle enligt 44 § kommunalskattelagen i och för räntans fördelning det lånade kapitalet hänföras till de olika förvärvskällorna i förhållande till värdet av de i varje förvärvskälla nedlagda tillgångarna. Härav måste enligt de sakkunnigas mening följa, att jämväl gäldräntan skulle fördelas i samma proportion som det lånade kapitalet. Sistnämnda regel intoge en supplementär ställning till den först omnämnda regeln för gäldräntans hänförande till viss förvärvskälla, varför de bägge reglerna lämpligen kunde benämnas huvudregeln och supplementärregeln.

Huvudregeln syntes hava sin största användning beträffande verksamhet av mindre omfattning eller eljest, då av vederbörande skattskyldig vidtagna lånetransaktioner och kapitalinvesteringar vore lätt överskådliga. Supplementärregeln däremot syntes merendels behöva tillgripas vid lösande av spörsmålet om gäldräntans fördelning, när fråga vore om företagare med stora och mångskiftande förvärvskällor. Sistnämnda regel vunne jämväl tillämpning i fall, då det historiska sammanhanget mellan gäldens uppkomst och tillgångarnas förvärvande blivit försvagat eller helt utplånat. Ett typiskt fall, då det historiska sammanhang, som varit avgörande vid fördelningen av gäld i ett företag omfattande flera förvärvskällor, vore brutet, föreläge vid företagets övergång från en ägare till annan. Vid den fördelning å olika förvärvskällor av gäld, hänförlig till företaget, som i anledning av köpet kunde uppkomma,

saknades annan hållpunkt i detta avseende än värdet av de olika förvärvskällornas tillgångar. Det kunde sålunda antagas, att supplementärregeln komme till användning i en mycket betydande omfattning.

Vad anginge av staten bedriven verksamhet syntes i stort sett utredning kunna förebringas beträffande gälds uppkomst och upplånat kapitals disposition. Ledning för bedömandet kunde hämtas från i riksstaterna intagna uppgifter angående de ändamål, till vilkas bestridande av riksdagen anvisats anslag att utgå av lånemedel, och av vederbörande ämbetsverk i anslutning härtill upprättad redovisning av samma medel. Förutsättning för huvudregelns tillämpning vore således härutinnan för handen.

Den uppfattning, som vunnit uttryck i huvudregeln för gälds hänförande till viss förvärvskälla, skulle, om man bortsåge från det inflytande äldre lagstiftning härutinnan kunde hava utövat, enligt de sakkunnigas mening vara att det lånade kapitalet förmenades hava så starkt samband med det ändamål, för vilket detsamma en gång upptagits, att sättet för gäldens uppkomst ansåges böra motivera ett differentierande av gälden för framtiden på den ena eller andra förvärvskällan. Detta innebure således bl. a., att en vid viss tidpunkt, ofta långt före beskattningsåret, företagen åtgärd med ett bestämt syfte tillmättes avgörande betydelse i fråga om inkomstberäkning och förvärvskällas skattebelastning. Såvitt de sakkunniga kunde finna, vore det dock tvivelaktigt, om sättet för gälds uppkomst konstituerade ett sådant inre samband mellan viss tillgång respektive förvärvskälla och viss gäld.

Vid bedrivandet av ekonomisk verksamhet disponerade företagaren — utom sin egen arbetskraft — vissa tillgångar samt vore i regel belastad med viss gäld. Vid bedömandet av företagarens skuldbelastning spelade enligt de sakkunnigas uppfattning förvisso ej sättet för tillgångarnas förvärvande och uppkomsten av den åsamkade gälden någon roll. Av avgörande betydelse vore däremot storleken av företagarens samtliga tillgångar i förhållande till storleken av hans samtliga skulder. Ekonomiskt svarade ju en företagares tillgångar i deras helhet mot sammanlagda beloppet av hans skulder. Den i skattelagstiftningen uppställda huvudregeln för gälds fördelning å olika förvärvskällor syntes de sakkunniga icke kunna för sitt berättigande åberopa de grunder, på vilka ekonomisk verksamhet vore fotad. Om det således finge anses uppenbart, att vid bedömandet ur ekonomisk synpunkt av förevarande spörsmål den genom huvudregeln uttryckta grundsatsen vore av ringa eller ingen betydelse, kunde det väl också ifrågasättas, huruvida principiellt sett denna grundsats i beskattningsavseende bort tillmätas så stor vikt som enligt gällande bestämmelser i skatteförfattningarna åt densamma förlänats.

Den avgränsning av begreppet förvärvskälla, som, i och för tillgodoseende av en kommuns intresse av skatt å varje särskild inom dess område helt eller delvis lokaliserad förvärvskälla, kommit till uttryck i lagstiftningen, syntes icke rubba riktigheten av vad de sakkunniga sålunda uttalat. Det kunde

nämligen enligt de sakkunnigas mening svårligen göras gällande, att en kommuns omförmälda intresse, hur berättigat det ur vissa synpunkter än månde vara, kunde under alla förhållanden motivera en uppdelning å olika förvärvskällor av en företagares gäld efter andra linjer än som enligt de sakkunnigas angivna uppfattning stode i överensstämmelse med grunderna för ekonomisk verksamhet.

Om med det betraktelsesätt, som de sakkunniga anlagt, det måste synas tveksamt, huruvida den omförmälda huvudregeln borde i främsta rummet uppställas såsom regel för gälds fördelning å olika förvärvskällor, funno de sakkunniga å andra sidan den angivna supplementärregeln bättre ansluta sig till den principiella ståndpunkt i förevarande avseende, som de sakkunniga ansett sig slutligen böra intaga. Sistnämnda regel syntes innebära, att gäldräntan skulle fördelas med hänsyn till storleken av de i varje förvärvskälla nedlagda tillgångarna, varvid dock bland dessa finge medräknas allenast sådana som lämnade avkastning, vartill hänsyn skulle tagas i beskattningsavseende. Detta ville m. a. o. säga, att en skattskyldigs gäld skulle fördelas å hans intäktsgivande tillgångar. Vissa materiella tillgångar, t. ex. personligt lösöre o. dyl., borde icke få medräknas men däremot vissa immateriella tillgångar, såsom patenträttigheter m. m.

Med utgångspunkt från de framlagda allmänna synpunkterna upptogo de sakkunniga till behandling frågan om statens avdrag för gäldränta och stannade vid att förorda en lösning av frågan i anslutning till riktlinjer, vilka i vissa avseenden avveko från vad särskilda utskottet vid 1928 års riksdag åsyftat. I fråga om statens verksamhet syntes det de sakkunniga ej vara riktigt att låta beskattningen av statens affärsverksamhet vara beroende av de former, under vilka staten finansierade olika grenar av sin verksamhet. Till utveckling härav anförde de sakkunniga följande:

»Statens affärsverksamhet ingår såsom en gren i statens allmänna verksamhet, vilken med hänsyn till sina centrala uppgifter är av annan natur än den förstnämnda. Statens egentliga verksamhet är nämligen i motsats till såväl statlig som enskild affärsverksamhet icke organiserad i syfte att uppnå direkt ekonomisk vinst. Genom sin beskattningsmakt har också staten särskilda möjligheter att för olika ändamål anskaffa de för verksamhetens behöriga bedrivande erforderliga medlen. I angivna hänseenden skiljer sig staten grundväsentligt från enskilda företagare. Statens särställning medför vidare, att staten vid organiserandet av sin vid sidan av den egentliga statsverksamheten bedrivna affärsverksamhet icke på samma sätt som en enskild företagare är bunden vid de gängse formerna för låneanskaffning och kapitaldisposition. Sålunda kan staten finansiera sin affärsverksamhet enbart med lånemedel; och sker i verkligheten också för statens del finansiering av dylik verksamhet med lånemedel i väsentligt större utsträckning än vad som är förhållandet i enskild verksamhet. Huruvida det ena eller andra av statens företag tillförts lånemedel eller ej, är beroende av den fördelning mellan lånemedel och statsverkets övriga inkomster, som i riksstaten anses böra äga rum.

De sakkunniga förmena, att huvudregeln icke är av beskaffenhet att böra läggas till grund för fördelning av statens gälldränta å olika förvärvskällor. Däremot synes supplementärregeln utgöra en bättre grundval för frågans lösning. Uppenbart är emellertid, att ett tillämpande av supplementärregeln icke bör ske med beaktande av enbart de tillgångar och skulder, som hänföra sig till de statens företag, som äro underkastade beskattning, utan att — på sätt nu är gällande vid exempelvis beräkandet av lånat kapital, som skall hänföras till ett svenskt aktiebolags innehav av aktier i ett annat bolag, eller när utländskt bolag drivit rörelse här i riket, därvid ju avseende skall fästas även vid förvärvskälla, som ej giver skattepliktig intäkt — jämväl de statens företag, vilkas inkomst icke är skattepliktig, måste tagas med i räkningen. Och vidare torde i överensstämmelse med vad de sakkunniga ovan framhållit härvid böra komma i fråga jämväl andra statens tillgångar, i den mån de äga allmänt affärsvärde. De sakkunniga hava ej heller ansett det möjligt att avskilja tillgångar och skulder, som hänföra sig till statens rent administrativa verksamhet.»

Ett stöd för sin uppfattning ansågo sig de sakkunniga hava funnit även i särskilda utskottets uttalande därom att någon regel borde givas för hur stor del av statsskulden i beskattningsavseende skulle, med beaktande av att staten antoges i varje företag hava nedlagt även visst eget kapital, anses belasta olika grenar av statens verksamhet. Detta uttalande finge enligt de sakkunnigas mening anses hänföra sig till den riktiga uppfattningen att spørsmålet om ett företags skuldbelastning i sådana fall, då företaget utgjorde del av en omfattande verksamhet, icke kunde bedömas med hänsyn allenast till det sätt, varpå skulderna uppstått eller enligt bokföringen belastade den ena eller andra delen av rörelsen, utan att beaktande därvid måste ske av alla de tillgångar och skulder, som hänförde sig till verksamheten i dess helhet. Vad staten anginge skulle således i förevarande avseende statens hela egendom ställas emot statens sammanlagda skuldbörda. Tillämpligheten av supplementärregeln å statens företag innebure, att statens samtliga skulder vid beskattningens avvägande fördelades på samtliga tillgångar i förhållande till de sistnämndas värde. Följden bleve alltså att de statens verksamhetsgrenar, som vore underkastade beskattning, beräknades vara belastade med å dem proportionaliter belöpande andel av den totala statsskulden.

En begränsning av tillämpningen av supplementärregeln, på sätt utskottet i senare delen av sitt utlåtande ifrågasatt, funno de sakkunniga däremot föga rationell och kunde de därför icke förorda.

Beträffande amorteringen av lånat kapital erinrade de sakkunniga om särskilda utskottets uttalande, att någon norm borde bestämmas för i vad mån vederbörande verksamhetsgren skulle anses amortera den gäld som vilade å densamma. Den lösning av frågan, som syntes hava föresvävat utskottet, ansågo de sakkunniga innebära, att sedan gälden en gång i enlighet med därför givna bestämmelser fördelats å de olika verksamhetsgrenarna, densamma skulle årligen minskas med belopp, motsvarande beräknad amortering. Ett dylikt förfaringsätt syntes de sakkunniga leda till att fördelningen av statens

gäld skedde efter annan norm än huvudregeln, medan däremot den årliga minskningen av den å de olika förvärvsgrenarna fördelade gälden ägde rum efter grunder, vilka i princip vunnit uttryck i huvudregeln. En så beskaffad sammankoppling av olika regler funno de sakkunniga mindre tilltalande. För övrigt skulle, såvitt de sakkunniga kunde finna, utskottets förslag härutinnan svårligen låta sig genomföra med hänsyn till de tid efter annan i och för utvidgningar eller av annan orsak föranledda tillskotten av nytt kapital i respektive företag ävensom till kapitalinvesteringar i nybildade företag. Jämväl för oförmälda nya kapital måste nämligen i och för beräkning av den till olika förvärvskällor hänförliga gäldens storlek en uppdelning i eget och främmande kapital vidtagas.

Det syfte, som utskottet finge antagas hava velat uppnå med sitt ifrågasvarande förslag, nämligen en variation av den i olika förvärvsgrenar förefintliga gäldens storlek allt efter beräknad gäldavlastning, skulle enligt den lösning av förevarande spörsmål, som de sakkunniga tänkt sig, vinnas därigenom att för statens företag — i likhet med vad som vore förhållandet beträffande vissa enskilda företagare med verksamhet av större omfattning — supplementärregeln genomgående och utan inskränkning tillämpades. De sakkunniga ville emellertid påpeka, att detta icke finge så förstås, att med utgångspunkt från de sakkunnigas ställningstagande hänsynen till gäldavbetalningen skulle i praktiken leda till samma resultat som det av utskottet förutsatta amorteringsförfarandet. Enligt de sakkunnigas mening borde en minskning liksom en ökning av statens gäld icke betraktas såsom hänförlig till en bestämd verksamhetsgren. Såsom de sakkunniga hävdade, måste statens totala gäld anses belasta statens tillgångar i deras helhet. Vid sådant förhållande borde en förändring i gäldens storlek i överensstämmelse med innebörden i supplementärregeln likformigt fördelas å statens samtliga tillgångar. De sakkunniga hölle emellertid före, att vad utskottet åsyftat genom sitt förslag om amortering av statens gäld i vissa företag bleve tillbörligen beaktat vid genomförandet av de principer för gälds betalning, som de sakkunniga utvecklat.

Efter att hava erinrat om att till viss förvärvskälla hänförlig gäldränta skulle vid tillämpning av supplementärregeln motsvara en förräntning av samma förvärvskälla belastande gäld efter en för det upplånade kapitalet i dess helhet beräknad genomsnittlig räntefot, framhöllo de sakkunniga beträffande de statens företag, som vore underkastade beskattning, att fastställandet av den räntefot, enligt vilken den å nämnda företag belöpande gälldräntan skulle beräknas, borde äga rum med ledning av den räntefot, enligt vilken i genomsnitt ränta utgjordes å statens samtliga skulder. De sakkunniga sammanfattade i anslutning härtill sin ståndpunkt beträffande det till dem hänskjutna spörsmålet på följande sätt:

»För lösning av frågan i vad mån avdrag för gäldranta bör äga rum vid statens taxering till kommunal inkomstskatt förorda de sakkunniga sålunda, dels att för beräkning av den å de statens verksamhetsgrenar, som äro underkastade beskattning, belöpande gälden statens samtliga skulder fördelas på statens samtliga tillgångar i förhållande till de sistnämndas värde, i enlighet varmed till nämnda verksamhetsgrenar hänföres så stor andel av statens upplånade kapital, som motsvarar värdet av tillgångarna i berörda verksamhet, dels ock att gäldranteavdraget beräknas med ledning av den för statens samtliga skulder gällande genomsnittliga räntefoten.»

Vid bedömandet av verkningarna av en sådan ordning utgingo de sakkunniga från förhållandena vid utgången av budgetåret 1927/28 och räknade med en skuldbelastning å statens tillgångar av 55,9 procent, svarande mot skulder å 2 703 miljoner kronor och beräknade bruttotillgångar å 4 837 miljoner kronor, samt med en effektiv medelräntefot å statsskulden av 4,5 procent. Genom en kombination av angivna två procenttal kommo de sakkunniga till det resultatet att statens gäldrantor motsvarade 2,52 procent av värdet å tillgångarna. Sistnämnda procenttal avrundades av praktiska skäl till 2,5.

Beträffande frågan, huruvida det för gäldrantans beräkning avgörande procenttalet borde fastställas för ett år i sänder eller för en period av år eller tills vidare, funno de sakkunniga övertygande skäl tala för det sistberörda alternativet. Förhållandet mellan statens tillgångar och skulder syntes nämligen icke nämnvärt förskjutas för kortare perioder, och ur praktisk taxeringssynpunkt vore det givetvis till fördel, att ändring i grunderna för gäldranteavdragets beräkning icke alltför ofta vidtoges. Några särskilda bestämmelser angående uppskattningen av värdet å de statens tillgångar, varom kunde bliva fråga, syntes de sakkunniga ej erfordras, men de sakkunniga ville anmärka, att värdet av fast egendom givetvis borde upptagas efter taxeringsvärdet.

I överensstämmelse med de resultat, vartill de sakkunniga sålunda kommit, utarbetade de ett författningsutkast av det innehåll att i fråga om av staten bedriven skattepliktig verksamhet skulle vid intäktens beräkning såsom ränta å lånat kapital, oavsett huruvida eller till vilket belopp sådan ränta utgått, avdragas ett belopp motsvarande 2,5 procent av de i verksamheten använda tillgångarnas värde.

Med hänsyn till resultatet av vissa undersökningar beträffande verkningarna av de sakkunnigas förslag å de statens verksamhetsgrenar, som huvudsakligen kunde röna inflytande av förslaget, nämligen vattenfallsstyrelsens och domänstyrelsens förvaltningsområden, tillkännagåvo emellertid de sakkunniga en viss tvekan beträffande lämpligheten av förslagets omedelbara genomförande. Det hade nämligen vid nämnda undersökningar visat sig, att en tillämpning av förslaget under de rådande förhållandena beträffande de kommuner, inom vilka vattenfallsstyrelsen bedrev verksamhet, icke skulle hava tillfört kommunerna ökat skatteunderlag. För de kommuner, inom vilka under domänstyrelsens förvaltning stående fastigheter voro belägna, skulle

däremot en lagstiftning i föreslagen riktning i vissa fall hava medfört en omedelbar minskning av den till kommunal inkomstskatt skattepliktiga inkomsten. Icke ens ett till 2,0 sänkt procenttal för statens gäldränteavdrag, skulle, enligt vad undersökningarna utvisat, hava givit nämnvärt gynnsammare resultat för kommunerna än det av de sakkunniga föreslagna talet.

Med hänsyn till de angivna undersökningsresultaten och med beaktande av att riksdagen, enligt vad särskilda utskottets utlåtande gäve vid handen, finge antagas hava åsyftat icke att beröva någon kommun skatteintäkter utan att tillföra vissa kommuner, särskilt de av vattenfallsstyrelsens verksamhet berörda, ökade dylika intäkter, ifrågasatte de sakkunniga, huruvida icke med införande av en särslagstiftning i enlighet med det av de sakkunniga utarbetade förslaget tills vidare borde anstå.

1929 års sakkunnigas yttrande och förslag överlämnades sedermera till kommunalskatteberedningen för att tagas i övervägande vid fullgörande av beredningens uppdrag.

De sakkunnigas ståndpunkt och förslag.

Före behandlingen av statens avdrag för gäldränta skall här beröras det *allmänna spörsmålet om fördelning av gäldränta* å skattskyldigs olika förvärvskällor. Det förutsattes härvid, att förvärvskällornas omfattning skall vara densamma som enligt gällande ordning.

Vid den skattepliktiga inkomstens beräkning må räntan å all den skattskyldiges gäld avdragas, såväl gäld, vilken tillkommit för att möjliggöra och befrämja den skattskyldiges förvärvsverksamhet, som ock den skattskyldiges s. k. personliga gäld.¹ Till denna senare äro exempelvis att hänföra lån, som upptagits för förvärvande av personliga lösören, bestridande av levnadskostnader och infriande av personliga borgensförbindelser. Enligt den gällande huvudregeln skall från bruttointäkten av en förvärvskälla avräknas ränta å lånat kapital, som nedlagts i förvärvskällan eller använts för dess drift. Regeln utgår från att ett samband finnes mellan å ena sidan förvärvskällan och den intäkt densamma lämnar samt å andra sidan en viss del av den skattskyldiges gäld. Denna del av den skattskyldiges lån anses hava upptagits i och för innehavet och driften av förvärvskällan. De räntebelopp, som faktiskt erlagts för sådana till förvärvskällan hänförliga lån, skola vid inkomstberäkningen avdragas såsom en omkostnad för förvärvskällan. Ränta å gäld, som ej kan hänföras till någon viss förvärvskälla utan endast har samband med tillgodoseendet av den skattskyldiges personliga behov, skall enligt huvudregeln avdragas från intäkt av kapital. Sker amortering å de lån, som anses

¹ Här bortses från det speciella undantaget i 39 § 1 mom. kommunalskattelagen beträffande aktiebolags och ekonomiska föreningars ränta å gäld, som belöper å aktier och andelar i andra bolag eller föreningar.

äga samband med en viss förvärvskälla, kommer detta enbart denna förvärvskälla till godo. Dess ränteavdrag nedgår genom den faktiskt inträdande ränteminskningen beträffande de till förvärvskällan hänförliga lånen.

Enligt supplementärregeln sker en fördelning av den skattskyldiges gäldräntor å olika förvärvskällor i förhållande till de i förvärvskällorna nedlagda tillgångarnas bokförda värden eller saluvärden (undantagsvis anskaffningsvärden). Vid regelns tillämpning skall enligt förarbetena till nuvarande bestämmelser fördelning endast ske å sådana tillgångar, vilka äro avsedda att lämna avkastning. Med den gällande lagsiftningens ståndpunkt att räntan å all den skattskyldiges gäld må avdragas vid inkomstberäkningen skulle det icke heller överensstämja, att en del av gälden hänfördes till improduktiva tillgångar, t. ex. personliga lösören o. dyl., som icke lämna några intäkter, mot vilka gäldränteavdrag skulle kunna utnyttjas. Enligt supplementärregeln får sålunda förvärvskällan kapital icke ensam bära räntan å den gäld, som härör från förvärv av improduktiv egendom och andra kapitaldispositioner av personlig art, utan fördelning av denna ränta sker å alla slag av förvärvskällor, vari tillgångar finnas nedlagda. Förvärvskällan tjänst, för vilken i regel icke erfordras några tillgångar i skatteförfattningarnas mening, hålles härvidlag praktiskt taget utanför fördelningen. Detta kan ibland vara till fördel för hemortskommunen, i det att räntor å t. ex. studieskulder kunna komma att helt avdragas från intäkt av förvärvskällor i annan kommun, ifall utredning om skulderna ej kan förebringas. Då enligt supplementärregeln den skattskyldiges sammanlagda ränteutgifter anses belöpa å de olika förvärvskällorna i proportion till tillgångarnas värde, kommer ränta att påföras de olika förvärvskällorna likformigt efter den genomsnittliga räntesatsen för den skattskyldiges lån. Amorteringar å ett visst lån bidraga följaktligen till att nedbringa ränteutgifterna för alla förvärvskällor i samma grad, nämligen i proportion till tillgångarnas värde.

Gällande bestämmelser innehålla icke någon uttrycklig anvisning, huruvida huvudregeln och supplementärregeln må tillämpas samtidigt. Det vill dock synas, som om det skulle vara tillåtet att i första hand hänföra vissa gäldbelopp till de förvärvskällor, vari de enligt förebragt utredning kunna anses nedlagda, samt därefter fördela den återstående gälden å övriga förvärvskällor i förhållande till de däri nedlagda tillgångarna. Då lagstiftaren ansett huvudregeln giva den riktigaste fördelningen, synes det mest följdriktigt att alltid söka komma så nära denna fördelning som möjligt. Vid en samtidig tillämpning av de båda reglerna synes ränta å gäld, som utretts vara av personlig art, i sin helhet böra avdragas från intäkt av kapital och ej fördelas mellan de förvärvskällor, beträffande vilka det däri nedlagda, lånade kapitalet ej kunnat utredas, efter tillgångarnas värde. Att huvudregeln kan komma till användning beträffande vissa förvärvskällor, för vilka härför erforderlig utredning kan förebringas, fastän denna regel icke kan tillämpas å den skatt-

skyldiges samtliga förvärvskällor, är av särskild betydelse, då det är fråga om att bestämma den del av aktiebolags eller ekonomisk förenings gäld, som skall anses belöpa å aktier eller andelar, som lämnat utdelning. Enär räntan å sådan del av gälden endast må avdragas, i den mån den överstiger utdelningen, inverkar sättet för räntefördelningen härvidlag direkt på den absoluta storleken av den skattskyldiges sammanlagda skattepliktiga inkomst.

De gällande reglerna för gäldräntas fördelning innebära, att gäldräntor skola hänföras till de förvärvskällor, med vilka de objektivt sett äga samband, oavsett huruvida den skattskyldige därigenom kommer i tillfälle att utnyttja sitt ränteavdrag eller huru fördelningen till beskattning av den skattskyldiges inkomst mellan flera kommuner utfaller. En individualisering av de olika förvärvskällorna skall ske, så att dessa framträda klart avgränsade från varandra med avseende å ränteutgifter liksom beträffande rena driftkostnader. Gäldräntans fördelning äger sålunda betydelse för den skattskyldige i flera avseenden. Om en del av den skattskyldiges gäldräntor hänföres till förvärvskälla, som på grund härav kommer att visa underskott, och den skattskyldige ej i samma kommun har förvärvskällor med minst lika stort överskott, kan den skattskyldige gå förlustig gäldränteavdrag, enär underskottet icke må avräknas från inkomst i någon annan kommun. Har den skattskyldige förvärvskälla, vari fastighet ingår, och hänföres till denna förvärvskälla viss gäldränta, kan den skattskyldige likaledes gå miste om gäldränteavdrag, i den mån nettointäkt av förvärvskällan ändock skulle bortfalla på grund av procentavdrag. Även där gäldräntans fördelning icke inverkar på den skattskyldiges sammanlagda skatteunderlag, i det att han oavsett fördelningen kan utnyttja alla sina avdrag, kan fördelningen vara av betydelse, nämligen för uppdelningen av hans inkomstbeskattning å olika kommuner.

Huvudregeln vilar på den tankegången att, där en del av den skattskyldiges upplånade kapital disponerats för innehavet och driften av en viss förvärvskälla, ränteutgiften för motsvarande lån bör anses som en omkostnad för förvärvande av den inkomst, som förvärvskällan lämnar, i likhet med t. ex. löneutgifter och andra driftkostnader. Mellan förvärvskällan och vissa av den skattskyldiges skulder anses ett samband föreligga, vilket torde få uppfattas så att ett kausalsammanhang finnes mellan förvärvsverksamheten och dess resultat å ena sidan och en viss del av den skattskyldiges skuldsättning å andra sidan. Ur denna synpunkt skall avgöras, »huruvida ett upplånat kapital i verkligheten hänför sig till den ena eller andra förvärvskällan» (jfr anvisningarna till 44 § kommunalskattelagen punkt 1). Huvudregeln tager emellertid sikte på det rent yttre sammanhanget mellan förvärvskällan och den skuldsättning, som sker vid en investering av tillgångar i densamma. Detta synes vara ett formellt betraktelsesätt, som icke beaktar de djupare liggande orsakerna till skuldsättningen. Behovet av kapitaltillskott till en förvärvs-

källa kan visserligen giva den närmaste och omedelbara impulsen till en viss skuldsättning, men någon absolut kausalitet mellan dessa båda företeelser behöver fördenskull icke föreligga. Huruvida den skattskyldige skuldsätter sig, kan bero på hans eget skön. Han kan vid tillfället i fråga hava egna tillgångar disponibla för vederbörande investering men föredraga att finansiera densamma genom lån, då han icke vill fastlåsa sina egna tillgångar i förvärvskällan. Det kan också tänkas, att han måste upptaga lån för ändamålet, emedan han tidigare nedlagt alla sina tillgångar i andra förvärvskällor eller förbrukat dessa för sina personliga behov. Han kan sålunda vara bunden av tidigare dispositioner och därför nödgas upplåna medel just vid vederbörande investering. Det förhållandet att i samband med insättande av kapital i en förvärvskälla upplåning sker av ett visst belopp, synes dock icke böra för-
 anleda, att förvärvskällans kapitalbehov antages vara den enda orsaken till upplåningen. Om exempelvis en skattskyldig, som använt nästan alla sina egna tillgångar för att utvidga sin affärsrörelse, i samband med förvärvandet av en egnahemsfastighet måste skuldsätta sig för betydande belopp, kan det icke med fog göras gällande, att det uteslutande är fastighetsförvärvet som förorsakar eller nödvändiggör skuldsättningen. Ett kausalsammanhang finnes mellan den skattskyldiges samtliga kapitalinvesteringar och hans sammanlagda skuld. De olika investeringar, som den skattskyldige gjort, kunna sägas hava bidragit till skuldens uppkomst i proportion till varje investerings storlek. Varje tidigare investering av tillgångar i en förvärvskälla eller för personliga behov har medverkat till uppkomsten av det läge, som framkallar upptagandet av ett visst lån. Den tankegång, som ligger till grund för huvudregeln, skulle därför komma till uttryck på ett mera följdriktigt sätt, om samtliga gäldräntor kunde fördelas å de olika förvärvskällorna i förhållande till storleken av de kapitaltillskott, som dessa krävt. Utformandet och tillämpningen av en i sådan riktning modifierad huvudregel skulle emellertid möta utomordentligt stora svårigheter. Den skattskyldiges personliga gäld finge då hänföras till samtliga förvärvskällor, enär det vore ogörligt att utreda, vilka investeringar som den skattskyldige gjort för sina personliga behov, och då förvärvskällan kapital, som enligt den gällande huvudregeln skulle påföras dylika investeringar, eljest komme att erhålla en oproportionerligt stor andel i den skattskyldiges gäldräntor. En annan betydande svårighet vore att utreda icke blott alla tillskott av kapital till de olika förvärvskällorna utan även alla uttag av kapital ur desamma, vilket vore nödvändigt för att för varje beskattningsår bestämma det i respektive förvärvskällor investerade kapitalet. Den närmare utformningen av en dylik ordning skulle bliva mycket vanskelig, och huru man än ställde sig till olika härvid uppkommande spörsmål, torde man icke kunna komma till ett ur principiell synpunkt helt tillfredsställande resultat. Det torde sålunda kunna sägas, att den gällande huvudregeln med hänsyn till gäldens fördelning mellan förvärvskällorna är be-

häftad med påtagliga brister men att möjligheterna att avhjälpa dessa äro ganska små. Dessa brister framträda även beträffande den räntefot, efter vilken gäldränta påföres de olika förvärvskällorna, samt beträffande verkningarna av amorteringar å den skattskyldiges lån.

Storleken av den räntefot, efter vilken en förvärvskälla påföres ränta å den till densamma hänförliga gälden, blir genom huvudregeln beroende av villkoren för de lån, som anses anknutna till förvärvskällan. Räntans storlek vid ett lån beror bl. a. på arten av den säkerhet, som ställes för lånet, ränteläget vid den tidpunkt, då lånet upptages, och andra förhållanden, som icke behöva hava närmare samband med den förvärvskälla, till vilken lånet hänförts, och dess speciella behov än med övriga förvärvskällor. Ränteutgifternas fördelning mellan förvärvskällorna kan till följd härav förskjutas på ett i princip oriktigt sätt.

Huvudregeln har även den innebörden att amorteringar å ett visst lån minska ränteavdraget för den förvärvskälla, till vilken lånet hänförts, oavsett om det i förvärvskällan investerade kapitalet undergått någon förändring. Det behöver icke finnas något samband mellan en amortering och den förvärvskälla, å vars gäld amorteringen sker. Det beror oftast av den skattskyldiges eget val, vilka skulder som amorteras i första hand och vilka tillgångar som tagas i anspråk härför. Om ett lika stort kapital som den till en viss förvärvskälla hänfödda gälden uttages ur förvärvskällan utan att gälden betalas, anses räntan å denna gäld alltjämt belasta förvärvskällan. Huvudregeln kan med hänsyn härtill giva mindre tillfredsställande resultat, då det är fråga om att fastställa den skuld, som »i verkligheten» hänför sig till den ena eller andra förvärvskällan.

Den gällande supplementärregeln har karaktären av en schablon att falla tillbaka på, då utredning enligt huvudregeln om orsakerna till gäldens uppkomst ej kan förebringas. Supplementärregeln kan alltid tillämpas, även om det ibland kan vara vanskligt att fastställa fullt jämförbara värden för den skattskyldiges olika tillgångar. Vid utformningen av supplementärregeln har det direkta sambandet mellan förvärvskällan och den gäld, som hänföres till densamma, skjutits åt sidan. Hänsyn tages endast till kapitalinvesteringar, som lett till förvärv av bokföringsmässigt redovisade eller eljest realiserbara tillgångar i förvärvskällan. Kapital kan emellertid investeras i en förvärvskälla utan att disponeras för förvärv av sådana tillgångar, som framträda i bokföringen eller anses hava saluvärde. Investerat kapital kan exempelvis användas till upparbetande av good will o. dyl. utan att några på gäldräntefördelningen inverkan tillgångar därvid tillföras förvärvskällan. Om man såsom norm för gäldräntefördelningen uppställer kausalsammanhanget mellan förvärvskällan och den gäld, som skall hänföras till densamma, kunna därför supplementärregelns resultat te sig såsom avvikande från den principiellt önskvärda fördelningen.

Supplementärregeln har motiverats med att den förefaller naturlig och

mest överensstämmande med ekonomiska principer. Det har framhållits, att den skattskyldiges gäld bör anses i samma mån belasta alla hans tillgångar. Tillgångarnas olika ansvarighet för den skattskyldiges lån har däremot ej ansetts hava med gäldräntefördelningen att skaffa. Det synes ock ur beskattningssynpunkt vara utan betydelse, i vilken ordning den skattskyldiges tillgångar av det ena eller andra slaget häfta för hans olika förpliktelser. Detta torde närmast vara ett privaträttsligt spörsmål, som huvudsakligen är av betydelse för den skattskyldiges borgenärer.

Vid övervägande av frågan om gäldräntans fördelning bör man enligt de sakkunnigas mening i första hand söka klargöra, vilket resultat av fördelningen som ur beskattningssynpunkt synes riktigt och rättvist och följaktligen bör eftersträvas. Olika hänsyn och synpunkter göra sig härvid gällande. Den skattskyldige har ett visst intresse av att kunna utnyttja sina gäldräntavdrag och procentavdrag på fördelaktigaste sätt, så att han icke blir beskattad för mer än sin samlade nettointkomst. Principen om det kommunala beskattningsområdets slutenhet kräver däremot, att gäldräntor avdragas vid de förvärvskällor, till vilka de på objektiva grunder anses höra, oavsett om den skattskyldiges avdrag därigenom kunna utnyttjas. Garantibeskattningen syftar å sin sida till att ålägga fastighetsägarna såsom grupp en viss merbelastning genom uttagande av objektskatt, oavsett huruvida och i vad mån den ene eller andre fastighetsägaren drabbas därav. Då garantibeskattnings belastning av fastighetsägaren röner inflytande av nettointäkten från den förvärvskälla, vari fastigheten ingår, är det av betydelse för denna beskattning att gäldräntorna hänföras till de förvärvskällor, med vilka de kunna anses äga samband. Ett kommunalpolitiskt krav, som framträtt med allt större styrka, är slutligen att gäldräntorna skola fördelas å de olika förvärvskällorna på sådant sätt att kommunernas andelar i beskattningen av den skattskyldiges samlade inkomst bliva riktigt avvägda. De gällande räntefördelningsreglerna hava emelleftid icke utformats med tanke på att främja någon viss såsom önskvärd betraktad uppdelning av den skattskyldiges sammanlagda inkomst mellan flera kommuner.

Med de gällande principerna om det kommunala beskattningsområdets slutenhet och fastighetsägarnas merbelastning genom garantibeskattning synes det bäst överensstämma att hava en räntefördelning med hänsyn till det logiska samband, som kan anses föreligga mellan förvärvet av den inkomst, som en förvärvskälla lämnar, och den skattskyldiges gäldbekostning. En viss del av hela skulden betraktas då såsom en förutsättning för förvärvskällans bestånd och drift, och den av skuldsättningen betingade ränteutgiften behandlas såsom en direkt omkostnad för förvärvskällan. Med denna utgångspunkt har det synts de sakkunniga vara ett principiellt önskemål att omforma huvudregeln i sådan riktning, att fördelning kunde ske i proportion till hela de kapitaltillskott, som de olika förvärvskällorna krävt, i stället för med hänsyn

till de upplånade kapitalbelopp, som tekniskt sett ansluta sig till de olika förvärvskällorna med avseende å omständigheterna vid lånens upptagande. De sakkunniga hava emellertid, såsom ovan berörts, funnit en sådan ändring knappast vara genomförbar. Då det på grund av utredningssvårigheter ofta icke är möjligt att tillämpa huvudregeln, skulle måhända en ändring av densamma icke heller få så genomgripande verkningar.

Om de sakkunnigas i kapitel II framlagda förslag angående utnyttjande av underskottsavdrag utan begränsning till viss kommun genomföres, blir ordningen för gäldräntans fördelning av mindre betydelse för de skattskyldiga. Skulle därjämte garantibesattningen i en framtid bliva avskaffad, bleve fördelningen huvudsakligen ett spörsmål om kommunernas inbördes delaktighet i de skattskyldigas inkomstskatteunderlag. För den skattskyldige vore det blott en fråga om de skattesatser, efter vilka han skulle hava att erlagga kommunalskatt för sin sammanlagda nettoinkomst. Man kunde då inrikta sig på att anordna gäldränteavdragen så att de befrämjade en önskvärd och skälig uppdelning av den skattskyldiges samlade inkomst mellan flera kommuner. Så länge den nuvarande principen att den skattskyldiges inkomst skall anses härflyta från olika förvärvskällor bibehålles, måste givetvis en särskild norm för gäldräntornas fördelning finnas.

Betraktar man gäldräntefördelningen enbart såsom ett spörsmål om inkomstskatteunderlagets uppdelning mellan kommunerna, synes det vara möjligt att hava ett enklare system än det nuvarande, helst med endast en regel, som icke erbjuder större svårigheter i tillämpningen. Gäldräntefördelningen behöver då enbart syfta till att förverkliga de allmänna grundsatser för beskattningsföremålets fördelning mellan kommunerna, som anses riktiga. Den nuvarande huvudregeln skulle under sådana omständigheter knappast hava någon uppgift att fylla. Att fördela gäldräntorna efter värdet å förvärvskällornas tillgångar, såsom nu sker enligt supplementärregeln, vore givetvis tänkbart men skulle måhända icke vara tillfredsställande ur alla synpunkter. Detta kunde nämligen i vissa fall vara ägnat att skärpa ojämnheter mellan kommunerna vid fördelningen av den skattskyldiges inkomstskatteunderlag. För att motverka ojämnheter i denna fördelning kunde det i stället övervägas att differentiera gäldräntorna efter storleken av förvärvskällornas nettoavkastning. Såsom ett uttryck för avkastningen skulle i detta sammanhang nettointäkten utan gäldränteavdrag kunna godtagas. Det torde icke innebära någon större olägenhet att avkastningen i så fall även innefattade värdet av den skattskyldiges egen arbetsinsats. En förvärvskällas avkastning, som åtminstone på längre sikt är ett uttryck för de i förvärvskällan nedlagda tillgångarnas värde, torde ur den interkommunala beskattningens synpunkt kunna ifrågakomma såsom en lämplig fördelningsgrund, vilken bättre än tillgångarnas värde skulle ansluta sig till fluktuationerna under olika år i förvärvskällans produktionskapacitet och lönsamhet. De förvärvskällor, som lämnat

en i förhållande till de däri nedlagda tillgångarnas värde god avkastning, skulle då få bära en relativt större del av gäldräntan, och de förvärvskällor, vilkas avkastning varit förhållandevis ringa, skulle belastas lindrigare med ränteutgifter. En utjämning skulle på detta sätt kunna komma till stånd i viss utsträckning och en skäligare fördelning mellan kommunerna i stort sett erhållas. Sedan principen om det kommunala beskattningsområdets slutenhet en gång brutits beträffande underskottsavdrag, skulle några principiella betänkligheter ej behöva hysas beträffande ett dylikt alternativ.

En annan utväg i ett sådant läge som här förutsatts, nämligen då utnyttjande av underskottsavdrag medgivits utan begränsning till viss kommun och garantiskatten borttagits, skulle vara att, i anknytning till vad 1921 års kommunalskattekommitté föreslagit såsom ett sekundärt alternativ, alltid låta taxeringsmyndigheterna verkställa fördelning av den skattskyldiges gäldräntor å olika förvärvskällor efter skälighet. Härigenom skulle kunna undvikas eller i varje fall motverkas uppenbart obilliga resultat beträffande kommunernas inbördes delaktighet i beskattningen av en persons inkomst till följd av förvärvskällornas olika avkastningsförmåga. Mot en sådan lösning kunde å andra sidan invändas, att den vore ägnad att leda till tvistigheter och att framkalla en allmän osäkerhet hos de skattskyldiga beträffande vilka beskattningsresultat de hade att räkna med. De sakkunniga hava emellertid icke haft anledning att taga bestämd ståndpunkt till frågan om gäldräntornas fördelning under de här diskuterade, för de sakkunnigas del icke aktuella förutsättningarna. Detta spörsmål måste även bedömas med hänsyn till den allmänna beskaffenheten av ett framtida, reformerat kommunalt skattesystem.

Så länge man icke frångår principen om det kommunala beskattningsområdets slutenhet beträffande utnyttjandet av underskottsavdrag och bibehåller garantibeskattningsens merbelastning beträffande förvärvskällor, vari fastighet ingår, är man hänvisad till att upprätthålla individualiseringen av förvärvskällorna med avseende å den skattskyldiges gäldbelastning. Om man därvid fasthåller vid en gäldräntefördelning med hänsyn till kausalsammanhanget mellan förvärvskällorna och den skattskyldiges olika skulder, torde den gällande huvudregeln knappast kunna undvaras, även om viss kritik kan riktas mot densamma. Ett avskaffande eller en omläggning av huvudregeln skulle för övrigt åstadkomma vissa rubbningar i de nuvarande beskattningsförhållandena. Sådana rubbningar synas emellertid icke lämpligen böra komma i fråga, förrän det är möjligt att definitivt taga ställning till spörsmålet om gäldräntornas fördelning. Först sedan en sådan ordning för underskottsavdragens utnyttjande som de sakkunniga föreslagit blivit genomförd och garantibeskattningen avskaffats, torde tiden vara mogen för en allmän revision av reglerna om gäldräntas fördelning. Det skulle vara olämpligt att nu på kort sikt vidtaga ändringar i de gällande räntefördelningsreglerna, då det med hänsyn till den kommande utvecklingen är ovisst, huruvida reglerna

behöva vara av så komplicerad art som under nuvarande förhållanden eller om något behov av fördelningsregler ens kommer att finnas.

Bibehålles den gällande huvudregeln tills vidare oförändrad, synes det också lämpligt och nödvändigt att hava kvar supplementärregeln. Det finnes många fall, då man icke kan härleda gäld, för vilken den skattskyldige häftar, från någon viss förvärvskälla, och supplementärregeln fyller då ett behov genom att giva erforderlig stadga åt fördelningsförfarandet. De sakkunniga hava fördenskull icke funnit anledning att framlägga förslag om ändringar av de allmänna reglerna angående fördelning av skattskyldigs gäldränta å olika förvärvskällor.

Statens rätt till avdrag för gäldränta skall härefter behandlas med utgångspunkt från det resultat, vartill de sakkunniga kommit beträffande de allmänna reglerna för fördelning av gäldränta, nämligen att de nuvarande reglerna böra bliva oförändrade i avvaktan å mera genomgripande reformer på den allmänna kommunalskattens område.

Staten skiljer sig såsom offentligt rättssubjekt från enskilda skattskyldiga i flera avseenden. I beskattningshänseende är att märka att staten i motsats till privatpersoner icke är skattskyldig för inkomst av kapital eller av tillfällig förvärvsverksamhet samt ej heller för all inkomst av rörelse. Ur ekonomisk synpunkt intager staten en särställning dels såtillvida att den för sina offentliga uppgifter innehar improduktiv egendom i utomordentligt stor omfattning och dels därutinnan att den tack vare sin beskattningsmakt och övriga höghetsrättigheter har obegränsad kredit och därför kan finansiera sina förvärv av tillgångar praktiskt taget helt genom lån. Sistnämnda förhållande innebär, att staten kan driva näringsföretag utan insats av eget kapital. Staten kan upplåna allt kapital, som behöver investeras i en viss förvärvskälla, och i budgeten rubricera de medel, som tillföras förvärvskällan, såsom lånemedel.

Grundtanken vid införandet av kommunal skattskyldighet för staten beträffande dess inkomst från vissa slag av förvärvsverksamhet var, såsom 1928 års riksdags särskilda utskott uttryckte saken, att staten, i de fall den uppträdde såsom konkurrent till enskilda företag, skulle få vidkännas kommunalskatt i huvudsaklig likhet med de enskilda företagen. Det har emellertid visat sig, att staten kunnat utöva förvärvsverksamhet med ett mycket obetydligt tillskott av eget kapital, medan privata företagare regelmässigt måst göra procentuellt räknat ganska betydande insatser av eget kapital för att kunna driva sina företag. Den olikhet mellan staten och enskilda beträffande den kommunala inkomstbeskattningens tyngd, som härigenom uppstått, har tidigare påtalats. De sakkunniga hava även för sin del kommit till det resultatet att kommunerna icke böra komma i ett sämre läge, om en förvärvskälla är i statens hand än om den är i enskild ägo. Olika vägar att i förevarande avseende jämställa staten med enskilda företagare kunna tänkas.

De år 1929 tillkallade sakkunniga föreslogo, att endast supplementärregeln skulle tillämpas beträffande staten. Statens samtliga skulder skulle fördelas å dess samtliga tillgångar i förhållande till tillgångarnas värde. Skulderna skulle därvid fördelas icke blott å tillgångarna i statens skattepliktiga förvärvskällor utan även å tillgångarna i de för staten icke skattepliktiga förvärvskällorna (kapital m. m.) samt å statens improduktiva egendom. De statens verksamhetsgrenar, som vore underkastade kommunal inkomstbeskattning, skulle alltså anses vara belastade med å dem proportionellt belöpande andelar i den totala statsskulden. Denna belastning beräknades med utgångspunkt från förhållandena vid utgången av budgetåret 1927/28 till ungefär 56 procent av tillgångarnas värde. För den skuld, som med en sådan proportionering belöpte å tillgångarna i statens skattepliktiga förvärvskällor, skulle gäldranta enligt de sakkunnigas förslag avdragas efter en för staten genomsnittligt beräknad räntefot. Tekniskt sett utformades förslaget på sådant sätt att avdrag för gäldranta skulle beträffande varje förvärvskälla ske med 2,5 procent av tillgångarnas värde, oavsett huruvida eller till vilket belopp ränta utgått för de olika förvärvskällorna.

Sedan ifrågavarande förslag framlades, har statens ekonomiska ställning undergått en radikal förändring. Den totala statsskulden vid utgången av budgetåret 1942/43 uppgick till omkring 8 320 miljoner kronor, och värdet av statens tillgångar vid nämnda tidpunkt uppskattades till omkring 6 245 miljoner kronor.¹ Tillgångarna understego sålunda skulderna och motsvarade icke mer än 75 procent av dessa. Denna proportion har därefter genom ökad skuldsättning förskjutits i ofördelaktig riktning. Det är tydligt, att i nuvarande läge en tillämpning å staten av supplementärregeln utan några modifikationer skulle praktiskt taget vara liktydig med statens frikallande från kommunal inkomstskatt. Röntan å den gäld, som skulle hänföras till de skattepliktiga förvärvskällorna, bleve så betydande att någon nettointäkt å dessa förvärvskällor i regel icke skulle uppkomma. Förhållandet skulle i stort sett bliva detsamma, även om statsskulden på sätt 1929 års sakkunniga föreslogo fördelades jämväl å statens mycket betydande improduktiva tillgångar, vilka kunna sägas motsvara enskilda skattskyldigas personliga lösören o. dyl. Den föreslagna metoden för fördelning av statens gäldrantor kan därför icke numera utgöra något bidrag till lösning av den föreliggande frågan om statens likställande med enskilda beträffande avdrag för gäldranta. En tillämpning av supplementärregeln å staten med här antydda konsekvenser synes med gällande ordning icke kunna komma i fråga, eftersom utredning om den gäld, som i skattelagarnas mening nedlagts i statens förvärvskällor, alltid kan och bör förebringas vid taxeringarna samt föranleda tillämpning av huvudregeln.

Den eftersträfvade jämlikheten mellan staten och enskilda kan enligt de sakkunnigas förmenande icke åstadkommas genom att enbart tillämpa supp-

¹ Uppgifterna äro hämtade ur Riksgäldskontorets årsbok för budgetåret 1943/44, tabell 22.

lementärregeln å staten. Man synes i stället böra utgå från den skuldsättning, som i allmänhet förekommer beträffande privat förvärvsverksamhet, och söka avväga statens gälldränteavdrag med hänsyn till en dylik inom det enskilda näringslivet normal gäldb belastning. För att staten skall bli beskattad på samma sätt som de enskilda synes det nödvändigt, att staten icke får åtnjuta gälldränteavdrag i större utsträckning än som motsvarar den inom privata företag vanligen förekommande skuldsättningen.

Såsom mått för skuldsättningen kan lämpligen användas den till en förvärvskälla hänförliga skuldens storlek i förhållande till de i densamma nedlagda tillgångarnas värde. Med utgångspunkt från tillgångarnas värde synes en riktig jämförelse mellan staten och de enskilda skattskyldiga kunna anställas. Den genomsnittliga skuldsättningen för enskilda företag, räknad i procent av tillgångarnas värde, kan lämpligen tjäna till ledning för utformandet av statens gälldränteavdrag. Vid anpassningen av detta avdrag efter de privata företagens allmänna skuldnivå synas två möjligheter föreligga. Antingen kan ränteavdrag obligatoriskt utgå i förhållande till en skuldsumma, som bestämes efter en fast procent av de i varje förvärvskälla nedlagda tillgångarnas värde, oavsett huru stor den till förvärvskällan hänförliga skulden är enligt den gällande huvudregeln, eller ock är det möjligt att endast fastställa en övre gräns i förhållande till tillgångarnas värde för den skuldsättning, varå ränta må avdragas. De sakkunniga hava ansett det senare alternativet vara att föredraga. Genom att den gällande huvudregeln i detta fall kan tillämpas intill den fastställda maximigränsen bliva de synpunkter, som ligga till grund för riksdagens begäran om utredning av spørsmålet angående statens gälldränteavdrag, bäst tillgodosedda. På detta sätt skulle ock staten beträffande sin kanske mest betydelsefulla förvärvskälla, kraftverksrörelsen, bliva ställd i samma läge som de privata företagen, vilka få avdraga räntan å det lånade, i förvärvskällorna faktiskt nedlagda kapitalet och som i allmänhet icke driva sin verksamhet med lånat kapital i större omfattning än som motsvarar den maximigräns, vilken skulle gälla för staten.

Om maximigränsen för statens gälldränteavdrag, såsom de sakkunniga förorda, skall beträffande varje förvärvskälla anknytas till en skuldsättning, motsvarande viss kvotdel av tillgångarnas värde, är det nödvändigt att även bestämma, huru den högsta avdragsgilla, å denna skuld belöpande räntan skall beräknas. Det torde vara försvarligt och lämpligt att härvid taga hänsyn till *statens* ränteutgifter och helt bortse från räntesatserna för de privata företagens lån. Detta synes icke vara ägnat att i nämnvärd grad motverka den åsyftade likformigheten i beskattningen av staten och enskilda, enär räntesatserna för privata lån och statslån i stort sett ansluta sig till varandra. Frågan blir då, vilken statlig räntefot som skall tillmätas avgörande betydelse vid fastställandet av det högsta tillåtna gälldränteavdraget för statens förvärvskällor. Man kan härvidlag tänka sig att tillämpa den ränte-

fot, efter vilken ränta i genomsnitt erlagts för de till vederbörande förvärvskälla hänförliga lånen, eller också erbjuder sig den utvägen att välja en enhetlig, fast räntefot, som får vara utslagsgivande för gäldräntans maximering beträffande alla statens förvärvskällor. Att fastställa en övre gräns för gäldränteavdraget genom att anbringa den verkliga räntesatsen för de till en viss statlig förvärvskälla hänförliga lånen å det högsta medgivna skuldbeloppet synes emellertid vara allt för omständligt, då det gäller att åstadkomma en lämplig schablon för statens taxering. Det bör vara tillfyllest att grunda maximeringen på en genomsnittlig räntesats för statsskulden under en längre tidrymd. Denna utväg är enligt de sakkunnigas mening avgjort att föredraga. För detta fall bör begränsningen av statens avdrag för gäldränta av praktiska skäl utformas så att det högsta medgivna ränteavdraget bestämmes direkt såsom en viss kvotdel av de i varje förvärvskälla nedlagda tillgångarnas värde, vilken erhålles genom att kombinera maximiprocenten för skuldsättningen i förhållande till tillgångarnas värde med den valda genomsnittliga räntesatsen för statsskulden. I enlighet härmed föreslå de sakkunniga, att staten såsom hittills skall åtnjuta gäldränteavdrag enligt den gällande huvudregeln, ehuru med den begränsningen att avdraget för varje förvärvskälla icke må överstiga viss procent av samtliga de i förvärvskällan nedlagda tillgångarnas värde (*avdragsprocenten*).

Beträffande den här föreslagna inskränkningen av statens rätt till avdrag för gäldränta synas några betänkligheter av principiell art icke behöva möta. Den kommunala inkomstbeskattningen av staten har icke karaktär av förmågebeskattning, utan dess uppgift är närmast att tillförsäkra kommunerna vissa skäliga skattebidrag såsom vederlag för kommunernas anordningar till förmån för bl. a. den av staten bedrivna förvärvsverksamheten. För en sådan beskattning synes det vara en riktig norm att skattebidraget bestämmes på samma sätt som om den statliga verksamheten varit i privat hand och bedrivits under normala förutsättningar. Att det beträffande staten ej är fråga om skatt efter förmåga ligger i sakens natur och framgår även därav att staten icke är skattskyldig för inkomst av kapital eller tillfällig förvärvsverksamhet och ej heller för inkomst av vissa slags rörelse.

Därest statens affärsdrivande verk på föreslaget sätt i beskattningshänseende likställas med enskilda företag, framträder det affärsmässiga resultatet av den statliga verksamheten bättre. Detta resultat kommer icke omedelbart till synes, om statens förvärvsverksamhet åtnjuter skatteprivilegier i förhållande till de enskilda företagen. Får staten åtnjuta särskilda förmåner vid kommunalbeskattningen, innebär detta, att en del kommuners skattskyldiga lämna speciella bidrag efter proportionell grund till den statliga förvärvsverksamheten inom kommunerna. De redovisade resultaten av driften häröra då delvis från dessa bidrag och äro icke ett rättvisande uttryck för utfallet av verksamheten.

De sakkunnigas förslag innefattar icke någon sådan regel om beräknade amorteringar å den i statens förvärvskällor nedlagda gälden som 1928 års riksdags särskilda utskott efterlyste. Utskottet önskade en norm för i vad mån vederbörande statliga verksamhetsgren skulle anses amortera den gäld som vilade på densamma. Det har emellertid icke syntts de sakkunniga tilltalande att införa en särskild schablon för staten av den innebörd att dess enligt huvudregeln till en särskild förvärvskälla hänförliga lån skulle anses amorterade i viss takt för beskattningens vidkommande. Staten skulle därigenom principiellt sett komma i ett sämre läge än de enskilda skattskyldiga, vilka hava full frihet att amortera sina olika lån och få sina dispositioner i detta avseende godkända ur beskattningssynpunkt. Visserligen kan i detta sammanhang framhållas, att staten har möjlighet att underlåta amorteringar å de till dess skattepliktiga förvärvskällor anknutna lånen och att använda för detta ändamål tillgängliga medel till att avbetala andra, för den kommunala inkomstbeskattningen ovidkommande lån eller till att öka sitt kapital, beträffande vilket skattskyldighet till kommunal inkomstskatt ej föreligger. Det torde dock icke få förutsättas, att staten avsiktligt förfar på detta sätt för att undandraga kommunerna ur statens synpunkt relativt obetydliga skattebelopp. Den av de sakkunniga föreslagna begränsningen kan för övrigt sägas i princip innebära en antagen amortering av statens till de olika förvärvskällorna hänförliga lån ned till en viss kvotdel av tillgångarnas värde. Att härutöver införa särskilda regler för amortering av statens gäld i beskattningshänseende såsom ett komplement till den nuvarande huvudregeln har icke syntts vara erforderligt för att i stort sett likställa staten med de enskilda skattskyldiga och skulle för övrigt göra deklara-tions- och taxeringsförfarandet ganska invecklat.

I syfte att erhålla en uppfattning om proportionen mellan eget och främmande kapital inom den privata förvärsverksamheten samt med ledning därav kunna föreslå en maximisiffra för statens gälldränteavdrag hava de sakkunniga verkställt vissa undersökningar beträffande ett antal privata företag. Närmare redogörelse för dessa undersökningar lämnas i bilaga E. Av densamma framgår, att det främmande kapitalet inom de privata elektricitets- och kraftverksföretagen åren 1942 och 1943 i genomsnitt uppgick till ungefär 52 procent av tillgångarnas värde samt att det främmande kapital, varå ränta utgått, utgjorde ungefär 38 procent av nämnda värde. För ett 40-tal trämasse- och andra skogsindustriföretag voro enligt vad de verkställda undersökningarna givit vid handen motsvarande procenttal 48 och 36 för 1942 samt 45 och 32 för 1943. Till jämförelse har utretts den skuldsättning, varå gälldränta beräknats för statens vattenfallsverk. Det i räkenskaperna redovisade främmande kapitalet uppgick i detta fall, såsom av bilaga E framgår, för nämnda år till mer än 90 procent av tillgångarnas värde.

Det har syntts de sakkunniga vara lämpligt att utgå från en genomsnittlig

skuldsättning inom den enskilda förvärvsverksamheten å 40 till 50 procent av tillgångarnas värde och anpassa begränsningen av statens gäldränteavdrag efter en sådan nivå. Vid valet av den genomsnittliga räntefot för statens lån, efter vilken räntan å det enligt sådana grunder begränsade lånekapitalet i statens förvärvskällor skall beräknas för erhållande av det högsta medgivna ränteavdraget, hava de sakkunniga utgått från den effektiva medelräntefoten för den fonderade statsskulden under åren 1935—1944. Räknar man med medeltalet för dessa år, vilket är 3,80 procent, kommer man vid en begränsning av skuldsättningen till 40 procent av tillgångarna till en avdragsprocent å 1,52 och vid en begränsning till 50 procent av tillgångarna till en avdragsprocent å 1,90. Med räntefoten för 1944 å 3,47 procent, vilken är den lägsta för tioårsperioden, och med en begränsning av skuldsättningen till 40 procent erhålles en avdragsprocent å 1,39. Med räntefoten för 1935 å 4,19 procent, vilken är den högsta under perioden, och 50 procents begränsning av skuldsättningen blir avdragsprocenten 2,10. Då av praktiska skäl endast avjämnade tal synts kunna komma i fråga, hava de sakkunniga varit hänvisade till att överväga procent-talen 1,5 och 2,0.

Verkningarna av de båda procenttal, som sålunda kommit i fråga, hava undersökts på det område, där den föreslagna maximeringen skulle få sin huvudsakliga betydelse, nämligen vattenfallsstyrelsens olika verksamhetsgrenar. Det har därvid visat sig, att beträffande de av vattenfallsstyrelsen förvaltade fastigheterna endast obetydliga ändringar skulle inträda, medan för statens kraftverksrörelse en påtaglig ökning av skatteunderlaget skulle uppkomma. Denna ökning har för taxeringsåren 1943 och 1944 beräknats till omkring 58 000 respektive 79 000 skattekronor vid en avdragsprocent å 1,5 och till omkring 34 000 respektive 53 000 skattekronor vid en avdragsprocent å 2,0. Ökningen är för båda åren mindre än den minskning av gäldränteavdraget, som maximeringen skulle hava åstadkommit, beroende på att procentavdragen icke kunnat till fullo utnyttjas. Om i stället för den nuvarande garantibeskattningen hade funnits en fristående objektskatt å fastighet, skulle verkningarna av begränsningen givetvis hava varit större och ökningen av skatteunderlaget till fullo motsvarat gäldränteavdragets minskning.

De av statens vattenfallsverks taxeringar berörda kommunerna skulle genom en gäldräntebegränsning av angivet slag för taxeringsåren 1943 och 1944 hava erhållit tillskott till skatteunderlaget av varierande storlek. De mest framträdande ökningarna hava kunnat konstateras för kommuner i Älvsborgs län och några skattetyngda kommuner i Norrland. Ehuru i vissa fall icke obetydliga sänkningar av de kommunala utdebiteringarna hade åstadkommit, skulle verkningarna ej hava haft någon egentlig betydelse ur skatteutjämningsynpunkt.

Resultaten av de verkställda undersökningarna beträffande såväl de privata företagens skuldsättning åren 1942 och 1943 som räntefoten för stats-

skulden synas mer hänvisa till en avdragsprocent å 1,5 än 2,0. Detta intryck förstärkes av statslåneräntans oavbrutna nedgång under senare tid och den framträdande tendensen att hålla denna ränta vid en låg nivå. Mot bakgrunden av förhållandena under åren 1942 och 1943 förefaller det lägre procenttalet synnerligen väl ansluta sig till gäldränteavdragen inom det enskilda näringslivet.

Valet av procentsats måste emellertid i viss mån bliva avhängigt av den tid, för vilken densamma skall gälla. En sådan procentsats som den här ifrågasvarande kan fastställas för ett år i sänder eller för en period av år eller ock intagas i skattelagarna för att gälla tills vidare. Huru man skall förfara i detta avseende, är beroende av huruvida några större förändringar kunna förväntas i de förhållanden, vartill hänsyn tages vid procentsatsens bestämmande. Större förskjutningar beträffande den privata förvärvsverksamhetens gäldbundenhet torde, såvitt nu kan bedömas, knappast komma att inträda inom den närmaste framtiden. Med hänsyn till det rådande ekonomiska läget synas några mera betydande förändringar i den allmänna räntenivån icke heller vara att vänta. De sakkunniga hava därför icke ansett det behöva väcka några betänkligheter, om avdragsprocenten fastställes för en längre period framåt i tiden genom ett särskilt stadgande i kommunalskattelagen. Vid detta förhållande har det emellertid syntts önskvärt att med avseende å avdragsprocentens storlek erhålla en viss marginal, som borgar för att staten icke heller kommer i en sämre ställning än de enskilda skattskyldiga. De sakkunniga hava med hänsyn härtill stannat vid att föreslå en avdragsprocent av 2,0. Detta procenttal torde vara av den storlek att det icke ens vid en höjning av den nuvarande räntenivån med någon procent skulle framstå såsom anmärkningsvärt lågt. Det föreslagna procenttalet är avsett att gälla icke blott rörelse, på vilken förvärvskälla närmast tagits sikte vid talets bestämmande, utan även jordbruksfastighet och annan fastighet. Beträffande de båda sistnämnda slagen av förvärvskällor torde en dylik begränsning av statens gäldränteavdrag vara av mycket liten betydelse. Procenttalet 2,0 synes emellertid vara tillräckligt högt även för de relativt få fall, då begränsningen skulle inverka på beskattningen av statens fastighetsinkomster.

Den av de sakkunniga föreslagna begränsningen av statens gäldränteavdrag är anordnad såsom en maximering i förhållande till värdet av de i statens förvärvskällor nedlagda tillgångarna. Vid sådant förhållande är det nödvändigt att taga ställning till vissa frågor rörande sättet för bestämmande av detta värde. Enligt de gällande föreskrifterna för supplementärregelns tillämpning skall i fråga om skattskyldig, som haft ordnad bokföring, fördelning i regel ske i förhållande till det bokförda värdet av tillgångarna. Endast om tillgångar värdesatts orimligt lågt eller högt, kan deras värde under vissa förutsättningar i stället beräknas till saluvärdet eller anskaffningsvärdet. När det är fråga om staten, är det enligt de sakkunnigas mening tillräckligt att an-

knyta maximeringen enbart till det bokförda värdet. Staten har en fullständig och väl ordnad bokföring för sina förvärvskällor. De vid bokföringen av tillgångarna i statens förvärvsverksamhet tillämpade grunderna torde i allmänhet icke skilja sig i någon väsentlig mån från vad som gäller inom den enskilda förvärvsverksamheten. Det får även anses uteslutet, att staten skulle hålla sina bokförda värden på en otillbörligt hög nivå, t. ex. genom för små avskrivningar, för att därigenom kunna bättre utnyttja sina gäldränteavdrag vid den kommunala inkomstbeskattningen. De sakkunniga hava fördenskull ansett sig oförhindrade att föreslå en övre gräns för statens gäldränteavdrag beträffande varje förvärvskälla vid det belopp, som utgör två procent av tillgångarnas *bokförda* värde. Då den föreslagna avdragsprocenten bestämts med hänsyn till de bokförda värdena i privata företag, har det synts riktigt att jämväl tillämpa denna procent å det bokförda värdet för statens tillgångar.

Att vid taxeringarna fastställa de bokförda värdena å statens tillgångar torde icke erbjuda några svårigheter. Tillämpas den indirekta avskrivningsmetoden, bör för erhållande av tillgångarnas bokförda värde förnyelse- och liknande fonder avdragas från de bokförda anskaffningsvärden, till vilka tillgångarna upptagits.

KAPITEL IV.

**Den kommunala fastighetsbeskattningens omfattning
beträffande statens samt kommuners och andra
menigheters fastigheter.**

Gällande ordning.

Inom riket belägna fastigheter äro med vissa undantag skattepliktiga till kommunal fastighetsskatt. De viktigaste undantagen utgöras av staten samt kommuner och andra menigheter tillhöriga fastigheter.

Staten åtnjuter skattefrihet för *dels* nationalparker och såsom naturminnesmärken fridlysta områden, *dels* allmänna platser och begravningsplatser, *dels* för försvarsändamål avsedda fastigheter, *dels* byggnader för allmän styrelse eller förvaltning ävensom för kultur- eller rättsvård, ordning eller säkerhet, fattigvård, barnavård, sundhetsvård, religionsvård eller undervisning, *dels* post- och telegrafverkens för driftens omedelbara behov avsedda byggnader *dels* ock vissa för allmän trafik upplåtna kommunikationsanstalter, nämligen kanal, järnväg, spårväg och annan farväg samt allmän farled och flottled, jämte därtill hörande för driftens omedelbara behov avsedda byggnader, anläggningar och markområden. Är byggnad helt eller delvis undantagen från skatteplikt, gäller detsamma beträffande tomtområde, som hör till byggnaden.

Beträffande statens skattefrihet för de berörda slagen av fastigheter gälla dock vissa begränsningar. För försvarsändamål avsedda fastigheter äro fristagna från skatteplikt endast i den mån de utnyttjas för sådant ändamål. Är dylik fastighet att anse såsom en fristående industriell anläggning, föreligger skatteplikt för densamma. Därest sådan statens fastighet, som utnyttjas för allmän styrelse eller förvaltning eller därmed likställt ändamål, jämväl användes för industriellt eller därmed jämförligt ändamål eller mot vederlag upplåtes åt annan till begagnande, är däremot svarande del av fastighetens värde underkastad skatteplikt. Detsamma gäller post- och telegrafverkens för driftens omedelbara behov avsedda fastigheter.

Beträffande staten tillhöriga fastigheter, där tjänstebostäder för statliga befattningshavare äro inrymda, gäller som allmän regel att de äro underkastade skatteplikt. Vissa undantag härifrån finnas dock på olika områden. Kasernbyggnader och vaktstugor anses vara avsedda för försvarsändamål även i den mån i dem äro inrymda bostadslägenheter för andra än

manskap. Andra militära byggnader, som i huvudsak nyttjas till tjänstebostäder och uthyrningsbostäder, anses däremot ej vara avsedda för försvarsändamål. Därest annan byggnad än kasernbyggnad eller vaktstuga i huvudsak nyttjas för försvarsändamål men i densamma tillika är inrymd en mera betydande tjänstebostad, är byggnaden underkastad fastighetsskatt för så stor del av sitt värde, som kan anses skäligen belöpa på den till tjänstebostad nyttjade delen av fastigheten.

För att skattefrihet helt eller delvis skall åtnjutas för byggnader, avsedda för allmän styrelse eller förvaltning eller därmed likställt ändamål, kräves, att de skola i väsentlig utsträckning nyttjas för ändamål, som föranleder skattefrihet. Byggnad, som i huvudsak tjänar bostadsändamål, är därför i sin helhet underkastad fastighetsskatt, även om i densamma finnes inrymd någon förvaltningslokal. Dock kan bostadsbyggnad vara att anse som sådan oskiljaktig del av en anläggning att den frihet från fastighetsskatt, som åtnjutes för anläggningen, även bör gälla bostadsbyggnaden. Föreskriften om att för ovan nämnda allmänna ändamål nyttjad fastighet skall, därest den jämväl användes för industriellt eller därmed jämförligt ändamål eller mot vederlag upplåtes åt annan till begagnande, vara skattepliktig för däremot svarande del av fastighetens värde, avser närmast det fall att dylik fastighet delvis utarrenderas eller uthyres. Skatteplikt för viss del av fastighets värde inträder endast om den användning, som är av beskaffenhet att föranleda skatteplikt, ej är av alltför obetydlig omfattning. Den omständigheten, att i förvaltningsfastighet är inrymd bostad om ett eller annat rum för någon till vederbörande förvaltning hörande befattningshavare, medför sålunda ej skatteplikt för någon del av fastigheten. Länsresidens äro frikallade från fastighetsskatt även i den mån de tjäna bostadsändamål.

För att till kommunikationsanstalt hörande byggnad eller annan anläggning skall vara skattefri, erfordras, att den skall vara avsedd för driftens omedelbara behov, d. v. s. tjäna den löpande driften. Under denna bestämmelse falla stationshus, förvaltningsbyggnader, godsmagasin, lokomotivstallar, banvaktstugor och andra vaktstugor, spårvagnshallar m. m. dyl. Däremot äro särskilda för stations- eller trafikpersonalen avsedda bostadshus, som ej äro att hänföra till vaktstugor, underkastade beskattning, vare sig de ligga inom eller utom det för driften i anspråk tagna området.

Staten tillhöriga fastigheter av annat slag än de ovan omnämnda äro skattepliktiga. Detta gäller den stora grupp fastigheter, som utnyttjas i statens privatekonomiska verksamhet. Till skattefria förvaltningsbyggnader räknas icke sådana byggnader som äro avsedda för statens affärsdrivande verk, t. ex. vattenfallsverken, domänverket och riksbanken.

Kommuner och andra menigheter äro liksom staten och enskilda frikallade från kommunal fastighetsskatt för områden, vilka äro fridlysta såsom naturminnesmärken, samt för ovan nämnda för allmän trafik upplåtta kommuni-

kationsanstalter med tillhörande byggnader, anläggningar och markområden. Kommunala samfälligheter tillhörande allmänna platser, så ock begravningsplatser, äro även undantagna från skatteplikt. Skattefrihet åtnjutes slutligen jämväl för kommuners och andra menigheters byggnader jämte tomtområden till dessa, därest byggnaderna användas för allmän styrelse eller förvaltning eller för kultur- eller rättsvård, ordning eller säkerhet, fattigvård, barnavård, sundhetsvård, religionsvård eller undervisning. Även beträffande dessa byggnader med tomtområden gäller, att, därest de jämväl användas för industriellt eller därmed jämförligt ändamål eller mot vederlag upplåtas åt annan till begagnande, skatteplikt föreligger för däremot svarande del av värdet. För att kommun eller annan menighet helt eller delvis skall åtnjuta skattefrihet för byggnad av ifrågavarande slag kräves, liksom beträffande staten, att byggnaden skall i väsentlig utsträckning nyttjas för ändamål, som förleder skattefrihet. En byggnad, som i huvudsak tjänar bostadsändamål, är därför i sin helhet underkastad fastighetsskatt, även om i densamma finnes inrymd någon förvaltningslokal. Prästgård på landet är skattepliktig. Detsamma gäller enligt praxis beträffande bl. a. tjänstebostäder för provinsialläkare, distriktssköterskor och barnmorskor. Kommun eller annan menighet tillhörande bostadsbyggnad kan dock, liksom statens byggnader av samma art, vara att anse såsom sådan oskiljaktig del av en anläggning, att den frihet från fastighetsskatt, som åtnjutes för anläggningen, även bör gälla bostadsbyggnaden. En inom ett lasarets område uppförd läkarbostad är exempelvis att anse såsom en del av lasaretsanläggningen och är sålunda skattefri. I rättspraxis hava också skoldistriktens tjänstebostäder för folk- och småskollärare undantagits från skatteplikt.

Skyldighet att erlægga fastighetsskatt åligger *ägaren* av skattepliktig fastighet. I ägarens ställe är dock *innehavaren* av fastighet i vissa fall skattskyldig. Detta gäller bl. a. innehavare av publikt boställe, prästgård eller på lön anslagen jord. Såsom innehavare av dylik fastighet skall anses den tjänstinnehavare eller annan, som författningsenligt äger nyttja fastigheten eller tillgodonjuta dess avkastning. Beträffande i ecklesiastik boställsordning avsett löneboställe är sålunda vederbörande pastorat att anse såsom innehavare och beträffande prästgård vederbörande tjänstinnehavare.

Ägare av fastighet, för vilken frihet från kommunal fastighetsskatt åtnjutes, är även frikallad från skattskyldighet till kommunal inkomstskatt för inkomst av sådan fastighet genom dess begagnande för ändamål, som förleder frihet från fastighetsskatt. Vid taxering till kommunal inkomstskatt skall med ägare av fastighet likställas den som i egenskap av innehavare av fastigheten är skyldig att i ägarens ställe erlægga kommunal fastighetsskatt för densamma. Innehavaren skall sålunda påföras intäkterna av fastigheten och åtnjuta vederbörliga avdrag för densamma, däribland procentavdrag. Har tjänstinnehavare såsom löneförmån innehaft fastighet, för vilken han såsom

innehavare är skyldig att i ägarens ställe erlägga kommunal fastighetskatt, skall intäkt, som tjänstinnehavaren åtnjutit från fastigheten, räknas såsom intäkt av jordbruksfastighet eller av annan fastighet.

Den tidigare utvecklingen.

Enligt 1883 års *bevillningsförordning* skulle fastighetsbevillning ej erläggas av staten och ej heller av städer och andra menigheter för dem tillhöriga allmänna platser, tomter och byggnader. Skattebefrielsen för städer och andra menigheter var dock betingad av att vederbörande fastigheter icke lämnade ägaren någon inkomst. Bestämmelserna tolkades så att kommun, som ägde allmän plats, tomt eller byggnad inom annan kommuns område, skulle vara befriad från fastighetsbevillning för sådan fastighet.¹ Innehavare av jordegendom eller annan fastighet, som blivit till boställe eller eljest på lön anslagen, skulle enligt förordningen erlägga fastighetsbevillning i stället för ägaren, såvida denne vore fri från dylik bevillning och hela fastigheten upplåtits endast åt en person. Detta stadgande ansågs tillämpligt å bl. a. prästboställen, till vilka staten synes hava betraktats såsom ägare. Inkomstbevillning skulle av löntagare erläggas för förmån av fri bostad, såvida icke av denne utgjordes fastighetsbevillning därför.

Berörda bestämmelser i bevillningsförordningen, vilka voro normerande för den kommunala skatteplikten, gällde med mindre ändringar fram till år 1920.

Bevillningsutskottet vid 1897 års riksdag föreslog i sitt betänkande (nr 19) angående Kungl. Maj:ts förslag till ny bevillningsförordning en sådan inskränkning i den kommuner och andra menigheter tillkommande friheten från fastighetsbevillning att denna frihet skulle gälla allenast för sådana allmänna platser, tomter och byggnader, vilka vore belägna inom vederbörande kommuns eller menighets eget område. Gällande bestämmelser hade enligt upplysningar, som utskottet införskaffat, tolkats så att stad befriats från erläggande av bevillning för byggnader inom annan kommuns område, av vilka staden ej åtnjutit inkomst. Det förekomme emellertid ofta att sådana byggnader utgjordes av industriella anläggningar, av vilka staden väl icke hämtade direkt inkomst men likväl droge fördel. Rättvis grund saknades enligt utskottets mening för att beträffande sådana anläggningar stadga befrielse från erläggande av skattebidrag till den kommun, inom vilken anläggning vore belägen.

Riksdagen beslöt i enlighet med utskottets förslag, och i 1897 års bevillningsförordning infördes den bestämmelsen att kommuner och andra menigheter skulle vara befriade från fastighetsbevillning för dem tillhöriga, inom deras eget område belägna allmänna platser, tomter och byggnader.

¹ Se D. Davidson, *Kommentar till bevillningsförordningen*, Uppsala 1889, sid. 58.

1897 års kommunalskattekommitté förordade i sitt år 1900 avgivna betänkande, att befrielse från skattskyldighet för fastighet skulle tillkomma dels kommuner beträffande dem tillhöriga, inom deras område belägna allmänna platser och tomter samt allmänna byggnader, dels landsting och städer utanför landsting beträffande dem tillhöriga sjukvårds- och undervisningsanstalter, dels ock härad eller tingslag beträffande tingshus och häradshäkten. För boställe skulle enligt kommitténs förslag skattskyldigheten åligga boställshavaren. Kommittén ansåg, att skattefriheten icke i något fall borde göras beroende av att fastigheten ej lämnade ägaren någon inkomst.

Eiserman och von Wolcker föreslog i sitt år 1917 avgivna sakkunnigbetänkande med förslag till lag angående kommunal taxering och skattskyldighet, att från kommunal fastighetsbeskattning skulle bl. a. undantagas dels staten tillhörig annan fastighet utom den som nyttjades i industriellt eller därmed jämförligt företag, vilket icke innefattade kommunikationsverksamhet eller avsåge försvarsändamål, dels kommun eller annan menighet tillhörig byggnad, som huvudsakligen användes för allmän förvaltning eller såsom tjänstebostad eller boställe eller såsom anstalt för rättsvård eller ordning och säkerhet, fattigvård, sundhetsvård, religionsvård eller undervisning, dels ock kommun eller annan menighet tillhöriga allmänna platser. Mark, som utgjorde tomt till eller eljest nyttjades i samband med kommun eller annan menighet tillhörig dylik byggnad, skulle även vara fri från skatt, dock endast så framt marken vore belägen inom det egna förvaltningsområdet.

De sakkunniga intogo i stort sett den ståndpunkten att all jordbruksfastighet borde vara underkastad skatteplikt, medan annan fastighet, som vore avsedd att tjäna allmännyttiga ändamål, skulle frikallas från fastighetsskatt. För annan fastighet, vars huvuduppgift vore att tillföra ägaren inkomst, finge däremot skattefrihet ej åtnjutas. Huruvida statens, kommuners och andra menigheters fastigheter lämnade någon inkomst, borde dock enligt de sakkunnigas mening icke vara avgörande för frågan om skattefrihet. Hänsyn borde i stället tagas till huruvida fastighet i huvudsak tjänade sådant publikt ändamål som skäligen påkallade skattefrihet.

De sakkunniga ansågo icke tillräcklig anledning föreligga att, där i något fall kommun eller annan menighet utanför eget förvaltningsområde ägde en anstalt av det slag, som förslaget frikallade från skatteplikt, påkalla skatteplikt för annat än själva det markområde, som till anstalten nyttjades. Till sådan anstalt hörande byggnader skulle sålunda icke vara underkastade skatteplikt.

De sakkunniga höllo vidare före, att all den fasta egendom av annan fastighets natur, som i egenskap av boställe eller eljest anvisats innehavare av stats-tjänst eller därmed jämförlig tjänst såsom bostad, borde vara kommunalt skattefri, oavsett om bostadsförmånen tillkomme befattningshavare utöver den kontanta lönen eller i avräkning å denna. Detsamma syntes böra gälla

tjänstebostad för kommuns eller annan menighets i dess allmänna förvaltning anställd personal, även då sådan bostad uthyrdes i avräkning å lönen. Tjänstebostadsbyggnader hade enligt de sakkunnigas mening alltid till ändamål att tjäna den statliga respektive kommunala förvaltningen. Prästgårdar på landet och prästboställen i städerna skulle jämlikt de föreslagna bestämmelserna vara skattefria. Publika jordbruksboställen och på lön anslagen jord borde däremot enligt de sakkunnigas mening vara underkastade skatteplikt och skattskyldigheten åligga innehavaren. Det för denna skattskyldighet gällande villkoret, att bostället skulle vara upplåtet åt endast en person, ansågo de sakkunniga icke böra bibehållas.

Landén föreslog i sitt år 1917 avgivna sakkunnigbetänkande om allmänna grunder för den kommunala skattereformen införandet av en kommunal egendomsskatt å bl. a. fast egendom. Enligt förslaget skulle staten i stort sett vara skyldig att erlægga egendomsskatt endast för jordbruksfastighet, annan fastighet, som uthyrts för statens räkning eller använts för industriell verksamhet eller för kraftanläggning för tillhandahållande av elektrisk energi åt allmänheten, riksbankens fastigheter samt vissa till statens järnvägar hörande byggnader ävensom för mark till byggnad, som icke vore underkastad egendomsskatt. Den sakkunnige ansåg, att egendom, som tillhörde staten eller eljest användes för allmänna ändamål, i vissa fall beredde kommunen så stora fördelar att kommunens skattskyldiga borde åläggas ökade bördor för att lätta skattebördan för staten, d. v. s. för samtliga skattskyldiga i riket. Å andra sidan kvarstode emellertid enligt den sakkunniges mening en principiell rätt för kommunen att beskatta sådan egendom. Med hänsyn härtill hade föreslagits skattefrihet för de byggnader, vilka staten icke använde på ett direkt inkomstbringande sätt, men icke för den till dessa byggnader hörande marken.

I förslaget upptogos icke några bestämmelser om frihet från egendomsskatt för kommuner och andra menigheter. Där stadgades endast, att kommun icke i något fall skulle påföras skatt till sig själv. Till följd härav skulle kommun alltid erlægga egendomsskatt för densamma tillhörig fastighet inom annan kommuns område. I betänkandet framhölls, att några bärande skäl ej kunde förebringas för att de skattskyldiga i en kommun, inom vars område en främmande kommun ägde en fastighet, skulle på grund av skattefrihet för sistnämnda kommun belastas med den skatt för fastigheten, som eljest finge bäras av den främmande kommunens skattskyldiga.

Beträffande skattskyldigheten för åt innehavare av allmän tjänst anslaget boställe eller på lön anslagen jord föreslog *Landén* i anknytning till bestämmelserna i den gällande bevillningsförordningen, att egendomsskatt för sådan fastighet skulle utgöras av tjänstinnehavaren, såvida hela fastigheten vore upplåten åt endast en person.

Enligt 1920 års proposition med förslag till kommunalskattelag (nr 191)

skulle fastighetsskatt i princip utgå för all fastighet i kommunen. Härifrån gjordes dock vissa undantag. Skattefrihet skulle bl. a. åtnjutas för statens för försvarsändamål avsedda och utnyttjade fastigheter, staten och kommun eller annan menighet tillhöriga allmänna platser, så ock begravningsplatser, samt statens och kommuns eller annan menighets byggnader för allmän styrelse eller förvaltning eller kultur- och rättsvård, ordning eller säkerhet, sundhetsvård, religionsvård eller undervisning. Därest byggnad av angivet slag jämväl användes för industriellt eller därmed jämförligt ändamål eller mot vederlag upplätes till begagnande, skulle dock byggnaden vara underkastad fastighetsskatt för däremot svarande del av dess värde. Då byggnad helt eller delvis vore undantagen från beskattning, skulle detsamma gälla beträffande till byggnaden hörande tomtområde.

Byggnad, som enbart eller i huvudsak tjänade bostadsändamål, t. ex. prästgård på landet, undantogs däremot i propositionen ej från beskattning. Bostadsbyggnad skulle dock kunna vara att anse såsom sådan oskiljaktig del av en anläggning att den skattefrihet, som åtnjötes för anläggningen, även borde gälla bostadsbyggnaden. Skyldighet att i ägarens ställe erlagga fastighetsskatt skulle åligga innehavare av publikt boställe eller på lön anslagen jord. Såsom innehavare av sådant boställe eller jord skulle anses den tjänstinnehavare eller annan, som författningsenligt ägde nyttja egendomen eller tillgodonjuta dess avkastning. Innehavarens inkomst i form av hyresfri bostad eller arrende eller hyra skulle enligt propositionens förslag om kommunal inkomstskatt beskattas såsom inkomst av fast egendom.

I propositionen uttalade departementschefen, att fastighetsskatten vore en intressebeskattning, vilken hade sin grund i den större intressegemenskap med kommunen, som fast egendom ansetts hava, men att fall förekomme, där en fastighets intresse av kommunens verksamhet uppenbarligen vore utan all betydelse antingen i och för sig eller i jämförelse med de förmåner, som genom egendomen bereddes den bygd, där densamma vore belägen. När det gällde att avskilja dessa grupper av fast egendom, vore man i viss mån i behov av yttre kännemärken och måste fördenskull på en del punkter låta avskiljandet följa gränser, som måhända icke alltid betecknade någon så synnerligen principiell åtskillnad. I alla de fall, där uttryckligt undantag ej ansåges böra ur angivna synpunkter göras, borde skatteplikt vara för handen.

Kammarrätten hade i sitt yttrande över Eisermans och von Wolckers betänkande föreslagit, att då kommun eller annan menighet tillhörig byggnad, för vilken skattefrihet åtnjötes, vore belägen utom det egna förvaltningsområdet, även den till densamma hörande marken skulle vara undantagen från fastighetsbeskattning. Detta förslag upptogs i propositionen. Vidare hade kammarrätten förordat ett uttryckligt stadgande om att kommun tillhörig kyrkogård, som vore belägen inom annan kommuns område, vore att hänföra till allmän plats och sålunda skattefri. Med föranledande härav

intogs i propositionen en särskild bestämmelse om att begravningsplatser skulle vara undantagna från fastighetsskatt.

Beträffande publika boställen uttalade departementschefen, att innehavaren borde vara skattskyldig för dessa. Innehavaren syntes oftast vara den verkliga representanten för bostället, medan det i många fall ställde sig svårt eller rent av omöjligt att säga, vem som vore ägare. Detta gällde dock endast fastigheter av verklig boställsnatur. För en vanlig tjänstebostad borde ägaren vara skattskyldig. I likhet med Eiserman och von Wolcker ansåg departementschefen, att man ej borde upprätthålla det villkoret för innehavarens skattskyldighet att bostället skulle innehavas av allenast en person.

Riksdagen godkände icke det framlagda förslaget till kommunalskattelag men införde i den gällande bevillningsförordningen bestämmelser motsvarande dem som i propositionen föreslagits beträffande skatteplikt för statens och kommunernas fastigheter samt angående beskattning av tjänstinnehavares förmåner av boställe m. m. såsom inkomst av fastighet. Däremot upptog riksdagen icke propositionens förslag om ändrade bestämmelser angående skattskyldighet för innehavare av boställe och eljest på lön anslagen jord.

1921 års *kommunalskatteskommitté* föreslog i sitt betänkande angående den kommunala beskattningen (SOU 1924: 53), att från den kommunala repartitionsbeskattningen skulle bl. a. undantagas statens för försvarsändamål avsedda fastigheter och staten, kommun eller annan menighet tillhöriga allmänna platser, så ock begravningsplatser, ävensom staten, landsting, kommun eller annan menighet tillhöriga byggnader, avsedda för allmän styrelse eller förvaltning, kultur- eller rättsvård, ordning eller säkerhet, fattigvård, sundhetsvård, religionsvård eller undervisning. Där från skatteplikt undantagen byggnad eller byggnad å allmän plats eller annan dylik icke skattepliktig fastighet helt eller delvis anvisats till tjänstebostad för befattningshavare, anställd för vård av fastigheten eller eljest i den verksamhet, för vilken fastigheten eller byggnaden vore avsedd, skulle också sådan byggnad eller del därav vara fri från skatt. I de fall från skatteplikt undantagen fastighet eller byggnad till någon del använts för industriell eller därmed jämförlig verksamhet, som ej avsåge försvarsändamål, eller mot vederlag upplåtits till begagnande för annat än de ovan särskilt angivna ändamålen, skulle dock fastighetsskatt utgöras för däremot svarande del av fastighetens eller byggnadens värde. Denna bestämmelse skulle dock icke vara tillämplig å byggnad, som delvis anvisats till tjänstebostad för vederbörande befattningshavare, även om denne hade att för bostaden utgiva hyra eller annat vederlag. Då byggnad helt eller delvis vore undantagen från beskattning, skulle det samma gälla beträffande det till byggnaden hörande tomtområdet.

Skyldighet att erlægga skatt för publikt jordbruksboställe eller på lön anslagen jord skulle enligt kommitténs förslag åligga innehavaren, varemot skatt för boställe, vilket vore av beskaffenhet att bära taxeras såsom annan

fastighet, skulle utgöras av ägaren, i den mån skatteplikt förelåge för sådant boställe. Såsom innehavare av jordbruksboställe eller på lön anslagen jord skulle anses den tjänstinnehavare eller annan, som författningsenligt ägde nyttja fastigheten eller tillgodonjuta dess avkastning. Tjänstinnehavare, som innehaft jordbruksfastighet såsom löneförmån eller uppburit arrende för sådan fastighet eller åtnjutit annan förmån därav, skulle vid repartitionsbeskattningen av inkomst taxeras för dylik intäkt såsom för intäkt av fastighet. Tjänstinnehavares intäkt av annan fastighet, vilken innehades såsom avlöningsförmån, skulle däremot räknas till intäkt av tjänst.

I kommitténs förslag till anvisningar framhölls bl. a., att exempelvis prästgård å landet, som ej vore att hänföra till jordbruksfastighet, församlingshus i stad, läkarbostad vid lasarett o. dyl. vore fria från skatt, i den mån de anvisats till tjänstebostad för vederbörande befattningshavare. Huruvida befattningshavaren utgäve ersättning för tjänstebostaden, vore härvid utan betydelse. Denna skattefrihet, som vore grundad på arten av vederbörande verksamhet, finge givetvis icke utsträckas till byggnad, som helt eller delvis vore anvisad till tjänstebostad för befattningshavare i annan verksamhet.

Till utveckling av sin ståndpunkt beträffande skatteplikten för tjänstebostäder anförde kommittén följande (sid. 366):

»Det förekommer ej sällan, att i byggnad, som användes för ändamål, som i 1 mom.¹ avses, och för vilken på sådan grund frihet från fastighetsskatt ansetts böra medgivas, inrymmer bostad för befattningshavare i den verksamhet, som där utövas. Understundom är ock i sammanhang med de egentliga för verksamheten avsedda byggnaderna anordnad särskild för sådan befattningshavare avsedd bostadsbyggnad. I fråga om dylika bostadslägenheter saknas för närvarande enhetlig föreskrift (se anvisningarna till bevillningsförordningens 5 § andra stycket). Än äro de fria från fastighetsbevillning, än skola de därmed beläggas. Detta måste emellertid anses mindre tillfredsställande. Enligt kommitténs förmenande bör den skattefrihet, som gäller för byggnader och utrymmen, vilka äro avsedda för i detta mom. omfördämd verksamhet, gälla även beträffande bostadslägenhet för befattningshavare i sådan verksamhet, och detta evad bostaden är fristående eller inrymd i ett för verksamheten i fråga avsett hus. Ett församlingshus i stad, där församlingens präster hava tjänstebostad, och den bostadslägenhet på landet, som upplåtes till församlingens präst, böra alltså vara fria från fastighetsskatt lika väl som kyrkan. Kommittén har i förevarande paragraf infört en uttrycklig bestämmelse härom, och bör det, såsom ock i anvisningarna framhålles, vara utan betydelse, om tjänstinnehavaren har att för bostaden erlagga viss avgift, exempelvis genom avdrag å den nominella lönen, eller icke. Under nyssnämnda bestämmelse faller emellertid icke på lön anslagen eller eljest såsom avlöning till tjänstinnehavare anvisad jordbruksfastighet.»

I 1927 års proposition med förslag till kommunalskattelag m. m. (nr 102) föreslogs, att från skatteplikt till kommunal fastighetsskatt skulle bl. a. undantagas staten och kommun eller annan menighet tillhöriga allmänna

¹ I 5 § 1 mom. av kommitténs förslag till kommunalskattelag äro uppräknade de staten, kommunen m. fl. tillhöriga fastigheter, för vilka skatt icke skall utgöras.

platser, så ock begravningsplatser, statens för försvarsändamål avsedda och utnyttjade fastigheter — utom fristående industriella anläggningar — samt statens eller kommuns eller annan menighets byggnader för allmän styrelse eller förvaltning ävensom för kultur- eller rättsvård, ordning eller säkerhet, fattigvård, sundhetsvård, religionsvård eller undervisning. Där dylik byggnad jämväl användes för industriellt eller därmed jämförligt ändamål eller mot vederlag upplätes till begagnande för annat ändamål än de angivna, skulle dock byggnaden vara underkastad fastighetsskatt för däremot svarande del av dess värde. I de fall byggnad helt eller delvis vore undantagen från beskattning, skulle detsamma gälla beträffande det till byggnaden hörande tomtområdet.

För att skattefrihet för byggnad helt eller delvis skulle åtnjutas, krävdes enligt de föreslagna anvisningarna till kommunalskattelagen, att byggnaden i väsentlig utsträckning nyttjades för ändamål, som föranledde skattefrihet. Sålunda skulle exempelvis en byggnad, som i huvudsak tjänade bostadsändamål, i sin helhet vara underkastad fastighetsskatt, även om i densamma funnes inrymd någon förvaltningslokal. För prästgård på landet skulle sålunda fastighetsskatt utgöras. Dock kunde bostadsbyggnad vara att anse som sådan oskiljaktig del av en anläggning att den frihet från fastighetsskatt, som åtnjöttes för anläggningen, även borde gälla bostadsbyggnaden. En inom ett lasarets område uppförd läkarbostad vore exempelvis att anse såsom en del av lasaretsanläggningen.

Innehavare av publikt boställe eller på lön anslagen jord skulle enligt propositionen vara skyldig att erlägga fastighetsskatt för sådan fastighet i ägarens ställe. Såsom innehavare skulle anses den tjänstinnehavare eller annan, som författningsenligt ägde nyttja fastigheten eller tillgodonjuta dess avkastning. Vid taxering till kommunal inkomstskatt skulle med ägare av fastighet likställas skattskyldig innehavare av densamma. Där tjänstinnehavare såsom löneförmån innehafvare fastighet på sådant sätt att han varit skattskyldig för fastigheten, skulle intäkten därav räknas såsom intäkt av jordbruksfastighet eller annan fastighet.

Departementschefen anslöt sig i propositionen helt till den princip, som finge anses ligga till grund för de då gällande bestämmelserna, nämligen att skatteplikt skulle vara regel och undantag medgivnas endast i inskränkt omfattning. I samband härmed framhöll departementschefen, att kommunalskattekommittén väl i stort sett ställt sig på samma ståndpunkt men dock föreslagit vissa utvidgningar av skattefriheten. Mest betydelsefullt syntes i dylikt avseende vara förslaget om skattefrihet för tjänstebostäder. Enligt vad som framginge av avgivna yttranden skulle emellertid denna skattefrihet i vissa fall medföra betydande olägenheter för kommunerna. Departementschefen fann därför ej skäl biträda detta ändringsförslag.

Vidkommande skattskyldigheten för löneboställe ansåg departementschefen

anledning ej finnas att, på sätt kommunalskattekommittén föreslagit, göra skillnad mellan boställe av jordbruksfastighets och av annan fastighets natur. Tjänst innehavaren syntes i båda fallen böra vara skattskyldig och hans för- måner från dylik fastighet räknas såsom fastighetsintäkt.

I en motion vid 1927 års riksdag (II: 356) yrkades, att fastighetsskatt skulle utgöras för sådana begravningsplatser, vilka vore belägna utanför det territoriella området för den kommun eller församling, som ägde begravnings- platsen. I motionen hänvisades till det förhållandet att Stockholms stads norra begravningsplats upptog ett stort, mycket värdefullt område av Solna kom- mun utan att någon skatt därför utgjordes till kommunen.

Första särskilda utskottet vid 1927 års riksdag (utlåtande nr 1) hade icke något att erinra mot de i propositionen föreslagna bestämmelserna om fastig- hetsbeskattningens omfattning samt skattskyldigheten för publika boställen och på lön anslagen jord. Beträffande den ovannämnda motionen hemställde utskottet, att densamma icke måtte föranleda någon åtgärd, vilket ock blev riksdagens beslut. I den av motionären upptagna frågan gjorde utskottet följande uttalande (sid. 53):

»Utskottet vill för sin del vitsorda, att det måste anses innebära ett missförhål- lande, när en större del av en kommuns område utgöres av skattefria fastigheter, men vill å andra sidan uttala, att hänvisningen till det berörda fallet icke synes utgöra tillräcklig motivering att frångå den enligt utskottets förmenande i och för sig rik- tiga principen, att begravningsplatser ej äro underkastade skatteplikt. Enligt motio- nens utformning skulle skatt träffa allenast sådana begravningsplatser, som äro be- lägna inom främmande kommuns territorium. Den omständigheten, att en kommun har anordningar av annat slag, exempelvis sjukvårdsinrättningar, för vilka skatte- frihet åtnjutes, belägna i en annan kommun, inverkar emellertid ej på frågan om dessas skattefrihet. Om vare sig en begravningsplats eller en sjukvårdsinrättning gjordes skattskyldig till den andra kommunen, skulle densamma komma att upp- föras i fastighetslängden för skattepliktiga fastigheter och bliva underkastad skatt till vägdistrikt, landsting m. m. Ett dylikt resultat, som ej utan ett invecklat förfä- ringssätt kan förekommas, är icke tilltalande. Utskottet kan fördenskull icke till- styrka bifall till motionen i fråga. Det må erinras, att om på en begravningsplats skulle finnas byggnader, som ej användas för begravningsplatsens behov, dessa torde utgöra egna taxeringsenheter, varför skattefriheten ej avser även sådana byggnader.»

Sedan kommunalskattefrågan fallit vid 1927 års riksdag, framlades i 1928 års proposition med förslag till kommunalskattelag m. m. (nr 213) förslag till bestämmelser angående här ovan berörda delar av fastighetsbeskattningen av i stort sett samma innehåll som i 1927 års proposition. Föreskriften i sist- nämnda proposition om att fastighet, som jämväl användes för industriellt eller därmed jämförligt ändamål eller mot vederlag upplättes till begagnande för annat ändamål än de såsom skattefria angivna, skulle vara underkastad fastighetsskatt för motsvarande del av värdet, var dock i 1928 års proposition ändrad på sådant sätt att vid upplåtelse mot vederlag till annan än fastig- hetens ägare skatteplikt skulle föreligga, oavsett till vilket ändamål den upp-

låtna egendomen användes. Förslagen godkändes av riksdagen, varigenom de alltjämt gällande bestämmelserna på området tillkommo.

1927 års prästlöneregleringssakkunniga, vilka i sitt år 1929 avgivna betänkande rörande nya grunder för lagstiftningen om prästerskapets avlöning m. m. (SOU 1929: 39) behandlade frågan om förvaltning av prästgård, funno det vara med rättvisa och billighet överensstämmande, att pastoratet övertog ansvaret för all skatt och annan allmän tunga, som utginge för prästgårdsfastigheten och som enligt då gällande ordning ålåge tjänst innehavare.

1931 års prästlöneregleringssakkunniga föreslog i sitt år 1931 avgivna betänkande med förslag till prästlönelag m. m. (SOU 1931: 25), att, där skyldighet att erlægga kommunal fastighetsskatt för prästgård funnes, denna skyldighet skulle överflyttas från prästen till pastoratet. De sakkunniga framhöll, att detta vore en konsekvens av att prästen enligt deras förslag icke längre komme att vara boställshavare. För prästen skulle ändringen enligt de sakkunnigas mening i regel icke medföra någon ekonomisk förmån, då hans kommunala inkomstskatt torde komma att stiga med motsvarande belopp. De sakkunniga ifrågasatte även, huruvida icke, därest deras förslag antoges, prästgårdarna borde i skattehänseende jämföras med folkskollärarnas bostäder.

Vid framläggande av *proposition till 1932 års riksdag med förslag till ecklesiastik boställsordning m. m.* (nr 187) intog föredragande departementschefen den ståndpunkten att församlingsprästerna icke längre borde betraktas såsom boställshavare med avseende å de åt dem upplåtna prästgårdarna. I överensstämmelse härmed föreslogs i propositionen ett tillägg till bestämmelserna i 13 § 2 mom. kommunalskattelagen av det innehåll att beträffande prästgård vederbörande pastorat skulle anses såsom innehavare och sålunda vara skattskyldigt för sådan fastighet. Det framhölls särskilt i propositionen, att denna ändring vore föranledd av de nya bestämmelserna i förslaget till ecklesiastik boställsordning, vilka innebure, att pastoraten såsom förvaltare av såväl prästgårdar som löneboställen skulle anses såsom innehavare av dessa eller, för att använda en äldre terminologi, såsom boställshavare.

Sammansatta andra lag- och jordbruksutskottet vid 1932 års riksdag (utlåtande nr 8) kunde icke biträda propositionens förslag om ändring av 13 § kommunalskattelagen utan föreslog en sådan lydelse av paragrafen att vederbörande tjänst innehavare skulle anses såsom skattskyldig innehavare av prästgård. Utskottet föreslog vidare, att riksdagen skulle i skrivelse till Kungl. Maj:t anhålla om utredning och förslag, hur prästerna skulle befrias från skyldighet att erlægga kommunal fastighetsskatt för prästgårdar, som upplättes till dem. Utskottet gjorde i samband härmed följande uttalande i den föreliggande frågan (sid. 59 ff):

»För närvarande åligger det tjänst innehavaren att gälda kommunal fastighetsskatt för prästgård.

I propositionen föreslås, att skattskyldigheten skall överföras å pastoratet.

I många fall inträffar det, att fastighetsskatten för prästgård är betydligt högre än den skatt, som skulle utgå, därest tjänst innehavaren blott taxerades till kommunal inkomstskatt för förmånen av fri bostad i prästgården. Detta beror därpå, att värdet av sistnämnda förmån i sådana fall icke uppgår till fem procent av taxeringsvärdet å prästgården. Nu angivna förhållande medför ofta en oskäligen skattebörda för tjänst innehavaren. Utskottet anser det därför önskvärt, att tjänst innehavaren befrias från skyldigheten att gälda fastighetsskatt. Ett ytterligare skäl för en sådan reform ligger däri, att tjänst innehavaren enligt propositionen och utskottets förslag icke längre kommer att intaga ställning som boställshavare utan jämsställas med andra befattningshavare, som åtnjuta fri bostad.

Vissa betänkligheter möta dock mot den i propositionen föreslagna åtgärden att ålägga pastoratet skattskyldighet för prästgård. En följd härav bleve nämligen, att prästen finge betala kommunal inkomstskatt för förmånen av prästgård (= fri bostad) och pastoratet fastighetsskatt för prästgården utan möjlighet att från någon taxerad inkomst göra avdrag i anledning av den erlagda fastighetsskatten. Den sålunda uppkommande dubbelbeskattningen är visserligen icke betänkelig i de fall, då pastoratet sammanfaller med en församling och en borgerlig kommun, men är olämplig, då pastoratet består av flera församlingar eller kommuner. I sådant fall skulle nämligen fastighetsskatten betalas av hela pastoratet men endast komma den kommun och församling till godo, där prästgården är belägen.

Utskottet har övervägt, huruvida icke nu antydda olägenhet skulle kunna undgås genom att prästgårdarna helt befriades från skyldigheten att deltaga i kommunal fastighetsskatt. Ehuru starka skäl tala för en sådan åtgärd, har utskottet dock icke velat framlägga förslag härom, särskilt som utredning om reform av kommunalbeskattningen för närvarande pågår. — — —»

Riksdagen beslöt i enlighet med utskottets förslag och anhöll i skrivelse till Konungen den 11 juni 1932 (nr 361) om utredning av frågan angående prästerskapets befriande från skattskyldighet för prästgård. Genom nådig remiss den 18 april 1941 överlämnades nämnda skrivelse till kommunal-skatteberedningen med anmodan att inkomma med den av riksdagen begärda utredningen.

I en *motion vid 1932 års riksdag* (II: 123) hemställdes, att riksdagen måtte anhålla om skyndsamt utredning angående lämpligheten av att fastighetsskatt skulle utgöras för sådana begravningsplatser, som vore belägna utanför det territoriella området för den ägande kommunen eller församlingen, samt om framläggande av förslag i ärendet för riksdagen. Motionärerna åberopade särskilt, att Stockholms stads norra begravningsplats vore belägen inom Solna socken och gjorde gällande, att begravningsplatsen årligen lämnade Stockholms stad en betydande inkomst. Skattefriheten för detta område innebar enligt motionärernas mening ett gynnande av en stor, ekonomiskt bärkraftig kommun på en svagares bekostnad och överensstämde icke med rättvisa och billighet.

Bevillningsutskottet vid 1932 års riksdag (betänkande nr 21) framhöll, att det ur principiell synpunkt finge anses riktigt att begravningsplatser ej vore underkastade skatteplikt, och kunde ej finna, att denna ordning haft några menliga följder. Utskottet anförde härom följande:

» — — — Motionärerna hava emellertid förmenat, att denna skattefrihet missbrukats, samt uppgivit, att i ett särskilt fall en stad skulle berett sig betydande överskott å en staden tillhörig, inom annan kommun belägen begravningsplats. Enligt vad utskottet inhämtat hava dock i åsyftade fall de verkliga överskotten betydligt understigit de av motionärerna uppgivna. Då vidare nämnda plats endast täcker en del av stadens behov av begravningsplatser samt staden årligen tillskjuter avsevärda belopp för dessa, är det uppenbart, att något förvärvssyfte icke förelegat, även om ifrågakomna begravningsplats hittills synes hava lämnat överskott. Vad motionärerna anfört bör därför enligt utskottets mening icke föranleda ändring av gällande bestämmelser i ämnet.»

Utskottet hemställde, att motionen icke måtte föranleda någon åtgärd, vilket ock blev riksdagens beslut.

I skrivelse den 8 september 1936 hemställde *Solna sockens kommunalnämnd* hos kommunalskatteberedningen, att beredningen måtte föreslå en sådan ändring av kommunalskattelagen att kommuners fastigheter inom andra kommuners områden och i varje fall anläggningar, som ådroge de senare kommunernas invånare kostnader och obehag, bleve hänförliga till skattepliktiga fastigheter. Kommunalnämnden hänvisade till det enligt dess mening orimliga förhållandet att Solna sockens invånare skulle bekosta vägar och avlopp för Stockholms stads inom socknen belägna norra begravningsplats utan att staden behövde deltaga i utgifter för sådana anläggningar genom erläggande av allmän kommunalskatt. Vidare framhöll kommunalnämnden, att Stockholms stad genom begravningsplatsens förläggande till Solna socken blivit i stånd att upplåta en motsvarande areal inom sitt eget område på sådant sätt att fastigheterna därstädes bleve skattepliktiga, varigenom staden indirekt beskattade fastigheter i Solna socken.

I *proposition till 1936 års riksdag angående ändrade bestämmelser för biskoparnas avlönande m. m.* (nr 242) föreslogs, att biskops ställning såsom boställshavare med avseende å fastighet, som vore anslagen till biskoparnas avlönande, skulle upphöra samt att tjänstebostad skulle beredas biskop å för ändamålet anvisad publik fastighet (biskopsgård). Föredragande departementschefen framhöll, att biskoparna allt fortfarande borde i princip — i likhet med vad som gällde för både landshövdingar och ordinarie församlingspräster — förbehållas rätt till hyresfri bostad såsom en förmån utöver den kontanta lönen. Departementschefen fann därjämte givet, att den boställsrätt till själva bostadsfastigheten, varmed sådan förmån dittills för biskoparna varit förbunden, skulle definitivt avvecklas med det nya lönesystemet. Då såsom en konsekvens av de föreslagna stadgandena biskoparna skulle bliva befriade från skattskyldighet för tjänstebostadsfastigheten, finge det antagas, att spørsmålet om biskopsgårdarnas undantagande från den kommunala fastighetsskatteplikten komme under övertvägande i samband med den pågående revisionen av kommunalskattelagstiftningen. Det syntes departementschefen kunna förutsättas, att en lagändring i sådan riktning endast vore en tidsfråga.

Riksdagen godkände propositionens förslag om upphävande av biskoparnas ställning såsom boställshavare beträffande dem på lön anvisade fastigheter, och bestämmelser härom trädde i kraft den 1 maj 1937.

I en *motion vid 1938 års riksdag* (II: 266) hemställdes, att riksdagen måtte fatta beslut om att kommuner skulle vara underkastade »kommunal inkomstskatt» för alla slag av fastighetsinnehav inom främmande kommuner. I motionen, som enligt vad av dess motivering framgick allenast avsåg frågan om skatteplikt till fastighetsskatt för kommuners fastigheter, framhölls, att skattefrihet för kommunala fastigheter, avseende såväl byggnader som mark nyttjad till parker, hade sin stora betydelse, då fastigheterna vore belägna inom andra kommuner än dem som ägde och nyttjade fastigheterna. För kommuner belägna i omedelbar närhet av städer eller stadsliknande samhällen med rikligt skatteunderlag kunde undantagsbestämmelserna i 5 § kommunalskattelagen enligt motionärens mening leda till mycket betänkliga förhållanden. En sådan kommun av samhällskaraktär kunde i grannkommunerna förvärva fastigheter och dit förlägga kommunala institutioner, parker och dylikt. Genom sådana fastighetsförvärv reducerades emellertid skatteunderlaget i den kommun, som råkade ut för att få expansionen förlagd till sina områden. Då staten i stor utsträckning betalade skatt för sina fastigheter i kommunerna, vore det enligt motionärens uppfattning rimligt, att främmande kommuner hade samma skyldighet.

Bevillningsutskottet vid 1938 års riksdag (betänkande nr 6) hemställde, att motionen icke måtte föranleda någon riksdagens åtgärd, och hänvisade därvid till att det i motionen berörda spörsmålet enligt vad utskottet inhämtat komme att bli föremål för närmare övervägande av kommunalskatteberedningen. Utskottet ansåg sig i frågans dåvarande läge icke böra taga ställning till den i motionen berörda principfrågan. Riksdagen beslöt i överensstämmelse med utskottets hemställan.

Direktionen för Prästerskapets änke- och pupillkassa hemställde i skrivelse till kommunalskatteberedningen den 20 februari 1941, att beredningen måtte upptaga frågan om skattskyldighet för prästgård till behandling och avgiva förslag om sådan ändring av gällande bestämmelser att präst bleve befriad från utgörande av fastighetsskatt för prästgård.

I en *motion vid 1941 års allmänna kyrkomöte* (nr 27) hemställdes, att kyrkomötet måtte hos Kungl. Maj:t göra framställning om sådan ändring av kommunalskattelagen att prästgård och därmed jämförlig byggnad undantoges från skatteplikt till fastighetsskatt. Till stöd härför åberopades i motionen, att bestämmelserna i 5 § 1 mom. d) kommunalskattelagen om undantagande från skatteplikt av statens och kommunens eller annan menighets byggnader för bl. a. religionsvård och undervisning hade tillämpats på sådant sätt att byggnader för såväl undervisningslokaler som lärarbostäder fritagits från skatteplikt. Det syntes emellertid motionären obestriddigt, att

byggnader för prästgård eller predikantbostad vore att hänföra till byggnader för religionsvård i ingalunda mindre grad än byggnader för lärarbostad till byggnader för undervisning.

Kyrkomötets tillfälliga utskott (betänkande nr 5) tillstyrkte bifall till motionen. Utskottet ställde sig avvisande till tanken på att pastoratet, vilket närmast finge anses såsom ägare till prästgård, skulle erlägga fastighetsskatt. Detta syntes utskottet innebära en dubbelbeskattning, då å ena sidan tjänst-innehavaren direkt skulle skatta för bostadsförmånen såsom inkomst och å andra sidan pastoratet indirekt skulle beskattas för samma förmån genom fastighetsskatt. Beträffande den i motionen gjorda jämförelsen mellan beskattningen av prästgård och av lärarbostad anförde utskottet följande:

»Som i motionen påpekats, äro byggnader för bland annat religionsvård och undervisning fritagna från fastighetsskatt. Då denna bestämmelse på undervisningsväsendets område tillämpas ej blott å byggnader för undervisningslokaler utan också å byggnader för lärares tjänstebostäder, synas i analogi härmed på religionsvårdens område tjänstebostäderna för präster, d. v. s. prästgårdarna, och de frikyrkliga samfundens predikantbostäder böra undantagas från skatteplikt till fastighetsskatt. Att denna skatteplikt för sådana till religionsvården obestriddigt hörande byggnader fortfarande finnes kvar, medan den är borttagen för motsvarande till undervisningen hörande byggnader, synes icke vara överensstämmande med rättvisa och likställighet. Utskottet anser sig särskilt böra framhålla, att, då skatteplikten för bostadsförmånen fortfarande består, ett överförande av prästgård till den s. k. skattefria längden varken innebär någon skattelindring för prästerskapet eller någon skatteminskning för det allmänna.»

Kyrkomötet anhöll i skrivelse den 18 november 1941 (nr 15) hos Kungl. Maj:t, att åtgärder måtte vidtagas för att få till stånd en sådan ändring i kommunalskattelagen att prästgård och därmed jämförlig byggnad undantoges från skatteplikt till fastighetsskatt. Nämda skrivelse överlämnades genom nådig remiss den 5 december 1941 till kommunalskatteberedningen för att tagas i övervägande vid fullgörandet av beredningens uppdrag.

De sakkunnigas ståndpunkt och förslag.

Såsom den väsentliga grunden för den nuvarande skattefriheten för vissa *staten tillhöriga fastigheter* har anförts, att kommunernas utgifter för dessa fastigheter uppvägas av den särskilda nytta kommunerna hava av den i anknytning till fastigheterna bedrivna statliga verksamheten. Denna nytta har ansetts bestå dels däri att den statliga verksamheten i och för sig är till speciell åtnad för vederbörande kommuns medlemmar och dels däri att den tillför kommunen ökat skatteunderlag, framför allt genom den i verksamheten anställda personalens löneinkomster men även genom ökad omsättning och rörelse inom kommunen. Liknande synpunkter torde hava föranlett lands-

tingens befrielse från primärkommunal fastighetsskatt beträffande deras fastigheter för hälso- och sjukvård m. m. Denna motivering för skattefrihet har dock endast tillämpats beträffande fastigheter, som utnyttjats i allmännyttiga syften, medan fastigheter, vilkas innehav huvudsakligen avsett att möjliggöra inkomstförvärv, underkastats skatteplikt. Till den verksamhet i anknytning till statens eller landstingens fastigheter, som är av allmänt intresse, hava kommunerna ansetts böra bidra genom avstående av fastighetsskatten men ej till den som i likhet med driften vid privata företag är inriktad på inkomstförvärv. Ett visst stöd för skattebefrielsen beträffande staten och landstingen torde också hava hämtats från ett sådant betraktelsesätt som att staten, landsting, kommuner och andra offentliga institutioner bilda en enhet, samhället, och att det då icke kan vara rationellt att låta olika delar av denna ekonomiska enhet beskatta varandra.

De förmåner, som kommunernas medlemmar åtnjuta genom statens eller landstingens verksamhet, skola emellertid i princip komma invånarna i samtliga kommuner inom landet eller landstingsområdet tillgodo i lika grad. Så är givetvis icke alltid fallet, men utvecklingen synes gå i riktning mot en allt jämnare fördelning mellan landets olika delar av de fördelar den av staten och landstingen uppburna samhällsverksamheten erbjuder. Det kraftiga utbyggandet av denna verksamhet och kommunikationsväsendets snabba utveckling hava framför allt bidragit härtill. Invånarna i avsidens belägna kommuner kunna tack vare bättre och billigare kommunikationer i allt större omfattning draga fördel av de allmänna anordningar, som finnas i andra mer centralt belägna kommuner. De kommuner, där staten eller landstingen tillhöriga fastigheter i särskilt stor utsträckning finnas, kunna därför numera icke i samma grad som tidigare sägas bliva bättre tillgodosedda genom statens eller landstingens verksamhet än övriga kommuner.

Det är icke heller givet, att den verksamhet, som bedrivs å statens eller landstingets fastigheter, tillför kommunen ett större skatteunderlag än det som skulle tillkomma, om dessa fastigheter utgjorde underlag för privat verksamhet. Det är möjligt att, om en fastighet icke förvärvats av staten, en bärkraftig fabriksrörelse eller annan enskild verksamhet skulle hava uppstått å densamma och tillfört kommunen ett lika stort eller större inkomstskatteunderlag samt dessutom fastighetsskatteunderlag. Om exempelvis ett militärt övningsfält eller flygfält förlägges till en kommun, medför icke verksamheten såsom sådan någon direkt fördel för just den kommunens invånare, och i regel erhåller kommunen därigenom icke något nämnvärt tillskott i skatteunderlag. Kommunens skatteunderlag skulle sannolikt oftast vara större, om jordbruk eller annan privat verksamhet förekomme å de fastigheter, som ingå i övnings- eller flygfältet. Ur kommunens synpunkt torde ett privat företag i många fall medföra i stort sett samma fördelar som en statlig inrättning. Det har även i visst sammanhang gjorts gällande, att de fördelar, som komma

en kommun tillgodo genom statens till dess fastigheter i kommunen anknutna verksamhet, i intet avseende skulle skilja sig från dem av alldeles enahanda art, som skulle tillkomma kommunen, därest fastigheten och driften befunde sig i enskild ägo.¹ Ungefär samma motivering som den för statens skattefrihet åberopade skulle i varje fall kunna anföras för att befria exempelvis en stor, bärkraftig industri eller ett lönande trafikföretag, som etablerar sig inom en kommun, från kommunal fastighetsskatt.

Även om man godtager den uppfattningen att staten i motsats till andra skattskyldiga skall åtnjuta särskild gottgörelse för att kommunerna genom den bedrivna verksamheten beredas vissa fördelar, måste man konstatera, att resultatet av statens nuvarande skattefrihet knappast kan bliva tillfredsställande. Därest det förhållandet att staten för allmänna ändamål disponerar en fastighet i en kommun icke indirekt genom anställdas inkomster o. dyl. föranleder en lika stor ökning av kommunens skatteunderlag som det skatteunderlag, vilket bortfaller på grund av statens skattefrihet för fastigheten, uttages ett visst skattebelopp hos kommunens medlemmar efter kommunalskattens proportionella norm i stället för hos de skattskyldiga i hela landet efter den statliga beskattningens grunder. Förorsakar statens fastighetsinnehav en större ökning av kommunens skatteunderlag, blir förhållandet det motsatta. I förra fallet få kommunens medlemmar lämna ett särskilt bidrag i kommunalskattens form till den statliga verksamheten utöver vad som åligger dem i egenskap av statsmedlemmar. De kommunalt skattskyldiga kunna emellertid, särskilt på landsbygden, vara mer skattetyngda än de till staten skattskyldiga i allmänhet äro. Det är således icke utan betydelse ur beskattningssynpunkt, om de belopp, som motsvara kommunalskatt för statens fastigheter, belasta staten eller kommunen.

På grund av den varierande storleken av statens fastighetsinnehav inom kommunerna kunna verkningarna å kommunernas ekonomi av statens skattefrihet bliva mycket olikartade. Det må i detta sammanhang framhållas, huru olika resultatet blir för en kommun, om staten för sin från skatteplikt frikallade verksamhet därstädes förhyr lokaler eller anskaffar egna fastigheter. I förra fallet erhåller kommunen icke blott fastighetsskatt utan även inkomstskatt, i den mån nettointäkten av fastigheterna överstiger procentavdraget, men i det senare fallet utgår överhuvud taget icke någon skatt för fastigheterna. Statens nuvarande skattefrihet vid den kommunala fastighetsbeskattningen är därför i viss mån ägnad att åstadkomma ojämnheter i kommunernas tillgång på skatteunderlag. Olägenheter kunna särskilt uppstå i de fall denna skattefrihet föranleder väsentliga minskningar i mindre bärkraftiga kommuners skatteunderlag.

I fråga om juridiska personers ställning i skattesystemet har under senare

¹ Se Eisermans och von Wolckers förslag till lag angående kommunal taxering och skattskyldighet m. m. (sid. 484) samt kammarrättens yttrande över förslaget.

tid framträtt en viss tendens att begränsa omfattningen av tidigare medgiven skattefrihet för dylika rättssubjekt med allmännyttiga syften. I 1936 års skattekommittés betänkande med förslag rörande beskattning av stiftelser och ideella föreningar m. fl. juridiska personer m. m. (SOU 1939: 47), vilket låg till grund för de år 1942 beslutade ändringarna i kommunalskattelagen beträffande juridiska personers skattskyldighet, underkändes ur principiell synpunkt den tidigare hävdade uppfattningen att en verksamhet, som främjade statsändamål, borde under vissa angivna förutsättningar vara berättigad till skattefrihet. Kommittén framhöll härvid, att icke ens stat och kommun vore principiellt befriade från skattskyldighet vid kommunalbeskattningen samt att skattebefrielsen till statsskatt givetvis berodde därpå att en statsbeskattning av stat och kommun vore meningslös.

De sakkunniga anse för sin del, att stor varsamhet bör iakttagas vid bestämmande av gränserna för skattefrihet på kommunalbeskattningens område. Varje frikallelse från kommunalskatt innebär, att de återstående skattskyldiga inom kommunen direkt få på sig överflyttad de frikallades andel i skattebördan. Samhällsverksamhetens starka utökning har gjort verkningarna av den nu gällande skattefriheten allt kännbarare, i det att statens, landstingens och kommunernas fastighetsinnehav blivit allt större och det kommunala skattetrycket samtidigt stigit. Även för framtiden kan en fortsatt utveckling i denna riktning förutses.

Ehuru de sakkunniga funnit statens nuvarande skattefrihet vid den kommunala fastighetsbeskattningen kunna bli föremål för invändningar ur principiell synpunkt och med hänsyn till sin omfattning giva anledning till en förnyad prövning, hava de sakkunniga icke ansett sig böra upptaga frågan om statens kommunala skattskyldighet för fastighet till behandling. Detta faller utom ramen för de sakkunnigas uppdrag och skulle även kräva en allmän omprövning av statens skattskyldighet till kommunal inkomstskatt, som det heller icke tillkommer de sakkunniga att verkställa. De sakkunniga lämna därför frågan om skatteplikt till kommunal fastighetsskatt för statens fastigheter åsido och inskränka sig till att överväga motsvarande spörsmål beträffande *kommuners och andra menigheters fastigheter*. Härvid bör emellertid viss hänsyn tagas till den för staten gällande ordningen och därmed sammanhängande förhållanden.

Den nuvarande skattefriheten för kommuners och andra primärkommunala menigheters fastigheter av publik natur härleder sig ur tankegångar liknande dem som ovan berörts med avseende å staten och landstingen. Det har sålunda bl. a. framhävts, att kommunernas fastigheter i regel tjäna allmänna ändamål. Ett särskilt skäl för undantagande av primärkommunernas för allmänna ändamål utnyttjade fastigheter från skatteplikt har varit, att det framstått såsom meningslöst att kommunerna skulle erlagga skatt till sig själva. Ett dylikt resonemang utgår emellertid från att de kommunala sam-

fälligheterna endast förvärva fastigheter inom sina egna områden. Är en kommuns fastighet belägen utanför dess område, äger det anförda skälet icke giltighet. Den främmande kommunen har i regel icke några särskilda fördelar av ett dylikt fastighetsinnehav, vilka kunna uppväga förlusten av kommunal-skatten för fastigheten. Att exempelvis en kommun placerar en arrestlokal eller en församling en begravningsplats inom en annan kommuns respektive församlings område, kan knappast vara till något nämnvärt gagn för den senare kommunen. Den berörda synpunkten borde å andra sidan leda till att en kommuns samtliga inom dess område belägna fastigheter befriades från fastighetsskatt till kommunen, icke endast de fastigheter som användas för allmänna ändamål. För alla dylika fastigheter skulle i så fall fastighets-skatt endast utgöras till landstinget. Av praktiska skäl har emellertid icke någon skillnad gjorts mellan skatteplikt till primärkommunen och till lands-tinget. Fastigheterna äro antingen skattepliktiga i båda dessa avseenden eller också helt skattefria.

Undantagandet av kommuners och andra menigheters fastigheter från kommunal skatteplikt är givetvis en fullt rationell anordning såtillvida att en kommun icke bör erlægga skatt till sig själv. Mot den nuvarande ordningen på detta område har emellertid, såsom av det föregående framgår, riktats den anmärkningen att skattefriheten även omfattar en kommuns fastigheter utanför dess område. Det synes icke heller kunna bestridas, att detta förhållande kan giva upphov till betydande orättvisor. Den främmande kommunen har samma utgifter för sådana fastigheter, t. ex. beträffande väg- och gatuhållning samt avlopp, som för övriga fastigheter i kommunen utan att erhålla något skattebidrag för fastigheterna till dessa utgifter och som regel utan att hava något gagn av den å fastigheterna bedrivna verksamheten. Den kommun, som förlägger sitt skattefria fastighetsinnehav till annan kommun, kan å andra sidan lämna utrymme å en motsvarande del av sitt eget område för skattepliktig verksamhet och därigenom undgå att vidkännas den inskränkning i de kommunala beskattningsföremålen, som kommunens verksamhet av offentlig natur eljest skulle nödvändiggöra.

För att åstadkomma följdriktighet på här ifrågavarande område skulle erfordras genomgripande ändringar av gällande bestämmelser. Skatteplikt borde sålunda åläggas alla fastigheter tillhöriga kommuner eller andra menigheter med det undantag att skatt ej skulle utgå till den menighet, som ägde fastigheten. De primärkommunala enheterna finge då utgöra fastighetsskatt till landstinget för sina fastigheter men icke fastighetsskatt till sig själva. Landstingens fastigheter skulle alltid vara underkastade fastighetsskatt till primärkommunerna men icke till landstingen själva. Även tingslagen borde strängt taget infogas i ett sådant system såsom ett led mellan primärkommunerna och landstinget. Vissa fördelar ur materiell synpunkt skulle åtminstone teoretiskt sett härigenom vinnas. Införandet av skyldighet för primär-

kommunerna att erlægga fastighetsskatt till landstinget för deras nu från skatteplikt frikallade fastigheter skulle otvivelaktigt leda till en riktigare skattefördelning mellan de skattskyldiga i olika kommuner. En sådan ordning skulle emellertid vara förknippad med stora besvärligheter och göra författningsföreskrifterna rörande fastighetsbeskattningen invecklade, särskilt med hänsyn till förekommande oregelbundenheter i den primärkommunala indelningen. De sakkunniga hava därför inskränkt sig till att undersöka möjligheterna att införa skatteplikt för kommuners och andra menigheters fastigheter belägna utanför deras respektive områden.

Det är då till en början tänkbart att låta landstingen utgöra fastighetsskatt för sådana dem tillhöriga fastigheter som äro belägna utanför landstingsområdet, varigenom beskattningen i viss mån skulle bliva riktigare avvägd. Det är emellertid mycket ovanligt att landstingen äga fastigheter utanför sitt område. De sakkunniga hava därför icke ansett sig böra framlägga förslag av sådan innebörd. Det kan vidare ifrågasättas att införa skatteplikt för tingslags fastighet inom annat tingslag eller inom magistratsstad. Det gäller emellertid även här en mycket liten grupp fastigheter. Skulle skatteplikt i detta avseende införas och staten därefter enligt föreliggande förslag övertaga tingshusbyggnadsskyldigheten, bleve ifrågavarande fastigheter på grund av de gällande bestämmelserna om statens skattskyldighet åter skattefria. De sakkunniga hava med hänsyn härtill icke funnit erforderligt eller lämpligt att föreslå ändringar i den nuvarande skattefriheten för tingslagens fastigheter.

Det kan slutligen ifrågasättas, huruvida icke primärkommunala samfälligheter alltid böra vara underkastade beskattning beträffande sina fastigheter inom andra dylika samfälligheters områden. Då dessa samfälligheters fastighetsinnehav ej så sällan sträcker sig utanför de egna gränserna, hava de sakkunniga ansett åtgärder böra vidtagas för att uppnå en bättre avvägning mellan de olika samfälligheternas beskattningsintressen. De sakkunniga föreslå i detta syfte, att borgerliga primärkommuner, församlingar, skoldistrikt och fattigvårdssamhällen skola utgöra fastighetsskatt för alla sina fastigheter utanför det egna området, även för de fastigheter, som utnyttjas för allmännyttiga ändamål. Med hänsyn till det samband, som förefinnes mellan menigheter, vilka helt eller delvis ingå i samma borgerliga kommun, skola dock dylika menigheter enligt de sakkunnigas förslag kunna besitta fastigheter inom varandras områden utan att skatteplikt för fastigheterna inträder. Några motsvarande bestämmelser beträffande skatteplikt för municipalsamhällets för allmänna ändamål disponerade fastigheter hava de sakkunniga icke funnit erforderliga. Dessa fastigheter ligga merendels inom samhällenas områden och äro för övrigt av mindre betydelse.

De sakkunnigas förslag innebär i princip även en viss inskränkning i skattefriheten för sådana kommunala bildningar som kommunalförbund och polisdistrikt. Dessa skola enligt förslaget vara befriade från skyldighet att

erlägga fastighetsskatt för sina för allmänna ändamål utnyttjade fastigheter endast för såvitt fastigheterna ligga inom vederbörande sammanslutnings område eller inom området för kommun, som sammanslutningen delvis omfattar. Vad i kommunalskattelagen är stadgat beträffande kommuner och andra menigheter, som kunna ingå i dylika förbund, får även anses gälla beträffande själva förbunden, då dessa såsom självständiga rättssubjekt äga fastigheter. Det torde dock vara sällsynt att kommunalförbunds eller polisdistrikts fastigheter ligga utanför det egna området. Dylika fastigheter bliva därför i praktiken skattefria enligt förslaget liksom för närvarande. Kyrkliga samfälligheter, vilka alltid utgöra egna menigheter, skola beträffande sina fastigheter vara underkastade samma regler som församlingar.

Pastoraten torde endast kunna innehava sådana fastigheter, vilka enligt såväl den gällande ordningen som de sakkunnigas förslag skola vara underkastade skatteplikt. De sakkunniga hava därför icke haft anledning att göra någon åtskillnad i beskattningshänseende mellan pastoratens fastigheter inom och utom deras områden.

Skulle i enlighet med de sakkunnigas förslag skatteplikt införas för kommuners och andra menigheters för allmänna ändamål utnyttjade fastigheter utanför det egna kommunområdet, bleve även inkomsten av fastigheterna underkastad kommunal inkomstbeskattning. Frikallelsen från dylik beskattning i 54 § d) kommunalskattelagen gäller endast ägare av skattefri fastighet. Mot en beskattning av inkomsten från dessa fastigheter synes ur principiell synpunkt intet vara att invända, men det torde därvid endast i ett fåtal fall komma att efter procentavdrag återstå någon fastighetsinkomst att beskatta. En inkomstbeskattning i förevarande fall skulle nödvändiggöra deklarations- och taxeringsförfarande utan att någon nämnvärd beskattning komme till stånd. De sakkunniga hava därför funnit det vara ur praktiska synpunkter motiverat att icke låta skattepliktens utsträckande till fastigheter av ifrågasvarande slag föranleda skyldighet för ägaren att utgöra skatt för fastighetsinkomsten samt hava utformat sitt förslag i anslutning härtill. Om den gällande garantibeskattningen ersattes med en fristående objektskatt å fastighet, skulle denna fråga givetvis komma i ett annat läge.

Den till de sakkunniga hänskjutna frågan om skattskyldighet för *prästgård* skall härefter upptagas till behandling. Med prästgård förstås enligt bestämmelserna i ecklesiastik boställsordning boställe, som anvisats till bostad åt prästerlig befattningshavare i territoriellt pastorat. Prästgård anordnas efter beslut av Kungl. Maj:t och insynas därvid i föreskriven ordning. Prästgård skall omfatta område av lämplig storlek och vara bebyggd med vissa s. k. laga hus ävensom vara försedd med trädgårdsanläggning, där hinder ej möter. Skola löneförmånerna vid den prästerliga tjänst, varmed prästgård är förenad, frånträdas på grund av tjänst innehavarens dödsfall, äga dödsbodel-

ägarna kvarsitta till den fardag för till- och avträdande av förhyrd lägenhet, som infaller näst efter tre månader från dödsfallet. Under vakans å tjänsten disponeras prästgården av pastoratet.

Prästgårdar finnas i de flesta såväl landsbygds- som stadspastorat. I de större städerna saknas dock ofta prästgårdar. De s. k. boställsvåningar, som i vissa fall upplåtas åt prästerskapet i stadsförsamlingarna, äro icke av prästgårds natur. Prästgårdarna uppgingo vid 1928 års allmänna fastighetstaxering till 1 883 och hade ett sammanlagt taxeringsvärde av 32 320 800 kronor.¹ Uppgifter för en senare tidpunkt hava icke varit tillgängliga, men de anförda siffrorna torde giva en nöjaktig föreställning om vilka värden ifrågavarande publika fastigheter representera.

Att skattskyldigheten för prästgård ålagts tjänst innehavaren, har, på sätt av redogörelsen för frågans tidigare behandling framgår, givit upphov till betydande olägenheter. Såsom 1932 års riksdags sammansatta andra lag- och jordbruksutskottet framhållit, kan det inträffa att fastighetsskatten för prästgård är betydligt högre än den skatt, som skulle utgå, därest tjänst innehavaren blott taxerades till kommunal inkomstskatt för förmånen av fri bostad i prästgården. Prästgårdarna äro i många fall avsevärt större än vad som erfordras för att tillgodose tjänst innehavarens bostadsbehov. Vid fastighetstaxeringen skall emellertid hänsyn icke tagas därtill, utan hela taxeringsenheten upptages till sitt värde efter ortens pris. Tjänst innehavaren drabbas då av skatt utöver vad han skulle hava att erlægga vid beskattning av bostadsförmånen såsom inkomst. I likhet med utskottet hava de sakkunniga funnit detta vara otillfredsställande.

Då tjänst innehavares dödsbodelägare kvarsitta å prästgård till fardag, äro de skyldiga att upplåta erforderligt utrymme å prästgården åt den som i egenskap av vikarie uppehåller tjänsten eller såsom ny innehavare tillträtt densamma. Värdet av dödsbodelägarnas bostadsförmån motsvarar under sådana förhållanden icke alls den avkastning av prästgården, varå fastighetsskatten är grundad.

De prästerskapet tillkommande bostadsförmånerna sammanfalla icke alltid till sin varaktighet med kalenderåret, för vilket fastighetsskatten påföres och utgår. Ny innehavare tillträder enligt gällande bestämmelser oftast prästgård under året, vilket då kan ske den 1 april eller den 1 oktober men även förekommer vid annan tidpunkt. Om sålunda flera personer efter varandra äro innehavare av en prästgård under ett och samma kalenderår, uppstå oregelbundenheter i beskattningshänseende, enär en av dem påföres fastighetsskatt för hela året. Det framträder här ett tydligt behov av en smidigare skatteform än fastighetsskatten, och en sådan är inkomstskatten.

Den gällande ordningen beträffande prästgårds beskattning härrör från en epok, då församlingsprästerskapet såsom innehavare av jordbruksboställen

¹ Se SOU 1929:39 sid. 101.

hade en ställning, vilken i viss mån motsvarade ägarens. Sedan prästerskapets ställning såsom boställshavare helt avvecklats, kan den prästerlige tjänst innehavaren med avseende å rättigheter och skyldigheter närmast jämföras med en hyresgäst, bortsett från de speciella förhållandena beträffande vederlaget för den upplåtna bostaden, och han bör då i beskattningshänseende icke behandlas såsom fastighetsägare utan såsom lägenhetsinnehavare.

Med hänsyn till de berörda olägenheterna föreslå de sakkunniga, att tjänst innehavaren befrias från skyldighet att erlägga fastighetsskatt för prästgård. Genom en sådan åtgärd skulle församlingsprästerskapet likställas med andra befattningshavare i allmän tjänst, som innehava tjänstebostad.

Därest prästerskapet i enlighet med de sakkunnigas förslag skall befrias från skattskyldighet för prästgårdar, inställer sig den frågan, huruvida prästgård överhuvud taget skall fritagas från skatteplikt eller skattskyldigheten överflyttas på någon annan än tjänstinnehavaren, närmast pastoratet såsom legal ställföreträdare och huvudman för prästgården. Enligt föreskrifterna i ecklesiastik boställsordning skola de skyldigheter, som enligt lag eller särskild författning åligga fastighets ägare, beträffande prästgård fullgöras av pastoratet. För det förre alternativet, d. v. s. skattefrihet, uttalade sig sammansatta andra lag- och jordbruksutskottet vid 1932 års riksdag. Såsom skäl mot att ålägga pastoraten skattskyldighet anförde utskottet, att dubbelbeskattning därigenom skulle komma att ske. De sakkunniga kunna emellertid icke finna, att en dubbelbeskattning skulle föreligga i så måtto att ett och samma beskattningsföremål toges till beskattning två gånger, d. v. s. hos två olika skattskyldiga. Ett moment i beskattningen skulle bliva att prästgårdens avkastning beskattades genom en kombinerad fastighets- och inkomstskatt i garanti beskattningens form hos pastoratet, som tillgodogjort sig fastighetens avkastning genom att med densamma fullgöra viss betalningsskyldighet och sålunda minska sina kontanta utgifter. Ett annat moment vore att tjänstinnehavaren underkastades inkomstbeskattning för sin förmån av fri bostad, vilken utgjorde inkomst av tjänst för honom. Pastoratets förmån av prästgården synes motsvara vad som enligt gängse föreställningssätt räknas till inkomst. Om t. ex. en villaägare i viss utsträckning avlönar en sköterska eller annan personlig tjänare genom att åt henne upplåta fri bostad i sin fastighet, blir han beskattad för den fastighetsinkomst, som sålunda härrör från bostaden, och den anställdas förmån av fri bostad blir föremål för inkomstbeskattning hos henne. Detta beskattningsresultat torde emellertid icke framstå såsom någon dubbelbeskattning. Då det anses naturligt, att pastoratets inkomst av ett ecklesiastiskt löneboställe, vilken användes till den kontanta prästlönen, skall bliva föremål för kommunal beskattning, synes det ock endast vara i sin ordning, att även pastoratets inkomst av prästgård, vilken blott i annan form disponeras för församlingsprästens avlöande, underkastas beskattning. Då staten såsom löneförmån utan vederlag upplåter tjänstebostad av skattepliktig

natur åt en befattningshavare, blir denne beskattad för förmånen såsom inkomst av tjänst. Att staten enligt gällande bestämmelser samtidigt är skattskyldig till kommunal inkomstskatt för den uppskattade hyresavkastningen av bostaden och att den inkomst, som därav återstår efter omkostnadsavdrag och procentavdrag, blir föremål för kommunal beskattning, har icke uppfattats såsom en dubbelbeskattning.

Det torde också vara ostridigt att fastighetsinkomst i skattelagarnas mening uppkommer för fastighetsägaren genom tjänstinnehavarens nyttjande av en på lön upplåten tjänstebostad. Till intäkt av annan fastighet skall hänföras allt som av sådan fastighet kommit ägaren tillgodo, således även vad som vid upplåtelse av bostad åt annan räknas ägaren tillgodo i hans ekonomiska mellanhavanden med den andre. Med det inkomstbegrepp, varå vår skattelagstiftning bygger, blir allt nyttjande av bostad, vilket kan bokföringsmässigt redovisas såsom ingående i fastighets nettovinst, inkomst för fastighetsägaren. Det sagda gäller i princip även den förmån, som pastoratet tillgodogör sig genom att upplåta prästgård åt tjänstinnehavare i stället för att utgiva hyresersättning till denne, men den särskilda bestämmelsen i 64 § 1 mom. kommunalskattelagen om att den, som i fråga om skyldighet att erlægga fastighets-skatt är att anse såsom innehavare av fastighet, skall vid taxering till kommunal inkomstskatt likställas med ägaren torde hava den innebörden att tjänstinnehavaren *i pastoratets ställe* är skattskyldig till kommunal inkomstskatt för den fastighetsinkomst, som uppstår genom prästgårds utnyttjande såsom bostad åt tjänstinnehavare. I den mån skattskyldig innehavare av prästgård ej finnes, bör däremot pastoratet vara underkastat kommunal inkomstbeskattning för inkomsten av sådan fastighet. Ett visst stöd för den här hävdade uppfattningen kan ock erhållas från ett rättsfall, där skattskyldighet för prästgård, tillhörande ett aktiebolag, ålagts icke innehavaren utan ägaren (se R. 1922 Fi. 80).

Inkomst av prästgård är icke heller genom något särskilt stadgande fritagen från kommunal inkomstbeskattning. Enligt föreskrift i 54 § d) kommunalskattelagen äro ägarna av vissa staten, kommuner m. fl. tillhöriga fastigheter, vilka äro undantagna från skatteplikt till kommunal fastighetsskatt, frikallade från skattskyldighet för inkomst av sådana fastigheter genom deras begagnande för de allmänna ändamål, som föranlett befrielsen från fastighets-skatt. Prästgård är emellertid icke undantagen från skatteplikt, varför all inkomst, som härflyter av densamma såsom förvärvskälla, i princip bör föranleda skattskyldighet till kommunal inkomstskatt. Det torde icke heller kunna göras gällande, att fastighetsinkomsten av prästgård skulle vara skattefri, därför att den skulle kunna anses bliva av pastoratet disponerad för ett allmännyttigt ändamål, religionsvård (jfr R. 1942 Fi. 144). Genom föreskriften i 64 § 1 mom. kommunalskattelagen får skattskyldigheten för fastighetsinkomsten anses hava överflyttats från pastoratet såsom fastighetsägare

till tjänst innehavaren. Denne är skattskyldig för fastighetsinkomsten i pastoratets ställe men behöver i gengäld icke utgöra skatt för den tjänsteinkomst han åtnjuter genom att vederlagsfritt disponera prästgård. Sistnämnda förmån kan därför tekniskt sett sägas bli obeskattad.

Enligt den uppfattning, som ovan utvecklats, utgör med nuvarande ordning avkastningen av prästgård, då denna ej disponeras av tjänst innehavare, till kommunal inkomstskatt skattepliktig intäkt för pastoratet, och detsamma skulle alltid bli förhållandet, om skattskyldigheten för prästgård enligt de sakkunnigas förslag överflyttades från tjänst innehavaren till pastoratet. Skulle däremot prästgård fritagas från skatteplikt till kommunal fastighetsskatt, bleve även inkomsten av sådan fastighet skattefri.

Inkomsten av fastigheter, som utnyttjas för offentliga ändamål, har vid utformningen av vårt skattesystem icke ansetts a priori vara skattefri. Ett uttryckligt undantagande av sådan inkomst från kommunal inkomstbeskattning har ansetts erforderligt. Skatteplikt har eljest ansetts i princip föreligga för densamma. Sålunda frikallades genom en särskild bestämmelse i 1920 års kommunalskatteproposition, vilken motsvarade det nuvarande stadgandet i 54 § d) kommunalskattelagen, landsting, kommuner och andra menigheter ävensom hushållningssällskap från kommunal inkomstskatt för sådan inkomst av fast egendom, som bestode i förmånen att för förvaltning ävensom för kultur- eller rättsvård, ordning eller säkerhet, fattigvård, sundhetsvård, religionsvård eller undervisning nyttja egen fastighet. Till de för religionsvård utnyttjade fastigheterna hänförde propositionen, såsom i det föregående omnämnts, icke prästgård. Den nuvarande bestämmelsen är, såvitt av förarbeten och övriga motiv framgår, av samma innebörd som det i 1920 års proposition föreslagna stadgandet.

Av vad ovan anförts torde framgå, att med hänsyn till gällande beskattningsprinciper hinder ej möter att överflytta skattskyldigheten för prästgård å pastoraten, under alla förhållanden icke ur den synpunkten att någon principiellt oriktig dubbelbeskattning skulle införas. Däremot synes ett fritagande av prästgårdarna från fastighetsskatt innebära ett betydelsefullt avsteg från en grundläggande regel på den kommunala fastighetsbeskattningens område. Vid gränsdragningen mellan statens, kommuners och andra menigheters skattefria och skattepliktiga fastigheter har följts den huvudprincipen att tjänstebostäder skola vara underkastade fastighetsskatt, varav även följer, att fastighetsägaren blir skattskyldig till kommunal inkomstskatt för den inkomst han åtnjuter av dylika bostäder. Tillhandahållandet av bostäder har vid skattelagstiftningens utformning icke betraktats såsom en samhällsuppgift utan såsom en privat förvärvsverksamhet, vilken i princip bör vara underkastad kommunal beskattning. Det enda undantaget härifrån är att byggnad, inrymmande tjänstebostäder, i vissa fall skall anses såsom sådan oskiljaktig del av en anläggning att den frihet från beskattning, som åtnjutes för anlägg-

ningen, även bör gälla bostadsbyggnaden. Prästgård kan emellertid uppenbarligen icke anses falla under denna undantagsregel. Skattebefrielse för prästgårdarnas vidkommande skulle sålunda innebära ett åsidosättande av den gällande principen för tjänstebostäders beskattning beträffande en mycket betydelsefull grupp bostadsfastigheter.

Den nuvarande ordningen kan knappast anses stå i god överensstämmelse med den för tjänstebostäder i allmänhet gällande huvudregeln att sådana bostäder skola vara underkastade kommunal beskattning. Denna ordning synes nämligen i realiteten innebära, att prästen skattar för sin tjänsteinkomst av fri bostad i garantibeskattnings form och att någon skatt för själva fastigheten eller fastighetsinkomsten ej utgår. Förhållandet har emellertid sin förklaring däri att tjänstinnehavarens skattskyldighet för prästgård är en kvarleva från äldre tider, då kommunal beskattning av de offentliga rättssubjekten för dem tillhöriga fastigheter icke förekom.

Prästgårdarnas undantagande från kommunal fastighets- och inkomstbeskattning föranleder en fördelning mellan de skattskyldiga av skatten till kommun och till landsting, vilken ur strängt teoretisk synpunkt måste betecknas såsom oriktig. Består ett pastorat av flera församlingar eller kommuner, bör rätteligen den församling eller kommun, där prästgård är belägen, äga beskatta sådan fastighet, på samma sätt som de övriga församlingarna eller kommunerna få taga till beskattning inom deras områden förefintliga bostadsfastigheter. I annat fall överskjutes en viss skattebörd från pastoratets skattskyldiga till de skattskyldiga i den kommun eller församling, som har prästgården inom sina gränser. På liknande sätt överflyttas till landstingets skatteunderlag uttaxeringsbelopp, motsvarande landstingsskatten för prästgårdar, oaktat bekostandet av prästgårdar är en primärkommunal uppgift. Berörda förskjutningar i skattebördorna äro dock givetvis ofta mycket obetydliga. Saken kan därför måhända anses sakna nämnvärd praktisk betydelse men bör icke helt förbises i förevarande sammanhang.

De sakkunniga hava för sin del funnit övervägande skäl tala för att den kommunala skatteplikten för prästgård bibehålles. Skulle densamma avskaffas, bleve det nödvändigt att jämväl taga ställning till frågan, huruvida andra grupper av tjänstebostäder under sådana förhållanden borde vara underkastade kommunal beskattning. Det torde därvid knappast kunna underlåtas att genomföra betydande utvidgningar av skattefriheten med avseende å såväl staten som kommuner och andra menigheter tillhöriga tjänstebostäder. Det synes icke vara försvarligt att giva prästgårdarna, som finnas över hela landsbygden och i ett stort antal stadspastorat samt representera ett betydande värde, en undantagsställning i detta avseende. En generell utvidgning av skattefriheten för de offentliga rättssubjektens fastigheter är emellertid ägnad att väcka starka betänkligheter, bl. a. med hänsyn till ovan berörda förhållanden beträffande statens fastighetsinnehav

och skattefrihet. Vid ett bibehållande av skatteplikten för prästgårdar synas, därest tjänst innehavaren skall befrias från skattskyldighet, delade meningar icke kunna råda därom att skattskyldigheten bör åläggas pastoraten, vilka intaga en ägares ställning beträffande prästgård. I enlighet härmed framlägga de sakkunniga förslag om att vederbörande pastorat skall såsom innehavare av prästgård vara skyldigt att erlægga kommunal fastighetsskatt för densamma samt skattskyldigt till kommunal inkomstskatt för inkomsten därav.

Med den sålunda föreslagna ordningen kommer pastoratet i åtnjutande av procentavdrag från den nettointäkt, som återstår av prästgårdens hyresavkastning, sedan därifrån avgått beloppet av omkostnader, räntor, värde-minskning m. m. Med hänsyn till de merendels rätt betydande utgifterna för underhåll och räntor torde det icke så ofta kunna inträffa, att kommunal inkomstskatt utgår för prästgård. Uppkommer å andra sidan vid inkomstberäkningen verkligt underskott å prästgård såsom förvärvskälla, d. v. s. bortsett från att procentavdraget ej kan utnyttjas, får sådant underskott på vanligt sätt avdragas från inkomst av pastoratets övriga förvärvskällor.

Frågan om beskattning av *biskopsgård* lämnades vid behandlingen av biskopslönefrågan å 1936 års riksdag olöst under hänvisning till den pågående revisionen av kommunalskattelagstiftningen. De sakkunniga hava därför funnit påkallat att taga denna fråga under omprövning.

Enligt de alltsedan år 1937 gällande bestämmelserna om förvaltningen av de för biskoparnas avlönande anslagna fastigheterna förstås med biskopsgård sådan för biskoparnas avlönande anslagen fastighet eller del av dylik fastighet, som anvisats till tjänstebostad åt biskop. Där särskilt utrymme kan beredas domkapitlet eller domkyrkan å samma fastighet, må efter Kungl. Maj:ts bestämmande sådant utrymme anses tillhöra biskopsgård.

Före den omläggning av lönesystemet för biskoparna, som trädde i kraft den 1 maj 1937, var biskop i enlighet med kommunalskattelagens bestämmelser att anse såsom skattskyldig innehavare av den eller de fastigheter av boställsnatur, varå fri bostad upplåtits åt honom. Flertalet biskopar hade sålunda att erlægga fastighetsskatt för biskopsgård i stad eller biskopssäte på landet. I de fall tjänstebostadsfastigheten icke hade karaktär av boställe, d. v. s. ej var anslagen till biskoparnas avlönande, t. ex. i Göteborg och Luleå, voro biskoparna fritagna från kommunal fastighetsskatt men fingo utgöra kommunal inkomstskatt för bostadsförmånen. I och med det nya lönesystemets ikraftträdande upphävdes biskoparnas ställning såsom boställshavare, varav följde, att de icke längre kunde anses vara skattskyldiga innehavare av åt dem upplåtna bostadsfastigheter. På grund härav hava biskoparna efter hand vid taxeringarna befriats från skattskyldighet för dylika fastigheter. I enstaka fall förekommer dock alltjämt, att biskop uppföres såsom skattskyldig, men utskylderna erläggas då av kyrkofonden. I biskopar-

nas ställe har i regel såsom skattskyldig uppförts vederbörande stiftsnämnd, d. v. s. i realiteten kyrkofonden, i några fall kyrkofonden direkt eller biskops-löneregleringsfonden.

Biskopen i Visby stift åtnjuter tjänstebostad såsom kyrkoherde i Visby prebendepastorat och disponerar sålunda prästgård i stället för biskopsgård. Denne befattningshavare har därför såväl före som efter ikraftträdandet av det gällande lönesystemet för biskoparna varit skyldig att erlægga fastighets-skatt för den tjänstebostad, som varit upplåten åt honom. I Stockholms stift, där biskopen åtnjuter hyresersättning, finnes icke biskopsgård.

Frågan om biskopsgårdarnas beskattning har ett nära samband med spörsmålet om församlingsprästernas skattskyldighet för prästgård. Biskopsgårdar och prästgårdar intaga samma ställning inom det prästerliga lönesystemet, och de synpunkter, som ovan anförts beträffande prästgårdarna, gälla i stort sett även de publika fastigheter, som anvisas till tjänstebostad åt biskop. Härvid bör även beaktas det anmärkta förhållandet att en av biskoparna åtnjuter tjänstebostad såsom kyrkoherde. Att hava olika beskattningsregler för prästgårdar och biskopsgårdar synes därför knappast böra komma i fråga. Det förefaller vara en egendomlig ordning, att biskopen i Visby stift nu ensam bland biskoparna skall utgöra fastighetsskatt för sin tjänstebostad av den anledningen att han anvisats densamma i egenskap av kyrkoherde.

Samma skäl som de, vilka kunna anföras för bibehållande av skatteplikt för prästgård, tala för att biskopsgård skall vara underkastad kommunal fastighetsbeskattning. Såsom ett särskilt argument för biskopsgårdarnas frikallande från skatteplikt har åberopats, att länsresidensen enligt bestämmelserna i punkt 3 av anvisningarna till 5 § kommunalskattelagen äro undantagna från kommunal fastighetsbeskattning även i den mån de tjäna bostadsändamål. Vid införandet av denna skattefrihet synes emellertid hava förutsatts, att landshövdingarnas till länsresidens förlagda tjänstebostäder normalt skulle utgöra blott en del av en i huvudsak för förvaltningsändamål utnyttjad byggnad. Beträffande biskopsgårdarna är förhållandet ett annat. Enligt gällande föreskrifter angående förvaltningen av de för biskoparnas avlönande anslagna fastigheterna må endast, där Kungl. Maj:t i förekommande fall finner så utan olägenhet kunna ske, särskilt utrymme beredas domkapitel eller domkyrka å fastighet, till vilken tjänstebostad för biskop skall vara förlagd. Biskopsgård skall sålunda alltid i huvudsak tjäna bostadsändamål, varför den där inrymda biskopsbostaden knappast kan komma att utgöra en mindre del av en i övrigt skattefri förvaltningsbyggnad och såsom sådan jämväl omfattas av skattefriheten. Visserligen förhåller det sig för närvarande så att ett flertal länsresidens uteslutande användas för bostadsändamål, men vid de gällande bestämmelsernas tillkomst torde man icke hava tagit sikte på sådana fall. Oavsett huruvida den nuvarande skattefriheten för länsresidens kan anses stå i god överensstämmelse med de all-

männa principerna för tjänstebostäders beskattning, vilken fråga de sakkunniga icke kunnat upptaga till närmare behandling, kan för övrigt den gällande ordningen beträffande länsresidensen icke tillmätas någon avgörande betydelse vid ett ställningstagande beträffande biskopsgårdarnas beskattning.

I överensstämmelse med den ståndpunkt, som de sakkunniga intagit beträffande prästgårdarnas beskattning, föreslå de sakkunniga, att jämväl biskopsgård skall vara underkastad skatteplikt. Vid detta förhållande uppkommer spørgsmålet om vem skattskyldigheten för sådan fastighet skall åvila. Då biskoparna icke längre äro boställshavare beträffande åt dem upplåtna bostadsfastigheter, kan skattskyldighet för dessa icke anses åligga dem. Äro biskopsgårdarna, vilka nu icke längre kunna vara av boställsnatur, att hänföra till fastigheter, som äro å lön anslagen jord, skall skattskyldigheten enligt bestämmelserna i kommunalskattelagen åligga innehavaren. Enär biskopsgård jämlikt nu gällande föreskrifter skall förläggas till publik fastighet, som är anslagen till biskoparnas avlönande, får biskopsgård enligt de sakkunnigas förmenande anses vara »på lön anslagen jord» i kommunalskattelagens mening. Detta uttryck synes liksom »publikt boställe» vara tillämpligt på både jordbruksfastighet och annan fastighet och omfatta såväl av allmän tjänstinnehavare disponerad fastighet som fastighet, vars avkastning är avsedd att användas för avlönande av sådan tjänstinnehavare.

Såsom innehavare av biskopsgård, vilken skattskyldigheten skall åvila, synes kyrkofonden under nuvarande förhållanden vara att anse. Kyrkofonden har genom de år 1936 antagna, ändrade bestämmelserna om biskoparnas avlönande blivit det centrala organet på detta område med dispositionsrätt över samtliga avlöningstillgångar och har ålagts att svara för utskylder och avgifter för de till tjänstebostäder åt biskoparna anvisade publika fastigheterna. För att undanröja varje tvekan om att kyrkofonden skall anses såsom innehavare av biskopsgård föreslå de sakkunniga ett särskilt stadgande om kyrkofondens ställning i detta hänseende. Att med tillämpning av den gällande huvudregeln för fastighetsskattens utgörande låta ägaren vara skattskyldig för dylik fastighet skulle kunna vålla åtskilliga besvärigheter, då äganderättsförhållandena icke alltid äro fullt utredda. Den föreslagna skattskyldigheten för kyrkofonden lägger givetvis icke hinder i vägen för fonden att hos domkapitel och domkyrka uttaga viss ersättning för erlagd skatt, därest författningsenlig skyldighet föreligger för dessa att delta i kostnad för biskopsgård. Kyrkofonden blir endast gentemot kommun och landsting i första hand ansvarig för utskyldernas vederbörliga utgörande.

Ett ställningstagande i beskattningshänseende beträffande *biskopshemmanen* synes även vara erforderligt i anslutning till de år 1936 beslutade ändringarna i ordningen för biskoparnas avlönande. Med biskopshemman förstås *dels* för biskoparnas avlönande anslagen fastighet, varå biskopsgård ej skall vara förlagd, *och dels* fastighet, som är anslagen för nämnda ändamål och

varå biskopsgård skall vara förlagd, till den del fastigheten ej ingår i biskopsgården. Då biskopshemman otvivelaktigt är att hänföra till å lön anslagen jord, skall enligt gällande bestämmelser innehavaren därav vara skattskyldig. Det synes av skäl, som ovan anförts angående biskopsgård, vara lämpligt att kyrkofonden förklaras vara innehavare av sådant hemman. De sakkunniga föreslå därför ett uttryckligt stadgande om kyrkofondens skattskyldighet för biskopshemman, vilket torde vara ägnat att bringa klarhet i förhållandena på detta område. Oavsett vilken lösning frågan om biskopsgårdarnas beskattning erhåller, finnes skäl för att införa ett sådant stadgande. Det kan nämligen icke råda någon tvekan om att biskopshemmanen böra vara underkastade skatteplikt i likhet med de ecklesiastika löneboställena.

Förutom prästgårdarna finnes i kommunerna en större grupp bostäder för befattningshavare i allmän tjänst, nämligen *tjänstebostäder för folk- och småskollärare*. Dessa bostäder synas ur beskattningssynpunkt böra behandlas i sammanhang med prästgårdarna.

I folkskolans avlöningsreglemente (SFS 1942: 619) är stadgat, att lärare, därest åt honom anvisats tjänstebostad av tjänlig beskaffenhet, är skyldig att mottaga densamma. För tjänstebostad jämte bränsle skall lärare lämna ersättning, genom avdrag å avlöningen eller genom kontant inbetalning, med fastställt belopp, varierande efter bostadens storlek och för olika dyrortsgrupper. Enligt boställsordning för lärare vid folk- och småskolor (SFS 1937: 998) skall tjänstebostad vara förlagd till särskilt hus i skolans närhet, där ej särskilda omständigheter annat föranleda. Såsom ett villkor för erhållande av statsbidrag till avlöning av lärare vid folk- och småskolor gäller, att skoldistrikt skall tillhandahålla tjänstebostad åt lärare i de fall, då bostadsförhållandena på orten icke möjliggöra för läraren att i skolans närhet hyra annan tjänlig bostad än sådan som tidigare varit upplåten såsom tjänstebostad (SFS 1941: 463).

Enligt huvudregeln i punkt 5 av anvisningarna till 5 § kommunalskattelagen beträffande omfattningen av publika fastigheters skatteplikt kräves för att skattefrihet helt eller delvis skall åtnjutas för byggnad, att denna i väsentlig utsträckning nyttjas för ändamål, som föranleder skattefrihet. I anslutning härtill framhålles i anvisningarna, att byggnad, som i huvudsak tjänar bostadsändamål, är i sin helhet underkastad fastighetsskatt, även om i densamma finnes inrymd någon förvaltningslokal. Dock kan bostadsbyggnad vara att anse som sådan oskiljaktig del av en anläggning, att den frihet från fastighetsskatt, som åtnjutes för anläggningen, även bör gälla bostadsbyggnaden. Därest huvudregeln tillämpades på folk- och småskolläraernas tjänstebostäder, skulle byggnad, däri enbart eller i huvudsak sådana tjänstebostäder vore inrymda, bliva skattepliktig. I rättspraxis har emellertid utvecklingen gått i den riktningen att byggnader, inrymmande bostäder av ifråga-

varande slag, icke underkastats skatteplikt (se R. 1932 ref. 45, 1933 Fi. 791 och 1940 ref. 59 samt Fi. 858 och 859). Även i det fall en byggnad, som endast innehållit lärarbostäder, varit belägen på en annan fastighet än själva skolanläggningen, har skattefrihet ansetts böra åtnjutas (se R. 1940 Fi. 861).

Denna praxis torde hava inneburit en tillämpning av undantagsbestämmelsen om att bostadsbyggnad, som kan anses utgöra en oskiljaktig del av en skattefri anläggning, jämväl skall vara undantagen från fastighetsbeskattning. En sådan tillämpning har haft stöd i tidigare bestämmelser angående folk- och småskolläraernas tjänstebostadsförhållanden. I 1918 års kungörelse angående avlöning åt lärare vid folk- och småskolor etc. (SFS 1918: 760) fanns en bestämmelse om att ordinarie lärare skulle åtnjuta fri bostad och bränsle eller motsvarande ersättning efter ortens pris. Här framstod sålunda tillhandahållandet av tjänstebostad såsom en normal företeelse, ehuru några normer för skoldistriktens skyldigheter i detta avseende ej fastställdes. 1918 års boställsordning för lärarpersonalen vid folk- och småskolor (SFS 1918: 792) innehöll i likhet med den nu gällande boställsordningen ett stadgande av det innehåll att tjänstebostad skulle vara förlagd till särskilt hus i skolans närhet. I motiven till detta stadgande hade åberopats ett uttalande av folkundervisningskommittén, vari framhållits, att lärarpersonalens bostäder borde ligga i omedelbar närhet av skolhuset, så att övervakandet av barnen under frukost- och middagsrasterna icke omöjliggjordes. Med en sådan ordning synes uppfattningen om lärarbostaden såsom en oskiljaktig del av vederbörande skolanläggning stå i god överensstämmelse.

Berörda praxis beträffande lärarbostädernas behandling vid fastighetsbeskattningen torde även hava tillkommit under intrycket av rent praktiska synpunkter. Då lärarbostäder ofta varit inrymda i själva skolbyggnaderna, hade det, om dylika bostäder gjorts skattepliktiga, i många fall blivit nödvändigt att uppdelat byggnadernas värde i en skattepliktig och en skattefri del, vilket givetvis varit förenat med visst besvär.

Genom de senaste ändringarna av bestämmelserna angående lärarbostäder har emellertid tjänstebostadsfrågan för folk- och småskollärare kommit i ett annat läge. Dessa bostäder hava förlorat sin tidigare karaktär av sådana till en skolanläggning hörande anordningar som anses nödvändiga för undervisningsverksamheten. Varken i det år 1937 antagna avlöningsreglementet för lärare vid folk- och småskolor eller i det gällande avlöningsreglementet för folkskolans lärare omtalas tjänstebostad för lärare såsom en normalt förekommande anordning utan föreskrives endast, att, därest sådan bostad finnes, lärare, som anvisas bostaden, är skyldig att mottaga densamma. Det för statsbidrags erhållande år 1941 fastställda villkoret om tillhandahållande i vissa fall av tjänstebostad är därjämte uttryck för en långt gående begränsning av skoldistriktens skyldighet att tillhandahålla tjänstebostäder. I praxis har utvecklingen redan tidigare gått i sådan riktning. Tjänstebostäder för lärare

kunna därför numera icke betraktas såsom någon oskiljaktig del av en skolanläggning, i synnerhet som i många skoldistrikt sådana bostäder överhuvud taget icke finnas. Att det icke längre anses nödvändigt att lärare bebor tjänstebostad i närheten av skolan, framgår också av motiven till nyssberörda stadgande i avlöningsreglementet för folkskolans lärare. I 1941 års lärarlönesakkunnigas betänkande med förslag till folkskolans avlöningsreglemente m. m. (SOU 1942: 9) har beträffande samma stadgande anförts följande (sid. 126):

»I 41 § civila avlöningsreglementet stadgas skyldighet för tjänsteman att bebo tjänstebostad. Härvid avses med tjänstebostad lägenhet, vars upplåtande åt viss tjänsteman finnes påkallat ur tjänstesynpunkt. Tjänstebostadsbegreppet inom folkskoleväsendet är emellertid av annan innebörd. Ur tjänstesynpunkt är det knappast påkallat, att lärare bebor just tjänstebostaden, men för skoldistriktet är det av vikt, att de erhålla ersättning för de tjänstebostäder, de uppfört för lärarnas räkning. I 13 § gällande reglemente ålägges också lärare endast skyldighet att mottaga men icke att bebo anvisad tjänstebostad. En liknande bestämmelse finnes i civila avlöningsreglementet 63 § 8 mom. beträffande tjänstebostad för rektorer.»

De förhållanden, som ur beskattningssynpunkt äga relevans beträffande tjänstebostäder för folkskolans lärare, äro i stort sett desamma som i fråga om prästgård. Såsom framgår av redogörelsen för den tidigare utvecklingen, kan det för det allmänna föreställningssättet te sig egendomligt, att olika regler gälla för beskattning av å ena sidan prästgårdar och å den andra folkskol-lärbostäder. De sakkunniga hava också för sin del kommit till den uppfattningen att de båda slagen av tjänstebostäder böra bliva föremål för en likformig behandling vid den kommunala fastighetsbeskattningen.

De resonemang, som ovan förts rörande skatteplikt för prästgårdar och den skattepliktiga fastighetsinkomsten därav, synas vara helt tillämpliga å ifrågasvarande lärbostäder. Beträffande de senare är dock den offentliga karaktären svagare, alldenstund lärarnas bostadsbehov lika väl kan tillgodoses på privat väg, såsom ock sker i många skoldistrikt.

Att tjänstebostäder för folkskolans lärare äro fritagna från fastighetsskatt, giver upphov till vissa mindre förskjutningar i skattebördan mellan de skattskyldiga i olika skoldistrikt. Är kommun delad i två skoldistrikt, varav det ena har tjänstebostäder för lärare men icke det andra, gynnas de skattskyldiga i det förra distriktet, enär detta distrikts utdebitering sänkes mer genom skattefriheten än kommunens utdebitering ökas. Omfattar skoldistrikt två kommuner och äro lärbostäder förlagda till den ena kommunen men ej till den andra, beredes på motsvarande sätt de skattskyldiga i den senare kommunen en förmån på bekostnad av den förra kommunens skattskyldiga. Beträffande landstingsskatten blir förhållandet detsamma som ovan antytts i fråga om skattefrihet för prästgårdar. De här förda resonemangen äro väl framför allt av teoretiskt intresse, då förskjutningarna i fråga om utdebiteringen

oftast äro ytterst obetydliga, men de berörda förhållandena torde icke helt sakna betydelse vid bedömande av frågan om skattefrihet.

Sedan tjänstebostadsväsendet för folkskolans lärare ställts på avskrivning, kunna, såsom ovan utvecklats, lärarnas tjänstebostäder icke längre anses utgöra en oskiljaktig del av vederbörande skolanläggningar. Det synes då naturligt att i enlighet med huvudregeln för den kommunala beskattningen av tjänstebostäder låta lärarbostäderna vara underkastade fastighetsbeskattning. Detta överensstämmer också med de sakkunnigas ovan intagna ståndpunkt beträffande prästgårdarna. De sakkunniga föreslå därför, att i kommunalskattelagen införes ett uttryckligt stadgande om att skatteplikt skall föreligga för byggnad, som anvisats till tjänstebostad åt folkskolans lärare. Sådan byggnad kommer därigenom att behandlas enligt huvudregeln i punkt 5 av anvisningarna till 5 § kommunalskattelagen. I vad mån byggnad, vilken inrymmer såväl lärarbostäder som skollokaler, skall uppdelas i en skattepliktig och en skattefri del, får då bedömas med hänsyn till huruvida byggnaden i väsentlig utsträckning nyttjas för ändamål, som föranleder skattefrihet, eller om den i huvudsak tjänar bostadsändamål, på samma sätt som i allmänhet sker beträffande byggnader, vilka nyttjas för skilda ändamål. Någon uppdelning av dylik byggnad torde i praxis icke behöva ske, då lärarbostäderna utgöra en mera oväsentlig del av byggnaden. Besväret med lärarbostädernas taxering torde därför icke behöva bliva särskilt betungande, och uppdelningsfallen skulle komma att minskas, allteftersom dessa bostäder avvecklades.

Sådana tjänstebostäder, som enligt lagen den 9 december 1938 angående särskilda grunder för klockar- och organistlöns bestämmande etc. (SFS 1938: 732) anvisas klockare eller organister, stå tjänstebostäderna för folkskolans lärare mycket nära och böra enligt de sakkunnigas mening likaså vara underkastade skatteplikt. Såframt den av de sakkunniga föreslagna bestämmelsen om skatteplikt för lärarbostäderna antages, torde även klockar- och organistbostäder i praxis komma att hänföras till skattepliktiga fastigheter. De sakkunniga hava icke ansett nödvändigt att föreslå ett uttryckligt stadgande härom.

Av vad ovan sagts framgår, att de sakkunniga funnit det föreligga mycket vägande skäl att låta prästgårdar, biskopsgårdar och tjänstebostäder för folkskolans lärare vara underkastade skatteplikt till kommunal fastighetsskatt. De sakkunniga hava emellertid icke förbisett, att praktiska hänsyn kunna i någon mån tala för att dessa fastigheter undantagas från skatteplikt. Genom en sådan åtgärd skulle vissa mindre lättnader i taxerings- och uppbördsarbetet vinnas. Är man beredd att bryta den gällande grundprincipen för tjänstebostädernas beskattning och taga de förut berörda konsekvenserna därav med avseende å dylika bostäder överhuvud taget, kan därför givetvis övervägas

KAPITEL V.

Speciell motivering.**Förslaget till ändringar i kommunalskattelagen.**

5 §.

1 mom. Enligt bestämmelserna i det föreslagna nya stycket skall för borgerlig kommun och fattigvårdssamhälles fastigheter belägna utanför respektive menigheters gränser skatteplikt utan undantag föreligga. Fattigvårdssamhälle kan icke ingå såsom en del i en borgerlig kommun utan omfattar alltid en eller flera sådana kommuner i deras helhet. Från den principen att menighets fastigheter utanför dess område skola vara skattepliktiga har gjorts ett undantag. Därest församling eller skoldistrikt omfattar del av borgerlig kommun och äger fastighet av allmän karaktär inom kommunens återstående del, skall skatteplikt icke föreligga för sådan fastighet. Härigenom kunna visserligen de skattskyldiga inom sistnämnda kommun del åtminstone teoretiskt sett erhålla en viss merbelastning och församlingens eller skoldistriktets skattskyldiga en motsvarande lättnad, men då detta kunnat antagas komma att inträffa mera sällan och vara av ringa praktisk betydelse, hava de sakkunniga ansett det försvarligt att icke utsträcka skatteplikten till sådana fall av fastighetsinnehav.

Vad som i det föreslagna nya stycket är föreskrivet angående borgerlig kommun, skoldistrikt och fattigvårdssamhälle skall även vara tillämpligt å kommunalförbund, som dessa slag av menigheter bilda. En dylik tillämpning synes även vara förutsatt i den nuvarande lagtexten [1 mom. första stycket b) och d)]. Där undantagas menigheter från skatteplikt för sina i vissa syften använda fastigheter, vilket torde böra så förstås, att jämväl kommunalförbund, vartill olika menigheter sammansluta sig, skola åtnjuta samma skattefrihet, oaktat sådana förbund icke utgöra särskilda menigheter. Ingår skoldistrikt, som utgör del av borgerlig kommun, i kommunalförbund med annat skoldistrikt utanför kommunen, blir förbundet tillhörig fastighet inom kommunens återstående del skattefri enligt förslaget. Beträffande polisdistrikt, som består av flera kommuner, bör gälla detsamma som om kommunalförbund.

Föreskrifterna rörande församling skola även äga tillämpning å kyrkliga

samfälligheter, vilka hava menighets karaktär och i lagen om församlingsstyrelse jämfästas med församlingar.

Municipalsamhällen torde endast i rena undantagsfall äga fastigheter utanför den borgerliga kommun, vari de ingå. De sakkunniga hava därför funnit den nuvarande obegränsade skattefriheten beträffande municipalsamhälernas för offentliga uppgifter utnyttjade fastigheter utan olägenhet kunna bibehållas.

Fastigheter tillhörande kommunalförbund mellan landsting och stad utanför landsting synas böra bliva skattefria, även om de äro belägna utanför förbundets område.

Vid åsättande av taxeringsvärden för kommuners och andra menigheters för allmänna ändamål utnyttjade byggnader belägna utanför det egna området torde det emellanåt kunna bliva svårt att direkt beräkna en normal hyresavkastning. Värdet får då i enlighet med föreskrifterna i anvisningarna till 9 § fastställas med utgångspunkt från den faktiska eller uppskattade anskaffningskostnaden och med beaktande av byggnadernas ålder, förslitning och sannolika varaktighetstid, penningvärdets förändringar m. m. Vid värdering av markområden, som disponeras för publika syften, bör hänsyn tagas bl. a. till läget, markens naturliga beskaffenhet och fastighetens användning. Jämförelse torde därvid lämpligen kunna ske med likvärdig tomtmark, odlad mark eller råmark i privat ägo.

13 §.

2 mom. Biskopsgård torde liksom prästgård kunna i skattelagarnas mening anses utgöra *på lön anslagen jord*. Jämför den vidsträcktare formuleringen i bevillningsförordningen »jordegendom eller annan fastighet, som är till boställe eller eljest på lön anslagen» samt den definition å biskopsgård, som finnes i förordningen angående förvaltningen av de för biskoparnas avlönande anslagna fastigheter (SFS 1936:579) och vilken är av följande lydelse: »Sådan för biskoparnas avlönande anslagen fastighet eller del av dylik fastighet, som jämlikt vad därom är särskilt stadgat anvisats för tjänstebostad åt biskop, utgör *biskopsgård*.» Det har dock ansetts lämpligt att i första stycket c) särskilt omnämna såväl prästgård som biskopsgård i anslutning till den nuvarande lydelsen, i synnerhet som det befunnits nödvändigt att i andra stycket särskilt angiva skattskyldig innehavare av sådana fastigheter. Att biskopshemman faller under begreppet *på lön anslagen jord* har synts vara fullt tydligt utan särskilt stadgande därom. Biskopshemman har därför icke särskilt upptagits bland de fastigheter, beträffande vilka direkt utsagts, att innehavaren är skattskyldig. Allmänna kyrkohemman räknas enligt bestämmelserna i 1 § ecklesiastik boställsordning till boställen, men det torde kunna ifrågasättas, huruvida icke sådana hemman enligt kommunal-skattelagens terminologi närmast böra hänföras till *på lön anslagen jord*. Det har emellertid icke synts nödvändigt att särskilt omnämna de allmänna kyrko-

hemmanen i förevarande sammanhang, då det icke torde råda någon tvekan om att kyrkofonden skall anses såsom skattskyldig innehavare av desamma.

Det har med hänsyn till bestämmelserna i klockarboställslagen (SFS 1938: 732) också synt utn vidare stå klart, att klockarhemmanen äro att räkna till på lön anslagen jord i egenskap av sådana såsom avlöningstillgångar till klockar- och organisttjänster anvisade fastigheter vilka skola bibehållas såsom publika arrendegårdar. Då klockarhemman skola förvaltas och disponeras av kyrkofonden på samma sätt som allmänna kyrkohemman, torde det icke erfordras något särskilt stadgande om att kyrkofonden skall betraktas såsom skattskyldig innehavare av klockarhemmanen, utan detta torde följa direkt av bestämmelserna i 13 § 2 mom. första och andra stycket kommunal-skattelagen.

Biskopsgård kan till en del utnyttjas för religionsvård, nämligen i de fall utrymme därå beredes domkapitel eller domkyrka. Sådan del blir skattefri, om den är av någorlunda väsentlig omfattning. Kyrkofonden skall enligt föreslaget stadgande i förevarande mom. vara skattskyldig för biskopsgård såsom innehavare av densamma men givetvis endast i den utsträckning skatteplikt för sådan fastighet överhuvud taget föreligger. I 13 § avhandlas, i vilka fall innehavare skall få på sig överflyttad den skyldighet att erlagga fastighetsskatt, som i regel åvilar ägaren, medan omfattningen av denna skattskyldighet regleras av bestämmelserna i 4 § och 5 § jämte anvisningar, där det angives, huruvida och i vad mån fastigheter äro underkastade skatteplikt. Innehavarens skattskyldighet kan icke sträcka sig längre än som följer av bestämmelserna angående skatteplikt i sistnämnda lagrum.

På grund av de föreslagna ändringarna blir vederbörande pastorat innehavare av prästgård och följaktligen jämlikt bestämmelserna i 64 § 1 mom. skattskyldigt till kommunal inkomstskatt för inkomst av sådan fastighet. Enär prästgård förvaltas av pastoratet, ankommer det då på pastoratskyrkoråd eller boställsstyrelse att fullgöra deklARATIONSSKYLDIGHETEN.

22, 25 och 29 §§.

Frågan om vilka tillgångar som skola anses vara nedlagda i statens olika förvärvskällor får bedömas på samma sätt som vid fördelning av skattskyldigs gäldranta enligt supplementärregeln i 44 §. Hänsyn bör därvid endast tagas till statens egna tillgångar men ej till arrenderad eller förhyrd egendom.

Det har ansetts tillfyllest att vid bestämmande av gäldrantas maximibelopp för statens förvärvskällor utgå från tillgångarnas bokförda värde. Det rör sig visserligen här om beskattningens absoluta storlek och ej blott om fördelning av en viss beskattningsrätt mellan flera kommuner, men de bokförda värdena å statens tillgångar torde i regel ansluta sig till anskaffningsvärdena med skäligen avskrivning därå och ej i nämnvärd grad avvika från de värderingsprinciper, som ligga till grund för de bokförda värdena i privata

företag. Då den indirekta avskrivningsmetoden tillämpas, böra för erhållande av tillgångarnas bokförda värde förnyelsefonder och andra fonder för korrigering av tillgångskonton avdragas från de bokförda anskaffningsvärdena. Man skulle eljest kunna komma till olika resultat, beroende på om direkt eller indirekt avskrivning skett (jfr R. 1940 Fi. 373).

46 §.

3 mom. Av praktiska skäl har föreslagits en avrundning nedåt av bristen till jämna tiotal kronor. Att överföra mindre avdragsbelopp än 10 kronor till annan kommun har syntts onödigt.

På grund av taxeringsnämndernas självständiga prövningsrätt kan det inträffa, att två taxeringsnämnder, vilka båda i viss utsträckning medgiva avräkning beträffande en och samma skattskyldig av avdrag enligt 46 § 1 och 2 mom. — liksom av avdrag enligt 48 § och 50 § 2 mom. — komma till olika resultat beträffande den totala storleken av sådant avdrag. Undanröjande av dylika olikformigheter bör ske genom vederbörande prövningsnämnd eller prövningsnämnder.

De skattskyldiga, som icke skola komma i åtnjutande av den utvidgade avdragsrätten enligt 46 § 3 mom., äro, förutom staten, desamma som i 53 § 1 mom c) upptagits såsom en särskild grupp med avseende å skattskyldighetens omfattning.

Exempel till ledning vid tillämpningen av bestämmelserna i 46 § 3 mom. lämnas i anvisningarna till 52 §.

4 mom. Till detta nya mom. hava flyttats bestämmelserna om avdrag för gift kvinna, vilka nu hava sin plats i 3 mom. De sakkunniga hava i likhet med kommunalskatteberedningen ansett önskvärt, att detta avdrag avskaffas, men då så ännu ej skett, hava bestämmelserna om avdraget bibehållits i författningstexten och införts i ett fjärde mom.

48 §.

2 mom. Tredje stycket har ändrats på sådant sätt att familjeavdrag kan åtnjutas för barn, vilket icke haft minst 600 kronors *behållen inkomst*. Härmed avses, att barnets till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt taxerade inkomst skall hava understigit nämnda belopp. Motsvarande ändring har gjorts i 16 § 1 mom. andra stycket förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt, och i föreslagna anvisningar till sistnämnda paragraf har utsagts, att barns behållna inkomst är densamma som den till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt taxerade inkomsten. Detta har skett i överensstämmelse med den i den allmänna motiveringen hävdade uppfattningen att barnets till statsskatt taxerade inkomst bör vara avgörande för rätten till familjeavdrag för barnet.

Då i kommunalskattelagen hänvisningar icke böra ske till förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt, synes det ej vara möjligt att i nämnda

lag fixera innebörden av uttrycket *behållen inkomst* genom att direkt anknyta detsamma till den statligt taxerade inkomsten. För att där giva en uttömmande definition av den behållna inkomsten i överensstämmelse med de sakkunnigas ståndpunkt skulle det vara nödvändigt att i anvisningarna till 48 § intaga en med kommunalskattelagens terminologi genomförd beskrivning av den inkomst, som enligt statsskatteförordningen utgör den taxerade inkomsten, och därvid förklara, att med den behållna inkomsten förstås denna inkomst. Ett sådant avsnitt i anvisningarna skulle hava ungefär följande innehåll:

Barns *behållna inkomst* beräknas med utgångspunkt från summan av barnets skattepliktiga inkomster av förvärvskällor i såväl hemortskommunen som annan kommun, dock att, där inkomsten av förvärvskälla understiger nettointäkten av densamma, den senare i stället skall medräknas i denna summa. I förekommande fall tillägges vad som under beskattningsåret tillflutit barnet genom restitution av allmänna skatter, för vilka avdrag åtnjutits vid tidigare års taxeringar till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt, samt avdragas allmänna skatter, som ej äro kronoutskylder och vilka av barnet under beskattningsåret här i riket erlagts. Härefter verkställas avdrag, varom i 46 § 1 och 2 mom. förmäles, oavsett till vilken kommun sådant avdrag hänför sig. Har underskott uppstått å förvärvskälla, som utgöres av icke yrkesmässig avyttring av en eller flera fastigheter i hemortskommunen och av annan egendom än fastighet här i riket ävensom deltagande i lotteri *eller* av icke yrkesmässig avyttring av en eller flera fastigheter i annan kommun än hemortskommunen, skall jämväl sådant underskott, i den mån det motsvaras av vinst å annan dylik förvärvskälla, avdragas för erhållande av den behållna inkomsten. (Angående vad som skall räknas till allmänna skatter, som ej äro kronoutskylder, hänvisas till punkt 3 av anvisningarna till 20 §.)

Ett dylikt stadgande, vilket måste bliva tämligen invecklat, har dock icke ansetts behöfligt, då det kunnat antagas ändock vara tydligt, att enligt förslaget den behållna inkomst, varom förmäles i 48 § kommunalskattelagen liksom i anvisningarna till 20 och 22 §§ samma lag, är densamma som den behållna inkomsten enligt 16 § 1 mom. förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt. I de föreslagna anvisningarna till sistnämnda paragraf har gjorts ett uttalande härom, vilket givetvis icke kan hava någon direkt inverkan på innehållet i kommunalskattelagen men likväl är ett uttryck för den princip, på vilken de föreslagna stadgandena i förevarande ämne bygga, nämligen att det kommunala och statliga familjeavdraget för barn skall upphöra vid en och samma inkomst. Det har sålunda icke ansetts erforderligt att närmare utveckla innebörden av uttrycket *behållen inkomst* i kommunalskattelagen. Där står nu ordet *inkomst* i förevarande sammanhang utan några förklarande anvisningar, och detta ord har bibehållits i förslaget med tillägget *behållen*.

50 §.

2 mom. Taxerad inkomst kan med tillämpning av de föreslagna bestämmelserna överhuvud taget icke uppstå i någon kommun, förrän den skatt-

skyldige fått avräkna underskottsavdrag i samtliga kommuner och övriga allmänna avdrag — bortsett från avdrag för underskott å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom och deltagande i lotteri. Summan av den skattskyldiges taxerade inkomster utgör därför alltid hans samlade nettoinkomst, i den mån procentavdrag ej utnyttjats. Finnes taxerad inkomst, innebär detta, att den skattskyldiges allmänna avdrag kunnat helt utnyttjas.

Kommunalskatteberedningen har framlagt förslag om avskaffande av den nuvarande tekniska anordningen med ett extra avdrag å 20 kronor för landskommuner i ortsgrupperna I och II. De sakkunniga hava för sin del funnit denna anordning vara föga rationell samt ägnad att vålla onödiga komplikationer vid genomförandet av deras förslag. Då det emellertid legat utom ramen för de sakkunnigas uppdrag att föreslå ändringar beträffande detta avdrag, har det måst medtagas i författningsförslaget och anpassas efter de nya principer, som ligga till grund för förslaget. Avdraget har sålunda för konsekvensens skull anknutits till den skattskyldiges sammanlagda inkomst i såväl hemortskommunen som annan kommun. Denna inkomst är otvivelaktigt bäst lämpad att vara utslagsgivande i fråga om avdragets åtnjutande. Den visar på ett tillförlitligare sätt den skattskyldiges behov av extra avdrag än hans inkomst enbart i hemortskommunen.

3 mom. Såväl 20-kronorsavdrag som avdrag för ömmande omständigheter skola enligt förslaget få utnyttjas i annan kommun än hemortskommunen. Skattskyldig kan nämligen vara i behov av särskild lättnad i beskattningen, även då hans huvudsakliga inkomst skall tagas till beskattning utanför hemortskommunen.

Det sammanlagda beloppet av skattskyldigs ortsavdrag och avdrag enligt 50 § 2 mom., däri inbegripet 20-kronorsavdrag och avdrag för ömmande omständigheter, får i första hand uträknas, varefter avräkning av beloppet sker i hemortskommunen så långt det är möjligt och därefter i övriga kommuner.

Brist, som enligt 50 § 3 mom. må utnyttjas i annan kommun än hemortskommunen, måste avrundas nedåt till jämna tiotal kronor. Bristen kan nämligen uppgå till femtal kronor, då endast en del av ortsavdraget kan bankas. En åtminstone teoretisk möjlighet är också att avdrag för ömmande omständigheter beviljas med belopp, som ej slutar på jämnt tiotal kronor.

Se vidare exempel i anvisningarna till 52 §.

51 §.

Vid den kommunala inkomstbeskattningen i annan kommun än hemortskommunen tager sig sambeskattningsprincipen beträffande äkta makar för närvarande uttryck dels däri att avdrag för underskott å särskild förvärvskälla, vilket helt eller delvis ej kan utnyttjas å den därtill närmast berättigade makens inkomst, må avräknas å den andra makens inkomst i

samma kommun, dels ock däri att skatteplikten bedömes med hänsyn till makarnas sammanlagda taxerade inkomst i kommunen. Enligt förslaget kommer sistnämnda förhållande ej att hänföra sig till den taxerade inkomsten i kommunen utan till makarnas sammanlagda beskattningsbara inkomst i samtliga kommuner. Å andra sidan bliva verkningarna av sambeskattningsprincipen märkbara utanför hemortskommunen i ett nytt avseende. Ortsavdragen och avdragen jämlikt 50 § 2 mom., vilka för äkta makar bestämmas efter denna princip, skola enligt förslaget kunna avräknas även i annan kommun än hemortskommunen.

De nuvarande anvisningarna till 51 § hava uteslutits, då skattepliktsgränsen enligt de sakkunnigas förslag bestämts till 100 kronors sammanlagd beskattningsbar inkomst för envar skattskyldig och sålunda icke såsom för närvarande är anknuten till den taxerade inkomsten i viss kommun. Det synes vid sådant förhållande utan vidare vara klart, att skatteplikten icke kan vara beroende av den tid den skattskyldige varit här i riket bosatt under beskattningsåret.

52 §.

1 mom. Att överflyttning av allmänna avdrag från en kommun till andra kommuner skall kunna förekomma beträffande äkta makar och avräkning ske i de andra kommunerna i förhållande till den skattepliktiga inkomst, som i varje kommun återstår för make efter avdrag enligt 46 § 1, 2 och 4 mom., framgår redan av föreskrifterna i 46 § 3 mom. Av bestämmelserna i 48 § samt 50 § 2 och 3 mom. följer också, att makars Ortsavdrag och avdrag enligt 50 § 2 mom. i första hand skola utnyttjas i hemortskommunen och, i den mån så ej kan ske, må avräknas i andra kommuner. I 52 § 1 mom. regleras dessa förhållanden närmare med avseende å sambeskattningen av äkta makar, och exempel lämnas i anvisningarna till 52 §.

I enlighet med föreskrifterna i 46 § 3 mom. skall den del av makes allmänna avdrag i en kommun, som ej kan där utnyttjas, före avräkandet i annan kommun avrundas nedåt till jämna tiotal kronor samt fördelning av utnyttjat avdragsbelopp mellan flera andra kommuner ske i jämna tiotal kronor.

Vid bestämmande av Ortsavdragets förhöjning enligt 50 § 2 mom. skall hänsyn tagas till förhållandena i alla de kommuner, där makarna eller en av dem haft förvärvskällor. I likhet med vad nu är fallet behandlas makar, vilka icke hava förvärvskällor utanför hemortskommunen, som om de vore *en* skattskyldig, dock att fördelning av den beskattningsbara inkomsten mellan makarna sker.

Vid avräkning av Ortsavdrag och avdrag enligt 50 § 2 mom. för äkta makar i andra kommuner än hemortskommunen blir det nödvändigt att fastställa, huru stor del av makarnas gemensamma avdrag av sådant slag som belöper å vardera maken vid proportionering i förhållande till vardera makens sam-

manlagda taxerade inkomst. Så måste givetvis ske, då makarnas avdrag delvis skola avräknas i andra kommuner än hemortskommunen. Har ena maken i hemortskommunen fått avräkna proportionsvis mer än den andra, skall detta i möjligaste mån utjämnas vid avräkningen i andra kommuner. Har make i hemortskommunen fått utnyttja hela sin andel i makarnas sammanlagda avdrag eller mer, skall avräkning i andra kommuner ske uteslutande å den andra makens inkomster. Det kan måhända synas onödigt att särskilt bestämma makarnas andelar i avdragen, då avdragen skola helt avräknas i andra kommuner än hemortskommunen. Avräknas emellertid avdragen direkt å makarnas olika taxerade inkomster inom respektive kommuner i proportion till dessa inkomsters storlek utan föregående fördelning å makarna, kan genom avjämnningen till jämna tiotal kronor uppkomma en oriktig fördelning av avdragen mellan makarna. Då makes andel skall avräknas å hans taxerade inkomster i flera icke-hemortskommuner, skall, i överensstämmelse med de föreslagna bestämmelserna i 50 § 3 mom. rörande de skattskyldiga i gemen, fördelning ske i jämna tiotal kronor.

54 §.

Liksom staten i vissa fall är frikallad från skattskyldighet till kommunal inkomstskatt för inkomst, som härrör från fastighet för vilken fastighetsskatt erlägges, t. ex. inkomst av riksbankens rörelse i egna fastigheter och inkomst av viss industriell verksamhet vid statens järnvägars verkstäder, skall enligt förslaget inkomst av kommuners och vissa andra menigheters i angivna allmänna syften utnyttjade fastigheter vara undantagen från kommunal inkomstbeskattning, oaktat fastigheterna på grund av sin belägenhet utanför det egna kommunala området äro skattepliktiga. Denna frikallelse gäller givetvis endast den inkomst, som uppkommer genom fastigheternas utnyttjande för de i 5 § 1 mom. b) och d) avsedda allmänna ändamålen.

Anvisningarna till 5 §.

Punkt 5. Ordet *prästgård* i det här tillagda nya stycket syftar närmast på prästgård, som avses i ecklesiastik boställsordning. Där församlingspräst beredes tjänstebostad å annan fastighet än i nämnda förordning avsedd prästgård, är emellertid även sådan fastighet eller en mot bostaden svarande del därav skattepliktig. I den mån sådan bostadsfastighet eller del därav kan betecknas såsom prästgård, omfattas jämväl den av ifrågavarande stadgande, ehuru det även eljest är tydligt, att skatteplikt för densamma föreligger. Det nuvarande uttrycket *prästgård på landet* har icke bibehållits, bl. a. av den anledningen att prästgårdar i ecklesiastika boställsordningens mening finnas i de flesta mindre och medelstora städer samt även undantagsvis i större städer, t. ex. där inkorporering av kringliggande landsbygd skett.

Upplåtes fastighet eller del därav till tjänstebostad åt biskop men är den

upplåtna fastigheten icke av publik natur, föreligger givetvis skatteplikt även för sådan fastighet eller del därav, vilken icke utgör biskopsgård. Skattskyldigheten åligger i sådant fall ej kyrkofonden, som icke är innehavare av fastigheten, utan vederbörande ägare i enlighet med den gällande huvudregeln i 13 § 1 mom. första stycket.

Enligt bestämmelserna i första stycket av förevarande punkt är det principiellt sett möjligt, att prästgård eller biskopsgård uppdelas i en skattepliktig och en skattefri del. Fall torde kunna förekomma, då biskopsgård icke är i sin helhet skattepliktig. Utrymme, som därå upplåtes åt domkapitel eller domkyrka, får anses vara utnyttjat för religionsvård, och motsvarande del av fastigheten blir i princip skattefri. Upptager detta utrymme en icke oväsentlig del av fastigheten, bör motsvarande del av fastighetens värde undantagas från skatteplikt. Prästgård däremot synes enligt förslaget i praktiken bliva i sin helhet underkastad skatteplikt liksom för närvarande. Däri inrymda, i ecklesiastik boställsordning föreskrivna förvaltningslokaler äro av för ringa omfattning i förhållande till den återstående delen av prästgården för att skattefrihet för dem skall kunna åtnjutas enligt de allmänna reglerna om uppdelning av byggnad.

Med *folkskolans lärare* avses de olika slag av lärare, varå folkskolans avlöningsreglemente är tillämpligt och vilka kunna anvisas tjänstebostad.

Är byggnad delvis anvisad till tjänstebostäder åt folkskolans lärare och delvis upplåten till annat, skattefritt ändamål, t. ex. undervisning, kan en uppdelning av byggnaden i en skattepliktig och en skattefri del bliva nödvändig eller också kan byggnadens användning till lärarbostäder vara av så obetydlig omfattning att hela byggnaden bör bliva skattefri. Är å andra sidan upplåtelsen för det skattefria ändamålet av oväsentlig omfattning, kan byggnaden i sin helhet bliva underkastad fastighetsskatt.

Den i förevarande punkt införda regeln angående lärarbostäders beskattning hänför sig endast till folkskolans särskilda förhållanden och utesluter givetvis icke, att lärarbostäder vid andra slag av skolor kunna anses utgöra en oskiljaktig del av själva skolanläggningen och på grund därav bliva skattefria, t. ex. vissa lärarbostäder vid internatskolor. De sakkunniga hava icke funnit det lämpligt eller möjligt att i anvisningarna till 5 § särskilt reglera beskattningen av lärarbostäder vid de många övriga slagen av statliga och kommunala skolor. Detta har ansetts böra liksom hittills överlämnas åt praxis.

Punkt 9. Med *kommun* avses i det föreslagna andra stycket av 5 § 1 mom. liksom på andra ställen i kommunalskattelagen den borgerliga primärkommunen på landet och i stad. I anslutning härtill och med användande av terminologin i lagen den 13 juni 1919 om ordning och villkor för ändring i kommunal och ecklesiastik indelning hava i den nya nionde punkten av anvisningarna under begreppet *kommun* hänförts landskommun, köping med egen kommunalförvaltning och stad.

Anvisningarna till 20 och 22 §§.

Enligt ordalagen i de nuvarande anvisningarna till 20 och 22 §§ skall hemmavarande, i föräldrarnas förvärvsverksamhet sysselsatt barn i åldern 16 till 18 år anses tillhöra arbetspersonalen, då skatteplikt för barnet föreligger enligt 51 §, d. v. s. även då barnet icke har inkomst i hemortskommunen, som skall upptagas till beskattning, men i annan kommun än hemortskommunen har en taxerad inkomst, som uppgår till minst 100 kronor. Denna konsekvens av stadgandet torde emellertid icke hava varit åsyftad enligt vad förarbetena till detsamma giva vid handen (jfr SOU 1937: 42 sid. 122). Endast skatteplikten i barnets hemortskommun torde hava avsetts. De sakkunniga hava emellertid ansett riktigtast, att rätten till avdrag för arbetslön till barnet inträder samtidigt med att föräldrarna gå förlustiga familjeavdraget för barnet. Det senare får, enligt vad de sakkunniga i den allmänna motiveringen utvecklat, vid såväl den kommunala som den statliga beskattningen anses inträffa, då barnets till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt taxerade inkomst stigit till 600 kronor. För att starkare framhäva detta förhållande hava de sakkunniga i 48 § 2 mom. tredje stycket av förslaget infört uttrycket *behållen inkomst* för den inkomst, som skall understiga 600 kronor för att familjeavdrag för barnet skall kunna åtnjutas. I anslutning till denna formulering har föreslagits den ändringen i punkt 2 av anvisningarna till 20 § och punkt 6 av anvisningarna till 22 § att barn i åldern 16 till 18 år icke skall anses tillhöra arbetspersonalen, såvida ej barnet haft minst 600 kronors behållen inkomst. Härigenom ändras på motsvarande sätt även innehållet i punkten 11 av anvisningarna till 29 §, vilken beträffande avdrag av avlöning åt hemmavarande, i föräldrarnas rörelse sysselsatta barn hänvisar till punkt 6 av anvisningarna till 22 §.

I motsats till vad nu gäller kunna enligt de sakkunnigas förslag barn i vissa fall påföras beskattningsbar inkomst i hemortskommunen även vid lägre taxerade inkomster än 600 kronor. Det kan därvid förekomma, att barn, som haft annan inkomst än av arbete i föräldrarnas verksamhet, taxeras och då åtnjuter grundavdrag samtidigt som föräldrarna tillgodogöra sig familjeavdrag för barnet men att föräldrarna ej äga avdraga till barnet utgiven avlöning såsom omkostnad.

Övergångsbestämmelserna.

De föreslagna bestämmelserna äro samtliga avsedda att träda i kraft omedelbart med ingången av nytt taxeringsår. Det har icke syntts erforderligt att låta anstå med ändringarna i fastighetsbeskattningen, till dess allmän fastighetstaxering nästa gång verkställs. Ett antal nytaxeringar av fastigheter skulle under det första året efter ikraftträdandet visserligen föranledas därav att fastigheter, som förut varit skattefria, på grund av de nya bestämmelserna underkastades skatteplikt, men dessa taxeringar torde icke bliva av större omfattning än att de skulle kunna medhinnas vid den särskilda fastighetstaxeringen under nämnda år.

Förslaget till ändringar i taxeringsförordningen.

26 §.

1 mom. Då enligt de sakkunnigas förslag 100 kronors sammanlagd beskattningsbar inkomst skall vara den enda skattepliktsgränsen för den kommunala inkomstskatten, borde i anslutning härtill deklarationsplikten egentligen för varje skattskyldig anknytas till en dylik beskattningsbar inkomst. Det skulle emellertid i en mängd fall ställa sig vanskligt för de skattskyldiga, särskilt för dem som hade inkomst i flera kommuner, att förvissa sig om huruvida deklarationsplikt förelåge, då de för detta ändamål måste beräkna sin sammanlagda beskattningsbara inkomst. Det är då betydligt enklare att såsom för närvarande endast behöva taga hänsyn till den taxerade inkomsten i varje kommun för sig. Deklarationsplikten ansluter sig för övrigt enligt gällande bestämmelser icke genomgående till skatteplikten vid den kommunala inkomstbeskattningen. I riket bosatt fysisk person, som icke varit taxerad nästföregående år, är fritagen från deklarationsplikt, då hans till kommunal inkomstskatt taxerade inkomst ej i *någon* kommun uppgår till 600 kronor, oaktat skatteplikt inträder för sådan person i annan kommun än hemortskommunen redan vid en taxerad inkomst av 100 kronor. Någon nämnvärd olägenhet härav har dock icke ansetts föreligga (jfr prop. 1927: 210 sid. 212 ff).

De sakkunniga hava med hänsyn till berörda förhållanden icke ansett nödvändigt att låta deklarationsplikten följa den av de sakkunniga föreslagna skattepliktsgränsen utan funnit det lämpligt att vid införandet av en enhellig skattepliktsgräns å 100 kronors beskattningsbar inkomst i stort sett bibehålla de nuvarande gränserna för deklarationsplikten, nämligen 600 kronors taxerad inkomst för fysisk person och 100 kronors taxerad inkomst för juridisk person i *någon* kommun. De praktiska skälen hava härvid synts böra tillmätas avgörande betydelse. Även med denna ståndpunkt kan emellertid ifrågasättas en viss jämkning beträffande deklarationsgränsen för fysiska personer. Enär enligt de sakkunnigas förslag beskattning i vissa fall skall inträda för fysisk person vid taxerade inkomster under 600 kronor, nämligen i städer tillhörande ortsgrupp I redan vid 540 kronors taxerad inkomst samt i landskommuner tillhörande ortsgrupp I och städer tillhörande ortsgrupp II vid 580 kronors taxerad inkomst, borde gränsen för deklarationsplikten beträffande i dylika kommuner bosatta skattskyldiga strängt taget sänkas till motsvarande nivå. En sådan gräns, som finge anknytas till beskattningen av ensamstående, skulle då i dessa kommuner komma att med olika belopp understiga den allmänna deklarationsgränsen vid 600 kronors taxerad inkomst. De sakkunniga hava dock ansett det onödigt att på detta sätt göra bestämmelserna om deklarationsplikt mera invecklade än för närvarande. De jämförelsevis få fall, då skatteplikt för en skattskyldigs inkomst kunde föreligga

utan att den skattskyldige vore deklarationspliktig, skulle i regel uppmärksammas av taxeringsnämnden på grund av uppgifter från arbetsgivare eller av annan anledning och deklARATION kunna genom anmaning införskaffas. Den nuvarande deklarationsgränsen för fysisk person vid 600 kronors taxerad inkomst har därför lämnats oförändrad i förslaget.

I motsats till vad nu gäller om beskattningen i hemortskommunen skall enligt förslaget fysisk person, som varit här i riket bosatt endast under en del av beskattningsåret, kunna beskattas för taxerad inkomst under 600 kronor, nämligen om den beskattningsbara inkomsten uppgår till 100 kronor. Gränsen för deklarationsplikt har därför beträffande sådan skattskyldig föreslagits till 100 kronors taxerad inkomst i någon kommun. Det kan då inträffa, att skattskyldig, som icke skall påföras någon beskattningsbar inkomst, blir deklarationskyldig. Förhållandet är emellertid likartat beträffande familjeförsörjare, som varit här i riket bosatta under hela beskattningsåret, och har för dessas vidkommande icke ansetts innebära någon större olägenhet. Att undantaga dylika skattskyldiga från deklarationsplikt skulle dessutom vara förenat med vissa svårigheter.

Förslag har ej framlagts om motsvarande ändring beträffande skatteplikten till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt för skattskyldig, som varit bosatt i riket under en del av beskattningsåret. Skatteplikten vid den statliga beskattningen hava de sakkunniga ansett sig böra lämna helt orubbad.

78 §.

Det under e) i denna paragraf föreslagna tillägget beträffande särskild uppgift om icke yrkesmässig avyttring av fastighet avser att vinna ett fullständigare kommunikationsförfarande mellan taxeringsnämnderna. Tillägget har icke något direkt samband med den av de sakkunniga föreslagna utvidgningen av rätten att utnyttja allmänna avdrag och ortsavdrag.

Motsvarande ändring bör vidtagas i det nuvarande formuläret till uppgift från taxeringsnämndens ordförande i det taxeringsdistrikt, där skattskyldig skall taxeras till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt (nr 16).

84 §.

2 mom. Den taxeringsnämnd, som skall taxera skattskyldig till kommunal inkomstskatt men ej till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt, behöver enligt gällande bestämmelser vid den kommunala taxeringen icke taga ståndpunkt till underskott å förvärvskälla i en kommun, vilket ej kan avräknas mot inkomst i samma kommun. Enligt förslaget skall sådant underskott bliva föremål för en förberedande uppskattning av taxeringsnämnden, som dock ej fastställer det uppskattade underskottet. Uppskattningen skall icke lända till efterrättelse beträffande den skattskyldiges taxering utan blott tjäna till ledning för annan taxeringsnämnd, som åsätter den skattskyldige kommunal eller statlig taxering.

Beträffande skattskyldiga, som taxeras till inkomst- och förmögenhetsskatt i en kommun och till kommunal inkomstskatt i flera andra kommuner, kan det inträffa, att avdrag i en av de senare kommunerna kan utnyttjas endast mot inkomst i en annan av dem. Det blir i sådana fall taxeringsnämnden för förstnämnda kommun (hemortskommunen) som skall taga initiativet till avdragets överflyttning mellan de andra kommunerna genom att avlåta under rättelse till den taxeringsnämnd som skall medgiva utnyttjande av det ifrågasvarande avdraget. Så skall förfaras, oaktat den initiativtagande nämnden icke själv beröres av åtgärden.

För det fall sådana juridiska personer, som ej kunna taxeras till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt, skola taxeras till kommunal inkomstskatt i ett flertal kommuner av skilda taxeringsnämnder och utnyttjande av avdrag, som uppkommit i en kommun, skall ske i andra kommuner, måste någon av taxeringsnämnderna för de ifrågasvarande kommunerna utgöra medelpunkt för skriftväxlingen i stället för den nämnd, som för vanliga skattskyldiga verkställer taxering till statsskatt. Det har syntes de sakkunniga naturligt och lämpligt att härvid välja den taxeringsnämnd, inom vars distrikt den juridiska personen har sitt hemvist och säte. Stadgandet härom har formulerats i anslutning till ordalagen i 66 § sista stycket kommunalskattelagen. Där sådan taxeringsnämnd erhåller uppgift om underskott å förvärvskälla inom annat distrikt eller eljest anledning finnes till antagande, att inom eget eller annat distrikt underskott bör avräknas i kommun, till vilken underskottet ej hänförs sig, eller att skatteplikt ej föreligger, bör ordföranden från den skattskyldige införskaffa erforderliga upplysningar om hans förvärvskällor utom distriktet. Med iakttagande av taxeringsnämndens därefter fattade beslut har ordföranden att fullgöra i 84 § 2 mom. stadgad uppgiftsskyldighet. Juridiska personer, som härvid kunna komma i fråga, äro exempelvis akademier, kyrkor, sjukvårds- och barmhärtighetsinrättningar samt stiftelser med vissa allmännyttiga ändamål.

I anslutning till den ändrade lydelsen av 84 § 2 mom. böra vissa ändringar göras i det gällande formuläret till uppgift till taxeringsnämnden i det taxeringsdistrikt, där skattskyldig skall taxeras till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt, om taxering i annat distrikt (nr 18). Förslag till erforderliga ändringar i detta formulär återfinnes å sid. 17 ovan. Vidare måste fastställas ett nytt formulär (nr 19), avseende underrättelse från taxeringsnämnden i det taxeringsdistrikt, där skattskyldig skall taxeras till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt, till taxeringsnämnden i annat distrikt, där den skattskyldige skall taxeras till kommunal inkomstskatt, om överflyttning av avdrag till kommun inom sistnämnda distrikt samt om frihet från skatteplikt för skattskyldigs inkomst. Sådant formulär, vartill förslag finnes intaget å sid. 18 här ovan, bör omfatta vissa ganska utförliga uppgifter om taxeringen i hemortskommunen eller annan kommun, där avdrag ej kunnat utnyttjas, för att den

taxeringsnämnd, som har att medgiva från annan kommun härrörande avdrag, skall erhålla material för sin prövning av avdraget. Taxeringsnämndens ordförande har givetvis också möjlighet att med stöd av bestämmelserna i 32 § 2 mom. taxeringsförordningen införskaffa uppgifter direkt från den skattskyldige. Erhåller taxeringsnämnd, som endast skall taxera skattskyldig till kommunal inkomstskatt, ej någon underrättelse enligt nämnda formulär inom skälig tid, får nämnden utgå från att skatteplikt föreligger och att avdrag från annan kommun ej skall avräknas vid taxeringen samt avsluta densamma under dessa förutsättningar.

I formuläret till allmän självdeklaration bör lämpligen beredas plats för yrkande om avräkning av avdrag i annan kommun än den, till vilken avdraget i första hand hänförs. Sådan avräkning skall givetvis ske, i den mån så är befogat, även om särskilt yrkande ej framställs. I formuläret till särskild självdeklaration torde också erfordras en ändring, varigenom plats beredes för införande av allmänna avdrag från annan kommun, vilka ej kunnat där utnyttjas.

93 §.

Om i fall, som i 96 § 2 mom. avses, skattskyldigs taxeringar skola prövas dels av den mellankommunala prövningsnämnden och dels med avseende å inkomst av förvärvskälla i kommun, där till flera prövningsdistrikt hänförlig förvärvskälla ej finnes, av en länsprövningsnämnd, bör likformighet mellan taxeringarna å ömse håll säkerställas genom samråd mellan allmänna ombudet hos den mellankommunala prövningsnämnden och vederbörande taxeringsintendent. Den föreslagna lydelsen av 93 § syftar härtill. I taxeringsförordningen förstås enligt föreskrifterna i 2 § 3 mom. med taxeringsintendent jämväl allmänna ombudet hos den mellankommunala prövningsnämnden.

Förslaget till ändringar i kungörelsen angående taxeringsförfarandet.

20 §.

4 mom. I de fall det genom bankning förhöjda ortsavdragets storlek blir beroende av taxerad inkomst i annan kommun än hemortskommunen, kan detta avdrag icke bestämmas genom en rent teknisk räkneoperation på grundval av uppgifter om den skattskyldiges familjeförhållanden och i hemortskommunen taxerade inkomst. Hemortskommunens taxeringsnämnd måste då verkställa en materiell prövning av avdragets storlek med bedömning av förhållandena i annan kommun. För att i dylika fall möjliggöra uträkningen av den beskattningsbara inkomsten, vilket i fögderierna åligger vederbörande häradskrivare, och för att underlätta kontroll av taxeringarna skall enligt de sakkunnigas förslag ordföranden i den taxeringsnämnd, som medger

genom bankning förhöjt ortsavdrag enligt 50 § 2 mom. kommunalskattelagen under beaktande av taxerad inkomst i annan kommun än hemortskommunen, i inkomstlängden angiva summan av den skattskyldiges taxerade inkomster i samtliga ifrågavarande kommuner. I liknande syfte skall ordföranden i taxeringsnämnd, som jämlikt bestämmelserna i 50 § 3 mom. kommunalskattelagen medger ortsavdrag och avdrag enligt 50 § 2 mom. samma lag, vilka ej kunnat avräknas å inkomst i den skattskyldiges hemortskommun, verkställa anteckning i längden om storleken av medgivna dylika avdrag.

Enligt den ordning, som gällde före de år 1943 beslutade ändringarna i taxeringsförordningen och taxeringskungörelsen, skulle till kommunal inkomstskatt taxerad inkomst införas i inkomstlängden för hemortskommunen blott om jämväl beskattningsbar inkomst skulle där utsättas. Föreskriften i förutvarande andra (numera tredje) stycket av 86 § taxeringsförordningen om att de »beslutade» taxeringarna skulle införas i längden tolkades så, att den skulle hava avseende blott å de fall, då beskattningsbar inkomst förelåge. Någon taxering ansågs nämligen icke hava beslutats, såvida ej beskattningsbar inkomst påförts. Efter 1943 års ändringar torde åtminstone beträffande fögderierna gälla, att taxeringsnämndens ordförande skall i hemortskommunens inkomstlängd införa varje taxerad inkomst, som uppgår till minst 600 kronor, oavsett om densamma helt konsumeras av ortsavdrag och avdrag enligt 50 § 2 mom. kommunalskattelagen. Då taxeringsnämndens ordförande i fögderierna ej skall införa ortsavdraget i längden, kan det knappast vara meningen att han skall behöva uträkna detta avdrag för att vid införandet i längden kunna undantaga de taxerade inkomster, vilka helt täckas av ortsavdrag och avdrag enligt 50 § 2 mom. kommunalskattelagen. Med den av de sakkunniga föreslagna ordningen borde i fögderierna taxeringsnämndsordförandena i hemortskommunens inkomstlängd lämpligen införa taxerade inkomster ej understigande det obankade ortsavdraget för ensamstående ökat med 200 kronor eller beträffande landskommuner tillhörande ortsgrupp I eller II med 240 kronor. Beträffande skattskyldiga, som varit bosatta i riket endast under en del av beskattningsåret, måste dock i vissa fall även mindre taxerade inkomster medtagas.

BILAGOR

BLIACOR

Redogörelse för vissa statistiska undersökningar rörande de vid 1944 års kommunala taxering utnyttjade allmänna avdragen och Ortsavdragen.

För den kommunala beskattningen gäller såsom en huvudregel, att varje kommun utgör ett slutet beskattningsområde. Denna princip tar sig i gällande skattelagstiftning bl. a. uttryck däri, att underskott å förvärvskälla i en kommun ej får avdragas från inkomst i annan kommun samt att Ortsavdrag liksom andra allmänna avdrag än för underskott å förvärvskälla endast få avräknas från inkomst i hemortskommunen. Hänsyn togs i detta avseende sålunda ej till skatteförmågeprincipen, enligt vilken skattskyldig borde äga rätt att tillgodogöra sig avdrag från all sin inkomst, oavsett var inkomsten togs till beskattning.

Möjligheterna att beträffande Ortsavdrag och allmänna avdrag ge skatteförmågeprincipen större utrymme vid den kommunala inkomstbeskattningen ha tagits under omprövning av 1944 års skattesakkunniga. För att kunna bilda sig en uppfattning om de praktiska verkningarna av en reform i antydd riktning ha de sakkunniga måst göra omfattande statistiska undersökningar. Att bedöma det föreliggande spörsmålet på grundval av stickprovsundersökningar har ej ansetts tillräckligt, eftersom förhållandena i berörda avseende kunna vara mycket växlande på olika håll. Det har dock ej kunnat komma i fråga att inom de sakkunnigas kansli genomgå samtliga i riket för ett visst år avgivna deklARATIONER för att utsortera dem som i förevarande avseende haft betydelse. Vid sådant förhållande har det lämpligaste sättet för införskaffande av nödigt primärmaterial syntts vara att anlita taxeringsnämnderna, vilka vid sitt granskningsarbete ha tillfälle att utan särskild omgång utskilja ifrågakommande deklARATIONER. Vederbörligt förordnande härom har utverkats beträffande 1944 års taxering, och de av taxeringsnämndsordförandena utsorterade deklARATIONERNA ha av överståthållarämbetet och länsstyrelserna ställts till de sakkunnigas förfogande.

De skattskyldiga, vilkas deklARATIONER härigenom blivit föremål för undersökning hos de sakkunniga, ha varit följande.

a) Skattskyldig, som i hemortskommunen ej taxerats till kommunal inkomstskatt eller där haft lägre taxerad inkomst än dubbla Ortsavdraget och som samtidigt taxerats till kommunal inkomstskatt i annan kommun än hemortskommunen.

b) Skattskyldig, som i annan kommun än hemortskommunen deklarerat underskott, för vilket han ej kunnat åtnjuta avdrag, och som samtidigt i hemortskommunen eller eljest i annan kommun än där underskottet uppstått taxerats till kommunal inkomstskatt.

Undersökningen har omfattat såväl fysiska som juridiska personer. Äkta makar ha behandlats såsom en skattskyldig.

Den inom de sakkunnigas kansli företagna undersökningen av det insamlade materialet har i stort sett skett efter följande linjer.

1. Skattskyldig tillkommande allmänna avdrag, som enligt gällande bestämmelser

skolat tillgodogöras i hemortskommunen men ej kunnat där utnyttjas, ha fördelats på övriga kommuner, där den skattskyldige haft taxerad inkomst, i förhållande till storleken av dessa inkomster.

2. Avdrag för underskott å förvärvskälla utom hemortskommunen ha på enahanda sätt fördelats på andra kommuner (inklusive hemortskommunen) än där underskottet uppkommit.

3. Storleken av skattskyldig tillkommande ortsavdrag¹ har bestämts med hänsyn till den skattskyldiges sammanlagda taxerade inkomst i olika kommuner. Där den taxerade inkomsten i hemortskommunen överstigit det obankade ortsavdraget men ej dubbla beloppet därav, har sådant hänsynstagande i första hand kunnat innebära en ökad avdragsrätt i hemortskommunen. I den mån ortsavdrag, under beaktande härav, ej kunnat helt tillgodoföras den skattskyldige i hemortskommunen, har fördelning skett på övriga kommuner, där den skattskyldige haft taxerad inkomst, i förhållande till resp. inkomsters storlek.

Resultatet av undersökningarna belyses i de härnedan intagna tabellerna 1—5.

I *tabell 1* visas de belopp varmed allmänna avdrag och ortsavdrag hade kunnat merutnyttjas av de skattskyldiga vid 1944 års taxeringar, därest avdragen fått tillgodogöras mot all skattskyldigs inkomst, ävensom den härigenom uppkomna minskningen i kommunernas skatteunderlag. Uppgifterna lämnas länsvis med uppdelning i fysiska och juridiska personer. Vid fördelningen å län av de olika avdragen ha avdragsbeloppen hänförs till de kommuner, som genom avdragsrättens utsträckande hade gått miste om skatteunderlag.

I sammanställningen å sid. 181 redovisas uppgifterna i tab. 1 landsdelsvis.

Av sammanställningen framgår, att ett utsträckande av avdragsrätten på antytt sätt för taxeringsåret 1944 skulle ha inneburit en skatteunderlagsminskning å tillsammans omkring 74 000 skattekröner, varav ungefär 57 000 eller 77 % belöpt på de allmänna avdragen och 17 000 eller 23 % på ortsavdragen. Avdrag på grund av underskott å olika förvärvskällor ha med ungefär 52 000 skattekröner eller 70 % av det hela den största andelen i minskningen. Inom nämnda grupp ha underskotten å rörelse den största betydelsen och därnäst underskotten å jordbruksfastighet, som äro något mindre.

Sammanställningen visar också, att den största delen av minskningen, drygt 46 000 skattekröner eller 62,5 %, kommer på fysiska personer. Den huvudsakliga skillnaden i sammanställningen mellan de fysiska och juridiska personerna beror som synes emellertid på att endast de förra ägt åtnjuta ortsavdrag. I fråga om de sammanlagda allmänna avdragen ligga de båda grupperna ungefär lika. För fysiska personer dominerar gruppen underskott å jordbruksfastighet med drygt 20 % andel i totalminskningen, medan för juridiska personer underskott å rörelse med inemot 30 % av det hela spelar samma roll. Det må beträffande de juridiska personerna anmärkas, att den alldeles övervägande delen av de här redovisade underskotten hänfört sig till skogsindustrier.

Går man över till att betrakta skiljaktigheterna mellan de olika landsdelarna, finner man till en början, att Svealand företer en nästan lika stor skatteunderlagsminskning som Götaland och Norrland tillsammans. Håller man sig enbart till fysiska personer, blir skillnaden mellan Svealand och vardera av de båda övriga landsdelarna ännu mera framträdande. Norrland beröres som synes vida mindre än de båda övriga landsdelarna av de fysiska personernas avdrag och är f. ö. den enda landsdel, för vilken ortsavdragen ligga högre än de fysiska personernas allmänna avdrag. Total-

¹ Med ortsavdrag avses här liksom i fortsättningen bankat avdrag ävensom i förekommande fall s. k. 20-kronorsavdrag.

Landsdelar Grupper av skattskyldiga (Fp = fysiska personer Jp = juridiska personer)		Minskning i antalet skattekrönor genom merutnyttjande av						
		avdrag för underskott å			övriga allmän- na av- drag	samt- liga all- männa avdrag	orts- avdrag	samt- liga avdrag
		jord- bruks- fastig- het	annan fastig- het	rörelse				
1	2	3	4	5	6	7	8	
<i>Absoluta tal.</i>								
Svealand	Fp	10 201	4 939	1 129	2 861	19 130	8 905	28 035
	Jp	3 472	18	5 198	—	8 688	—	8 688
	S:a	13 673	4 957	6 327	2 861	27 818	8 905	36 723
Götaland	Fp	4 756	1 824	1 015	1 297	8 892	6 365	15 257
	Jp	65	47	202	—	314	—	314
	S:a	4 821	1 871	1 217	1 297	9 206	6 365	15 571
Norrland	Fp	226	136	583	251	1 196	1 896	3 092
	Jp	1 978	296	15 887	663	18 824	—	18 824
	S:a	2 204	432	16 470	914	20 020	1 896	21 916
Hela riket	Fp	15 183	6 899	2 727	4 409	29 218	17 166	46 384
	Jp	5 515	361	21 287	663	27 826	—	27 826
	S:a	20 698	7 260	24 014	5 072	57 044	17 166	74 210
<i>Procentuella tal.</i>								
Svealand	Fp	13,7	6,7	1,5	3,9	25,8	12,0	37,8
	Jp	4,7	0,0	7,0	—	11,7	—	11,7
	S:a	18,4	6,7	8,5	3,9	37,5	12,0	49,5
Götaland	Fp	6,4	2,4	1,4	1,7	11,9	8,6	20,5
	Jp	0,1	0,1	0,3	—	0,5	—	0,5
	S:a	6,5	2,5	1,7	1,7	12,4	8,6	21,0
Norrland	Fp	0,4	0,2	0,8	0,3	1,7	2,5	4,2
	Jp	2,6	0,4	21,4	0,9	25,3	—	25,3
	S:a	3,0	0,6	22,2	1,2	27,0	2,5	29,5
Hela riket	Fp	20,5	9,3	3,7	5,9	39,4	23,1	62,5
	Jp	7,4	0,5	28,7	0,9	37,5	—	37,5
	S:a	27,9	9,8	32,4	6,8	76,9	23,1	100,0

siffran för Norrland påverkas i mycket hög grad av förhållandena för de ovanberörda skogsindustrierna.

Det ligger i sakens natur, att i vad gäller ortsavdragen en utsträckt avdragsrätt i första hand skulle komma att gå ut över städernas skatteunderlag. Framför allt är det vanligt, att mindre rörelseidkare i de större städerna äro bosatta i s. k. förortskommuner. Efterföljande tablå, som endast tar sikte på de fysiska personernas avdrag, har upprättats för att belysa bl. a. detta förhållande. I tablåen upptages för sig var och en av de tre största städerna.

Landsdelar	Minskning i antalet skattekrönor genom merutnyttjande av						
	avdrag för underskott å			övriga allmänna avdrag	samtliga allmänna avdrag	ortsavdrag	samtliga avdrag
	jordbruksfastighet	annan fastighet	rörelse				
1	2	3	4	5	6	7	8
<i>Svealand.</i>							
Stockholm	9 294	4 453	721	2 049	16 517	5 353	21 870
Övriga städer	492	373	313	539	1 717	1 407	3 124
Landskommuner	415	113	95	273	896	2 145	3 041
<i>Götaland.</i>							
Göteborg	721	1 046	141	580	2 488	2 629	5 117
Malmö	1 509	144	190	19	1 862	166	2 028
Övriga städer	1 137	364	324	177	2 002	1 093	3 095
Landskommuner	1 389	270	360	521	2 540	2 477	5 017
<i>Norrland.</i>							
Städer	164	102	427	154	847	1 171	2 018
Landskommuner	62	34	156	97	349	725	1 074
<i>Hela riket.</i>							
Städer	13 317	6 482	2 116	3 518	25 433	11 819	37 252
Landskommuner	1 866	417	611	891	3 785	5 347	9 132

Av tablan framgår (kol. 7), att städerna hade fått vidkännas mer än dubbelt så stor minskning som landskommunerna till följd av ortsavdragens merutnyttjande. Stockholms stad har ensam en lika hög siffra som landskommunerna. Man bör i detta sammanhang även beakta "övriga allmänna avdrag" (kol. 5), vilka i likhet med ortsavdragen för närvarande endast få tillgodogöras i hemortskommunen. Skillnaden mellan stad och land är här ännu tydligare framträdande.

Den förevarande tablan visar emellertid ännu större skilljaktigheter i fråga om avdrag för underskott å de särskilda förvärvskällorna. Framför allt må uppmärksammas de relativt betydande belopp, varmed i Stockholms stad skulle ha kunnat merutnyttjas avdrag för underskott å jordbruksfastighet och å annan fastighet. Det är här praktiskt taget uteslutande fråga om skattskyldiga med Stockholm såsom hemortskommun, vilka ägt fastighet i annan kommun. Underskotten sammanhånga i det övervägande antalet fall med att å fastigheterna företagits omfattande reparationer. Vederbörande taxeringsnämnder i Stockholm ha sålunda, utan att äga erforderlig lokalkännedom, ställt inför det även eljest i allmänhet mycket komplicerade problemet att uppdelat vissa kostnader å grundförbättringar och underhåll. Det är med hänsyn härtill ej osannolikt, att vissa underskottsavdrag blivit för höga. Underskotten å annan fastighet hänföra sig för Stockholms del huvudsakligast till s. k. sommarstugor. Vad som här sagts om Stockholm gäller i viss utsträckning även övriga städer, särskilt Göteborg och Malmö.

Granskar man efter denna allmänna överblick förhållandena i de olika länen enligt tab. 1, får man ytterligare bekräftelse på att avdragsrättens utsträckande i vad avser fysiska personer är av betydelse framför allt för de större städerna. Göteborgs och Bohus samt Malmöhus län ligga betydligt högre än de övriga länen, av vilka Stockholms län redovisar de högsta siffrorna. Det kan här även nämnas, att en viss reciprocitet kunnat konstateras mellan Stockholms stad och Stockholms län. De "övriga

allmänna avdrag" samt ortsavdrag, vilka skulle ha merutnyttjats i staden, hade nästan uteslutande kommit skattskyldiga i länet till godo. Å andra sidan hade mer än 80 % av dylika i länet merutnyttjade avdrag kunnat tillgodogöras av skattskyldiga i staden.

De juridiska personer, som skulle ha berörts av en utsträckt avdragsrätt, äro som nämnt huvudsakligen skogsindustrieföretag. Den av dessa företag bedrivna rörelsen har under beskattningsåret 1943 i allmänhet gått med betydande förluster, medan de av företagen ägda skogsfastigheterna i stället lämnat rätt avsevärda överskott. Ett utnyttjande av underskotten i rörelsekommunerna mot de i skogskommunerna uppkomna överskotten skulle i ett stort antal fall helt ha eliminerat dessa överskott. Ifrågakommande skogskommuner äro nästan uteslutande landskommuner, och någon uppdelning för de juridiska personernas del i städer och landsbygd har därför ej ansetts vara av något intresse.

De län, där skatteunderlaget mest skulle ha nedgått på grund av de juridiska personernas underskott, äro som tab. 1 visar Västernorrlands och Gävleborgs län. På dessa belöper tillsammans mer än hälften av den för samtliga juridiska personer i riket redovisade skatteunderlagsminskningen. Av norrlandslänen är det endast Norrbottens län, som ej skulle ha fått någon mer betydande dylik minskning. Av länen utanför Norrland har Kopparbergs län den största minskningen.

I tabell 2 redovisas länsvis de olika avdragens procentuella andelar i den konstaterade skatteunderlagsminskningen. Denna tabell visar, att förhållandena varit mycket växlande i länen med avseende å resp. avdrags betydelse. Sålunda är den å fysiska personer belöpande skatteunderlagsminskningen i exempelvis Gotlands län endast till ungefär 15 % att tillskriva merutnyttjande av ortsavdragen, medan Västernorrlands län har ett motsvarande procenttal av inemot 92. I 16 av länen skulle ortsavdragen haft en större andel i minskningen för fysiska personer än de allmänna avdragen, ehuru för hela riket 63 % därav belöper på allmänna avdrag och endast 37 % på ortsavdrag. Ser man till den totala skatteunderlagsminskningen för såväl fysiska som juridiska personer, förhåller det sig annorlunda. Västernorrlands län kommer exempelvis ned till så låg andel för ortsavdragen som 7,1 %. Ännu lägre är nämnda andel i Gävleborgs län, nämligen 6,7 %. Antalet län, för vilka ortsavdragen skulle i högre grad än de sammanlagda allmänna avdragen ha bidragit till skatteunderlagsminskningen, uppgår till 8.

De olika avdragens procentuella andelar i skatteunderlagsminskningen, räknat landsdelsvis, framgår av den överst å sid. 184 intagna sammanställningen. Denna sammanställning bestyrker ytterligare för Norrlands del de juridiska personernas dominerande inflytande på skatteunderlagsminskningen. Ehuru de fysiska personernas minskning där till mer än 61 % förorsakats av ortsavdragen, skulle nämligen dessa avdrag för hela minskningen i Norrland ha betytt mindre än 9 %.

I tabell 3 redovisas antalet avdrag, som hade kunnat merutnyttjas. Tabellen innehåller även en kolumn (kol. 9), vari anges, hur många meddelanden mellan taxeringsnämnderna i hemortskommun och annan kommun som ytterligare skulle ha behövt förekomma till följd av avdragsrättens utvidgning. Vid beräkandet av sistnämnda antal har hänsyn ej tagits till att deklarerationer från flera kommuner i en del fall kunna behandlas av samma taxeringsnämnd, varför antalet måhända skulle ha varit något lägre än här beräknats. Att antalet kommuniseringsfall är lägre än det totala antalet avdragsfall (kol. 8), sammanhänger givetvis med att ett meddelande från en taxeringsnämnd till annan rörande viss skattskyldig kan innehålla uppgifter om flera avdrag.

Av tabellen framgår, att Stockholms stad med sina 3 037 avdrag och 2 364 kommuniseringsfall även vad antalet beträffar ligger långt före länen. Nämnda tal uppgå

Landsdelar Grupper av skattskyldiga (Fp = fysiska personer Jp = juridiska personer)	Avdrag för underskott å			övriga allmän- na av- drag	samt- liga all- männa avdrag	orts- avdrag	samt- liga avdrag	
	jord- bruks- fastig- het	annan fastig- het	rörelse					
1	2	3	4	5	6	7	8	
Svealand	Fp	36,4	17,6	4,0	10,2	68,2	31,8	100
	Jp	40,0	0,2	59,8	—	100,0	—	100
	S:a	37,3	13,5	17,2	7,8	75,8	24,2	100
Götaland	Fp	31,2	12,0	6,6	8,5	58,3	41,7	100
	Jp	20,7	15,0	64,3	—	100,0	—	100
	S:a	31,0	12,0	7,8	8,3	59,1	40,9	100
Norrländ	Fp	7,3	4,4	18,9	8,1	38,7	61,3	100
	Jp	10,5	1,6	84,4	3,5	100,0	—	100
	S:a	10,0	2,0	75,1	4,2	91,3	8,7	100
Hela riket	Fp	32,8	14,9	5,8	9,5	63,0	37,0	100
	Jp	19,8	1,3	76,5	2,4	100,0	—	100
	S:a	27,9	9,8	32,4	6,8	76,9	23,1	100

till drygt 40 % av de för hela riket erhållna talen. För Göteborgs och Bohus län, som kommer därefter, äro motsvarande antal resp. 910 och 580. De lägsta talen ha erhållits för Hallands län med resp. 37 och 26 samt Gotlands län med resp. 43 och 34. Sammanfattad landsdelsvis får tab. 3 följande utseende.

Landsdelar Grupper av skatt- skyldiga (Fp = fys. pers. Jp = jur. pers.)	Antal								
	avdrag för underskott å			övriga allmän- na av- drag	samt- liga all- männa avdrag	orts- avdrag	samt- liga avdrag	fall av kom- muni- cering	
	jord- bruks- fastig- het	annan fastig- het	rörelse						
1	2	3	4	5	6	7	8	9	
Svealand	Fp	311	1 660	78	984	3 033	1 166	4 199	3 103
	Jp	46	31	39	—	116	—	116	83
	S:a	357	1 691	117	984	3 149	1 166	4 315	3 186
Götaland	Fp	213	357	56	764	1 390	993	2 383	1 589
	Jp	14	4	11	—	29	—	29	21
	S:a	227	361	67	764	1 419	993	2 412	1 610
Norrländ	Fp	30	36	12	162	240	282	522	364
	Jp	128	68	99	8	303	—	303	237
	S:a	158	104	111	170	543	282	825	601
Hela riket	Fp	554	2 053	146	1 910	4 663	2 441	7 104	5 056
	Jp	188	103	149	8	448	—	448	341
	S:a	742	2 156	295	1 918	5 111	2 441	7 552	5 397

Det totala antalet kommuniceringsfall utgör som synes 5 397, varav för fysiska personer 5 056 och för juridiska personer 341. På de senare belöpa tydligen i genomsnitt avsevärt större avdragsbelopp. Ehuru beträffande en och samma skattskyldig kunnat erfordras kommunicering om utnyttjande av avdrag mellan mer än två taxeringsnämnder, har detta dock för fysiska personer varit sällsynt och flertalet fall därför varit att hänföra endast till hemortskommun jämte *en* annan kommun. Antalet skattskyldiga fysiska personer, som för taxeringsåret 1944 skulle ha berörts av en utsträckt avdragsrätt, uppgår till omkring 5 000. För juridiska personer råder ett annat förhållande. Endast 38 sådana skattskyldiga äro representerade i den föreliggande statistiken. På 7 aktiebolag, domicilierade i Gävleborgs och Västernorrlands län, belöpa 241 avdrags- och 222 kommuniceringsfall, motsvarande en skatteunderlagsminskning å 24 384 skattekrönor eller nära 43 % av hela den av merutnyttjade allmänna avdrag förorsakade minskningen.

Den för Stockholms stad uppkommande skatteunderlagsminskningen hade, ehuru absolut räknat vida större än i övriga kommuner, ej inneburit större nedgång av stadens underlag än med omkring 0,1 % och hade sålunda knappast påverkat stadens utdebitering. Ej heller för övriga städer skulle den ifrågasatta reformen ha medfört några avsevärda förskjutningar. För landskommunerna skulle verkningarna i många fall ha blivit mer framträdande. Detta åskådliggöres bl. a. i *tabell 4*, som för varje län anger antalet av en utsträckt avdragsrätt berörda kommuner med fördelning efter skatteunderlagsminskningens relativa och utdebiteringsökningens absoluta storlek. Vid beräkningen av utdebiteringsökningen har räknats med ett oförändrat uttaxeringsbehov.

Enligt det föreliggande materialet skulle 99 städer och 805 landskommuner ha berörts av avdragsrättens utsträckande. Av städerna skulle 97 ha fått sitt skatteunderlag sänkt med högst 0,1 %, medan de två återstående, nämligen Ljungby och Bollnäs, kommit upp till resp. 0,2 och 0,3 % minskning. Utdebiteringsökningen skulle icke för någon av städerna ha överstigit 3 öre per skattekröna.

Av landskommunerna hade 611 fått vidkännas en skatteunderlagsminskning å högst 0,1 % och ytterligare 125 en minskning, som ej överstigit 0,5 %. Ungefär 5 % av de berörda landskommunerna eller närmare bestämt 41 stycken skulle ha fått en minskning överstigande 1 %. För 5 av dem hade minskningen uppgått till mer än 5 %. Utdebiteringsökningen hade för 765 av de ifrågavarande landskommunerna inskränkt sig till högst 10 öre per skattekröna. För 25 hade ökningen legat mellan 10 och 30 öre, för 10 mellan 30 och 50 öre och för 5 över 50 öre per skattekröna.

Fördelningen av kommunerna landsdelsvis å olika skikt av *skatteunderlagsminskningen* framgår av följande sammanställning.

Landsdelar	Antal kommuner med en procentuell skatteunderlagsminskning av								Summa berörda	
	högst 0,1	0,2— 0,5	högst 0,1	0,2— 0,5	0,6— 1,0	1,1— 2,0	2,1— 5,0	över 5,0	stä- der	lands- kom- mu- ner
	Städer				Landskommuner					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Svealand	34	—	184	33	11	6	6	1	34	241
Götaland	50	1	344	75	9	2	1	—	51	431
Norrland	13	1	83	17	8	10	11	4	14	133
Summa	97	2	611	125	28	18	18	5	99	805

Sammanställningen visar, att 25 av de berörda landskommunerna i Norrland eller inemot 20 % hade fått större skatteunderlagsminskning än 1 %. Motsvarande antal äro för Svealand 13 eller omkring 5 % och för Götaland 3 eller ej fullt 1 %.

Fördelningen av kommunerna å olika skikt av *utdebiteringsökningen* framgår av följande tablå.

Landsdelar	Antal kommuner med en utdebiteringsökning i ören per skattekrona av									Summa berörda	
	högst 10	högst 10	11—20	21—30	31—40	41—50	51—75	76—100	över 100	städer	landskommuner
	Städer		Landskommuner								
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Svealand	34	230	5	1	2	2	1	—	—	34	241
Götaland	51	428	3	—	—	—	—	—	—	51	431
Norrland	14	107	11	5	3	3	1	2	1	14	133
Summa	99	765	19	6	5	5	2	2	1	99	805

Denna tablå återspeglar tydligt resultaten i den nästföregående sammanställningen. Antalet landskommuner med mer än 10 öres utdebiteringsökning är 11 för Svealand, 3 för Götaland och 26 för Norrland, d. v. s. praktiskt taget samma antal som beträffande landskommuner med mer än 1 % skatteunderlagsminskning.

I *tabell 5* finnas upptagna de landskommuner, som skulle ha fått en skatteunderlagsminskning å mer än 0,5 %. Antalet dylika kommuner är 69. I tabellen anges den procentuella skatteunderlagsminskningen med fördelning å de olika avdragen ävensom den erforderliga utdebiteringsökningen. Där merutnyttjandet av visst avdrag föranlett mindre minskning än som motsvarat 0,1 %, har vederbörande kolumn lämnats blank.

En skatteunderlagsminskning överstigande 5 % skulle ha inträtt i följande fem kommuner.

Kommuner	Antal skattekronor enligt 1944 års taxering	Procentuell minskning av skatteunderlaget	Utdebiteringsprocent i primärkommunen enligt beslut år 1944	Ökning av utdebiteringsprocenten
Morkarla, Uppsala län	6 681	9,7	6,00	0,65
Sånga, Västernorrlands län ..	4 659	9,6	14,07	1,49
Ängersjö, Jämtlands län	4 435	8,7	9,00	0,85
Ed, Västernorrlands län	11 169	7,6	10,00	0,83
Överlänäs, Västernorrlands län	8 149	5,1	12,00	0,64

Den för nämnda kommuner redovisade skatteunderlagsminskningen skulle så gott som uteslutande ha belöpt på juridiska personer. Samma är förhållandet beträffande 47 andra i tab. 5 upptagna kommuner, medan inom de återstående 17 kommunerna enbart fysiska personer skulle ha dragit nytta av avdragsrättens utsträckande. De

högsta siffrorna för sistnämnda skattskyldiga företer Näsум i Kristianstads län med 2,4 % skatteunderlagsminskning och 20 öres utdebiteringsökning.

Minskningen i Ängersjö är helt att hänföra till underskott å rörelse. Inom de 4 övriga särskilt redovisade kommunerna skulle avdrag ha merutnyttjats för såväl underskott å jordbruksfastighet som underskott å rörelse, nämligen i Morkarla motsvarande resp. 4,1 och 5,6 % av skatteunderlaget, i Sånga 1,8 och 7,8 %, i Ed 1,5 och 6,1 % samt i Överlänns 1,0 och 4,0 %. (I sistnämnda kommun hade den återstående minskningen, motsvarande 0,1 % av skatteunderlaget, belöpt å merutnyttjade ortsavdrag.)

Underskotten å annan fastighet skulle ha haft sin största relativa betydelse för Skölvne i Älvsborgs län med en därav föranledd minskning av skatteunderlaget å 1,3 %. För övriga i tab. 5 redovisade kommuner är minskningen på grund av dylika underskott högst 0,3 %. Beträffande andra allmänna avdrag än för underskott å jordbruksfastighet, annan fastighet eller rörelse redovisas de högsta procenttalen för förenämnda Näsум i Kristianstads län med 2,0 och Giresta i Uppsala län med 1,3. Vad slutligen angår de merutnyttjade ortsavdragen skulle dessa ingenstädes ha föranlett större skatteunderlagsminskning än med 0,8 %, vartill minskningen uppgår för Väs-tergarn i Gotlands län och Ottravad i Skaraborgs län.

Den ovan redovisade undersökningen grundar sig som nämnts på deklara-tionsma-terial, som uttagits med ledning av uppgifter från taxeringsnämndsordförandena. Undersökningsresultatens värde såsom ett uttryck för förhållandena taxeringsåret 1944 är därför beroende av att ordförandena lämnat fullständiga uppgifter. Det har ej ansetts föreligga anledning anta annat än att tillbörlig noggrannhet och omsorg härutinnan iakttagits.

Det återstår då att bedöma, i vad mån det år, som undersökningen avsett, kan anses representativt. Beträffande detta spörsmål må följande framhållas.

Taxeringarna år 1944 grunda sig på inkomsterna under 1943. Detta år kan naturligtvis ej betraktas som något genomsnittså. Till följd av den under året rådande högkonjunkturen få underskotten å olika förvärvskällor antagas ha varit mindre vanliga under detta år än under år av mer genomsnittlig karaktär och framför allt än under år, då lågkonjunktur råder. Därav kan man emellertid ej dra en sådan slutsats som att de avdrag för underskott, vilka vid 1944 års taxeringar hade kunnat merutnyttjas, skulle vara mindre eller med hänsyn till sina verkningar å kommunernas skatteunderlag mindre ingripande än som i framtiden kan vara att vänta. Såsom förut framhållits ha de juridiska personer, som redovisat underskott, visserligen varit fåtaliga men deras underskott till beloppet betydande. Det har i huvudsak varit fråga om skogsindustrier, närmare bestämt sådana som bedrivit trämassefabrikation och som ha sin huvudsakliga marknad utanför Sverige. Då denna marknad till följd av kriget i stort sett varit stängd, kan för ifrågavarande slag av rörelse snarast sägas ha rått en utpräglad lågkonjunktur. Förlusterna å massafabrikationen ha som följd härav ofta varit avsevärda. Samtidigt ha emellertid ved- och timmerpriserna varit betydligt högre än under normala förhållanden. Vederbörande företag ha därför i ett stort antal kommuner redovisat relativt sett betydande överskott å sina jordbruksfastigheter. Här har sålunda förelegat en situation, som i allmänhet ej torde äga någon motsvarighet under normala år eller ens under krisår. Det är nämligen icke i och för sig förekomsten av underskott å en förvärvskälla, som vid avdragsrättens utsträckande kan inverka menligt på kommunernas skatteunderlag, utan avdraget får i förevarande avseende betydelse först i den mån vederbörande skattskyldig å annan sin förvärvskälla har inkomst, mot vilken underskottet kan avräknas.

Vad angår de kommuner, som vid 1944 års taxering skulle ha fått sina skatteunderlag beskurna i någon större utsträckning, ha dessa huvudsakligen varit skogskommuner, d. v. s. kommuner som i allmänhet ha ett känsligt skatteunderlag och som normalt ej skulle beröras av en utsträckt avdragsrätt. De speciella förhållanden, som varit rådande under kriget, ha sålunda även i detta avseende verkat förryckande på undersökningens resultat.

De här anförda omständigheterna synas ge vid handen, att undersökningens år ej kan anses vara helt representativt. Beskattningens år 1943 är i vissa avseenden otvivelaktigt att betrakta som ett extremt år. Det förefaller sannolikt, att man vid bedömandet av den ifrågasatta reformen kan räkna med mindre utpräglade verkningar än som framgått av undersökningen, i varje fall i vad gäller skattskyldiga juridiska personer. Särskilt synas starka skäl tala för att kommuner med känsligt skatteunderlag endast undantagsvis skulle behöva genom avdragsrättens utsträckande drabbas av så höga utdebiteringsökningar som ovan redovisats.

Enligt de sakkunnigas förslag skall avräkning av underskott å förvärvskälla i en kommun från inkomst i annan kommun ej ske beträffande staten, landsting, kommuner, andra menigheter eller hushållningssällskap. Den ovan redovisade undersökningen har därför icke omfattat dylika skattskyldiga. Dock har det befunnits lämpligt att beträffande den betydande grupp statliga fastigheter, som förvaltas av domänstyrelsen, något belysa de ifrågasatta förhållandena, helst som erforderliga uppgifter kunnat erhållas centralt och sammanställas utan synnerlig omgång.

En i berörda syfte företagen undersökning har visat, att domänstyrelsen år 1944 avgivit deklARATIONER i omkring 900 kommuner. I ungefär 200 av dessa kommuner ha redovisats underskott, sammanlagt uppgående till ungefär 540 000 kronor å jordbruksfastighet och 140 000 kronor å annan fastighet. Det största underskottet har förelegat i Råneå kommun i Norrbottens län med inemot 220 000 kronor. Därest en utsträckt avdragsrätt på sätt ovan ifrågasatts hade tillämpats för domänstyrelsens del vid 1944 års taxering, skulle det skatteunderlag, varå styrelsen haft att erlagga kommunalskatt, ha varit omkring 6 800 skattekröner mindre än enligt den gällande ordningen.

Stockholm i mars 1945.

Oscar Östman

Tabell 1, utvisande länsvis beloppet av allmänna avdrag och ortsavdrag, som vid 1944 års taxering hade kunnat merutnyttjas, därest dylika avdrag fått tillgodogöras mot all skattskyldigs inkomst i olika kommuner, ävensom den härigenom uppkommande minskningen i kommunernas skatteunderlag.

Län Grupper av skattskyldiga (Fp = fysiska personer Jp = juridiska personer)	Avdrag för underskott å			Övriga allmän- na av- drag	Summa allmän- na av- drag	Orts- avdrag	Antal bort- fallande skatte- kronor	
	jord- bruks- fastig- het	annan fastig- het	rörelse					
	i 100-tal kronor							
1	2	3	4	5	6	7	8	
Stockholms stad	Fp	9 294	4 453	721	2 049	16 517	5 353	21 870
	Jp	56	—	473	—	529	—	529
	S:a	9 350	4 453	1 194	2 049	17 046	5 353	22 399
Stockholms län	Fp	28	41	12	450	531	1 278	1 809
	Jp	657	0	977	—	1 634	—	1 634
	S:a	685	41	989	450	2 165	1 278	3 443
Uppsala län	Fp	—	22	—	79	101	390	491
	Jp	688	8	940	—	1 636	—	1 636
	S:a	688	30	940	79	1 737	390	2 127
Södermanlands län	Fp	183	100	182	55	520	274	794
	Jp	—	—	—	—	—	—	—
	S:a	183	100	182	55	520	274	794
Östergötlands län	Fp	134	45	116	38	333	409	742
	Jp	—	—	—	—	—	—	—
	S:a	134	45	116	38	333	409	742
Jönköpings län	Fp	305	70	14	56	445	509	954
	Jp	—	—	—	—	—	—	—
	S:a	305	70	14	56	445	509	954
Kronobergs län	Fp	218	82	78	26	404	186	590
	Jp	52	47	—	—	99	—	99
	S:a	270	129	78	26	503	186	689
Kalmar län	Fp	236	33	70	8	347	212	559
	Jp	1	—	—	—	1	—	1
	S:a	237	33	70	8	348	212	560
Gotlands län	Fp	274	55	30	9	368	64	432
	Jp	—	—	—	—	—	—	—
	S:a	274	55	30	9	368	64	432

Tabell 1 (forts.)

Län Grupper av skattskyldiga (Fp = fysiska personer Jp = juridiska personer)	Avdrag för underskott å			Övriga allmän- na av- drag	Summa allmän- na av- drag	Orts- avdrag	Antal bort- fallande skatte- kronor	
	jord- bruks- fastig- het	annan fastig- het	rörelse					
	i 100-tal kronor							
1	2	3	4	5	6	7	8	
Blekinge län	Fp	84	24	25	22	155	174	329
	Jp	—	—	—	—	—	—	—
	S:a	84	24	25	22	155	174	329
Kristianstads län	Fp	603	111	165	351	1 230	261	1 491
	Jp	2	—	157	—	159	—	159
	S:a	605	111	322	351	1 389	261	1 650
Malmöhus län	Fp	2 013	203	251	56	2 523	572	3 095
	Jp	—	—	45	—	45	—	45
	S:a	2 013	203	296	56	2 568	572	3 140
Hallands län	Fp	10	2	1	10	23	140	163
	Jp	—	—	—	—	—	—	—
	S:a	10	2	1	10	23	140	163
Göteborgs och Bohus län	Fp	721	1 121	179	612	2 633	2 971	5 604
	Jp	—	—	—	—	—	—	—
	S:a	721	1 121	179	612	2 633	2 971	5 604
Älvsborgs län	Fp	91	56	11	92	250	550	800
	Jp	—	—	—	—	—	—	—
	S:a	91	56	11	92	250	550	800
Skaraborgs län	Fp	67	22	75	17	181	317	498
	Jp	10	—	—	—	10	—	10
	S:a	77	22	75	17	191	317	508
Värmlands län	Fp	301	60	52	82	495	580	1 075
	Jp	9	—	—	—	9	—	9
	S:a	310	60	52	82	504	580	1 084
Örebro län	Fp	292	168	75	62	597	382	979
	Jp	—	—	—	—	—	—	—
	S:a	292	168	75	62	597	382	979
Västmanlands län	Fp	—	33	52	46	131	252	383
	Jp	163	—	222	—	385	—	385
	S:a	163	33	274	46	516	252	768

Tabell 1 (forts.)

Län Grupper av skattskyldiga (Fp = fysiska personer Jp = juridiska personer)	Avdrag för underskott å			Övriga allmän- na av- drag	Summa allmän- na av- drag	Orts- avdrag	Antal bort- fallande skatte- kronor	
	jord- bruks- fastig- het	annan fastig- het	rörelse					
	i 100-tal kronor							
1	2	3	4	5	6	7	8	
Kopparbergs län	Fp	103	62	35	38	238	396	634
	Jp	1 899	10	2 586	—	4 495	—	4 495
	S:a	2 002	72	2 621	38	4 733	396	5 129
Gävleborgs län	Fp	70	93	181	107	451	513	964
	Jp	271	177	5 579	663	6 690	—	6 690
	S:a	341	270	5 760	770	7 141	513	7 654
Västernorrlands län	Fp	4	6	—	44	54	602	656
	Jp	1 300	98	6 368	—	7 766	—	7 766
	S:a	1 304	104	6 368	44	7 820	602	8 422
Jämtlands län	Fp	27	28	18	69	142	305	447
	Jp	218	14	1 659	—	1 891	—	1 891
	S:a	245	42	1 677	69	2 033	305	2 338
Västerbottens län	Fp	5	—	22	25	52	310	362
	Jp	176	2	2 203	—	2 381	—	2 381
	S:a	181	2	2 225	25	2 433	310	2 743
Norrbottens län	Fp	120	9	362	6	497	166	663
	Jp	13	5	78	—	96	—	96
	S:a	133	14	440	6	593	166	759
Samtliga	Fp	15 183	6 899	2 727	4 409	29 218	17 166	46 384
	Jp	5 515	361	21 287	663	27 826	—	27 826
	S:a	20 698	7 260	24 014	5 072	57 044	17 166	74 210

Tabell 2, utvisande länsvis de olika avdragens procentuella andel i den skatteunderlagsminskning, som hade uppkommit vid 1944 års taxering, därest allmänna avdrag och ortsådrag fått tillgodogöras mot all skattskyldigs inkomst i olika kommuner.

Län Grupper av skattskyldiga (Fp = fysiska personer Jp = juridiska personer)	Avdrag för underskott å			Övriga allmän- na av- drag	Samt- liga all- männa avdrag	Orts- avdrag	Samt- liga avdrag	
	jord- bruks- fastig- het	annan fastig- het	rörelse					
1	2	3	4	5	6	7	8	
Stockholms stad	Fp	42,5	20,4	3,3	9,3	75,5	24,5	100
	Jp	10,6	—	89,4	—	100,0	—	100
	S:a	41,7	19,9	5,3	9,2	76,1	23,9	100
Stockholms län	Fp	1,5	2,3	0,7	24,9	29,4	70,6	100
	Jp	40,2	0,0	59,8	—	100,0	—	100
	S:a	19,9	1,2	28,7	13,1	62,9	37,1	100
Uppsala län	Fp	—	4,5	—	16,1	20,6	79,4	100
	Jp	42,1	0,4	57,5	—	100,0	—	100
	S:a	32,4	1,4	44,2	3,7	81,7	18,3	100
Södermanlands län	Fp	23,1	12,6	22,9	6,9	65,5	34,5	100
	Jp	—	—	—	—	—	—	—
	S:a	23,1	12,6	22,9	6,9	65,5	34,5	100
Östergötlands län	Fp	18,1	6,1	15,6	5,1	44,9	55,1	100
	Jp	—	—	—	—	—	—	—
	S:a	18,1	6,1	15,6	5,1	44,9	55,1	100
Jönköpings län	Fp	32,0	7,3	1,4	5,9	46,6	53,4	100
	Jp	—	—	—	—	—	—	—
	S:a	32,0	7,3	1,4	5,9	46,6	53,4	100
Kronobergs län	Fp	37,0	13,9	13,2	4,4	68,5	31,5	100
	Jp	52,5	47,5	—	—	100,0	—	100
	S:a	39,2	18,7	11,3	3,8	73,0	27,0	100
Kalmar län	Fp	42,2	5,9	12,5	1,5	62,1	37,9	100
	Jp	100,0	—	—	—	100,0	—	100
	S:a	42,2	5,9	12,5	1,5	62,1	37,9	100
Gotlands län	Fp	63,4	12,7	7,0	2,1	85,2	14,8	100
	Jp	—	—	—	—	—	—	—
	S:a	63,4	12,7	7,0	2,1	85,2	14,8	100
Blekinge län	Fp	25,5	7,3	7,6	6,7	47,1	52,9	100
	Jp	—	—	—	—	—	—	—
	S:a	25,5	7,3	7,6	6,7	47,1	52,9	100

Tabell 2 (forts.)

Län Grupper av skattskyldiga (Fp = fysiska personer Jp = juridiska personer)	Avdrag för underskott å			Övriga allmän- na av- drag	Samt- liga all- männa avdrag	Orts- avdrag	Samt- liga avdrag	
	jord- bruks- fastig- het	annan fastig- het	rörelse					
1	2	3	4	5	6	7	8	
Kristianstads län	Fp	40,4	7,5	11,1	23,5	82,5	17,5	100
	Jp	1,3	—	98,7	—	100,0	—	100
	S:a	36,7	6,7	19,5	21,3	84,2	15,8	100
Malmöhus län	Fp	65,0	6,6	8,1	1,8	81,5	18,5	100
	Jp	—	—	100,0	—	100,0	—	100
	S:a	64,1	6,5	9,4	1,8	81,8	18,2	100
Hallands län	Fp	6,2	1,2	0,6	6,1	14,1	85,9	100
	Jp	—	—	—	—	—	—	—
	S:a	6,2	1,2	0,6	6,1	14,1	85,9	100
Göteborgs och Bohus län	Fp	12,9	20,0	3,2	10,9	47,0	53,0	100
	Jp	—	—	—	—	—	—	—
	S:a	12,9	20,0	3,2	10,9	47,0	53,0	100
Älvsborgs län	Fp	11,3	7,0	1,4	11,5	31,2	68,8	100
	Jp	—	—	—	—	—	—	—
	S:a	11,3	7,0	1,4	11,5	31,2	68,8	100
Skaraborgs län	Fp	13,4	4,4	15,1	3,4	36,3	63,7	100
	Jp	100,0	—	—	—	100,0	—	100
	S:a	15,2	4,3	14,8	3,3	37,6	62,4	100
Värmlands län	Fp	28,0	5,6	4,8	7,6	46,0	54,0	100
	Jp	100,0	—	—	—	100,0	—	100
	S:a	28,6	5,5	4,8	7,6	46,5	53,5	100
Örebro län	Fp	29,8	17,2	7,7	6,3	61,0	39,0	100
	Jp	—	—	—	—	—	—	—
	S:a	29,8	17,2	7,7	6,3	61,0	39,0	100
Västmanlands län	Fp	—	8,6	13,6	12,0	34,2	65,8	100
	Jp	42,3	—	57,7	—	100,0	—	100
	S:a	21,2	4,3	35,7	6,0	67,2	32,8	100
Kopparbergs län	Fp	16,2	9,8	5,5	6,0	37,5	62,5	100
	Jp	42,3	0,2	57,5	—	100,0	—	100
	S:a	39,0	1,4	51,1	0,8	92,3	7,7	100

Tabell 2 (forts.)

Län Grupper av skattskyldiga (Fp = fysiska personer Jp = juridiska personer)	Avdrag för underskott å			övriga allmän- na av- drag	samt- liga all- männa avdrag	orts- avdrag	samt- liga avdrag	
	jord- bruks- fastig- het	annan fastig- het	rörelse					
1	2	3	4	5	6	7	8	
Gävleborgs län	Fp	7,3	9,6	18,8	11,1	46,8	53,2	100
	Jp	4,1	2,6	83,4	9,9	100,0	—	100
	S:a	4,5	3,5	75,2	10,1	93,3	6,7	100
Västernorrlands län	Fp	0,6	0,9	—	6,7	8,2	91,8	100
	Jp	16,7	1,3	82,0	—	100,0	—	100
	S:a	15,5	1,3	75,6	0,5	92,9	7,1	100
Jämtlands län	Fp	6,1	6,3	4,0	15,4	31,8	68,2	100
	Jp	11,5	0,8	87,7	—	100,0	—	100
	S:a	10,5	1,8	71,7	3,0	87,0	13,0	100
Västerbottens län	Fp	1,4	—	6,1	6,9	14,4	85,6	100
	Jp	7,4	0,1	92,5	—	100,0	—	100
	S:a	6,6	0,1	81,1	0,9	88,7	11,3	100
Norrbottens län	Fp	18,1	1,4	54,6	0,9	75,0	25,0	100
	Jp	13,5	5,2	81,3	—	100,0	—	100
	S:a	17,5	1,8	58,0	0,8	78,1	21,9	100
Samtliga	Fp	32,8	14,9	5,8	9,5	63,0	37,0	100
	Jp	19,8	1,3	76,5	2,4	100,0	—	100
	S:a	27,9	9,8	32,4	6,8	76,9	23,1	100

Tabell 3, utvisande länsvis antalet allmänna avdrag och ortsavdrag, som vid 1944 års taxering kunnat merutnyttjas, därest dylika avdrag fått tillgodogöras mot all skattskyldigs inkomst i olika kommuner, ävensom antalet fall, då på grund härav erfordrats kommunikering mellan taxeringsnämnder i hemortskommun och annan kommun.

Län Grupper av skattskyldiga (Fp = fysiska personer Jp = juridiska personer)	Antal								
	avdrag för under- skott å			övriga all- män- na av- drag	samt- liga all- männa av- drag	orts- av- drag	samt- liga av- drag	fall av kom- mu- nice- ring	
	jord- bruks- fastig- het	annan fas- tig- het	rörel- se						
1	2	3	4	5	6	7	8	9	
Stockholms stad	Fp	242	1 596	49	552	2 439	595	3 034	2 361
	Jp	1	—	2	—	3	—	3	3
	S:a	243	1 596	51	552	2 442	595	3 037	2 364
Stockholms län	Fp	4	8	3	166	181	178	359	196
	Jp	6	4	9	—	19	—	19	13
	S:a	10	12	12	166	200	178	378	209
Uppsala län	Fp	—	6	—	40	46	52	98	59
	Jp	8	7	8	—	23	—	23	20
	S:a	8	13	8	40	69	52	121	79
Södermanlands län	Fp	9	12	2	38	61	55	116	79
	Jp	—	—	—	—	—	—	—	—
	S:a	9	12	2	38	61	55	116	79
Östergötlands län	Fp	9	4	1	60	74	65	139	77
	Jp	—	—	—	—	—	—	—	—
	S:a	9	4	1	60	74	65	139	77
Jönköpings län	Fp	33	14	2	69	118	81	199	131
	Jp	—	—	—	—	—	—	—	—
	S:a	33	14	2	69	118	81	199	131
Kronobergs län	Fp	15	8	7	31	61	31	92	56
	Jp	9	4	—	—	13	—	13	9
	S:a	24	12	7	31	74	31	105	65
Kalmar län	Fp	18	16	6	51	91	59	150	102
	Jp	—	—	1	—	1	—	1	1
	S:a	18	16	7	51	92	59	151	103
Gotlands län	Fp	9	2	3	12	26	17	43	34
	Jp	—	—	—	—	—	—	—	—
	S:a	9	2	3	12	26	17	43	34
Blekinge län	Fp	2	11	3	26	42	39	81	56
	Jp	—	—	—	—	—	—	—	—
	S:a	2	11	3	26	42	39	81	56

Tabell 3 (forts.)

Län Grupper av skattskyldiga (Fp = fysiska personer Jp = juridiska personer)	Antal								
	avdrag för under- skott å			övriga all- män- na av- drag	samt- liga all- männa av- drag	orts- av- drag	samt- liga av- drag	fall av kom- mu- nice- ring	
	jord- bruks- fastig- het	annan fas- tig- het	rörel- se						
1	2	3	4	5	6	7	8	9	
Kristianstads län	Fp	31	26	11	41	109	57	166	125
	Jp	4	—	6	—	10	—	10	6
	S:a	35	26	17	41	119	57	176	131
Malmöhus län	Fp	53	37	11	90	191	116	307	212
	Jp	—	—	4	—	4	—	4	4
	S:a	53	37	15	90	195	116	311	216
Hallands län	Fp	2	1	1	12	16	21	37	26
	Jp	—	—	—	—	—	—	—	—
	S:a	2	1	1	12	16	21	37	26
Göteborgs och Bohus län ..	Fp	27	225	7	291	550	360	910	580
	Jp	—	—	—	—	—	—	—	—
	S:a	27	225	7	291	550	360	910	580
Älvsborgs län	Fp	7	6	1	50	64	81	145	100
	Jp	—	—	—	—	—	—	—	—
	S:a	7	6	1	50	64	81	145	100
Skaraborgs län	Fp	7	7	3	31	48	66	114	90
	Jp	1	—	—	—	1	—	1	1
	S:a	8	7	3	31	49	66	115	91
Värmlands län	Fp	36	10	7	80	133	117	250	170
	Jp	2	—	—	—	2	—	2	2
	S:a	38	10	7	80	135	117	252	172
Örebro län	Fp	11	9	9	45	74	68	142	100
	Jp	—	—	—	—	—	—	—	—
	S:a	11	9	9	45	74	68	142	100
Västmanlands län	Fp	—	4	3	19	26	36	62	40
	Jp	2	1	2	—	5	—	5	2
	S:a	2	5	5	19	31	36	67	42
Kopparbergs län	Fp	9	15	5	44	73	65	138	98
	Jp	27	19	18	—	64	—	64	43
	S:a	36	34	23	44	137	65	202	141

Tabell 3 (forts.)

Län Grupper av skattskyldiga (Fp = fysiska personer Jp = juridiska personer)	Antal								
	avdrag för under- skott å			övriga all- män- na av- drag	samt- liga all- männa av- drag	orts- av- drag	samt- liga av- drag	fall av kom- mu- nice- ring	
	jord- bruks- fastig- het	annan fas- tig- het	rörel- se						
1	2	3	4	5	6	7	8	9	
Gävleborgs län	Fp	19	19	5	70	113	77	190	125
	Jp	28	18	17	8	71	—	71	48
	S:a	47	37	22	78	184	77	261	173
Västernorrlands län	Fp	2	5	—	39	46	89	135	99
	Jp	65	33	55	—	153	—	153	114
	S:a	67	38	55	39	199	89	288	213
Jämtlands län	Fp	3	7	2	22	34	48	82	61
	Jp	24	12	15	—	51	—	51	49
	S:a	27	19	17	22	85	48	133	110
Västerbottens län	Fp	1	—	1	17	19	36	55	36
	Jp	10	4	11	—	25	—	25	20
	S:a	11	4	12	17	44	36	80	56
Norrbottnens län	Fp	5	5	4	14	28	32	60	43
	Jp	1	1	1	—	3	—	3	6
	S:a	6	6	5	14	31	32	63	49
Samtliga	Fp	554	2 053	146	1 910	4 663	2 441	7 104	5 056
	Jp	188	103	149	8	448	—	448	341
	S:a	742	2 156	295	1 918	5 111	2 441	7 552	5 397

Tabell 4, utvisande länsvis antalet kommuner, som vid 1944 års taxering skulle ha fått vidkännas skatteunderlagsminskning och till följd härav utdebiteringsökning, därest allmänna avdrag och ortsavdrag fått tillgodogöras mot all skattskyldigs inkomst i olika kommuner.

A. Skatteunderlagsminskning.

Län	Antal kommuner med en procentuell skatteunderlagsminskning av								Summa berörda	
	högst 0,1	0,2— 0,5	högst 0,1	0,2— 0,5	0,6— 1,0	1,1— 2,0	2,1— 5,0	över 5,0	stä- der	lands- kom- mun- er
	Städer		Landskommuner							
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Stockholms stad ..	1	—	—	—	—	—	—	—	1	—
Stockholms län ...	6	—	30	4	1	1	4	—	6	40
Uppsala län	2	—	13	7	3	1	1	1	2	26
Södermanlands län	6	—	28	3	3	1	—	—	6	35
Östergötlands län ..	5	—	29	8	1	1	—	—	5	39
Jönköpings län ...	6	—	34	11	1	—	—	—	6	46
Kronobergs län ...	1	1	29	5	—	—	—	—	2	34
Kalmar län	4	—	39	3	—	—	—	—	4	42
Gotlands län	1	—	10	7	1	—	—	—	1	18
Blekinge län	3	—	9	—	—	—	—	—	3	9
Kristianstads län ..	4	—	48	9	2	—	1	—	4	60
Malmöhus län	8	—	54	9	1	—	—	—	8	64
Hallands län	4	—	12	—	—	—	—	—	4	12
Göteborgs och Bo- hus län	4	—	18	4	—	—	—	—	4	22
Älvsborgs län	5	—	27	8	—	1	—	—	5	36
Skaraborgs län ...	5	—	35	11	3	—	—	—	5	49
Värmlands län	4	—	51	3	—	—	—	—	4	54
Örebro län	5	—	25	8	—	—	—	—	5	33
Västmanlands län .	4	—	12	2	2	1	—	—	4	17
Kopparbergs län ..	6	—	25	6	2	2	1	—	6	36
Gävleborgs län ...	3	1	20	3	3	6	1	—	4	33
Västernorrlands län	4	—	17	8	3	3	7	3	4	41
Jämtlands län	1	—	20	4	1	1	2	1	1	29
Västerbottens län .	2	—	13	1	1	—	1	—	2	16
Norrbottnens län ..	3	—	13	1	—	—	—	—	3	14
Summa	97	2	611	125	28	18	18	5	99	805

B. Utdebiteringsökning.

Län	Antal kommuner med en utdebiteringsökning i ören per skattekrona av									Summa berörda	
	högst 10	högst 10	11—20	21—30	31—40	41—50	51—75	76—100	över 100	städer	landskommuner
	Landskommuner										
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Stockholms stad ...	1	—	—	—	—	—	—	—	—	1	—
Stockholms län	6	36	—	1	1	2	—	—	—	6	40
Uppsala län	2	23	1	—	1	—	1	—	—	2	26
Södermanlands län ..	6	34	1	—	—	—	—	—	—	6	35
Östergötlands län ..	5	38	1	—	—	—	—	—	—	5	39
Jönköpings län	6	46	—	—	—	—	—	—	—	6	46
Kronobergs län	2	34	—	—	—	—	—	—	—	2	34
Kalmar län	4	42	—	—	—	—	—	—	—	4	42
Gotlands län	1	17	1	—	—	—	—	—	—	1	18
Blekinge län	3	9	—	—	—	—	—	—	—	3	9
Kristianstads län ...	4	59	1	—	—	—	—	—	—	4	60
Malmöhus län	8	64	—	—	—	—	—	—	—	8	64
Hallands län	4	12	—	—	—	—	—	—	—	4	12
Göteborgs och Bohus län	4	22	—	—	—	—	—	—	—	4	22
Älvsborgs län	5	36	—	—	—	—	—	—	—	5	36
Skaraborgs län	5	49	—	—	—	—	—	—	—	5	49
Värmlands län	4	54	—	—	—	—	—	—	—	4	54
Örebro län	5	33	—	—	—	—	—	—	—	5	33
Västmanlands län ..	4	17	—	—	—	—	—	—	—	4	17
Kopparbergs län ...	6	33	3	—	—	—	—	—	—	6	36
Gävleborgs län	4	27	5	—	—	1	—	—	—	4	33
Västernorrlands län .	4	26	4	4	2	2	1	1	1	4	41
Jämtlands län	1	25	1	1	1	—	—	1	—	1	29
Västerbottens län ..	2	15	1	—	—	—	—	—	—	2	16
Norrbottnens län	3	14	—	—	—	—	—	—	—	3	14
Summa	99	765	19	6	5	5	2	2	1	99	805

Tabell 5, utvisande för ett antal utvalda landskommuner dels den procentuella minskningen i skatteunderlaget enligt 1944 års taxering, därest allmänna avdrag och ortsavdrag fått tillgodogöras mot all skattskyldigs inkomst i olika kommuner, dels ock därav föranledd ökning i utdebiteringen av allmän kommunalskatt.

Kommuner Län	Procentuell skatteunderlags- minskning till följd av merut- nyttjande av					Sum- ma minsk- ning	Utde- bite- rings- pro- cent i pri- mär- kom- mun enligt beslut 1944	Ut- debi- te- rings- ök- ning
	avdrag för under- skott å			öv- riga all- män- na av- drag	orts- av- drag			
	jord- bruks- fas- tig- het	an- nan- fas- tig- het	rö- relse					
Grupper av skattskyldiga (Fp = fysiska personer Jp = juridiska personer)	2	3	4	5	6	7	8	9
Vätö, Stockholms län . Jp	1,6		2,3			3,9	8,00	0,33
Hökhuvud, » » . »	2,1		2,9			5,0	7,70	0,41
Harg, » » . »	0,3		0,3			0,6	9,90	0,06
Faringe, » » . »	0,5		0,6			1,1	7,25	0,08
Knutby, » » . »	1,4		2,0			3,4	8,70	0,30
Ununge, » » . »	1,4		2,0			3,4	11,70	0,42
Giresta, Uppsala län Fp				1,3	0,3	1,6	7,70	0,13
Tensta, » » Jp	0,4		0,6			1,0	7,90	0,08
Ekeby, » » »	2,1		2,9			5,0	7,30	0,39
Alunda, » » »	0,4		0,5			0,9	7,30	0,06
Morkarla, » » »	4,1		5,6			9,7	6,00	0,65
Hällnäs, » » »	0,3		0,5			0,8	8,00	0,07
Ludgo, Södermanlands län Fp	0,9					0,9	6,80	0,06
Torsåker, » » »					0,6	0,6	7,50	0,05
Årdala, » » »	1,2					1,2	10,00	0,12
Råby-Rekarne, » » »					0,6	0,6	8,70	0,05
V. Tollstad, Östergötlands län »		0,3			0,3	0,6	8,00	0,05
Appuna, » » »	1,1				0,3	1,4	11,00	0,16
Ökna, Jönköpings län »	0,5				0,2	0,7	6,50	0,04
Västergarn, Gotlands län . . . Fp				0,2	0,8	1,0	12,73	0,14
Everöd, Kristianstads län . . Fp	0,2					0,2		
Jp			0,4			0,4		
S:a	0,2		0,4			0,6	7,40	0,05
Näsum, » » » Fp			0,3	2,0	0,1	2,4	8,00	0,20
Perstorp, » » . . »	0,6					0,6	6,10	0,04
Norra Rörum, Malmöhus län . »	0,6					0,6	5,80	0,03
Skölvene, Älvsborgs län . . . »		1,3				1,3	5,30	0,07
Tranum, Skaraborgs län . . »	0,6				0,4	1,0	4,60	0,05
Strö, » » . . . »				0,2	0,4	0,6	10,00	0,06
Ottravad, » » . . . »					0,8	0,8	6,20	0,05
Skerike, Västmanlands län »				0,1	0,7	0,8	8,40	0,07
Möklinta, » » Fp					0,1	0,1		
Jp	0,2		0,3			0,5		
S:a	0,2		0,3		0,1	0,6	10,00	0,06

Tabell 5 (forts.)

Kommuner	Procentuell skatteunderlags- minskning till följd av merut- nyttjande av					Sum- ma minsk- ning	Utde- bite- rings- pro- cent i pri- mär- kom- mun enligt beslut 1944	Ut- debi- te- rings- ök- ning	
	Län	avdrag för under- skott å			öv- riga all- män- na av- drag				orts- av- drag
		jord- bruks- fas- tig- het	an- nan- fas- tig- het	rö- relse					
Grupper av skattskyldiga (Fp = fysiska personer Jp = juridiska personer)	2	3	4	5	6	7	8	9	
Nora, Västmanlands län Jp	0,5		0,6			1,1	9,60	0,10	
Malung, Kopparbergs län »	0,8		1,1			1,9	8,95	0,18	
Ore, » » »	0,3		0,4			0,7	8,00	0,05	
Älvdalen, » » »	0,3		0,3			0,6	7,40	0,04	
Särna, » » »	1,1		1,6			2,7	7,00	0,19	
Idre, » » »	0,7		1,0			1,7	7,55	0,13	
Österfärnebo, Gävleborgs län »	0,5		0,8			1,3	8,00	0,11	
Alfta, » » Fp			0,2			0,2			
Jp		0,1	0,6	0,3		1,0			
S:a		0,1	0,8	0,3		1,2	8,20	0,10	
Ovanåker, » » Jp			0,5	0,2		0,7	8,30	0,06	
Arbrå, » » Fp				0,1		0,1			
Jp			0,7	0,3		1,0			
S:a			0,7	0,4		1,1	9,50	0,11	
Undersvik, » » Jp		0,1	1,1	0,5		1,7	10,25	0,17	
Järvsö, » » »			1,5	0,1		1,6	11,00	0,18	
Ljusdals lk., » » »			1,9			1,9	10,00	0,19	
Ramsjö, » » Fp				0,1		0,1			
Jp			0,9			0,9			
S:a			0,9	0,1		1,0	10,00	0,10	
Färila-Kårböle, » » Jp			3,7	0,1		3,8	12,09	0,49	
Los, » » »			0,7	0,2		0,9	10,50	0,09	
Ljustorp, Västernorrlands län »	0,4		1,7			2,1	16,50	0,36	
Holm, » » »	0,2		0,5			0,7	12,27	0,08	
Boteå, » » »	0,6		2,4			3,0	15,00	0,46	
Överlänäs, » » Fp					0,1	0,1			
Jp	1,0		4,0			5,0			
S:a	1,0		4,0		0,1	5,1	12,00	0,64	
Sånga, » » Jp	1,8		7,8			9,6	14,07	1,49	
Dal, » » »			0,8			0,8	17,50	0,14	
Ed, » » »	1,5		6,1			7,6	10,00	0,83	
Helgum, » » »	0,3		2,4			2,7	8,73	0,25	
Edsele, » » »	0,2		1,7			1,9	12,20	0,24	
Ramsele, » » »	0,1		1,0			1,1	14,05	0,16	
Resele, » » »	0,2		2,0			2,2	10,00	0,23	
Ådalsliden, » » »	0,5	0,2	1,4			2,1	13,05	0,28	

Tabell 5 (forts.)

Kommuner Län Grupper av skattskyldiga (Fp = fysiska personer Jp = juridiska personer)	Procentuell skatteunderlags- minskning till följd av merut- nyttjande av					Sum- ma minsk- ning	Utde- bite- rings- pro- cent i pri- mär- kom- mun enligt beslut 1944	Ut- debi- te- rings- ök- ning
	avdrag för under- skott å			öv- riga all- män- na av- drag	orts- av- drag			
	jord- bruks- fas- tig- het	an- nan- fas- tig- het	rö- relse					
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Junsele, Västernorrlands län Jp	0,5	0,1	3,2			3,8	9,80	0,39
Fjällsjö, » » »	0,2		1,0			1,2	13,00	0,16
Bodum, » » »	0,5		3,3			3,8	11,35	0,45
Tåsjö, » » »			0,8			0,8	15,10	0,12
Borgvattnet, Jämtlands län . »	0,3		2,2			2,5	10,00	0,26
Nyhem, » » . »	0,6					0,6	8,00	0,05
Näs, » » . »	0,2		0,9		0,1	1,2	12,00	0,15
Ytterhogdal, » » . »	0,1		3,7			3,8	9,00	0,36
Ängersjö, » » . »			8,7			8,7	9,00	0,85
Burträsk, Västerbottens län »			0,7			0,7	10,80	0,07
Åsele, » » »	0,2		2,0			2,2	8,50	0,19

Schematisk framställning av vissa alternativ för utnyttjande av äkta makars avdrag.

Outnyttjade allmänna avdrag.

Outnyttjad andel i ortsavdrag och avdrag enligt 50 § 2 mom. kommunalskattelagen.

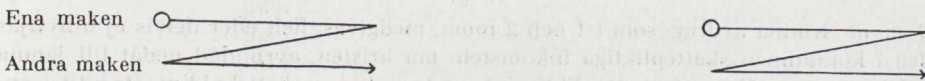
Hemorts-kommun

Annan kommun

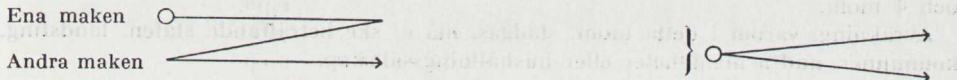
Hemorts-kommun

Annan kommun

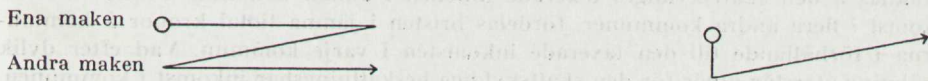
Alternativ I.



Alternativ II a.



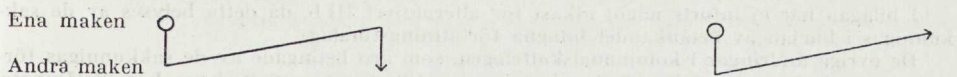
Alternativ II b.



Alternativ III a.



Alternativ III b.



Utkast till ändringar i kommunalskattelagen, belysande vissa alternativ för utnyttjande av äkta makars avdrag.¹

Härigenom förordnas, att 46 § 3 mom., 50 § 3 mom. och 52 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 skola erhålla ändrad lydelse samt att till 52 § samma lag skola fogas anvisningar, allt på sätt nedan angives:²

Alternativ I.

46 §.

3 mom. Kunna avdrag, som i 1 och 2 mom. medgivas, helt eller delvis ej utnyttjas å den i kommunen skattepliktiga inkomsten, må bristen, avrundad nedåt till jämna tiotal kronor, avräknas å skattepliktig inkomst, som den skattskyldige åtnjutit i annan kommun. Finnes skattepliktig inkomst, varå avräkning kan ske, i flera andra kommuner, fördelas bristen i jämna tiotal kronor å kommunerna i förhållande till den skattepliktiga inkomst, som i varje kommun återstår efter avdrag enligt 1, 2 och 4 mom.

Avräkning, varom i detta mom. stadgas, må ej ske beträffande staten, landsting, kommuner, andra menigheter eller hushållningssällskap.

50 §.

3 mom. Kunna avdrag, som i 48 § och 50 § 2 mom. medgivas, helt eller delvis ej utnyttjas i hemortskommunen, må bristen, avrundad nedåt till jämna tiotal kronor, avräknas å den skattskyldiges taxerade inkomst i annan kommun. Finnes taxerad inkomst i flera andra kommuner, fördelas bristen i jämna tiotal kronor å kommunerna i förhållande till den taxerade inkomsten i varje kommun. Vad efter dylik avräkning återstår utgör för den skattskyldige beskattningsbar inkomst i kommunen.

För skattskyldig som i 2 mom. avses, såvitt angår kommun där ortsavdrag eller i nämnda mom. omförmält avdrag ej åtnjutes, så ock för annan skattskyldig, utgör den taxerade inkomsten tillika beskattningsbar inkomst.

52 §

1 mom. Äkta makar — — — gemensamma inkomst. Har vid dylik taxering avdrag, som i 46 § 1 och 2 mom. medgives, helt eller delvis ej kunnat utnyttjas å den därtill närmast berättigade makens inkomst i kommunen och ej heller å hans inkomst i annan kommun, må bristen avräknas i första hand å den andra makens inkomst i den kommun, vartill avdraget enligt nyssnämnda mom. hänför sig, och därefter å dennes inkomst i annan kommun.

¹ I bilagan har ej införts något utkast för alternativet III b, då detta belyses av de sakkunnigas i början av betänkandet intagna författningsförslag.

² De övriga ändringar i kommunalskattelagen, som äro betingade av de sakkunnigas förslag om avdragens utnyttjande utan begränsning till viss kommun, hava här utelämnats, då de icke äro nödvändiga för sammanhanget.

Skatteplikt enligt 51 § bedömes med hänsyn till båda makarnas sammanlagda inkomst. Ortsavdrag och avdrag enligt 50 § 2 mom. beräknas för makarna gemensamt. Det sammanlagda beloppet av dylika avdrag fördelas i jämna tiotal kronor å makarna i förhållande till summan av varje makes taxerade inkomster i såväl hemortskommunen som andra kommuner, och den å make belöpande avdragsandelen avräknas i första hand å makens taxerade inkomst i hemortskommunen samt, i den mån denna icke förslår, å makens taxerade inkomster i övriga kommuner efter förhållandet mellan sistnämnda inkomster.

2 mom. Äkta makar — — — oberoende skattskyldiga.

(Se vidare anvisningarna.)

Anvisningar

till 52 §.

Till ledning vid tillämpningen av bestämmelserna i 52 § 1 mom. anföres följande exempel:

Två makar äro bosatta i kommunen A, tillhörande ortsgrupp III. Mannen har i denna kommun haft en till kommunal inkomstskatt skattepliktig inkomst av 620 kronor och är där berättigad till avdrag för pensionsavgift samt sjuk- och kapitalförsäkringspremier med 220 kronor. Hustrun har i kommunen A drivit rörelse, som lämnat ett underskott å 580 kronor, och äger i denna kommun åtnjuta avdrag för pensionsavgift med 20 kronor. I kommunen B har mannen haft inkomst av rörelse å 3 900 kronor och hustrun inkomst av fastighet å 1 500 kronor. Hustrun har dessutom åtnjutit en inkomst å 500 kronor av fastighet i kommunen C.

Mannens taxerade inkomst blir i kommunen A 400 kronor och i kommunen B 3 900 kronor. Hustruns outnyttjade allmänna avdrag i kommunen A fördelas å kommunerna B och C i förhållande till hennes skattepliktiga inkomster i dessa kommuner med $\left(\frac{1\,500 \times 600}{2\,000} =\right)$ 450 kronor å kommunen B och $\left(\frac{500 \times 600}{2\,000} =\right)$ 150 kronor å kommunen C. Hustruns taxerade inkomst utgör i kommunen B 1 050 och i kommunen C 350 kronor.

Makarnas Ortsavdrag uppgår till 600 kronor. Då makarnas sammanlagda taxerade inkomst överstiger dubbla Ortsavdraget, äro de enligt bestämmelserna i 50 § 2 mom. berättigade till ett ytterligare avdrag å 300 kronor, d. v. s. sammanlagt till ett avdrag å 900 kronor. Detta belopp fördelar sig å makarna efter förhållandet mellan deras sammanlagda taxerade inkomster (4 300 och 1 400 kronor) med 680 kronor å mannen och 220 kronor å hustrun. Av mannens andel i avdraget avräknas 400 kronor i kommunen A och återstoden i kommunen B. Mannens beskattningsbara inkomst i kommunen B blir sålunda 3 620 kronor. Den å hustrun belöpande andelen i avdraget fördelas mellan kommunerna B och C i förhållande till hennes taxerade inkomster i dessa kommuner med 170 kronor å kommunen B och 50 kronor å kommunen C. Hustruns beskattningsbara inkomst blir 880 och 300 kronor i respektive kommuner.

Äro i stället mannens taxerade inkomster å sammanlagt 4 300 kronor så fördelade, att på kommunen A belöper 900 och på kommunen B 3 400 kronor, avräknas mannens andel i Ortsavdrag och avdrag enligt 50 § 2 mom. helt i kommunen A, varefter i denna kommun för mannen återstår en beskattningsbar inkomst av 220 kronor. Hustruns andel i nyssnämnda avdrag avräknas även i detta fall helt å hennes taxerade inkomster i kommunerna B och C.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1947.

Alternativ II a.

46 §.

3 mom. Lika med alternativ I.

50 §.

3 mom. Lika med alternativ I.

52 §.

1 mom. Äkta makar — — — gemensamma inkomst. Har vid dylik taxering avdrag, som i 46 § 1 och 2 mom. medgives, helt eller delvis ej kunnat utnyttjas å den därtill närmast berättigade makens inkomst i kommunen och ej heller å hans inkomst i annan kommun, må bristen avräknas i första hand å den andra makens inkomst i den kommun, vartill avdraget enligt nyssnämnda mom. hänför sig, och därefter å dennes inkomst i annan kommun.

Skatteplikt enligt 51 § bedömes med hänsyn till båda makarnas sammanlagda inkomst. Ortsavdrag beräknas för makarna gemensamt. Beskattningsbar inkomst bestämmes för makarna i varje kommun såsom för *en* skattskyldig och fördelas i jämna tiotal kronor å makarna efter förhållandet mellan deras i kommunen taxerade inkomster.

2 mom. Äkta makar — — — oberoende skattskyldiga.

(Se vidare anvisningarna.)

Anvisningar

till 52 §.

Till ledning vid tillämpningen av bestämmelserna i 52 § 1 mom. anföres följande exempel:

Två makar äro bosatta i kommunen A, tillhörande ortsgrupp III. Mannen har i denna kommun haft en till kommunal inkomstskatt skattepliktig inkomst av 620 kronor och är där berättigad till avdrag för pensionsavgift samt sjuk- och kapitalförsäkringspremier med 220 kronor. Hustrun har i kommunen A drivit rörelse, som lämnat ett underskott å 580 kronor, och äger i denna kommun åtnjuta avdrag för pensionsavgift med 20 kronor. I kommunen B har mannen haft inkomst av rörelse å 3 900 kronor och hustrun inkomst av fastighet å 1 500 kronor. Hustrun har dessutom åtnjutit en inkomst å 500 kronor av fastighet i kommunen C.

Mannens taxerade inkomst blir i kommunen A 400 kronor och i kommunen B 3 900 kronor. Hustruns utnyttjade allmänna avdrag i kommunen A fördelas å kommunerna B och C i förhållande till hennes skattepliktiga inkomster i dessa kommuner med $\left(\frac{1\,500 \times 600}{2\,000} =\right)$ 450 kronor å kommunen B och $\left(\frac{500 \times 600}{2\,000} =\right)$ 150 kronor å kommunen C. Hustruns taxerade inkomst utgör i kommunen B 1 050 och i kommunen C 350 kronor.

Makarnas Ortsavdrag uppgår till 600 kronor. Då makarnas sammanlagda taxerade inkomst överstiger dubbla Ortsavdraget, äro de enligt bestämmelserna i 50 § 2 mom. berättigade till ett ytterligare avdrag å 300 kronor, d. v. s. sammanlagt till ett avdrag å 900 kronor. Detta belopp avräknas i första hand å mannens taxerade inkomst i hemortskommunen. Återstående 500 kronor av avdraget fördelas å kommunerna B och C i förhållande till makarnas sammanlagda taxerade inkomster i dessa kommuner, d. v. s. med 470 kronor å kommunen B och 30 kronor å kommunen C. Den beskattningsbara inkomsten i kommunen B blir 4 480 kronor, som fördelas efter för-

hållandet mellan makarnas taxerade inkomster i kommunen med 3 530 kronor å mannen och 950 kronor å hustrun. Hustruns beskattningsbara inkomst i kommunen C blir 320 kronor.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1947.

Alternativ II b.

46 §.

3 mom. Lika med alternativ I.

50 §.

3 mom. Lika med alternativ I.

52 §.

1 mom. Äkta makar — — — gemensamma inkomst. Har vid dylik taxering avdrag, som i 46 § 1 och 2 mom. medgives, helt eller delvis ej kunnat utnyttjas å den därtill närmast berättigade makens inkomst i kommunen och ej heller å hans inkomst i annan kommun, må bristen avräknas i första hand å den andra makens inkomst i den kommun, vartill avdraget enligt nyssnämnda mom. hänför sig, och där- efter å dennes inkomst i annan kommun.

Skatteplikt enligt 51 § bedömes med hänsyn till båda makarnas sammanlagda inkomst. Ortsavdrag och avdrag enligt 50 § 2 mom. beräknas för makarna gemensamt och avräknas i första hand å summan av makarnas taxerade inkomster i hemortskommunen och, i den mån dessa icke förslå, å makarnas taxerade inkomster i andra kommuner. För makar gemensamt fastställd beskattningsbar inkomst i hemortskommunen fördelas i jämna tiotal kronor å makarna efter förhållandet mellan deras i kommunen taxerade inkomster. Skola Ortsavdrag och avdrag enligt 50 § 2 mom. delvis eller helt avräknas å makars inkomster i andra kommuner än hemortskommunen, fördelas hela det sammanlagda beloppet av dylika avdrag i jämna tiotal kronor å makarna i förhållande till summan av varje makes taxerade inkomster i såväl hemortskommunen som andra kommuner. Överstiger den därvid å make belöpande avdragsandelen hans taxerade inkomst i hemortskommunen, avräknas det överskjutande avdragsbeloppet, i den mån det ej utnyttjats å andra makens inkomst i hemortskommunen, å hans taxerade inkomster i övriga kommuner efter förhållan- det mellan dessa inkomster.

2 mom. Äkta makar — — — oberoende skattskyldiga.

(Se vidare anvisningarna.)

Anvisningar

till 52 §.

Till ledning vid tillämpningen av bestämmelserna i 52 § 1 mom. anföres följande exempel:

Två makar äro bosatta i kommunen A, tillhörande ortsgrupp III. Mannen har i denna kommun haft en till kommunal inkomstskatt skattepliktig inkomst av 620 kro- nor och är där berättigad till avdrag för pensionsavgift samt sjuk- och kapitalförsäk- ringspremier med 220 kronor. Hustrun har i kommunen A drivit rörelse, som lämnat ett underskott å 580 kronor, och äger i denna kommun åtnjuta avdrag för pensions- avgift med 20 kronor. I kommunen B har mannen haft inkomst av rörelse å 3 900 kronor och hustrun inkomst av fastighet å 1 500 kronor. Hustrun har dessutom åt- njutit en inkomst å 500 kronor av fastighet i kommunen C.

Mannens taxerade inkomst blir i kommunen A 400 kronor och i kommunen B 3 900 kronor. Hustruns utnyttjade allmänna avdrag i kommunen A fördelas å kommunerna B och C i förhållande till hennes skattepliktiga inkomster i dessa kommuner med $\left(\frac{1\,500 \times 600}{2\,000} =\right)$ 450 kronor å kommunen B och $\left(\frac{500 \times 600}{2\,000} =\right)$ 150 kronor å kommunen C. Hustruns taxerade inkomst utgör i kommunen B 1 050 och i kommunen C 350 kronor.

Makarnas ortsavdrag uppgår till 600 kronor. Då makarnas sammanlagda taxerade inkomst överstiger dubbla ortsavdraget, äro de enligt bestämmelserna i 50 § 2 mom. berättigade till ett ytterligare avdrag å 300 kronor, d. v. s. sammanlagt till ett avdrag å 900 kronor. Detta belopp fördelar sig å makarna efter förhållandet mellan deras sammanlagda taxerade inkomster (4 300 och 1 400 kronor) med 680 kronor å mannen och 220 kronor å hustrun. Av mannens andel i avdraget avräknas 400 kronor i kommunen A och återstoden i kommunen B. Mannens beskattningsbara inkomst i kommunen B blir sålunda 3 620 kronor. Den å hustrun belöpande andelen i avdraget fördelas mellan kommunerna B och C i förhållande till hennes taxerade inkomster i dessa kommuner med 170 kronor å kommunen B och 50 kronor å kommunen C. Hustruns beskattningsbara inkomst blir 880 och 300 kronor i respektive kommuner.

Äro i stället mannens taxerade inkomster å sammanlagt 4 300 kronor så fördelade, att på kommunen A belöper 750 och på kommunen B 3 550 kronor, i vilket fall mannens taxerade inkomst i kommunen A sålunda överstiger den honom tillkommande andelen i ortsavdrag och avdrag enligt 50 § 2 mom. med 70 kronor, får hustruns andel i avdraget tagas i anspråk i kommunen A med 70 kronor. Mannen äger därefter icke att åtnjuta något avdrag i kommunen B, och hustruns avdrag i kommunerna B och C blir 150 kronor, som fördelas mellan kommunerna i förhållande till hustruns taxerade inkomster i dessa kommuner med 110 kronor å kommunen B och 40 kronor å kommunen C. Den beskattningsbara inkomsten blir då i kommunen B 3 550 kronor för mannen och 940 kronor för hustrun samt i kommunen C 310 kronor för hustrun.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1947.

Alternativ III a.

46 §.

3 mom. Lika med alternativ I.

50 §.

3 mom. Lika med alternativ I.

52 §.

1 mom. Äkta makar — — — samma kommun. Kan avdrag ej härigenom och ej heller genom avräkning å den närmast berättigade makens inkomst i annan kommun helt utnyttjas, avräknas bristen å den andra makens inkomst i annan kommun.

Skatteplikt enligt 51 § bedömes med hänsyn till båda makarnas sammanlagda inkomst. Ortsavdrag beräknas för makarna gemensamt. Beskattningsbar inkomst bestämmes för makarna i varje kommun såsom för *en* skattskyldig och fördelas i jämna tiotal kronor å makarna efter förhållandet mellan deras i kommunen taxerade inkomster.

2 mom. Äkta makar — — — oberoende skattskyldiga.

(Se vidare anvisningarna.)

Anvisningar
till 52 §.

Till ledning vid tillämpningen av bestämmelserna i 52 § 1 mom. anföres följande exempel:

Två makar äro bosatta i kommunen A, tillhörande ortsgrupp III. Mannen har i denna kommun haft en till kommunal inkomstskatt skattepliktig inkomst av 620 kronor och är där berättigad till avdrag för pensionsavgift samt sjuk- och kapitalförsäkringspremier med 220 kronor. Hustrun har i kommunen A drivit rörelse, som lämnat ett underskott å 580 kronor, och äger i denna kommun åtnjuta avdrag för pensionsavgift med 20 kronor. I kommunen B har mannen haft inkomst av rörelse å 3 900 kronor och hustrun inkomst av fastighet å 1 500 kronor. Hustrun har dessutom åtnjutit en inkomst å 500 kronor av fastighet i kommunen C.

Å mannens inkomst i kommunen A avräknas hans eget avdrag å 220 kronor och 400 kronor av hustruns allmänna avdrag i kommunen. Mannen får sålunda icke någon taxerad inkomst i kommunen A, och hans taxerade inkomst i kommunen B blir 3 900 kronor. Hustruns outnyttjade allmänna avdrag i kommunen A fördelas å kommunerna B och C i förhållande till hennes skattepliktiga inkomster i dessa kommuner med $\left(\frac{1\,500 \times 200}{2\,000} = \right)$ 150 kronor å kommunen B och $\left(\frac{500 \times 200}{2\,000} = \right)$ 50 kronor å kommunen C. Hustruns taxerade inkomst utgör i kommunen B 1 350 och i kommunen C 450 kronor.

Makarnas ortsavdrag uppgår till 600 kronor. Då makarnas sammanlagda taxerade inkomst överstiger dubbla ortsavdraget, äro de enligt bestämmelserna i 50 § 2 mom. berättigade till ett ytterligare avdrag å 300 kronor, d. v. s. sammanlagt till ett avdrag å 900 kronor. Detta belopp fördelas å kommunerna B och C i förhållande till makarnas sammanlagda taxerade inkomster i dessa kommuner, d. v. s. med 830 kronor å kommunen B och 70 kronor å kommunen C. Den beskattningsbara inkomsten i kommunen B blir 4 420 kronor, som fördelas efter förhållandet mellan makarnas taxerade inkomster i kommunen med 3 280 kronor å mannen och 1 140 kronor å hustrun. Hustruns beskattningsbara inkomst i kommunen C blir 380 kronor.

Äro i stället mannens skattepliktiga inkomster å sammanlagt 4 520 kronor så fördelade, att på kommunen A belöper 1 120 kronor och på kommunen B 3 400 kronor, avräknas hustruns allmänna avdrag helt å mannens inkomst i kommunen A. Den taxerade inkomsten blir då för mannen 300 kronor i denna kommun och 3 400 kronor i kommunen B samt för hustrun 1 500 kronor i kommunen B och 500 kronor i kommunen C. Det makarna tillkommande ortsavdraget jämte avdrag enligt 50 § 2 mom. skall i första hand avräknas å mannens taxerade inkomst i hemortskommunen, varefter det återstående avdraget å 600 kronor fördelas mellan kommunerna B och C i förhållande till makarnas sammanlagda taxerade inkomster i dessa kommuner, d. v. s. med 540 kronor å kommunen B och 60 kronor å kommunen C. Den beskattningsbara inkomsten i kommunen B blir 4 360 kronor, som fördelas efter förhållandet mellan makarnas taxerade inkomster i kommunen med 3 030 kronor å mannen och 1 330 kronor å hustrun. Hustruns beskattningsbara inkomst i kommunen C blir 440 kronor.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1947.

P. M.

rörande vissa verkningar av ändrade skattepliktsgränser för den kommunala inkomstskatten och den statliga inkomst- och förmögenhetsskatten.

Enligt gällande ordning föreligger för här i riket bosatt fysisk person skatteplikt i fråga om kommunal inkomstskatt i hemortskommunen, då den beräknade *taxerade inkomsten* uppgår till lägst 600 kronor. Motsvarande gräns för skattepliktens inträdande beträffande den statliga inkomst- och förmögenhetsskatten utgör 600 kronors *taxerat belopp*. Nämda skattepliktsbegränsning kan endast påverka beskattningen i de fall, då ortsavdraget understiger 600 kronor, och har därför ej någon praktisk betydelse för den statliga inkomst- och förmögenhetsskatten, vars ortsavdrag alltid överstiga detta belopp.¹ De vid den kommunala inkomstbeskattningen gällande ortsavdragen äro däremot för vissa skattskyldiga lägre än 600 kronor, och genom den ifrågasatt skattepliktsgräns kunna därför inkomster, som överstiga det kommunala ortsavdraget, undantagas från kommunal inkomstbeskattning. De skattskyldiga, för vilka sistberörda gräns kan vara av betydelse, äro ensamstående skattskyldiga i samtliga ortsgrupper, skattskyldiga med ett halvt familjeavdrag i ortsgrupperna I—IV samt skattskyldiga med ett helt familjeavdrag i ortsgrupp I och, beträffande stad, ortsgrupp II. De högsta beskattningsbara inkomster, som den gällande skattepliktsgräns undantar från beskattning, äro 120 kronor för ensamstående skattskyldig i stad tillhörande ortsgrupp I samt 100 kronor för ensamstående i landskommun tillhörande ortsgrupp I och stad tillhörande ortsgrupp II. De berörda skiljaktigheterna beträffande skattepliktsgränsens verkningar mellan landskommuner och städer sammanhånga med det i landskommuner tillhörande ortsgrupp I och II i vissa fall utgående s. k. 20-kronorsavdraget.

1944 års skattesakkunniga ha till prövning upptagit frågan om en ändring av ovanberörda bestämmelser i sådan riktning, att skatteplikten skulle bestämmas med hänsyn till den *beskattningsbara inkomsten* resp. det *beskattningsbara beloppet*. Med en sådan ordning skulle skattepliktsgränsen få betydelse för alla kategorier skattskyldiga fysiska personer och ej, såsom nu är fallet, för endast vissa av dessa. Såsom gräns har ifrågasatts en beskattningsbar inkomst resp. ett beskattningsbart belopp av 100 kronor.

Om på sätt här antytt beskattningsbara inkomster i hemortskommunen liksom beskattningsbara belopp bleve undantagna från skatteplikt, i den mån de understige 100 kronor, skulle detta innebära en höjning av skattepliktsgränsen för alla skattskyldiga fysiska personer beträffande den statliga beskattningen liksom för flertalet dylika skattskyldiga beträffande den kommunala beskattningen. Endast för vissa ensamstående skulle taxering till kommunal inkomstskatt komma i fråga vid lägre taxerad inkomst än för närvarande, nämligen i stad tillhörande ortsgrupp I vid 540 kronor samt i landskommun tillhörande ortsgrupp I och stad tillhörande ortsgrupp II vid 580 kronor.

¹ Här liksom i fortsättningen bortses från sådana skattskyldiga, som ej varit bosatta i riket under hela beskattningsåret.

Rörande verkningarna å det kommunala skatteunderlaget liksom å underlaget för den statliga inkomst- och förmögenhetsskatten av de ifrågasatta ändringarna ha vissa beräkningar gjorts, avseende taxeringsåren 1936 och 1944. För det förra året grunda sig dessa å material, som insamlats i samband med den särskilda folkräkningen 1935/36 och som därefter inom finansdepartementets skatteberedning blivit sammanställt med fördelning efter ortsgrupp, försörjningsbörda samt det taxerade beloppets storlek. Detta material har omfattat $\frac{1}{5}$ av landets invånare. För beräkningarna beträffande 1944 års taxering ha de sakkunniga haft tillgång till en inom statistiska centralbyrån för inkomståret 1943 sammanställd inkomststatistik. Denna statistik, som avser fysiska personer, oskifta dödsbon och familjestiftelser samt grundar sig på uppgifter ur taxeringslängderna, anger för hela riket antalet skattskyldiga inom olika skikt av den till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt skattepliktiga inkomst, som återstår efter avdrag för underskott å olika förvärvskällor. Från centralbyrån ha vidare erhållits uppgifter för berörda skattskyldiga om dels det sammanlagda beloppet av andra allmänna avdrag än för underskott å förvärvskälla, dels det sammanlagda beloppet av behållen förmögenhet och dels det sammanlagda beskattningsbara beloppet. Med utgångspunkt från dessa uppgifter har det sammanlagda taxerade beloppets storlek för olika skikt konstruerats, under antagande att de sistberörda allmänna avdragen fördelat sig å de olika inkomstskikten i förhållande till inkomsternas storlek samt att den behållna förmögenheten fördelat sig å nämnda skikt i samma proportion som vid 1935 års utgång (jfr »Särskilda folkräkningen 1935/36» VIII tab. 21). I och för fördelning av det taxerade beloppet efter ortsgrupp och försörjningsbörda har därefter det antagandet gjorts, att proportionerna inom varje skikt varit desamma som för inkomståret 1935. Efter upprättandet av sammanställningar på här angivet sätt har materialet förelegat i samma skick för 1944 som för 1936.

Vid 1936 års taxeringar till *kommunal inkomstskatt* skulle, enligt de gjorda beräkningarna, en ändring av skattepliktsgränsen på sätt ovan antytts ha medfört befrielse från sådan skatt för drygt 80 000 fysiska personer och därmed en minskning av det kommunala skatteunderlaget med ej fullt 50 000 skattekoronor. Å andra sidan skulle ett antal personer, som nämnda år ej taxerats till kommunal inkomstskatt, ha blivit påförda sådan skatt. Om man antar, att antalet ensamstående skattskyldiga i ortsgrupp I var ungefär lika stort i skiktet 580—590 kronors taxerad inkomst som i skiktet 600—610 kronor, samt vidare bortser från att ett mindre antal av dessa skattskyldiga ej tillhörde landskommuner, kommer man till det resultatet, att drygt 20 000 personer skulle ha påförts vardera 1 skattekrona. Den uppkomna nettominskningen i det totala antalet kommunalt inkomstbeskattade fysiska personer hade för hela landet utgjort omkring 60 000, motsvarande ungefär 3 %. Nettominskningen i skatteunderlag hade för landet i dess helhet kommit att utgöra mindre än 30 000 skattekoronor. Då det totala antalet skattekoronor i landet för taxeringsåret 1936 var inemot 48 miljoner, skulle denna minskning ej ha motsvarat ens 0,1 %.

Enligt de för taxeringsåret 1944 gjorda beräkningarna skulle den övervägda ändringen av skattepliktsgränsen ha medfört en minskning av antalet nämnda år kommunalt inkomstbeskattade fysiska personer med omkring 35 000. Det kommunala skatteunderlaget hade nedgått med endast ungefär 17 000 skattekoronor. Då antalet skattekoronor för detta år var ungefär 96 miljoner, motsvarar nedgången i skatteunderlag en ännu obetydligare kvotdel för 1944 än för 1936.

Enligt 1936 års taxeringar till *statlig inkomst- och förmögenhetsskatt* hade inom hela landet ungefär 350 000 fysiska personer ett lägre beskattningsbart belopp än 100 kronor. Det sammanlagda beskattningsbara belopp, som påförts dessa och som skulle ha bortfallit, därest skattepliktsgränsen satts till 100 kronors beskattningsbart

belopp, uppgår till ungefär 16 miljoner kronor. Det beskattningsbara beloppet för hela riket utgjorde mer än 2 900 miljoner kronor, varför den angivna minskningen motsvarar ungefär 0,5 %. Då statsskatten emellertid är progressiv, hade den bortfallande *skatten* utgjort en betydligt mindre kvotdel. Med nuvarande skattesatser skulle de ifrågasatt lägst inkomsttagarnas skatt ha uppgått till något över 1 miljon kronor. Antalet från statlig inkomst- och förmögenhetsskatt befriade fysiska personer hade utgjort inemot 20 %.

För taxeringsåret 1944 visa motsvarande beräkningar en nedgång med ungefär 200 000 i antalet beskattade fysiska personer och med inemot 10 miljoner kronor i det sammanlagda beskattningsbara beloppet. Införandet av den ifrågasatta skattepliktsgränsen för den statliga inkomst- och förmögenhetsskatten skulle sålunda — liksom i fråga om den kommunala inkomstskatten — haft ännu mindre betydelse 1944 än 1936. Detta framgår med än större tydlighet, om man beaktar, att det sammanlagda beskattningsbara beloppet för taxeringsåret 1944 uppgick till inemot 6 400 miljoner kronor, d. v. s. till mer än dubbelt så mycket som för taxeringsåret 1936. Antalet från statlig inkomst- och förmögenhetsskatt befriade fysiska personer skulle 1944 ha motsvarat ungefär 8 %.

Rörande tillförlitligheten hos de gjorda beräkningarna må anföras följande.

Det har med utgångspunkt från det föreliggande materialet varit möjligt att, i varje fall beträffande taxeringsåret 1936, med erforderlig noggrannhet göra beräkningar rörande de beskattningsbara *belopp*, som ej uppgått till 100 kronor. Då materialet endast innehållit uppgifter om taxerat belopp och ej om den till kommunal inkomstskatt i hemortskommunen taxerade inkomsten, kan däremot ej med samma grad av säkerhet sägas, att beräkningarna rörande beskattningsbara *inkomster* understigande 100 kronor äro riktiga. Emellertid torde de erhållna resultaten kunna betecknas såsom i huvudsak tillförlitliga. Det är här fråga om så låga inkomster, att man synes kunna bortse från de faktorer, varpå skillnaden mellan taxerad inkomst och taxerat belopp beror. Förmögenhetsdel liksom avdrag för kommunalutskylder äro i dylika inkomstlägen i de allra flesta fall mycket obetydliga. Det förhållandet att procentavdrag endast förekommer vid taxering till kommunal inkomstskatt och att vid sådan taxering i hemortskommunen hänsyn ej såsom vid den statliga taxeringen tages till inkomster utanför denna kommun kan å ena sidan föranleda, att relativt höga taxerade belopp i verkligheten motsvaras av sådana i hemortskommunen beskattningsbara inkomster, som skulle bortfalla till följd av den ifrågasatta höjningen av skattepliktsgränsen. Berörda omständigheter kunna å andra sidan medföra, att låga taxerade belopp icke alls motsvaras av någon beskattningsbar inkomst, varför en utjämning äger rum. För taxeringsåret 1944 kunna resultaten själfvallet ej i samma grad som för 1936 göra anspråk på att avspegla de verkliga förhållandena, men de få dock antagas ge en i stort sett riktig bild därav. Det ursprungliga undersökningsmaterialet för 1944 omfattade såsom förut nämnts även uppgifter rörande vissa juridiska personer. Dessa ha icke kunnat särskiljas från övriga skattskyldiga. I de inkomstskikt, som i förevarande avseende varit av betydelse, torde antalet dylika skattskyldiga dock vara så obetydligt, att berörda förhållande ej nämnvärt kunnat påverka undersökningens resultat.

Slutresultatet av den företagna utredningen torde kunna sägas vara, att en ändring av skattepliktsgränserna på sätt ovan ifrågasatts endast skulle leda till relativt sett ytterst obetydliga förskjutningar i de kommunala och statliga skatteunderlagen. Detta omdöme gäller, även om man räknar med en avsevärd felmarginal för de vid beräkningarna gjorda antagandena och förenklingarna.

Stockholm i januari 1945.

Oscar Östman

P. M.

rörande vissa undersökningar med avseende å statens avdrag för gäldränta vid taxering till kommunal inkomstskatt.

1944 års skattesakkunniga ha till prövning upptagit frågan om en begränsning av statens rätt till avdrag för gäldränta vid taxering till kommunal inkomstskatt. För detta ändamål ha de sakkunniga sökt inhämta uppgifter om i vilken utsträckning sådana avdrag förekommit. Såvitt kunnat utrönas, äro dylika avdrag mycket sällsynta. Sålunda ha följande myndigheter uppgivit, att de eller dem underställda myndigheter i sina deklARATIONER ej verkställa avdrag för gäldränta, nämligen:

Arméförvaltningen,
Domänstyrelsen,
Egnahemsstyrelsen,
Flygförvaltningen,
Fångvårdsstyrelsen,
Generalpoststyrelsen,
Generaltullstyrelsen,
Järnvägsstyrelsen,
Lotsstyrelsen,
Marinförvaltningen,
Medicinalstyrelsen,
Statens lagerhus- och fryshusstyrelse,
Riksbanken,
Telegrafstyrelsen samt
Väg- och vattenbyggnadsstyrelsen.

Väg- och vattenbyggnadsstyrelsen har dock uppgivit, att den för innevarande års taxering lämnat vägförvaltningarna direktiv om att i deklARATIONERNA yrka avdrag för gäldränta å fastigheter, som användas för hyresändamål. Såsom motivering härför har anförts, att fastigheterna i regel vore avsedda att invärderas på väg- och vattenbyggnadsväsendets förrådsfond, vartill anslag anvisades å kapitalbudgeten, samt att i dessa fastigheter investerade medel därför vore att anse som lånemedel.

Den enda statliga myndighet, som i sina deklARATIONER regelbundet yrkat avdrag för gäldränta, synes vara vattenfallsstyrelsen. Detta har varit förhållandet alltsedan taxeringsåret 1921, då styrelsen första gången hade att avge självdeklARATION. Därvid är att märka, att vattenfallsstyrelsen såsom sådan ej varit gäldbelastad och ej heller i sina räkenskaper upptagit någon gäldränta. Styrelsen har emellertid betraktat de medel, som över statens kapitalbudget tillförts styrelsen för olika investeringar, såsom lånemedel och ansett sig berättigad att vid taxeringen åtnjuta avdrag för den gäldränta, som staten haft att erlägga å de av staten för ändamålet upplånade medlen. Gäldränteavdraget har därvid beräknats med utgångspunkt från den effektiva medelräntefoten under vederbörande beskattningsår för den fonderade statsskulden. Utöver de här berörda lånemedlen har staten till styrelsens förfogande ställt vissa naturtillgångar, å vilka någon gäld ej ansetts vila.

Styrelsens rätt till gäldränteavdrag sattes år 1921 i fråga av bl. a. Älvkarleby kommun, vars taxeringsnämnd helt vägrade det i kommunen yrkade gäldränteav-

draget. Genom utslag år 1928 (R. Fi. 290) synes regeringsrätten, som ej fann skäl göra ändring i kammarrättens beslut att undanröja ifrågakvarande taxering, dock i princip ha fastslagit styrelsens rätt till sådant avdrag. Detta utsåges visserligen icke i utslaget, vari endast beröres frågan om styrelsen skolat deklarerat sin verksamhet såsom en eller flera förvärvskällor, men torde framgå av det förhållandet att beskattningsbar inkomst i motsatt fall skolat uppkomma.

Statens och framför allt vattenfallsstyrelsens rätt till avdrag för gälldranta vid den kommunala taxeringen har även efter tiden för det ovan berörda regeringsrättsutslaget mött gensagor. Det har framhållits, att staten genom gällande ordning vore försatt i ett gynnsammare läge än privata företaget. Dyliga uttalanden ha bl. a. motiverats med att den andel i det totala investerade kapitalet, för vilken exempelvis vattenfallsstyrelsen ägde åtnjuta gälldranteavdrag, vore betydligt större än som vanligen vore fallet beträffande privat verksamhet. I detta sammanhang har även framhållits, att statens investeringar i dess vattenfall och kraftföretag av lånat kapital icke minskades med vad vattenfallsstyrelsen såsom överskott inlevererade till statsverket.

Då riktigheten av sistnämnda uppgift kunnat konstateras och man sålunda för statens kraftverk har att räkna med en fortgående ökning av lånemedlen utan någon motsvarande ökning av det egna kapitalet, ha de sakkunniga funnit det vara påkallat att göra en undersökning i avseende å det investerade kapitalets fördelning å »eget» och »främmande» för å ena sidan statens kraftverk och å andra sidan ett antal enskilda företag.

Vid undersökningen rörande vattenfallsstyrelsens förhållanden i förevarande avseende ha uppgifter hämtats ur den av styrelsen årligen utgivna officiella statistiska publikationen »Statens vattenfallsverk». I denna redovisas förutom kraftverksrörelsen även fastighetsförvaltning samt kanalverksrörelse. Sistnämnda rörelse är emellertid i egenskap av staten tillhörigt kommunikationsverk enligt 53 § 1 mom. b) kommunal-skattelagen fritagen från skatteplikt och skall därför i fortsättningen icke beröras. För kraftverken redovisas ett överskott å 31,1 miljoner kronor för år 1942 och 33,1 miljoner kronor för år 1943. Fastighetsförvaltningen har för nämnda år lämnat ett överskott å resp. 0,3 och 0,4 miljoner kronor. Balansräkningarna avseende utgången av åren 1942 och 1943 ha för kraftverkens del i sammandrag och med avrundade belopp följande utseende.

	1942	1943
	Miljontal kronor	
<i>Tillgångar.</i>		
Fast egendom, inventarier och förråd	558,1	609,9
Aktier	6,2	6,3
Lån till riksgäldskontoret	54,0	62,0
Diverse fordringar, bank och kassa	34,9	34,0
Summa	653,2	712,2
<i>Skulder.</i>		
Lånemedel	501,6	553,5
Andra statsmedel	20,0	20,0
Ej inlevererade överskottsmedel	21,1	16,1
Diverse skulder	5,9	1,6
Förnyelsefonder och värdeminskningsskonton	104,6	121,0
Summa	653,2	712,2

De belopp, som i ovanstående sammanställning upptagits under rubriken »Lånemedel», motsvara de av staten genom vattenfallsstyrelsens försorg företagna investeringarna, och det är å dessa belopp, som gäldränta beräknas i styrelsens deklARATIONER. Såsom framgår av sammanställningen, har styrelsen emellertid även haft fordran å statsverket. Enligt vad som inhämtats hos styrelsen, har rörelsen i räkenskaper tillgodogjorts ränta härå efter samma räntefot som legat till grund för gäldränteavdraget i deklARATIONERNA. På grund härav bör här lämpligen ske en avräkning mellan nämnda fordringar och skulder. En sådan reglering har, enligt vad de sakkunniga erfarit, kommit till stånd i styrelsens räkenskaper för 1944. I samband därmed har även en annan styrelsens fordran å statsverket, som nämnda är uppgick till 9 miljoner kronor och som i räkenskaperNA hänförs till styrelsens pensionsfonder, blivit reglerad, varvid till kraftverken hänförs 8,3 miljoner kronor, som avräknats mot kraftverkens lånemedel. Motsvarande fordran uppgick i balansräkningarna för 1942 och 1943 till resp. 8,35 och 9,0 miljoner kronor, varav resp. 7,7 och 8,3 miljoner kronor kunna hänföras till kraftverken. Avräknar man från kraftverkens lånemedel för resp. år såväl de nyssnämnda till kraftverken hänförda beloppen som de belopp, vilka enligt ovanstående balansräkningar utgöra lån till riksgäldskontoret, bli de återstående lånemedlen för 1942 och 1943 resp. (501,6—54,0—7,7 =) 439,9 och (553,5—62,0—8,3 =) 483,2 miljoner kronor.

I balansräkningarna redovisas »Andra statsmedel» med lika belopp för de båda åren eller 20 miljoner kronor. Mot denna rubrik svara sådana tillgångar (huvudsakligen vattenfall) som sedan långt tillbaka varit i statens ägo och som övertagits av vattenfallsstyrelsen utan att styrelsen härför behövt anlita några statsanslag. Nämnda medel torde närmast vara att jämställa med det egna kapitalet hos enskilda företag. Vattenfallsstyrelsen har tidigare, då förevarande fråga varit på tal, senast i skrivelse år 1936 till kommunalskatteberedningen, meddelat, att styrelsen under byggnadstid lidit ränteförluster, vilka ej täckts genom statsanslag och vilka enligt styrelsens förmenande därför borde betraktas som i olika anläggningar nedlagt eget kapital. Meningen härmed synes vara, att anläggningskostnaderna reellt sett varit större än som motsvarar de faktiska statsanslagen, nämligen så mycket större som räntan å de anslagna beloppen skulle ha varit under byggnadstiden, därest sådan debiterats styrelsen. Eftersom anläggningarna blivit bokförda till de nominella anskaffningskostnaderna, skulle sålunda ha uppkommit en dold fond, som kunde anses motsvara eget kapital. Det förda resonemanget synes hållbart endast under den förutsättningen att de ifrågavarande räntorna icke varit avsedda att inbetalas till staten. I annat fall skulle nämligen mot den i balansräkningen dolda tillgången svarat en likaledes dold skuld. Enligt upplysningar, som de sakkunniga inhämtat från vattenfallsstyrelsen, ha emellertid under senare år de på kraftverksrörelsen uppkomna överskotten varit större än som behövs för att dels lämna normal förräntning å det i rörelsen investerade kapitalet och dels täcka de tidigare ränteförlusterna. Överskotten ha i sin helhet inlevererats till statsverket. Detta kan bl. a. sägas innebära, att den nyssberörda fingerade skulden blivit gäldad och att på grund härav den dolda fonden i verkligheten är att anse såsom egen. Å andra sidan är ett skapande av dolda fonder, antingen genom att från början sätta för låga värden å tillgångarna eller genom att nedskryta dessa mer än som motiveras av den faktiska värdeminskningen, att betrakta som en normal företeelse inom affärsverksamheten. Någon anledning att ta hänsyn till dylika fonder vid den jämförelse mellan eget och främmande kapital, varom här är fråga, synes därför ej föreligga.

De sammanlagda överskotten å kraftverken under 1942 och 1943 utgjorde såsom ovan nämnts resp. 31,1 och 33,1 miljoner kronor. Håri kan ränteinkomst å de till

riksgäldskontoret utlånade medlen beräknas ingå med i runt tal resp. 2,2 och 2,5 miljoner kronor. I deklARATIONERNA för de båda beskattningsåren ha upptagits gäldränteaavdrag med resp. 17,1 och 18,5 miljoner kronor. Minskar man såväl överskotten som de beräknade räntekostnaderna med nyssnämnda ränteinkomster, bli de återstående överskotten 28,9 resp. 30,6 miljoner kronor och de återstående ränteutgifterna 14,9 resp. 16,0 miljoner kronor. Räntebeloppen utgöra sålunda föga mer än hälften av överskottsbeloppen. Skulle den tankegång, som ligger bakom gäldränteaavdraget i deklARATIONERNA, ha genomförts konsekvent, borde överskotten, till den del de överskjutit de beräknade räntekostnaderna (jämför för tidigare år kvarvarande ränteförluster), ha ansetts utgöra kraftverkens egna kapital. Ett faktiskt inlevererande till statsverket av berörda »meröverskott» borde i så fall ha minskat de bokförda lånemedlen, medan å andra sidan ett tillgodogörande av desamma för kraftverkens del icke skulle ha ökat lånemedlen. Resultatet av en dylik ordning i jämförelse med den nu tillämpade hade uppenbarligen blivit en förskjutning från »Lånemedel» till »Andra statsmedel», vilket i sin tur skulle ha lett till en minskning av gäldränteaavdraget.

I balansräkningarna redovisade »Ej inlevererade överskottsmedel» synas med hänsyn till styrelsens förfarande i berörda hänseende knappast kunna rubriceras som eget utan snarare som främmande kapital. Vilket betraktelsesätt man här anlägger är dock icke av någon större betydelse, eftersom nämnda medel endast i mindre grad kunna påverka slutsiffrorna. Även om man hänför dylika medel till eget kapital, kommer man för statens kraftverk ej upp till högre belopp för det egna kapitalet än 41,1 miljoner kronor 1942 och 36,1 miljoner kronor 1943 mot ett främmande kapital å resp. 439,9 och 483,2 miljoner kronor. Sistnämnda kapital är sålunda med en andel av drygt 90 % av det sammanlagda kapitalet av absolut dominerande betydelse.

Vid de här gjorda beräkningarna har som synes ej tagits någon hänsyn till de i detta sammanhang föga betydande posterna »Diverse skulder». För 1942 utgjorde f. ö. den största delen härav skulder inom verket. De sakkunniga ha självfallet ej heller kunnat ingå på ett bedömande av regleringskontona för värdeminskning och förnyelse.

För undersökning av motsvarande förhållanden för de enskilda företagen har material hämtats ur »Aktieägarens uppslagsbok» för åren 1943/44 och 1944/45. Denna publikation grundar sig på uppgifter, som av bolagen meddelats till patent- och registreringsverket. Undersökningen har omfattat dels elektricitets- och kraftverksbolag, dels skogsindustri-bolag. Av de förra företagen ha medtagits 87 stycken eller samtliga företag i branschen utom sådana som utgöra dotterbolag till företag av nämnda slag. Bland skogsindustri-bolagen ha medtagits 45 av de större företagen. Även här ha dotterbolagen förbigåtts, dock att i ett fall, där uppslagsboken företett koncernbalans, hela koncernen medräknats som ett företag. Anledningen till att i övrigt endast huvudföretag resp. fristående företag fått ingå i undersökningen har varit, att uppslagsboken ej innehållit uppgifter, som möjliggjort upprättande av koncernbalanser. Det har bl. a. ej varit möjligt att få fram storleken av främmande intressen i dotterföretagen. Den enda möjligheten, om man velat medräkna dotterföretagen, hade vid sådant förhållande varit att betrakta dem som fristående. I sammanställningar, som upprättats efter sådana grunder, skulle då ett huvudföretags innehav av aktier i ett dotterföretag ha fått en tvåfaldig inverkan på det egna kapitalet, varvid felets storlek blivit beroende av aktievärderingen. Vidare skulle ett dotterföretags skuld till moderbolaget ha kommit att öka det främmande kapitalet,

utan att någon motsvarande koncernskuld förelegat. De båda felkällorna skulle visserligen ha motverkat varandra, men förskjutningar hade givetvis inträtt. Å andra sidan är att märka, att vid en hopslagning av de olika företagen såsom om de varit fristående vissa dolda fonder i huvudföretagen skulle framträda, nämligen de som sammanhånga med att ett huvudföretag värderat sitt innehav av aktier i dotterföretag för lågt. De sakkunniga ha emellertid ansett resultatet bli mer tillförlitligt vid ett uteslutande av dotterföretagen.

Nedan visas en sammanställning av de berörda elektricitets- och kraftverksföretagens balansräkningar för 1942 och 1943 med beloppen utförda i miljontal kronor.

	1942	1943
<i>Tillgångar.</i>		
Fastigheter, anläggningar, inventarier och förråd	344,9	362,0
Värdepapper	44,4	43,4
Diverse debitorer, bank och kassa	74,3	81,3
Summa	463,6	486,7
<i>Skulder.</i>		
<i>Eget kapital.</i>		
Aktiekapital	141,4	145,9
Reservfonder	16,1	16,6
Dispositionsfonder	5,5	5,9
Kostnadsutjämningsfonder	1,2	1,2
Investerings-, nybyggnads-, reservkraft-, maskinskade-, risk- och stipendiefonder	1,0	1,2
Vinstsaldo ./ förlustsaldo	3,1	2,1
Årets vinst ./ årets förlust	12,2	180,5
		13,7
		186,6
<i>Främmande kapital.</i>		
Lånemedel	141,7	145,1
Pensionsstiftelser	1,8	2,1
Diverse kreditorer	53,0	196,5
		58,2
		205,4
<i>Regleringsposter.</i>		
Förnyelse-, avskrivnings- och delcrederefonder	78,0	84,9
Skattefonder	8,6	86,6
		9,8
		94,7
Summa	463,6	486,7

Av sammanställningen framgår, hur de berörda elektricitets- och kraftverkens kapital fördelat sig. Det har vid sammanställandet av uppgifterna i balansräkningarna rätt tvekan om den verkliga karaktären av vissa fonder. Det har sålunda icke alltid framgått, huruvida en fond vore att betrakta som dispositionsfond (verklig fond) eller fond för korrigering av tillgångskonto. I tveksamma fall ha fonderna hänförs till den senare kategorin. De belopp, som i sammanställningen upptagits såsom låne-
medel, äro sådana vilka kunnat antagas ha varit räntebelastade, medan under rubriken »Diverse kreditorer» förts de skulder, som antagits ej ha varit av sådan natur. I en del fall har framgått, att i balansräkningen under rubriken »Diverse kreditorer» upptaget belopp avsett även fasta lån. Hela beloppet har då upptagits som låne-
medel. På samma sätt har förfarits, då balansräkningen ej innehållit uppgift om några fasta lån och posten diverse kreditorer varit mera betydande. Det synes dock sannolikt, att gruppen diverse kreditorer i sammanställningen även efter dessa försiktighetsåtgärder innefattar vissa belopp, som varit räntebärande. Bland lånemedlen

ingå även poster å sammanlagt ungefär 0,4 miljoner kronor, vilka i balansräkningarna betecknats såsom kraftledningslånefond resp. vattenkraftlånefond. Det har antagits, att härmed åsyftas lån ur statens fonder med samma namn. Kraftbolagens pensionsfonder synas i allmänhet krediteras ränta och ha därför jämställts med lånemedlen. Vad angår skattefonderna motsvaras dessa givetvis av skatteskulder, och dessa fonder skulle därför kunna jämföras med posterna diverse kreditorer. Emellertid motsvara fonderna ej blott debiterade utan även beräknade skatter. Anställer man en jämförelse mellan två helt likställda företag, av vilka dock det ena gjort avsättningar till en skattefond för såväl debiterade som beräknade skatter, medan det andra som skuld upptagit endast de debiterade skatterna, finner man, att mot viss del av skattefonden hos det förra företaget svarar eget kapital hos det senare. Denna dubbla egenskap hos skattefonderna kan måhända endast sägas vara formell, eftersom de beräknade skatterna hänföra sig till faktiskt influtna inkomster. Å andra sidan utgör en dylik latent skuld blott en negativ, icke alltför betydande motsvarighet till de hos praktiskt taget varje företag förekommande dolda fonderna. Frågan om skattefondernas karaktär har därför syns få den lämpligaste lösningen genom att fonderna förts samman med regleringsposterna.

Såsom den gjorda sammanställningen visar, uppgingo vid utgången av åren 1942 och 1943 de sammanlagda kapitalinvesteringarna, sådana de här beräknats, till resp. $(180,5 + 196,5 =) 377,0$ och $(186,6 + 205,4 =) 392,0$ miljoner kronor. Det främmande kapitalet utgjorde resp. 52,1 och 52,4 % av det sammanlagda kapitalet. Emellertid har undersökningen ytterst avsett att utröna, i vad mån *räntekrävande* främmande kapital använts i företagen. Går man ut från att det för diverse kreditorer upptagna beloppet icke är till någon del räntebelastat — eller rättare sagt icke till större del än som motsvarar de bland lånemedel upptagna icke räntekrävande skulderna — kommer man för de båda åren fram till ett räntekrävande främmande kapital å resp. 38,1 och 37,6 %. Även om, såsom ovan antytts, det gjorda antagandet måste anses i viss mån osäkert, synes det sannolikt, att man med dessa siffror kommer närmare det exakta resultatet än om man helt medräknar posten diverse kreditorer såsom räntekrävande.

Beträffande de undersökta skogsindustriföretagen ha följts samma riktlinjer som de ovan angivna. Här skola därför endast återges vissa slutsiffror ur de sammanlagda balansräkningarna. Beloppet av eget och främmande kapital i miljontal kronor framgår av följande sammanställning.

	1942	1943
<i>Eget kapital.</i>		
Aktiekapital och diverse egna fonder	486,1	495,5
Vinstsaldo ./.. förlustsaldo	18,3	19,7
Årets vinst ./.. årets förlust	25,6	530,0
		20,3
		535,5
<i>Främmande kapital.</i>		
Lånemedel och pensionsfonder	370,4	310,3
Diverse kreditorer	129,5	499,9
	133,0	443,3
Summa	1 029,9	978,8

Lånemedlen jämte pensionsfonderna uppgingo åren 1942 och 1943 för de här berörda företagen till resp. 36,0 och 31,7 % av det sammanlagda kapitalet, medan motsvarande procenttal för hela det främmande kapitalet voro resp. 48,5 och 45,3.

Som synes ha de undersökta skogsindustriföretagen haft relativt mindre främ-

mande kapital än elektricitets- och kraftverksföretagen. För båda grupperna avviker relationen mellan det egna och det främmande kapitalet i mycket betydande grad från vad undersökningen visat beträffande statens kraftverk.

Därest med hänsyn till de här anförda omständigheterna en begränsning av statens rätt till gäldränteavdrag anses motiverad, bör man söka finna en metod, som i tillämpningen ej är alltför komplicerad. Såsom torde framgå av den föregående redogörelsen beträffande de under vattenfallsstyrelsens förvaltning stående förvärvskällorna, föreligga betydande svårigheter att på ett i alla avseenden tillfredsställande sätt bestämma vad som för vederbörande förvärvskälla skall betraktas som främmande kapital. Med hänsyn härtill kan ifrågasättas att helt bortse från den uppdelning av det i vederbörande förvärvskälla investerade kapitalet i eget kapital och lånemedel, som den skattskyldige anser böra läggas till grund för beskattningen, och i stället schablonmässigt grunda beräkningarna av gäldränteavdraget å det totala investerade kapitalet. Med en sådan ordning skulle gäldränteavdragets storlek icke, såsom nu är fallet, bli beroende av det formella tillvägagångssättet vid de särskilda kapitalinvesteringarna. Ett sätt för begränsningen är att ej medge avdrag för ränta å högre kapitalbelopp än som motsvarar viss, på förhand fastställd kvotdel av hela det investerade kapitalet. En annan möjlighet är att vid begränsningen utgå från det totala kapitalet men därvid tillämpa en avdragsprocent, som motsvarar viss kvotdel av den verkliga räntefoten. De båda nämnda tillvägagångssätten äro i princip av helt samma innebörd och skilja sig från varandra endast i tekniskt avseende. Man kan på vartdera sättet komma till exakt samma resultat.

Det har ovan beräknats, att det främmande kapitalet för elektricitets- och kraftverksbolagen uppgick till 52,1 % av det totala investerade kapitalet år 1942 och 52,4 % år 1943 samt att det räntekrävande främmande kapitalet i förhållande till hela kapitalet utgjorde resp. 38,1 och 37,6 %. För de undersökta skogsindustriföretagen ha erhållits motsvarande procenttal å 48,5 och 45,3 samt 36,0 och 31,7. Såsom ovan framhållits, kunna siffrorna för det räntekrävande kapitalet antagas vara något för låga. Den begränsning av gäldränteavdraget, som kan komma i fråga, bör avvägas med beaktande härav. Nödig försiktighet torde iakttagas, om man räknar med en begränsning av det kapital, å vilket gäldränteavdrag må beräknas, till 40 å 50 % av vederbörande statliga förvärvskällas bokförda kapitaltillgångar. Därest de sakkunniga hålla sig inom en dylik marginal, torde staten i varje fall icke bli försatt i ett sämre läge i fråga om gäldränteavdraget än som genomsnittligt råder för enskilda företag.

Vill man i stället, på sätt ovan antytts, begränsa avdragsprocenten, synes det ligga närmast till hands att utgå från en fast, för varje år lika hög sådan procent. Vid avvägningen av denna bör hänsyn givetvis tagas till förhållandena under ett flertal år. Till ledning för avvägningen kunna tjäna följande ur riksgäldskontorets årsbok för budgetåret 1943/44 hämtade uppgifter om den effektiva medelräntefoten för den fonderade statsskulden beträffande åren 1935—44 (för sistnämnda år enligt uppgift direkt från riksgäldskontoret).

År	Räntefot	År	Räntefot	År	Räntefot
1935	4,19	1939	3,75	1943	3,53
1936	4,11	1940	3,71	1944	3,47
1937	3,93	1941	3,84		
1938	3,82	1942	3,62		

Medeltalet för dessa 10 år blir 3,80. Kombinerar man detta medeltal med de nyss angivna procenttalen för begränsningen av det avdragsberättigande kapitalet (40 à 50), kommer man till en avdragsprocent av 1,52 à 1,90. De lägsta av procenttalen resp. räntesatserna ge en avdragsprocent å 1,39, medan man med motsvarande högsta procenttal och räntesats kommer till 2,10. De tal, som kunna komma i fråga, böra av praktiska skäl avjämnas, varför man torde böra räkna med antingen 1,5 eller 2,0. Därest icke en genomgripande förändring av det nuvarande ränteläget kommer till stånd, torde dessa procenttal i längden leda till högre gäldränteavdrag än en begränsning av det avdragsberättigande kapitalet till 40 resp. 50 % med avdrag efter den verkliga räntefoten.

Rörande de ekonomiska verkningarna av den ifrågasatta gäldräntebegränsningen ha vissa undersökningar vidtagits på grundval av deklarationsmaterial, som av vattenfallsstyrelsen ställts till de sakkunnigas förfogande. Av deklARATIONERNA framgår, att kraftverksrörelsen anses utgöra en enda förvärvskälla. Enligt vad de sakkunniga inhämtat, har detta varit fallet alltsedan taxeringsåret 1939. Fastighetsförvaltningen betraktas såsom en förvärvskälla i vad avser annan fastighet, medan jordbruksfastighet givetvis deklarerar som en förvärvskälla i varje kommun.

Det har vid undersökningarna befunnits, att en begränsning av vattenfallsstyrelsens rätt till gäldränteavdrag skulle beröra inemot 600 av landets kommuner. Undersökningarna ha inskränkts till att avse den metod, enligt vilken gäldränteavdraget begränsas efter en fast avdragsprocent. För fullständighetens skull har därvid räknats med ytterligare två procentsatser utöver de tidigare ifrågasatta, varigenom beräkningarna kommit att omfatta procenttalen 1,0, 1,5, 2,0 och 2,5. Med dessa procenttal kommer man till samma resultat som om man anbringar den för vederbörande år vid beskattningen tillämpade räntefoten å ett kapital motsvarande för år 1942 resp. 27,6, 41,4, 55,2 och 69,1 % samt för år 1943 resp. 28,3, 42,5, 56,7 och 70,8 % av det totala kapitalet.

De sammanlagda verkningarna för vattenfallsstyrelsens del av en gäldräntebegränsning sådan som ovan ifrågasatts framgår av följande sammanställning.

Förvärvskällor	Antal tillkommande skattekrönor vid en avdragsprocent av			
	1,0	1,5	2,0	2,5
	<i>Taxeringsår 1943</i>			
Jordbruksfastighet	10	—5	—27	—43
Annan fastighet	—	—	—234	—479
Rörelse	82 090	58 058	34 022	9 988
Summa	82 100	58 053	33 761	9 466
	<i>Taxeringsår 1944</i>			
Jordbruksfastighet	55	44	26	9
Annan fastighet	—	—	—	—
Rörelse	105 022	79 073	53 132	27 182
Summa	105 077	79 117	53 158	27 191

Såsom av sammanställningen framgår, skulle en gäldräntebegränsning ej ha blivit av nämnvärd betydelse annat än för kraftverksrörelsen. Deklarationerna för fastighet visa i en del fall underskott, vilka hittills dock ej kunnat utnyttjas. Förhållandet skulle för taxeringsåren 1943 och 1944 ha varit ett annat, därest gäldräntan beräknats på sätt ovan ifrågasatts. Å ena sidan skulle vissa av underskotten ha förbytts i överskott, å andra sidan skulle en del underskott kunnat utnyttjas mot de till vederbörande kommuner hänförliga överskotten å kraftverksrörelsen. Sistnämnda underskott redovisas i sammanställningen med negativa belopp, vilket ur systematisk synpunkt ansetts vara det lämpligaste.

Den i sammanställningen redovisade ökningen av vattenfallsstyrelsens beskattningsunderlag bör ses mot bakgrunden av att procentavdragen ej helt kunnat utnyttjas vid de enligt gällande ordning åsatta taxeringarna. En del av ökningen av nettointäkterna har därför ej motsvarats av till kommunal inkomstskatt skattepliktig inkomst. Det må här framhållas, att de ej utnyttjade procentavdragen för kraftverksrörelsens fastigheter motsvarade ett skatteunderlag av ungefär 18 900 skattekronor år 1943 och 3 750 skattekronor år 1944. Det för det senare året redovisade resultatet torde närmare ansluta sig till de framtida förhållandena, eftersom nettointäkten av rörelsen, enligt vad som inhämtats hos styrelsen, synes tendera att överstiga procentavdraget. Den ökning av skatteunderlaget, som en gäldräntebegränsning skulle medföra, bleve sannolikt större i framtiden, eftersom vattenfallsstyrelsens kapitalinvesteringar torde komma att öka. I den mån den under en följd av år fortgående sänkningen av den effektiva räntefoten å den fonderade statsskulden icke komme att upphöra, skulle å andra sidan en sådan utveckling motverkas.

För de kommuner, där vattenfallsstyrelsen utövar sin verksamhet, skulle en begränsning av styrelsens rätt till gäldränteavdrag ha medfört en ökning av skatteunderlaget för taxeringsåren 1943 och 1944, vilken belyses av de härvid fogade tabellerna 1—3.

Tabell 1 visar länsvis ökningen av antalet skattekronor vid olika alternativ för begränsningen. Älvsborgs län skulle ha fått tillgodogöra sig den största andelen av ökningen, nämligen ungefär 25 % 1943 och 20 % 1944. Även relativt sett skulle nämnda län ha legat bäst till. I gynnsammaste fall — ur kommunernas synpunkt sett — nämligen med gäldränteavdrag efter 1 %, skulle ökningen av det sammanlagda skatteunderlaget i länets kommuner dock ej ha uppgått till mer än ungefär 0,6 %, vilket för vederbörande landsting hade motsvarat en utdebiteringsminskning å 1 å 2 öre per skattekrona. För övriga län skulle ökningen av skatteunderlaget icke i något fall ha uppgått till mer än 0,3 %.

Tabell 2 visar för 54 landskommuner och 1 stad den procentuella ökningen av skatteunderlaget. I tabellen äro medtagna de kommuner, för vilka en begränsning av gäldränteavdraget till 1 % av det i vattenfallsstyrelsens förvärvskällor nedlagda kapitalet för någotdera av de undersökta åren skulle ha inneburit antingen en ökning av skatteunderlaget med minst 1,0 % eller också, oavsett att ökningen varit mindre, en utdebiteringsminskning å minst 10 öre per skattekrona. Av tabellen framgår, att Älvsborgs län hade det största antalet kommuner, som fylla ettdera eller båda dessa villkor, nämligen 11 landskommuner och dessutom staden Trollhättan. Ur tab. 2 ha extraherats siffrorna för de kommuner, som vid en avdragsprocent å 1,0 hade fått mer än 5 % ökning av skatteunderlaget, samt för 2 kommuner i Norrbottens län, för vilka en mer betydande utdebiteringsminskning hade kommit till stånd. Dessa siffror redovisas i följande sammanställning.

Kommuner	Taxeringsår	Procentuell ökning av skatteunderlaget vid en avdragsprocent av			
		1,0	1,5	2,0	2,5
Ljung, Östergötlands län	1943	6,6	4,6	2,7	0,8
	1944	6,3	4,7	3,2	1,6
Vinnerstad, »	1943	7,0	4,9	2,9	0,9
	1944	8,9	6,7	4,5	2,3
Västra Tunhem, Älvsborgs län	1943	7,2	5,1	3,0	0,9
	1944	5,1	3,9	2,6	1,3
Ale-Skövde, »	1943	5,4	3,8	2,2	0,7
	1944	5,3	4,0	2,7	1,4
Fors, Jämtlands län	1943	5,7	4,0	2,4	0,7
	1944	5,4	4,0	2,7	1,4
Jokkmokk, Norrbottens län	1943	1,7	1,2	0,7	0,2
	1944	2,0	1,5	1,0	0,5
Hietaniemi, »	1943	0,9	0,6	0,4	0,1
	1944	1,9	1,5	1,0	0,5

För Trollhättan skulle skatteunderlagets ökning 1943 ha uppgått till resp. 2,3, 1,6, 0,9 och 0,2 % samt 1944 till resp. 2,4, 1,8, 1,2 och 0,6 %.

I tabell 3 illustreras, hur ökningen av skatteunderlaget skulle ha påverkat utdebiteringen av allmän kommunalskatt. Tabellen omfattar samma kommuner som tab. 2. Av tabellen framgår, att med undantag av ett fåtal kommuner i Norrland icke några särskilt skattetyngda kommuner skulle ha dragit nämnvärd nytta av en gäldrante-

Kommuner	År för utdebiteringsbeslutande	Utdebitering av allmän kommunalskatt i kr. per skatte-krona	Utdebiteringsminskning i ören per skatte-krona vid en avdragsprocent av			
			1,0	1,5	2,0	2,5
Ljung	1943	6,25	38	28	17	6
	1944	6,55	39	30	20	11
Vinnerstad	1943	6,20	40	29	18	7
	1944	5,—	41	32	22	13
Västra Tunhem	1943	7,—	47	34	21	8
	1944	6,—	29	22	15	8
Ale-Skövde	1943	8,30	43	30	17	4
	1944	7,—	35	26	16	7
Fors	1943	5,50	30	21	13	5
	1944	5,50	28	21	15	8
Jokkmokk	1943	20,25	34	24	14	4
	1944	19,10	37	28	19	10
Hietaniemi	1943	22,05	20	14	8	2
	1944	23,21	44	33	23	12

begränsning. Förevarande problem har därför icke betydelse ur speciell skatteutjämningssynpunkt. Ur tabellen återges nederst å sid. 222 siffror rörande utdebiteringsändringarna för samma kommuner som i nästföregående sammanställning.

Trollhättan hade en utdebitering av 9 kronor 15 öre per skattekrona enligt 1943 års beslut och av 9 kronor enligt 1944 års beslut. Beträffande den förra utdebiteringen skulle ha inträtt en minskning med resp. 21, 15, 8 och 2 öre och beträffande den senare med resp. 21, 16, 11 och 6 öre per skattekrona.

Stockholm i april 1945.

Oscar Östman

Tabell 1, utvisande länsvis ökningen av skatteunderlaget vid begränsning enligt olika alternativ av vattenfallstyrelsens rätt till gäldränteavdrag.

Län	Antal tillkommande skattekröror vid en avdragsprocent av							
	1,0	1,5	2,0	2,5	1,0	1,5	2,0	2,5
	Taxeringsår 1943				Taxeringsår 1944			
Stockholms stad	8 209	5 806	3 337	866	10 502	7 907	5 313	2 718
Stockholms län	7 763	5 490	3 198	907	10 763	8 104	5 445	2 786
Uppsala län	4 181	2 957	1 732	509	5 293	3 985	2 678	1 370
Södermanlands län	4 047	2 862	1 677	492	5 435	4 092	2 749	1 407
Östergötlands län	5 949	4 207	2 465	723	7 643	5 755	3 866	1 978
Jönköpings län	1 384	980	574	168	1 616	1 217	818	418
Kalmar län	218	154	90	27	307	231	155	79
Hallands län	11	9	7	5	11	9	7	5
Göteborgs och Bohus län	6 687	4 730	2 764	799	8 765	6 600	4 434	2 268
Älvsborgs län	20 955	14 819	8 538	2 246	22 828	17 189	11 551	5 911
Skaraborgs län	2 403	1 699	996	292	3 389	2 552	1 714	877
Värmlands län	831	588	344	101	959	722	485	248
Örebro län	1 173	828	485	142	1 894	1 427	960	491
Västmanlands län	4 943	3 496	2 050	603	6 086	4 583	3 080	1 576
Kopparbergs län	1 102	780	456	133	1 455	1 096	737	378
Gävleborgs län	984	696	408	120	1 241	934	628	321
Västernorrlands län	2 478	1 750	1 022	296	4 971	3 743	2 515	1 287
Jämtlands län	1 902	1 345	788	232	2 032	1 530	1 028	526
Västerbottens län	1 832	1 289	747	204	2 467	1 854	1 240	625
Norrbottnens län	5 048	3 568	2 083	601	7 420	5 587	3 755	1 922
Summa	82 100	58 053	33 761	9 466	105 077	79 117	53 158	27 191

Tabell 2, utvisande för ett antal kommuner den procentuella ökningen av skatteunderlaget vid begränsning enligt olika alternativ av vattenfallsstyrelsens rätt till gäldränteavdrag.

Kommuner Län	Antal skattekröner enligt taxeringarna år		Procentuell ökning av skatteunderlaget vid en avdragsprocent av							
			1,0	1,5	2,0	2,5	1,0	1,5	2,0	2,5
	1943	1944	1943				1944			
<i>Landskommuner.</i>										
Häverö, Stockholms län	59 297	67 999	2,5	1,8	1,0	0,3	3,1	2,3	1,6	0,8
Löt, Uppsala län	3 063	3 292	0,8	0,5	0,3	0,1	1,0	0,7	0,5	0,2
Teda, » »	2 490	2 571	1,0	0,7	0,4	0,1	1,4	1,1	0,7	0,4
Långtora, » »	3 271	3 787	1,0	0,7	0,4	0,1	1,0	0,8	0,5	0,3
Bondkyrka, » »	70 886	79 037	1,4	1,0	0,6	0,2	1,8	1,4	0,9	0,5
Älvkarleby, » »	121 628	117 708	1,1	0,8	0,5	0,1	1,2	0,9	0,6	0,3
Nykyrka, Södermanlands län	3 112	3 254	0,9	0,6	0,4	0,1	1,1	0,8	0,6	0,3
Bogsta, » »	3 316	3 300	0,7	0,5	0,3	0,1	1,0	0,8	0,5	0,3
Stora Malm, » »	19 797	22 618	1,3	0,9	0,5	0,2	1,6	1,2	0,8	0,4
Furingstad, Östergötlands län	2 745	3 207	1,2	0,8	0,5	0,1	1,3	1,0	0,7	0,3
Dagsberg, » »	9 733	10 002	0,7	0,5	0,3	0,1	1,0	0,7	0,5	0,2
Drothem, » »	8 527	9 203	2,3	1,6	1,0	0,3	3,6	2,7	1,8	0,9
Vreta Kloster, » »	40 244	41 238	1,2	0,9	0,5	0,1	0,7	0,5	0,4	0,2
Ljung, » »	13 428	14 915	6,6	4,6	2,7	0,8	6,3	4,7	3,2	1,6
Vinnerstad, » »	15 859	15 839	7,0	4,9	2,9	0,9	8,9	6,7	4,5	2,3
Björlanda, Göteborgs och Bohus län	7 338	8 020	2,0	1,4	0,8	0,2	2,6	2,0	1,3	0,7
Hålda, » » » »	3 244	3 771	1,3	0,9	0,5	0,2	1,4	1,1	0,7	0,4
Hjärtum, » » » »	17 294	18 057	1,6	1,1	0,6	0,1	1,8	1,3	0,9	0,4
Långelanda, » » » »	4 412	5 609	2,3	1,6	1,0	0,3	2,9	2,2	1,5	0,7
Fröskog, Älvsborgs län	12 433	13 185	1,3	0,9	0,5	0,2	1,4	1,0	0,7	0,4
Holm, » »	11 153	12 481	4,0	2,8	1,7	0,5	4,0	3,1	2,1	1,1
Västra Tunhem, » »	53 105	60 757	7,2	5,1	3,0	0,9	5,1	3,9	2,6	1,3
Äsbräcka, » »	1 107	1 524	1,4	1,0	0,5	0,2	1,4	1,0	0,7	0,3
Fuxerna, » »	38 497	38 886	4,1	2,9	1,7	0,5	4,5	3,4	2,3	1,2
Ale-Skövde, » »	6 523	7 610	5,4	3,8	2,2	0,7	5,3	4,0	2,7	1,4
Nödinge, » »	65 908	64 983	1,7	1,2	0,7	0,2	2,5	1,8	1,2	0,6
Horla, » »	1 138	1 433	1,2	0,9	0,5	0,2	1,2	0,9	0,6	0,3
Vesene, » »	1 321	1 594	3,0	2,1	1,2	0,4	3,5	2,6	1,8	0,9
Kinnarumma, » »	31 869	36 658	1,1	0,8	0,4	0,1	0,4	0,3	0,2	0,1
Dalstorp, » »	4 728	5 834	0,8	0,6	0,4	0,1	1,1	0,8	0,5	0,3
Hällum, Skaraborgs län	1 597	2 114	2,5	1,8	1,0	0,3	2,0	1,5	1,0	0,5
Jäla, » »	2 625	3 297	1,4	1,0	0,6	0,2	1,7	1,3	0,9	0,5
Hångsdala, » »	1 422	1 806	0,9	0,6	0,4	0,1	1,0	0,7	0,5	0,3
Mularp, » »	932	1 146	2,7	1,9	1,1	0,3	3,1	2,3	1,6	0,8
Korsberga, » »	5 358	6 304	1,2	0,9	0,5	0,1	1,3	1,0	0,7	0,3
Rådene, » »	821	1 379	2,4	1,7	1,0	0,2	2,0	1,5	1,0	0,5
Broddetorp, » »	948	1 133	1,9	1,3	0,7	0,2	2,1	1,6	1,1	0,5
Våmb, » »	36 927	26 847	1,0	0,7	0,4	0,1	1,9	1,5	1,0	0,5
Svanskog, Värmlands län	13 799	15 090	1,2	0,8	0,5	0,1	1,5	1,1	0,7	0,4
Axberg, Örebro län	13 367	15 536	1,0	0,7	0,4	0,1	0,7	0,5	0,3	0,2
Ekeby, » »	17 756	23 865	1,3	0,9	0,5	0,2	2,9	2,2	1,5	0,8

Tabell 2 (forts.)

Kommuner Län	Antal skattekröner enligt taxeringarna år		Procentuell ökning av skatteunderlaget vid en avdragsprocent av							
	1943	1944	1943				1944			
			1,0	1,5	2,0	2,5	1,0	1,5	2,0	2,5
Sura, Västmanlands län	75 424	85 947	1,2	0,8	0,5	0,1	1,2	0,9	0,6	0,3
Garpenberg, Kopparbergs län	20 880	22 902	1,3	0,9	0,5	0,2	1,6	1,2	0,8	0,4
Torp, Västernorrlands län	116 914	132 284	0,0	0,0	0,0	—	1,2	0,9	0,6	0,3
Liden, » »	15 835	17 875	1,8	1,3	0,7	0,2	1,7	1,3	0,9	0,4
Ytterlännäs, » »	49 925	55 280	0,9	0,6	0,4	0,1	0,9	0,6	0,4	0,2
Själövad, » »	126 690	140 112	0,9	0,6	0,4	0,1	1,4	1,0	0,7	0,4
Fors, Jämtlands län	33 148	37 689	5,7	4,0	2,4	0,7	5,4	4,0	2,7	1,4
Umeå lk., Västerbottens län	111 397	131 791	1,1	0,7	0,4	0,1	1,1	0,8	0,5	0,3
Jokkmokk, Norrbottens län	82 989	90 484	1,7	1,2	0,7	0,2	2,0	1,5	1,0	0,5
Töre, » »	28 172	31 392	0,4	0,3	0,2	0,1	0,6	0,4	0,3	0,1
Karl Gustav, » »	13 198	15 174	0,5	0,4	0,2	0,1	0,5	0,4	0,3	0,1
Hietaniemi, » »	11 647	12 433	0,9	0,6	0,4	0,1	1,9	1,5	1,0	0,5
Tärendö, » »	8 752	11 171	0,6	0,4	0,3	0,1	0,7	0,5	0,4	0,2
<i>Stad.</i>										
Trollhättan	370 891	410 574	2,3	1,6	0,9	0,2	2,4	1,8	1,2	0,6

Tabell 3, utvisande för ett antal kommuner minskningen av utdebiteringen vid begränsning enligt olika alternativ av vattenfallsstyrelsens rätt till gälldränteavdrag.

Kommuner Län	Utdebitering av allmän kommunal- skatt i kr. per skattekrone enligt beslut år		Utdebiteringsminskning i ören per skattekrone vid en avdragsprocent av							
	1943	1944	1,0	1,5	2,0	2,5	1,0	1,5	2,0	2,5
			1943				1944			
<i>Landskommuner.</i>										
Häverö, Stockholms län	7,85	7,50	19	14	8	2	23	17	12	6
Löt, Uppsala län	9,—	9,—	7	5	3	1	9	7	4	1
Teda, » »	8,50	8,—	9	6	3	0	11	8	5	2
Långtora, » »	8,—	8,—	8	6	3	1	8	6	4	2
Bondkyrka, » »	6,75	6,50	10	7	4	1	12	9	6	3
Älvkarleby, » »	8,25	8,25	9	6	4	1	10	8	6	5
Nykyrka, Södermanlands län	9,30	8,50	8	6	4	1	9	7	5	2
Bogsta, » »	7,90	8,10	5	4	2	0	8	6	4	2
Stora Malm, » »	6,80	6,62	9	6	3	1	10	8	5	3
Furingstad, Östergötlands län	7,70	6,80	9	6	4	1	9	7	4	2
Dagsberg, » »	5,40	6,—	4	3	2	1	6	4	3	2
Drothem, » »	8,50	8,70	19	14	7	2	30	23	15	8
Vreta Kloster, » »	6,30	6,30	8	5	3	1	4	3	2	1
Ljung, » »	6,25	6,55	38	28	17	6	39	30	20	11
Vinnerstad, » »	6,20	5,—	40	29	18	7	41	32	22	13
Björlanda, Göteborgs och Bohus län	8,20	7,45	16	11	7	2	19	14	10	5
Håлта, » » » »	9,—	8,—	11	8	5	2	11	9	6	3
Hjärtum, » » » »	8,50	8,—	13	10	5	1	14	11	7	4
Långelanda, » » » »	10,—	9,50	23	16	10	3	27	20	14	7
Fröskog, Älvsborgs län	6,10	5,90	8	6	3	1	8	6	4	2
Holm, » »	7,—	6,—	27	19	12	4	24	18	12	7
Västra Tunhem, » »	7,—	6,—	47	34	21	8	29	22	15	8
Åsbräcka, » »	9,45	7,04	13	9	6	3	10	7	5	3
Fuxerna, » »	7,70	7,70	31	22	13	4	33	25	17	9
Ale-Skövde, » »	8,30	7,—	43	30	17	4	35	26	16	7
Nödinge, » »	5,60	6,—	10	7	4	1	14	11	7	4
Horla, » »	8,10	6,65	10	7	4	1	8	6	4	2
Vesene, » »	7,75	6,40	23	16	9	3	21	16	11	6
Kinnarumma, » »	6,—	6,25	6	4	3	1	2	2	1	1
Dalstorp, » »	6,—	5,—	5	4	2	1	5	4	3	1
Hällum, Skaraborgs län	7,60	5,—	19	13	8	2	10	7	5	2
Jäla, » »	5,90	5,—	8	6	4	1	8	6	4	2
Hångsdala, » »	5,80	6,22	5	4	2	0	6	5	3	2
Mularp, » »	6,20	5,80	16	12	7	3	17	13	9	4
Korsberga, » »	5,50	5,50	7	5	3	1	7	5	4	2
Rådene, » »	12,—	9,—	29	20	12	3	18	13	9	5
Broddetorp, » »	7,70	6,45	14	10	5	0	13	10	7	4
Våmb, » »	3,60	3,60	3	2	1	0	7	5	3	2
Svanskog, Värmlands län	7,50	7,50	9	6	4	1	11	8	6	3
Axberg, Örebro län	6,80	6,80	7	5	3	1	5	3	2	1
Ekeby, » »	7,—	6,—	9	6	4	1	17	13	9	5

Tabell 3 (forts.)

Kommuner Län	Utdebitering av allmän kommunal- skatt i kr. per skattekrone enligt beslut år	Utdebiteringsminskning i ören per skattekrone vid en avdragsprocent av									
				1,0		1,5		2,0		2,5	
		1943	1944	1943	1944	1943	1944	1943	1944	1943	1944
Sura, Västmanlands län	7,50	8,—	9	6	4	1	9	7	5	3	
Garpenberg, Kopparbergs län	10,—	9,45	13	9	5	2	15	11	8	4	
Torp, Västernorrlands län	8,80	8,80	0	0	0	—	11	8	5	3	
Liden, » »	16,60	15,—	29	21	12	4	25	19	13	7	
Ytterlännäs, » »	13,70	14,30	12	9	5	2	12	9	6	3	
Själlevad, » »	8,10	8,—	7	5	3	1	11	8	6	3	
Fors, Jämtlands län	5,50	5,50	30	21	13	5	28	21	15	8	
Umeå lk., Västerbottens län	9,—	8,60	9	7	4	1	9	7	5	2	
Jokkmokk, Norrbottens län	20,25	19,10	34	24	14	4	37	28	19	10	
Töre, » »	24,—	21,85	10	7	4	1	12	9	6	3	
Karl Gustav, » »	31,12	28,20	17	12	7	2	14	10	7	4	
Hietaniemi, » »	22,05	23,21	20	14	8	2	44	33	23	12	
Tärendö, » »	21,85	22,57	13	9	5	2	16	12	8	4	
<i>Stad.</i>											
Trollhättan	9,15	9,—	21	15	8	2	21	16	11	6	

Utkast till ändringar i kommunalskattelagen, avseende skattefrihet för vissa publika fastigheter.

Härigenom förordnas, att 13 § 2 mom. samt anvisningarna till 5 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives:

13 §.

2 mom. I ägares ställe skattskyldig är:

- a) den, som ——— ärftlig besittningsrätt;
- b) innehavare av ——— menighet; samt
- c) innehavare av publikt boställe eller på lön anslagen jord.

Såsom innehavare av publikt boställe eller på lön anslagen jord skall anses den tjänstinnehavare eller annan, som författningsenligt äger nyttja fastigheten eller tillgodonjuta dess avkastning. Beträffande i ecklesiastik boställsordning avsett löneboställe är vederbörande pastorat att anse såsom innehavare samt beträffande biskopshemman kyrkofonden.

Skall avkastning ——— fastighetens skogsvärde.

Där beträffande ——— å skogsvärde.

Anvisningar

till 5 §.

1. Med allmänna ——— allmänna platser.
2. Stadgandet om ——— elektrisk kraft.
3. Till byggnader ——— statens förvaltningsbyggnader.
4. För att ——— och bekvämlighet.
5. För att ——— någon förvaltningslokal. Dock kan ——— av lasarettsanläggningen.

Prästgård, som avses i ecklesiastik boställsordning, samt biskopsgård äro undantagna från skatteplikt, så ock byggnad, som är anvisad till tjänstebostäder åt folkskolans lärare.

Föreskriften att ——— av lokalen.

6. För att ——— underkastat skatteplikt.
7. Såsom tomtområde ——— mindre planteringar.
8. Huruvida fastighet ——— omkring årsskiftet.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1947.

Innehållsförteckning.

Skrivelse till statsrådet och chefen för finansdepartementet	Sid. 3
--	-----------

Författningsförslag.

Förslag till ändringar i kommunalskattelagen	5
Förslag till ändringar i förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt	12
Förslag till ändringar i taxeringsförordningen	13
Förslag till ändringar i kungörelsen angående taxeringsförfarandet	16

Förslag till formulär.

Förslag till formulär nr 18	17
Förslag till formulär nr 19	18

Motiv.

Kapitel I. De sakkunnigas uppdrag	20
Kapitel II. Allmänna avdrags och ortsavdrags utnyttjande vid den kommunala inkomstbeskattningen	23
<i>Gällande ordning</i>	23
<i>Allmän historik rörande avdragens utnyttjande</i>	30
<i>Den kommunala inkomstbeskattningen i övriga nordiska länder</i>	40
Danmark	40
Norge	46
Finland	51
<i>De sakkunnigas ståndpunkt och förslag</i>	54
Allmän motivering	54
Äkta makars beskattning	66
Skattepliktsgränsen	72
Barnbeskattningen	79
Taxeringsfrågor	88
Kapitel III. Statens rätt till avdrag för gäldranta vid den kommunala inkomstbeskattningen	94
<i>Gällande ordning</i>	94
<i>Den tidigare utvecklingen</i>	97
<i>De sakkunnigas ståndpunkt och förslag</i>	111
Kapitel IV. Den kommunala fastighetsbeskattningens omfattning beträffande statens samt kommuners och andra menigheters fastigheter	127
<i>Gällande ordning</i>	127
<i>Den tidigare utvecklingen</i>	130
<i>De sakkunnigas ståndpunkt och förslag</i>	142

Kapitel V. Speciell motivering	162
<i>Förslaget till ändringar i kommunalskattelagen</i>	162
<i>Förslaget till ändringar i taxeringsförordningen</i>	172
<i>Förslaget till ändringar i kungörelsen angående taxeringsförfarandet</i>	175

Bilagor.

Bilaga A. Redogörelse för vissa statistiska undersökningar rörande de vid 1944 års kommunala taxering utnyttjade allmänna avdragen och ortsavdragen ..	179
<i>Tabell 1, utvisande länsvis beloppet av allmänna avdrag och ortsavdrag, som vid 1944 års taxering hade kunnat merutnyttjas, därest dylika avdrag fått tillgodogöras mot all skattskyldigs inkomst i olika kommuner, ävensom den härigenom uppkommande minskningen i kommunernas skatteunderlag</i>	189
<i>Tabell 2, utvisande länsvis de olika avdragens procentuella andel i den skatteunderlagsminskning, som hade uppkommit vid 1944 års taxering, därest allmänna avdrag och ortsavdrag fått tillgodogöras mot all skattskyldigs inkomst i olika kommuner</i>	192
<i>Tabell 3, utvisande länsvis antalet allmänna avdrag och ortsavdrag, som vid 1944 års taxering kunnat merutnyttjas, därest dylika avdrag fått tillgodogöras mot all skattskyldigs inkomst i olika kommuner, ävensom antalet fall, då på grund härav erfordrats kommunisering mellan taxeringsnämnder i hemortskommun och annan kommun</i>	195
<i>Tabell 4, utvisande länsvis antalet kommuner, som vid 1944 års taxering skulle ha fått vidkännas skatteunderlagsminskning och till följd härav utdebiteringsökning, därest allmänna avdrag och ortsavdrag fått tillgodogöras mot all skattskyldigs inkomst i olika kommuner</i>	198
<i>Tabell 5, utvisande för ett antal utvalda landskommuner dels den procentuella minskningen i skatteunderlaget enligt 1944 års taxering, därest allmänna avdrag och ortsavdrag fått tillgodogöras mot all skattskyldigs inkomst i olika kommuner, dels och därav föranledd ökning i utdebiteringen av allmän kommunalskatt</i>	200
Bilaga B. Schematisk framställning av vissa alternativ för utnyttjande av äkta makars avdrag	203
Bilaga C. Utkast till ändringar i kommunalskattelagen, belysande vissa alternativ för utnyttjande av äkta makars avdrag	204
Bilaga D. P.M. rörande vissa verkningar av ändrade skattepliktsgränser för den kommunala inkomstskatten och den statliga inkomst- och förmögenhets-skatten	210
Bilaga E. P.M. rörande vissa undersökningar med avseende å statens avdrag för gälldränta vid taxering till kommunal inkomstskatt	213
<i>Tabell 1, utvisande länsvis ökningen av skatteunderlaget vid begränsning enligt olika alternativ av vattenfallsstyrelsens rätt till gälldränteavdrag</i>	224
<i>Tabell 2, utvisande för ett antal kommuner den procentuella ökningen av skatteunderlaget vid begränsning enligt olika alternativ av vattenfallsstyrelsens rätt till gälldränteavdrag</i>	225
<i>Tabell 3, utvisande för ett antal kommuner minskningen av utdebiteringen vid begränsning enligt olika alternativ av vattenfallsstyrelsens rätt till gälldränteavdrag</i>	227
Bilaga F. Utkast till ändringar i kommunalskattelagen, avseende skattefrihet för vissa publika fastigheter	229

Kapitel V. Specialprovering

Förslag till ändring i kommunalförordning

Förslag till ändring i kommunalförordning

Förslag till ändring i kommunalförordning

Bilagor

Bilaga A. Redogörelse för vissa statistiska undersökningar för åren 1943 och 1944

Bilaga B. Schematisk framställning av vissa ekonomiska förhållanden för åren 1943 och 1944

Bilaga C. Förslag till ändring i kommunalförordning beträffande vissa bestämmelser för utlysnings av läns markens avkastning

Bilaga D. F. M. förändrade vissa förhållanden för ändrade skattförhållanden för kommunala inkomster och den ständiga inkomsten och förhållanden för

Bilaga E. F. M. förändrade vissa undersökningar med avseende på skattens betydelse för gårdarna vid taxering till kommunala inkomster

Bilaga F. Förslag till ändring i kommunalförordning beträffande vissa bestämmelser för utlysnings av läns markens avkastning

Bilaga G. Förslag till ändring i kommunalförordning beträffande vissa bestämmelser för utlysnings av läns markens avkastning

Bilaga H. Förslag till ändring i kommunalförordning beträffande vissa bestämmelser för utlysnings av läns markens avkastning

Bilaga I. Förslag till ändring i kommunalförordning beträffande vissa bestämmelser för utlysnings av läns markens avkastning

Bilaga J. Förslag till ändring i kommunalförordning beträffande vissa bestämmelser för utlysnings av läns markens avkastning

Bilaga K. Förslag till ändring i kommunalförordning beträffande vissa bestämmelser för utlysnings av läns markens avkastning

Bilaga L. Förslag till ändring i kommunalförordning beträffande vissa bestämmelser för utlysnings av läns markens avkastning

Bilaga M. Förslag till ändring i kommunalförordning beträffande vissa bestämmelser för utlysnings av läns markens avkastning

Bilaga N. Förslag till ändring i kommunalförordning beträffande vissa bestämmelser för utlysnings av läns markens avkastning

Bilaga O. Förslag till ändring i kommunalförordning beträffande vissa bestämmelser för utlysnings av läns markens avkastning

Bilaga P. Förslag till ändring i kommunalförordning beträffande vissa bestämmelser för utlysnings av läns markens avkastning

Bilaga Q. Förslag till ändring i kommunalförordning beträffande vissa bestämmelser för utlysnings av läns markens avkastning

Bilaga R. Förslag till ändring i kommunalförordning beträffande vissa bestämmelser för utlysnings av läns markens avkastning

Bilaga S. Förslag till ändring i kommunalförordning beträffande vissa bestämmelser för utlysnings av läns markens avkastning

Bilaga T. Förslag till ändring i kommunalförordning beträffande vissa bestämmelser för utlysnings av läns markens avkastning

Bilaga U. Förslag till ändring i kommunalförordning beträffande vissa bestämmelser för utlysnings av läns markens avkastning

Bilaga V. Förslag till ändring i kommunalförordning beträffande vissa bestämmelser för utlysnings av läns markens avkastning

Bilaga W. Förslag till ändring i kommunalförordning beträffande vissa bestämmelser för utlysnings av läns markens avkastning

Bilaga X. Förslag till ändring i kommunalförordning beträffande vissa bestämmelser för utlysnings av läns markens avkastning

Bilaga Y. Förslag till ändring i kommunalförordning beträffande vissa bestämmelser för utlysnings av läns markens avkastning

Bilaga Z. Förslag till ändring i kommunalförordning beträffande vissa bestämmelser för utlysnings av läns markens avkastning

RÄTTELSER.

Sid. 34 rad 4 nedifrån står understege, läs överstege.

Sid. 49 rad 10 uppifrån står de, läs det.

Statens offentliga utredningar 1945

Systematisk förteckning

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

Allmän lagstiftning. Rättsskipning. Fångvård.

Betänkande med förslag till utlänningslag och lag angående omhändertagande av utlänning i anstalt eller förläggning. [1]
Straffrättskommitténs betänkande med förslag till ändringar av strafflagen för krigsmakten i vad den berör brott mot staten och allmänheten. [28]
Straffrättskommitténs betänkande med förslag till ändrad lagstiftning om ämbetsbrott av präst. [29]

Statsförfattning. Allmän statsförvaltning.

Betänkande ang. dyrtorsgrupperingen. [32]
Betänkande med förslag ang. kommissionärsväsendet vid statens förvaltningsmyndigheter m. m. [34]

Kommunalförvaltning.

Stadsplanutredningen 1942. 3. Förslag till byggnads-
lag m. m. [15]

Statens och kommunernas finansväsen.

1944 års uppberednings betänkande med förslag till
omläggning av uppberedningsförfarandet. [27]
1944 års skattesakkunniga. 1. Betänkande med förslag
ang. vissa spörsmål på den allmänna kommunalbe-
skattningens område. [35]

Politi.

Normalbrandordning för städer, köpingar och municipalsamhällen. [18]
Normalbrandordning för landskommuner. Alternativ 1.
[19] Alternativ 2. [20]

Nationalekonomi och socialpolitik.

Betänkande ang. den husliga utbildningen. [4]
Betänkande och förslag rörande effektivisering av
skyddshemselevernas eftervård m. m. [10]
Utredningar ang. ekonomisk efterkrigsplanering. 8. [11]
9. [30] 10. [31]
Investeringsutredningens betänkande med förslag till
investeringsreserv för budgetåret 1945/46 av statliga,
kommunala och statsunderstödda anläggningsar-
beten. [12] Bilagor. [13]
Socialpolitikens ekonomiska verkningar. [14]
Statsmakterna och folkhushållningen under den till
följd av stormaktskriget 1939 inträdda krisen. Del. 5.
Tiden juli 1943—juni 1944. [17]
Socialvårdskommitténs betänkande. 10. Statistisk under-
sökning ang. folkpensionärernas bostadsförhållanden
m. m. [23]
Kommitténs för partiellt arbetsföra betänkanden. Bilaga
nr 1. Riktlinjer för skapande av socialväsendets forsk-
ningsorganisation. [26]

Hälso- och sjukvård.

Allmänt näringsväsen.

Fast egendom. Jordbruk med binäringar.

Promemoria med förslag till arrendebestämmelser för
kommunal jord. [9]

Vattenväsen. Skogsbruk. Bergsbruk.

Industri.

Utredning rörande den tekniskt-vetenskapliga forsk-
ningens ordnande. 7. Förslag till åtgärder för livs-
medelsforskningens ordnande. [6]

Handel och sjöfart.

Betänkande ang. grundpenningväsendet. [24]

Kommunikationsväsen.

Betänkande med förslag till organisation av en luft-
fartsstyrelse m. m. [2]
Betänkande rörande Sveriges smalspåriga järnvägar.
Del 1. Allmänna synpunkter. [7] Del 2. Blekinge-
nätets järnvägar. [8]

Bank, kredit- och penningväsen.

Försäkringsväsen.

Kyrkoväsen. Undervisningsväsen. Andlig odling i övrigt.

Betänkande med utredning och förslag ang. yrkesut-
bildning av sjöfolk av manskapsgard samt åtgär-
der till höjande av sjöfolkets allmänna och med-
borgerliga bildning. [5]
Betänkande med förslag till nyorganisation av kyrko-
musikerbefattningarna m. m. Del 1. [16]
Ungdomen och nöjeslivet. Ungdomsvårdskommitténs be-
tänkande del 3. [22]
Betänkande och förslag ang. statsbidrag till byggnader
för folkskoleväsendet. [25]
Betänkande ang. yrkesutbildningen i Norrland. [33]

Försvarsväsen.

Betänkande rörande särskilda åtgärder vid återfö-
randet till civil verksamhet av till beredskapstjänst-
göring inkallad personal. [3]
Betänkande och förslag rörande upplysningsverksamhet
om och inom försvaret. [21]

Utrikes ärenden. Internationell rätt.