



**National Library
of Sweden**

Denna bok digitaliserades på Kungl. biblioteket år 2012

STATENS OFFENTLIGA UTREDNINGAR 1949:9
FINANSDEPARTEMENTET



1944 ÅRS ALLMÄNNA SKATTEKOMMITTÉ

III

BETÄNKANDE

ANGÅENDE

BESKATTNING AV

REALISATIONSVINSTER, M. M.

SAMT

ACKUMULERADE INKOMSTER

S T O C K H O L M

1 9 4 9

Statens offentliga utredningar 1949

Kronologisk förteckning

1. Norrlandskommitténs principbetänkande. Första delen. Norrländska utvecklingslinjer. Idun. 303 s. Jo.
2. Norrlandskommitténs principbetänkande. Andra delen. Särskilda utredningar. Idun. 194 s. Jo.
3. Norrlandskommitténs principbetänkande. Tredje delen. Utlåtanden och förslag i vissa frågor. Idun. 163 s. Jo.
4. Utredning med förslag om lösdrivarlagens upphävande m. m. Marcus. 213 s., bil. 1 73 s., bil. 2 106 s. I.
5. Principer och metoder för kostnadsberäkningar vid statens järnvägar. Beckman. 122 s. K.
6. Kriminalvård i frihet. Fängvårdsstyrelsens utredning angående skyddsarbetets organisation m. m. Marcus. 140 s. Ju.
7. Betänkande med förslag till indexreglering av folkpensionerna. Beckman. 80 s. S.
8. Betänkande angående förbättrad insyn i enskilda företags ekonomiska förhållanden. Norstedt. 105 s. Ju.
9. 1944 års allmänna skattekommitté. 3. Betänkande angående beskattning av realisationsvinster, m. m. samt ackumulerade inkomster. Marcus. 168 s. F1.

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

STATENS OFFENTLIGA UTREDNINGAR 1949: 9
FINANSDEPARTEMENTET



1944 ÅRS ALLMÄNNA SKATTEKOMMITTÉ

III

BETÄNKANDE

ANGAENDE

BESKATTNING AV
REALISATIONSVINSTER, M. M.
SAMT
ACKUMULERADE INKOMSTER

STOCKHOLM 1949
ISAAC MARCUS BOKTRYCKERI-AKTIEBOLAG
488168



STATENS ÖFVERSTYRELSE FÖR
INVESTERINGAR



1914 ÅRS ALLMÄNNA SKATTEKOMMITTÉ

III

BETÄNKANDE

ANGÅENDE

BESKATTNING AV

REALISATIONSVINSTER, M. M.

SAML

ACKUMULERADE INKOMSTER

STOCKHOLM 1914
ISAAC MAROTZ BOKTRYCKERI-ÅRSTYRDA



Till Herr Statsrådet och Chefen för Kungl. Finansdepartementet.

Med skrivelse den 31 december 1947 har 1944 års allmänna skattekommitté till Herr Statsrådet överlämnat betänkande med förslag till ändrade bestämmelser angående beskattning av livförsäkringsanstalter och livförsäkringstagare m. m. Kommittén har därefter fortsatt sitt arbete i enlighet med givna direktiv.

I kommitténs sammansättning hava under tiden vissa förändringar ägt rum. På därom gjord framställning har Herr Statsrådet genom beslut den 8 januari 1948 befriat f. d. skattedirektören K. G. A. Sandström för tiden från och med den 10 januari 1948 från uppdraget att vara ledamot av och ordförande i kommittén samt förordnat t. f. presidenten i kammarrätten S. Norrman att från och med samma dag vara ledamot av och ordförande i kommittén. Genom beslut den 24 maj 1948 har Herr Statsrådet på därom gjord framställning befriat Norrman från ifrågavarande uppdrag samt förordnat ledamoten i riksdagens första kammare, lektorn H. L. E. Sjödahl att vara ledamot av och ordförande i kommittén. Tillika har Herr Statsrådet från den 10 januari 1948 förordnat revisionsintendenten E. V. Hjohlman och f. d. kammarrättsrådet E. D. Sivert att vara ledamöter i kommittén. F. d. revisionssekreteraren G. W. Hemberg, som av Herr Statsrådet genom beslut den 14 maj 1947 förordnats att vara ledamot i kommittén med uppgift att deltaga i behandlingen av frågan angående beskattningen av försäkringsanstalter och försäkringstagare, har, sedan kommittén slutbehandlat ifrågavarande spörsmål, befriats från detta sitt uppdrag.

Kommittén har under år 1948 i huvudsak varit sysselsatt med frågor rörande beskattning av realisationsvinster och därmed sammanhängande spörsmål samt rörande beskattning av viss ackumulerad inkomst.

Kommittén har åtnjutit biträde av amanuensen i statistiska centralbyrån Th. Lindh med vissa matematiska undersökningar.

Från organisationer och enskilda hava inkommit ett flertal framställningar rörande dessa frågor.

Kommittén får härmed vördsamt såsom del III av sitt betänkande avlämna redogörelse för kommitténs utredning och förslag angående beskattning av realisationsvinster, m. m. samt vissa ackumulerade inkomster.

Stockholm den 24 februari 1949.

EDGAR SJÖDAHL

E. BROWALDH

ERIK HJOHLMAN

ERIK LINDAHL

EINAR SIVERT

AXEL STRAND

OSC. WERNER

Nils G. Lindquist

FÖRFATTNINGSFÖRSLAG.

Förslag

till

lag om ändrad lydelse av vissa delar av kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370).

Härigenom förordnas, att andra punkten av anvisningarna till 35 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 skall upphöra att gälla, att 21 §, 35 §, 46 § 1 mom. och 52 § 1 mom. samt anvisningarna till 21, 28, 29, 35, 36 och 46 §§ nämnda lag skola erhålla följande ändrade lydelse¹:

21 §.

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

- a) årliga värdet — — — tjänares räkning;
- b) intäkt av — — — hans hushåll;
- c) intäkt av *skogsbruk*, vartill hänföras:

intäkt genom avyttring av skogsprodukter, därunder inbegripna produkter av sådan förädlingsverksamhet, som ingår i skogsbruket, genom upplåtelse av avverkningsrätt till skog eller genom avyttring av växande skog i samband med avyttring av marken, därest icke vinst å avyttring av fastigheten i dess helhet skall beskattas enligt 27 § såsom inkomst av handelsrörelse eller enligt 35 § såsom realisationsvinst, *dock att taxering för intäkt av skogsbruk jämväl kan äga rum, då realisationsvinst jämlikt sistnämnda lagrum endast delvis är skattepliktig*;

- värdet av — — — honom drivits;
- d) intäkt av — — — mera sådant.

(Se vidare anvisningarna.)

35 §.

1 m o m. Till *intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet* hänföres *intäkt, som skattskyldig haft av annan förvärvskälla än förut nämnts och som ej heller härflutit av kapital.*

2 m o m. Till *intäkt som i 1 mom. avses räknas vinst å icke yrkesmässigt avyttring av fast eller lös egendom, som förvärvats genom köp,*

¹ Senaste lydelse av 21 och 52 §§ se SFS 1930: 190, av punkt 1 anv. till 28 §, punkt 5 anv. till 29 § och punkt 1 anv. till 36 § se SFS 1938: 368, punkt 2 och 3 anv. till 36 § se SFS 1945: 408 samt av 35 § se SFS 1948: 46.

byte eller därmed jämförligt fång och varit i den skattskyldiges ägo under tid, som nedan sägs (realisationsvinst), ävensom lotterivinst, där-
est densamma icke jämlikt 19 § är frikallad från beskattning.

Såsom skattepliktig realisationsvinst skall, med i 3 och 4 mom. angivna undantag, räknas

a) då fråga är om vinst genom avyttring av fast egendom:

om egendomen innehafts mindre än 6 år	100 % av vinsten
» » » 6 år men mindre än 7 år	80 % av vinsten
» » » 7 » » » 8 »	60 % » »
» » » 8 » » » 9 »	40 % » »
» » » 9 » » » 10 »	20 % » » ;

b) då fråga är om vinst genom avyttring av lös egendom:

om egendomen innehafts mindre än 2 år	100 % av vinsten
» » » 2 år men mindre än 3 år	75 % av vinsten
» » » 3 » » » 4 »	50 % » »
» » » 4 » » » 5 »	25 % » » .

Vad ovan sagts beträffande fast egendom skall även äga tillämpning å tomträtt.

3 m o m. Ingår i värdet av icke yrkesmässigt avyttrad egendom vattenkraft eller rättighet till vattenkraft, skall vid avyttringen uppkommen vinst, i vad den belöper å sådan tillgång, räknas såsom skattepliktig realisationsvinst:

om egendomen innehafts mindre än 10 år	100 % av vinsten
» » » 10 år men mindre än 12 år	80 % av vinsten
» » » 12 » » » 14 »	60 % » »
» » » 14 » » » 16 »	40 % » »
» » » 16 » » » 18 »	20 % » » .

4 m o m. Realisationsvinst, som uppkommit genom att fast eller lös egendom tagits i anspråk genom expropriation eller liknande förfarande eller eljest avyttrats under sådana förhållanden, att tvångsförsäljning varom här är fråga måste anses vara för handen, är dock icke i något fall skattepliktig, därest det icke skäligen kan antagas, att avyttringen skulle hava ägt rum även om tvång icke förelegat. Vad nu sagts skall äga motsvarande tillämpning beträffande realisationsvinst vid upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet för obegränsad tid mot engångsersättning.

5 m o m. Till intäkt som i 1 m o m. avses räknas jämväl dels intäkt genom tillfälligt bedriven vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet, intäkt av tillfälligt uppdrag, såsom uppdrag att förrätta bouppteckning, arvskitte, auktion, besiktning, värdering, skogsräkning, ävensom intäkt av annan därmed jämförlig inkomstgivande verksamhet av tillfällig natur, d e l s o c k intäkt genom resitution,

avkortning eller avskrivning av sådan i slutlig eller tillkommande skatt ingående pensionsavgift enligt lagen om folkpensionering, för vilken avdrag av den skattskyldige åtnjutits vid tidigare års taxeringar.

(Se vidare anvisningarna.)

46 §.

1 mom. Därest vid beräkning enligt ovan angivna grunder av skattskyldigs inkomst från särskild förvärvskälla uppkommer underskott, må, med iakttagande av vad nedan i detta mom, sägs samt av föreskriften i 74 §, sådant underskott, i den mån det med tillämpning av de i 56—59 §§ meddelade bestämmelser om beskattningsort är att hänföra till en kommun, avräknas å sådan den skattskyldiges inkomst, som skall tagas till beskattning i samma kommun.

Ådagalägger skattskyldig, att underskott uppkommit å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom, får efter prövningsnämnds beprövande så stor del därav avräknas, som svarar mot realisationsvinst, uppkommen högst fem år tidigare, dock endast i den mån realisationsvinsten ingått i taxerad inkomst. Uppgår sammanlagda beloppet av skattskyldigs inkomster från olika förvärvskällor (*s a m m a n r ä k n a d i n k o m s t*) under beskattningsåret, minskad med andra allmänna avdrag än underskott, som i detta stycke sägs, icke till sådant belopp, att avdragsrätten för underskottet kan helt utnyttjas, må avdrag för återstående underskott ske från sammanräknad inkomst senast femte året efter det beskattningsår underskottet uppkommit.

Avdrag för underskott, som uppkommit å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom, må efter prövningsnämnds beprövande, därest avdrag icke åtnjutits enligt andra stycket här ovan, avdragas från realisationsvinster, som kunna komma att erhållas senast före utgången av femte året efter det beskattningsår underskottet uppkommit.

Avdrag är icke medgivet för underskott å fastighet och rörelse i utlandet eller för underskott, som uppstått därigenom, att avdrag, varom förmäles i 45 §, överstigit nettointäkten av förvärvskällan.

52 §.

1 mom. Äkta makar, som under beskattningsåret levt tillsammans, taxeras en var för sin inkomst samt mannen därjämte för boets 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 skattepliktiga inkomst, må bristen avräknas å den andra makens inkomst i samma kommun. Har avdrag för förlust å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom, som jämlikt 36 § må avräknas i förvärvskällan tillfällig förvärvsverksamhet, helt eller delvis ej kunnat utnyttjas av den därtill närmast berättigade maken, må icke utnyttjad del av avdraget avräknas från den andra makens inkomst av förvärvskälla av samma slag. Skatteplikt enligt 51 § bedömes med hänsyn till båda makarnas sammanlagda inkomst.

Ortsavdrag ävensom beskattningsbar inkomst beräknas för makarna gemensamt; och skall den beskattningsbara inkomsten i jämna tiotal kronor fördelas å makarna efter förhållandet mellan deras i kommunen taxerade inkomster.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1950, dock att i samband med lagens ikraftträdande skall iakttagas följande:

1. Har tillgång av goodwills natur förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång å sådan tid före den 1 januari 1950, att med normala avskrivningar å anskaffningsvärdet viss del därav nämnda dag skulle kvarstå oavskrivet, skall vad i denna lag stadgas om avdragsrätt för avskrivning å goodwills anskaffningsvärde, äga tillämpning allenast å sådan del av anskaffningsvärdet.

2. Sker avyttring av tillgång av goodwills natur, som förvärvats före den 1 januari 1950 och föreligga icke sådana förhållanden, att avyttringen enligt äldre bestämmelser skulle hava föranlett beskattning för realisationsvinst, skall om avyttringen sker inom två år från lagens ikraftträdande en fjärdedel, och om avyttringen sker under tredje eller fjärde året från ikraftträdandet hälften samt om avyttringen sker under femte och sjätte året från ikraftträdandet tre fjärdedelar av vinsten anses utgöra skattepliktig intäkt.

Anvisningar

till 21 §.

1. Till *bostad* — — — såsom driftkostnad.

2. Till *jordbruk* — — — annat jordbruk.

Såsom *binäring* — — — fastighetens område.

Skogsbruk, varmed — — — till jordbruk.

Under *skogsbruk* — — — till rörelse.

Har den, — — — rörelse föreligga.

Till intäkt av skogsbruk hänföres icke intäkt genom avyttring av växande skog i samband med avyttring av marken, därest hela vinsten vid fastighetsavyttringen enligt 35 § utgör skattepliktig realisationsvinst. Föreligga däremot sådana omständigheter, att dylik vinst endast delvis är skattepliktig enligt nämnda lagrum, kan jämväl taxering såsom för intäkt av skogsbruk äga rum, se anvisningarna till 35 §.

3. Såsom intäkt — — — i 35 §.

4. Har den — — — till 29 §).

5. Till intäkt — — — i penningar.

6. Såsom intäkt — — — av jordbruksfastighet.

7. Till intäkt — — — av jordbruksfastighet.

8. Enligt 7 § — — — av annan fastighet.

till 28 §.

1. Till intäkt av rörelse hänföras samtliga intäkter i penningar eller varor, som influtit i rörelsen. Detta innebär, att intäkten skall vara av sådan beskaffenhet, att den normalt är att räkna med och ingår såsom ett led i den förvärvsverksamhet, varom fråga är. Hit räknas alltså inflytande betalning för varor eller produkter, som den skattskyldige för i handel eller tillverkar, och gäller detta även för det fall, att rörelseidkaren vid överlåtelse av rörelsen till annan låter i överlåtelsen ingå befintliga varor eller produkter. Denna överlåtelse utgör då så att säga den sista affärshändelsen i hans rörelse. Däremot räknas icke hit sådan intäkt, som till den skattskyldige kan inflyta vid sidan av rörelsen eller utanför vad som normalt är att anse såsom driftinkomst, såsom vid avyttring av personlig lösegendom eller för stadigvarande bruk i rörelsen avsedda fastigheter eller andra tillgångar — angående för sådant bruk avsedda maskiner och andra inventarier så ock patenträtter och liknande tidsbegränsade rättigheter *ävensom rättigheter av goodwill's natur*, se dock andra, tredje, fjärde och femte styckena här nedan. Den intäkt, som erhålles genom en dylik, oberoende av rörelsen verkställd avyttring, skall tagas i betraktande vid inkomstberäkningen för förvärvskällan tillfällig förvärvsverksamhet och bedömas efter de för denna förvärvskälla stadgade grunder.

Med avseende — — — realisationsvinst föreligga.

Med avseende — — — maskiner m. m.

I enlighet — — — realisationsvinst föreligga.

Vid avyttring i samband med överlåtelse av rörelse eller eljest till annan av rättighet av goodwill's natur, såsom firmanamn, tidningstitel, varumärke, utfästelse att icke utöva viss verksamhet o. dyl., skall såsom intäkt av rörelse upptagas skillnaden mellan ersättningen för rättigheten och vad som av rättighetens anskaffningsvärde kvarstår oavskrivet i beskattningshänseende (jfr punkt 5 tredje stycket anvisningarna till 29 §). Vad som influtit genom avyttring av rörelsen själv utgör således intäkt av rörelse. Har rättighet av goodwill's natur förvärvats annorledes än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall såsom anskaffningsvärde för rättigheten anses det belopp, som kvarstår i beskattningshänseende oavskrivet för överlåtaren.

2. Ränteintäkt samt — — — i rörelsen.

3. Har innehavare — — — av rörelse.

4. Har skattskyldig — — — av rörelse.

5. Såsom intäkt — — — för bolaget.

6. Har i — — — till 38 §.)

till 29 §.

1. Har annan — — — särskild förvärvskälla.

2. Har aktiebolag — — — till avdrag.

3 a. Kostnaden för — — — till 28 §.

4. Aktiebolag, ekonomisk — — — tillgodoräknats honom.

5. Avdrag får — — — motsvarande tillämpning.

Patenträtt eller — — — dylik tillgång.

Kostnad för anskaffning av varumärke, firmanamn eller andra rättigheter av goodwill's natur ävensom organisationskostnad må avdragas genom lika stora årliga värdeminskningsavdrag inom en period av tio år från den tidpunkt, då kostnaden uppkommit, därest icke på grund av särskilda omständigheter avskrivning må göras under en längre period. Har skattskyldigs rörelse för visst år utvisat förlust eller så ringa överskott, att den skattskyldige vid beräkning av nettointäkten av rörelsen ej kunnat utnyttja det på året belöpande avdraget, skola beträffande rätten för den skattskyldige att tillgodoräkna sig det resterande avdraget för senare år bestämmelserna i punkt 3 c tredje stycket äga motsvarande tillämpning.

6. Avdrag för — — — med kapitalförlust.
7. Avdrag medgives — — — eller rivningen.
8. För substansminskning — — — löpande driften.
9. Såsom speciella — — — 20 § 3.)
10. I anslutning — — — som kapitalförlust.
11. Angående hemmavarande — — — till 22 §).
12. En ekonomisk — — — föreningarnas medlemsantal.

till 35 §.

1. Föreligga sådana omständigheter, att realisationsvinst vid avyttring av jordbruksfastighet med därå växande skog endast delvis är skattepliktig, kan enligt 21 § c) jämväl taxering för intäkt av skogsbruk äga rum. Om intäkten av skogsbruk på grund av avyttringen, beräknad jämlikt 21 §, överstiger den skattepliktiga realisationsvinsten, skall nämligen det överskjutande beloppet beskattas såsom inkomst av jordbruksfastighet. Vid denna beskattning skall dock iakttagas, att vad som på grund av avyttringen beskattas såsom intäkt av skogsbruk och såsom intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet sammanlagt icke upptages till högre belopp än den vid fastighetsavyttringen uppkomna realisationsvinsten i sin helhet.

Exempel:

En skattskyldig försäljer under nionde året efter förvärvet en jordbruksfastighet med därå växande skog. Han tillföres därigenom en realisationsvinst å 5 000 kronor. Av denna utgör 20 procent eller 1 000 kronor skattepliktig realisationsvinst. Om den å skogen belöpande delen av köpeskillingen i stället upptages såsom intäkt av skogsbruk, skulle för den skattskyldige efter åtnjutande av bl. a. avdrag, som avses i 22 § 1 mom. tredje stycket, uppkomma en nettointäkt av jordbruksfastighet å 4 000 kronor. Under sådana förhållanden skall den skattskyldige uppgiva 1 000 kronor såsom skattepliktig realisationsvinst och 3 000 kronor såsom intäkt av jordbruksfastighet.

Om nettointäkten av jordbruksfastighet i stället uppgått till 6 000 kronor, skulle den skattskyldige i det angivna exemplet uppgiva 1 000 kronor såsom skattepliktig realisationsvinst och 4 000 kronor såsom intäkt av skogsbruk.

Är fråga om beskattning av realisationsvinst vid avyttring av fastighet,

som ingått i den skattskyldiges rörelse, skall beaktas vad i punkt 1 av anvisningarna till 28 § sägs rörande beskattning i vissa fall såsom intäkt av rörelse av vad som erhålles vid avyttring av maskiner eller andra inventarier, vilkas värde icke enligt punkt 7 av anvisningarna till 29 § inräknas i värdet av byggnad.

2. (punkten utgår.)

3. Har egendom, som make erhållit vid bodelning *av annan anledning än andra makens död*, före äktenskapets ingående eller under äktenskapet av någondera maken förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall frågan, huruvida och i vad mån skattepliktig realisationsvinst skall anses föreligga, bedömas med hänsyn till sistnämnda fång.

4. Lika med — — — hava uppkommit.

till 36 §.

1. Vid beräkning — — — annan förvärvskälla.

2. För att förlust å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom skall få avdragas erfordras, att förlusten under beskattningsåret uppkommit genom avyttring av fast eller lös egendom, som förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång och varit i säljarens ägo *högst under tid som i 35 § sägs*.

Har den avyttrade egendomen innehafts under sådan tid, att därest vinst uppstått vid avyttringen, vinsten allenast till viss del skulle hava räknats till skattepliktig realisationsvinst, må avdrag åtnjutas endast för däremot svarande del av förlusten. Realisationsförlust beräknas efter samma regler, som gälla för beräkning av realisationsvinst, dock att då enligt 46 § 1 mom. avdrag yrkas för realisationsförlust, förlusten skall så beräknas som om den skattskyldige kommit i åtnjutande av normala värdeminskningsskatt, därest han icke visar, att så ej varit fallet.

Avdrag må i intet fall ske för realisationsförlust, som uppkommit då egendom avyttrats eller då upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet skett under sådana förhållanden att, därest vinst i stället uppstått, denna enligt bestämmelserna i 35 § 4 mom. icke skulle hava utgjort skattepliktig realisationsvinst.

Avdrag är icke i något fall medgivet för inköp av lottsedlar eller för andra liknande insatser i lotteri.

3. I punkt 6 av anvisningarna till 18 § anges vad som beträffande icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom ävensom deltagande i lotteri utgör en särskild förvärvskälla. Avdrag enligt punkt 2 här ovan för realisationsförlust får göras från realisationsvinst eller lotterivinst, som uppkommit i samma förvärvskälla som realisationsförlusten. *Om härvid underskott uppkommer, får detta avdragas från inkomst av annan förvärvskälla allenast i den utsträckning som i 46 § 1 mom. sägs.*

1. Har skattskyldig — — — skattepliktig intäkt.

1 a. Då fråga uppkommer huruvida och med vilket belopp skattepliktig realisationsvinst ingått i taxerad inkomst, skall så anses, som om i 46 § omförmälda avdrag i första hand avräknats från annan den skattskyldiges inkomst under beskattningsåret.

Underskott vid icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom må avrägas från den skattskyldiges sammanräknade inkomst först sedan avdrag från denna inkomst gjorts för allmänna avdrag av annat slag.

1 b. Till ledning vid tillämpningen av bestämmelserna om avdragsrätt för underskott å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom anföras följande exempel:

a) Den skattskyldige gör 1952 en realisationsförlust å 15 000 kronor vid försäljning av en i hemortskommunen belägen fastighet, som han innehaft mer än sex men mindre än sju år. Samtidigt gör han en realisationsvinst vid försäljning av aktier, som han innehaft kortare tid än två år å 3 000 kronor. Beskattningsåret 1949 har den skattskyldige åtnjutit realisationsvinst vid försäljning av fastighet i hemortskommunen å 10 000 kronor, vilken i sin helhet beskattats. Den skattskyldige åsättes av taxeringsnämnden år 1953 taxering för en taxerad inkomst av tjänst å 7 000 kronor. Efter framställning av den skattskyldige undanröjer prövningsnämnden denna taxering på grundval av följande beräkning:

Taxerad inkomst enligt taxeringsnämndens beslut	kronor 7 000
Realisationsförlust 1952: 80 % av 15 000	kronor 12 000
Häriifrån avdrages realisationsvinst å aktier	
samma år	» 3 000
Underskott	» 9 000

Underskottet överstiger den taxerade inkomsten med kronor 2 000

Eftersom den skattskyldige år 1949 åtnjutit realisationsvinst å 10 000 kronor, är han vid 1953 års taxering berättigad till avdrag för hela underskottet 9 000 kronor. Då emellertid hans taxerade inkomst vid 1953 års taxering uppgår till endast 7 000 kronor, återstår ett outnyttjat avdrag å 2 000 kronor. Detta belopp får han avdraga från sammanräknad inkomst vid taxering för inkomst, som åtnjutits under år 1953, eller, om avdraget då ej tillfullo kunnat utnyttjas, vid taxering för inkomst, som åtnjutits under följande beskattningsår t. o. m. beskattningsåret 1957, d. v. s. till och med femte året efter det, då förlusten uppkommit.

Enär realisationsvinsten år 1949 med 1 000 kronor överstiger omförmälda underskott å 9 000 kronor, är den skattskyldige berättigad att avräkna 1 000 kronor mot realisationsförluster uppkomna under beskattningsåren 1953 och 1954, d. v. s. till och med femte året efter det, varunder ifrågavarande realisationsvinst uppkommit. Om den skattskyldige således år 1953 gör en realisationsförlust å 3 000 kronor på aktier, som han ägt kor-

tare tid än två år, är han berättigad att vid taxering för inkomst, som åtnjutits under beskattningsåret 1953, eller, om avdrag för underskottet då ej till fullo kunnat utnyttjas, vid taxering för inkomst, som åtnjutits under beskattningsåret 1954, från den sammanräknade inkomsten avdraga så stor del av underskottet, som svarar mot ifrågavarande belopp, 1 000 kronor. Återstoden av den senare förlusten, 2 000 kronor, får den skattskyldige där- emot endast avdraga från realisationsvinster, som han kan komma att åtnjuta t. o. m. beskattningsåret 1958, d. v. s. till och med femte året efter det, då denna förlust uppkommit.

b) Den skattskyldige har under beskattningsåret 1952 åtnjutit realisationsvinst å 10 000 kronor vid försäljning av aktier, vilka han innehaft längre tid än två år men kortare tid än tre år. Beskattningsåret 1949 har den skattskyldige lidit realisationsförlust å 11 000 kronor vid försäljning av aktier, som han innehaft kortare tid än två år, för vilken förlust avdrag icke till någon del åtnjutits vid taxeringarna 1950—1952. Efter framställning av den skattskyldige åsattes av prövningsnämnden taxering för år 1953 sålunda:

Realisationsvinst: 75 % av 10 000	kronor 7 500
Annan inkomst	» 10 000
	<hr/>
Sammanräknad inkomst	kronor 17 500
Allmänna avdrag	» 1 500
	<hr/>
Taxerad inkomst enligt taxeringsnämnds beslut	kronor 16 000
Realisationsförlust 11 000 kronor, av vilka 7 500 kronor få gå i avräkning 1953	» 7 500
	<hr/>
Återstår taxerad inkomst	kronor 8 500

Den icke utnyttjade delen av realisationsförlusten, 3 500 kronor, motsvarande skillnaden mellan ovannämnda båda belopp, 11 000 kronor och 7 500 kronor, får den skattskyldige endast avräkna mot eventuella realisationsvinster t. o. m. beskattningsåret 1954, d. v. s. till och med femte året efter det, då förlusten uppkommit.

2. Vad i — — — stadigvarande vistats.
3. Om en — — — av beskattningsåret.

Förslag
till
förordning angående ändring i förordningen den 26 juli 1947
(nr 576) om statlig inkomstskatt.

Härmed förordnas, att 4 § i förordningen den 26 juli 1947 om statlig inkomstskatt skall erhålla följande ändrade lydelse¹:

4 §.

1 mom. Från sammanlagda beloppet av den skattskyldiges inkomster från olika förvärvskällor får, med iakttagande av föreskriften i 22 §, avdrag ske för

underskott, som uppkommit vid beräkning av skattskyldigs inkomst från annan förvärvskälla än fastighet och rörelse i utlandet, *dock att beträffande underskott vid icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom, de i 46 § 1 mom. andra och tredje styckena kommunalskattelagen meddelade bestämmelserna skola äga motsvarande tillämpning vid taxering till statlig inkomstskatt;*

slutlig skatt — — — kommunal samfällighet.

Skattskyldig, som — — — kommunalskattelagen sägs.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1950. Vad som stadgas i övergångsbestämmelserna till lagen den 1949 om ändring i kommunalskattelagen skall äga motsvarande tillämpning jämväl vid taxering till statlig inkomstskatt.

¹ Senaste lydelse av 4 § 1 mom. se SFS 1948:764.

Förslag

till

ändring i taxeringsförordningen den 28 september 1928 (nr 379)

Härmed förordnas, att 120 § taxeringsförordningen den 28 september 1928 skall erhålla följande lydelse¹:

120 §.

Framställning om att erhålla avdrag för underskott, varom förmåles i 46 § 1 mom. andra och tredje styckena kommunalskattelagen och 4 § 1 mom. förordningen om statlig inkomstskatt, skall ingivas, såvitt framställningen avser den skattskyldiges taxering till statlig inkomstskatt, till länsstyrelsen i det län, där han taxerats eller bort taxeras för statlig inkomstskatt, och såvitt framställningen avser den skattskyldiges taxering till kommunal inkomstskatt, till länsstyrelsen i det län, dit förvärvskällan är att hänföra.

Framställningen skall, skriftligen avfattad och ställd till prövningsnämnden i länet, ingivas till länsstyrelsen senast den 31 juli under taxeringsåret.

Har fråga om beskattning av realisationsvinst uppkommit under prövningsnämnds behandling av skattskyldigs taxering, äger den skattskyldige i samband därmed inkomma med framställning, som nu sagts.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1950.

Förslag

till

förordning angående upphävande av förordningen den 23 maj 1947 (nr 210) om skattefrihet i vissa fall för realisationsvinst vid expropriation m. m.

Häri genom förordnas, att förordningen den 23 maj 1947 (nr 210) om skattefrihet i vissa fall för realisationsvinst vid expropriation m. m. skall upphöra att gälla med utgången av år 1949.

¹ Genom förordning den 30 juni 1936 har 120 § upphört att gälla (SFS 1936:410).

Förslag

till

förordning med särskilda bestämmelser för beräkning av skatt till staten å ackumulerad inkomst.

1 §.

Har skattskyldig fysisk person under visst beskattningsår åtnjutit inkomst, som hänför sig till minst två år, vilka infallit före eller efter beskattningsåret (*ackumulerad inkomst*), skall under förutsättningar, vilka i denna förordning angivas, statlig inkomstskatt å denna inkomst utgå, om den ackumulerade inkomsten hänför sig till minst tio år, som om en tiondel därav upptagits till beskattning under beskattningsåret och en tiondel under vart och ett av de närmast föregående nio beskattningsåren.

Hänför sig ackumulerad inkomst till kortare tid än tio år, skall statlig inkomstskatt därå utgå, som om inkomsten upptagits till beskattning under motsvarande mindre antal år.

Kan beträffande ackumulerad inkomst utredning icke förebringas om det antal år, till vilka den hänför sig, skall skatteberäkningen ske, som om inkomsten hänfört sig till tre år.

Skatt å ackumulerad inkomst skall utgå efter det procenttal för slutlig skatt, som jämlikt 12 § förordningen om statlig inkomstskatt skall tillämpas det taxeringsår, då inkomsten tages till beskattning.

(Se vidare anvisningarna.)

2 §.

Skatteberäkning enligt 1 § må endast ske, därest den skattskyldiges statliga inkomstskatt därigenom kommer att nedbringas med minst 100 kronor samt hans ackumulerade inkomst uppgår till minst 3 000 kronor.

3 §.

Vad i 1 § sägs skall, såvitt angår till inkomst av *rörelse* hänförlig ackumulerad inkomst, gälla endast:

inkomst genom vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet;

inkomst vid avyttring av varumärke, firmanamn och andra liknande rättigheter av *goodwills* natur;

inkomst vid avyttring av för stadigvarande bruk avsedda maskiner eller andra inventarier, vilka icke vid beräkning av värdeminskningssavdrag hänförs till byggnad, då avyttringen skett i samband med överlåtelse av rörelse; samt

vad som influtit vid avyttring i samband med överlåtelse av rörelse av i rörelsen befintliga varor och produkter, dock endast i den mån det influtna beloppet överstiger varornas eller produkternas i räkenskaperna upptagna värde.

Beträffande till inkomst av *tillfällig förvärvsverksamhet* hänförlig ackumulerad inkomst skall vad i 1 § sägs icke äga tillämpning å vinst vid icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom.

4 §.

Skattskyldig, som kräver tillämpning av denna förordning, har att därom göra framställning hos prövningsnämnden i det län, där den skattskyldige skall utgöra statlig inkomstskatt.

Ansökningen skall, utom i fall som i 7 § avses, ingivas till länsstyrelsen senast den 31 december under taxeringsåret näst efter det beskattningsår, under vilket den ackumulerade inkomsten åtnjutits.

5 §.

Kan ansökan om skatteberäkning enligt denna förordning icke av prövningsnämnd upptagas till avgörande, emedan någon eller några tidigare taxeringar, vilka inverka på skatteberäkningen, icke vunnit laga kraft, skall prövningsnämnden genom särskilt beslut förklara ansökningen vilande. Det ankommer därefter på den skattskyldige att efter det han erhållit kännedom om att ifrågavarande taxeringar vunnit laga kraft till prövningsnämnden inkomma med framställning om ansökningens upptagande till förnyad behandling.

6 §.

Har skatteberäkning enligt 1 § skett, men ändras den beskattningsbara inkomst, varå skatten beräknats, genom beslut av prövningsnämnd eller utslag av kammarrätten eller Kungl. Maj:t, eller åsättes den skattskyldige genom sådant beslut eller utslag eftertaxering till statlig inkomstskatt så att grunderna för skatteberäkningen eller förutsättningarna för rätten att komma i åtnjutande därav ändras, skall prövningsnämnden vidtaga den ändring av skatteberäkningen, som förhållandena kunna föranleda.

7 §.

Har skatteberäkning enligt 1 § icke skett, men inträda på grund av omständigheter, som i 6 § sägs, sådana förhållanden att dylik skatteberäkning må ske, äger den skattskyldige ingiva i 4 § omförmäld ansökan senast den 31 december kalenderåret näst efter det, då prövningsnämndens beslut eller kammarrättens eller Kungl. Maj:ts utslag meddelades.

8 §.

Beträffande underrättelse om beslut av prövningsnämnd rörande debiteringsåtgärd enligt denna förordning ävensom beträffande rätt att föra talan över dylikt beslut skola de i taxeringsförordningen givna bestämmelserna i fråga om taxering för inkomst äga motsvarande tillämpning; dock att besvär över prövningsnämnds beslut enligt 5 § ej må föras.

9 §.

Å skatt som jämlikt denna förordning restitueras utgår icke ränta.

10 §.

Konungen äger utfärda för förordningens tillämpning erforderliga föreskrifter.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1950.

I samband med denna förordnings ikraftträdande skall iakttagas, att förordningen skall äga tillämpning även å ackumulerad inkomst, som åtnjuts under beskattningsår, för vilket taxering sker år 1949, därest den skattskyldige till vederbörande myndighet inkommit med ansökan om skatteberäkning enligt denna förordning senast den 15 mars 1950.

Anvisningar

till 1 §.

Inkomst skall enligt denna förordning anses hänföra sig till visst beskattningsår, om intäkten exempelvis intjänats eller eljest motprestation för densamma i någon form lämnats under ifrågavarande år.

För att inkomst skall anses utgöra ackumulerad inkomst enligt denna förordning fordras, att inkomsten hänför sig till minst två år, vilka föregått eller följa efter det beskattningsår, då inkomsten influtit. Förordningen är således icke tillämplig, då exempelvis ett arvode intjänats under ett beskattningsår men blir tillgängligt för lyftning först påföljande år eller då ersättning för två års skördar uppbäres under beskattningsåret.

Till ledning för skatteberäkningen anföres följande *exempel*:

En skattskyldig åsättes ett till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt beskattningsbart belopp av 7 000 kronor vid taxering år 1945, 0 kronor år 1946, 8 000 kronor år 1947, 10 000 kronor år 1948 och en till statlig inkomstskatt beskattningsbar inkomst av 60 000 kronor år 1949. Enligt förordningen om statlig inkomstskatt skall skatt å en beskattningsbar inkomst å 60 000 kronor utgå med 23 170 kronor. I den beskattningsbara inkomsten år 1949 ingår emellertid en ackumulerad inkomst å 40 000 kronor, vilken enligt av den skattskyldige förebragt utredning hänför sig till beskattningsåren 1944—1947, d. v. s. till fyra år. Jämlikt 1 § första och andra styckena skall skatten å den beskattningsbara inkomsten av 60 000 kronor beräknas efter följande grunder. Beloppet 40 000 kronor delas med fyra och skatteberäkningen sker som om 10 000 kronor upptagits till beskattning vart och ett av taxeringsåren 1946—1949. Härefter sker uträkningen sålunda:

1) För den del av ackumulerade inkomsten, som hänförs till taxeringsåret 1946, utgår skatten å ett beskattningsbart belopp av 10 000 kronor (0 + 10 000) = 1 550 kronor

2) För det belopp å 10 000 kronor, som hänförts till taxeringsåret 1947, utgör skatten skillnaden mellan skatten å ett beskattningsbart belopp av 18 000 kronor (8 000 + 10 000) = 3 950 kronor och skatten å ett beskattningsbart belopp av 8 000 kronor = 1 150 kronor = 2 800 kronor

3. För det belopp å 10 000 kronor, som hänförts till taxeringsåret 1948, utgör skatten skillnaden mellan skatten å ett beskattningsbart belopp av 20 000 kronor (10 000 + 10 000) = 4 670 kronor och skatten å ett beskattningsbart belopp av 10 000 kronor = 1 550 kronor = 3 120 »

4) För taxeringsåret 1949 räknas skatten ut på en beskattningsbar inkomst av 20 000 kronor (60 000 — 40 000) jämte den del av den ackumulerade inkomsten, 10 000 kronor, som hänförts till detta taxeringsår, d. v. s. 30 000 kronor. Skatten härå = 8 670 »

Skatt att erlägga för den beskattningsbara inkomsten av 60 000 kronor = 16 140 kronor

Eftersom enligt 1 § skatteberäkningen under de omständigheter, som angivas i exemplet, skall ske så, som om en fjärdedel av den ackumulerade inkomsten upptagits till beskattning under 1949 och en fjärdedel därav under vart och ett av de tre närmast föregående åren, d. v. s. i detta fall taxeringsåren 1946—1948, inverkar 1945 års taxering icke på uträkningen av skatten å den ackumulerade inkomsten.

Vid skatteuträkningen har enligt 1 § sista stycket för samtliga taxeringsår tillämpats det procenttal för slutlig skatt, som fastställts för taxeringsåret 1949, såväl före som efter fördelningen av den ackumulerade inkomsten.

Kan utredning icke förebringas om det antal år, till vilka ackumulerad inkomst hänför sig, skall jämlikt 1 § tredje stycket skatteberäkningen ske, som om inkomsten hänfört sig till tre år. Denna bestämmelse skall dock icke äga tillämpning exempelvis i sådana fall, då en skattskyldig vid avgång från sin tjänst uppbär ett engångsbelopp såsom ersättning för årlig pension. I dylika fall skall den ackumulerade inkomsten i allmänhet anses hänföra sig till tio år.

Om en skattskyldig under ett och samma beskattningsår kommer i åtnjutande av flera inkomster, vilka var för sig äro att anse såsom ackumulerade inkomster och vilka hänföra sig till olika antal år, skola inkomsterna fördelas oberoende av varandra å de år, till vilka de hänföra sig.

Avd. I.

Beskattning av realisationsvinster, m. m.**Kap. 1. Historik.**

I bevillningsförordningarna av år 1883, 1897 och 1907 berördes frågan om inkomst av icke yrkesmässiga avyttringar endast indirekt. Sådan inkomst beskattades såsom inkomst av arbete genom stadgandet, att såsom inkomst av arbete skulle upptagas »all annan förut icke särskilt nämnd inkomst, som icke redan är genom fastighetsbeviljning beskattad». Beträffande behandlingen i beskattningshänseende av förlust å sådan avyttring var man hänvisad till en föreskrift i instruktionen: »Huruvida skattskyldigs tillfälliga årsförlust (t. ex. genom kreaturssjukdom, skeppsbrott, varulagers förstöring o. d.) bör betraktas såsom minskning i årets inkomst eller såsom kapitalförlust, pröve taxeringsmyndigheterna efter rörelsens och förlustens storlek och beskaffenhet.»

Enligt 1902 och 1907 års *inkomstskatteförordningar* räknades till inkomst av arbete all annan förut i förordningen ej omförd inkomst, som enligt gällande bevillningsförordning var att hänföra till inkomst av arbete. Vidare stadgades, att »vid taxeringen till inkomstskatt må skattskyldig njuta avdrag för sådan förlust å rörelse eller yrke, som ej är att hänföra till kapitalförlust».

Professor *Davidson* yttrade i sin kommentar till 1883 års bevillningsförordning,¹ att man torde äga rätt att till inkomst enligt det först omnämnda stadgandet räkna förvärv genom enstaka transaktioner av den art, att de, då de regelbundet företogs, betraktades såsom yrke eller rörelse. Med påpekande av den i instruktionen omtalade skillnaden mellan minskning i inkomst och kapitalförlust framhöll han emellertid, att icke alla dylika enstaka transaktioner borde kunna föranleda till inkomst; förtjänsten på dem kunde ock vara tillväxt av kapital. Hade inköpet av fastigheten, värdepapperet o. s. v. skett huvudsakligen för att med vinst försälja dessa föremål, vore vinsten att betrakta såsom inkomst. Hade åter inköpet huvudsakligen eller kanske uteslutande avsett kapitalplacering, vore den vinst, som genom försäljning av dessa föremål uppstode, att betrakta såsom tillökning av ett kapital. Men svårt vore ibland att avgöra, om en transaktion hörde till den ena eller andra kategorien. I rättspraxis hade i flera fall hänsyn tagits till den omständigheten, att föremålet innehafts under en längre tid av säljaren. I vissa fall kunde antingen beskaffenheten av det

¹ Kommentar till bevillningsförordningen, Stockholm 1889.

försålda eller anledningen till föryttringen bliva avgörande. Försäljning av ett affärsföretag kunde sålunda icke anses giva skattepliktig inkomst annat än i sällsynta undantagsfall. Och den vinst, som uppkom vid expropriation av fastigheter, kunde väl aldrig betraktas såsom skattepliktig inkomst. I fråga om bestämmelsen i instruktionen angående förlust anmärkte Davidson, att frågan huruvida en tillfällig förlust fick betraktas såsom en minskning i årets inkomst fick avgöras bl. a. genom jämförelse mellan förlustens storlek och beskaffenhet samt rörelsens storlek och beskaffenhet. Detta innebar först och främst, att samma slags förlust kunde i en given rörelse än betraktas såsom minskning i inkomst än såsom kapitalförlust. Var förlusten stor, kunde den bliva en kapitalförlust, var den liten, kunde den vara blott en minskning i årets inkomst. Vidare kunde i en och samma rörelse den ena av två förluster av samma storlek vara att anse såsom kapitalförlust, den andra såsom förlust av inkomst, allt efter förlusternas beskaffenhet. Likaså kunde förluster av samma storlek och beskaffenhet bliva minskning av årsinkomst i en större rörelse av visst slag men kapitalförlust i en mindre rörelse av samma slag. Vidare kunde i rörelser av olika slag en förlust av viss storlek och beskaffenhet bliva minskning av årsinkomsten i den ena rörelsen men kapitalförlust i den andra. Davidson anmärkte, att det anförda visade, att bestämmelsen var alldeles för allmänt hållen och erbjöd så gott som inga garantier för en riktig och likformig tillämpning.

1897 års kommunalskattekommitte¹ angav, att praxis, i anslutning till då gällande preussisk skattelagstiftning, tenderat att beskatta realisationsvinster blott när de utgjorde spekulationsvinster. Syftet vid egendomens förvärvande vore sålunda det avgörande. När jämförelsevis kort tid förflutit mellan köp och försäljning, presumerades i allmänhet, att inköpsstyftet varit spekulativt, d. v. s. gått ut på vinstgivande försäljning och ej på avkastningsgivande placering.

Kammarrättsrådet *Bodin* och regeringsrådet *Palmgren*² beskrev emellertid praxis på ett härifrån något avvikande sätt. Om blott kort tid förflutit mellan köpet och försäljningen, betraktades vinsten under alla omständigheter såsom beskattningsbar. Om åter längre tid förflutit mellan köp och försäljning, vore syftet vid inköpet, sådant det kunde av beskattningsmyndigheterna bedömas, det avgörande. Om inköpet skett »i bestämt eller övervägande syfte att åter försälja det inköpta med vinst», vore vinsten beskattningsbar, men om köpet skett »närmast för kapitalplacering», vore uppkommande försäljningsvinst ej beskattningsbar. I synnerligen många fall vore ju motiven vid inköp av värdepapper av ganska blandad art. De avsågo då såväl god avkastning som förr eller senare möjligheter till vinstgivande försäljning och voro då vad man kunde kalla spekulativa place-

¹ Betänkande 18/5 1900 s. 53. Jämför Davidson i *Ekonomisk Tidskrift* 1907 s. 384. »Om beskattning av spekulationsvinst såsom inkomst».

² Självdeklaration 1909 s. 38, jämför s. 113.

ringsköp. Om därvid försäljningssyftet icke varit det närmast påtänkta, eller om det varit nära påtänkt men dock ej det övervägande motivet, så skulle enligt författarna uppkommen realisationsvinst ej hava varit beskattningsbar. Det låg i sakens natur, att man skulle ha rätt att från spekulationsvinster under ett år få fråndraga vissa under samma år eventuellt uppkomna spekulationsförluster. Generellt fordrades därvid analogivis, att de avdragsgilla förlusterna verkligen skulle vara spekulationsförluster, d. v. s. att den med förlust avyttrade egendomen förvärvats med avsikt till vinstbringande försäljning.

I sitt arbete *Beskattningsnormen vid inkomstskatten*¹ hävdade emellertid *Davidson*, att beskattningsnormen, som vid inkomstbeskattningen i allmänhet utgjorts av årets nettoinkomst från samtliga mera reguljärt verkande inkomstkällor, väsentligt borde utvidgas. *Davidson* ansåg, att beskattningsnormen även borde omfatta alla tillfälliga realisationsvinster och andra förmögenhetsvinster, som uppkommit under året. Detta skulle vara oberoende av om vinsterna varit av spekulativ karaktär eller icke och utan någon begränsning med hänsyn till den tid egendomen innehafte. För realisationsförluster under året ville *Davidson* å andra sidan medgiva obegränsad avdragsrätt, oberoende av förvärvssyftets karaktär och innehavstidens längd. Om under ett år tillfälliga realisationsförluster översteg dylika vinster, borde enligt *Davidson* sålunda uppkommen nettoförlust få avdragas från övriga inkomster under året. Översteg realisationsförlusten även dessa inkomster, skulle återstående förlust få balanseras vidare och avdragas från ett följande års nettoinkomster. Härigenom skulle beskattningsnormen komma att bliva nettoförmögenhetsvinsten, räknad på längre sikt och i en vid bemärkelse, och skulle komma att omfatta både vanliga inkomster och saldot av tillfälliga vinster och förluster. *Davidson* ansåg, att en sådan beskattningsnorm bättre skulle motsvara den verkliga skatteförmågan.

1897 års kommunalskattekommitté framlade år 1900 förslag till bevillningsförfordning och kommunalskattelag. I dessa förslag räknas såsom inkomst av näring eller annan förvärvsverksamhet »vinst å avyttring av fast eller lös egendom, såvida egendomen icke utöver tio år varit i säljarens ägo». Avdrag fick enligt förslagen äga rum för alla slags förluster; kapitalförlust nämndes ej i texterna.

I motiven yttrade kommittén följande:

»Inom finansteorin har sedan länge den mening varit förhärskande, att skillnad förefinnes och även bör av lagstiftningen upprätthållas mellan *inkomst* och *förmögenhetsförvärv*. Såsom föremål för inkomstskatt pläga i överensstämmelse med denna av det allmänna föreställningssättet jämväl biträdda uppfattning upptagas endast de med en viss regelmässighet återkommande eller påräkneliga intäkterna, varemot tillfälliga konjunktur- eller realisationsvinster, gåva, arv o. dyl. anses såsom förmögenhetsförvärv, vilka icke genom inkomstskatt beskattas. I senare tid har emellertid även den mening vunnit uttryck, att principiellt någon sådan skillnad icke kan upprätthållas, utan att *alla* en person tillflytande intäkter äro av beskaffenhet att bilda inkomst för honom, likaså de, som i den mån de icke förbrukas,

¹ Stockholm 1889.

ingå i hans förmögenhet och bilda kapital i vidsträckt mening. Sådant innebär emellertid icke, att staten ej kan för vissa intäkter välja en annan beskattningsform än inkomstskattens och att intäkterna av *sådan* anledning gå fria från sistnämnda skatt. Så är t. ex. undantagslöst förhållandet med intäkter genom arv, testamente, hemgift o. dyl., vilka kommittén veterligt icke någonstädes beskattas såsom inkomst. Däremot finnas skattelagar (Bremen, Lübeck, Baselstadt), som med nyss angivet undantag beskatta alla förmögenhetsförvärv, medan annorstädes t. ex. i Preussen och Österrike ävensom enligt det danska inkomstskatteförslaget icke beskattas andra vinster än som uppstått å spekulationsaffärer i egentlig mening.

Vad vårt land angår, lämnar bevillningsförordningen icke någon bestämd ledning för bedömandet av frågan. Den i instruktionen för taxeringsmyndigheterna meddelade föreskrift, att förluster, av vilka kapitalet drabbats under året näst före det, varför bevillning påföres, skola avräknas från ägarens kapitalförmögenhet och bevillning erläggas för den avkastning, återstående kapitalbelopp anses lämna, giver emellertid vid handen, att beskattning av förmögenhetsförvärv icke åsyftas. I praxis skönjes emellertid en bestämd strävan att åtminstone vad angår de egentliga realisationsvinsterna ansluta sig till den uppfattning, däråt den preussiska skattelagstiftningen givit uttryck, och sålunda beskatta dylika vinster, när de framstå såsom resultatet av en affärspekulation. En sådan *presumeras* i allmänhet hava förelegat, när en jämförelsevis kortare tid förflutit mellan köp och försäljning, men beror avgörandet ytterst av en prövning av omständigheterna i varje särskilt fall. Jämväl i fråga om beskattning av gåva, som icke avser fast egendom, råder olika praxis. Medan sålunda enstaka gåvoförvärv i allmänhet lämnas fria från beskattning likasom även de understöd, vilka mer eller mindre regelbundet utgå för gåvotagarens undervisning eller uppfostran, pläga däremot andra årligen eller eljest periodvis givna understöd beskattas utan att givaren äger att härför tillgodoräkna sig avdrag.

Även kommittén håller före, att en teoretiskt fullt hållbar skillnad svårigen kan uppdragas mellan inkomstbildande och omedelbart kapitalbildande intäkter, och anledning torde i varje fall vara för handen att i ett skattesystem, som icke i sig upptager någon förmögenhetsskatt, underkasta den stora gruppen av tillfälliga förvärv inkomstbeskattning, helst därigenom ställes i utsikt att bereda önskelig stadga åt en hittills vacklande lagtillämpning. Från de inkomstskattepliktiga förmögenhetsförvärven har kommittén emellertid utsöndrat icke blott förvärven genom arv, testamente o. d., vilka ju äro föremål för särskild beskattning, utan även åtskilliga andra förvärv, vilkas beskattande kan anses innebära en obilighet såsom t. ex. arvoden för vissa offentliga uppdrag. Vidare har kommittén i syfte att undanföja svårigheter vid tillämpningen och på samma gång mildra reformens verkningar för beskattningen av realisationsvinster stadgat en viss preskriptionstid, efter vars förlopp en dylik beskattning icke vidare får ifrågakomma. Kommittén har däremot icke ansett skäl förefinnas att göra föreskriftens tillämplighet beroende av en undersökning, i vad mån ett verkligt spekulationssyfte förelegat vid tiden för affärens inledande eller avslutande. En sådan undersökning måste nämligen ställa sig särdeles vansklig i alla fall, där ej ett erkännande av den skattskyldige kan erhållas. För denne blir ett dylikt förfarande alltid förhatligt och innebär därjämte fara att han, ställd i valet mellan att skatta och undslippa beskattning, frestas att framställa sina avsikter i en mindre riktig dager.

Då kommittén således vidgat ramen för den s. k. objektiva skattskyldigheten genom att låta densamma omfatta även förmögenhetsvinster, har följdriktigheten krävt, att rätten till avdrag för förluster i *materiellt* avseende undergår en motsvarande utvidgning och att således den hittills fastslagna skillnaden mellan sådana förluster, vilka böra anses såsom minskning i skattskyldigs årsinkomst eller såsom förmögenhetsförluster, upphäves. För närvarande hänvisar instruktionen för taxeringsmyndigheterna »till rörelsens och förlustens storlek och beskaffenhet» såsom

grund för avgörandet i varje särskilt fall, och har sålunda inträffat, att vad som för den stora affären ansetts såsom minskning i årets vinst betraktats som förmögenhetsförlust för den lilla affären o. s. v. Då kommittén ansett sig böra medgiva avdrag för *alla* förluster utan att därvid förutsätta andra inskränkningar än dels att förlusten över huvud skall hänföra sig till en inkomstkälla, vars avkastning utgör föremål för inkomstbeskattning, och dels att hänsyn till förlusten toges endast *en* gång, nämligen vid beräkningen av den skattskyldiges inkomst det år, då förlusten kommer till synes, har kommittén således härigenom för lagtillämpningen ställt i utsikt fördelen av en fast och allmängiltig princip, syftande även den till en jämlik beskattningen.»

Kommittén hävdade i likhet med Davidson, att inkomstbeskattningens föremål i princip borde utgöra förmögenhetsvinster i vidsträckt bemärkelse. Till de inkomstskattepliktiga förvärven skulle räknas även vinster på tillfällig avyttring å all slags egendom, både fast och lös sådan, såvida avyttringen skett inom 10 år efter egendomens förvärvande. Härvid skulle det vara likgiltigt, om spekulationsavsikt förelegat vid förvärvet eller inte. Från de tillfälliga realisationsvinsterna under ett år skulle få avdragas tillfälliga realisationsförluster, som uppstått samma år, och om därvid nettoförlust uppstode, skulle denna få avdragas från årets övriga reguljära inkomster. Om även härvid en nettoförlust uppstode, skulle denna däremot inte få avdragas från följande års inkomster.

Kommunalskattebetänkandet kritiserades av *kammarrätten*¹ i åtskilliga hänseenden. Kammarrätten ansåg, att realisationsvinster borde beskattas endast om de haft spekulativ karaktär. Spekulationsvinst borde presumeras och beskattas såsom sådan, om avyttring skedde inom tre år efter förvärvet. Kammarrätten synes däremot icke haft något att invända mot att nettoförlust å tillfälliga avyttringsaffärer skulle bliva avdragsgill från andra inkomster under året.

Kommunalskattebetänkandet ledde icke till något resultat då.

År 1904 tillkallades *särskilda sakkunniga* för att inom finansdepartementet utarbete ett förslag till förordning om statlig inkomst- och förmögenhets-skatt. De sakkunniga² föreslogo såsom beskattningsnorm vid inkomstskatten ej blott inkomsten i trängre bemärkelse utan därutöver även tillfälliga förmögenhetsvinster genom realisation av inköpt eller tillbytt fast eller lös egendom, som varit i säljarens besittning i mindre än tre år.

Efter propositioner till 1910 års riksdag antogos nya bevillnings- och inkomstförordningar. I dessa stadgades, att såsom inkomst av arbete skulle taxeras »vinster av tillfällig natur, därunder inbegripen vinst å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom, som förvärvats genom köp eller byte och varit i säljarens ägo, om det är fast egendom, under mindre än tio år och eljest under mindre än fem år, dock efter avdrag av möjligen liden förlust å andra likartade affärer». Angående begreppet kapitalförlust lämnades i författningarna icke andra bestämmelser än i inkomstskatteförord-

¹ Prop. 1910, nr 88, s. 98.

² Prop. 1910, nr. 88, s. 100.

ningen ett stadgande om rätt till avdrag för förlust, som ej var kapitalförlust, och i anvisningarna för bevillningstaxeringen ett uppreparande av den i instruktionen till de äldre bevillningsförordningarna förekommande föreskriften.

Departementschefen 1910¹ anförde bl. a. följande: »Gränsen mellan beskattningsbara och icke beskattningsbara inkomster torde ingestädes vara så flytande som i fråga om konjunkturvinster. Såsom av den förut lämnade utredningen framgår, har praxis i princip fastslagit, att vinster av sagda natur äro skattepliktiga, allenast för såvitt bakom den affär, varpå vinsten uppkommit, legat spekulationsssyfte. Ställd inför svårigheten att i det speciella fallet avgöra, om sådant syfte förelegat eller icke, har praxis alltmera övergått att göra beskattningen beroende på den tidrymd, som förflutit mellan köp och försäljning av ifrågakomna egendom. Ju kortare denna tidrymd varit, med desto starkare skäl har man ansett sig kunna förutsätta, att spekulationsssyfte förelegat.

Det synes mig icke lämpligt att nu inskränka sig till ett lagfästade av rådande praxis här i riket. Redan de svårigheter, som vid lagtillämpningen skulle uppstå, om beskattningen av konjunkturvinster bleve beroende på ett så subjektivt moment som spekulationsssyfte, mana till ett mera fast reglerande av beskattningen. Därjämte synes det mig, som om, på sätt vid frågans tidigare behandling framhållits, det icke vore annat än i sin ordning, att även konjunkturvinster, som icke äro resultatet av spekulationsaffärer, betraktas och beskattas såsom inkomst. Därvidlag torde det emellertid böra, såsom ock av målsmännen för denna ordning ständigt föreslagits, fastställas någon längsta tidrymd, inom vilken affären skall vara avslutad, för att skattskyldigheten för vinsten skall inträda. Att därvid, såsom vid frågans tidigare behandling inom kammarrätten av en enskild ledamot därstädes föreslagits, göra undantag för spekulationsvinster och stadga skattskyldighet för dylika vinster oberoende av den tid, som förflutit mellan affärens början och slut, kan visserligen vara principiellt riktigt, men bröte ej udden av anmärkningarna emot det nuvarande systemet och är i allt fall mindre erforderligt, om blott den tidrymd, varom nu är fråga, sättes tillräckligt lång.

I det avseendet hava ju under diskussionen i ämnet framkommit skilda förslag. Huru man än ställer sig härtill, torde det i regel kunna sägas erfordras en längre tid för avveckling av en fastighetsaffär än en affär, som avser värdepapper eller annan lösegendom. Utgår man härifrån, synes mig föreliggande förslag innebära en tillfredsställande lösning av frågan.

Vad jag nu yttrat ansluter sig ju närmast till inkomstskattebegreppets omfång. I förslaget till förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt har ock bland de indirekta allmänna bestämmelserna rörande inkomster inryckts ett stadgande, att såsom inkomst taxeras icke vinst å icke yrkesmässig försäljning av fast eller lös egendom, som tillfallit säljaren annorledes än genom köp eller byte eller ock av honom förvärvats genom köp eller byte och varit i hans ägo, om det är fast egendom, tio år eller därutöver, och eljest fem år eller därutöver.

Detta i 8 § förefintliga stadgande har sin motsvarighet i 7 §, där såsom inkomst av arbete upptagits bl. a. vinster av tillfällig natur, därunder inbegripen vinst å icke yrkesmässig försäljning av fast eller lös egendom, som förvärvats genom köp eller byte och varit i säljarens ägo, om det är fast egendom, under mindre än tio år och eljest under mindre än fem år.

Med anledning av en kammarrättens anmärkning mot sistnämnda bestämmelse bör denna kompletteras i syfte att närmare ange, att inkomsten å spekulations-

¹ Prop. 1910, nr 88, s. 103 o. f.

affärer under ett år utgör saldot mellan vinster och förluster samt att, om förlusterna äro större än vinsterna, beskattning icke äger rum.»

I fråga om begreppet kapitalförlust yttrade departementschefen närmast med anledning av anmärkningar av kammarrätten:

»Att, såsom kammarrätten ifrågasatt, angiva vissa normer för bedömandet av vad med kapitalförlust bör förstås, erbjuder otvivelaktigt åtskilliga vanskligheter. Försök därutinnan har visserligen gjorts i bevillningsförordningen. Men det torde hava varit mindre där givna ofullständiga anvisningar än de särskilda förhållandena vid varje förekommande fall, som i praxis varit bestämmande vid frågans lösning. På grund härav och då det hittills icke synes hava stött på några större svårigheter för taxeringsmyndigheterna att avgöra tvistiga spörsmål i hithörande ämne, torde det icke vara erforderligt att ännu så länge lämna ytterligare anvisningar i ämnet, helst desamma i allt fall icke kunna göras fullt uttömmande.»

Enligt 7 § 3) c) förordningen om inkomst- och förmögenhetsskatt skulle under inkomst av arbete beskattas bl. a. »vinster av tillfällig natur, därunder inbegripen vinst å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom, som förvärvats genom köp eller byte och varit i säljarens ägo, om det är fast egendom, under mindre än 10 år och eljest under mindre än 5 år, dock efter avdrag av möjligen liden förlust å andra likartade affärer». Enligt § 8 skulle realisationsvinster å egendom, som varit i säljarens ägo under längre tider än de nyssnämnda eller förvärvats på annat sätt än genom köp eller byte, däremot icke beskattas.

Enligt § 10 skulle avdrag från den samlade inkomsten få ske »för sådan förlust å den skattskyldiges verksamhet som ej är att hänföra till kapitalförlust».

Från skattepliktig vinst å realisationsaffär fick sålunda avdragas förlust å dylika affärer under året, men om förlustöverskott uppkom, fick detta ej avdragas från övriga inkomster. Beskattningen utsträcktes sålunda till att omfatta vinster även å realisationsaffärer utan spekulationssyfte, men i motsats till den av Davidson och 1897 års kommunalskattekommitté förfäktade uppfattningen medgavs icke effektiv avdragsrätt å nettoförluster å dylika affärer.

En huvudorsak till att 1910 års bestämmelse sålunda behandlade realisationsvinster och realisationsförluster på olikartat sätt, torde ha legat i den faktiska utvecklingen på fondmarknaden under denna tid.¹ Under perioden 1896—1913 var den allmänna prisnivån i Sverige liksom i hela Europa i stort sett stadd i stigande. Delvis i samband härmed skedde samtidigt i Sverige en mycket kraftig industriell uppblomstring. Till följd härav stego, trots ett par tillfälliga bakslag, aktievärdena i stort sett kraftigt under denna period. Vinster å aktieaffärer kommo därför att betydligt övertäga förluster därå. För det allmänna medvetandet kommo därför vinster å fondbörsaffärer att framstå såsom en sedvanlig, betydande inkomstkälla, som inte alltför mycket reducerades av understundom inträffade förluster. Det var då förklarligt att också skattelagstiftningen huvudsakligen kom att rikta upp-

¹ G. Åkerman: »Vår realisationsbeskattning.» Skrifter utgivna av Svenska bankföreningen. 69.

märksamheten på vinsterna och knappast alls på förlusterna. Efter kriget 1914—1918 blev visserligen den faktiska utvecklingen av aktievärdena en helt annan, men förkrigstidens skattelagstiftning rörande sådana affärer kom ändå att kvarstå.

I *Eiserman-von Wolckers* år 1917 avgivna förslag till kommunalskattelag¹ återfanns stadgandet i 1910 års författningar, att såsom intäkt skulle beskattas vinst å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom, som förvärvats genom köp eller byte och varit i säljarens ägo, fast egendom under mindre än tio år och lös egendom under mindre än fem år, likväl utan det i författningarna förekommande tillägget »dock efter avdrag av möjligen liden förlust å andra likartade affärer». Förslaget upptog, med syftning på såväl den föreslagna avkastningsskatten som den föreslagna supplementära kommunala inkomst- och förmögenhetsskatten, stadgandet att »varje särskild förvärvskällas avkastning skall uppskattas för sig, och må förty förlust å särskild förvärvskälla icke avdragas vid uppskattning av avkastningen utav annan förvärvskälla». I fråga om avkastningsskatten ifrågakommer ingen ytterligare avdragsrätt, men beträffande inkomst- och förmögenhetsskatten stadgas i förslaget vidare, att vid taxering av inkomst från summan av de uppskattade avkastningsbeloppen avdrag var medgivet för bl. a. »förlust, som särskild förvärvskällas årsresultat utvisar och som ej är att hänföra till kapitalförlust». I förslaget till anvisningar för taxeringen anförde de sakkunniga under rubriken »förlustavdrag», att avdrag för förlust inom förvärvskälla var medgivet, »när förlusten oavsett dess storlek prövas vara av sådan art, att man med vanlig förtänksamhet skäligen har att i den förvärvskälla, som i varje särskilt fall är i fråga, räkna med förlust av sådan beskaffenhet. Eljest skall förlusten anses såsom kapitalförlust».

Angående realisationsvinst yttrade de sakkunniga i motiveringen bl. a.²

»För de sakkunniga har det stått klart, att avkastningsbegreppet icke låter sig förlikas med realisationsvinst, som icke tillika har karaktären av spekulationsvinst. Icke desto mindre har det befunnits praktiskt lämpligt att enligt förslaget låta avkastningsskatt träffa all vinst å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom, som förvärvats genom köp eller byte och varit i säljarens ägo under viss tid, därvid de i nu gällande skatteförfattningar förekommande tidsbestämmelserna ansetts kunna i förslaget upptagas. Detta avsteg från ett strängt fasthållande vid avkastningsbegreppets principiella innebörd har tagits av skäl, som här uttryckligen fastslås, nämligen att det med hänsyn till svårigheterna vid förebringande av bevisning angående spekulationssyftet befunnits nödigt att presumera spekulationssyfte vid förvärvet, då förmögenhetsobjekt avyttras inom sålunda i förslaget angivna jämförelsevis korta tidrymd. Å andra sidan presumeras spekulationsyfte icke hava förelegat vid förvärvandet av förmögenhetsobjekt som längre tid stannat i förvärvarens ägo. Dessa presumtioner kunna icke göras till föremål för motbevisning. Förslaget ställer sig sålunda med en i viss mån förändrad motivering på samma standpunkt i nu förevarande hänseende som de nuvarande skatteförfattningarna.»

¹ Förslag till lag angående kommunal taxering och skattskyldighet, Stockholm 1917.

² Förslaget s. 371.

Under rubriken »skillnaden mellan förlust av omkostnadsnatur samt kapitalförlust» betonade de sakkunniga, att »förslaget låtit avdragsrätten generellt gälla beträffande varje förvärvskälla, inom vilken förlust av annat slag än kapitalförlust kan förekomma».

*Landéns förslag år 1917 till kommunalskattelag*¹ följde i nu ifrågakvarande hänseende 1910 års bevillningsförordning.

Det vid 1920 års riksdag framlagda förslaget till kommunalskattelag ställde sig i fråga om realisationsvinster och realisationsförluster på den förut gällande lagstiftningens ståndpunkt. Föredragande departementschefen uttalade vid föredragningen i statsrådet ingen annan motivering än att han ansåg gällande bestämmelser böra bibehållas.

1918 uppdrogs åt *inkomstskattesakkunniga* (landskamreraren Landén, regeringsrådet Waller och professor Wicksell) att jämte professor Davidson verkställa en grundläggande utredning angående själva inkomstbegreppets utformning. Wicksell skrev härvid bland annat »Inkomstbegreppet i skattehänseende och därmed sammanhängande frågor». Wicksell framhöll, att ett enhetligt inkomstbegrepp knappt kunde uppställas. Snarare torde man få vara beredd på att den tilltagande differentiering mellan olika slag av inkomster och inkomstdelar, som utmärkt de senare årtiondenas skattelagstiftning, kom att fortsättas även i framtiden. Den alltbehärskande differentieringen måste enligt Wicksells mening stå mellan socialt berättigad och socialt mindre berättigad respektive alldeles oberättigad inkomst, en synpunkt, som, ehuru nästan aldrig klart uttalad, enligt Wicksells uppfattning låg bakom hela den moderna skatteutvecklingen. Wicksell anförde:

»Sker en sådan differentiering i tillbörlig grad, blir det till slut kanske mera likgiltigt, om vissa intäktssarter även formellt uteslutas ur det allmänna inkomstbegreppet för att i fiskaliskt hänseende behandlas separat eller om även de upptagas i inkomstskattelagen men i särskilda paragrafer därav, vilka ju kunna innehålla vilka särbestämmelser eller förklausuleringar som man önskar. Om exempelvis realisations- eller andra dylika förmögenhetsvinster behandlas ur synpunkten av oförtjänta eller icke obetingat förtjänta intäkter, så blir en nästan nödvändig konsekvens, att *graden* av lyckovinst och därmed skattesatsens höjd utmätas efter vinstens förhållande till den ifrågakvarande förmögenhetsdelens förutvarande storlek — såsom i viss mån var fallet vid beskattningen av krigskonjunkturvinster. Men en sådan bestämmelse kan ju till nöds införas, även om skatt på realisationsvinster bibehålles såsom en del av inkomstskattelagen. Den skulle i så fall endast bilda en analogi till de bestämmelser, som redan gälla i fråga om aktiebolagsbeskattningen, vilken ju likaledes formellt ingår i inkomstskattelagen. (I varje fall borde man i följdriktighetens namn kräva, att *alla* dylika vinster blir beskattade, såsom fallet är [eller var] i de tyska hansastäderna Hamburgs, Bremens och Lübecks skattelagar. Det i den preussiska inkomstskattelagen och fordom i vår egen lagpraxis förekommande förbehållet om 'spekulationssyfte' förefaller skäligen irrelevant, och den hos oss numera antagna, godtyckliga tidsgränsen, fem resp. tio års innehav av egendomen i fråga, torde endast leda till att en eljest nödig eller nyttig omsättning uppskjutes till en olägligare tid för att undvika skatten.)»

¹ Betänkande om allmänna grunder för den kommunala skattereformen med utkast till lag om kommunal beskattning.

² SOU 1923: 70, s. 40 o. f.

Vidare framhöll Wicksell, att om oförtjänta förmögenhetsvinster över huvud blevo föremål för fiskalisk behandling, så borde såsom ett nödvändigt korrollarium, åtminstone vid statsbeskattningen, avdrag utan all inskränkning få ske för oförskyllda *förluster*.

»Det har aldrig lyckats mig — och jag fruktar icke heller någon annan — att komma på det klara med, hur den i våra skattelagar förekommande termen 'kapitalförlust' egentligen skall tolkas. I verkligheten synes den blott ha inneburit, att vid inkomstens beräkning en liten förlust fått avdragas i sin helhet, en stor däremot icke alls, vilket icke är mycket hugnesamt för den, som lidit en stor förlust.»

I sin uppsats *Om beskattningsnormen vid inkomstskatten*¹ yttrade Davidson i fråga om inkomstskatteförordningens »tillfälliga inkomster», att för bestämmande av gränsen mellan dem och s. k. kapitalvinster det låge nära till hands att uppställa på försök denna regel: så snart en verksamhetsart ingår i en yrkesmässig rörelse, skall även vinst å en enstaka yttring av dylik verksamhet betraktas såsom inkomst. Utförandet av uppdrag ingår såsom beståndsdel av advokatverksamhet, och därför bör intäkt av *tillfälliga* uppdrag betraktas såsom inkomst. Inköp av egendom, fast eller lös, i syfte att försälja den med vinst ingår i handelsrörelse, och därför bör även vinst av en enstaka handelstransaktion betraktas såsom inkomst. Davidson tillade dock, att det syntes honom tvivelaktigt, om denna regel kunde anses gälla. I fråga om den av skattelagstiftningen anlitade spekulationsynpunkten anmärkte Davidson, att beträffande vinst å köp och försäljning av egendom kunde det ej angivas något skäl, varför den, som medvetet begagnade sig av en konjunktur, skulle beskattas, under det att den, vilken frukten av konjunkturen tillföll, medan han satt med händerna i kors, gick fri från skatt. Davidson yrkade i anslutning till sin tidigare refererade uppfattning, att man såsom beskattningsnorm skulle välja den skattskyldiges samtliga vinster under året, alltså med inberäkning av förmögenhetsvinster och förmögenhetsförluster av alla slag, oberoende av åtkomstsättet för den ifrågavarande egendomen och av den tid som den skattskyldige innehåft densamma. En dylik beskattning skulle enligt Davidson mer än den nuvarande överensstämma med de skattskyldigas skatteförmåga, vilken vore den principiellt högsta beskattningsnormen. Davidson erinrade härvid om, att ett godtagande av förmögenhetsvinsten såsom beskattningsnorm skulle föra med sig bl. a. att alla värdestegringar i princip skulle inverka på beskattningen. Såsom huvudregel borde emellertid gälla, att beskattning skulle ske först då respektive ägodelar avyttrades. Vid beskattningen måste avdrag medgivnas för värdeminskning.

Under år 1923 framlade herrar *Landén* och *Waller* ett förslag till *inkomstskatteförordning*² åtföljt av motiv. Landén och Waller försökte att med bibehållande av de gällande principerna avhjälpa sakliga och tekniska brister i 1910 års förordning. Därvid ägnades stor uppmärksamhet åt reali-

¹ SOU 1923: 70 (särtryck ur Ekonomisk Tidskrift för 1922).

² SOU 1923: 69 och 70.

sationsvinstbeskattningen. I förslagets 7 § stadgades, att vid inkomstberäkningen skulle förvärvskälla och därur härflytande intäkter hänföras till någon av uppräknade inkomstgrupper, varibland »inkomst genom tillfälliga vinster», till vilken grupp hänfördes bl. a. vinst å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom, som förvärvats i huvudsakligt syfte att avyttras med vinst, dock endast om avyttringen skett inom tio år efter förvärvet (realisationsvinst). I 10 § stadgades, att vid inkomstberäkningen skulle i första hand för varje särskild förvärvskälla fastställas dels brutto-intäkterna och dels de omkostnader och utgifter, som däremot fingo gå i avdrag, ävensom att från summan av nettointäkterna från den skattskyldiges samtliga förvärvskällor avdrag (allmänna avdrag) fick äga rum, i den mån avdrag icke skett vid beräkning av nettointäkten från förvärvskälla, för bl. a. underskott, som uppkommit vid inkomstberäkningen för viss förvärvskälla.

Enligt anvisningarna till den föreslagna förordningen skulle realisationsvinst icke beskattas, när förvärvet av den avyttrade egendomen skett i och för kapitalplacering utan blott när förvärvet skett i spekulationssyfte. Beskattning av dylik vinst kunde ifrågakomma oavsett sättet för förvärvet eller avyttringen. Egendom, som förvärvats genom arv, testamente, gåva eller snarlika fång, kunde emellertid i regel icke anses hava förvärvats i spekulationssyfte. I fråga om andra förvärv skulle vid bedömandet av frågan, huruvida spekulationssyfte förelegat eller icke, gälla följande. Egendom, som förvärvats mindre än två år före avyttringen, skulle anses vara förvärvad i spekulationssyfte, där ej av omständigheterna framginge, att spekulationssyfte icke förelegat. Förvärv, som skett två år eller mera före avyttringen, ansågs icke hava skett i spekulationssyfte, där ej av omständigheterna framginge att spekulationssyfte verkligen förelegat. Hade mer än tio år förflutit mellan förvärvet och avyttringen, var vinsten icke skattepliktig, även om spekulationssyfte förelegat.

Bland omständigheter, som borde beaktas vid avgörande av frågan, huruvida spekulationssyfte förelegat, märktes egendomens beskaffenhet och dess användning under den tid, den skattskyldige innehafte densamma, den omständigheten att den skattskyldige innehafte egendomen blott obetydligt längre tid än två år eller att han hade för vana att bedriva affärer av ifrågasvarande art eller dylikt.

Hade icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom skett med förlust, och hade den avyttrade egendomen förvärvats i spekulationssyfte, fick förlusten (realisationsförlust) avdragas vid inkomstberäkningen. Prövningen av huruvida spekulationssyfte förelegat skulle ske efter samma grunder, som gällde för bedömandet av huruvida vinst på icke yrkesmässig avyttring var att anse såsom realisationsvinst, dvs realisationsförlust ansågs föreligga i det fall då, därest avyttringen i stället skett med vinst, vinsten skulle hava utgjort skattepliktig realisationsvinst.

De sakkunnigas förslag innebar en återgång till den före 1910 rådande praxis, enligt vilken spekulationssyftet var avgörande för beskattningen av

realisationsvinst. Oberoende av detta syfte skulle emellertid intäkt genom försäljning av egendom, som innehafts längre tid än tio år ej beskattas. Denna tidsbegränsning avsåg i motsats till gällande rätt såväl lös som fast egendom och motiverades med att det skulle bli svårt att beräkna vinsten, om längre tid förflutit mellan egendomens förvärv och avyttring.

De sakkunniga ville principiellt endast beskatta inkomst i trängre bemärkelse, varmed de avsågo inkomst, som härflöt ur produktiv verksamhet eller förvärvskällornas reguljära avkastning men icke ur deras avyttring. De sakkunniga bibehöll det oaktat såsom skatteobjekt vissa slag av realisationsvinster. Spekulative realisationsvinster hade sålunda likställts med de övriga mera egentliga förvärvskällorna, emedan för deras förvärvande »kräves en viss verksamhet från förvärvarens sida i syfte att skapa vinst». Det sålunda förvärvade och avyttrade kapitalet »förlorar därvid sin karaktär av förvärvskälla och framträder såsom en vara, varmed handel drives», och sådana transaktioner »kan det vara berättigat att i beskattningshänseende behandla såsom annan på vinst inriktad verksamhet».

Vidare anmärkte de sakkunniga, att det syntes vara självklart, att för den, som dreve handel med fastigheter eller värdepapper, vinsten på rörelsen i dess helhet måste betraktas såsom inkomst; en dylik handel vore liksom annan handel en produktiv verksamhet och hade sin stora nationalekonomiska betydelse. Men även den, som ehuru icke yrkesmässigt med en viss grad av regelbundenhet köpte och sålde värdepapper eller fastigheter, kunde anses lika med den yrkesmässiga spekulanten driva en produktiv verksamhet, och även för honom måste eventuell vinst å denna verksamhet betraktas såsom inkomst. Detta gjorde, att man icke utan vidare kunde säga, att vinsten å varje icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom uppkommit genom en sådan överflyttning av nationalförmögenhet från en till annan, vid vilken icke kunde uppkomma inkomst av natur att skapa nationalinkomst. Vinsten på vissa dylika avyttringar måste tvärtom anses häröra från en produktiv verksamhet och betraktas såsom inkomst. Huru gränsen borde dragas kunde vara svårt att avgöra. Enligt de sakkunnigas åsikt borde det avgörande vara, huruvida spekulations syfte förelegat eller icke.

Vad angår realisationsförlust yttrade de sakkunniga:

»Det har tidigare påpekats, att när man bestämmer en viss tidsperiod, inom vilken avyttring skall hava skett för att vinsten skall beskattas resp. förlusten få avdragas, det föreligger en viss fara för att de skattskyldiga skola inom den bestämda tidsperioden avyttra alla föremål som sjunkit i värde, men till tidsperiodens slut behålla alla föremål, som stigit i värde. Frestelsen härtill kvarstår utan tvivel jämväl vid antagandet av de sakkunnigas förslag, även om risken av ett sådant förfarande icke ur beskattningssynpunkt kan praktiskt taget anses särdeles stor. De verkliga spekulanterna torde i regel icke vänta i tio år med inhöstande av en vinst, och skulle någon, som gjort ett flertal placeringar, av vilka några stigit och andra sjunkit i värde, till tioårsperiodens slut behålla alla, som stigit, men före periodens slut avyttra alla, som sjunkit i värde, samt år efter år yrka avdrag för förlusterna under påstående, att förvärvet skett i spekulations syfte, torde detta hans påstående utan vidare kunna lämnas utan avseende.»

Vidkommande det föreslagna avdraget för underskott, som uppkommit vid beräkning av nettointäkt från viss förvärvskälla, framhöllo de sakkunniga, att enligt deras förutsättningar, jämlikt vilka alla såsom förvärvskällor behandlade inkomstgrupper skulle sinsemellan anses likställda vid beskattningen, dylikt avdrag avsåg även det underskott, som uppkommit i förvärvskällan »tillfälliga vinster».

Som motivering för förslaget, att nettoförlust å spekulationsaffärer skulle få avdragas från summan av övriga inkomstkällor anförde de sakkunniga följande:

»Det måste ligga i sakens natur och godtagas som en självklar sak att om en intäkt av visst slag anses i och för inkomstbeskattningen öka den skattskyldiges skatteförmåga och därför behandlas såsom inkomst, en förlust av likartad beskaffenhet bör anses minska skatteförmågan, och att därför vid inkomstberäkningen hänsyn också bör tagas till förlusten.»

Från denna huvudregel skedde enligt gällande rätt ett avsteg beträffande realisationsaffärer, i det att nettoförlust å sådana affärer ej fingo avdragas från summan av övriga intäkter. »Men detta avsteg torde» enligt de sakkunniga »dock hava varit i viss mån berättigat med hänsyn till det sätt, varpå frågan om beskattningen av realisationsvinster blivit löst i gällande skatteförordning. Om berörda inskränkningar icke funnits, skulle t. ex. en person, som inköpt ett flertal aktier, av vilka några stigit och andra fallit i värde, kunnat till femårsperiodens slut behålla alla aktier, vilka stigit, och först därefter avyttra dem, men däremot före femårsperiodens utgång avyttra alla aktier med sjunkande värde för att på detta sätt få avdraga förlusterna från sina övriga inkomster. Han skulle alltså på detta sätt fått åtnjuta avdrag för förlust av visst slag utan att behöva skatta för vinst av likartad beskaffenhet, vilket ej heller varit i överensstämmelse med den omnämnda regeln.»

Genom att utsträcka tiden för beskattning av spekulationsvinster till tio år skulle enligt de sakkunniga olägenheterna av en mera obegränsad avdragsrätt för spekulationsvinster minskas avsevärt.

En annan olägenhet hos gällande skatteregler påpekades av de sakkunniga, som anförde, »att de givna bestämmelserna om skattepliktens upphörande vid en viss tidpunkt efter förvärvet av den realiserade egendomen vad beträffar aktier och andra värdepapper under vissa konjunkturer orsakat en konstlad knapphet på dylika effekter med därav föranledd med hänsyn till det verkliga värdet oberättigad stegring av de salubjudna värdepapprens börsvärden och därefter inträdande naturlig nedgång i samma värden, då efter preskriptionstidens utgång nya mängder av värdepapper blivit utsläppta på marknaden.»

De sakkunniga ansågo, att de av dem föreslagna reglerna skulle minska nämnda olägenheter. »Enär den som köpt aktier i och för penningplacering, kan avyttra dem åtminstone efter 2 år utan att behöva riskera beskattning, synes han icke hava anledning att ligga på dem av hänsyn till beskattningen, och vad de verkliga spekulanterna beträffar, kommer utsträckningen av den tid, varunder skatteplikt föreligger, till tio år (från nuvarande fem) att minska lockelsen för dem att ligga på aktier i syfte att undgå beskattning.»

1921 års kommunalskattekommittés¹ år 1924 framlagda förslag till kommunalskattelag reglerade realisationsvinstbeskattningen i huvudsak i överensstämmelse med 1910 års lagstiftning. Till intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet hänfördes enligt 40 § intäkt, som skattskyldig haft av annan förvärvskälla än fastighet, rörelse och tjänst och som ej heller härflutit av kapital.» Hit räknas sålunda vinst å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom, som förvärvats genom köp eller byte och varit i säljarens ägo, om det är fast egendom, under mindre än tio år och eljest under mindre än fem år (realisationsvinst), intäkt genom tillfälligt bedriven vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet, ersättning, som idkare av rörelse eller yrke vid rörelsens eller yrkets överlåtelse till annan person kan hava betingat sig för utfästelse att ej utöva viss verksamhet, lotterivinst, intäkt av tillfälligt uppdrag, såsom uppdrag att förrätta bouppteckning, arvskifte, auktion, besiktning, värdering, skogsräkning med mera dylikt.» Från bruttointäkten fick avdrag göras bl. a. för förlust, som uppkommit vid eller genom verksamhet, som i 40 § avsågs. Underskott som uppkommit vid beräkning av skattskyldigs inkomst från *annan* förvärvskälla än tillfällig förvärvsverksamhet, fick enligt 42 §, i den mån underskottet är att hänföra till en kommun, avräknas å sådan hans inkomst, som skulle tagas till beskattning i samma kommun.

Kommittén erinrade i motiveringen om, att dess förslag att all den förvärvsverksamhet av tillfällig art, som skattskyldig utövat, skulle utgöra en och samma förvärvskälla innebar en viss ändring i gällande bestämmelser. Under ifrågavarande förvärvskälla skulle hänföras dels realisationsvinst och dels intäkt genom tillfälligt bedriven vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet, lotterivinst, intäkt av tillfälligt uppdrag m. m. allt karakteriserat av att intäkterna voro att räkna såsom tillfälliga. Enligt gällande bestämmelser skulle visserligen, därest skattskyldig under beskattningsåret åtnjutit flera beskattningsbara realisationsvinster, dessa räknas såsom härflutna av en enda förvärvskälla, så att förlust, som uppkommit vid annan likartad realisationsaffär, fick avräknas från realisationsvinsterna, men övrig tillfällig förvärvsverksamhet skulle anses såsom särskild förvärvskälla, från vars intäkter förlust å realisationsaffär icke fick avräknas. Kommittén ansåg mera praktiskt att låta alla skattskyldigas tillfälliga förvärvsverksamhet utgöra *en* förvärvskälla i stället för att uppdelas verksamheten å särskilda förvärvskällor medelst en gräns av så pass godtycklig art som den för närvarande uppdragna. För den skattskyldige måste det förefalla obilligt, att han icke fick avräkna förlust å realisationsaffär från exempelvis lotterivinst.

Vid behandlingen av frågan om underskott å förvärvskälla yttrade kommittén: »Underskott å förvärvskällan tillfällig förvärvsverksamhet är att räkna till kapitalförlust och bör följaktligen ej ifrågakomma till avdrag från inkomst av annan förvärvskälla».

¹ SOU 1924: 53.

Det av presidenten *Peterson* år 1925 uppgjorda *förslaget till förordning angående inkomst- och förmögenhetsskatt*¹ upptog i tillämpliga delar samma lösning som kommunalskatteskommitténs förslag.

I propositionen vid 1927 års riksdag med förslag till kommunalskattelag förordade vederbörande departementschef i huvudsak bibehållande av gällande bestämmelser samt anförde därvid följande:²

»För uppslaget att undantaga lotterivinster och realisationsvinster från inkomstbeskattningen och anordna en särskild beskattning av desamma tala otvivelaktigt vissa skäl, såsom att den för beskattningen av inkomst gällande progressionen icke är i allo lämplig för beskattningen av dylika vinster samt att den nuvarande tidsbegränsningen i fråga om realisationsvinster medför en mycket tvär övergång, i det att en vinst blir antingen helt skattepliktig eller, om kanske blott några få dagars tid ytterligare förflutit, helt skattefri. En omläggning av beskattningen i förevarande avseende kan emellertid givetvis icke ske i frågans nuvarande läge. Någon utredning angående den skatteform, som borde träda i stället för den nuvarande, föreligger nämligen ej. Vid dylikt förhållande torde beskattningen av lotterivinster och, under vissa förutsättningar, realisationsvinster fortfarande böra ingå såsom ett led i inkomstbeskattningen.

Vad angår de förutsättningar, under vilka realisationsvinst skall beskattas, kan jag icke biträda de sakkunnigas förslag att göra beskattningen av realisationsvinst beroende av att spekulationssyfte faktiskt förelegat vid förvärvet av den avyttrade egendomen. En bestämmelse sådan som den av de sakkunniga föreslagna skulle säkerligen medföra svårigheter vid tillämpningen. Ur praktisk taxeringssynpunkt måste det vara att föredraga att, såsom enligt nuvarande lagstiftning, göra skatteplikten beroende av dels beskaffenheten av det fång, varigenom egendomen förvärvats, och dels den tid, som förflutit mellan förvärvet och avyttringen. Något skäl att utsträcka skatteplikten utöver vad nu gäller synes mig icke förefinnas, men jag har ansett lagfästade böra ske av den hittills tillämpade praxis att beskatta realisationsvinst vid avyttring av egendom, som förvärvats genom fång, som är att jämställa med köp eller byte. I samband härmed har den redaktionella ändring vidtagits, att uti 35 §, som handlar om intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet, angivas de förutsättningar, under vilka vinst å icke yrkesmässig avyttring är skattepliktig, under det att i 19 § blott föreskrives, att dylik vinst är skattefri i de fall, då densamma icke jämlikt 35 § är skattepliktig.

På sätt jag nyss berört böra i överensstämmelse med vad nu gäller lotterivinster beskattas såsom inkomst. Undantag synes dock böra göras för det fall, att den skattskyldiges vinster — varmed givetvis avses bruttobeloppen utan avdrag av omkostnader för lottköp m. m. — under året uppgått till blott ett ringa belopp, förslagsvis mindre än 100 kronor. En beskattning av smärre vinster, särskilt varuvinster, lär knappast hava det stöd i det allmänna rättsmedvetandet, att deklaration av dylika vinster kan sägas allmänt förekomma. Under dylika förhållanden finner jag det lämpligare att uttryckligen undantaga nämnda smärre vinster från beskattning men i stället göra beskattningen av större vinster mera effektiv genom att för anordnare av lotteri stadga viss plikt att lämna uppgifter till taxeringen.»

År 1928 antogs nu gällande *kommunalskattelag och förordning om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt*.³ Bestämmelserna i dessa skatteförfattningar anslöto sig beträffande realisationsvinstbeskattningen närmast till förut gäl-

¹ Förslag till förordning angående statlig inkomst- och förmögenhetsskatt jämte motiv (SOU 1925: 10).

² Prop. 1927: 102, s. 346.

³ Prop. 1928, nr 213 och 218.

lande rätt men togo viss hänsyn till de synpunkter, som framkommit i kommunalskatteskommitténs och presidenten Petersons förslag. Den allmänna avdragsrätten avsåg även underskott, som uppkommit i förvärvskällan »tillfällig förvärvsverksamhet», dock med undantag för underskott å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom ävensom deltagande i lotteri. Realisationsförluster fingo kvittas endast mot inkomster av sist berörda slag. Vid riksdagsbehandlingen år 1928 blev rätten till avdrag för realisationsförlust starkare begränsad än som av Kungl. Maj:t föreslagits. Enligt propositionen skulle icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom tillsammans med deltagande i lotteri bilda *en* förvärvskälla oavsett den avyttrade egendomens belägenhet. Riksdagen beslöt emellertid, att icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom ävensom deltagande i lotteri skulle utgöra en särskild förvärvskälla »inom var kommun för sig» och i följd härav realisationsförlust finge kvittas mot realisationsvinst endast försåvitt de hänförde sig till en och samma kommun. Realisationsförlust å fastighet i annan kommun än hemortskommunen skulle alltså få avdragas allenast från realisationsvinst å fastighet, belägen i samma kommun, samt realisationsförlust å fastighet i hemortskommunen eller å annan egendom än fastighet få avdragas allenast från realisationsvinst å fastighet i hemortskommunen eller å annan egendom än fastighet eller från lotterivinst.

Till inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet hänfördes enligt 35 § kommunalskattelagen »vinst å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom, som förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång och varit i den skattskyldiges ägo, om det är fastighet, under mindre än tio år och eljest under mindre än fem år (realisationsvinst), ävensom lotterivinst, där est densamma icke jämlikt 19 § är frikallad från beskattning».

I 36 § kommunalskattelagen stadgades vidare, att »från bruttointäkten av tillfällig förvärvsverksamhet må avdrag göras för omkostnader, såsom för . . . förlust, som uppkommit i förvärvskällan». Med uttrycket »förvärvskällan» menades därvid enligt anvisningarna till 18 § punkt 6 och 36 § punkt 3 ej hela intäkten av tillfällig förvärvsverksamhet utan blott den icke yrkesmässiga avyttringen av ifrågavarande egendom. (Härvid bortses från vissa därmed sammanflätade bestämmelser om deltagande i lotteri.) Överstego förlusterna för året samma års vinster, så fick jämlikt 46 § 1 mom. det uppkomna underskottet ej avdragas från den skattskyldiges inkomst i övrigt. Realisation av fast egendom inom en kommun utgjorde därjämte för kommunalskattens vidkommande en särskild förvärvskälla och eventuell förlust därå fick därför ej avdragas från realisationsvinster eller andra förvärvskällor inom annan kommun. Ej heller får en nettoförlust under ett år avdragas från realisationsvinst under ett följande år.

År 1930 vidtogs, samtidigt som nämnda bestämmelser i redaktionellt hänseende jämkades, den ändring i avdragsrätten för realisationsförlust, att vid *statsbeskattningen* dylik förlust skulle få avdragas även från realisationsvinst, som uppkommit i förvärvskälla, hänförlig till annan kommun än den, till vilken den förvärvskälla hörde, i vilken förlusten uppkommit. Genom

denna ändring återfick rätten till avdrag för realisationsförlust, såvitt angår statsbeskattningen, samma omfattning som före 1928 års skatteförfattningar, men beträffande den kommunala inkomstskatten kvarstod den år 1928 beslutade begränsningen av avdragsrätten.

1928 års bolagsskatteberedning behandlade i sitt år 1931 avgivna betänkande¹ även frågan om realisationsvinstbeskattningen. Beredningen lämnade först en sammanfattning av olika skäl för och mot gällande regler. Beredningen anförde sålunda:

»Den kritik, som i olika avseenden riktats mot de svenska bestämmelserna i förevarande ämne, särskilt från representanter för affärlivet, har i första hand tagit sikte på den i fråga om vinst vid försäljning av lös egendom fastställda gränserna av fem år. Genom en olycklig tillfällighet har här, förmenar man, i lagstiftningen införts en tidsgräns, som är så illa avvägd som möjligt. Den är både för kort och för lång. Den är kort nog för att vederbörande skall tycka sig kunna vänta ut densamma i avsikt att dymedelst söka undvika en vinstbeskattning. Den är lång nog för att dess användande skall lägga ett skadligt band på effektmarknadens rörlighet. Bestämmelsen fastläser den svenska fondhandeln och utgör ett hinder för dess utveckling och framför allt för dess möjlighet att på ett nöjaktigt sätt återspegla det svenska näringslivets läge och utveckling. I nuvarande tid är detta, säges det, så mycket mera olägligt, som en förtroendeingivande och smidig fondbörs får anses vara en bland förutsättningarna för att vi skola kunna hoppas att i vårt land behålla de skattekällor, som utgöras av de stora svenska företagen med internationella arbetsfält.»

Därefter övervägde beredningen olika alternativ till lösning av spørsmålet och tog då först upp till diskussion realisationsvinsternas befriande från inkomstbeskattning, m. a. o., att de under alla omständigheter skulle behandlas såsom kapitalvinst, vilket syntes förutsätta att realisationsförlusterna alltid skulle betraktas såsom kapitalförlust. Beredningen ansåg det antagligt, att ett dylikt system skulle öka fondhandelns rörlighet och att det jämväl skulle verka utjämnande på marknaden med hänsyn till såväl tillförseln till densamma som dess prisrörelser. Ett annat skäl, som åberopats till förmån för skattefrihet sammanhängande med finanslivets alltmer utpräglade internationella karaktär. Det hade visat sig, att aktier, som förvärvats av företag och koncerner av internationell beskaffenhet, sökte plats för förvaring av värdepapper i länder utan realisationsbeskattning; sålunda torde sådan överflyttning av värdepapper hava skett till för ändamålet bildade förvaltningsbolag i Holland.

Beredningen fann emellertid även vägande skäl tala mot realisationsvinstbeskattningens fullständiga borttagande. Kommittén anförde såsom sådant skäl, att de affärer, varom här vore fråga, i stor utsträckning hade utpräglat spekulationssyfte och att det icke kunde anses vara med inkomstbeskattningens anda överensstämmande, att vinster på sådana slags affärer under alla förhållanden skulle lämnas obeskattade.

¹ SOU 1931: 40, s. 315.

Beredningen diskuterade därefter den motsatta ytterligheten, d. v. s. att realisationsvinsterna under alla omständigheter skulle beskattas. Till förman för detta alternativ ansåg beredningen tala den enkelhet, som en på sådant sätt ordnad beskattning kunde antagas erbjuda i jämförelse med den svenska lagstiftningens gällande regler. Det kunde väl även antagas, att en dylik beskattning i allmänhet skulle, liksom den fullständiga skattefriheten, vara ägnad att bättre än våra gällande regler öva ett utjämnande inflytande på fondmarknaden. Gentemot en sådan undantagslös beskattning kunde emellertid enligt beredningen anföras bl. a., att densamma även om den vid första påseendet syntes enkel, i själva verket till följd av sin saknad av varje tidsbegränsning var ägnad att åstadkomma synnerliga svårigheter för såväl de skattskyldiga som taxeringsmyndigheterna vid bestämmandet av vinstens storlek, då betydande tid förlupit mellan förvärvet och avyttringen, i synnerhet om under denna tid affärer skett med flera aktier i samma bolag. Vinstberäkningen skulle ytterligare försvåras, om under tiden nyemissioner förekommit, i vilka den skattskyldige tagit del genom egen teckning eller genom avyttring av teckningsrätt. Mot en dylik beskattning borde vidare erinras, att den var ägnad att i stor utsträckning verka alltför strängt och giva alltför orättvisa resultat, i det att även transaktioner, som reellt voro allenast kapitalomflyttning, skulle drabbas av beskattning. Åtgärden skulle i själva verket innebära ett införande å detta begränsade område av förmögenhetsvinsten i stället för inkomsten såsom beskattningsnorm. Om därjämte avdrag för realisationsförlust möjliggjordes utan avseende å huru länge den avyttrade egendomen innehafts, bleve lätt nog följden att avdrag komme att ske även för verkliga kapitalförluster.

Om man skulle finna övervägande skäl tala för en ändring av gällande regler, ansåg beredningen, att det måhända låg närmast till hands att återgå till den tidigare lagstiftningen eller rättstillämpningen genom att låta försäljningens syfte vara avgörande för skattskyldighetens inträdande och i lagen giva tydligt uttryck häråt. Om kort tid förflutit mellan förvärv och avyttring, borde spekulationssyfte presumeras, men denna presumptionstid borde för lös egendoms vidkommande helst göras mycket kort, t. ex. tre månader, såsom vore gällande i Tyskland. Vid längre innehavstid borde realisationsvinst beskattas blott där det av omständigheterna framginge, att spekulationsavsikt förelegat. En särskilt viktig sådan omständighet vore den, att den skattskyldige haft för vana att göra dylika affärer utan att desamma kunde anses påkallade såsom led i en normal förmögenhetsförvaltning. Beredningen påminde emellertid om svårigheterna för såväl taxeringsmyndigheterna som de skattskyldiga att bestämma, huruvida spekulationsavsikt verkligen förelegat, samt om de ojämnheter i rättstillämpningen som till följd härav skulle kunna uppstå. Beredningen hänvisade till vad 1897 års kommunalskattekommitté härutinnan anförde i sitt tidigare återgivna uttalande.

Beträffande avdrag för realisationsförluster anförde beredningen:¹

¹ SOU 1931: 40, s. 317.

»Den andra huvudinvändningen mot vår gällande lagstiftning på området avser dess behandling av realisationsförluster. Till skillnad från vad i allmänhet gäller är avdragsrätten för dem begränsad inom den särskilda förvärvskällan, vilket betyder att avdrag för realisationsförlust praktiskt taget ifrågakommer endast i fall och i mån skattepliktig realisationsvinst föreligger under samma beskattningsår. Denna begränsning av avdragsrätten har från början ej klart motiverats men lär vara förestavad av praktiska skäl. De kommittéer och sakkunniga, som velat taga realisationsvinster under beskattning endast då spekulationssyfte påvisats eller finge antagas föreligga, hava emellertid dragit konsekvensen av denna ståndpunkt och därför i här ifrågavarande avseende under motsvarande förutsättning behandlat realisationsförlust efter samma regler som realisationsvinst.

De skäl, som kunna åberopas till förmån för en begränsning av förlustavdragen, hänföra sig närmast till det förhållandet, att beskattning ej kan avse annat än realiserade vinster. Det är ofta synnerligen enkelt att i händelse av värdepminskning å en tillgång verkställa en realisation, varigenom förlusten blir avdragsgill, medan vederbörande underlåter att vid värdestegring företaga motsvarande åtgärd för att få denna beskattad. Verklig korrespondens mellan vinster och förluster beträffande detta område föreligger följaktligen icke, och härigenom bortfaller förutsättningen för medgivande av fulla förlustavdrag. Om en utsträckt avdragsrätt infördes, skulle personer, som innehade under en högkonjunktur inköpta aktier med sedermera mycket reducerat värde, kunna taga sig före att årligen realisera en lämplig post dylika aktier och dymedelst åstadkomma en förlust att använda för minskning av årets beskattningsbara inkomst. Man befarar t. o. m. att över huvud taget innehav av aktier, som sedan förvärvet sjunkit i värde, skulle kunna när som helst utnyttjas på dylikt sätt, därvid ju ingenting skulle hindra den skattskyldige, om han hyste förtroende till aktiernas framtid, att omedelbart efter försäljningen av dem till samma pris som försäljningspriset inköpa en lika stor post dylika aktier som den försålda. Det erinras vidare från beskattningsmyndigheternas sida, att vad som föregår inom förvärvskällan 'tillfällig förvärvsverksamhet' av naturliga skäl är ganska svårtillgängligt och att det icke torde vara sällsynt, att även realiserade vinster av dylik verksamhet undgå beskattning, under det att förlusterna hava en helt annan benägenhet att träda i dagen. Av denna anledning tillrådes varsamhet i fråga om rätten till avdrag för förluster.

Givet är, att de nu anförda skälen mot att giva realisationsförlusten enahanda behandling i beskattningsavseende som realisationsvinsten minska i betydelse i samma mån som den för skattskyldigheten relevanta tidrymden mellan köpet och försäljningen förkortas. Vad särskilt angår den nyssnämnda på konjunkturväxlingarna grundade farhågan må erinras om att densamma i Norge vid lågkonjunktorens inträdande föranledde den lagändring, vilken ovan omtalats.»

Den åsyftade lagändringen i Norge innebar, att realisationsvinst å försäljning av värdepapper annorledes än i rörelse icke beskattades såsom inkomst och att avdrag för förlust på sådan försäljning icke medgavs.

Beredningen förklarade sig icke hava kommit till en bestämd och enhetlig uppfattning angående behövligheten av eller riktningen för den gällande lagstiftningens ändrande. Härtill hade jämväl bidragit, att hos representanter för den finansiella erfarenheten, med vilka beredningen sökt samråd, meningarna icke varit helt samstämmiga angående de här avsedda skattereglernas betydelse med hänsyn till näringslivet.

Beredningens betänkande föranledde på denna punkt icke någon åtgärd.

Över betänkanudet avgavs emellertid ett yttrande av *bank- och fondinspektionen*. Inspektionen underströk¹ mer bestämt de anmärkningar, som beredningen riktat mot de nu gällande reglerna, och menade att dessa regler i ofta betänklig grad vore hindrande för kapitalbildning och kapitalbevaring. Inspektionen förordade därför bestämt reformer av den karaktär, som beredningen mera villkorligt och tveksamt föreslagit. Om vinst framträdde vid aktieförsäljning men tillsammans med det lösgjorda kapitalet åter investerades i andra objekt, så hade enligt inspektionens mening blott en omplacering av existerande kapital ägt rum, vilken det knappast funnes skäl att beskatta. Om däremot vinsten inte omplacerades utan till större eller mindre del konsumerades, funnes skäl till en motsvarande vinstbeskattning. Härmed förde inspektionen fram ett argument, som förut inte uttalats i officiella handlingar, men som dock torde ha legat bakom de flesta yrkandena om spekulationsvinsters beskattning. Därvid torde man nämligen i allmänhet ha tänkt sig, att spekulationsvinster i motsats mot rena placeringsvinster i stort sett inte bruka omplaceras utan konsumeras. När kapitalvinster sparas och placeras, ge de ju upphov till årliga avkastningar, som beskattas, och även om vinsterna inte ursprungligen beskattats vid sin uppkomst, ge de då upphov till senare beskattning. Om obeskattade vinster mera omedelbart konsumeras, bli de däremot inte föremål för någon beskattning alls. Argumenten för beskattning av tillfälliga förmögenhetsvinster få därför en särskild skärpa, när det rör sig om sådana vinster som konsumeras. Nu kunna ju visserligen rena spekulationsvinster inte sällan helt eller delvis komma att sparas, men i stort sett konsumeras de dock säkerligen i vida större utsträckning än rena placeringsvinster. Argumentet att spekulationsvinster böra beskattas, emedan de i stor utsträckning konsumeras, äger därför i verkligheten en viss riktighet. De svenska lagarnas sätt att anordna realisationsvinstbeskattningen har inom nästan alla de kretsar, som träffats därav, betraktats som avgjort orimlig och orättvis, och man måste nog säga att denna uppfattning har haft mycket fog för sig. Till följd av konjunkturväxlingarna ha för de aktiesäljande personerna vissa grupper av år nästan uteslutande utmärkts av vinster och andra årsgrupper nästan uteslutande utmärkts av förluster. Eftersom alla vinstårens nettovinster beskattats, ha de skattskyldiga med rätta uppfattat det som en stor obillighet, att de inte tilldelats avdragsrätt av något slag för förlustårens nettoförluster. Denna stämning har lett till att realisationsvinster i stor utsträckning inte deklarerats och sålunda undandragits beskattning. På grund av bristande kontroll har detta varit möjligt, särskilt för korttidsaffärerna.

För att hindra ett sådant förfarande vidtogs genom förordning den 31 maj 1935 den ändringen i bestämmelsen i 52 § taxeringsförordningen om skyldighet för vissa verk och myndigheter att lämna för taxering erforder-

¹ Enligt referat i G. Åkermans »Vår realisationsvinstbeskattning», s. 8 och 9.

liga uppgifter, att vid uppgiftspliktens fullgörande skulle iakttagas de närmare föreskrifter som kunde av Kungl. Maj:t meddelas. Sedermera har Kungl. Maj:t på framställning av överståthållarämbetet genom brev den 12 februari 1937 till bank- och fondinspektionen ålagt inspektionen att tillhandahålla avräkningsnotor rörande fondaffärer för taxeringsmyndigheternas granskning. Detta tillhandahållande av avräkningsnotor sker på så sätt, att överståthållarämbetet genom sina egna tjänstemän med ledning av avräkningsnotorna å inspektionen verkställer stickprovsundersökning angående försäljningssummor för fondpapper. I den mån de därvid erhållna uppgifterna avse skattskyldiga, som ej äro bosatta i Stockholm, översändas uppgifterna till vederbörande länsstyrelse.

I motioner vid 1939 års *lagtima riksdag*¹ hemställdes, att riksdagen måtte i skrivelse till Kungl. Maj:t anhålla om utredning rörande bland annat viss ifrågasatt omläggning av realisationsvinstbeskattningen. Motionärerna framhöllo därvid följande:

»Enligt gällande bestämmelser får en vid försäljning av värdepapper uppkommen vinst ej reduceras med tidigare års förluster å liknande affärer. I det stora flertalet fall torde på lång sikt ingen nettovinst uppkomma av dylika affärer utan vinster och förluster i regel taga ut varandra. De nuvarande bestämmelserna om beskattning av realisationsvinst äro emellertid icke blott stötande för rättskänslan utan kunna även verka hämmande på investeringsverksamheten. En person, som placerat riskvilligt kapital i ett företag under sådana förhållanden, att hans placering medför vinst, blir nämligen obenägen att före den i lagen föreskrivna femårsperiodens utgång taga ut och flytta det i företaget investerade kapitalet till annat företag, som är i behov därav. Den ifrågavarande femårstiden bör därför avsevärt förkortas eller också bör skatteplikten göras beroende av om spekulationsavsikt kan anses ha förelegat vid tidpunkten för inköpet. Behålles den nu gällande femårstiden, bör kvittning mellan vinster och förluster, som uppkommit under denna tid, medgivas.»

På hemställan av bevillningsutskottet lämnades motionerna av riksdagen utan åtgärd. Bevillningsutskottet anförde i sitt över motionerna avgivna betänkande², att enligt vad utskottet hade sig bekant överläggningar skulle inledas mellan regeringen och representanter för näringslivet beträffande möjligheterna och formerna för ett samarbete på det ekonomiska området samt att utskottet förutsatte, att jämväl de i motionerna framlagda förslagen därvid komme att bli föremål för närmare omprövning.

Jämväl i motioner vid 1940 års *lagtima riksdag*³ berördes frågan om realisationsvinstbeskattningen. Syftet med dessa motioner var, att skattskyldig vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet, annan fastighet, rörelse och tillfällig förvärvsverksamhet skulle förklaras berättigad att från vinst avdraga förlust i samma förvärvskälla vid taxering olika beskattningsår. Den tid, inom vilken sådant avdrag skulle få ske, föreslogs till 5 år. Motionärer-

¹ Nr 85 i första kammaren av herrar Nordenson och Sylwan samt nr 315 i andra kammaren av herrar Lundell och Lundberg.

² Bet. 1939, nr 5.

³ Motion nr 68 i första kammaren av herr Nordenson och nr 125 i andra kammaren av herr Andersson i Norrköping.

na framhöllo i anslutning härtill, att ett genomförande av principen om kvittning mellan vinster och förluster erbjöde den fördelen, att samma princip kunde tillämpas vid icke yrkesmässig försäljning av lös egendom. Enligt motionärernas mening skulle därigenom en väsentlig förbättring åstadkommas i de nu gällande bestämmelserna om beskattning av realisationsvinst. Nämnda bestämmelser syntes även i andra hänseenden vara i behov av översyn, som lämpligen borde verkställas i detta sammanhang.

På bevillningsutskottets hemställan¹ beslöt riksdagen skrivelse till Kungl. Maj:t med anhållan om utredning angående det i motionerna berörda spörsmålet om rätt att vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet, annan fastighet, rörelse och tillfällig förvärvsverksamhet från vinst avdraga tidigare års förlust i samma förvärvskälla.

En utvidgning av inkomstbegreppet skedde genom författningsändringar vid 1938 års riksdag. Fri avskrivningsrätt för värdeminskning å inventarier medgavs aktiebolag, ekonomisk förening m. fl. (anv. p. 4 till 29 § kommunalskattelagen). 1936 års skattekommitté anförde härom bl. a.:²

»En förutsättning för att friare avskrivningsrätt skall kunna medgivas är uppenbarligen en sådan utformning av lagstiftningen att i tidernas längd ej större avdrag får ske än för den totala kostnaden för tillgången. Därest tillgången avyttras, bör, om man bortser från under tiden nedlagda kostnader, avdraget ej hava överstigit skillnaden mellan anskaffnings- och avyttringskostnaden. Har avskrivning skett med mer än som svarar mot den verkliga värdeminskningen och sker sedermera avyttring av tillgången, därvid bokföringsmässig vinst uppstår, bör följaktligen, oavsett tiden för innehavet m. m., åtminstone så mycket av denna beskattas som svarar mot de återbekomna avskrivningarna. Motsvarande avdrag i händelse av förlust medgives redan enligt gällande bestämmelser genom det s. k. utranteringsavdraget såsom engångsavdrag för vad som återstår oavskrivet av anskaffningskostnaden. En ur vissa synpunkter mera följdriktig lösning av ifrågavarande problem erhålles emellertid, om man vid avyttring av tillgång för stadigvarande bruk beskattar ej blott återbekomna förut avskrivna belopp utan alla försäljningsvinster i deras helhet, oavsett tiden för innehavet, men å andra sidan i motsvarande fall medger avdrag för avyttringsförluster; denna senare avdragsrätt innefattar dock vad angår inventarier och likartade tillgångar knappast någon nyhet, då det gällande utranteringsavdraget torde inkludera en praktiskt taget fullständig avdragsrätt.»

I *Betänkande med allmänna riktlinjer för åstadkommande av tidigare inbetalning av utskylder* framhåller utredningsmannen, skattedirektör Sandström, bl. a.:³

»Det bör emellertid framhållas, att vid en omläggning av uppborädsförfarandet på sätt här föreslagits de nu gällande bestämmelserna angående realisationsvinsters beskattning skulle vålla betydande svårigheter...

Vidare måste den nuvarande realisationsvinstbeskattningen anses äga en föga gynnsam inverkan i fråga om kommunernas skatteunderlag. Beträffande detta skatteunderlag kräver ju hänsynen till en sund ekonomisk förvaltning en viss stabilitet, helst givetvis en ökning i skatteunderlaget men ingalunda snabba och starka förskjutningar i detsamma uppåt eller nedåt. En större realisationsvinst, utfallen

¹ Bet. 1940, nr 39.

² SOU 1937: 42, s. 229.

³ SOU 1941: 5, s. 264.

inom framför allt en mindre kommun, medför emellertid just en dylik kraftig förskjutning uppåt av skatteunderlaget för att som regel ett senare år åtföljas av en lika stark tillbakagång. Detta förhållande förorsakar återigen betydande skiftningar i fråga om uttaxeringen inom kommunerna, vilket skulle ofördelaktigt inverka vid bestämmandet av den andel, varmed kommunerna enligt föreliggande förslag skulle bliva delaktiga i de vid inkomstkällan uppburna skatteintäkterna. Vad senast anförts torde i varje fall kunna berättiga till ett övervägande, huruvida realisationsvinsterna och därmed i beskattningshänseende likställda lotterivinster äro lämpliga objekt för den kommunala beskattningen.

Det torde för övrigt även kunna ifrågasättas, om ett inrymmande av vinster av förevarande slag inom den ordinarie inkomstbeskattningens ram över huvud taget kan anses utgöra en lämplig anordning, detta framför allt med hänsyn till progressiviteten vid den statliga beskattningen. I detta sammanhang må här erinras om att den år 1928 tillkomna särskilda beskattningen av vissa lotterivinster just föranletts av önskemålet att från progressiv beskattning undantaga tillfälliga vinster. Sålunda framhölls i den vid 1927 års riksdag väckta motionen I: 114, där tanken på en särskild beskattning av lotterivinster ursprungligen blev framförd, att man vid utmätande av den för vanliga inkomster tillämpade progressiva skatteskalen helt visst mera tagit sikte på den skatteförmåga, som grundade sig på en år efter år någorlunda regelbundet återkommande inkomst, än på tillfälliga vinster. Samma synpunkt uttalades även i 1928 års kommunalskatteproposition. Departementschefen framhöll nämligen i motiveringen för den föreslagna beskattningen av vissa lotterivinster, att denna särskilda beskattning skulle medföra även den fördelen, att vinsterna icke komme att träffas av den för dem icke avsedda progression, som gäller vid inkomstbeskattningen. Dessa synpunkter torde måhända med lika fog kunna åberopas jämväl i fråga om realisationsvinster och sådana lotterivinster, som enligt nuvarande bestämmelser ej äro underkastade beskattning i särskild ordning; i synnerhet beträffande lotterivinsterna måste ju framstå såsom egendomligt, att vinster i olika slag av lotterier bliva i beskattningshänseende behandlade olika, allt eftersom vinsterna utgå i penningar eller i ekvivalenter till motsvarande värde. Det torde vidare kunna sägas, att det år 1928 anförda skälet för en särskild, proportionell beskattning numera fått ökad styrka, eftersom progressiviteten i skatteskalorna vid inkomstbeskattningen nu är avsevärt starkare än den var år 1928.

Utredningsmannen vill fördenskill — och därvid med hänsyn framför allt till den nuvarande ordningens oförenlighet med en preliminär uppbörd vid inkomstkällan — för sin del föreslå, att beskattningen av realisationsvinster och sådana lotterivinster, där skatten ej redan nu uttages vid källan, utbrytes ur inkomstbeskattningens ram. Omhänderhavandet av denna beskattning synes i stället kunna läggas å länsstyrelserna på sätt redan nu är fallet beträffande beskattningen av gåvor.

I fråga om de materiella reglerna för beskattning av realisationsvinst anser sig utredningsmannen icke hava anledning att däri föreslå någon ändring. Vad särskilt angår den mycket diskuterade frågan om rätt att från realisationsvinst avdraga realisationsförlust under ett tidigare beskattningsår, må här endast framhållas, att införandet av en sådan avdragsrätt synes kunna möta betänkligheter, särskilt i nuvarande statsfinansiella läge. En dylik avdragsrätt skulle nämligen, såsom jämväl uttalats av inkomstskattesakkunniga och bolagsskatteberedningen, i viss mån möjliggöra för den skattskyldige att själv reglera beskattningen på så sätt att förluster väl bleve avdragsgilla, medan däremot vinster undginge beskattning.»

Av redogörelsen för *yttrandena* över sistnämnda betänkande inhämtas följande.¹ Utredningsmannens förslag att beskattningen av realisationsvinster

¹ Bilaga 21 till en av borgmästaren J. Laurin avlämnad PM angående skatteavdrag å vissa slag av inkomster, s. 140.

och vissa lotterivinster skulle utbrytas ur inkomstbeskattningens ram för att i stället handhavas av länsstyrelserna i likhet med gåvobeskattningen har i flertalet yttranden avstyrkts eller föränlett betänkligheter. Mot förslaget uttala sig sålunda kammarrätten, länsstyrelserna i Stockholms, Uppsala, Södermanlands, Östergötlands, Jönköpings, Blekinge, Älvsborgs, Örebro, Västmanlands, Jämtlands, Västerbottens och Norrbottens län samt Svenska stadsförbundets styrelse.

»Kammarrätten yttrade, att en överflyttning av förevarande beskattningsärenden till länsstyrelserna icke syntes lämplig samt att, därest beskattningen av realisationsvinster och av gåvor skulle närmare sammanföras, starkare skäl torde tala för en överflyttning i motsatt riktning.

»Länsstyrelsen i Stockholms län framhöll bland annat, att den ifrågasatta överflyttningen av hithörande ärenden till länsstyrelserna komme att innebära ett ingrepp i nuvarande progressionssystem genom att fristående skattekakor skulle tillämpas för realisationsvinster.

»Länsstyrelsen i Uppsala län yttrade:

»Enär realisationsvinst icke låter sig inordnas i det föreslagna uppördssystemet, föreslår utredningsmannen, att sådan vinst beskattas hos länsstyrelsen genom stämpelbeläggning på samma sätt som gäller vid beskattning av gåvor. Det bör dock framhållas att dessa båda skatteobjekt äro till sin natur väsentligt olika. Vid gåvobeskattningen sker uppskattningen av gåvens värde efter bestämda i författningen angivna regler. Att fastställa en realisationsvinst hör däremot till de svårare taxeringsuppgifterna och måste alltid föregås av en omfattande utredning. Antalet besvär över realisationsvinstbeskattningar äro också förhållandevis stort. Ändring av länsstyrelsens beslut om stämpelbeläggning av realisationsvinster skulle komma att medföra ett omständligt restitutionsförfarande.»

I yttrandena erinrades i övrigt emot förslaget att länsstyrelsen i allmänhet saknade kännedom om gjorda försäljningar och således saknade möjlighet till nödig kontroll. Jämväl framhölls, att kommunerna skulle gå miste om sina intäkter av denna beskattning, vilket i synnerhet då det gällde fastighet måst anses innebära ett svårt intrång i kommunernas beskattningsrätt. Vidare påpekades svårigheten i vissa fall att avgöra om en inkomst är att hänföra till inkomst av rörelse eller till realisationsvinst.

Utredningsmannens förslag har däremot tillstyrkts av länsstyrelserna i Kronobergs, Kristianstads, Malmöhus, Skaraborgs och Kopparbergs län samt Sveriges Lantbruksförbund.

Länsstyrelsen i Kalmar län och taxeringsnämndsordförandenas riksförbund hava intet att erinra mot förslaget i huvudsak men anse sig icke berättigade att undandraga kommunerna det skatteunderlag, som kan ligga i en realisationsvinst.

I en inom finansdepartementet utarbetad *den 20 november 1945* dagtecknad promemoria föreslogs, att realisationsvinst vid expropriation eller annan tvångsinlösen av fast eller lös egendom i allmänhet skulle frikallas från beskattning. Vidare hade föreslagits att engångsersättning vid upplåtelse

av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet på obegränsad tid skulle frikallas från inkomstbeskattning.

I proposition¹ till 1946 års riksdag framlades emellertid endast sistnämnda delen av förslaget — frågan om frikallelse från realisationsvinstbeskattning vid expropriation ansågs böra lösas i samband med frågan om beskattning av realisationsvinster i övrigt — och propositionen avsåg sålunda att »engångsersättning vid upplåtelse av nyttjanderätt eller servituträtt för obegränsad tid, t. ex. vid ianspråktagande under nyss angivna förhållanden av mark eller strömfall enligt vattenlagen eller för framdragande av ledningar eller anläggande av väg» icke skulle räknas till intäkt av jordbruksfastighet eller annan fastighet. Däremot skulle dylik ersättning, om vederbörande fastighet ägts i mindre än 10 år och andra förutsättningar därför vore för handen, kunna bli föremål för realisationsvinstbeskattning.

1946 års riksdag antog propositionen i oförändrat skick.

Vid 1947 års riksdag upptogs frågan om skattefrihet för realisationsvinst vid expropriation eller annan tvångsinlösen av fast eller lös egendom ånyo till behandling. På grund av att 1944 års allmänna skattekommitté icke skulle hinna framlägga förslag om realisationsvinstbeskattningens lämpliga anordnande i så god tid, att proposition i ämnet kunde framläggas för 1947 års riksdag och då frågan ånyo fått ökad aktualitet bl. a. genom de för storflygplatsen nödvändiga markförvärven framlade nämligen *departementschefen* i proposition² till nämnda riksdag ett förslag om provisorisk lagstiftning rörande skattefrihet i vissa fall för realisationsvinst vid expropriation m. m.

1947 års riksdag antog propositionen.³

Kap. 2. Gällande rätt.

A. Bestämmelserna om beskattning av realisationsvinst.

Enligt 35 § kommunalskattelagen inträder skattskyldighet för vinst i samband med avyttring av fast eller lös egendom under följande förutsättningar:

- 1) att fråga är om icke yrkesmässig avyttring,
- 2) att egendomen förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, samt
- 3) att egendomen, om det är fråga om fastighet, varit i den skattskyldiges ägo under mindre än tio år och eljest under mindre än fem år.

I anvisningarna till 36 § kommunalskattelagen stadgas, att vid beräkning av realisationsvinst upptages såsom intäkt vad som erhållits för den avyttrade egendomen. Avdrag får ske för alla omkostnader för förvärvet och

¹ Prop. 1946: 195.

² Prop. 1947: 147.

³ KF 23 maj 1947 om skattefrihet i vissa fall för realisationsvinst vid expropriation m. m.

avyttringen, således för erlagd köpeskilling, för vad som nedlagts på förbättring av egendomen, för inköps- och försäljningsprovision, för stämpelkostnader m. m. Har den skattskyldige tidigare fått åtnjuta avdrag för värdeminskning av den avyttrade egendomen eller dylikt, skall å andra sidan, i den mån ej vad som vid avyttringen återbekommit av de avskrivna beloppen inräknas i intäkt av rörelse, omkostnadsbeloppet minskas med detta avdrag. Vidare får vid vinstberäkningen den skattskyldige åtnjuta avdrag för under beskattningsåret utbetalda förvaltningskostnader och räntor, därest dessa ej böra hänföras till annan förvärvskälla. — Enligt 36 § kommunalskattelagen må från bruttointäkten av tillfällig förvärvsverksamhet avdragas bl. a. förlust som uppkommit i förvärvskällan. För att avdrag skall få ske för förlust å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom erfordras enligt anvisningarna till paragrafen, att förlusten under beskattningsåret uppkommit genom avyttring av fast eller lös egendom, som förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång och varit i säljarens ägo, om det är fastighet under mindre än tio år och eljest under mindre än fem år. Realisationsförlust beräknas efter samma grunder som gälla för beräkning av realisationsvinst.

B. Kort redogörelse för rättspraxis.

1. *Realisationsvinsten skall hava uppkommit genom icke yrkesmässig avyttring.*

Med avyttring torde enligt praxis böra förstås en överlåtelse genom köp, byte eller därmed jämförligt fång av egendom eller viss rätt till sådan. Däremot hänföras icke till avyttring en rättshandling, som innefattar endast upplåtelse av en rätt, som är mera begränsad än innehavarens egen, t. ex. om ägare av fastighet till annan person upplåter nyttjanderätten till fastigheten. Om däremot t. ex. en arrendator av jordbruksfastighet överlåter arrenderätten till annan person föreligger avyttring. Upplåtelse av vägrätt o. d. till fastighet på obegränsad tid och mot engångsersättning innebär en faktisk överlåtelse av viss del av fastigheten och en vid sådan överlåtelse uppkommande vinst är underkastad beskattning enligt bestämmelserna om realisationsvinstbeskattning (RÅ 1943 ref. 41).

I 1910 års skattelagar voro endast fången köp och byte direkt angivna såsom grundläggande för realisationsvinstbeskattningen. Praxis tillät emellertid en vidsträckt tolkning av stadgandet och ansåg att det var tillåtet att tillämpa lagrummet även ifråga om fång, vilka voro likartade med köp eller byte. I enlighet med denna praxis gjordes i 1928 års skattelagar tillägg »därmed jämförligt fång». Till därmed jämförligt fång hänföras fall, då motprestation lämnats i form av tjänst (RÅ 1940 ref. 62), då tillgång av aktiebolag lämnats såsom utdelning (RÅ 1939 ref. 64) samt då utskiftning av egendom skett i samband med nedsättning av aktiekapital (RÅ 1938 ref. 11). Däremot likställes icke gåva o. d. med avyttring. Enligt 19 §

kommunalskattelagen kan ersättning på grund av försäkring icke utgöra intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet.

Även i sådana fall då köpare och säljare representera exakt samma intressen föreligger avyttring som konstituerar realisationsvinstbeskattning, t. ex. då delägare i ett konsortium, vilka gemensamt inköpt en fastighet, överlåter fastigheten till ett av dem bildat aktiebolag (RÅ 1911 ref. 3) eller då en person överlåter en av honom förvärvad fastighet till ett av honom bildat aktiebolag, i vilket han själv i realiteten äger samtliga aktier (RÅ 1932 not 592).

Någon skillnad vid tillämpningen av reglerna om realisationsvinstbeskattning göres i princip icke mellan frivillig och tvungen avyttring (RÅ 1920 ref. 23).¹

I de fall då avyttring faktiskt ägt rum men köpet sedermera häves eller återgår uppstå särskilda spörsmål. Får köparen vid återgång av köp av fast egendom behålla erlagd handpenning, har denna i praxis beskattats som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet (RÅ 1933 ref. 45 o. 63); ersättning av skadestånds karaktär, som köpare erhåller vid återgång av fastighetsköp, har ansetts utgöra skattepliktig intäkt (RÅ 1932 not 701).

Intäkt genom realisationsvinst skall hava uppkommit genom icke yrkesmässig avyttring. Ehuru definitionen av begreppet realisationsvinst är klar, uppkomma understundom vissa svårigheter att draga en gräns mellan realisationsvinst, å ena sidan, och intäkt av jordbruksfastighet samt intäkt av rörelse, å andra sidan.

a) Gränsen mellan realisationsvinst och intäkt av jordbruksfastighet.

Till intäkt av jordbruk hänföres enligt 21 § b) kommunalskattelagen intäkt genom avyttring av produkter från jordbruksfastighet oavsett i vilken omfattning avyttringen sker; således hänföres även total utförsäljning av jordbruksprodukter till intäkt av jordbruksfastighet. Vad åter angår avyttringen av levande och döda inventarier gälla däremot olika regler. Enligt 21 § kommunalskattelagen skall till intäkt av jordbruk med binäringar hänföras intäkt genom löpande försäljning (ej realisation) av bl. a. levande inventarier. I anvisningarna till 21 § anges, att detta stadgande allenast avser den normala omsättningen i levande inventarier. Om uppsättningen av kreatur å en fastighet av en eller annan anledning helt eller till väsentligaste delen realiserar, t. ex. vid avflyttning från fastigheten, så föreligger en kapitalomsättning eller eljest ett sådant förhållande, att vad som influerar vid realisationen icke skall upptagas såsom intäkt av fastigheten. Huruvida vinst, som härvid till äventyrs uppkommit, är att räkna till skattepliktig inkomst, bedömes efter stadgandena i 35 § kommunalskattelagen.

Bestämmelser om avdrag från bruttointäkten av jordbruksfastighet återfinnas i 22 § kommunalskattelagen med därtill hörande anvisningar. Avdrag må göras för allt, som är att hänföra till driftskostnader, såsom anskaff-

¹ Jfr emellertid förordningen den 23 maj 1947 om skattefrihet i vissa fall för realisationsvinst vid expropriation m. m.

ning av levande inventarier till ersättning för avyttrade eller genom olycksfall eller kreaturssjukdom förlorade. Såsom driftskostnad får icke avföras kostnad för anskaffande av sådana inventarier, till vilka motsvarighet förut icke funnits å fastigheten. Om en lantbrukare till följd av brukningssättets omläggning inköper ökat antal kreatur, så är detta att hänföra till nyuppsättning, varför kostnaden ej får avräknas såsom driftskostnad. Värdet av fastighetens egna jordbruksprodukter, som användas för fastighetens fortsatta drift, såsom spannmål till utsäde, foder, m. m., får ej avföras som driftskostnad men skall ej heller upptagas som intäkt. Endast kostnaden för inköpta dylika förnödenheter är att räkna som driftskostnad.

I enlighet härmed blir intäkt genom avyttring av levande och döda inventarier intäkt av jordbruksfastighet utom för det fall inventarierna helt eller delvis realiserats t. ex. vid avflyttning från fastigheten, vid utgallring av visst rasbestånd, vid nedslaktning på grund av mul- och klövsjuka (RÅ 1931 ref. 19) o. s. v. Speciellt gränsdragningen mellan normal omsättning och realisation erbjuder vissa svårigheter. Försäljning av kreatur på en jordbruksfastighet kan variera avsevärt från år till år. Prissättning, fodertillgång, tillgång till arbetskraft m. m. spela givetvis härvid stor roll. Om en jordbrukare på en gång försäljer av honom uppfödda ungdjur torde detta utgöra en löpande försäljning, som beskattas såsom inkomst av jordbruksfastighet. Om emellertid, såsom hände såväl 1917 som 1940, foderbrist framtvingar särskilt stor försäljning av kreatur torde i regel försäljningen betraktas såsom realisation av kreatursbesättningen (RÅ 1926 not 752, 1931 not 442, 1931 ref. 19, 1941 ref. 36, 1943 not 658 och 1944 not 247).

Vid försäljning av fastighet jämte därå växande skog beskattas intäkten i sin helhet såsom realisationsvinst, om förutsättningarna för sådan beskattning i övrigt äro för handen.

b) *Gränsen mellan realisationsvinst och intäkt av rörelse.*

Då det gäller att avgöra huruvida en intäkt skall betraktas såsom intäkt av rörelse eller realisationsvinst, är det i princip avgörande, om den avyttring, genom vilken intäkten uppkommit, varit yrkesmässig eller icke. Denna gränsdragning vållar i praktiken stora svårigheter, särskilt beträffande fast egendom. Enligt punkt 1 fjärde stycket anv. till 28 § kommunalskattelagen skall skattskyldig, »som driver jordstyckningsrörelse eller eljest idkar handel med fastigheter, såsom intäkt av rörelse upptaga vad som influtit vid försäljning av sådan fastighet eller del därav, oberoende av sättet för fastighetens förvärvande och tiden för dess innehavande». Om rörelse skall anses föreligga eller icke, torde bedömas efter omständigheterna i det särskilda fallet. Vid bedömningen tages härvid visserligen hänsyn till omfattningen av verkställda försäljningar, men rättspraxis synes vara benägen att även vid ett relativt ringa antal försäljningar beteckna verksamheten såsom yrkesmässig. I ett fall beskattades sålunda för inkomst av rörelse en skattskyldig, vilken vid skifte av dödsbo tillskiftats två tomter och följande år sålde den ena till avsevärt högre pris än, vad densamma upptagits till hos

dödsboet. (RÅ 1942 ref. 4). I detta fall hade emellertid dödsboet ansetts driva tomtstyckningsrörelse och sannolikt var sambandet med denna tidigare rörelse avgörande för beskattningen. Om den skattskyldige vidtagit särskilda åtgärder för försäljningen såsom upprättande av tomtkarta, utstakning av vägar o. s. v. anses detta tala för att jordstyckningsrörelse föreligger. Även vid försäljning av byggnader eller markområden utan avstyckning kan tveksamma fall uppkomma. En f. d. mejerist byggde först ett hus, som han sålde, varefter han byggde ett nytt, som även såldes. Slutligen byggde han ett tredje hus, i vilket han inflyttade men sedermera försålde. Därjämte hade han en sommarstuga under uppförande. Han beskattades såsom för inkomst av rörelse, enär med avseende å vad i målet blivit upplyst angående av honom bedriven verksamhet med bebyggande och försäljning av fastigheter den uppkomna vinsten måste anses utgöra skattepliktig inkomst av rörelse. Realisationsvinstbeskattning hade icke kunnat ifrågakomma, enär han ägt marken längre tid än tio år (RÅ 1939 ref. 39, jfr 1927 ref. 2).

Mera undantagsvis kunna svårigheter vid gränsdragningen mellan yrkesmässighet och icke yrkesmässighet förekomma vid försäljning av värdepapper. Beträffande skattskyldig, som icke driver handel med värdepapper, kan såsom en allmän regel uppställas, att intäkt genom försäljning av värdepapper icke betraktas såsom intäkt av rörelse (jfr emellertid RÅ 1940 ref. 35). Emellertid förekomma fall, då värdepapper kunna anses såsom varor även hos annan än den, som driver handel med värdepapper. Ett fastighetsaktiebolag med ändamål att förvärva, förvalta och försälja fastigheter ävensom att förvärva och förvalta aktier i fastighetsaktiebolag beskattades såsom för inkomst av rörelse vid försäljning av bolagets samtliga aktier i ett annat fastighetsbolag (RÅ 1925 ref 47).

I vissa fall beskattas intäkt såsom inkomst av rörelse, ehuru den avyttring, varigenom intäkten uppkommit, icke skett yrkesmässigt. Enligt anvisningarna till 28 och 29 §§ kommunalskattelagen skall intäkt vid försäljning av lösa inventarier eller fasta inventarier, vilka åsatts särskilt maskinvärde, då den skattskyldige är aktiebolag, ekonomisk förening, ömsesidigt försäkringsbolag eller sparbank, beskattas såsom intäkt av rörelse. I andra fall än nyss nämnts skall intäkten beskattas såsom intäkt av rörelse till den del, som densamma överskrider tillgångens nedskrivna värde, dock högst intill anskaffningsvärdet (d. v. s. vad som återbekommit av tidigare åtnjutna värdeminskningssavdrag) men för övrigt såsom intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet om enligt 35 § kommunalskattelagen förutsättningarna härför föreligga.

Beträffande vinst å försäljning av lösören torde böra framhållas, att konst- och antikvitethandlare beskattades för vinst genom försäljning av lösören, vilka använts för hans personliga bruk, såsom för inkomst av rörelse. Beskattningen motiverades med det nära sammanhang, vari berörda försäljning stod till den utövade affärsverksamheten (RÅ 1932 not 866—867).

Intäkt genom försäljning av tidsbegränsad rättighet beskattas enligt punkt

I tredje stycket anvisningarna till 28 § kommunalskattelagen till den del intäkten motsvarar återbekomna värdeminskningsskatt såsom intäkt av rörelse, under det att överskjutande belopp beskattas såsom realisationsvinst, om förutsättningarna enligt 35 § kommunalskattelagen föreligga. Är rättigheten att anse såsom vara i rörelse beskattas emellertid intäkt vid försäljning av rättigheten såsom intäkt av rörelse.

Beträffande icke tidsbegränsade immateriella rättigheter beskattas intäkt genom avyttring därav enligt reglerna för realisationsvinstbeskattning.

2. *Den avyttrade egendomen skall hava förvärvats genom »köp, byte eller därmed jämförligt fång».*

Den egendom, vid vilkens försäljning vinst uppkommit, skall hava förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, för att beskattningsbar realisationsvinst skall föreligga. Det skall m. a. o. vara ett fång, vid vilket förvärvaren utgifter vederlag för det förvärvade. Fång genom gåva, arv eller testamente kunna således icke utgöra grund för realisationsvinstbeskattning.

Vissa fall av överlåtelser kunna förekomma, vilka utgöra en mellanform mellan köp och gåva, nämligen då egendom överlåtes till pris, som avsevärt understiger dess verkliga värde, och detta sker i syfte att bereda den förvärvande en ekonomisk förmån. Gåvoskatt utgår endast för den del av det överlåtna, som har ren gåvokaraktär. Detta medför, att om den genom partiell gåva förvärvade egendomen försäljes med vinst inom den i 35 § kommunalskattelagen angivna tiden, beskattas såsom realisationsvinst den del, som svarar mot värdet av den icke gåvobeskattade delen av egendomen. En skattskyldig inköpte 1937 av sin fader 1 000 aktier för tillhoppa 100 000 kronor efter ett pris av 100 kronor för aktie. Aktiernas verkliga värde uppskattades emellertid till 300 kronor per styck och den skattskyldige erlade efter anmaning gåvoskatt för den gåva å 200 000 kronor, som försäljningen ansågs innebära. 1940 sålde den skattskyldige aktierna för 459 000 kronor. Skattedomstolarna ansågo den skattskyldige genom försäljningen hava erhållit en skattepliktig realisationsvinst å 53 000 kronor = $\frac{1}{3}$ av 159 000 kronor (RÅ 1943 ref. 9).

I det fall en arvinge vid arvskifte utlöser övriga arvingar för att ensam förvärva viss egendom synes praxis intaga den ståndpunkten, att egendomen i dess helhet anses förvärvad genom arv (RÅ 1941: ref. 51 och 1942 not 1040). I detta sammanhang bör anmärkas, att dödsbo anses icke hava förvärvat egendomen genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, även om den avlidne på sin tid förvärvat egendomen genom dylikt fång (RÅ 1940 ref. 53). Emellertid gäller en särskild regel i visst fall vid bodelning efter avliden make. Med avseende härå är en särskild bestämmelse meddelad i punkt 3 anvisningarna till 35 § kommunalskattelagen av följande lydelse: »Har egendom, som make erhållit vid bodelning, före äktenskapets ingående eller under äktenskapet av honom förvärvats genom köp, byte eller där-

med jämförligt fång, skall frågan huruvida och i vad mån skattepliktig realisationsvinst skall anses föreligga, bedömas, med hänsyn till sistnämnda fång.» Denna regel gäller ej blott vid bodelning mellan äkta makar utan även vid bodelning i anledning av ena makens död. Det erinras om att, därest vid ena makens död bodelning icke äger rum, utan dödsboet försäljer den fastighet, som efterlevande make förvärvat under bestående äktenskap, beskattas dock icke uppkommande vinst (RÅ 1944 not 968).

Till köp, byte eller därmed jämförligt fång hänföres förvärv genom teckning av aktier (RÅ 1914 ref. 109). Vid utskiftning av aktiebolags tillgångar i samband med nedsättning av aktiekapitalet anses en verklig avyttring föreligga (RÅ 1938 ref. 11) och förvärv genom utskiftning anses därför böra utgöra ett med köp och byte jämförligt fång (RÅ 1931 not 1290). Rättsfallet RÅ 1936 ref. 17 läser icke innebära något avsteg från denna princip (jfr A. Lundevall: Kommunalskattelagen m. m. sid. 154).

Då egendomen förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, synes även dess avkastning anses hava förvärvats genom dylikt fång. Nöt-kreatur, fallna efter tidigare inköpta, hava sålunda ansetts förvärvade genom fång jämförligt med köp och byte (RÅ 1941 ref. 36); aktier, vilka erhållits genom utdelning från aktiebolag, hava ansetts förvärvade genom sådant fång (RÅ 1939 ref. 64) och likaså teckningsrätter, som belöpt å innehavda aktier (RÅ 1933 ref. 43).

Uppförande av byggnad anses i vissa fall kunna grunda skattepliktig realisationsvinst vid avyttring. Byggnad, som uppförts å med tomträtt innehavd mark, har sålunda ansetts förvärvad genom köp, byte eller därmed jämförligt fång (RÅ 1926 ref. 33). Förhållandet blir emellertid annorlunda om byggnaden uppföres å ägaren tillhörig mark. Vinst, som vid försäljning av fastighet beräknats belöpa å en byggnad, vilken å fastigheten uppförts senare än tio år före försäljningen, har nämligen då säljaren ägt fastigheten under längre tid än tio år, förklarats icke utgöra skattepliktig intäkt (RÅ 1927 ref. 2).

3. *Avyttringen skall hava ägt rum inom viss tid från förvärvet av den försålda egendomen.*

En förutsättning för att skatteplikt skall kunna föreligga för realisationsvinst är enligt 35 § kommunalskattelagen, att egendomen varit i den skattskyldiges ägo i fråga om fast egendom kortare tid än tio år och i fråga om lös egendom kortare tid än fem år. Härmed åsyftas alltid tiden räknad från dagen för det sista fångget, därest egendomen varit i den skattskyldiges ägo i flera perioder. Sålunda räknas exekutiv auktion som nytt fång även för den ursprunglige säljaren, som själv inropat egendomen (RÅ 1937 not 344).

Vid beräkningen av de i 35 § kommunalskattelagen angivna tiderna tages till utgångspunkt dagen för avyttringen även om enligt avtal rörande för-

säljning av fast egendom äganderätten skall övergå vid en senare tidpunkt (1935 ref. 17, jfr ock 1942 not 965).

Beträffande egendom, vilken förvärvats genom avkastning av tidigare förvärvad egendom, uppstå särskilda spörsmål vid avgörande av tidpunkten för förvärvet. I fråga om gratisaktier räknas tiden för förvärvet från dagen för förvärvet av de ursprungliga aktierna (RÅ 1917 ref. 21). På enahanda sätt behandlas aktier, vilka tecknats med begagnande av teckningsrätt, som varit förenad med äldre aktieinnehav (RÅ 1921 ref. 87).

Såsom tidigare framhållits föreligger avyttring då ett under enskild firma bedrivet företag ombildas till aktiebolag. Vid senare avyttring av aktierna räknas dock tiden icke från tidpunkten för aktiebolagets bildande utan från den tidpunkt, då företaget av den enskilde förvärvades genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. Har sålunda vid aktiernas avyttring fem år förflutit från den ursprungliga rörelsens startande eller övertagande föreligger enligt praxis skatteplikt icke för vinst, som uppkommit vid aktieförsäljningen (RÅ 1920 ref. 26, 1941 ref. 11).

Avgörande för frågan om skatteplikt föreligger för realisationsvinst, som uppkommit vid utskiftning av aktiekapital, är tiden för innehavet av de aktier, å vilka utskiftning äger rum (RÅ 1938 ref. 11).

Från gratisaktie och teckningsrätt till aktie i visst bolag, som tillkommer aktieägare i samma bolag, måste hållas i sär sådana fall, då skattskyldig på grund av sitt aktieinnehav erhåller aktier i annat bolag utan kostnad, rätt att förvärva dylika till underpris eller teckningsrätt. En dylik förmån, som är att anse såsom aktieutdelning, beskattas såsom inkomst av kapital (RÅ 1940 ref. 7). Dylikt förvärv betraktas såsom nytt fång, jämfäst med köp och byte (RÅ 1939 ref. 64).

Byte av aktier mot aktier i annat bolag är ett realisationsvinstgrundande fång, under det att saken kan vara något mera tveksam vid byte av aktier av olika typ inom samma bolag (RÅ 1937 ref. 63).

4. Realisationsvinstens beräkning.

Enligt punkt 1 anvisningarna till 36 § kommunalskattelagen skall vid beräkning av realisationsvinst upptagas såsom intäkt vad som erhållits för den avyttrade egendomen. Gäldas köpeskilling helt eller delvis medelst skuldebrev, upptagas såsom intäkt de belopp, varå skuldebreven lyda. Lämnas vederlag i annan form än kontanta penningar eller skuldebrev, upptages värdet av vederlaget såsom intäkt. Enligt punkt 2 anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen skall realisationsvinsten beräknas på köpeskillings totala belopp, oavsett om den skall erläggas på en gång eller i särskilda terminer.

Från bruttointäkten få avdragas alla omkostnader i samband med förvärvet av den avyttrade egendomen. Hit räknas i första hand den för egendomen erlagda köpeskillingen eller värdet av det eljest för egendomen lämnade vederlaget. Till kostnader för förvärvet höra vidare erlagda provisio-

ner, stämpelkostnad för lagfart å fånet, gravationsbevis, advokatkostnader m. m.

Beträffande sådana kostnader, som skattskyldig nedlagt på förbättring av den avyttrade egendomen, få avdrag göras i den mån kostnaderna varit av den art, att egendomens värde därigenom förhöjts utöver vad detsamma varit vid förvärvet. Detta innebär, att avdragsrätt vid beräkning av realisationsvinst föreligger för eljest vid inkomstberäkning icke avdragsgill omkostnad för ny-, till- eller ombyggnad av fastigheten eller för grundförbättring därå. Däremot få kostnader för reparation och underhåll icke avdragas.

I fråga om utgifter för den avyttrade egendomen, vilka uppkommit under det år avyttringen sker, får avdrag göras för förvaltningskostnader och räntor, därest dessa ej böra hänföras till annan förvärvskälla.

Slutligen får avdrag göras för kostnader i samband med egendomens avyttring såsom försäljningsprovision o. d.

Har den skattskyldige tidigare fått åtnjuta avdrag för värdeminskning av den avyttrade egendomen skall enligt punkt 1 anvisningarna till 36 § kommunalskattelagen omkostnadsbeloppet minskas med detta avdrag, dock icke i den mån vad som bekommit av de avskrivna beloppen skall hänföras till intäkt av rörelse. Omkostnadsbeloppet skall emellertid minskas endast med de avdrag för värdeminskning, som den skattskyldige tidigare fått åtnjuta. Enligt praxis synes avdrag icke vara att anse såsom tillgodonjutet med mindre avdraget verkligen vid taxeringens slutliga resultat medverkat till en minskning av den beskattningsbara inkomsten (RÅ 1944 ref. 7).

Kap. 3. Inkomna yttranden rörande realisationsvinstbeskattningen.

Genom skrivelse den 30 juni 1944 har skattekommittén hos ett antal myndigheter och näringsorganisationer hemställt om besked om de hänseenden, där lämpligheten av gällande skatteregler kunde ifrågasättas. Av de myndigheter och organisationer, vilka besvarat nämnda skrivelse hava några berört vissa med realisationsvinstbeskattningen sammanhängande spörsmål.

Länsstyrelsen i Västmanlands län anför:

»Enligt gällande författning utgör vinst vid avyttring av fastighet, som varit i säljarens ägo tio år eller längre tid, icke skattepliktig realisationsvinst. I dylikt fall föreligger ej heller skattskyldighet för vid försäljningen återbekomna, tidigare vid taxering åtnjutna värdeminskningssavdrag.

Under nu rådande krigs- och krisförhållanden har behovet av ökade avskrivningar av till rörelse hörande byggnader gjort sig starkt påmint. På grund av nu gällande bestämmelser har viss försiktighet emellertid måst iakttagas vid fastställande av varaktighetstid och avskrivningsprocent. För

att i viss utsträckning kunna tillmötesgå de skattskyldigas krav på ett något snabbare avskrivningsförfarande, vilket dock synes påkalla uppmjukning av gällande avskrivningsregler, torde bestämmelserna angående beskattning av vinst vid försäljning av fastighet ändras. Vinst vid avyttring av i rörelse använd fastighet bör sålunda beskattas även om fastigheten varit i säljarens ägo *tio* år eller längre tid. I likhet med vad som gäller för avyttrade maskiner och inventarier torde dylika återbekomna avskrivningsmedel böra beskattas som inkomst av rörelse. Det torde kunna ifrågasättas, huruvida icke denna ökade beskattning bör utsträckas till att omfatta alla fastigheter, så att återvunna värdeminskningssavdrag alltid beskattas och därvid upptagas som inkomst av den förvärvskälla, vari värdeminskningssavdraget åtnjuts.

Enligt nyligen meddelat utslag har regeringsrätten fastslagit att vid beräkning av realisationsvinst vid försäljning av fastighet skall i fråga om taxering till kommunal inkomstskatt tillägg för värdeminskningssavdrag icke göras om avdrag ej kunnat utnyttjas på grund av procentavdraget.

I konsekvens härmed bör tydligen samma beräkningssätt komma till användning beträffande inkomst genom avyttring av inventarier i rörelse i den mån vinsten utgör inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet.»

Slutligen anser länsstyrelsen följande yttrande av häradsskrivare Ahlin beträffande preskriptionsbestämmelserna vid beskattningen av realisationsvinst förtjäna beaktande:

»Realisationsvinstbeskattningen i sin nuvarande form är enligt min uppfattning synnerligen godtycklig och ofta orättvis, närmast beroende på preskriptionsbestämmelserna. Det är svårt att förstå, varför preskriptionstiden skall vara olika för fast och lös egendom. Som exempel kan ju nämnas, att om en fastighet 'sättes på aktier' kan den försälas efter fem år utan beskattning av eventuell realisationsvinst, medan eljest 'väntetiden' är 10 år. Sådana fall torde bli vanliga.»

Länsstyrelsen i Värmlands län framhåller, att utdelningen å aktier lagligt beskattas som inkomst av kapital. Vid kortfristiga aktieaffärer (omfattande endast del av år) synes emellertid skäligt att hänföra under innehavet utfallen utdelning och eventuell vinst eller förlust å affären till en och samma förvärvskälla. Det synes icke rimligt att beskatta aktieutdelning, därest affären i dess helhet lämnat underskott. Samma synpunkt kan anläggas vid beräkning av realisationsvinst å fast egendom, varvid därest kort tid förflutit mellan köp och försäljning, förlust å affären bör kunna få avräknas från fallen avkastning.

Det kan ifrågasättas om icke den i 35 § kommunalskattelagen stadgade tiden för begränsning av realisationsvinstbeskattningen är för kort.

Länsstyrelsen i Skaraborgs län anser, att realisationsvinstens rättvisa taxering är omöjlig enligt nuvarande bestämmelser. Utredningsmaterialet är i regel ofullständigt, framförallt beträffande fast egendom, där äldre deklara-tionshandlingar saknas. Realisationsvinstbeskattningen bör ej lämpligen omhändervhas av beskattningsnämnderna, som sakna tid för de er-

forderliga långvariga utredningarna, utan överlätas på landskontorets taxeringsavdelning.

Länsstyrelsen i Örebro län anför: »Otvivelaktigt ligger något otillfredsställande i att avgörandet av frågan huruvida kapitalomsättning skall beskattas eller icke är beroende på den tidrymd, under vilken kapitalet varit i den skattskyldiges ägo. Anledningen till att beskattning över huvud taget införts i fråga om kapitalomsättning torde ha varit en önskan att beskatta spekulationsvinster. Tiden torde i så fall icke vara det säkraste tecknet på om spekulationsköp respektive spekulationsförsäljning föreligger eller icke. Följden av hithörande bestämmelser torde ha blivit att åtskilliga realisationsvinstbeskattningar i fråga om fastigheter kommit att drabba andra vinster än spekulationsvinster. Särskilt framträder detta ju närmare avyttringen ligger den tidpunkt, efter vilken skattefrihet inträder. Då en skattskyldig t. ex. på grund av avflyttning till annan ort nödgas sälja sin egna hemslägenhet och därvid uppkommer vinst, som grundar sig på av honom personligen under en följd av år nedlagt arbete på lägenheten, drabbas han mången gång av en förhållandevis alltför hård realisationsvinstbeskattning.

Å andra sidan är det mindre tillfredsställande att icke återburna värdeminskingsavdrag i större utsträckning kunna upptagas till beskattning. Är 10-årsperioden överskriden, skall värdeminskingsavdrag medgivas för försäljningsåret, oaktat fastigheten sålts med vinst, som dessutom är skattefri.

Ur kontrollsynpunkt vore lämpligt att inskrivningsdomaren ålades att vid mottagandet av lagfartsansökan till taxeringsmyndigheterna lämna uppgift om köparens och säljarens namn, tidpunkt för köp och försäljning samt försäljnings- och inköpspris.»

Länsstyrelsen i Södermanlands län anser, att därest någon som taxerats för realisationsvinst, senare kan styrka, att avtalad köpeskilling på grund av köparens insolvens icke i sin helhet kunnat utfås, torde för åstadkommande av rättvisa möjlighet böra beredas den skattskyldige att erhålla restitution.

Länsstyrelsen i Kopparbergs län framhåller, att vid beräkningen av realisationsvinst å fastigheter har det ofta visat sig vara av värde att beskattningsnämnderna ägt tillgång till tidigare deklARATIONER. Det skulle därför vara önskvärt att tiden för förvaringen av deklARATIONER, som röra fastighet, utsträcktes till att omfatta 10 år. Med hänsyn till det ökade behov av arkivutrymme, som härav skulle bli följd, torde dock detta önskemål knappast kunna tillgodoses.

Beräkningen av realisationsvinst (liksom till rörelseinkomst hänförlig vinst) å rörelseinventarier synes kunna ske på tillfredsställande sätt, därest föreskrivna uppgifter å värdeminskingsplan lämnas. Beträffande vinst å lösegendom i övrigt torde beskattningen oftast gälla vinst vid försäljning av värdepapper. Ehuru det säkerligen skulle vara till gagn, om deklara-tionsformuläret vore så avfattat, att den skattskyldige hade att därå åtminstone lämna uttrycklig uppgift, huruvida han under beskattningsåret avyttrat

värdepapper eller icke, kan det likväl med hänsyn till de jämförelsevis få fall då dylik fråga uppkommer möjligen anses överflödigt att härför ytterligare belasta formuläret.

Länsstyrelsen i Gotlands län konstaterar, att i fråga om beskattningen av realisationsvinster praxis på senare tid — vid jämförelse med tidigare rättsfall — synes hava utvidgat möjligheten att upptaga dylik vinst till inkomstbeskattning. Huruvida gällande bestämmelser på förevarande område skulle kunna bli föremål för komplettering i förtydligande riktning, torde förtjäna ett närmare övervägande.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län anför: »I fråga om realisationsvinstbeskattningen torde såsom en inadvartens i fråga om skattelagen böra betecknas det förhållandet, att en försäljning exempelvis den 13 oktober 1944 kan medföra en betydande realisationsvinstbeskattning som dock kan undgås, därest försäljningen uppskjutes till nästa dag, då mer än fem (tio) år förflutit från förvärvet. Av praktiska skäl är det väl knappast möjligt att härutinnan åstadkomma någon rättelse. Möjligen kunde tänkas, att det eljest skattepliktiga beloppet efter fem respektive tio års innehav av realisationsobjekt exempelvis minskades med $\frac{1}{5}$ för varje år, så att full skattefrihet icke vore för handen förrän efter ytterligare fem år. Om denna tanke anses omöjlig att genomföra i praktiken ifrågasättes i varje fall, om icke tiden för realisationsvinstbeskattningen för lös egendom borde utsträckas från fem till förslagsvis tio år.

Realisationsförlust vid försäljning av fast egendom borde skäligen kunna kvittas mot under samma år redovisad intäkt av egendom liksom realisationsförlust vid avyttring av aktier eller föreningsandelar borde kvittas mot under samma år redovisad utdelning å de sålda värdepapperen.»

Länsstyrelsen i Malmöhus län finner att fullständigare bestämmelser än de nu gällande äro önskvärda. Särskilt beträffande överlåtelse av jordbruksfastigheter har länsprövningsnämnden ofta varit tveksam beträffande behandlingen i skattehänseende av sådana andelar av köpeskillingen, som kunna anses eller i överlåtelsehandlingarna uttryckligen angivits utgöra priset för levande inventarier, som ingå i köpet. Då det är fråga om djur, som uteslutande äro avsedda för konsumtion, särskilt gödkalvar och svin, synes det länsstyrelsen riktigast att likviden därför beskattas såsom inkomst av jordbruk och sålunda ej inbegripes i realisationsvinstberäkningen. Kommunalskattelagen innehåller emellertid ej några vägledande bestämmelser därom.

Länsstyrelsen i Uppsala län framhåller, att under kriget på grund av de höga anskaffningskostnaderna på nybyggnader ofta extra avdrag medgivits för rörelsebyggnader, s. k. avdrag för överpris och merkostnad. Dessutom ha skattemyndigheterna i vissa fall tvingats att medgiva rätt stora avdrag för normal värdeminskning, i synnerhet för sådana byggnader, som ansetts utgöra s. k. krisbyggnader. Med hänsyn till de stora avdrag, som sålunda i vissa fall medgivits, synes en ändring böra vidtagas beträffande realisationsvinstbeskattningen. Vid avyttring av i rörelse använd fastighet bör uppkom-

men vinst sålunda, åtminstone till den del, som utgör återvunna värdeminskningsavdrag, beskattas, även om fastigheten innehafts i mer än 10 år. Det kan dessutom ifrågasättas, om inte en sådan bestämmelse bör gälla för alla slags fastigheter, så att återvunna värdeminskningsavdrag alltid bliva beskattade.

I fråga om lös egendom beskattas enligt nuvarande regler uppkommen vinst icke i de fall, då egendomen av säljaren innehafts i 5 år eller mer. Länsstyrelsen vill ifrågasätta, om denna tidsperiod icke är alltför kort och om inte perioden bör utsträckas till samma längd, som gäller för fastighet d. v. s. 10 år. I fråga om aktier i fastighetsbolag och andelar i fastighetsföreningar synes i varje fall tidsperioden böra förlängas till 10 år.

Länsstyrelsen i Västernorrlands län anser, att gällande regler om beskattning av realisationsvinster böra göras till föremål för ingående övervägande och utredning. På grund av tillämpningen av reglerna om fri avskrivning kunna med nu gällande regler aktier komma att avsevärt öka i värde genom utnyttjande av reglerna om fri avskrivning. Om dylika aktier sedermera säljas, sedan ägaren innehaft desamma mera än fem år eller då ägaren bekommit desamma genom arv, förblir den inkomst, som åstadkommit värdestegringen, obeskattad. Allt oftare kan iakttagas, att de skattskyldiga verkställa försäljningar och andra transaktioner på sådant sätt, att vinster icke skola kunna beskattas, även om vinsterna för ett naturligt betraktelsesätt böra bliva föremål för beskattning.

Länsstyrelsen i Blekinge län anför: »Inkomst genom försäljning av tillgång av good wills natur beskattas nu enligt reglerna för beskattning av realisationsvinst, oaktat inkomsten ofta nog i verkligheten utgör ersättning för eget arbete eller i rörelse nedlagda och vid taxeringen avdragna kostnader för experiment, reklam och dylikt. Anledning synes sålunda föreligga till sådan ändring i gällande bestämmelser, att erhållen ersättning för värde å good will, åtminstone i viss utsträckning, bleve betraktad såsom skattepliktig inkomst av rörelse.

Skattskyldig, som inköpt tomt och sedan låtit bebygga densamma samt därefter avyttrar fastigheten sedan mera än tio år förflutit mellan inköpet av tomten och försäljningen, torde i enlighet med praxis kunna beskattas för uppkommen vinst allenast i fall, då vinsten är hänförlig till inkomst av rörelse. Då tomtvärdet oftast är av ringa betydelse i jämförelse med byggnadsvärdet, synes emellertid dylik vinst, såvitt den belöper på sådan försäljning av byggnader, som ägt rum inom den för realisationsvinstbeskattning stadgade tiden, jämväl kunna vara av beskaffenhet att böra upptagas till beskattning.

Återbekomna värdeminskningsavdrag å fasta maskiner och andra till försåld byggnad i rörelse hörande inventarier, för vilka icke redovisas särskilt maskinvärde vid fastighetstaxeringen men bokföringsmässigt redovisas såsom inventarier kunna icke beskattas vid försäljning av fastighet, som varit i skattskyldigs ägo i tio år, under det att beskattning under enahanda förhållanden äger rum därest, för desamma redovisas särskilt maskinvärde.

Berörda bestämmelser torde föranleda sådana bokföringsåtgärder och värderingar av ifrågavarande inventarier vid deras försäljning m. m., som försvåra åstadkommandet för beskattningsmyndigheterna av en vid beskattningen av återbekomna värdeminskingsavdrag erforderlig noggrann uppdelning av byggnadsvärdena på maskinvärden och övriga inventarie- och byggnadsvärden. Med stöd härav och då överavskrivning av inventarier varom nu är fråga, enligt länsstyrelsens erfarenhet kunna förekomma, vill länsstyrelsen ifrågasätta, huruvida tillräckliga skäl föreligga för bibehållande av berörda olikhet i beskattningen.»

Länsstyrelsen i Västerbottens län ifrågasätter huruvida icke nuvarande bestämmelser om undantag från sådan beskattning av vinst å icke yrkesmässig avyttring av fast och lös egendom, som förvärvats genom annat fång än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, äro otillfredsställande.

Såvitt länsstyrelsen har sig bekant hava ofta fastigheter, som vederbörande erhållit t. ex. genom arv, i spekulationssyfte avyttrats. Därest denna form av beskattning motiverats därav att man velat med densamma nå genom spekulationer åtkomna, ofta oförtjänta vinster, torde enligt länsstyrelsens mening skäl tala för att beskattningen även träffar vinster, som uppkomma vid försäljning av fast eller lös egendom, som säljaren åtkommit genom arv, gåva eller därmed jämförligt fång.

Länsstyrelsen i Älvsborgs län framhåller, att vad angår frågan om beskattning av realisationsvinst genom avyttring av fastighet har regeringsrätten den 16 februari 1944 meddelat utslag (RÅ 1944 ref. 7) av innehåll, att vid kommunalbeskattningen hänsyn skall tagas till, i vad mån garanti-skatteavdragen för fastigheten kunnat under tidigare år utnyttjas vid beviljande av värdeminskingsavdrag. Länsstyrelsen föreslår, att reglerna i ämnet ändras till överensstämmelse med kammarrättens uppfattning. Då deklarationsmaterialet bevaras endast under begränsad tid, möter ett förfarande i enlighet med regeringsrättens ståndpunkt praktiska svårigheter ur kontrollsynpunkt.

Länsstyrelsen i Kalmar län har i sitt yttrande behandlat samma spörsmål, som länsstyrelsen i Älvsborgs län, och framhåller: »Såvitt länsstyrelsen kunnat finna vara fallet, leder den av regeringsrätten intagna ståndpunkten till följande resultat. Det s. k. procentavdraget kan under vissa förutsättningar helt eller delvis medgivas vid beräkningen av den till kommunal inkomstskatt skattepliktiga inkomsten av realisationsvinst, vilket enligt länsstyrelsens uppfattning måste anses strida mot bestämmelserna i 45 § kommunal-skattelagen, som utsäga, att *inkomst* från fastighet i viss utsträckning skall anses beskattad genom fastighetsskatten. Realisationsvinst vid fastighetens avyttring kan emellertid enligt länsstyrelsens mening icke jämställas med inkomst av fastigheten utan utgör en av den egentliga fastighetsförvaltningen oberoende vinst vid avyttringen av det förmögenhetsobjekt, som fastigheten såsom sådan bildar. Därtill kommer, att fastighetsskattens karaktär av garantiskatt enligt den av regeringsrätten intagna ståndpunkten skulle gå förlorad. Om sålunda en fastighetsägare, som innehaft fastighet mindre

än tio år och som under vissa av dessa år fått utgöra garantiskatt för fastigheten, avyttrar densamma med vinst under sådana förhållanden, att denna vinst kan göras till föremål för beskattning enligt 35 § kommunalskattelagen, kommer han alltså vid denna beskattning att helt eller delvis erhålla gottgörelse för den garantiskatt, han under tidigare beskattningsår utgjort för fastigheten. Länsstyrelsen anser det därför påkallat med en klarläggning av anvisningarna till 35 § kommunalskattelagen därhän, att hänsyn skall tagas till värdeminskingsavdragen på sätt i anvisningarna utsäges, om dessa avdrag kunnat åtnjutas antingen vid beräkning av nettointäkten av den avyttrade egendomen eller, om fastigheten lämnat underskott, under allmänna avdrag vid taxering till kommunal inkomstskatt.»

Länsstyrelsen i Hallands län anser, att de för fast och lös egendom nu gällande olika tidsperioderna, som begränsa skatteplikten, icke torde böra bibehållas. Det förekommer ofta, i synnerhet vid jordbruksförsäljningar, att i samband med avyttring av fastighet jämväl den lösa egendomen i fastigheten överlåtes. Därest fastigheten varit i den skattskyldiges ägo mindre än tio år men under mer än fem år, söker man i köpehandlingen avväga fördelningen av köpeskillingen mellan fastighet och lös egendom så, att vinsten i sin helhet kommer att falla på den lösa egendomen. Denna möjlighet för den skattskyldige att reglera sin skatteplikt bör förhindras. Då det ej finnes skäl att bestämma kortare tidsperiod för lös egendom än för fastighet, bör enligt länsstyrelsens uppfattning ändring härutinnan göras.

Enligt vad *länsstyrelsen i Jämtlands län* erfarit förekommer det, att spekulanter i fastigheter bilda ekonomisk förening i syfte att kringgå bestämmelserna rörande beskattning av realisationsvinst. Om andelarna i föreningen säljas efter fem år, undgå säljarna beskattning för den vinst, som därvid kan hava uppkommit. I dylika fall borde vinsten beskattas, om försäljning äger rum inom tio år från förvärvet.

Länsstyrelsen i Stockholms län anför: »Som bekant skall jämlikt anvisning till 36 § kommunalskattelagen vid beräkning av realisationsvinst omkostnadsbeloppet minskas med av den skattskyldige tidigare åtnjutna avdrag för värdeminskning av den avyttrade egendomen. Alltså, om en skattskyldig med vinst säljer en fastighet, som han ägt under kortare tid än tio år, blir han skattskyldig för vinsten, därvid han samtidigt på en gång berövas samtliga de avdrag, han tidigare åtnjutit för värdeminskningen, d. v. s. avdrag för tidigare antagna omkostnader för den försålda fastigheten. Men säljes fastigheten, sedan den ägts mera än tio år, blir den skattskyldige helt fri från beskattning från vinsten och får dessutom i konsekvens med det ovannämnda rättsfallet en extra present i form av avdrag för en i praktiken uppenbarligen obefintlig omkostnad. Länsstyrelsen förstår väl resonemanget enligt överinstansernas beslut i det ovannämnda rättsfallet, nämligen att värdeminskningen betraktats såsom en omkostnad för förvärvande av inkomst av fastigheten under det sista år, som säljaren ägt densamma, och att den omständigheten att fastigheten sålts med vinst, som icke är skattepliktig, icke kunnat inverka på frågan om detta avdrag, men måste på

det bestämdaste hävda den uppfattningen, att utgången i berörda rättsfall nödvändiggör en lagändring. För övrigt behöver man blott beakta, huru de faktiska förhållandena gestaltat sig under de senaste årtiondena. De hyresfastigheter, åtminstone inom städer belägna, som då försålts med annat än vinst, torde vara lätt räknade. Det förefaller därför rätt orimligt, att ägaren likväl under tiden för sitt innehav av fastigheten skall få åtnjuta avdrag för värdeminskning. Länsstyrelsen anser, att det nuvarande realisationsvinstbegreppet bör upphävas. Alltså, om en fastighet, som förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, avhändes genom dylikt fång, beskattas därvid uppkommande vinst, oavsett den tid, som fastigheten varit i överlåtarens ägo. Vid beräkning av vinsten minskas omkostnadsbeloppet med tidigare åtnjutna värdeminskningssavdrag enligt samma regel, som nu anges i anvisning till 36 § kommunalskattelagen. Enahanda principer skulle givetvis gälla för lös egendom. Därest nu gällande regler om realisationsvinst anses böra bibehållas, bör dock den utvidgning av inkomstbegreppet vidtagas, att, därest fastigheten, som ägts mera än tio år (lös egendom fem år), avhändes med vinst, såsom inkomst skall betraktas det belopp, motsvarande tidigare medgivna värdeminskningssavdrag för den överlåtna egendomen. En dylik princip synes länsstyrelsen icke väsentligt skilja sig från regeln i ovanberörda anvisning till 36 § om omkostnadsbeloppets minskning med tidigare åtnjutna värdeminskningssavdrag.

*Taxeringsnämndordföranden*as Riksförbund framhåller, att nuvarande bestämmelser anses icke klart medgiva, att den ene makens realisationsförlust må kvittas mot realisationsvinst, som kan ha uppkommit för den andra maken. Då sådan kvittning måste anses stå i överensstämmelse med den samhörighet makar emellan i fråga om beskattningen, som eljest gäller, synes uttrycklig föreskrift om medgivande härtill böra utfärdas.

Kooperativa Förbundets erfarenhet om gällande bestämmelser om beskattning av realisationsvinst för fast och lös egendom är den, att den rådande beskattningen, som ofta kan medföra nästan fullständig konfiskation av »vinsterna», i många fall hindrar överlåtelse av egendom även då överlåtelsen kan väntas medföra för samhället fördelaktigare utnyttjande av egendomen. Det vore därför önskvärt om en differentiering inom beskattningen komme till stånd på detta område, så att skattefrihet kunde medgivas vid försäljning av fastighet, som beräknas komma till varaktig produktiv användning i den nye ägarens hand, detta även om den stadgade 10-årsperioden ännu ej gått till ända.

Sveriges Köpmannaförbund anser, att bestämmelsen om att vid beräkning av realisationsvinst hänsyn icke skall tagas till om köpeskillingen erlägges på en gång eller i terminer kan föra till uppenbara orättvisor. Det har sålunda förekommit att en affärsman överlätit sin rörelse med tillhörande inventarier och därvid gjort en betydande siffermässig realisationsvinst å inventarierna utöver återvunna värdeminskningssavdrag eller å en fastighet. Köpeskillingen skulle erläggas inom en tidsperiod som överskjuter beskattningsåret. Sedermera har köparen gått i konkurs och icke kunnat

fullfölja avtalet. Icke sällan visar det sig också senare, att varufordringarna icke inflyta med beräknat belopp. Säljaren har gjort en förlust som han icke fått kvitta mot någon inkomst. Många liknande exempel där säljaren fått skatta för en realisationsvinst som i verkligheten icke varit någon vinst skulle kunna anföras. I detta sammanhang vill förbundet framhålla, att vad som ovan anförts angående realisationsvinst vid försäljning av rörelse även i stor utsträckning gäller ersättning för varulager samt återvunna värdeminskningsskattavdrag vid försäljning av rörelse. Förbundet vill därför föreslå en uppmjukning av nämnda bestämmelse exempelvis så att efter särskild ansökan och där skäl därtill äro beskattning av vinsten skulle kunna ske först i den mån likviden inflyter. Enklast sker detta genom efterbeskattning det år då likviden inflyter med den begränsningen, att frågan om beskattningen borde avgöras senast inom sex år efter utgången av det år, då avyttringen skedde.

Östergötlands och Södermanlands Handelskammare anser, att ett medgivande av kvittning för realisationsförlust, som inträffat förslagsvis de närmaste fem åren, borde tagas under överbägande.

Skånes Handelskammare meddelar, att det anmärkts att värdet av arbeten, som utförts å egen fastighet t. ex. av en hantverkare, ej kunnat ifrågakomma som avdrag å realisationsvinst. Då de utförda arbetena, som regel ej tidigare redovisats som inkomst, och någon utredning i detta avseende svårigen torde kunna förebringas synes ett tillrättaläggande av de oegentligheter, som här kunna uppkomma likväl knappast vara möjligt. Frågan synes dock vara förtjänt att överbägas.

Sveriges Advokatsamfund framhåller, att någon utvidgning av realisationsvinstbeskattningen bör under inga omständigheter ifrågakomma, då nämligen en sådan skulle vara ägnad att ytterligare hämma en hel del i och för sig önskvärda omsättningar, en konsekvens, som redan med nu gällande beskattningsregler emellanåt visat sig uppkomma. Däremot synes det böra överbägas huruvida det icke vore principiellt riktigare att låta den skattskyldige fördela vinsten på flera år i stället för att som nu beskatta hela vinsten under det beskattningsår, då realisationen ägt rum. I själva verket är det ju nämligen här ofta fråga om en vinst, som kumulerats under en längre tidsperiod.

Kap. 4. Kommitténs förslag till realisationsvinstbeskattning.

Nu gällande bestämmelser om beskattning av realisationsvinst äro en kompromiss mellan å ena sidan uppfattningen att vinst å icke yrkesmässigt försäljning av egendom bör beskattas endast om vinsten är resultatet av en spekulation och å andra sidan uppfattningen att beskattningsnormen bör omfatta icke blott alla tillfälliga realisationsvinster utan över huvud taget alla förmögenhetsvinster, oavsett om de äro av spekulativ karaktär eller icke. Enligt gällande regler föreligger sålunda skattepliktig realisations-

vinst om egendomen förvärvats på visst sätt och avyttras med vinst inom viss tid. Huruvida den skattskyldige haft spekulationssyfte vid förvärvet eller avyttringen tillmätes icke i och för sig någon direkt betydelse. Till grund för bestämmelserna om tidsbegränsningen ligger emellertid den tanken, att spekulativt syfte anses kunna presumeras, när försäljning sker icke allt för lång tid efter förvärvet, och samma tanke motiverar uteslutandet från realisationsvinstbeskattningen av sådana förvärv, som uppenbarligen icke kunna vara gjorda i spekulationssyfte. Presumtionen för spekulationssyfte är således den bakomliggande förutsättningen för den beskattning av vissa kapitalvinster, som enligt gällande rätt sker.

Vid övervägandet av frågan angående den beskattningsnorm, som vid en eventuell revision av realisationsvinstbeskattningen bör ligga till grund för bestämmelsernas utformning, har kommittén kommit till den uppfattningen, att så som vårt skattesystem i övrigt är uppbyggt, en beskattning av alla förmögenhetsvinster, oavsett sättet och motivet för förvärvet eller avhändandet, icke är genomförbar. Med denna utgångspunkt finner kommittén i princip riktigt att såsom i gällande rätt sker fångets art och tiden för innehavet givas avgörande betydelse för skattepliktens inträdande. Med hänsyn till svårigheten att i visst fall avgöra huruvida spekulationssyfte förelegat eller icke, är det nämligen enligt kommitténs uppfattning nödvändigt att uppställa vissa schablonartade bestämmelser, enligt vilka sådant syfte presumeras vara för handen under förutsättning av att vissa objektiva fakta föreligga. Av praktiska skäl kan det härvid icke ifrågakomma att lämna den skattskyldige tillfälle motbevisa presumtionen.

Även om man emellertid på detta sätt godtager de grundläggande principerna för den nuvarande realisationsvinstbeskattningen såsom lämplig norm även i fortsättningen, kunna dock enligt kommitténs mening vissa vägande erinringar göras mot det sätt, varpå principerna tillämpats vid detaljbestämmelsernas utformning.

Spekulationssyfte presumeras enligt gällande regler föreligga, om lös egendom avyttras inom fem år och fast egendom inom tio år efter förvärvet. Mot dessa tidsperioder hava åtskilliga invändningar framställts, kanske framför allt i fråga om den för beskattning av vinst vid försäljning av lös egendom fastställda gränsen. Det har sålunda påståtts, att den är kort nog för att den skattskyldige i regel skall anse sig kunna vänta med försäljningen till dess vinsten blir skattefri och att den är lång nog för att lägga ett skadligt band på marknadens rörlighet. I vad mån den ena eller andra av dessa erinringar, som naturligtvis framför allt hava avseende å handel med aktier och andra värdepapper, är befogad, undandrager sig visserligen ett tillförlitligt bedömande från kommitténs sida, då under nuvarande förhållanden någon utredning, som är praktiskt användbar för ett sådant bedömande, knappast är möjlig att åstadkomma. Dock synes det kommittén ligga i sakens natur, att den vid gällande system tillämpade skarpa avgränsningen av de tidsperioder, inom vilka spekulationssyfte presumeras, måste innebära vissa olägenheter och i de individuella fallen framstå såsom ganska irrationell.

De ovannämnda olägenheterna avhjälpas emellertid stort sett icke, vare sig man avkortar eller förlänger tidsperioderna. Därjämte hava de tidsperioder, för vilka beskattning över huvud taget bör ifrågakomma, vunnit sådan hävd, att de icke utan vägande skäl böra frångås. Då ungefär enahanda invändningar kunna göras mot vilken tidsperiod man än väljer, har kommittén stannat för att i princip förorda de nuvarande periodernas bibehållande. I varje fall finner kommittén med hänsyn till bl. a. ovissheten beträffande penningvärdets utveckling en generell förlängning av tidsfristerna icke böra ifrågakomma.

Det väsentliga felet med de nuvarande tidsgränserna är, som kommittén ovan antytt, att de konstruerats så, att gränsen mellan skatteplikt och skattefrihet blir alltför tvär. Om en skattskyldig ägt en fastighet en dag kortare tid än tio år, beskattas vinst vid försäljningen helt, har han ägt fastigheten ytterligare en dag, blir vinsten däremot helt skattefri. Kommittén finner det för sin del mera rimligt att skatteplikten efter hand reduceras för att så småningom övergå i full skattefrihet. Detta resonemang överensstämmer också väl med den tankegång som legat till grund för bestämmande av gällande tidsperioder, nämligen att ju kortare tid som förflyter mellan förvärv och försäljning desto starkare måste presumptionen för spekulationssyfte vara. Samma tankegång innebär då å andra sidan, att presumptionen försvagas ju längre tid som förflutit efter förvärvet. Det ligger i sakens natur, att om en person säljer aktier efter att hava ägt dem i en eller annan månad, man kan våga utgå från att hans avsikt från början varit att försöka göra en realisationsvinst, men har han innehaft dem i flera år, blir slutsatsen mera tveksam. Det samma gäller, om en person säljer en fastighet efter blott en kort tids innehav eller efter att ha ägt den i åtta à tio år.

Om man som allmän regel kan fastslå, att presumptionen för spekulationssyfte är starkare ju kortare tid efter förvärvet försäljningen sker och således får anses bliva svagare ju längre tid egendomen innehafts, synes det rimligt att hänsyn härtill tages vid realisationsvinstens beskattning. Kommittén ifrågasätter därför, huruvida icke en framkomlig väg att minska de med det nuvarande systemet förenade nackdelarna var att inom gällande tidsperiod successivt reducera beskattningen i takt med den efter hand försvagade presumptionen för spekulationssyfte.

Ett betydelsefullt problem i detta sammanhang är frågan om vid beskattning av realisationsvinst hänsyn skall tagas till i vad mån penningvärdets försämring kan hava medverkat till vinstens uppkomst. För att en beskattning av realisationsvinst skulle bliva rättvis borde vid vinstberäkningen den vid avyttringen erhållna ersättningen omräknas i det penningvärde, som rådde vid förvärvet. Det torde emellertid icke vara praktiskt möjligt att anordna realisationsvinstbeskattningen så att hänsyn kan tagas till penningvärdets förändringar under tiden för innehavet av viss egendom. En beskattning efter en reducerande skala såsom kommittén i det följande före-

slår synes emellertid icke oväsentligt minska även de olägenheter, som äro förknippade med att sådan hänsyn icke kan direkt tagas.

Såsom av det föregående resonemanget framgår, åsyftar kommittén icke någon ändring av gällande tidsgränser för skatteplikt utan förordar, att även i fortsättningen bör gälla, att vinst är skattepliktig endast om avhändande sker i fråga om fast egendom inom mindre än tio år och i fråga om lös egendom inom mindre än fem år från förvärvet. Inom dessa tidsperioder bör emellertid i konsekvens med vad ovan anförts en gradering av beskattningen av inom tidsperioderna fallande vinster ske efter en reducerande skala, så att vinsten beskattas i sin helhet om viss kortare tid förflutit mellan förvärv och försäljning och därefter till allt mindre del ju närmare periodens slut försäljningen sker. Såsom ovan framhållits vinner man härmed icke blott en mjukare övergång mellan skatteplikt och skattefrihet utan eliminerar också i viss mån olägenheterna av att hänsyn till förändringar i penningvärdet icke kan tagas.

Då det gäller att bestämma intervallerna inom en sådan reducerande skala, ligger det i sakens natur att det icke är möjligt att på fullt objektiva grunder konstruera en skala, som kan sägas vara ur de antagna utgångspunkterna invändningsfri. Det torde därför vara nödvändigt att låta de praktiska lämplighetssynpunkterna bli de i huvudsak avgörande. I enlighet härmed har kommittén kommit till följande resultat av sina överväganden. Vad först angår vinst å lös egendom har kommittén funnit att en sådan bör i sin helhet beskattas, om avhändandet sker inom två år från förvärvet. Man torde nämligen kunna utgå från att spekulationssyfte i regel förelegat, om innehavet varit av så kort varaktighet.

En år 1940 företagen utredning,¹ omfattande 4 723 i Stockholm åren 1935—1940 avgivna deklARATIONER, i vilka redovisats realisationsvinst, torde giva visst stöd för detta antagande. Vid nämnda utredning konstaterades bl. a., att av undersökta 4 178 aktie- och obligationsaffärer 61,2 procent ägt rum inom sex månader och 38,8 procent efter sex månader från förvärvet. Av de senare affärerna föllo 76,2 procent inom tre år och 23,8 procent efter tre år från förvärvet. Endast omkring 9 procent av de undersökta affärerna hava skett efter utgången av tre år. Även om det undersökta materialet är alltför begränsat för att tillåta några längre gående slutsatser, kan man dock, såsom utredningsmannen framhåller, konstatera att de kortfristiga affärerna varit till antalet starkt övervägande.

Det kan i detta sammanhang även vara värt att anmärka, att gränsen mellan skatteplikt och skattefrihet för realisationsvinst enligt de i Danmark gällande bestämmelserna går vid två års innehav.

Kommittén föreslår sålunda, att vinst å försäljning av lös egendom, som innehafts kortare tid än två år från förvärvet, bör beskattas i sin helhet. Har egendom innehafts två år men mindre än fem år reduceras den skatte-

¹ SOU 1941:6, s. 95. Av utredningen framgår icke till hur stor del affärerna avslutats inom två år.

pliktiga vinsten med 25 procent per år. I enlighet härmed föreslås följande skala:

Tid för innehavet räknat från förvärvet	Skattepliktig del av vinsten uttryckt i procent
Mindre än 2 år	100
2 år men mindre än 3 år	75
3 » » » » 4 »	50
4 » » » » 5 »	25

Om t. ex. vid försäljning av lös egendom, som innehafts mindre än två år från förvärvet, en skattskyldig erhållit 1 000 kronor i vinst, är hela vinsten skattepliktig. Sker försäljningen sedan han innehaft egendomen två år men kortare tid än tre år, äro 75 procent av vinsten d. v. s. i detta fall 750 kronor skattepliktiga o. s. v.

Gentemot den av kommittén föreslagna skalan kan anmärkas, att övergången mellan de olika intervallerna trots uppmjukningen i förhållande till gällande bestämmelser dock allttjämt blir ganska skarp. Kommittén har övervägt olika möjligheter att göra denna övergång mjukare, vilket då skulle innebära antingen att den tidsperiod, inom vilken realisationsvinst skulle helt beskattas, borde sättas lägre än två år, eller att den skattepliktsgrundande tidsperioden borde förlängas. Eftersom kommittén icke ansett det lämpligt att föreslå en reducering av beskattningen redan vid försäljning efter mindre än två år efter förvärvet, enär man vid avhändande inom denna tid som regel torde kunna förutsätta spekulationsssyfte, och ej heller velat utsträcka den hävdvunna femårsperioden, bl. a. med hänsyn till den tid deklaraionsmaterialet förvaras, har kommittén föreslagit ovanstående skala, vilken i förhållande till vad som nu gäller dock innebär avsevärda uppmjukningar.

För beskattning av realisationsvinst å fast egendom synes böra gälla motsvarande regler. Eftersom den tidsperiod, inom vilken skatteplikt för vinst å dylik egendom föreligger, är dubbelt så lång som beträffande lös egendom, kunde det måhända synas mest konsekvent att härvid räkna med dubbelt så långa tidsintervaller. Med hänsyn till att fastighetsaffärer även då ett spekulationsssyfte föreligger merendels torde planläggas på längre sikt, eftersom fastighetsvärden i regel icke undergå de snabba skiftningar, som äro vanliga i fråga om värdepapper, synes dock en fyraårsgräns för full beskattning vara väl kort. Å andra sidan medger längden av tioårsperioden en något smidigare skala.

Med dessa utgångspunkter har kommittén efter övervägande av olika alternativ ansett att realisationsvinst, som uppkommer vid försäljning av fast egendom kortare tid än sex år efter förvärvet, bör i sin helhet beskattas, medan man för tiden därefter bör införa fyra tidsintervaller med 20 procents reducering för varje. Kommittén föreslår därför följande skala:

Tid för innehavet räknat från förvärvet	Skattepliktig del av vinsten uttryckt i procent
Mindre än 6 år	100
6 år men mindre än 7 år	80
7 > > > > 8	60
8 > > > > 9	40
9 > > > > 10	20

Om sålunda en skattskyldig säljer en fastighet, som innehafvs mindre än sex år, uppger han hela vinsten till beskattning. Sker försäljningen sedan han ägt fastigheten sex år men kortare tid än sju uträknas vinsten på vanligt sätt men endast 80 procent av densamma upptagas såsom intäkt o. s. v.

Tekniken vid tillämpningen av de av kommittén föreslagna skalorna är densamma, som under längre tid kommit till användning vid beskattning av livräntor enligt 32 § 2 mom. d) kommunalskattelagen. Givetvis kommer systemet att vålla taxeringsmyndigheterna ökat arbete särskilt i fråga om beskattning av realisationsvinster å aktier. En post aktier som försäljes kan hava ägts i två år, en annan i tre år o. s. v. Varje post aktier skall dock redan nu särskilt redovisas i självdeklarationen varvid även tidpunkterna för förvärv och avyttring skola uppgivas. Dessa uppgifter granskas redan nu av taxeringsmyndigheterna, vilka även måste kontrollera att skillnaden mellan försäljningspris och inköpspris är rätt uträknad. Merarbetet kommer sålunda enligt förslaget endast att bestå i att taxeringsmyndigheterna även skulle kontrollera att rätt kvotdel av vinsten uppgivits till beskattning.

De ekonomiska verkningarna av en beskattning anordnad efter det ovan angivna systemet äro vanskliga att bedöma. Kommittén önskar emellertid framhålla, att realisationsvinstbeskattningen ur fiskalisk synpunkt sett är en fråga av ganska ringa storleksordning, medan den ur allmän ekonomisk synpunkt liksom för den enskilde skattskyldige kan vara av stor betydelse. Om därför den av kommittén ovan föreslagna ändringen skulle komma att medföra något minskade skatteintäkter å realisationsvinster, synes hänsynen till de ovan angivna fördelar, som vinnas genom ändringen, höra överväga. Kommittén anser emellertid att risken för minskning av skatteintäkterna genom den ifrågasatta uppmjukningen av beskattningsreglerna icke är stor. Å ena sidan uppkommer visserligen en minskning i skatteintäkterna genom att i vissa fall endast ett reducerat belopp av realisationsvinsten upptages till beskattning, men å andra sidan torde man kunna räkna med ett ökat antal försäljningar inom den skattepliktsgrundande tidsperioden. Inresset av att vänta med försäljningen till utgången av fem- respektive tioårsperioden måste bli mindre om endast en del av vinsten blir skattepliktig. Om t. ex. en skattskyldig, som innehaft en fastighet nio år, får ett anbud att sälja den, är det mera sannolikt att affären kommer till stånd om han endast skall uppgiva 20 procent av vinsten till beskattning än om han skall uppgiva hela. I det förra fallet är det antagligt, att han icke vill låta ett fördelaktigt anbud gå sig ur händerna enbart på grund av skatten, som

blir relativt obetydlig. I det senare fallet kan det däremot vara idé att låta anbudet förfalla och vänta med försäljningen ytterligare ett år. Vad angår försäljningar av aktier ske dessa som den ovan återgivna statistiken utvisar oftast inom så kort tid efter förvärvet, att vinsterna i regel även efter den föreslagna skalan i sin helhet bliva skattepliktiga.

Ett spörsmål som emellertid i detta sammanhang särskilt bör beaktas är hur beskattningen bör anordnas då försäljningen omfattar skogbärande fastighet. Enligt 21 § kommunalskattelagen hänföres till intäkt av skogsbruk avyttring av växande skog i samband med avyttring av marken, därest icke vinst å avyttringen av fastigheten i dess helhet skall beskattas enligt 35 § såsom realisationsvinst. Om alltså en skattskyldig vid försäljningen innehaft en skogbärande fastighet under tio år eller längre tid, skall den å skogen belöpande delen av köpeskillingen utgöra skattepliktig intäkt av jordbruksfastighet. Om däremot avyttringen sker exempelvis under sista tidsintervallen av tioårsperioden skulle med tillämpning av de av kommittén föreslagna reglerna för realisationsvinstbeskattning 80 procent av vinsten jämväl i vad den belöper å skogen bliva skattefri. För att undvika en sådan icke avsedd konsekvens av beskattning enligt den reducerande skalan synes erforderligt att komplettera de av kommittén föreslagna reglerna om beskattning av realisationsvinst med en särskild bestämmelse för det fall, att i vinsten ingår vinst genom försäljning av skogbärande fastighet och realisationsvinsten icke i sin helhet upptages till beskattning. Nämda bestämmelse bör då beträffande taxeringen till kommunal inkomstskatt innebära, att skattskyldigs inom viss kommun taxerade inkomst, i vilken realisationsvinst genom försäljning av skogbärande fastighet ingår, icke får på grund av de föreslagna reduceringsreglerna upptagas till lägre belopp än som skulle hava upptagits såsom taxerad inkomst i kommunen, därest den skattskyldige på grund av fastighetsförsäljningen istället åsatts taxering jämlikt 21 § kommunalskattelagen för inkomst genom avyttring av skog i samband med avyttring av marken. Givetvis skall dock taxeringen icke fastställas till högre belopp än som skulle blivit fallet om realisationsvinsten i sin helhet upptagits till beskattning. Motsvarande skall gälla vid taxering till statlig inkomstskatt. För att belysa innebörden av den föreslagna spärrregeln hänvisas till följande exempel: En skattskyldig försäljer under nionde året efter förvärvet en fastighet. Han tillföres därigenom en realisationsvinst å 10 000 kronor. Av denna utgör 20 procent eller 2 000 kronor skattepliktig realisationsvinst. Det befinnes emellertid, att om den å skogen belöpande delen av köpeskillingen upptages som intäkt av jordbruksfastighet, skulle för den skattskyldige efter åtnjutande bl. a. av avdrag, som avses i 22 § 1 mom. tredje stycket kommunalskattelagen, uppkomma nettointäkt av jordbruksfastighet å 5 000 kronor. Under sådana förhållanden skall den skattskyldige uppgiva 2 000 kronor såsom realisationsvinst och 3 000 kronor såsom intäkt av jordbruksfastighet.

Det föregående resonemanget har åsyftat endast sådana fall, då avyttringen skett frivilligt. Genom förordningen den 23 maj 1947 om skattefrihet i vissa fall för realisationsvinst vid expropriation m. m. föreligger skattefrihet för vinst, som uppkommit genom att fast eller lös egendom tagits i anspråk genom expropriation eller liknande förfarande eller eljest avyttrats under sådana förhållanden, att dylik tvångsförsäljning måste anses vara för handen. Det sagda gäller dock icke därest det skäligen kan antagas, att avyttringen skulle hava ägt rum även om tvång icke förelegat. Detsamma gäller vinst, som uppkommit vid upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet på obegränsad tid mot engångsersättning.

I propositionen till 1947 års riksdag, i vilken förslag till ifrågavarande förordning framlades, framhöll departementschefen¹ bl. a., att eftersom frågan om realisationsvinstbeskattningens lämpliga anordnande tagits upp till behandling i hela dess vidd inom 1944 års allmänna skattekommitté, det vore lämpligt, att lagändringen erhöles allenast provisorisk karaktär.

Bevillningsutskottet² uttalade, att utskottet fann goda skäl föreligga för det i propositionen framlagda förslaget och tillstyrkte bifall till propositionen.

Lösningen av sistnämnda spörsmål ligger helt i linje med de principer, vilka enligt vad kommittén framhållit böra ligga till grund för realisationsvinstbeskattningen. Avyttringens karaktär i samverkan med att spekulationssyfte icke förelegat vid förvärvet motiverar skattefrihet i dylika fall. Kommittén föreslår för den skull, att bestämmelserna i förordningen den 23 maj 1947 om skattefrihet i vissa fall för realisationsvinst vid expropriation m. m. skola inarbetas i kommunalskattelagen.

Det förekommer emellertid även andra fall, då det kan ifrågasättas, huruvida presumptionen att spekulationssyfte föreligger är så stark, att en beskattning kan anses motiverad. Om sålunda en skattskyldig köper en fastighet utslutande för att själv bebo densamma, torde förhoppningen om att vid en senare avyttring tillgodogöra sig en eventuell värdestegring för fastigheten i regel ej spela någon nämnvärd roll. En konsekvens av detta resonemang borde vara, att vinst vid försäljning av fastigheter i dylika fall icke borde beskattas. Därtill kommer att även billighetsskäl tala för skattefrihet i vissa dylika fall, nämligen då en skattskyldig avflyttar från en ort med låg prisnivå å fastigheter till en ort med samma eller högre pris å sådan egendom. Erinras må emellertid att dessa billighetsskäl helt bortfalla om avflyttningen äger rum från ort med högre pris å fastigheter till ort med lägre pris.

Trots de skäl, som sålunda i vissa fall tala för skattefrihet för vinst, uppkommen vid försäljningar av fastighet av egnahems karaktär, har kommittén icke ansett sig kunna förorda en generell sådan skattefrihet, då denna säkerligen skulle komma att omfatta många fall, där en beskattning skulle vara fullt motiverad. Att införa bestämmelser om skattefrihet för mera be-

¹ Prop. 1947, nr 147, sid. 24.

² Bev.utsk. utl. 1947, nr 32, sid. 6.

gränsade fall, t. ex. då en löntagare vid ombyte av tjänstgöringsort säljer sin villa på den förutvarande tjänstgöringsorten, skulle enligt kommitténs mening möta alltför stora praktiska svårigheter. Det skulle sålunda bli synnerligen vanskligt att utforma bestämmelser, enligt vilka en objektivt hållbar gränsdragning skedde mellan de fall, som rimligen borde komma i åtnjutande av skattefrihet, och andra fall och som tillika gäve taxeringsmyndigheterna erforderlig ledning vid taxeringsarbetet. Detta skulle gälla såväl vid bestämningen av när en fastighet skulle anses hava använts huvudsakligen till bostad för den skattskyldige och hans familj som vid angivandet av vilka övriga villkor som skulle vara uppfyllda, t. ex. huruvida avflyttning skulle anses hava ägt rum från en ort till annan. Härtill kommer, att en dylik begränsad skattefrihet, även om gränserna skulle dragas vidare än här ovan antytts, komme att framstå som ett ensidigt gynnande av vissa grupper av skattskyldiga, särskilt som omständigheterna i andra fall kunde vara lika ömmande utan att de rättsliga villkoren för skattefrihet skulle vara för handen.

Efter överväganden av denna art och med hänsyn till att ett genomförande av kommitténs förslag om beskattning av realisationsvinster efter en reducerande skala avsevärt minskar behovet av dylika särbestämmelser, anser sig kommittén icke böra framlägga något förslag i den riktning, som här diskuterats.

Såsom framgår av det förut sagda anser kommittén, att en förutsättning för beskattning av realisationsvinst bör vara, att egendomen förvärvats genom fång av sådan art att spekulationssyfte i samband med förvärvet icke kan anses uteslutet. Kommitténs uppfattning om vilka förvärv, som böra grundlägga skatteplikt, överensstämmer med den praxis som kommittén funnit för närvarande vara rådande och för vilken redogörelse lämnats i kap. 2.

Kommittén har visserligen erfarit, att nuvarande bestämmelser om skattefrihet för realisationsvinst vid försäljning av egendom, som erhållits såsom gåva eller efter boskillnad, föranlett vissa försök att kringgå beskattningsreglerna särskilt såvitt angår skogsbeskattning. Även å andra områden kunna dylika försök befaras. Kommittén anser emellertid, att ifrågasvarande missförhållanden, som redan äro uppmärksammade av praxis, kunna — liksom hittills visat sig vara möjligt — hindras genom att taxeringsmyndigheterna, då skentransaktioner föreligga, grunda taxeringsåtgärderna på transaktionernas verkliga innebörd. (Jfr RÅ 1935 ref. 33 och not 565).

Kommittén anser det alltså vara obehövt med generella bestämmelser i syfte att hindra skatteflykt på grund av att vissa fång icke grunda skatteplikt för realisationsvinst. Emellertid torde i ett speciellt fall lagändring vara motiverad. Kommittén avser bestämmelsen i punkt 3 anvisningarna till 35 § kommunalskattelagen, enligt vilken förvärv genom äktenskap, d. v. s. på grund av äktenskapsförord, boskillnad och bodelning, icke grunda skatteplikt för realisationsvinst, såvida icke egendomen vid bodelningen tillagts samma make, som ursprungligen förvärvat densamma genom köp, byte eller

därmed jämförligt fång. Kommittén kan icke finna den skattefrihet, som medgives genom denna bestämmelse, motiverad i andra fall än då make erhållit egendomen vid bodelning i anledning av makes död. Eftersom ifrågavarande bestämmelse jämväl öppnar möjligheter till särskilt svårkontrollerbara transaktioner, föreslår kommittén följande ändrade lydelse av författningsrummet:

10 Har egendom, som make erhållit vid bodelning *av annan anledning än andra makens död*, före äktenskapets ingående eller under äktenskapet *av någondera maken förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång*, skall frågan om och i vad mån skattepliktig realisationsvinst skall anses föreligga, bedömas med hänsyn till sistnämnda fång. Vad nu sagts skall även gälla, om make vid bodelning i anledning av andra makens död erhållit egendom, som han före äktenskapets ingående eller under äktenskapet förvärvat genom köp, byte eller därmed jämförligt fång.

Vad angår beräkningen av realisationsförluster och dess återverkningar på beskattningen anser kommittén, att regler i princip analoga med dem kommittén föreslagit beträffande beräkning av realisationsvinst böra tillämpas. Avdrag bör sålunda medgivas efter samma reducerande skala, som föreslagits beträffande beskattning av realisationsvinst. Om sålunda en skattskyldig säljer en fastighet, som han ägt kortare tid än sex år, bör hela förlusten vara avdragsgill. Sker försäljningen sedan han ägt fastigheten sex år men kortare tid än sju år bör endast 80 procent av förlusten vara avdragsgill o. s. v. Den särställning, som realisationsförlusten i fråga om avdragsrätt sedan gammalt intager inom inkomstbeskattningen, synes nämligen kommittén vara inkonsekvent och orättvis. Om intäkt av realisationsvinst anses öka den skattskyldiges skatteförmåga och därför beskattas, måste förlust av liknande slag anses minska skatteförmågan och för den skall vara avdragsgill. Det torde likväl icke vara praktiskt möjligt att införa en obegränsad avdragsrätt för realisationsförluster. Dylika förluster kunna vid inträffande depression uppgå till så betydande belopp, att en obegränsad avdragsrätt skulle i alltför hög grad minska skatteunderlaget.¹ Vidare torde risk för kringgående av skattelagstiftningen lägga hinder i vägen för möjligheten att medgiva avdragsrätt för realisationsförlust i obegränsad omfattning från den skattskyldiges övriga inkomster. Enligt kommitténs förmenande synes man därför icke kunna medgiva avdragsrätt för realisationsförluster i samma utsträckning som för andra förluster, ehuru materiellt sett en sådan avdragsrätt i och för sig vore befogad. Kommittén finner emellertid för sin del dessa svårigheter icke försvara en underlåtenhet att söka finna regler, vilka i görligaste mån mildra verkningarna av nuvarande avdragsbestämmelser. Vid övervägande av möjligheterna av att åstadkomma dylika regler har kommittén i huvudsak diskuterat följande tre alternativ. Kommittén förutsätter därvid att beträffande rätt till avdrag för realisationsförlust från realisationsvinst uppkommen under samma beskattningsår nuvarande reg-

¹ P. Rygh: Om begrebene formue og indtægt 1923, s. 274.

ler skola gälla. Vid taxeringen till kommunal inkomstskatt bör liksom hittills realisationsförlust vid försäljning av fastighet få avdragas endast från realisationsvinst vid försäljning av fastighet i samma kommun.

Alt. I. Realisationsförlust, som icke kunnat avdragas från realisationsvinst under beskattningsåret, får balanseras och avräknas mot realisationsvinster, vilka uppkomma inom fem år från det beskattningsår, under vilket förlusten uppstått. Detta system har den fördelen, att det icke är alltför komplicerat; det må dock erinras om att vissa svårigheter kunna uppstå, då det gäller att i efterhand fastställa realisationsförlustens storlek. En avdragsrätt enligt detta alternativ kan emellertid komma att verka synnerligen orättvist. Antag att två skattskyldiga A och B gör vardera en realisationsvinst och en realisationsförlust. Om A t. ex. gör sin vinst 1946 och sin förlust 1947, blir han beskattad för vinsten och får ej avdrag för förlusten under det att B om han gör förlusten 1946 och vinsten 1947 får möjlighet till avräkning. Kommittén anser en lösning enligt detta alternativ icke vara tillfredsställande.

Alt. II. Enligt detta alternativ förutsättes att förlust, som icke kunnat avdragas från realisationsvinst under beskattningsåret, får avräknas mot realisationsvinster, vilka gjorts inom fem år räknat från det beskattningsår under vilket förlusten uppkommit. Därvid skall rätt till avräkning ifrågakomma såväl fem år bakåt i tiden, om den skattskyldige haft realisationsvinster tidigare än förlusten, som fem år framåt i tiden om realisationsvinster uppkommit under denna period. Kvittning sker genom att förlusten avdrages från realisationsvinst på samma sätt som om förlusten utgjort en inom beskattningsåret uppkommen realisationsförlust. Kan förlust ej helt avräknas inom dessa perioder får den del av densamma, som icke kunnat kvittas, icke balanseras vidare. Om förlusten kvittas mot tidigare beskattad realisationsvinst, medges av förlusten föranledd restitution av erlagd skatt för den tidigare realisationsvinsten. Den ifrågasatta kvittningsrätten får icke inverka på beskattningen av inkomst av andra förvärvskällor och ej heller på beskattningen i annan kommun än sådan, i vilken förlusten skulle hava varit avdragsgill under beskattningsåret.

Taxeringstekniska skäl tala för att kvittningsrätt som nu sagts bör kunna ifrågakomma endast efter av den skattskyldige hos prövningsnämnd gjord framställning. Någon skyldighet att ex officio iakttaga denna kvittningsrätt bör sålunda icke åläggas taxeringsmyndighet. Av praktiska skäl bör det ankomma på den skattskyldige att ange vilka tidigare årsvinster och förluster han önskar utnyttja för kvittning. Beröres genom framställningen någon taxering, som ännu icke vunnit laga kraft, måste anstå med framställningens behandling till dess lagakraftvunna utslag föreligga beträffande samtliga taxeringar, som beröras av framställningen.

För att försöka belysa hur denna kvittningsrätt skulle tillämpas i praktiken lämnas följande exempel. Antag att en skattskyldig beskattningsåret 1948 gör en realisationsförlust å 5 000 kronor. Beskattningsåret 1943 har

han gjort en vinst å 4 000 kronor. Den skattskyldige har på grundval av 1944 års självdeklaration åsatts följande taxering och debitering:

Realisationsvinst	4 000
Övriga inkomster	10 000
Till kommunal inkomstskatt beskattningsbar inkomst	13 000
Kommunal inkomstskatt	1 300
Till statlig inkomstskatt beskattningsbar inkomst	11 000
Statlig inkomstskatt	1 790

Efter framställning av den skattskyldige gör prövningsnämnden en omräkning av den skattskyldiges på grundval av 1943 års deklaration åsatta taxering:

Realisationsvinst (4 000 — 5 000)	0
Övriga inkomster	10 000
Till kommunal inkomstskatt beskattningsbar inkomst	9 000
Kommunal inkomstskatt	900
Till statlig inkomstskatt beskattningsbar inkomst	7 000
Statlig inkomstskatt	970

I följd av denna ändrade taxering kommer till den skattskyldige att restitueras 1 220 kronor enligt nedanstående beräkning:

Påförd kommunal inkomstskatt	1 300
Kommunal inkomstskatt efter kvittning	900
Att restituera	400
Påförd statlig inkomstskatt	1 790
Statlig inkomstskatt efter kvittning	970
Att restituera	820

I prövningsnämndens protokoll antecknas därjämte, att den skattskyldige har en outnyttjad förlust å 1 000 kronor, vilken han är berättigad att avräkna mot realisationsvinster, vilka kunna uppkomma under beskattningensåren 1949—1953.

Om man antager att den skattskyldige i stället för förlust beskattningsåret 1948 haft en vinst på 5 000 kronor och i stället för vinst 1943 det året haft en förlust på 4 000 kronor får den skattskyldige efter framställning hos prövningsnämnden avräkna den år 1943 uppkomna förlusten från realisationsvinsten 1948:

Realisationsvinst 1948	5 000
1943 uppkommen förlust	4 000
Att beskatta vid 1949 års taxering	1 000

Detta belopp å 1 000 kronor kan av den skattskyldige utnyttjas för kvittning mot realisationsförluster uppkomna under åren 1949—1953.

Alt. III. Ett sådant restitutionsförfarande, som ifrågasättes enligt Alt. II, kan undvikas, om följande tillvägagångssätt med bibehållande i övrigt av de i Alt. II föreslagna reglerna väljes. Under ett beskattningsår, då förlust förelegat, må från den sammanlagda inkomsten av alla förvärvskällor avdragas så stor del av förlusten, som svarar mot beskattad realisationsvinst, uppkommen högst fem år tidigare. Om den skattskyldiges ifrågavarande år sammanräknade inkomst minskad med övriga allmänna avdrag icke uppgår till sådant belopp, att han kan till fullo utnyttja avdragsrätten, må avdraget, i vad det icke utnyttjats, balanseras för kvittning mot inkomst inom fem år efter det år förlusten åsamkats honom.

Har realisationsvinst icke tidigare åtnjutits eller var den tidigare realisationsvinsten lägre än realisationsförlusten, må förlusten helt eller till icke utnyttjad del balanseras för kvittning mot realisationsvinster, som kunna komma att åtnjutas inom fem år från det år förlusten uppkommit.

Om exempelvis en skattskyldig år 1946 haft en förlust på 5 000 kronor och under 1948 en vinst på 8 000 kronor, blir han efter framställning hos prövningsnämnd berättigad att från 1948 års vinst avräkna 5 000 kronor och blir följaktligen beskattad endast för 3 000 kronors realisationsvinst vid 1949 års taxering. Om han däremot haft en vinst å 5 000 kronor 1946 och en förlust å 8 000 kronor 1948 samt hans sammanräknade inkomst minskad med övriga allmänna avdrag (taxerad inkomst) vid 1949 års taxering utgjort 3 000 kronor, blir resultatet följande. Till den del förlusten täckes av tidigare realisationsvinst — således intill ett belopp av 5 000 kronor — får den avdragas även från annan inkomst än realisationsvinst. Av detta avdrag kan 3 000 kronor utnyttjas vid 1949 års taxering. Återstående 2 000 kronor får den skattskyldige balansera vidare och avräkna från inkomst — oavsett till vilken förvärvskälla den hänför sig — under fem år efter förlustens uppkomst d. v. s. till och med beskattningsåret 1953. Till den del förlusten icke täckes av tidigare realisationsvinst, således intill ett belopp av 3 000 kronor, får den — likaledes t. o. m. beskattningsåret 1953 — däremot avdragas endast från realisationsvinster, som den skattskyldige före utgången av sistnämnda beskattningsår kan komma att åtnjuta.

Detta alternativ bygger på samma principer som alt. II men har den fördelen att restitutionsförfarandet undviks. Detta åstadkommes därigenom att, då vinsten uppkommit före förlusten, rent formellt tillåtes en kvittning av den mot vinsten svarande förlusten mot intäkter av andra förvärvskällor, under det att man enligt alt. II verkställer avräkning direkt mot den tidigare beskattade vinsten. I realiteten innebär emellertid förfarandet även enligt alt. III en kvittning mot realisationsvinst, enär avdraget måste hålla sig inom ramen för denna.

Under det att kvittningsrätten enligt alt. II ger ett materiellt sett riktigt resultat blir kvittningsrätten enligt alt. III mera schablonmässig och kan på grund av den progressiva beskattningen understundom bliva för gynnsam

för den skattskyldige men sannolikt blir den oftare för ogynnsam för denne. Därtill kommer, att av taxeringstekniska skäl avdraget icke lämpligen kan tillgodoföras den skattskyldige på sådant sätt, att han alltid kan nyttja ortsavdragen. Kommittén anser emellertid fördelen av att slippa restitutionsförfarandet väga över dessa nackdelar och förordar för sin del en lagstiftning enligt alt. III.

Kvittningsförfarandet enligt detta alternativ torde ytterligare belysas genom följande exempel.

1. Den skattskyldige gör 1952 en realisationsförlust å 15 000 kronor vid försäljning av en fastighet, som han innehaft mer än sex men mindre än sju år. Samtidigt gör han en realisationsvinst vid försäljning av aktier å 4 000 kronor, som han innehaft kortare tid än två år. Beskattningsåret 1949 har den skattskyldige åtnjutit realisationsvinst vid försäljning av fastighet i hemortskommunen å 9 000 kronor, vilken i sin helhet beskattats. Den skattskyldige antages av taxeringsnämnden år 1953 bliva åsatt taxering för 7 000 kronors taxerad inkomst av tjänst. Efter framställning av den skattskyldige undanröjer prövningsnämnden denna taxering på grundval av följande beräkning, vilken intages i prövningsnämndens protokoll:

Taxerad inkomst enligt taxeringsnämnds beslut	7 000
Förlust:	
Realisationsförlust 1952: 80 % av 15 000	12 000
Realisationsvinst å aktier samma år	4 000 = 8 000
	<hr/>
	— 1 000

Eftersom den skattskyldige år 1949 åtnjutit realisationsvinst å 9 000 kronor, är han vid 1953 års taxering berättigad till avdrag för hela förlusten 8 000 kronor. Enär hans taxerade inkomst vid 1953 års taxering uppgår till endast 7 000 kronor, återstår ett outnyttjat avdrag å 1 000 kronor. Detta belopp får han avdraga från inkomst av alla slag under följande år t. o. m. beskattningsåret 1957 d. v. s. till och med 5 år efter förlustens uppkomst.

Enär realisationsvinsten år 1949 med 1 000 kronor överstiger omförmälda förlust å 8 000 kronor, är den skattskyldige berättigad att mot realisationsförluster beskattningsåren 1953 och 1954 kvitta detta belopp. Om den skattskyldige således år 1953 gör en realisationsförlust å 3 000 kronor på aktier, som han ägt mindre tid än 2 år, är han berättigad att under beskattningsåren 1953 eller 1954 avdraga dessa 1 000 kronor från inkomst av alla slag (såvitt kommunalskattetaxeringen angår dock endast från inkomster i hemortskommunen). Återstoden av den senare förlusten, 2 000 kr., får han däremot endast avdraga från realisationsvinster, som han kan komma att åtnjuta t. o. m. beskattningsåret 1958.

2. Den skattskyldige har under beskattningsåret 1952 åtnjutit realisationsvinst å 10 000 kronor vid försäljning av aktier, vilka han innehaft längre tid än två år men kortare tid än tre år. Beskattningsåret 1949 har den skattskyldige lidit realisationsförluster vid försäljning av aktier, som

han innehaft kortare tid än två år å 11 000 kronor, för vilken förlust avdrag icke till någon del åtnjutits vid taxeringarna 1950—1952. Efter framställning från den skattskyldige åsättes av prövningsnämnden taxering för år 1953 sålunda:

Realisationsvinst: 75 % av 10 000	7 500
Annan inkomst	10 000
	<hr/>
	17 500
Allmänna avdrag	1 500
Taxerad inkomst enligt taxeringsnämnds beslut	16 000
Realisationsförlust 11 000, därav 7 500 få gå i avräkning 1953	7 500
	<hr/>
Återstående taxerad inkomst	8 500

Den icke utnyttjade delen av realisationsförlusten, 3 500 kronor, får den skattskyldige endast avräkna mot eventuella realisationsvinster t. o. m. beskattningsåret 1954.

Enligt det under punkt 1 anförda exemplet kan den skattskyldige således anses hava gått förlustig ortsavdragen vid 1953 års taxering, vilket däremot icke är fallet enligt exemplet under punkt 2.

För åskådlighetens skull har i exemplen antagits att den taxerade inkomsten är lika för såväl statlig som kommunal inkomstskatt.

Vid bedömandet av frågan i vilka avseenden bestämmelsernas tillämpning skulle komma att medföra ökat arbete för beskattningsnämnderna, kan det omedelbart fastslås, att prövningsnämndernas arbetsbelastning kommer att ökas. Detta är ofrånkomligt men torde icke behöva tillmätas allt för stor betydelse. Vad som framför allt bör undvikas är en ökning av taxeringsnämndernas arbetsbörda, i den mån detta är möjligt. Det bör därför undersökas, hur tillämpningen kommer att påverka taxeringsnämndernas arbete i praktiken.

Skall en förlust kvittas mot vinst, som ligger bakåt i tiden, är beräkningen av vinsten redan fullgjord vid den tidigare taxeringen. För att kvittningen skall kunna medgivas, måste den avdragsgilla förlusten fixeras till sitt belopp. Detta kan mången gång innebära ett merarbete. Med nu gällande beskattningsregler räcker det nämligen att konstatera, att vinst icke uppkommit genom avyttringen. Hur stor förlusten är saknar för närvarande betydelse för inkomstberäkningen, i den mån den icke skall kvittas mot vinst av samma slag under beskattningsåret. Emellertid är detta fastställande av den avdragsgilla förlustens storlek ofrånkomligt med de av kommittén diskuterade reglerna.

Gäller det däremot att ett visst år kvitta en tidigare förlust mot en vinst under det aktuella beskattningsåret, kunna olika alternativ tänkas, innebärande mer eller mindre arbetskrävande åtgärder av taxeringsnämnderna.

För det första kan man tänka sig skyldighet för taxeringsnämnd att —

då varje förlust kan komma att utnyttjas ett senare år — utreda och fastställa varje förlust, som skattskyldig lidit, oavsett om förlusten har betydelse för årets taxering eller icke. Detta skulle innebära en ej oväsentlig ökning av arbetsbördan i jämförelse med den nuvarande. Såsom ovan framhållits erfordras ej sådan utredning för närvarande och göres ej heller av taxeringsnämnderna.

För det andra kunde det ifrågasättas skyldighet för taxeringsnämnd att på yrkande av skattskyldig, som redovisar förlust och framlägger beräkning av dennas storlek, granska sådan beräkning och fastställa förlusten till beloppet. Ett sådant förfaringsätt skulle antagligen närmast komma till användning, då skattskyldig anser sig hava anledning räkna med kommande realisationsvinst under en kommande femårsperiod.

För det tredje kan man tänka sig att lägga hela utredningen på den prövningsnämnd, som har att på framställning av den skattskyldige besluta om kvittning av tidigare förlust. I detta fall uppstår icke något merarbete för taxeringsnämnderna.

Det första alternativet bör utdömas enbart av den anledningen att det skulle innebära en mängd onödigt arbete. I många fall göra skattskyldiga någon gång en enstaka realisationsförlust (exempelvis å fastighet) utan att senare få någon vinst, mot vilken förlusten kan kvittas.

Det andra alternativet skulle teoretiskt komma att gälla ett färre antal fall och sålunda innebära ett mindre merarbete för nämnderna. Emellertid finns det anledning antaga, att skattskyldiga för att vara på säkra sidan komma att påfordra fastställande av storleken av nästan varje förlust, varför i realiteten merarbetet komme att bli ungefär lika stort enligt båda alternativen. Av denna anledning bör även detta alternativ förkastas.

Återstår alltså det tredje alternativet, enligt vilket allt arbete skulle komma att läggas på prövningsnämnderna. Fråga uppstår då, om detta arbete är av den omfattning, att det kan bemästras av dessa nämnder. Då det gäller att fastställa avdragsgill realisationsförlust, måste helt naturligt skyldigheten att förebringa utredning i stor utsträckning läggas på den skattskyldige. Denne bör styrka tidpunkterna för förvärv och avyttring, inköps- och försäljningspris samt — framför allt i fråga om fastighet — avdragsgilla kostnader såsom för lagfart, provision, juridiskt biträde, förbättringar av egendomen etc. I fråga om anskaffningskostnadens minskande med åtnjutna värdeminskingsavdrag, vilket minskar förlustens belopp, kan bevisningen eller utredningen däremot knappast läggas på den skattskyldige. Erfarenheten visar, att detta icke låter sig göra. Men även för beskattningsnämnderna är det ofta svårt att fastställa åtnjutna värdeminskingsavdrag. I all synnerhet blir detta fallet, om fastighet, som vid tillämpning av de föreslagna bestämmelserna ofta torde komma i fråga, inköpts mer än sex år före den tidpunkt, då förlustens storlek skall beräknas. Exempel: En person säljer med förlust en fastighet, som han ägt i 9 år. Efter ytterligare 4 år säljer han ännu en fastighet med vinst och yrkar därvid avdrag för avdragsgill del av den tidigare förlusten. De flesta deklARATIONER i vilka han

redovisat den förstnämnda fastighetens avkastning äro då förstörda. Då det här gäller beskattningsregler, som ligga vid sidan av de regler, vilka gälla för andra inkomstarter och som innebära en uppmjukning av den nuvarande hårda realisationsvinstbeskattningen, bör det emellertid icke riktas någon vägande kritik mot att man av praktiska skäl gör villkoren för utsträckt avdragsrätt något schablonartade. Då avdrag yrkas för en under närmast föregående femårsperiod liden realisationsförlust vid försäljning av tillgång av sådant slag, att avdrag är medgivet för värdeminskning av tillgången, synes därför nödvändigt att utgå från den presumtionsregeln, att förlusten beräknas så, som om den skattskyldige under besittningstiden fått åtnjuta normala avdrag för värdeminskning, den skattskyldige dock obetaget att motbevisa denna presumption. Kommittén är visserligen medveten om att förslaget om rätt till motbevisning kan föranleda så vägande invändningar om därav orsakad ökning av taxeringsmyndigheternas arbete, att kommitténs förslag i denna del kan behöva upptagas till förnyat övervägande. Kommittén har emellertid ansett att de principiella skälen för bibehållandet av denna rätt äro så starka, att kommittén ansett sig icke kunna underlåta att föreslå rätt till motbevisning.

Reglerna böra alltså utformas så, att avdrag för tidigare under en femårsperiod lidna realisationsförluster kunna av prövningsnämnd medgivas med belopp, som av prövningsnämnden fastställas dels med ledning av vad den skattskyldige visar beträffande inköps- och försäljningspris samt avdragsgilla kostnader, dels ock efter avdrag från inköpspriset av normala värdeminskningssavdrag under tiden för innehavet, oavsett om värdeminskningssavdrag åtnjutits eller icke. En sådan anordning medför ingen ökad arbetsbelastning för taxeringsnämnderna. För prövningsnämnderna blir det onekligen ett ökat arbete, men det mest tidsödande, nämligen utredandet av åtnjutna värdeminskningssavdrag, torde kunna undvikas.

Det bör såsom kommittén ovan uttalat ankomma på en skattskyldig, som yrkar kvittning av tidigare realisationsförlust mot realisationsvinst, att visa inkomster och utgifter. Då det här gäller transaktioner, som ligga längre tillbaka i tiden än beskattningsåret, kan det knappast anses oskäligt att lägga hela bevisbördan på den skattskyldige. Visserligen kan det sägas, att det även enligt 35 och 36 §§ kommunalskattelagen vilar på den skattskyldige att visa inkomster och utgifter, men i praktiken fordrar man icke, att han skall framlägga kvitto på exempelvis ett provisionsbelopp. Uppgiver han mottagarens namn och adress, godtages avdraget. Taxeringsnämndsordföranden skickar en kontrolluppgift till det distrikt där mottagaren av provisionen taxeras. Gäller det däremot en försäljning, som ägt rum för fem år sedan, blir en sådan kontrollåtgärd för besvärlig. Därför bör det tydligt utsägas, att sökanden skall medgivas avdrag endast i den mån han styrkt förlustens storlek. Med sådana bestämmelser torde prövningsnämndernas befattning med dylika ärenden ej heller bliva alltför betungande.

Vissa svårigheter kunna uppkomma då skattskyldig flyttar från ett prövningsnämndsdistrikt till ett annat och hos prövningsnämnden i det senare

distriktet gör framställning t. ex. om kvittning av förlust mot vinst, som han åtnjuter under sin vistelse i det förstnämnda distriktet. En viss lättnad torde vinnas, om länsstyrelserna förde kortregister över samtliga skattskyldiga, vilka gjort framställningar om kvittning.

Den begränsade avdragsrätt för förluster, som av kommittén sålunda föreslås, torde icke ens under en utpräglad depressionsperiod medföra några djupgående verkningar å skatteunderlaget. Avdragsrätt för förlust visst är förutsätter, såsom av det ovan anförda framgår, att den skattskyldige åtnjuter realisationsvinst antingen under närmast föregående eller närmast efterföljande femårsperiod och avdragsrätten är ovillkorligen begränsad till det belopp, vartill dylika skattepliktiga realisationsvinster uppgå. Med stöd av de å bilaga 1 företedda sifferuppgifterna synes man vara berättigad antaga, att det allmännas skatteintäkter av realisationsvinster under ett år i regel hittills uppgått till cirka 20 miljoner kronor. Till vilket belopp minskningen av skatteintäkterna på grund av den föreslagna avdragsrätten i medeltal bör beräknas är icke möjligt att på förhand bedöma. Då man icke har anledning antaga, att skatten å realisationsvinster genomsnittligt sett i framtiden skulle komma att vid nuvarande reglers bibehållande mera väsentligt överstiga det ovannämnda beloppet av 20 miljoner kronor, bör man emellertid kunna utgå från att den sammanlagda inkomstminskningen för staten och kommunerna i medeltal skulle med de föreslagna nya reglerna komma att uppgå till endast en bråkdel av nämnda belopp, eftersom skattepliktiga realisationsvinster kunna antagas bli till en ringa del konsumerade av avdragsgilla förluster. Skulle inkomstminskningen för det allmänna något år under särskilt ogynnsamma betingelser uppgå till mera avsevärda belopp, kommer avdragsrättens inverkan å skatteunderlaget under närmast efterföljande år att i motsvarande mån reduceras.

Gällande regler, vilka knyta kvittningsrätten till beskattningsåret, torde enligt kommitténs mening innebära en viss frestelse för de skattskyldiga att konstruera en förlust för att kvitta mot uppkommen vinst. Såväl den föreslagna utsträckningen i tiden av kvittningsrätten som den reducerande skalans inverkan å storleken av skattepliktiga realisationsvinster och avdragsgilla förluster böra verka i viss mån avhållande å de skattskyldigas benägenhet till dylika transaktioner. Slutligen vill kommittén i detta sammanhang erinra om ovanberörda skyldighet för taxeringsmyndigheterna att icke vid taxeringen godtaga skentransaktioner.

Ett spørsmål, som i detta sammanhang torde böra närmare belysas, är frågan om huruvida ena makens realisationsförlust får kvittas mot andra makens realisationsvinst. Enligt 52 § kommunalskattelagen må enligt 46 § 1 och 2 mom. kommunalskattelagen medgivet avdrag, till den del det icke kunnat utnyttjas å den därtill berättigade makens skattepliktiga inkomst, avräknas å den andra makens inkomst i samma kommun. Enligt 46 § 1 mom. andra stycket av nyss nämnda lag är emellertid avdrag icke medgivet för bl. a. underskott å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom. Det kan möjligen hävdas att enligt ordalagen i

nämnda författningsrum en kvittning av ena makens realisationsförlust mot andra makens realisationsvinst icke skulle vara medgiven. Jämlikt grunderna för äkta makars beskattning bör emellertid en sådan kvittning vara tillåten. På grund härav anser kommittén att i författningarna bör införas en bestämmelse, vilken uttryckligen utsäger, att kvittningsrätt av realisationsvinster och realisationsförluster föreligga för äkta makar, vilka under beskattningsåret levt tillsammans.

Bestämmelsen att vid beräkning av realisationsvinst hänsyn icke skall tagas till om köpeskillingen skall erläggas på en gång eller i terminer synes icke sällan leda till en uppenbart orättvis beskattning. Om köparen får kredit på någon del av köpeskillingen och sedermera t. ex. på grund av insolvens icke kan fullgöra sina betalningsåtaganden, torde väl resultatet i regel bliva, att säljaren råkar ut för en förlust i stället för den vinst han beskattas för. Den enda möjlighet till rättelse i taxeringarna, som i dylikt fall kan stå den skattskyldige till buds, är att söka resning. Kommittén finner icke detta förhållande tillfredsställande men anser att spørsmålet bör upptagas i samband med en översyn av bestämmelserna om eftertaxering.

I de under kap. 3 här ovan redovisade yttrandena från myndigheter och organisationer hava behandlats vissa spørsmål rörande realisationsvinstbeskattningen, beträffande vilka kommittén av olika skäl icke ansett sig böra framlägga förslag till ändrad lagstiftning.

Sålunda har i några yttranden framhållits önskvärdheten av ändrade bestämmelser i fråga om beskattning av i rörelse använd byggnad. Med hänsyn till de stora avdrag för värdeminskning, som de under kriget rådande förhållandena framtvingat, föreslås att vinst genom försäljning av dylik fastighet till den del vinsten motsvarar återvunna värdeminskningssavdrag bör beskattas som intäkt av rörelse. Det ifrågasättes även om icke en sådan ändring i beskattningsreglerna borde utsträckas till att avse alla slag av fastigheter, så att vid försäljning återvunna värdeminskningssavdrag alltid skulle beskattas och därvid upptagas såsom intäkt i den förvärvskälla, i vilken värdeminskningssavdraget åtnjutits.

Ehuru kommittén i princip icke haft något att invända mot dessa synpunkter, har kommittén emellertid icke framlagt förslag till ändrade bestämmelser i denna del. Ett villkor för införande av en lagstiftning av ifrågasatt innehåll, enligt vilken skattskyldighet skulle inträda även om mycket lång tid förflutit mellan inköpet och försäljningen av fastigheten, torde vara att den nominella vinsten omräknas med hänsyn till den penningvärdeförsämring, som kan hava inträtt under tiden för fastighetsinnehavet. Rent fiktiva vinster skulle eljest upptagas till beskattning. Såsom en konsekvens av den ifrågasatta utvidgningen av begreppet skattepliktig vinst skulle vidare motsvarande omarbetning av begreppet avdragsgill förlust bliva nödvändig. Att utforma vid tillämpningen användbara bestämmelser rörande vinstens justering med hänsyn till förändringar i penningvärdet är emellertid förenat med praktiskt taget oöverkomliga svårigheter

och en utredning rörande vid försäljningen återvunna värdeminskningssavdrag vid längre tids innehav för fastställande av skattepliktig vinst respektive avdragsgill förlust skulle i stor utsträckning icke vara möjlig att verkställa. En lagstiftning av föreslagen art torde därför knappast vara praktiskt genomförbar.

I ifrågavarande yttranden har vidare framhållits att de olika reglerna för beskattning av fast och lös egendom leda till att fastighetsaktiebolag och fastighetsföreningar kunna utan att skatteplikt inträder för realisationsvinst sälja fastighet, som ägts endast fem år. En ändring i detta förhållande är tänkbar genom bestämmelser, vilka stadga, att man i dylika fall skulle bedöma transaktionen efter dess verkliga innebörd, d. v. s. förklara att då t. ex. aktier i ett fastighetsaktiebolag försälja den för fastighet gällande tidsperioden skulle vara tillämplig. Kommittén ifrågasätter emellertid om i praktiken någon fördel skulle vinnas genom ett dylikt stadgande. Eftersom i regel jämväl annan egendom än fastighet är föremål för förvaltning i samma bolag eller förening, skulle det vara nödvändigt göra en ifrågasatt ändrad lagregel tillämplig å aktiebolag eller förening, som enbart eller till huvudsaklig del förvaltar fastighet. Ett stadgande av sådan art torde emellertid medföra icke obetydliga utredningssvårigheter och skulle dessutom kunna på ett relativt enkelt sätt kunna kringgås. Därtill kommer att enligt vad kommittén erfarit företagsbildningar av ifrågavarande art visat sig för de skattskyldiga i olika hänseenden vara föga ändamålsenliga, varför nybildningar av dylika företag i det närmaste upphört.

De olika tidsperioderna för beskattning av vinst vid försäljning av fast och lös egendom medföra, att skattskyldig, som inköpt en tomt och där efter låtit bebygga densamma, icke blir skattskyldig för vinst genom försäljning av fastigheten sedan tio år förflutit efter inköpet av tomten. Eftersom byggnaden i regel har större värde än tomten, har det icke ansetts skäligt att tidpunkten för tomtförvärvet skulle vara helt avgörande för skattefrihetens inträdande. Emellertid torde det ej heller i detta fall vara praktiskt möjligt att åstadkomma en tillfredsställande lösning. Stora svårigheter möta framför allt då det gäller att avgöra huruvida en byggnad uppförts eller ej, t. ex. då en skattskyldig köpt en tomt, å vilken finnes en byggnad, som han i större eller mindre grad ombygger.

Slutligen har framhållits att reglerna om fri avskrivning möjliggöra bildande av dolda reserver i ett aktiebolag, varigenom aktiernas värde ökas. Vid en försäljning av aktierna, sedan de innehafts fem år, eller vid en övergång av äganderätten genom arv, blir den intäkt, som genom nedskrivningen undantagits från beskattningen, även i fortsättningen obeskattad. Kommittén erinrar emellertid om att den skatteskuld, som uppkommit genom nedskrivningen, icke försvinner genom aktiernas överlåtelse. Det blir här endast fråga om en övervältring av denna skuld på den, som övertagit aktierna. Kommittén har därför icke övertygats om att något behov av kompletterande lagstiftning i detta avseende föreligger. Eftersom jämväl i detta fall särskilda bestämmelser rörande omräkning av uppkommen vinst respektive förlust

med hänsyn till förändringar i penningvärdet skulle erfordras och utredningen rörande anskaffningskostnaden m. m. skulle hänföras till en ofta mycket avlägsen tidpunkt, torde enligt kommitténs uppfattning ej heller en lagstiftning av ifrågasatt art vara praktiskt genomförbar.

Kap. 5. Realisationsvinst genom avyttring av vattenkraft.

1. Redogörelse för tidigare förslag.

I skrivelse den 12 maj 1942 nr 199, har riksdagen under åberopande av statsutskottets utlåtande, nr 86, hemställt om utredning rörande möjligheterna att genom statens medverkan mera planmässigt än hittills trygga landets och särskilt den svenska landsbygdens försörjning med elektrisk kraft. Utskottet framhöll i utlåtandet bl. a., att ett missförhållande som krävde uppmärksamhet vore den alltjämt ohämmat pågående spekulationen i outbygga vattenfall.

Rörande sistnämnda spörsmål hava särskilda inom justitiedepartementet tillkallade sakkunniga den 27 februari 1943 avgivit betänkande med förslag till åtgärder mot spekulering i vattenkraft.

Beträffande möjligheterna för framtida spekulering i vattenkraft och de verkningar en dylik spekulering skulle kunna komma att medföra å priser på naturkraften anförde de sakkunniga följande:

»Intresset för vattenkraften har helt naturligt varierat med de allmänna konjunkturerna och de faktorer som särskilt påverka efterfrågan på elektrisk kraft, såsom tillgången och priset på kol. Tidigare perioder av ökat intresse och därav föranledd stegring av priset på naturkraften ha efterträts av perioder, under vilka intresset varit mindre och priset lägre.

Såsom förut blivit antytt är det troligt att, när den nuvarande krisen är överstämmanden, intresset för vattenkraften ånyo kommer att gå något tillbaka, även om skogsindustriens kraftförbrukning åter ökar. Vad angår priset på naturkraften är dock sannolikheten för att detta liksom efter föregående topperioder ånyo skall sjunka nu såtillvida mindre som tillgången på outbyggd vattenkraft är väsentligt reducerad. Efter hand som strömfallen utbyggas minskas ju tillgången på outbyggd kraft, och denna minskning går först ut över den högvärdiga kraften. Återstående högvärdig kraft torde redan nästan helt vara placerad hos sådana intressenter som avse att själva utbygga kraften. Även en del av den mindre värda men likväl utnyttjningsbara vattenkraften finns på fasta händer. Såsom förut nämnts har en överslagsberäkning på grundval av kända förhållanden givit vid handen, att den kvantitet outbyggd men utbyggnadsvärd vattenkraft, som innehaves av kronan eller eljest finns på fasta händer, motsvarar åtminstone 18 000 miljoner kWh eller ca 75 procent av all outbyggd men utbyggnadsvärd vattenkraft, under det att på spekulativa händer torde finnas ca 5 procent eller något mera, till största delen sådan vattenkraft som står på gränsen mellan högvärdig och lågvärdig. Nu angivna förhållanden medföra, att de som spekulera i vattenkraft kunna tänkas ha vissa möjligheter att framdeles uttaga relativt höga priser, eftersom åtminstone 75 procent av den outbyggda vattenkraften redan är placerad på fasta händer och sålunda ur marknaden. Samtidigt som det stora samlade innehavet av outbyggd vattenkraft på fasta händer ger vissa ökade möjligheter i denna riktning, innebär

¹ SOU 1943:14 s. 48 o. f.

emellertid detta innehav också att faran ur allmän synpunkt icke får tillmätas alltför stor betydelse.

Den utbyggsda högvärdiga vattenkraft som innehaves av kronan eller eljest finnes på fasta händer säkerställer erforderlig utbyggnad ungefär till år 1980. Härvid räkna de sakkunniga med den högsta hittills ifrågasatta belastningsökningen eller 400 milloner kWh per år, vilket får anses vara ett högt värde. Räknar man med all den utbyggnadsvärda vattenkraft, som nu finns på fasta händer, är landets behov av fortsatt utbyggnad vid samma årliga belastningsökning säkerställt till tiden inemot år 2000.

Härav framgår, att om de spekulationstendenser som framträtt skulle fortvara, möjligheterna att driva upp priserna på naturkraft dock för avsevärd tid framåt äro begränsade. Den stora mängd vattenkraft som redan är placerad på fasta händer är helt undandragen verkningarna av spekulation.

Vid bedömande av spekulationsmöjligheterna bör också uppmärksammas, att den vattenkraft, som alltjämt kan tänkas bliva förvärvad i spekulativt syfte, icke hör till den högvärdiga. Den är alltså dyr i utbyggnad. Större vinst på spekulation i vattenkraft kan knappast erhållas på annat sätt än att en erfaren köpare lyckas förvärva vattenkraft till billigt pris och därefter säljer den till någon som är villig att betala ett högt pris, därför att kraften visar sig billig i utbyggnad. Något utrymme för en sådan mera betydande vinstmarginal kan tills vidare svårigen finnas i fråga om den i utbyggnad dyra kraften.»

För att motverka spekulation i vattenkraft föreslogo de sakkunniga dels införande i vattenlagen av vissa nya bestämmelser om rätt att taga i anspråk annans strömfall dels ock skärpta regler om beskattning av realisationsvinst.

Vad angår ändrade regler för beskattning av realisationsvinst genom avyttring av vattenkraft framhöllo de sakkunniga:¹

»Förvärv och avyttring av vattenkraft kunna oftare än förhållandet är med annan fast egendom ha spekulativt syfte, även om ganska lång tid förflutit mellan förvärvet och avyttringen. Det ligger nämligen i sakens natur, att vattenkraft lättast kan förvärvas till billigt pris, när lång tid kan väntas förflyta innan utbyggnad äger rum, samt att den kan säljas till högt pris först när utbyggnad är förestående.

Den nu gällande tidrymden beträffande fastighet — tio år — torde vara knappt tilltagen, när det gäller att beskatta realisationsvinst genom avyttring av vattenkraft. I förslaget till ändring av 35 § kommunalskattelagen har nämnda tidrymd i fråga om strömfall eller rättighet till vattenkraft utsträckt till trettio år. Det kan naturligtvis vara föremål för delade meningar, huruvida man bör utsträcka tiden så långt. De sakkunniga tro för sin del att spekulativa förvärv på längre sikt än ca femton år hittills knappast ha förekommit. Det kan nämligen ställa sig ganska dyrbart att under lång tid svara för räntor å köpeskillingen och skatter för strömfallet utan att njuta någon avkastning därav. Överhuvud är en period på ända till trettio år så lång, att det är ganska svårt att överblicka vad som därunder kan hända. Trots detta ha de sakkunniga för att vara säkra på åsyftad verkan icke velat sätta tiden kortare. För att motverka obilliga följder upptager förslaget emellertid en särskild bestämmelse om beräkning av realisationsvinsten, till vilken de sakkunniga återkomma i det följande.

Liksom fast egendom kan avyttras jämte lös egendom kan strömfall eller rättighet till vattenkraft avyttras jämte annan egendom. I princip skall i så fall en uppdelning ske, om beskattning av realisationsvinst skall äga rum allenast på grund av den nyss föreslagna bestämmelsen om vattenkraft. Denna princip torde

¹ SOU 1943: 14, s. 74.

emellertid icke lämpligen alltid böra upprätthållas, om rätt till vattenkraft avyttras jämte den fastighet till vilken vattenrätten hör. Enligt förslaget skall den särskilda bestämmelsen om en trettioårstid beträffande vattenkraft gälla allenast, om fastighetens värde *huvudsakligen* består i vattenkraft. Någon större svårighet att fastställa, om så är förhållandet, torde icke föreligga. Närmast åsyftas fastigheter, som bestå i utmål med strömfall eller som särskilt avstyckats i samband med avyttringen av vattenrätten. Emellertid omfattar bestämmelsen även avyttringar, där vattenkraftens värde eljest kommit att överväga fastighetens värde i övrigt. I sådan händelse skall frågan, om realisationsvinst föreligger, bedömas med hänsyn till vad som bekommts för vattenkraften jämte fastigheten i övrigt. Detta kan naturligtvis tänkas medföra, att säljaren blir strängare behandlad än eljest, men det kan även föranleda en motsatt utgång. För att vinna behöfvlig förenkling torde man böra taga dessa konsekvenser.

Såsom nyss nämnts kan den föreslagna utsträckningen av den tid, inom vilken förvärv och avyttring av vattenkraft skola ha ägt rum för att realisationsvinst skall kunna beskattas, tänkas medföra obilliga verkningar. Säljaren kan under avsevärd tid ha betalt skatter för egendomen utan att ha haft någon avkastning därav. Även de ränteförluster han haft under den gångna tiden torde böra skänkas beaktande, då bestämmelserna ju bliva tillämpliga även när något spekulationssyfte ej kan påvisas. För att i görlig mån tillgodose dessa synpunkter upptager förslaget till ändring av anvisningarna till 36 § en undantagsbestämmelse. Enligt denna äger säljaren välja mellan att från det genom avyttringen bekomna vederlaget göra avdrag *antingen* i vanlig ordning för den köpeskilling, han själv erlagt, jämte övriga omkostnader för hans förvärv och avyttringen *eller* ock med dels egendomens värde tio år före avyttringen dels ock omkostnader som nedlagts på egendomen under de senaste tio åren. Denna valrätt skall finnas endast när avyttringen sker efter minst tio år. Äger avyttringen rum tidigare, skall alltså realisationsvinsten beräknas på vanligt sätt, vare sig detta är oförmånligt eller gynnsammare för säljaren.

Såsom egendomens värde tio år före avyttringen anses i regel enligt förslaget dess taxeringsvärde vid nämnda tidpunkt. Man kan emellertid tänka sig, att ägaren själv medverkat till att taxeringsvärdet blivit för högt. För att icke möjlighet skall beredas att på denna väg undgå realisationsvinstbeskattning ger förslaget befogenhet för taxeringsmyndighet att reducera ifrågavarande värde, om särskild anledning därtill förekommer.

Av praktisk betydelse vid tillämpning av reglerna om realisationsvinst på avyttring av vattenkraft är, hur det skall förfaras när säljaren förbehållit sig rätt till viss kraftleverans. Enligt uppgift har det bedömts på olika sätt, när säljaren vid avyttring av egendom betingar sig viss rätt till egendomen eller gentemot köparen, antingen i stället för eller ock vid sidan av kontant köpeskilling. Spörsmålet gäller, huruvida säljaren skall anses ha undantagit viss del av den egendom han innehade eller om den rätt han betingat sig skall anses såsom vederlag vid avyttringen.

I de fall, då undantag från avyttringen skall anses föreligga, bör vid beräkning av realisationsvinst iakttagas, att en reduktion måste äga rum även av det belopp som skall anses motsvara kostnaderna för säljarens förvärv av egendomen.

I de fall åter, då undantag från avyttringen ej skall anses föreligga, skall värdet av den förbehållna förmånen i princip räknas som vederlag. Denna princip torde emellertid ej kunna upprätthållas fullt ut, när den skulle leda till dubbelbeskattning. Här bör erinras om s. k. undantagsförmåner av fastighet, vilka vanligen skola utgå under säljarens livstid och skola oavkortade beskattas såsom inkomst. Det är icke möjligt att både upptaga kapitalvärdet av undantagsförmåner såsom vederlag vid beräkning av realisationsvinst och sedermera beskatta

det årliga värdet av förmånerna oavkortat såsom inkomst. Då det icke torde komma i fråga att reducera det årliga värde, som nu inkomstbeskattas, genom att uppdelas det i vad som motsvarar konsumtion av kapitalvärdet och avkastning, torde man få avstå från att vid beskattning av realisationsvinst upptaga värdet av undantagsförmånerna såsom vederlag vid avyttringen. Man lär få räkna med att samma förfaringsätt får tillämpas i andra likartade fall. Där en sådan uppdelning vid den årliga beskattningen av en tidsbegränsad förmån ej anses böra äga rum, bör ej heller kapitalvärdet av förmånen upptagas såsom vederlag vid beräkning av realisationsvinst.

Vid avyttring av vattenkraft förekommer ej sällan, att förbehåll göres om rätt till frikraft eller eventuellt rätt till kraft mot visst billigt pris. Detta gäller såväl avyttring av små falldelar som försäljning av hela strömfall eller majoriteten därav. Det förefaller som om syftet med förbehållet emellanåt varit att undvika beskattning av realisationsvinst. I ett den 2 oktober 1942 av regeringsrätten avgjort mål har emellertid förklarats, att kapitalvärdet av rätt till frikraft, som säljaren förbehållit sig vid försäljning av strand och flodområde med vattenkraft, skall upptagas såsom vederlag vid avyttringen. Kraften skulle enligt avtalet utgå till ägaren av den fastighet, från vilken försäljningen skedde. Oaktat detta prejudikat nu föreligger, har det ansetts önskvärt att på denna punkt införa ett förtydligande i författningstexten. De sakkunniga vilja nämligen tillmäta ganska stor betydelse åt den omständigheten, att lagens innebörd blir klargjord för allmänheten som icke äger närmare kännedom om prejudikaten. Materiellt sett måste det anses välgrundat, att när outbyggd kraft överlåtes mot frikraft, värdet av frikraften anses såsom ett beskattningsbart vederlag likaväl som ersättning i pengar.

Enligt förslaget skall fördenskull i anvisningarna till 36 § införas ett nytt stycke under punkt 1. Enligt detta stycke skall, om egendom avyttras med förbehåll om rätt till viss periodisk prestation, kapitalvärdet därav anses såsom vederlag vid avyttringen, därest ej rättigheten avser undantagsförmåner, som omförmälas i 22 § kommunalskattelagen, eller därmed jämförliga förmåner. Bestämmelsen är som synes ej inskränkt till rätt att erhålla kraft. Likgiltigt är, om prestationen först några år skall utgå i en form, t. ex. pengar, och därefter i annan form, såsom kraftleverans.

Det angivna undantaget från bestämmelsen avser sådana tidsbegränsade förmåner som enligt vad förut sagts böra årligen beskattas oavkortade såsom inkomst. Om rätt till frikraft skulle ha förbehållits, torde dess kapitalvärde böra beräknas såsom vederlag vid avyttringen, även om frikraft skulle utgå endast under viss begränsad tid, eller om prestationens fullgörande skall påbörjas först viss tid efter avyttringen.

Införes i anvisningarna till 36 § stadgande, att om egendom avyttras med förbehåll om rätt till viss periodisk prestation, kapitalvärdet därav skall anses såsom vederlag vid avyttringen, där ej rättigheten avser undantagsförmåner, som omförmälas i 22 §, eller därmed jämförliga förmåner, torde ett likalydande stadgande böra införas i anvisningarna till 28 § om beräkning av intäkt av rörelse. Tydligt kan för denna beräkning vara av betydelse, huruvida förbehållen rättighet skall anses såsom vederlag eller icke.

Det är även nödvändigt att beakta bestämmelserna om beräkning av realisationsförlust under punkt 2 i anvisningarna till 36 §. För att förlust å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom skall få avdragas erfordras att förlusten under beskattningsåret uppkommit genom avyttring av fast eller lös egendom som förvärvats genom köp eller byte eller därmed jämförligt fång och varit i säljarens ägo, om det är fastighet, under mindre än tio år och eljest under mindre än fem år. Denna bestämmelse har ansetts böra undergå samma ändring beträffande tiderna som motsvarande stadgande beträffande realisationsvinst. Någon praktisk betydelse har dock näppeligen den ökade möjlighet till avdrag för realisationsförlust som detta innebär.

För närvarande stadgas ytterligare bl. a., att realisationsförlust beräknas efter samma regler som gälla för beräkning av realisationsvinst. Från denna bestämmelse har ansetts böra stadgas ett undantag med tanke på den särskilda föreskrift som föreslagits om beräkningen av kostnaderna för förvärvet och avyttringen, när vattenkraft avyttras efter minst tio år. Säljaren har ju där fått en möjlighet att beräkna realisationsvinsten efter en alternativ regel, nämligen efter värdet tio år före avyttringen. Någon motsvarighet till ett sådant alternativ torde icke vara påkallat, när det gäller beräkning av realisationsförlust.

Mot de föreslagna ändringarna i reglerna om realisationsvinstbeskattningen kan möjligen anföras, att dessa regler kunna sägas vara i behov av omarbetning även i andra hänseenden än här äro i fråga. De sakkunniga vilja icke underlåta att framhålla, att reglerna om beskattning av vinst vid avyttring av *fast* egendom icke torde ha tillämpats, när avyttring äger rum av en aktiepost i ett bolag eller av andelar i en förening som äger sådan egendom. Detta spörsmål är så vittutseende att det icke ansetts kunna upptagas i detta sammanhang. Det må även nämnas, att det av vissa skäl måhända kunde vara lämpligare att beskatta avyttring av vattenkraft enligt särskilda från realisationsvinstbeskattningen fristående regler. De sakkunniga ha dock icke för sin del ansett sig böra väcka förslag härom, då en nöjaktiv reglering synes kunna vinnas utan införande av någon principiell nyhet.

Vad till sist angår ikraftträdandet kunde det ifrågasättas att göra undantag, om egendomen innehafvs tio år dessförinnan. Detta skulle emellertid innebära, att de nya bestämmelserna ej skulle träda fullt i kraft förrän efter tjugu år. I själva verket torde den alternativa grund för beräkning av realisationsvinster, som de sakkunniga föreslagit, medföra, att skälen för ett sådant undantag som nu ifrågasatts icke äro tungt vägande. Något dylikt undantag har därför icke upptagits.»

Över betänkandet jämte lagförslag såvitt rör ändring i kommunalskattelagen hava efter remiss avgivits yttranden av vattenrättsdomarna i samtliga vattendomstolar, kammarkollegium, vattenfallsstyrelsen, kammarrätten, kommerskollegium, länsstyrelserna i Stockholms, Uppsala, Värmlands, Västmanlands, Kopparbergs, Gävleborgs, Jämtlands och Västerbottens län, Sveriges industriförbund, svenska vattenkraftföreningen, riksförbundet landsbygdens folk, svenska stadsförbundets styrelse samt styrelsen för svenska landskommunernas förbund. Kommerskollegium har jämväl överlämnat yttranden från Skånes handelskammare och handelskammaren i Gävle. Med länsstyrelsens i Västernorrlands län utlåtande har överlämnats ett yttrande från länets elektriska förening och med länsstyrelsens i Västerbottens län utlåtande ett yttrande från sistnämnda läns hushållningssällskaps förvaltningsutskott. Vid svenska vattenkraftföreningens utlåtande har fogats yttrande av Stora Kopparbergs Bergslags Aktiebolag.

Svenska stadsförbundets styrelse, som icke funnit sådana risker för spekulation i vattenkraft föreligga att den föreslagna ändringen i vattenlagen för närvarande vore påkallad, har ansett ändringen beträffande beskattning av realisationsvinst vara av visst värde även om förstnämnda ändring icke komme till stånd. I flera yttranden (av vattenrättsdomarna i samtliga vattendomstolar, länsstyrelserna i Värmlands, Västmanlands och Västerbottens län, styrelsen för svenska landskommunernas förbund samt Västernorrlands läns elektriska förening) har förslaget i förevarande del lämnats utan

erinran. I många yttranden och merendels sådana, där något beaktansvärt behov av åtgärder mot spekulation i vattenkraft icke ansetts påkalla införandet av den föreslagna särskilda expropriationsrätten till strömfall, har emellertid jämväl förslaget till ändring i kommunalskattelagen avstyrkts.

I avstyrkande riktning har *kammarrätten* uttalat sig. Kammarrätten erinrade om att de sakkunniga till stöd för den föreslagna utvidgade beskattningen av realisationsvinst vid avyttring av vattenkraft anfört, att förvärv av vattenkraft i spekulativt syfte ofta skedde på rätt lång sikt. Kammarrätten ville emellertid för sin del hävda, att detsamma kunde sägas om åtskilliga andra förvärv av fast egendom. Mera kapitalstarka köpare syntes icke sällan lägga sina affärer på mycket lång sikt och knappast låta avskräcka sig ens av den föreslagna trettioårsgränsen. Kammarrätten ville vidare framhålla, att de möjligheter till avdrag för realisationsförlust, som medgäves av den svenska skattelagstiftningen, vore mycket begränsad. Olägenheterna av denna lagens ståndpunkt hade i olika sammanhang starkt understrukits. Givet vore, att varje utsträckning av den nu gällande tioårstiden vore ägnad att väcka ytterligare betänkligheter. Då dessutom såsom även i betänkandet antyddes gällande regler om realisationsvinstbeskattning syntes böra göras till föremål för en allmän översyn, avstyrkte kammarrätten förslaget.

Länsstyrelsen i Gävleborgs län har ifrågasatt, huruvida det vore lämpligt att nu giva en specialregel om beskattning av realisationsvinst vid avyttring av vattenkraft, därest en allmän översyn av reglerna om beskattning av realisationsvinst vore att förvänta inom den närmaste tiden. Upptoges denna allmänna fråga icke med det snaraste, ville länsstyrelsen emellertid icke motsätta sig förslaget.

Kammarkollegium har icke haft annat att erinra mot förslaget än att den tid av trettio år, som innehav av vattenkraft måste hava varat för att avyttring av vattenkraften skulle undgå realisationsvinstbeskattning, syntes väl lång redan med hänsyn till att ränteförlusten för oräntat kapital motsvarade samma kapital, räknat efter relativt låg räntefot, efter mindre antal år än trettio.

Vid remissärendets behandling hos kammarkollegium hava t. f. kammarrådet Gavelius och kammarrådet Grönvall anfört särskilda meningar.

De näringsorganisationer och enskilda näringsidkare, som yttrat sig, hava i allmänhet avstyrkt förslaget. *Sveriges industriförbund* har sålunda framhållit att, därest det av 1941 års sakkunniga för värdestegringskatt framlagda förslaget till förordning om värdestegringskatt å fastighet eller förslaget till krigskonjunkturskatt för år 1943 genomfördes, det syntes vara uteslutet att ytterligare skärpa beskattningen å ifrågavarande vinster. Under förutsättning att intetdera av dessa båda förslag föranledde lagstiftning, har förbundet emellertid vidare anfört följande:

Förbundet finner behov av den nu föreslagna skattesärpröningen i syfte att motverka spekulation i vattenkraft icke hava ådagalagts. Det förefaller ock tämligen tvivelaktigt, huruvida en dylik beskattning skulle erhålla näm-

värd återhållande verkan å de ifrågavarande spekulativa tendenserna. Å andra sidan synes viss risk föreligga, att en sådan beskattning skulle försvåra strävandena att samla olika falldelar å en hand.

Ur taxeringstekniska synpunkter är den av de sakkunniga föreslagna lösningen av beskattningsfrågan medelst jämkning i gällande lags bestämmelser om beskattning av realisationsvinst behäftad med så påtagliga brister, att förslaget enbart av denna anledning enligt förbundets mening bör avvisas. Den i vårt inkomstskattesystem inrymda realisationsvinstbeskattningen har vid upprepade tillfällen varit föremål för kritik, och omarbetning av reglerna för denna beskattning har diskuterats. Visserligen bleve den föreslagna författningsändringen allenast tillämplig å ett fåtal utpräglade specialfall, men det synes likväl med hänsyn till möjligheten av en dylik omarbetning vara ägnat väcka betänkligheter att utvidga nämnda beskattning genom bestämmelser, som äro avsedda att erhålla räckvidd under en lång följd av år.

På grund av att olika skatteskalor vid inkomsttaxeringen gälla för å ena sidan fysiska personer och å andra sidan övriga skattskyldiga, komme en realisationsvinstbeskattning av ifrågavarande vinster att drabba de olika grupperna skattskyldiga synnerligen ojämnt. En beskattning med så utpräglat prohibitivt syfte som den föreslagna borde dock konstrueras så, att skattesatsen kunde avvägas uteslutande under hänsynstagande till detta syfte och bestämmas lika för alla skattskyldiga.

I sådana fall, då det försålda objektet innefattar andra tillgångar än vattenkraft eller rättighet till vattenkraft, dock icke i större omfattning än att det huvudsakliga värdet representeras av sistnämnda tillgångar, blir enligt förslaget icke allenast den å vattenkraft och rättighet till vattenkraft uppkommande vinsten beskattad utan även den vinst, som uppstått å egendom av annan natur. Ett dylikt resultat framstår givetvis såsom synnerligen obilligt. Å andra sidan torde i vissa fall beskattning kunna undgås därigenom, att försäljningen utsträcker till att omfatta även annan egendom än vattenfallsfastigheter eller rättighet till vattenkraft.

Om förslaget likväl anses böra läggas till grund för lagstiftning, finner förbundet nödvändigt, att det därvid klart anges, att den utvidgning av realisationsvinstbeskattningen som sålunda kommer till stånd icke innebär ett principiellt ställningstagande ifråga om beskattning av realisationsvinst i allmänhet utan uteslutande betingas av beträffande vattenkraft föreliggande särskilda omständigheter, vilka sakna motsvarighet å andra områden.

Därjämte har *svenska vattenkraftföreningen* framhållit, att skatteskärpningen komme att drabba även försäljare, som icke i någon mån vore förknippade med ett osunt spekulationsintresse. En strömfallsägare kunde t. ex. nödgas avyttra sitt vattenfall för att kunna förnöja sina fordringsägare. Vidare kunde såsom de sakkunniga påpekat en ökad skatteplikt medföra, att säljaren i priset ville ha gottgörelse för den beräknade skatten. I och med skattepliktens förefintlighet hade säljaren i förhållande till köparen ett faktiskt argument för en högre köpeskillning.

Stora Kopparbergs Bergslags Aktiebolag har i egenskap av ägare till utbyggda strömfall befarat ogynnsamma verkningar av den föreslagna skatteskärpningen. Denna skulle för bolaget medföra avsevärt ökade svårigheter att på frivillighetens väg göra köp av felande andelar i strömfall, däri bolaget ägde majoritet. Sannolikt komme skärpningen att till huvudsaklig del träffa den jordbrukande delen av befolkningen, som fortfarande i mycket stor omfattning ägde andelar i vattenfall, även där majoriteten vore samlad på en hand. I tanke att en avsevärd del av köpeskillingen skulle beskattas som realisationsvinst skulle ägare till mindre andelar i strömfall icke inom den föreslagna trettioårsperioden frivilligt vilja överlåta sina andelar. För övrigt skulle allmänheten ha svårt att finna sig i, att just vattenkraft skulle i angivet hänseende vara hårdare beskattad än andra naturtillgångar såsom jord och skog. Det funnes i vårt land ett stort antal mindre vattenfall, däri ett flertal jord- eller kvarnägare hade del, utan att någon eller ens ett fåtal av dem hade majoriteten samlad i sin hand. Det måste vara ett allmänt intresse, att dessa andelar genom frivillig överenskommelse sammanfördes på så få händer som möjligt. Nu åsyftade strömfall vore i allmänhet icke av den storleksordningen, att de kunde tänkas bli föremål för expropriation. Därest den föreslagna skatteskärpningen skulle införas, komme säkerligen utbyggandet av dylika vattenfall att försvåras och avsevärt fördröjas. Skatteskärpningen finge kanske i flertalet fall en verkan, som vore rakt motsatt den åsyftade.

Såväl *Skånes handelskammare* som *handelskammaren i Gävle* har avstyrkt den föreslagna skatteskärpningen.

Riksförbundet landsbygdens folk har ansett bestämmelserna om beskattning av realisationsvinst beträffande vattenkraft böra göras analoga med vad som i samma avseende gällde annan fast egendom.

I anslutning till av Sveriges industriförbund, *Skånes handelskammare* och *handelskammaren i Gävle* gjorda uttalanden har jämväl *kommerskollegium* avstyrkt förslaget.

På skäl som anförts i de förut återgivna yttrandena hava *länsstyrelserna i Uppsala och Kopparbergs län* avstyrkt förslaget. Länsstyrelsen i Uppsala län delade de sakkunnigas uppfattning att spekulativa förvärv på längre sikt än cirka femton år hittills knappast förekommit. Icke minst under nuvarande förhållanden med dess på alla områden synnerligen osäkra ekonomiska utveckling förefölle det föga sannolikt, att någon spekulant skulle i förhoppning om en framtidsvinst efter längre tid än femton år vilja belasta sig med kostnader för räntor och skatter. Därjämte bleve utredningen angående de belopp, som vid beskattningen finge avdragas, försvårad ju längre beskattningsperioden utsträcktes, vartill komme att under en så lång tid som trettio år penningvärdets förändring kunde i hög grad inverka på realisationsbeloppet. Därest en speciell skärpning beträffande strömfall och rätt till vattenkraft skulle vidtagas, ansåge länsstyrelsen således, att tiden borde begränsas till femton år.

Beträffande den föreslagna lydelsen av 35 § kommunalskatte-

lagen har *länsstyrelsen i Jämtlands län* anført, att avfattningen av lagrummet, enligt vilket trettioårstiden skulle tillämpas därest värdet av fast egendom huvudsakligen bestode i vattenkraft, icke fullt överensstämde med motiven, där de sakkunniga uttalat att trettioårstiden skulle gälla, därest vattenrättens värde överstege fastighetens värde i övrigt.

Beträffande bestämmelserna om avdrag vid beräkning av realisationsvinst enligt den föreslagna lydelsen av anvisningarna till 36 § kommunalskattelagen har *kammarrätten* anmärkt, att den lättnad i de nya beskattningsreglerna, som de sakkunniga velat åstadkomma genom dessa avdragsbestämmelser, i åtskilliga fall kunde tänkas leda till att någon skattepliktig realisationsvinst över huvud taget icke uppstode, till följd varav effekten av den föreslagna lagstiftningen skulle äventyras. Vad särskilt anginge bestämmelserna om taxeringsmyndigheternas befogenhet att nedsätta taxeringsvärdet, ville *kammarrätten* framhålla, att det enligt gällande föreskrifter om fastighetstaxering ålåg taxeringsmyndigheterna att tillse, att taxeringsvärdena bleve riktiga. Att tillåta en omprövning av de vid nämnda taxering fastställda värdena, vilken dessutom ofta skulle komma att verkställas av myndigheter på annan ort än den, där fastigheten i fråga vore belägen, kunde icke vara lämpligt. Beträffande sistnämnda bestämmelser har *Sveriges industriförbund* anført, att taxeringsvärdena i allmänhet så väsentligt skilde sig från de verkliga saluvärdena, att de icke kunde läggas till grund för beräkning av uppkommen förmögenhetsvinst. Detta syntes i särskilt hög grad gälla taxeringsvärde å vattenfall. Den av de sakkunniga föreslagna undantagsbestämmelsen, att taxeringsvärdet skulle kunna frångås, om det av särskild anledning funnes ha varit för högt, komme säkerligen att föranleda svårigheter vid tillämpningen. Likväl syntes det, om rimliga krav på rättvisa skulle tillgodoses, icke kunna undgås, att stadgandet utsträcktes att gälla även i det fall att taxeringsvärdet av särskild anledning varit för lågt. Enahanda grunder borde fastställas för beräkning av realisationsförlust. Förslaget vittnade i denna del om bristande konsekvens. *Länsstyrelsen i Kopparbergs län* har erinrat om de sakkunnigas uttalande i motiveringen att säljaren, då fråga vore om avyttring efter minst tio år, skulle äga välja mellan att från det genom avyttringen bekomna vederlaget göra avdrag antingen i vanlig ordning för den köpeskillning, han själv erlagt, jämte övriga omkostnader för hans förvärv och avyttringen eller ock med dels egendomens värde tio år före avyttringen dels ock omkostnader som nedlagts på egendomen under de senaste tio åren. Beträffande sistnämnda alternativ ville *länsstyrelsen* erinra, att rätten till avdrag för omkostnader icke tydligt kommit till uttryck i den föreslagna författningstexten.

Den i förtydligande syfte föreslagna bestämmelsen i *anvisningarna till 36 § kommunalskattelagen* att kapitalvärdet av rätt till viss periodisk prestation, som förbehållits vid avyttring, skall anses såsom vederlag vid avyttringen, därest ej rättigheten avser undantagsförmåner, som omförmålas i 22 § kommunalskattelagen, eller därmed jämförliga förmåner, har *kammarrätten* funnit icke vara behöflig. *Länsstyrelsen i Jämtlands län* har

ifrågasatt, huruvida bestämmelsen borde upptagas. I anvisningarna till 36 § kommunalskattelagen stadgades redan nu att vid beräkning av realisationsvinst skulle såsom intäkt upptagas vad som erhållits för den avyttrade egendomen, d. v. s. totala vederlaget. Det föreslagna undantaget i fråga om födorådsförmåner eller därmed jämförliga förmåner syntes i varje fall böra bli va föremål för närmare övcrväganden. Detta undantag kunde måhända leda till att säljaren för att undvika beskattning av realisationsvinst förbehöllc sig dylika förmåner som sedermera av köparen inlöstes mot engångsersättning i penningar. *Sveriges industriförbund* har erinrat om de sakkunnigas uttalande i motiveringen att förenämnda bestämmelse om vederlagets beräkning, då rätt till periodisk prestation förbehållits vid avyttring, borde gälla även då prestationen endast skulle utgå under viss begränsad tid. Förbundet hemställde med anledning härav om förtydligande stadgande att avdrag vid kommande års taxeringar finge ske för värdeminskning å den tidsbegränsade rättigheten vare sig denna inginge i rörelse eller i annan förvärvskälla.

I *proposition till 1945 års riksdag* framhöll *departementschefen* bl. a¹:

»För att motverka spekulation i vattenkraft torde olika utvägar kunna komma i fråga. Såsom framhölls i direktiven för de sakkunniga ligger det emellertid nära till hands att använda expropriation för att hindra innehavare av vattenkraft att tilltvinga sig oskäligr ersättning för densamma när strömfallet från allmän synpunkt bör tagas i anspråk. De sakkunniga ha även, efter att ha övcrvägt andra tänkbara åtgärder, stannat för att föreslå införande av en tvångsrätt av antydd innebörd. För egen del finner jag lösningen av det föreliggande spörs-målet böra sökas efter denna linje. Såsom förut nämnts ha de sakkunniga jämväl förordnat, att förslaget om införande av en expropriationsrätt borde kompletteras med skärpta regler om beskattning av realisationsvinst vid avyttring av vattenkraft. Denna fråga synes dock icke för närvarande böra upptagas till prövning utan torde därmed böra anså till dess en mera allmän översyn av realisationsvinstbeskattningen verkställes.»

Problemet rörande åtgärder mot spekulation i vattenkraft och därmed sammanhängande spörs-mål har därefter behandlats av *1947 års kommitté* för åtgärder mot spekulation i vattenkraft. Kommittén har beträffande förekomsten av spekulationstendenser lämnat följande redogörelse:²

»Uppköpen av vattenkraft i spekulativt syfte torde ha tagit sin början, så snart vattenkraftens stora framtida betydelse började att framstå klar. Inköp med tydlig spekulativ tendens kunna skönjas redan i slutet av 1890-talet. Någon större fart togo dock vattenkraftköpen över huvud taget i södra Sverige först under 1900-talets första decennium och i Norrland icke förrän i slutet av första världskriget och åren närmast därefter. Under sistnämnda periods högkonjunktur förvärvades betydande fallkomplex i Norrland såväl av vattenfallsstyrelsen som av enskilda företag, däribland vissa särskilt för vattenfallsinköp bildade bolag. Till en början voro priserna för vattenkraften synnerligen låga, men i Götaland stego de snabbt under 1900-talets början, vilket i viss mån tog sig uttryck i de av riksdagen åsatta värdena för Trollhättan m. fl. vattenfall. Efter hand och under inflytande av det sjunkande penningvärdet stego priserna även i Norrland, och

¹ Prop. 1945 nr 44 s. 52.

² Prop. 1948 nr 245 s. 14 (SOU 1947: 81).

omkring år 1920 betalades för vattenfall i mellersta Norrland priser på omkring 100 kronor per 9-månadshästkraft.

Ett stycke in på 1920-talet hade intresset för vattenkraftköp betydligt minskat. Någon nämnvärd konkurrens på området förekom icke vidare, och under det följande decenniet överfördes på kraftföretagare, bl. a. vattenfallsstyrelsen, det mesta av den vattenkraft, som uppköpts av andra.

Under senare delen av 1930-talet vaknade intresset för utbyggd vattenkraft till nytt liv. Vattenfallsstyrelsen ökade sin inköpsverksamhet och inriktade sig därvid på Indalsälven, Ångermanälven med undantag för Faxälvgrenen samt Ume älv med Vindelälven, Pite älv och Skellefte älv. Samtidigt påbörjade enskilda kommunala kraftföretagare försäkra sig om vattenkraft för framtida behov. Exempler följdes av flera större skogsbolag och industriföretag. Priserna för vattenkraften visade under inflytande härav benägenhet att skjuta i höjden. Inom Faxälven, där konkurrens förekom mellan olika bolag, betalades t. ex. redan under 1930-talets slut höga priser på upp till 300 kronor på 9-månadershästkraft och därutöver. Vattenfallsstyrelsen, som sökte föra en jämn prispolitik, såg sig under sådana förhållanden nödsakad att avstå från åtskilliga planerade inköp i mellersta Norrland och förlägga huvuddelen av sina inköp till områden, där konkurrensen gjorde sig mindre gällande.

1943 års utredning om åtgärder mot spekulation i vattenkraft, vilken utredning år 1945 föranledde den ändring av 1 kap. 14 § vattenlagen, som möjliggjorde expropriationsrätt till vattenkraft i annans ägo, torde visserligen ha medfört att mera omfattande inköp av jordägares vattenkraft i syfte att denna därefter skulle av köparen försäkras till kraftföretag begränsats men har å andra sidan icke verkat sänkande på de höga naturkraftprisen. Konkurrensen om och prisstegringen för vattenkraft har sålunda fortsatt.

Omfattande vattenfallsförvärv, delvis av tydlig spekulationskaraktär, ha även under och efter år 1943 avslutats eller förberetts i bl. a. Skellefte älv, Ume älv, Ångermanälven med Faxälven samt Indalsälven. Genom överbud ha enskilda bolag i ett par fall sökt skaffa sig företrädesrätten till vattenfallsandelar inom statliga intresseområden, bl. a. i ett av vattenfallsstyrelsen numera utbyggt vattenfall i Ångermanälven. I vattenfall, vilkas utbyggnad redan påbörjats, ha utomstående företag uppträtt och — i uppenbart syfte att kräva ersättningskraft och därigenom skaffa sig fördelar — systematiskt inköpt eller försökt inköpa sådan vattenkraft, som utbyggaren icke lyckats förvärva från vederbörande markägare.

I november 1946, då det blev bekant, att lagen om kontroll å överlåtelse av vattenkraft förbereddes, forcerades ett flertal försäljningar av vattenkraft. Sedan lagen trätt i kraft, har den enskilda inköpsaktiviteten på området märkbart avtagit. I de fallsträckor, vari vattenfallsstyrelsen under det senaste året företagit inköp (Ume älv, Vindelälven, Skellefte älv och Lule älv), ha sålunda inga konkurrerande köpare varit verksamma. De andra köp, om vilka styrelsen har kännedom, ha skett till rimliga priser och ha icke haft spekulativ karaktär. Exempel finnas på förberedda inköp av spekulationsbetonad karaktär, som fått falla inför den senaste händelseutvecklingen, liksom på fall, där spekulationsförsäljningar för långväga transiteringar synas komma att ersättas med mera normala försäljningar för tillgodoseende av lokala behov.»

Allmänt har kommittén om betingelserna för spekulation anmärkt följande.

»Utbyggnaderna av ny vattenkraft äro koncentrerade till Norrland, och tillgången på utbyggd vattenkraft minskas där relativt snabbt. I Svealand och Götaland befinna sig däremot praktiskt taget samtliga fall — med undantag för vissa fall i de övre delarna av Dalälven — på händer, som kunna beräknas kom-

ma att själva utnyttja desamma. De värdefullare fallkomplexen inom dessa landsdelar torde enligt föreliggande utbyggnadsprogram bli utbyggda inom 15 år. Inga vattenkraftförsäljningar av nämnvärd omfattning ha förekommit inom dessa landsdelar, i varje fall — såvitt man vet — inga av spekulativ karaktär. Risk för spekulation synes sålunda föreligga i fråga om strömfall i Norrland och Kopparbergs län. För sagda län skulle risken närmast ligga däri, att ett ökat spekulationsintresse i Dalälven kan uppstå, om spekulationsmöjligheterna i de nordligast belägna älvarna beskäras. För övriga delar av landet synes någon nämnvärd risk för spekulation i vattenkraft ej föreligga.»

1947 års kommitté har till förnyat övervägande upptagit det av 1942 års sakkunniga framställda förslaget om vissa skärpningar i kommunalskattelagen och därom anfört att en skärpning i den av de sakkunniga angivna riktningen kunde ha en viss betydelse som fullständigande åtgärd. Denna betydelse syntes dock minskas, om expropriationsrätten utvidgades på sätt förut nämnts och därjämte priskontrollen bibehölls. 1944 års allmänna skattekommitté vore sysselsatt med en översyn av bl. a. bestämmelserna om realisationsvinstbeskattning. Denna kommitté hade uppmärksammat det av 1942 års sakkunniga framlagda förslaget i nu förevarande del. Skattekommitténs förslag i fråga om realisationsvinstbeskattningen vore att förvänta inom en jämförelsevis snar framtid. Någon nämnvärd olägenhet av att låta spörsmålet om införandet av skärpta bestämmelser rörande realisationsvinstbeskattning beträffande vattenkraft anstå till dess detsamma upptoges i samband med nyssnämnda allmänna översyn syntes ej vara att befara. 1947 års kommitté hade därför ansett sig ej böra framlägga något förslag i förevarande hänseende.

I propositionen till 1948 års riksdag framhåller *departementschefen*:¹

»Allvarligt synes även böra övervägas, huruvida vid sidan av de nu angivna åtgärderna borde, såsom 1942 års sakkunniga på området föreslagit, införas skärpta regler för beskattningen av realisationsvinst. Oskäligen vinster genom spekulation i vattenkraft behöva ej nödvändigtvis förutsätta att monopolistiska överpriser uttagas. Sådana vinster kunna hemtagas även då ett objektivt sett skäligt pris betingas, nämligen då säljaren förvärvat fallet till uppenbart underpris. Detta torde ej vara sällsynt i betraktande av att insikten om vattenkraftens verkliga värde först relativt sent blivit mera allmänt spridd bland vattenkraftens ursprungliga ägare. Spekulationsvinster av ifrågavarande slag synas rimligen böra bli föremål för beskattning även då spekulantens förvärv ligger ganska långt tillbaka i tiden. En ej obetydlig verkan i spekulationshinderande riktning skulle sannolikt också kunna påräknas, om reglerna för realisationsvinstbeskattningen skärptes.

Ehuru det sålunda synes finnas goda skäl att i förevarande sammanhang upptaga jämväl frågan om skärpt realisationsvinstbeskattning till prövning, har jag funnit därmed böra anstå. 1944 års allmänna skattekommitté är nämligen för närvarande sysselsatt med en allmän översyn av realisationsvinstbeskattningen och kan antagas komma att framlägga förslag härom inom en ganska snar framtid. Skattekommittén har gjorts uppmärksam på här förevarande spörsmål, och det kan alltså förutsättas, att detta kommer att bli föremål för närmare behandling av skattekommittén.»

¹ Prop. 1948 nr 245 s. 58.

2. Kommitténs förslag.

Såsom av de här ovan redovisade utredningarna framgår befinner sig den utbyggda men utbyggnadsvärda vattenkraften i landet till övervägande del i kronans ägo eller på andra fasta händer. Ehuru den kvantitet sådan vattenkraft som enligt dessa utredningar ligger på spekulativa händer i förhållande till hela vattenkraften är ringa, är den dock i och för sig ganska betydande. De av 1948 års riksdag vidtagna åtgärderna innebärande utvidgning av expropriationsrätten och en förlängning av lagen den 20 december 1946 om kontroll å överlåtelse av vattenkraft torde visserligen väsentligen hava minskat betydelsen av skärpta regler om beskattning av realisationsvinst såsom åtgärd mot spekulation. Den kvantitet vattenkraft, som kan bli föremål för framtida spekulation är emellertid som förut sagts kvantitativt sett betydande, och såsom departementschefen framhållit i det ovan återgivna uttalandet i propositionen till 1948 års riksdag förutsätta oskäligen vinster genom spekulation i vattenkraft icke nödvändigtvis att monopolistiska överpriser uttagas.

1942 års sakkunniga hava avgivit förslag till speciella regler för beskattning av realisationsvinster genom försäljning av fast egendom, vars huvudsakliga värde består i vattenkraft, eller av rättighet till vattenkraft. För de sakkunnigas förslag och över detsamma avgivna yttranden har redogörelse lämnats i det föregående. Enligt förslaget skulle vinst beskattas vid avyttring av fast egendom, vilkens värde huvudsakligen bestod i vattenkraft, eller av rättighet till vattenkraft, om egendomen förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång och varit i den skattskyldiges ägo under mindre än trettio år. Vidare skulle, om egendom avyttrats med förbehåll om rätt till viss periodisk prestation, kapitalvärdet därav anses som vederlag vid avyttringen, där ej rättigheten avsåg s. k. undantagsförmåner eller därmed jämförliga förmåner. Därjämte föreslogos vissa ändrade föreskrifter om beräkning av realisationsvinst och realisationsförlust.

Förslaget om att utsträcka tidsgränsen till trettio år har ur olika synpunkter kritiserats av ett flertal myndigheter och organisationer. Kammarkrätten framhåller bl. a., att kapitalstarka köpare knappast skulle låta sig avskräckas ens av en trettioårsgräns samt understryker att möjligheterna till avdragsrätt för realisationsförluster äro mycket begränsade och att för den skull varje utsträckning av gällande tioårsperiod vore ägnad att väcka betänkligheter. Kammarkollegium erinrar om att ränteförlusten å oräntat kapital under trettio år skulle uppgå till en summa motsvarande samma kapital efter mindre antal år än trettio. Stora Kopparbergs Bergslags aktiebolag befarar avsevärt ökade svårigheter för bolaget att köpa felande andelar i strömfäll, däri bolaget äger majoritet, om tiden utsträcker till trettio år, samt anser, att skärpningen sannolikt till huvudsaklig del komme att träffa den jordbrukande delen av befolkningen, som fortfarande i mycket stor omfattning ägde andelar i vattenfall, även där majoriteten vore samlad på en hand. Länsstyrelsen i Uppsala län anser att om någon skärpning skall

förekomma, bör tiden begränsas till femton år. Länsstyrelsen delar härvid de sakkunnigas uppfattning att spekulativa förvärv på längre sikt än femton år hittills knappast torde hava förekommit.

Beträffande de föreslagna bestämmelserna om avdragsrätt möta även dessa kritik från hörda myndigheter och organisationer.

De i ärendet förebragta utredningarna synas enligt kommitténs uppfattning giva vid handen, att risk alltjämt föreligger för spekulation i strömfall och rätt till vattenkraft. Gentemot vad kammarrätten anfört därom, att kapitalstarka köpare knappast skulle låta avskräcka sig ens av en utsträckning av den skattepliktsgrundande tidsperioden till trettio år, må erinras att den spekulative innehavaren av ett outnyttjat strömfall eller andel däri måste räkna med möjligheten, att han genom expropriation avhändes egendomen innan sådan tid förflutit, att förutsättningarna för realisationsvinstbeskattning bortfallit. En utsträckning av den skattepliktsgrundande tidsperioden bör därför enligt kommitténs mening alltjämt kunna bliva av visst värde såsom en hämsko på spekulativa tendenser. Kommittén anser därför tillräckligt starka skäl föreligga för införande av speciella bestämmelser rörande beskattning av realisationsvinst vid avyttring av strömfall eller rätt till vattenkraft, trots att man därmed nödgas avstå från önskemålet om likformighet i beskattningsreglerna för all realisationsvinst genom avyttring av fast egendom. Att härjämte vissa olägenheter i det avseende, Stora Kopparbergs Bergslags aktiebolag befarat, kunna förorsakas av dylika speciella beskattningsbestämmelser, torde vara ofrånkomligt, men dessa olägenheter synas dock hava överdrivits av bolaget. De jordbrukare, som äro ägare av strömfallsandelar, torde nämligen med all sannolikhet i betydande utsträckning hava förvärvat egendomen genom arv och drabbas följaktligen icke av realisationsvinstbeskattning. I detta sammanhang vill kommittén erinra om att på sätt i förestående redogörelse för gällande rätt anmärkts, arvinge som vid arvskitte utlöser övriga arvingar för att ensam förvärva viss egendom, enligt praxis anses hava förvärvat egendomen i dess helhet genom arv. Kommittén, som förutsätter, att denna praxis kommer att förbliva oförändrad, anser att den omständigheten, att arvingen tilläventyrs utlöst medarvingen vid ett senare tillfälle än det, då arvskittet förrätats, icke i och för sig bör vara av beskaffenhet att ändra fångets karaktär av arv. Vidare må erinras om möjligheten för den presumtive utbyggaren av strömfallet att genom expropriation förvärva felande strömfallsandelar. Vid bedömande av verkningarna av de ifrågasatta specialbestämmelserna bör slutligen jämväl beaktas, att eftersom självfallet samma regler böra gälla vid beräkning av avdragsgill förlust vid avyttring av strömfall eller rätt till vattenkraft som vid beräkning av skattepliktig realisationsvinst vid avyttring av sådan egendom, en utsträckning av den skattepliktsgrundande tidsperioden medför motsvarande utsträckning av avdragsrätten.

En så avsevärd förlängning av denna period, som de ovanberörda sakkunniga ifrågasatt, nämligen till trettio år, skulle emellertid medföra så stora svårigheter av såväl praktisk som teknisk natur, att den icke bör in-

föras utan att synnerligen starka skäl tala för densamma. Sådana skäl hava enligt kommitténs mening icke framlagts. Däremot synes vad som framkommit genom de olika utredningarna giva vid handen, att de lättnader i bestämmelserna om beskattning av realisationsvinst, som kommittén föreslagit i kapitel 4 här ovan, icke böra göras tillämpliga å realisationsvinst av den art, varom nu är fråga. Eftersom enligt vad utredningarna utvisa spekulativa förvärv av strömfall o. d. allmänt göras på längre sikt, synes det nämligen icke motiverat att beskatta realisationsvinster genom försäljning av strömfall o. d. efter en reducerande skala inom tioårsgränsen. Frågan blir då huruvida gällande regler skola kvarstå oförändrade, vilket i och för sig innebär en skärpning i förhållande till vad kommittén föreslagit beträffande beskattning av annan realisationsvinst, eller huruvida en ytterligare skärpning genom en förlängning av den realisationsvinstgrundande perioden kan anses påkallad. Enligt vad som tidigare förekommit i denna fråga torde kunna konstateras att den nu gällande tioårsperioden varit för kort för att beskattningen av ifrågavarande slag av realisationsvinster skulle bliva effektiv. Å andra sidan bör enligt kommitténs mening den skattepliktsgrundande perioden icke göras längre än som oundgängligen kräves och vad erfarenheten visar vara nödvändigt. Enligt vad bl. a. de sakkunniga förklarar hava förvärv i spekulationssyfte på längre sikt än femton år knappast förekommit. Med hänsyn såväl härtill som till de praktiska och tekniska olägenheterna av en alltför lång skattepliktsgrundande period finner kommittén det motiverat att begränsa periodens längd till vad dessa erfarenheter ungefärligen giva vid handen. Kommittén finner det härjämte önskvärt att de speciella reglerna för beskattning av realisationsvinst genom försäljning av strömfall o. d. i görligaste mån tekniskt ansluta sig till de regler kommittén i kapitel 4 föreslagit skola gälla för beskattning av realisationsvinst i allmänhet.

Med dessa utgångspunkter föreslår kommittén att realisationsvinst, som uppkommer genom avyttring av strömfall eller rätt till vattenkraft beskattas enligt följande skala:

Tid för innehavet räknat från förvärvet	Skattepliktig del av vinsten uttryckt i procent
Mindre än 10 år	100
10 år men mindre än 12 år	80
12 » » » 14 »	60
14 » » » 16 »	40
16 » » » 18 »	20

Vad angår avdrag för realisationsförlust genom avyttring av egendom, varom nu är fråga, böra de regler kommittén härom föreslagit i kapitel 4 i tillämpliga delar gälla. Härigenom har en av de allvarligaste invändningarna mot en förlängning av tidsperioden bortfallit.

Kommittén är medveten om att då fråga är om vattenkraft principen om att presumtionen för att spekulationssyftet avtager ju längre tid som förflutit från förvärvet måhända icke äger samma giltighet som beträffande fastighet i allmänhet. Kommittén anser emellertid att fördelarna med en beskattning enligt en reducerande skala äro så stora, att densamma bör användas även då fråga är om beskattning av realisationsvinster av nu ifrågavarande art. Behovet av en dylik skala är nämligen enligt kommitténs mening särskilt framträdande då den skattepliktsgrundande perioden göres så lång som här föreslås. Om den reducerande skalan kommer till användning, minskar man sålunda de olägenheter, som äro förbundna med att praktiska skäl hindra hänsynstagande till penningvärdets förändringar under innehavstiden. Verkan av dessa förändringar torde bliva mera påtagliga ju längre den skattepliktsgrundande perioden är.

Vad angår beräkningen av realisationsvinst genom avyttring av strömfall eller rätt till vattenkraft synes icke erforderligt med särskilda regler. Om som kommittén föreslagit beskattningen av dylik vinst skall ske enligt en reducerande skala inom en period på aderton år, synes nämligen icke nödvändigt att såsom 1942 års sakkunniga föreslagit införa bestämmelser om frångåendet av taxeringsvärdet i vissa fall, ett förslag mot vilket enligt kommitténs mening berättigad kritik riktats. Helt naturligt kan även den skattepliktsgrundande period som kommittén föreslagit medföra vissa svårigheter vid vinstberäkningen. Eftersom det kan antagas att realisationsvinster av detta slag endast sällan förekomma, torde ökningen av taxeringsmyndigheternas arbetsbörda dock icke bliva av någon betydelse. I vissa fall kunna emellertid uppstå problem om hur vinsten skall beräknas, nämligen då strömfall eller rätt till vattenkraft säljas tillsammans med annan egendom t. ex. då ett köp omfattar en jordbruksfastighet med strömfall. Om fast egendom i vilken ingår strömfall försäljes, bör enligt kommitténs mening en uppdelning av köpeskillingen ske. Har icke i köpehandlingen gjorts en fördelning av köpeskillingen mellan strömfallet och den övriga egendomen, som kan godtagas av taxeringsmyndigheterna, synes lämpligen köpeskillingen böra fördelas i proportion till respektive taxeringsvärden.

Kap. 6. Beskattning av ersättning för värde av goodwills natur

1. Historik.

Enligt 7 § i de *inkomstskattesakkunnigas* förslag till förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt¹ skulle till inkomst genom tillfälliga vinster hänföras bl. a. ersättning, som idkare av rörelse erhållit vid överlåtelse av rörelsen, vare sig för materiella tillgångar, utfästelse att ej utöva viss verksamhet, goodwill, rätt till firmanamn eller dylikt, därest överlåtelsen skett inom tio år efter förvärvet. På sätt närmare utfördes i anvisningarna innebär detta förslag, att ersättning med den angivna tidsbegränsningen skulle

¹ SOU 1923: 69, s. 10.

beskattas oberoende av det fång, varigenom rörelsen förvärvats, alltså även om t. ex. överlåtaren själv upparbetat rörelsen eller ärvt den, samt att ersättningen skulle betraktas såsom en helhet.

Kommunalskattekommittén föreslog¹ däremot beskattning utan någon begränsning i avseende å tiden eller sättet för rörelsens förvärvande av ersättning, som idkare av rörelse vid rörelsens överlåtande till annan person kunde hava betingat sig för utfästelse att icke utöva viss verksamhet, men däremot skulle enligt förslaget annan ersättning för värde av goodwill's natur beskattas endast i den mån sådana förhållanden föreläge, att ersättningen kunde hänföras till realisationsvinst, det vill säga om rörelsen inom fem år före avyttringen förvärvats genom köp eller byte. Om i ersättningen för överlåtelse ingått ersättning för materiella tillgångar, skulle ersättning för varor eller produkter hänföras till intäkt av rörelse, samt ersättning för fastigheter, inventarier o. d. behandlas enligt för realisationsvinst gällande regler.

Länsstyrelsen i Jämtlands län yttrade i denna fråga.²

»Kommunalskattekommittén behandlar således ersättning för underlåtenhet att utöva viss verksamhet och ersättning för goodwill olika. Det förefaller ovisst, om en sådan åtskillnad är befogad ur beskattningssynpunkt. I båda fallen synes det vara samma värde, som ersättes, nämligen den kundkrets, det förtroende, de affärsförbindelser och dylikt, som i överlåtarens hand varit förenade med rörelsen och som köparen vill i största möjliga mån tillförsäkra sig. Huruvida den ena eller andra formen användes i avtalet, synes likgiltigt. Ofta framkommer icke heller ersättning öppet utan ingår i betalningen för samtidigt överlåtten egendom. På grund av de växlande och oklara formuleringar, som tillämpas vid dylika uppgörelser, torde det vara svårt för beskattningsmyndigheterna att uppdraga den gräns, kommittén förutsätter. Frågan är då, huruvida den ersättning, som i ena eller andra formen betingas, bör anses såsom beskattningsbar inkomst eller ej. Enligt länsstyrelsens uppfattning bör nyssnämnda värde (kundkrets, affärsförbindelser och så vidare) anses utgöra en del av det kapital, rörelseidkaren insatt i rörelsen, och den ersättning, han erhåller vid överlåtelsen, såsom ett utbyte av kapital i en form mot en annan. Med denna uppfattning bör i konsekvens med det inkomstbegrepp, som i övrigt synes ligga under kommitténs förslag, beskattning icke äga rum under annan förutsättning än då beskattning sker vid överlåtelse av lös egendom (realisationsvinst).»

Kammarrätten anförde härom:³

»Kammarrätten har funnit det önskvärt, att åtminstone ersättning vid överlåtelse av rörelse för immateriella värden av olika slag bleve beskattade efter enhetlig grund. Härvid har kammarrätten funnit skäl saknas för uppställande av någon tidsgräns för beskattningsbarheten. Dylika begränsningar hava ju sitt ursprung i önskan att skapa presumption för till- eller frånvaron av spekulationssyfte, ett spörsmål som här, även enligt inkomstskattesakkunniga, icke torde behöva beaktas.

Om ersättning vid överlåtelse av värden av goodwill's natur skulle kunna beskattas endast enligt reglerna för realisationsvinst, är det för övrigt antagligt, att skatteplikt skulle inträda endast i rena undantagsfall. Värden av goodwill's natur torde nämligen för sin uppkomst i allmänhet kräva längre tid än fem år, vartill kommer

¹ SOU 1924: 53, s. 71.

² Prop. 1927: 102, s. 403.

³ Prop. 1927: 102, s. 403.

att, för det fall att en överlåtelse rörelse grundlagts av överlåtaren och således ej förvärvats genom köp eller byte, förutsättning för realisationsvinstbeskattning knappast kan anses föreligga. Kammarrätten får alltså för sin del förorda, att all ersättning för immateriella värden vid överlåtelse av rörelse skall, utan hänsyn till förvärvets art eller tidpunkten därför, taxeras såsom intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet.»

Departementschefen anförde vid 1927 års riksdag:¹

»På sätt länsstyrelsen i Jämtlands län framhållit skulle det leda till en mycket ojämn beskattning, därest ersättning för utfästelse att icke utöva viss verksamhet och annan ersättning för goodwill skulle behandlas efter olika regler. I varje överlåtelse av en rörelse torde ligga en, uttrycklig eller tyst, utfästelse att icke utöva liknande verksamhet, åtminstone icke på samma ort. Kommittéförslaget torde innebära, att beskattning annorledes än i form av realisationsvinstbeskattning icke skall äga rum, därest icke i avtalet om överlåtelsen uttryckligen angives, att visst belopp utgör ersättning för utfästelse att icke utöva viss verksamhet. Är detta meningen, blir bestämmelsen illusorisk, enär det säkerligen i framtiden icke komme att i överlåtelseavtal angivas någon särskild ersättning härför. Skulle man åter vilja i fråga om varje affärsöverlåtelse söka särskilja och beskatta den del av ersättningen, som kan anses skäligen belöpa på den i överlåtelsen uttryckligt eller faktiskt ingående utfästelsen att icke vidare utöva liknande verksamhet, torde detta komma att möta stora svårigheter. Jag har för den skull anslutit mig till den av kammarrätten uttalade åsikten, att all ersättning för uti en affärsöverlåtelse ingående tillgångar av immateriell natur, alltså även rätt till varumärke, firmamamn, tidningstitel o. dyl. böra beskattas efter enhetlig grund. Däremot har jag lika med kommittén och kammarrätten funnit riktigtast, att ersättning för materiella tillgångar, som ingå i överlåtelsen, behandlas efter andra regler.

Vad angår frågan, huruvida ersättning för immateriella tillgångar skall beskattas endast under de förutsättningar, som gälla för beskattning av realisationsvinst, eller om den skall beskattas utan hänsyn till förvärvets art och utan tidsbegränsning, föreligga utan tvivel skäl som tala för det senare tillvägagångssättet. Detta skulle dock medföra vissa olägenheter. Givetvis kunde man icke beskatta ersättningen såsom nettovinst, utan avdrag måste tillåtas för omkostnader, vilka icke varit av den natur, att de fått såsom löpande utgifter avdragas vid beräkning av den årliga inkomsten av rörelsen, sålunda framför allt vad överlåtaren, som själv förvärvat rörelsen genom köp, fått betala vid sitt förvärv av densamma. Hade rörelsen förvärvats genom arv, borde, i analogi med vad som gäller vid beskattning av inkomst av skogsbruk, avdrag få ske för det belopp, efter vilket arvskatt erlagts. Inkomstskattesakkunniga hava ock i sitt förslag upptagit bestämmelser härom. Skulle, på sätt kammarrätten föreslagit, beskattning äga rum utan någon som helst tidsbegränsning, torde det möta stora svårigheter för den skattskyldige att förebringa erforderlig utredning, och fara torde föreligga, att den skattskyldige bleve oskäligt hårt beskattad. Med inkomstskattesakkunnigas förslag att införa en tidsbegränsning av tio år, minskas dessa olägenheter något, men det torde dock ofta visa sig svårt att åstadkomma en materiellt rättvis taxering. Med hänsyn härtill har jag stannat vid att ersättning för överlåtelse av rörelse bör beskattas endast i det fall, att förutsättningar för ersättningens beskattande såsom realisationsvinst föreligga. Då motsvarande skall gälla för till rörelsen hörande tillgångar av materiell natur, vilka icke äro att anse såsom varor, vinnas därigenom enhetliga bestämmelser för alla till en rörelse hörande tillgångar utom varor, oavsett huruvida de äro av materiell natur.»

¹ Prop. 1927: 102, s. 404.

*Bolagsskatteberedningen*¹ föreslog en utvidgning av inkomstbegreppet så att till intäkt av rörelse skulle hänföras även vad som influtit vid avyttring av patenträtt eller annan rättighet, som rörelseidkaren förvärvat för utnyttjande av rörelsen, liksom ock vad som influtit vid avyttring av obligationer, aktier eller andra dylika kapitaltillgångar, som tillhört rörelsen. Vidare föreslogs i beredningens förslag till anvisningar till 28 §:

»Vad nu sagts är tillämpligt jämväl för det fall att rörelseidkaren överlåter rörelsen till annan. Denna överlåtelse utgör så att säga den sista affärshändelsen i hans rörelse, och vad därvid erhålles av ersättning för varor och andra tillgångar, varom ovan förmäles, ävensom för rörelsen själv är att hänföra till intäkt av rörelsen. På samma sätt behandlas ersättning för utfästelse att icke utöva viss verksamhet.»

Beredningen föreslog således, att ersättning för goodwill skulle hänföras till intäkt av rörelse. I beredningens förslag till anvisningar till 29 § p. 5) stadgades:

»Avdrag för värdeminskning å obligationer, aktier och andra dylika kapitaltillgångar, som tillhört rörelsen, eller för värdeminskning å rättigheter av goodwills natur, vilkas värde icke kan anses i verkligheten begränsas till viss tid, må ske med belopp varmed värdet nedgått, enligt vad inträffade omständigheter göra uppenbart eller sannolikt.»

Tidsbegränsade rättigheter, således även tidsbegränsad goodwill, skulle jämlikt p. 4) få avskrivas under giltighetstiden. I motiveringen anfördes beträffande skillnaden mellan tidsbegränsad och icke tidsbegränsad rättighet:²

»I fråga om behandlingen av värdeminskning å särskilda rättigheter, som innehas av rörelseidkaren för nyttiggörande i rörelsen, är det, på sätt skett i anvisningarna i anslutning till gällande bestämmelser, nödvändigt att göra skillnad mellan sådana rättigheter, som äro tidsbegränsade (exempelvis patenträtt), och sådana, vilka icke äro begränsade till viss tid (rättigheter av goodwills natur, exempelvis rätt till firmanamn eller varumärke). Förstnämnda slags rättigheter, de tidsbegränsade, hava i här ifrågavarande avseende samma karaktär som inventarierna. Liksom dessa minskas de under sin användningstid småningom i värde. I överensstämmelse härmed stadgas, att avdraget för den värdeminskning, som dylika rättigheter undergår på grund av minskning i giltighetstiden, skall fördelas på denna tid, så att under densamma anskaffningskostnaden blir till fullo avdragen, ävensom att, om före giltighetstidens utgång en tillgång av sådan art blir värdeflös på grund av nya uppfinningar eller eljest ändrade förhållanden, den resterande anskaffningskostnaden får omedelbart avdragas. I tydlighetens intresse finnes påpekat, att patenträtt eller liknande rättighet, som rörelseidkare tillgodogör sig genom att överlåta exploateringen därav till annan, icke skall behandlas enligt nämnda regel. Sådana rättigheter äro att anse såsom varor och skola behandlas enligt reglerna för dylika tillgångar. Beträffande värdeminskningen av dem har m. a. o. rörelseidkaren samma vidsträckt rådhighet som beträffande andra under varukontot hörande tillgångar. I fråga om sådana rättigheter av goodwills natur, vilka icke äro till tiden begränsade, finnes uppenbarligen icke fog för värdeminskningens avdrag genom successiv amortering, men om det kan påvisas, att dylik tillgång nedgått i värde, synes det emellertid skäligt, att avdrag får göras för värde-

¹ SOU 1931: 40.

² SOU 1931: 40, s. 246 och 247.

minskningen, i den mån denna kan på ett godtagbart sätt utredas. Det stadgas i enlighet härmed, att avdrag må ske med belopp, varmed värdet nedgått enligt vad inträffade omständigheter göra uppenbart eller sannolikt.»

Bolagsskatteberedningen föreslog således, att avskrivningsrätten å icke tidsbegränsad goodwill skulle bliva beroende av utredning. Såsom motivering för att sådan goodwillersättning trots denna begränsade avskrivningsrätt likväl skulle inrymmas i inkomstbegreppet och hänföras till skattepliktig intäkt anförde beredningen:¹

»Då bolagsskatteberedningen av skäl, som redan anförts, håller före, att allenast inventarier och med dem i här ifrågavarande avseende likställda tidsbegränsade rättigheter men däremot icke värdepapper och rättigheter, som ej äro till sin varaktighet begränsade, böra inbegripas under den fria rådighet över avskrivningarna, som under vissa betingelser synes böra tillstädjas rörelseidkare, ligger nära till hands frågan, huruvida det under sådana omständigheter kan anses vara tillräcklig anledning att det oaktat låta utvidgningen av inkomstbegreppet gälla jämväl sistnämnda tillgångar och de ej tidsbegränsade rättigheterna. Att så bör ske har emellertid först och främst ansetts påkallat av nödvändigheten att giva en enkel och förståelig avgränsning åt de tvenne inkomstbegreppen; det trängre omfattande fastighet och gruva, det vidsträcktare de lösa tillgångarna. Men dessutom måste det sakligt sett anses naturligt, att samtliga de lösa tillgångarna ingå i rörelsen ej endast medan de användas däri utan ock då deras ägare under beaktande av rörelsens intresse finner sig kunna och böra avskilja dem från densamma och föryttra dem.»

I specialmotiveringen till 28 § anförde beredningen såsom ytterligare skäl för beskattningen av goodwill:²

»Den av beredningen i sjätte kapitlet av betänkandet motiverade utvidgningen av inkomstbegreppet för rörelse har kommit till uttryck i punkt 1 av anvisningarna till 28 § och har ansetts böra gälla även det fall, då rörelseidkaren överlåter själva rörelsen. Till stöd för förslaget i denna del synes kunna åberopas — förutom de av beredningen anförda principiella skälen — jämväl den omständigheten, att eljest syftet med inkomstbegreppets utvidgande i fråga om rörelsens inventarier och övriga lösa tillgångar lätteligen skulle bliva förfelat genom att den vinst, som vid överlåtelsen i verkligheten belöper å de lösa tillgångarna, betecknas såsom gällande rörelsen själv. En sådan möjlighet bör uppenbarligen förhindras. Mindre risk synes vara, att vinsten inlägges i köpeskillingen för fastighet, som avyttras i samband med rörelsens överlåtande, enär en sådan åtgärd verkar höjande på den stämpel, som skall utgå vid lagfart å fastigheten, och därför strider mot köparens intresse.»

I samband med förslaget till ändrade regler för beskattning av goodwillersättning föreslog beredningen viss ändring av 35 §. Beredningen framhöll:³

»Såsom vid 28 § anförts föreslår beredningen sådan utvidgning av inkomstbegreppet beträffande rörelse, att vinst, som uppkommer genom avyttring av själva rörelsen, skall räknas såsom skattepliktig intäkt. En nödvändig konsekvens härav är, enligt beredningens mening, att vinst genom icke yrkesmässig avyttring av aktier i svenskt aktiebolag, andelar i svensk ekonomisk förening eller andelar i utländskt bolag, vilka ägts av den skattskyldige under sådana omständigheter, att

¹ SOU 1931: 40, s. 250.

² SOU 1931: 40, s. 369—370.

³ SOU 1931: 40, s. 371—372.

det bör anses, att av bolaget eller föreningen idkad verksamhet i verkligheten drivits av honom genom bolaget eller föreningen, behandlas såsom skattepliktig intäkt oavsett beskaffenheten av den skattskyldiges fång eller tiden för aktiernas eller andelarnas innehavande. Eljest skulle en rörelseidkare, som ämnar avyttra sin rörelse, kunna undgå skatteplikt för därvid uppkommande vinst genom att först ställa rörelsen på aktier eller andelar och därefter överlåta dessa. Det ligger i sakens natur, att ifrågavarande bestämmelse närmast tager sikte på s. k. familjebolag eller bolag, där eljest intressegemenskap råder mellan delägarna. Då bankrörelse under här avsedda omständigheter icke gärna kan drivas genom solidariskt bankbolag, lär det icke vara behöfligt att göra stadgandet tillämpligt å avyttring av lotter i sådant bolag. 35 § har underkastats omformulering i enlighet med vad nu anförts, och har i punkt 2 av anvisningarna utsagts, att ifrågavarande regel skall tillämpas icke blott, såsom i lagtexten anges, då den av bolaget eller föreningen idkade verksamheten bör anses i verkligheten hava drivits av den skattskyldige genom bolaget eller föreningen, utan även då det är ett flertal genom intressegemenskap förbundna personer, som böra anses hava i verkligheten drivit rörelsen.

Skulle vid avyttring av aktier eller andelar, varom nu är fråga, underskott hava uppkommit, synes avdrag för sådant underskott böra medgivas i lika mån som för underskott vid avyttring av rörelsen, därest den skattskyldige själv drivit densamma. Stadgande härom har intagits i 46 § 1 mom. kommunalskattelagen och 4 § 1 mom. förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt.

Hittillsvarande punkt 1 av anvisningarna till 35 §, som innehåller bestämmelse angående beskattning av ersättning för värde av goodwillnatur under de för realisationsvinst vid avyttring av lös egendom gällande betingelser, bör upphöra att gälla, därest beredningens förslag, att dylik ersättning skall behandlas såsom intäkt av den rörelse, goodwillvärdet avser, varder genomfört. Punkten i fråga har därför utgått ur förslaget.»

Över bolagsskatteberedningens förslag avgavs yttrande bl. a. av *kammarrätten*. Kammarrätten, som motsatte sig förslaget om avdragsrätt för aktier, som »tillhört rörelsen», anförde beträffande goodwillersättningen:¹

»Å andra sidan torde den (i anvisningarna till 28 § punkt 1 intagna) föreslagna bestämmelsen, att vad som vid försäljning erhållits för rörelsen själv är att hänföra till intäkt av rörelse, ofta få synnerligen obilliga verkningar. Jämlikt sistnämnda stadgande, som torde hava föranletts av att beredningen föreslagit rätt till avdrag för värdeminskning å till tiden icke begränsad rättighet av goodwills natur, skulle en rörelseidkare, som under en följd av år drivit en rörelse och upparbetat den så, att ett visst goodwillvärde uppstått, vid rörelsens överlåtande bliva skattskyldig såsom för inkomst av rörelse icke blott för vad han kunde erhålla för varor och andra tillgångar utan jämväl för vad som motsvarade ersättning för goodwill. Ersättningen till sistnämnda del — även om begreppet 'inkomst av rörelse' utsträcktes till att avse vad som erhållits vid avyttring av inventarier — borde emellertid icke anses hänförlig till skattepliktig intäkt, därest förutsättningarna för realisationsvinstbeskattning saknades. Särskilt i de ofta förekommande fall, då en rörelseidkare på grund av sjukdom eller ålderdom såge sig nödsakad att försälja en av honom under flera år upparbetad affär, skulle en inkomstbeskattning av den för själva rörelsen uppburna ersättningen framstå såsom synnerligen obillig.

Kammarrätten hemställde, att — vare sig det fria värdeminskningsavdraget komme att medgivas eller ej — de föreslagna bestämmelserna om rätt till avdrag

¹ SOU 1937: 42, s. 224.

för värdeminskning å aktier, obligationer och andra därmed jämställda tillgångar jämte därav föranledda stadganden måtte utgå.»

1936 års skattekommitté upptog icke bolagsskatteberedningens förslag till beskattning av respektive avdragsrätt för goodwillersättning. Kommittén erinrade om bolagsberedningens förslag och anförde:

»När kommittén nu haft att taga ställning till dessa förslag, har den utgått från att i detta sammanhang någon ändring i gällande regler om avdrag för driftsförlust till skillnad från kapitalförlust ej vore påkallad. En sådan ändring kunde få vittutseende konsekvenser, vilkas betydelse det vore svårt att överskåda. Såsom kammarrätten framhållit, innebär bolagsskatteberedningens förslag om behandling i beskattningsavseende av aktier och likartade tillgångar i rörelse ett avsteg av betydande räckvidd från vad som nu gäller. Detta förslag kan kommittén icke biträda. Kommittén kan nöja sig med att till stöd för denna sin ståndpunkt åberopa kammarrättens motivering och bestämt avstyrkande yttrande i nämnda del.»

I propositionen nr 258 till 1938 års riksdag behandlades frågan om beskattning av goodwillersättningen mycket knapphändigt. Kommitténs förslag om oförändrade beskattningsregler godtogs. Departementschefen sade endast, att i anvisningspunkten rörande värdeminskning å aktier har orden »i det fall i vilka kapitalförluster anses föreligga» strukits:

Bevillningsutskottet anförde i sitt betänkande nr 32, 1938, s. 57, allenast:

»Utskottet finner jämväl den lösning av ifrågavarande spörsmål (den fria avskrivningsrättens omfattning), som föreslås beträffande patenträtter och liknande rättigheter, så ock tidsbegränsad goodwill, innefatta en lämplig avvägning, då för dessa väl en uppmjukning men ej fri avskrivning genomföres.»

I fråga om aktier ansåg sig propositionen endast giva ett uttryck för gällande rätt. Utskottet fann ej skäl till erinran emot förslaget i denna del.

2. Gällande rätt.

Beträffande beskattning av ersättning för värde av goodwills natur gäller enligt punkt 2 anvisningarna till 35 § kommunalskattelagen följande:

»Har vid överlåtelse av rörelse avträdaren betingat sig ersättning för värde av goodwills natur, såsom firmanamn, tidningstitel, varumärke, utfästelse att icke utöva viss verksamhet o. dyl., är sådan ersättning att anse som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet, om och i den mån sådana förhållanden föreligga, att ersättningen kan hänföras till realisationsvinst vid avyttring av lös egendom (jfr punkt 1 av anvisningarna till 28 §).»

Enligt punkt 1 anvisningarna till 28 § kommunalskattelagen räknas icke till intäkt av rörelse sådan intäkt, som kan inflyta vid »avyttring av rörelsen själv».

Beträffande avdragsrätten för värden av goodwills natur stadgas i punkt 5 anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen:

»Avdrag för värdeminskning å varumärke, firmanamn och andra liknande rättigheter av goodwills natur må medgivas blott i den mån deras värde kan anses i verkligheten begränsat till viss tid. Då värdeminskningens avdrag sålunda medgives skola de i punkt 3 meddelade föreskrifterna äga motsvarande tillämpning.»

Ersättning vid överlåtelse av goodwillvärde beskattas sålunda enligt reglerna om realisationsvinstbeskattning. Tiden för säljarens innehav och sätet för hans förvärv av goodwillvärdet är därför av avgörande betydelse. Har rörelsen grundlagts av säljaren själv är ersättning för goodwillvärdet icke skattepliktig inkomst oavsett tiden för innehavet. (RÅ 1943 ref. 59.)

Avdrag för avskrivning å goodwillvärde medges allenast, om värdet är tidsbegränsat. (Jfr RÅ 1946 not. 473 och 962.)

3. Begreppet goodwill jämte kritik av gällande rätt.

Begreppet goodwill har en synnerligen omfattande innebörd och för att en definition skall bli klarläggande måste den vara åtföljd av en förtydligande exemplifiering. Professor *Sillén*¹ hänför till goodwill »värdet av ett affärsföretag utöver dess materiella tillgångar efter avdrag av skulderna». Såsom exempel på goodwillvärden anför Sillén värdet av företagets firmanamn och varumärken, dess kundkrets, dess kredit och allmänt goda anseende, dess medaljer och utmärkelser, dess gynnsamma affärsförhållande, dess patent och tillverkningsmetoder, inköpskällor, arbetarstam och tjänstemannakår samt dess organisation. Till de av Sillén anförda exemplen torde kunna ytterligare fogas åtskilliga avseende immateriella värden av skiftande natur som med mer eller mindre rätt hänföres till goodwill, såsom trafikrättigheter, rätt att utskänka alkoholhaltiga drycker, rätt till hyreskontrakt å kontorslägenheter och affärslokaler o. s. v.

De givna exemplen torde tillräckligt belysa goodwillbegreppets skiftande innebörd och de sinsemellan olikartade värden, som enligt praxis hänföres till goodwill. I vissa fall kan värdet anses vara av egentlig goodwillnatur, i andra fall kan det vara fråga om rättigheter, vilkas värden äro betingade av statliga regleringar, lokalbrist o. dyl. Dessutom anser sig kommittén böra framhålla, att det icke sällan förekommer, att till ersättning för goodwillvärde vid överlåtelse av ett företag hänföres viss del av köpeskillingen, vilken rätteligen bort utgöra ersättning för materiella tillgångar.

En ändring i eller komplettering av gällande bestämmelser är enligt kommitténs mening påkallad. Det är enligt kommitténs mening icke tilltalande, att den i skattelagarna bevandrade kontrahenten kan obehörigen göra sig en vinst i skattehänseende genom att i köpeavtalet göra en på felaktigt sätt avvägd fördelning av köpeskillingen mellan materiella tillgångar och goodwill. Nuvarande beskattningsregler inbjuda nämligen till en dragkamp mellan säljaren och köparen om köpeskillingens fördelning mellan goodwill, å ena, och övriga tillgångar, å andra sidan. I säljarens intresse ligger att hänföra så stor del av köpeskillingen som möjligt till ersättning för goodwill, i de fall denna del av köpeskillingen icke är underkastad skatteplikt. Under det att i köparens intresse ligger att skaffa sig ett så stort avskrivningsunderlag som möjligt, vilket han får genom köpeskillingens hänförande till varulager, fastigheter, inventarier o. d.

¹ Uppsats i »Om goodwill», Stockholm 1943.

För bedömning av behandlingen i beskattningshänseende av ersättning för goodwill torde klarhet böra vinnas beträffande tvenne spörsmål, nämligen hur ett goodwillvärde uppkommer och vad det är köparen betalar för då han förvärvar ett dylikt värde. Det förstnämnda spörsmålet är synnerligen omfattande. Vad angår värdet av firmanamn, varumärken, kredit o. d. spela givetvis de tillverkade eller försålda varornas kvalitet och pris en avgörande roll för bibehållande av en vunnen goodwill, men för såväl skapandet som bibehållandet av densamma är företagsledarens personliga arbete och skicklighet samt reklam, representation o. s. v. av största betydelse. I den mån reklam och representation bidragit till goodwillvärdet, synes det föga rimligt att ersättning vid överlåtelse av affärsrörelsen skall bli skattefri. I sistnämnda fall synes det i regel — dock icke alltid, eftersom avdrag icke medges för s. k. organisationskostnader — vara fråga om återvinning av kostnader, för vilka avdrag erhållits vid tidigare taxeringar. I den mån goodwillersättningen kan hänföras till företagarens eget arbete synes det lika litet rimligt, att ersättningen skall vara skattefri, då värdet av eget arbete i princip icke får avdragas och alltså är skattepliktigt vid beräkning av inkomst i andra fall.

Vad slutligen angår sådan ersättning som betalas för övertagande exempelvis av en trafikrättighet eller en affärslokal, d. v. s. ersättning för sådana rättigheter vilkas hänförande till goodwillvärden kunna anses diskutabla, synes det naturligt att betrakta dylika ersättningar som företagarevinst. När dylika goodwillvärden överlåtas är det icke tillfredsställande, att en person under åberopande av gällande bestämmelser skall kunna bli skattefri för vinsten, särskilt om denna är betingad av sådana orsaker som brist på lämpliga affärslokaler eller därav att rätt att utöva trafik med omnibus å viss linje endast lämnas åt en person.

Vad angår organisationskostnader, varmed kommittén i detta sammanhang avser utgifter i samband med bildande av företag såsom stämpelkostnader å aktier, advokatarvoden m. m., stå dessa till sin ekonomiska natur goodwill nära. Enär dessa kostnader icke äro utgifter för förvärvande av visst beskattningsårs intäkter medges enligt gällande beskattningsregler icke avdrag för dylika omkostnader vid taxering. Om såsom kommittén i det följande föreslår ersättning för goodwill kommer att beskattas såsom intäkt av rörelse, synes emellertid konsekvensen fordra att avdragsrätt införes för organisationskostnader.

Att det är föga ändamålsenligt att bedöma skatteplikten för ersättning för goodwill enligt reglerna för realisationsvinst torde även framgå av svaret på frågan vad det är köparen betalar för, då han förvärvat ett goodwillvärde. Är det fråga om firmanamn, varumärken, tillverkningsmetoder m. fl. egentliga goodwillvärden, är det de framtida vinstmöjligheter dessa värden representera som köparen önskar förvärva.¹ Den slutsatsen synes därför vara befogad, att goodwillersättningen i viss utsträckning även kan anses

¹ Jfr Silléns förutnämnda uppsats, däri Sillén förklarar goodwill vara värdet av framtida företagarevinster.

utgöra ersättning för sådana mistade framtida intäkter av förvärvskällan som böra hänföras till skattepliktig intäkt av denna. Det sagda torde vara tillämpligt även beträffande ersättning vid överlåtelse av trafikrättigheter o. d.

4. Kommitténs förslag.

Den kritik kommittén ovan anfört synes enligt kommitténs mening böra leda till att ersättning, som av en rörelseidkare uppbäres för värden av goodwills natur, hänföres till förvärvskällan rörelse.

Kommittén förutsätter, att de värden, som hittills enligt praxis behandlats såsom goodwillvärden, fortfarande skola behandlas som sådana.

Anledningen till att ersättning för goodwill för närvarande endast beskattas enligt reglerna för beskattning av realisationsvinst, torde enligt vad som framgår av departementschefens uttalande vid 1927 års riksdag vara svårigheten att beräkna nettovinsten. Vid beräkningen av denna måste nämligen den skattskyldige medgivas rätt till avdrag för sådana kostnader, för vilka avdrag icke medgivits vid den årliga beräkningen av rörelseinkomsten. Den skattskyldige skulle sålunda vara berättigad till avdrag för det belopp han själv erlagt då han köpte rörelsen eller, om han förvärvat den genom arv, för det belopp, efter vilket arvsskatt kan hava erlagts. Departementschefen befarade, att om beskattning skulle äga rum utan tidsbegränsning, det skulle möta stora svårigheter för den skattskyldige att förebbringa erforderlig utredning, varigenom denne skulle riskera att bli för hårt beskattad. Därtill kom att om beskattning av ersättningen skulle ske endast då förutsättningar för ersättningens beskattande såsom realisationsvinst förelåge, skulle man vinna enhetliga bestämmelser för alla till en rörelse hörande tillgångar utom varor.

Kommittén medger, att vad departementschefen ovan anfört angående risk för en hård beskattning på grund av utredningssvårigheter är bärkraftigt, så länge icke avdragsrätt medgives för avskrivning å goodwills anskaffningsvärde. Kommittén föreslår emellertid såsom framgår av det följande införande av rätt till avdrag för avskrivning å goodwills anskaffningsvärde. Därest en sådan avskrivningsrätt införes kommer frågan i ett helt annat läge, och den av departementschefen återopade risken för att säljaren skulle drabbas av för hård beskattning torde bortfalla.

Det andra skälet — enhetlighet i beskattningen — synes numera ej äga större bärkraft. Den av departementschefen åsyftade enhetligheten i bestämmelserna har nämligen redan brutits. Det må sålunda erinras om de sedan år 1939 gällande reglerna i punkt 1 andra stycket anvisningarna till 28 § kommunalskattelagen, enligt vilka intäkt vid försäljning av maskiner och inventarier hos aktiebolag m. fl. beskattas såsom intäkt av rörelse samt hos annan skattskyldig såsom inkomst av rörelse i den mån intäkten motsvarar återbekomna värdeminskningsavdrag men i övrigt enligt reglerna om realisationsvinstbeskattningen.

Beträffande vad som skall anses utgöra goodwilltillgångs anskaffningsvärde synes tvekan kunna uppstå endast när tillgången förvärvats annorledes än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. Genom ett av hovrätt meddelat utslag,¹ varemot talan ej fått föras, har arvsskatt förklarats icke skola beräknas å goodwillvärde. I det föreliggande fallet hade detta värde icke upptagits i räkenskaperna för den av arvlåtaren bedrivna rörelsen och ej heller i bouppteckningen. I vad mån rättsfallet kan anses prejudicerande för sådana fall, då goodwillvärde redovisats i räkenskaperna eller bouppteckningen, undandraget sig kommitténs bedömande. Om emellertid goodwillvärde skulle bli föremål för arvsbeskattning, synes det kommittén rimligt att det värde, varå arvsskatt beräknats, anses utgöra arvtagarens anskaffningsvärde, som enligt vad nedan sägs får avskrivas respektive avdragas vid beräkning av vinst vid försäljning. Denna princip skulle emellertid, därest den utan begränsning skulle införas i skattelagstiftningen, kunna befaras föranleda, att en arvtagare för att komma i bättre ställning vid blivande inkomsttaxeringar uppger goodwillvärde till arvsbeskattning med ett högt belopp. Med hänsyn härtill bör enligt kommitténs mening det värde, som blivit föremål för arvsbeskattning, godkännas såsom anskaffningsvärde allenast i den mån det icke överstiger vad som för arvlåtaren därav återstår oavskrivet i beskattningshänseende. Ett särskilt stadgande härom synes emellertid icke erfordras.

Enligt kommitténs förmenande har det icke någon större betydelse för skatteunderlaget om avdragsrätt för avskrivning å goodwill medgives vid taxering eller icke. Om avdrag icke medgives för dylika avskrivningar vid den årliga taxeringen, bör hela anskaffningsvärdet få avdragas vid beräkningen av den skattepliktiga intäkten vid försäljning av goodwillen. För den skattskyldige torde avdragsrätten däremot vara betydelsefull. Enligt 199 § 7 mom. lagen om aktiebolag den 14 september 1944 kan bolag, som övertagit rörelse mot vederlag, som överstiger värdet av de med rörelsen övertagna tillgångarna, upptaga skillnaden (affärsvärde, goodwill) såsom anläggningstillgång i särskild post. Å denna tillgång skall årligen avskrivas skäligt belopp, dock minst en tiondel, där ej på grund av särskilda omständigheter avskrivning med en mindre andel må anses tillåtlig enligt allmänna bokföringsgrunder och god köpmannased. Föreskriften om goodwillens nedskrivning inom kort tid har motiverats med tillgångens speciella beskaffenhet — dess svårberäknliga och av företagets framgång beroende värde. De skäl, som framförts som motivering för ifrågavarande bestämmelse, torde i princip gälla även beträffande andra rörelseidkare än aktiebolag.

I de fall goodwillen är tidsbegränsad föreligger redan enligt gällande bestämmelser avdragsrätt för avskrivningar å utgiven ersättning för goodwill. Kommittén anser motiverat att denna avdragsrätt utvidgas att omfatta även ersättning för sådan goodwill, vilkens varaktighetstid ej kan bestämt angivas. Att man icke kan sätta en bestämd gräns för en goodwillens varaktig-

¹ NJA 1947: 719.

hetstid innebär ju icke att denna varaktighetstid är obegränsad. Spörsmålet torde lämpligen kunna lösas genom att den skattskyldige erhåller rätt att göra avdrag för avskrivningar å ersättning för goodwill — oavsett om goodwillen är tidsbegränsad eller icke — inom en tidsperiod av tio år räknat från förvärvet, därest icke på grund av särskilda omständigheter avskrivning må göras under längre tidsperiod.

Kommittén anser sålunda, att anskaffningskostnaden bör få avdragas med lika stora årliga belopp under perioden. Kan ett avdrag under ett år icke utnyttjas må det efter beskattningsnämnds beprövande avdragas ett följande år så snart ske kan. Kommittén har ansett en tioårsperiod lämplig med hänsyn till den här ovan åberopade bestämmelsen i nya aktiebolagslagen.

Ett stöd för den ståndpunkt kommittén intagit anser sig kommittén hava funnit i departementschefens uttalande i proposition nr 181 till 1948 års riksdag med förslag till lag med särskilda bestämmelser om dispositionen av aktiebolags vinstmedel m. m., däri departementschefen anför (s. 81):

»I de fall, då enligt 9 § 2 mom. viss avskrivning godkännes endast i den mån den betingats av att tillgången förlorat i värde, kräves regelmässigt att bolaget gör en dylik värdenedgång sannolik. Enligt 100 § 7 mom. nya lagen om aktiebolag skall å affärsvärde eller goodwill, som upptagits som anläggningstillgång vid övertagande av rörelse, avskrivning årligen ske med skäligt belopp, i regel dock med minst en tiondel. Vidare må enligt 100 § 8 mom. samma lag vissa organisationskostnader upptagas såsom anläggningstillgång, men skall därå årligen avskrivning ske med skäligt belopp, i regel med minst en femtedel. Sådana avskrivningar äro i regel icke avdragsgilla vid taxering. Emellertid torde i dessa fall icke böra fordras, att bolaget gör värdenedgången sannolik. I den mån avskrivningen icke överstiger vad bolaget jämlikt stadgandena i 100 § 7 och 8 mom. aktiebolagslagen varit skyldigt att avskriva på nu angivna tillgångar, synes det nämligen befogat att presumera att en värdenedgång föreligger.»

Kommittén erinrar om att en förutsättning för den föreslagna ändringen i reglerna om beskattning av goodwill är, att den lindring kommittén i det följande förordar för beskattning av s. k. ackumulerad inkomst samtidigt genomföres.

Kommitténs förslag till ändrade regler för beskattning av ersättning för goodwill torde icke nämnvärt komma att påverka den totala skatteintäkten. Skatteplikten för ersättningen torde komma att uppväga avdragsrätten för avskrivningar å goodwillens anskaffningsvärde.

Kommittén har även övervägt i vad mån ett införande av bestämmelser om beskattning av goodwill i överensstämmelse med kommitténs förslag kan komma att inverka på viljan eller förmågan att starta nya företag. Det torde i regel förhålla sig så, att det övervägande antalet personer, som starta en rörelse, göra detta i syfte att få sin framtida försörjning av rörelsen. Intresset för att starta ett företag lär därför i allmänhet knappast påverkas av huruvida en goodwillersättning, som kan komma att erhållas vid en eventuell framtida försäljning av företaget, blir beskattad eller icke. Det finnes emellertid även företagare, som nedlägga kapital och arbete på startande av företag i syfte att på kortast möjliga tid upparbeta företaget för

att därefter sälja det med vinst. Dessa inrikta sig med andra ord icke i främsta rummet på att få en framtida försörjning av rörelsen. På företagare med denna inriktning kan den föreslagna författningsändringen tänkas få någon hämmande inverkan. I den mån dessa företagare inrikta sig på att t. ex. starta kaféerörelser, till vilka de söka finna godtrogna köpare, torde denna hämmande inverkan ur allmän synpunkt närmast vara av godo. I vissa andra fall såsom då fråga är om startande av produktiv verksamhet kan måhända den föreslagna författningsändringen komma att hava en i viss mån menlig inverkan. Någon större betydelse torde dylika fall icke hava.

I detta sammanhang torde böra framhållas att den alldeles övervägande delen av de större företagen bedrivs i aktiebolagsform och att upptagande av produktiv verksamhet även i mindre skala ofta sker i denna form. Överlåtelse av dylika företag sker genom försäljning av aktierna, varigenom beskattning av ersättning för goodwill icke blir aktuell. Goodwillersättningar till mera betydande belopp torde sålunda endast i undantagsfall förekomma. För de små goodwillvärden hantverkare och andra innehavare av mindre företag i regel kunna betinga sig torde den ifrågasatta författningsändringen icke spela någon nämnvärd roll i all synnerhet med tanke på den lindring i skatteplikten, som de av kommittén föreslagna reglerna om beskattning av s. k. ackumulerad inkomst skulle medföra.

Vad härefter angår de föreslagna författningsreglernas inverkan på möjligheterna att avyttra en rörelse, m. a. o. verkningarna ur köparens synpunkt, kommer författningsändringen, om frågan ses rent skattetekniskt, att underlätta förvärv av en rörelse med goodwillvärde. Genom rätten till avdrag för avskrivningar å goodwillvärdet får köparen en lättnad i beskattningen under de första åren efter övertagandet.

Genomförandet av kommitténs förslag till ändrade bestämmelser för beskattning av ersättning för värden av goodwills natur kommer att förankla vissa svårigheter under en övergångstid. Skattskyldig, som före lagens ikraftträdande genom köp, byte eller därmed jämförligt fång förvärvat tillgång av goodwills natur, kommer att vid en försäljning efter nämnda tidpunkt bliva beskattad för skillnaden mellan försäljningspriset och den en gång erlagda köpeskillingen för tillgången. Särskilt när förvärvet skett lång tid före lagens ikraftträdande kan svårigheter uppstå för den skattskyldige att visa anskaffningskostnaderna. Vid sådant förhållande anser kommittén rimligt att icke allt för stränga krav ställas på bevisning. En utredning, som med hänsyn till omständigheterna i det särskilda fallet finnes skälig och möjligt att åstadkomma, bör vara tillfyllest.

Beträffande avdragsrätt för årlig avskrivning å anskaffningskostnad, då tillgång förvärvats före lagens ikraftträdande, torde det bliva nödvändigt att stadga olika regler för det fall då tillgången förvärvats så lång tid före ikraftträdandet, att anskaffningskostnaden enligt kommitténs förslag till avskrivningsregler skall vara helt avskriven, och för det fall då förvärvet skett å sådan tid att med normal avskrivning viss del av anskaffningskost-

naden kvarstår oavskriven. I det förstnämnda fallet torde med hänsyn till verkningarna å skatteunderlaget någon årlig avdragsrätt icke kunna ifrågakomma. Erinras må att kostnaden givetvis får avdragas vid en eventuell kommande försäljning. I det sistnämnda fallet åter bör den skattskyldige rimligen tillerkännas rätt till årliga avdrag för den del av anskaffningskostnaden som med tillämpning av de föreslagna avdragsreglerna belöper sig å tid efter lagens ikraftträdande.

Exempel: Lagen förutsättes träda i kraft den 1 januari 1950. Har den skattskyldige förvärvat tillgången år 1939 och befinnes det, att anskaffningskostnaden skall vara avdragen inom tio år, blir den skattskyldige icke berättigad till årliga avdrag för någon del av anskaffningskostnaden. Detta gäller även om den skattskyldige under något av åren 1939—1948 icke kunnat utnyttja ett avdrag. Givetvis får i detta fall hela anskaffningskostnaden avdragas från köpeskillingen vid en försäljning. Har den skattskyldige åter förvärvat tillgången 1947 och befinnes det att anskaffningskostnaden bör avdragas inom en tioårsperiod, är den skattskyldige berättigad att under åren 1950—1956 erhålla avdrag varje år med en tiondel av anskaffningskostnaden. Befinnes i sistnämnda exempel att kostnaden skall avdragas under en period av femton år är den skattskyldige berättigad att under tiden 1950—1961 erhålla avdrag varje år med en femtondel av anskaffningskostnaden. Den del av anskaffningskostnaden, som belöper å tid före den 1 januari 1950, får icke avdragas även om den skattskyldige något av åren 1947—1949 icke kunnat utnyttja ett avdrag men får däremot avräknas från köpeskillingen vid försäljning.

Även beträffande beskattningen av ersättning vid avyttring av tillgång, som förvärvats före den 1 januari 1950, anser kommittén vissa övergångsbestämmelser erforderliga för att gränsen mellan skattefrihet och skattskyldighet icke skall bli för markerad. Det torde nämligen verka obilligt för en skattskyldig, som sålt en tillgång omedelbart efter lagens ikraftträdande, att bli beskattad för hela vinsten under det att en annan skattskyldig helt undgår skatt enbart av den anledningen att hans försäljning ägt rum någon dag före ikraftträdandet. Kommittén föreslår därför, att om avyttring av dylik tillgång sker inom två år från lagens ikraftträdande en fjärdedel och om avyttringen sker under tredje eller fjärde året från ikraftträdandet hälften samt om avyttringen sker under femte eller sjätte året från ikraftträdandet tre fjärdedelar av vinsten skall anses utgöra skattepliktig intäkt, allt under förutsättning att sådana förhållanden föreligga, att avyttringen icke enligt äldre bestämmelser skulle hava föranlett beskattning för realisationsvinst. Vinst uppkommen vid avyttring efter utgången av sjätte året skall däremot beskattas enligt huvudregeln, d. v. s. i sin helhet. Skalan har av kommittén fastställts framför allt med tanke på att det av taxeringstekniska skäl är angeläget, att övergångstiden begränsas.

Kap. 7. Sammanfattning.

Kommitténs förslag till beskattning av realisationsvinster innebär i princip icke någon ändring av gällande tidsgränser för *skatteplikten*. Liksom hittills skall således gälla, att vinst är skattepliktig endast om avhändandet sker i fråga om fast egendom inom tio år och i fråga om lös egendom inom fem år från förvärvet. Inom dessa tidsgränser skall emellertid ske en begränsning av skatteplikten efter en reducerande skala, så att vinsten beskattas i sin helhet, om viss kortare tid förflutit mellan förvärv och avyttring, och där- efter till allt mindre del ju närmare periodens slut avyttringen sker. Kommittén har föreslagit att reducering av det skattepliktiga beloppet för realisationsvinst genom avyttring av fast egendom skall inträda efter sjätte året samt för realisationsvinst genom avyttring av lös egendom efter andra året från förvärvet.

Kommittén föreslår endast ett undantag från gällande tidsgränser för skatteplikt, nämligen då i värdet av icke yrkesmässigt avyttrad egendom ingår *vattenkraft eller rättighet till vattenkraft*. Beträffande dylika realisationsvinster föreslår kommittén, att tidsgränsen för skatteplikten skall utsträckas till aderton år. Även beträffande dylika vinster föreslår kommittén beskattning efter en reducerande skala, så att reduktion av det skattepliktiga beloppet skall inträda efter det tionde året från förvärvet.

I detta sammanhang är vidare att märka att bestämmelserna i *förordningen den 23 maj 1947 om skattefrihet i vissa fall för realisationsvinst vid expropriation m. m.* föreslås skola inarbetas i kommunalskattelagen.

Enligt gällande bestämmelser grunda vissa *fång* icke skatteplikt för realisationsvinst. Kommittén föreslår härutinnan icke någon annan ändring än en viss begränsning av den skatteplikt, som hittills gällt, då avyttrad egendom förvärvats på grund av äktenskapsförord, boskillnad eller bodelning.

Enligt gällande bestämmelser hänföres till *intäkt av skogsbruk* avyttring av växande skog i samband med avyttring av marken, därest icke vinst å avyttringen av fastigheten i dess helhet skall beskattas enligt 35 § såsom realisationsvinst. För att undvika den icke avsedda konsekvensen av beskattning enligt den reducerande skalan av realisationsvinst genom avyttring av skogbärande fastighet, att viss del av vinsten jämväl i vad den belöper å skogen blir skattefri, har de föreslagna reglerna om beskattning av realisationsvinst kompletterats med en särskild bestämmelse för det fall att i vinsten ingår vinst genom avyttring av skogbärande fastighet och realisationsvinsten icke i sin helhet är skattepliktig.

Kommittén förordar i fråga om *avdragsrätt för realisationsförluster*, att kommitténs som alternativ III betecknade förslag skall läggas till grund för lagstiftning. Enligt detta alternativ skall skattskyldig, som ådagalägger, att

underskott uppkommit å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom, få avräkna så stor del av underskottet, som svarar mot realisationsvinst uppkommen högst fem år tidigare, dock endast i den mån realisationsvinsten ingått i taxerad inkomst. Om avdragsrätten icke helt kunnat utnyttjas, kan avdrag medgivas från sammanräknad inkomst senast femte året efter det beskattningsår underskottet uppkommit. Om den skattskyldige icke åtnjutit någon realisationsvinst tidigare eller han av någon anledning underlåtit att utnyttja dylik vinst för kvittning, kan underskott, som ovan sagts, få avdragas från realisationsvinster, som den skattskyldige kan komma att åtnjuta senast före utgången av femte året efter det beskattningsår underskottet uppkommit.

Förfarandet enligt detta förslag innebär i realiteten en kvittning av underskottet mot realisationsvinst, enär avdraget måste hålla sig inom ramen för denna. Rent formellt tillåtes emellertid en kvittning av den del av underskottet, som svarar mot vinsten, mot intäkter av andra förvärvskällor. Härigenom undvikes ett restitutionsförfarande.

Avdrag, varom nu är fråga, skall medgivas efter prövningsnämnds beprövande.

Kommittén har slutligen föreslagit, att ersättning vid avyttring av värde av *goodwills natur*, som nu beskattas enligt reglerna för realisationsvinstbeskattning, för framtiden skall hänföras till intäkt av rörelse. I samband därmed föreslår kommittén införande av generella bestämmelser för rätt till avdrag för avskrivning å dylik tillgång.

Avd. II.

Beskattning av ackumulerad inkomst.**Kap. 1. Historik m. m.**

I en den 16 november 1945 till Kungl. Finansdepartementet ingiven underdånig skrift, som överlämnats till skattekommittén för kännedom, har Konstnärernas Riksorganisation bl. a. hemställt om utredning angående möjligheten att finna en form för beskattning av konstnärs arbetsinkomst, som bättre än nu är fallet kan fördela skatten med hänsyn icke blott till försäljningstiden utan även till arbetsprestationernas tidsföljd. Riksorganisationen framhåller därvid de orimliga verkningarna av beskattningen av en konstnärs arbetsinkomst, som uppkomma genom att den inkomst, som framkommer vid periodiskt återkommande separatutställningar, vid vilka vanligen många års arbete utställes till försäljning, beskattas såsom en årsinkomst. Enligt Riksorganisationens förmenande får därvid skattens progressivitet en säkerligen icke avsedd effekt.

I en den 29 november 1946 till Kungl. Finansdepartementet inkommen ansökning, som överlämnats till skattekommittén för kännedom, anförde arrendatorn Johan Adolf Svensson i Vapnö socken m. fl. följande:

»Undertecknade som genom expropriation, begärd av Kungl. Flygförvaltningen år 1942 berövades våra arrenderätter i Mickeldala, Halmstad, vilja i underdånighet fästa Kungl. Maj:ts uppmärksamhet på det svåra ekonomiska läge vi kommit i på grund av Kungl. Kammarrättens utslag av den $\frac{2}{10}$ 1946, vari Kungl. Kammarrätten, med ändring av Prövningsnämndens i Hallands län beslut, funnit, att de ersättningar för mistad arrenderätt m. m., som vi vid ovannämnda expropriering tillerkändes, vara skattepliktigt inkomst.

Dessa ersättningar bestämdes med hänsyn till våra långfristiga och förmånliga arrendekontrakt med Halmstad stad, och utgjorde dessa arrendekontrakt en väsentlig del av den ekonomiska gottgörelse vi ansågos vara berättigade till, när våra arrenderade fastigheter såldes från Vapnö fideikommiss till Halmstad stad, och torde denna på detta sätt lämnade gottgörelsen huvudsakligen inkludera ersättningar för de av oss gjorda förbättringar och investeringar av ej skattepliktig natur.

Skulle emellertid Kungl. Maj:t vid prövning av ärendet finna, att våra ersättningar utgöra skattepliktig inkomst, hemställa vi, att Kungl. Maj:t av nåd förordnar, att det till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt beskattningsbara beloppet fördelas på tio (10) år, räknat från och med år 1944, varvid den del som av oss erlades 1945 anses som ett år och att återstående delen av det skattepliktiga beloppet, uppdelas lika på nio (9) år och skulle sålunda en niondel varje år tilläggas våra deklARATIONER från och med år 1945. Om så skulle erfordras, erbjuda vi oss att ställa den säkerhet för skattebeloppet som Länsstyrelsen i Hallands län kan godkänna. Samtidigt vilja vi i underdånighet hemställa, att Kungl. Maj:t förordnar om uppskov med erläggandet av nu till den 14 december 1946 debiterade skatter enligt kronodebetsedeln, tills Kungl. Maj:t meddelar beslut i ärendet.»

Vid ansökan fanns fogad en sammanställning utvisande de skattebelopp, som skulle erläggas enligt kammarrättens utslag, och de, som skulle komma att erläggas enligt det i framställningen framförda förslaget. Sammanställningen återgives nedan i förkortat skick.

Skatt-skyldig	Beskattningsbart belopp	Skatt enl. kam-marrättens utslag	Skatt enl. förslag	Skillnad mellan 3 och 4
A	63 550: —	21 897: —	7 284: —	14 613: —
B	52 480: —	15 707: —	5 279: —	10 428: —
C	42 560: —	11 703: —	4 198: —	7 505: —
D	34 150: —	9 243: —	3 897: —	5 346: —

Spörsmålet om inkomstbeskattningens fördelning på flera år har tidigare uppmärksamrats i olika sammanhang. Sålunda har 1924 års *skatteberedning*¹ framhållit den alltför hårda progression som drabbade lotterivinst, realisationsvinst och viss inkomst av skogsbruk. Meningen med progressivitetet vore enligt beredningen, att denna skulle träffa i förhållande till vederbörandes skatteförmåga, d. v. s. i stort sett den genomsnittliga inkomst han åtnjöte. Föll inkomsten ojämnt, bleve progressionen under åren med hög inkomst för hög, under åren med låg inkomst för låg, men genomsnittligt bleve resultatet för högt. Utfölle någon enstaka mycket hög inkomst, bleve resultatet särskilt ogynnsamt för den skattskyldige. Detta inträffade nu ofta särskilt beträffande lotterivinst, realisationsvinst samt beträffande inkomst av skogsbruk speciellt vid fastighetsförsäljningar och vid upplåtelse av avverkningrätt. Ett lättande av progressionen i dylika fall vore befogat. Kunde man utan svårighet urskilja inkomsten av skogsbruk såsom särskild inkomstskälla kunde stadgas exempelvis, att skatteprocenten skulle bestämmas, som om förslagsvis endast tredjedelen av nettointäkten därav uppbruits under ifrågavarande beskattningsår, men att denna skatteprocent givetvis skulle tillämpas på hela det beskattningsbara beloppet. En dylik lösning torde emellertid med hänsyn till omöjligheten att uppdraga nyssnämnda gränslinje åtminstone ej i denna enkla form vara möjlig. En annan utväg vore att låta den skatteprocent gälla, som skulle vara tillämplig på medelinkomsten för året och för några föregående år. Detta kunde ske, men vissa svårigheter inträdde, då siffran för det beskattningsbara beloppet för föregående år ej vunnit laga kraft. Det vore överhuvud taget föga lyckligt, när en sammankoppling på detta sätt skulle ske mellan olika års inkomster. Ej heller denna utväg syntes därför vara att rekommendera såsom bindande för beskattningsmyndigheterna. Fråga vore för den skull, om ej ordnandet av förevarande angelägenhet lämpligen borde ske under medgivande av något

¹ PM rörande beskattning genom försäljning av skog m. m., s. 15. (Bilaga nr 2 till prop. 1928: nr 213.) Ett av de spörsmål, som med avseende å prop. 1927 nr 102 vid riksdagsbehandlingen tilldrog sig största uppmärksamheten, avsåg beskattning av inkomst av skog i samband med fastighetsförsäljning. Första särskilda utskottet föreslog enhälligt en lösning av detta beskattningsspörsmål, som innebar ett betydande avsteg från dittills vedertagna regler. I refererad PM framlägges bl. a. förslag till viss lindring i progressionen, som anses vara en nödvändig modifikation av utskottsförslaget.

större frihet för beskattningsmyndigheterna. Medgivandet av en lägre beskattningsnorm än den vanliga borde emellertid begränsas till de fall, då inkomstökningen vore beroende av lotterivinst, realisationsvinst eller onormalt stor inkomst av skogsbruk. Lättnad syntes böra medgivas allenast då det taxerade beloppet av dylik anledning avsevärt överstege det normala, förslagsvis med minst 50 procent. Beskattningsmyndigheterna måste tillerkännas en viss frihet att bedöma vad som skulle anses vara normal inkomst liksom även någon frihet i avseende å skatteprocentens bestämmande. I sistnämnda avseende syntes dock en lägsta gräns böra fastslås. Detta syntes kunna ske på det sätt, att skatteprocenten finge beräknas till lägst det belopp, som den skulle utgjort, om från det beskattningsbara beloppet avdroges två tredjedelar av det belopp, varmed det beskattningsbara av förut angiven anledning överstege det normala. Slutligen kunde det även ifrågasättas, om ej en gräns för rättigheten att medgiva nu ifrågavarande skattelindring borde sättas vid ett minimum för det beskattningsbara beloppet av 10 000 kronor.

Av de yttranden,¹ som avgivits över skatteberedningens förslag, må här återgivas följande.

Överståthållarämbetet förklarade sig icke vara i tillfälle att bedöma huruvida några bestämmelser särskilt vore av nöden för att minska progressivskattens obillighet särskilt beträffande skogsinkomst men fann sådana bestämmelser knappast påkallade beträffande lotterivinst och realisationsvinst.

Länsstyrelsen i Stockholms län fann i princip åtgärder i syfte att utjämna progressivskattens obillighet vid beskattning av ifrågavarande inkomster önskvärd. Den summariska undersökning av det föreliggande förslaget i denna del, som den snävt tillmätta remisstiden medgivit, syntes icke giva anledning till direkt avstyrkande av förslaget. Den fria prövning, som nödvändigtvis måste tillerkännas beskattningsmyndigheterna, därest syftet skulle uppnås, torde likväl giva anledning till betänkligheter såtillvida, att åtminstone inom de lägre instanserna olikformighet i tillämpningen komme att äga rum, varigenom vissa orättvisor kunde begås. Vidare finge anmärkas, att myndigheterna otvivelaktigt komme att möta svårigheter vid bedömande av vederbörandes sannolika inkomst- och förmögenhetsförhållanden under de närmaste åren efter beskattningsåret. Det torde icke vara uteslutet, att vederbörande kronombud skulle finna det vara med sin ämbetsplikt förenat att till bevakande av kronans rätt i största utsträckning reservationsvis anföra besvär över beskattningsnämndernas skattelättnadsbeslut för att hålla talan öppen intill dess sådan tid förflutit, att visshet uppnåtts i förevarande hänseende. Den ökning av statsverksamheten, som detta innebure, vore det givetvis önskvärdt att kunna undvika; huruvida så kunde ske genom regler för något slag av efterdebitering syntes tvivelaktigt. Slutligen finge uttalas, att de fiskaliska verkningarna av detta förslag icke kunde bedömas utan att provtaxering i någon form företagits.

¹ Prop. 1928 nr 213, s. 175 o. f.

Länsstyrelsen i Södermanlands län anförde, att länsstyrelsen fann den tankegång, som legat till grund för detta förslag tilltalande, men ansåge frågan ännu icke vara tillräckligt utredd för att tagas till avgörande. Särskilt måste länsstyrelsen ställa sig tveksam i fråga om den begränsning, som givits, dels så att länsstyrelsen icke vore övertygad om nödvändigheten att för lotteri- och realisationsvinster medgiva samma skattelindring som för tillfälligt hög skogsinkomst och dels så att länsstyrelsen icke såge tillräcklig grund för att, om lotteri- och realisationsvinster erhöles sådan lindring, övriga slag av tillfälligt hög inkomst skulle därifrån uteslutas. Förslaget innebure också, att på ännu ett område av taxeringsväsendet skulle införas ett avgörande efter skön och ej på fullt reella grunder med därav följande osäkerhet och ökad möjlighet till ojämnhet i tillämpningen. Länsstyrelsen ansåge sig därför icke kunna förorda en lagstiftning i enlighet med det framlagda förslaget.

Länsstyrelsen i Östergötlands län framhöll:

»Vad beträffade förslaget om jämkning av skatteprogressionen vid beskattning av lotterivinst, realisationsvinst och viss inkomst av skogsbruk, hade detsamma icke givit länsstyrelsen anledning till någon erinran. Att en lindring av skatteprogressionen i dylika fall vore av behovet påkallad och med hänsyn till dessa inkomsters natur fullt berättigad torde icke kunna med skäl bestridas, och det av skatteberedningen föreslagna sättet att lösa frågan förefölle väl avvägt.»

Länsstyrelsen i Jönköpings län anförde:

»Vad slutligen anginge det av skatteberedningen framförda förslaget om nedsättning i progressionen i vissa fall, så ansåge länsstyrelsen det kunna ifrågasättas, huruvida samma skattelindring borde få åtnjutas för lotterivinst som för realisationsvinst och inkomst av skogsbruk. Sistnämnda båda slag av inkomst stode i allmänhet i skälighets eller åtminstone någorlunda rimligt förhållande till den skattskyldiges arbete och utgifter för inkomstens förvärvande, men så kunde icke sägas vara förhållandet med lotterivinst.»

Länsstyrelsen i Blekinge län uttalade:

»I fråga om skatteberedningens förslag om lindring i vissa fall av den progressiva beskattningen, ansåge länsstyrelsen sig icke kunna tillstyrka sådan nedsättning för realisations- och lotterivinster, då enligt länsstyrelsens åsikt inkomster av sådan art i främsta rummet borde anses skattekraftiga och ingalunda borde få åtnjuta särskild skattelindring. I fråga om inkomst av skogsbruk vore däremot otvivelaktigt, att en mindre rättvis beskattning med nuvarande stadganden förelåge, då åtminstone på mindre jordbruksfastigheter avverkningen icke kunde ske ungefär lika år efter år utan komme att koncentreras till vissa år med kanske fem å tio års mellanrum. Även om progressionen vid taxering till inkomst och förmögenhet icke gjorde sig gällande i vidare mån, bleve dock kommunalskatten på landet för ett avsevärt högre inkomstbelopp än det vanliga i allmänhet en utgift, som för jord- och skogsägaren spelade en högst betydande roll i hans ekonomi, varför länsstyrelsen ansåge, att för att bringa verklig hjälp härutinnan det vore behöfligt, att inkomstbeloppet får fördelas på minst tre år, att sådan fördelning finge ske redan vid en beskattningsbar inkomst av skogsbruk till belopp av 5 000 kronor. Vid en sådan fördelning på flera olika år kommer någon skälighetsprövning i avseende å grundbeloppet icke att äga rum. Dylik skälighetsprövning av taxeringsmyndigheterna ansåge länsstyrelsen under alla förhållanden vara olämpligt, varför förslaget härutinnan på det bestämdaste avstyrktes.»

Länsstyrelsen i Kristianstads län kunde svårigen finna tillräckliga skäl föreligga för nedsättning av skatten i sådana fall, då en större lotterivinst eller realisationsvinst tillfallit en skattskyldig. Beträffande det fall, då inkomstökningen uppkommit genom en onormalt stor inkomst av skogsbruk, torde skäl möjligen kunna anses förefinnas för en skattelindring, särskilt om sådan lindring ansåges böra ingå i systemet för beskattning av inkomst genom försäljning av skog. Mot den ifrågasatta anordningen, med begränsning av densamma till de fall, då den extraordinära inkomsten utgjorts av inkomst av skogsbruk, hade länsstyrelsen för den skull icke något att erinra.

Länsstyrelsen i Malmöhus län uttalade:

»Vid tillämpningen komme detta uppslag icke att erbjuda några nämnvärda svårigheter för taxeringsmyndigheterna. För övrigt borde progressionsminskningen böra givas ett något större tillämpningsområde än skatteberedningen ifrågasatt. Många fall hade under praktiken förekommit, då det måst beklagas, att icke möjligheter till lättnader i beskattningen kunnat erbjudas. De vanligaste vore sådana, då exempelvis en tjänsteman vid entledigande erhållit ett större kontant belopp på en gång i stället för lön eller pension för ett antal år framåt, eller då en uppfinnare på en gång erhöle betalning för en gjord uppfinning, som orsakat flera års olönat arbete. I dessa fall vore progressionsminskningen till och med betydligt mera påkallad än då det gällde exempelvis lotterivinster.»

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län anförde:

»I promemorian framhålles, hurusom progressionen verkade för hårt, då en sådan tillfällig inkomst tillföle en skattskyldig utöver hans normala årsinkomst. Detta vore visserligen sant, men en sådan tillfällig högre inkomst kunde härleda sig även ur annan inkomstkälla än de tre ovan angivna. En affärsman kunde tillfälligtvis under ett år på grund av gynnsam konjunktur eller annan orsak göra en vinst, som i hög grad kunde överstiga hans normalinkomst; en tjänsteman i allmän eller enskild tjänst kunde ett år på grund av något tillfälligt uppdrag, exempelvis en större boutredning eller dylikt, erhålla en extrainkomst, som väsentligen höjde den normala skatteprocenten för honom. Det syntes därför innebära en orättvisa att begränsa en nedsättning av skatteprocenten till de av beredningen föreslagna fallen. Härtill komme, att bestämmandet av »normalinkomsten» ävensom i vad mån nedsättning av procentsatsen skulle ske inom vissa i förslaget bestämda gränser överlämnades till taxeringsnämnderna. Det vore att befara, att detta i tillämpningen komme att leda till godtyckligt eller åtminstone synnerligen ojämnt tillämpande av de föreslagna bestämmelserna inom olika nämnder. Den påpekade begränsningen av skatteberedningens förslag i förevarande avseende ävensom de vanskligheter, som syntes bliva en ofrånkomlig följd vid tillämpningen av detsamma, gjorde att länsstyrelsen ansåge sig icke kunna tillstyrka beredningens förslag, hur skäligt det än kunde synas vara att söka åstadkomma en lindring i skatteprocenten vid en tillfällig, icke årligen återkommande inkomst.»

Länsstyrelsen i Örebro län avstyrkte förslaget.

Länsstyrelsen i Kopparbergs län anförde:

»I fråga om skatteberedningens förslag om lindring i skatteprogressionen i vissa fall, torde skäl därför hava anförts, då frågan gällde inkomst av skog. Beträffande åter lotterivinster och realisationsvinster, inkomster, som merendels icke utgjorde resultat av något inkomsttagarens arbete utan som av en slump och utan förskyllan tillföle honom, ansåge länsstyrelsen dylik skattelindring icke böra ifrågakomma.»

Länsstyrelsen i Gävleborgs län anförde:

»I fråga om förslaget om särskild anordning för beräkning av skatt vid onormalt höga inkomster av skogsbruk, av lotterivinst och av realisationsvinst ansåge länsstyrelsen något principiellt skäl, varför dylika, låt vara onormala, inkomster icke skulle till fullo beskattas, vara svårt att finna. Med hänsyn till dessa inkomsters karaktär av lätt förtjänta penningar skulle säkerligen ett lättande av progressionsbeskattningen i dylika fall väcka berättigat missnöje. Länsstyrelsen ansåge därför icke, att de föreslagna författningsändringarna kunde anses försvarliga.»

Länsstyrelsen i Västernorrlands län hade icke något annat att erinra än att lotterivinst och realisationsvinst icke borde innefattas i de föreslagna lättnaderna i fråga om progression vid inkomstskattens och den kommunala progressivskattens beräkning.

Länsstyrelsen i Jämtlands län avstyrkte förslaget.

Länsstyrelsen i Norrbottens län uttalade:

»Då emellertid kommunalskatteutskottets förslag onekligen medförde en viss orättvisa, därigenom att progressionen vid beskattning av inkomst av skogsbruk bleve alltför stark, då beskattning komme att ske på en gång för ett enda stort belopp, medan det förut skett i flera repriser, funno länsstyrelsen det av skatteberedningen framlagda förslaget till mildrande av denna obillighet beaktansvärt. Likaså ansåge länsstyrelsen billighetsskäl tala för, att en dylik lindring i progressionen medgäves även vid beskattning av lotterivinst och realisationsvinst. Angående storleken av en dylik lindring kunde man ju hysa delade meningar, men funne länsstyrelsen skatteberedningens förslag härutinnan skäligt, helst som en ganska vidsträckt prövningsrätt medgivits taxeringsmyndigheterna att i det enskilda fallet avgöra, vilken lindring som kunde anses vara av omständigheterna påkallad.»

Kammarrätten avstyrkte:

»I fråga om förslaget att tillerkänna beskattningsmyndigheterna befogenhet att under vissa förutsättningar vid taxering till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt medgiva skattskyldig skälig nedsättning av det grundbelopp efter vilket skatten skulle utgå, ställde sig kammarrätten bestämt avvisande. Det syntes kammarrätten orimligt att lägga en dylik diskretionär prövning i beskattningsmyndigheternas händer.»

Departementschefen uttalade i *proposition till 1928 års riksdag*:

»Även den anordning för lindring i vissa fall av skatteprogressionen, som ifrågasatts av skatteberedningen, och som av vissa av dem, som yttrat sig ansetts vara en nödvändig eller önskvärd modifikation i utskottsförslaget,¹ har av många, framförallt i mycket bestämda ordalag av kammarrätten ävensom av domänstyrelsen, avstyrkts. Jag finner mig för den skull svårigen kunna förorda detta förslag till antagande.»

I likalydande motioner till *1940 års riksdag*² hava herrar Nordenson och Andersson hemställt, att riksdagen i skrivelse till Kungl. Maj:t måtte an hålla om sådana ändringar i skatteförfattningarna, att skattskyldig vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet, annan fastighet, rörelse och till-

¹ 1927 års första särskilda utskotts förslag angående beskattning av inkomst genom försäljning av skog i skog i samband med fastighetsförsäljning.

² Nr 68 i första kammaren och 125 i andra kammaren.

fällig förvärvsverksamhet må förklaras berättigad att från vinst avdraga förlust i samma förvärvskälla vid taxering olika beskattningsår. I motionerna anfördes följande:

»I fråga om fastighet, rörelse och tillfällig förvärvsverksamhet är resultatet av verksamheten under olika år synnerligen varierande, beroende på konjunkturer och samt ett flertal andra faktorer, som direkt sammanhånga med de särskilda förhållanden, under vilka näringsverksamhet i allmänhet bedrivs. Om jordbrukare, ägare av annan fastighet samt rörelseidkare gäller sålunda, att deras inkomster under ett år av fastighet respektive rörelse nära sammanhånga med deras utgifter för verksamheten icke blott under inkomståret utan även under ett eller flera år. Till belysande härav anføres några exempel. Jordbrukarens inkomst av fastighet under ett år är ofta resultatet av ett eller flera tidigare års arbete eller nedlagda kostnader å jorden. Avkastningen av skogen, med undantag för det virke, som årligen uttages till husbehov, tillfaller i regel skogsägaren med vissa års mellanrum och representerar sålunda vid uttaget flera års sparad avkastning. Detsamma gäller, då en jordbrukare under ett år avyttrar två års skörd av spannmål och dylikt. Ägare av annan fastighet nödgas ofta under ett år nedlägga betydande kostnader för reparationer å fastigheten för att därigenom trygga inkomsten av densamma för ett flertal år framåt. En rörelseidkares kostnader för verksamheten — åtminstone vad industri- och näringsföretag beträffar — måste ofta nedläggas ett eller flera år tidigare än inkomsterna för tillverkade och försålda varor inflyta. Ur samhälls- synpunkt är av utomordentlig stor betydelse, att produktionen hålles i gång jämväl under lågkonjunkturår, så att skatteunderlaget blir så jämnt som möjligt. Med våra nu gällande bestämmelser om beskattningsåret kan emellertid ägare av fastighet och rörelseidkare komma att drabbas väsentligt hårdare av inkomstbeskattningen än löntagare samt personer, som åtnjuta inkomst av kapital. Till skillnad mot vad som gäller i vissa främmande länders skattelagstiftning får vid beräkning av fastighetsägares och rörelseidkares skattepliktiga inkomst kvittning mellan vinster och förluster under olika beskattningsår icke äga rum, ej heller får såsom skattepliktig inkomst beräknas den genomsnittliga inkomsten av verksamheten under ett antal fortlöpande år. Vår skattelagstiftning är icke alldeles främmande för sistnämnda princip. På fastighetsbeskattningens område gäller, att fastighetsskatten i regel beräknas å ett taxeringsvärde, som fastställts efter förhållandena vid början av en femårsperiod och som gäller för hela perioden. Av praktiska skäl beräknas sålunda fastighetsskatten efter ett fixt värde, som kan anses representera medelvärdet å fastigheten under hela perioden. Detsamma gäller i fråga om beräkningen av förmögenhetsskatten å fastighet, medan åter nämnda skatt å andra förmögenhetsobjekt bestämmes efter objektets värde varje år. Under senaste åren ha i vårt land vid reformer på beskattningsområdet — bland annat med hänsyn till önskvärdheten av att befrämja konsolideringen av näringsföretagen — beaktats de särskilda förhållanden som gälla med avseende å nämnda företag. De nya bestämmelserna om rörelseidkares rätt till avdrag för värdeminskning å maskiner och inventarier samt om aktiebolags rätt att vid vissa års taxeringar åtnjuta avdrag för avsättningar till konjunkturinvesteringssfond innebära givetvis ett avsteg från huvudregeln om beskattningsåret som en avslutad period för sig. Dessa bestämmelser torde emellertid få anses såsom ett naturligt led i den fortgående utvecklingen på förevarande område samt visa, att statsmakterna funnit det vara nödvändigt att anpassa bestämmelserna om beskattningen av näringsföretagen till den utveckling i tekniskt och ekonomiskt hänseende, som företagen genomgått under de senare åren. Av det anförda framgår, att om den jämlikhet och rättvisa i beskattningen, som man hittills sökt upprätthålla mellan olika inkomsttagare, skall bibehållas, är det icke längre möjligt att fasthålla vid principen, att samma regler om beskattningsåret skola gälla för alla skattskyldiga. En åtskillnad

i detta avseende är ovillkorligen nödvändigt mellan å ena sidan inkomst av tjänst och kapital samt å andra sidan inkomst av fastighet, rörelse och tillfällig förvärvsverksamhet. Med de skattehöjningar, som under de senare åren måst vidtagas och som sannolikt ett flertal år måste bibehållas, är det helt naturligt nödvändigt att verkställa sådana ändringar i skattesystemet, som äro erforderliga för en rättvis avvägning av skattebördan de skattskyldiga emellan. Såsom förut framhållits stå enligt utländsk skattelagstiftning olika vägar till buds för att lösa denna fråga. Det åsyftade resultatet skulle kunna vinnas genom att beräkna den årliga skattepliktiga inkomsten av ifrågavarande förvärvskällor efter den genomsnittliga inkomsten för varje förvärvskälla, uträknad efter resultatet av verksamheten under ett visst antal år. Denna metod torde visserligen leda till ett relativt tillfredsställande resultat för den skattskyldige men har i tillämpningen visat sig vara så invecklad att densamma näppeligen är möjlig att realisera, åtminstone med vår nuvarande taxeringsorganisation. Den andra metoden är från den skattskyldiges synpunkt icke lika tillfredsställande som den förut nämnda men är å andra sidan förbunden med den fördelen, att dess tillämpning är relativt enkel. I den mån förlust å en förvärvskälla av den beskaffenhet, varom nu är fråga, icke kan utnyttjas genom avdrag samma år från inkomst av annan förvärvskälla, bör den återstående förlusten få frändragas den skattskyldiges inkomst av förvärvskällan ett följande år. Under hur lång tid rätt till sådant förlustavdrag bör få tillgodonjutas av den skattskyldige är närmast en lämplighetsfråga. Helst borde skattskyldighet för inkomst av förvärvskällan icke inträda, förrän förlusten helt utjämnats, emedan man då först kan tala om, att förvärvskällan verkligen lämnat vinst. Då det emellertid är angeläget, att bestämmelserna icke bliva alltför invecklade samt att desamma såvitt möjligt anpassas till redan gällande föreskrifter av tidsbegränsande natur, synes perioden för förlustavdragen böra bestämmas till 5 år. Denna tidsperiod ha vi redan nu för fastighetstaxering samt för eftertaxering. En lösning av frågan i enlighet med principen om kvittning mellan vinster och förluster erbjuder vidare den fördelen, att samma princip kan tillämpas vid icke yrkesmässig försäljning av lös egendom. Härigenom skulle en väsentlig förbättring åstadkommas i de nu gällande bestämmelserna om beskattning av realisationsvinst. Sistnämnda bestämmelser synas även i andra hänseenden vara i behov av översyn, som lämpligen bör verkställas i detta sammanhang.»

1940 års bevillningsutskott yttrade bl. a.¹

»I likhet med motionärerna finner utskottet de nuvarande reglerna om beskattningsåret kunna leda till att vissa skattskyldiga drabbas hårdare av inkomstbeskattningen än andra. Beträffande skattskyldiga, som åtnjuta inkomst av tjänst eller kapital, är det nämligen möjligt att vid utgången av beskattningsåret mera exakt bedöma deras skatteförmåga med ledning av inkomsten under nämnda år. Annorlunda förhåller det sig exempelvis i fråga om skattskyldiga, vilka åtnjuta inkomst av fastighet eller rörelse. Vad angår sistnämnda skattskyldigas inkomst under ett visst år gäller, att inkomsten kan innefatta flera års avkastning av förvärvskällan — ett förhållande som ofta är för handen, då en jordbrukare avverkat skog — eller ock utgöra resultatet av arbete eller kostnader, som nedlagts å förvärvskällan under flera år. Då nyssnämnda skattskyldiga icke äga rätt att från inkomsten av förvärvskällan avdraga sådan förlust å densamma under tidigare år, för vilken allmänt avdrag vid taxeringen för beskattningsåret icke kunnat tillgodonjutas, kunna sålunda dessa skattskyldiga drabbas synnerligen hårt av den nuvarande inkomstbeskattningen. Vid de reformer, som under de senaste åren vid skilda tillfällen genomförts på beskattningsområdet, ha jämväl beaktats de särskilda förhållanden, som råda i fråga om näringsverksamhet, och avsteg

¹ Bev.utskottets betänkande 1940 nr 39.

ha därvid gjorts från gällande regel om beskattningsåret såsom en avslutad period för sig. Såsom exempel härpå må anföras de nya bestämmelserna om avdrag för avsättningar till aktiebolags pensions- och personalstiftelser samt till konjunkturinvesteringsfond ävensom om avdrag för värdeminskning å maskiner och inventarier. Enligt vad utskottet inhämtat har den föreliggande frågan i vissa främmande länder ägnats uppmärksamhet. Därvid har man sökt lösa frågan antingen i enlighet med de riktlinjer motionärerna angivit eller ock på det sätt, att den skattepliktiga inkomsten av fastighet och rörelse beräknas med ledning av genomsnittsinkomsten från dessa förvärvskällor under ett visst antal år. Med hänsyn icke minst till den skärpning av den direkta beskattningen, som under de senaste åren måst vidtagas, finner utskottet det vara av vikt för att åstadkomma en så rättvis avvägning av skattebördan som möjligt mellan olika skattskyldiga, att den föreliggande frågan ägnas närmare uppmärksamhet. En reform enligt motionärernas förslag kan emellertid komma att påverka skatteunderlaget för såväl den kommunala som den statliga beskattningen. Utskottet anser sig sålunda icke kunna utan en närmare utredning rörande förslagens verkningar i olika hänseenden taga slutlig ställning till densamma. Denna utredning torde med hänsyn till frågans betydelse för näringsföretagens beskattning samt dess nära samband med den pågående utredningen på kommunalbeskattningens område snarast möjligt böra åvägbringas.»

Efter hemställan av utskottet anhöll riksdagen,¹ att Kungl. Maj:t ville föranstalta om utredning av det i motionerna berörda spörsmålet.

I *kommunalskatteberedningens* förslag angående inkomstbeskattning av skogsbruk² har problemet om inkomstbeskattningens fördelning mellan olika år ånyo diskuterats med utgångspunkt från det av 1924 års skatteberedning framlagda förslaget.

1943 års *bokförings-sakkunniga*³ hava i betänkandet med förslag till ändrade bestämmelser i fråga om taxering av inkomst av jordbruksfastighet m. m. föreslagit ändrade principer för beräkning av inkomst av jordbruk. De sakkunniga förorda, att all inkomst av jordbruk, dess binäringar och skogsbruk, som enligt kommunalskattelagen skall beskattas som inkomst av jordbruksfastighet, beräknas efter bokföringsmässiga grunder. De sakkunniga framhålla, att genom taxering av inkomst av jordbruksfastighet efter bokföringsmässiga grunder vinnes bl. a., att inkomsten blir tagen mera jämnt till beskattning, i följd varav avdrag av olika slag i regel kunna bättre utnyttjas.

I yttrande över 1945 års statsskatteberednings förslag till omläggning av den direkta statsbeskattningen m. m. framhöll *näringslivets skattedelegation* i fråga om förslaget till skatteskala bl. a. följande:⁴

»En annan omständighet, som i detta sammanhang bör beaktas, är att särskilt de högsta inkomsterna av arbete icke sällan utgöra under ett eller ett fåtal beskattningsår kumulerad ersättning för prestationer, som förberetts och utförts under en följd av år, varunder den skattskyldige uppburit ringa eller ingen inkomst. Så är exempelvis fallet med en uppfinnare, som efter längre tids arbete lyckats med sina experiment, en konstnär, som efter flera års utbildning och arbete anordnar

¹ Riksdagens skrivelse 1940 nr 403.

² SOU 1942: 35, s. 65.

³ SOU 1946: 29.

⁴ Prop. 1947: 212, s. 196.

en utställning som vinner erkännande, en författare, som tidigare endast haft en liten läsekrets men slutligen genom ett enda arbete blir allmänt uppskattad, o. s. v. I dylika fall stiger inkomsten icke sällan från ett lågt medeltal under tidigare år till de högsta inkomstskikten under ett eller ett fåtal år för att därefter åter falla. På grund av att dessa tillfälliga toppinkomster till $\frac{2}{3}$ eller mer bli konsumerade av skatter, drabbas den skattskyldige av mångdubbelt större skattebördan än om inkomsten varit jämnt fördelad. Dessa verkningar av den skärpa progressionen ha icke i det föreliggande betänkandet berörts, ehuru de äro för handen för praktiskt taget alla de skattskyldiga, som hårdast drabbas av den progressiva beskattningen av ren arbetsinkomst, och i allmänhet i allt högre grad ju större kvalifikationer deras verksamhet kräver. För en framstående specialist inom exempelvis den medicinska vetenskapen kumuleras sålunda de höga inkomsterna under en jämförelsevis kort tid. Efter en lång utbildningstid med ringa eller ingen inkomst är han i allmänhet icke i tillfälle att börja någon i högre grad inkomstbringande verksamhet förrän i 40-årsåldern eller därefter. Den tidrymd, under vilken han tillhör de högre inkomstskikten, torde i allmänhet vara synnerligen begränsad. Under denna tid är han således nödsakad att icke blott amortera studieskulderna utan också att säkerställa sin och familjens försörjning efter arbetsförmågans upphörande. På grund av den hårda progressionen återstår emellertid efter skatternas erläggande väsentligt mindre del av hans inkomst för detta ändamål än om han haft en lägre utbildning och tillhört ett lägre inkomstskikt under en längre följd av år. I icke ringa mån föreligger samma förhållande beträffande praktiskt taget all arbetskraft med högre kvalifikationer, icke minst inom näringslivet. Progressionen verkar orättvist för alla skattskyldiga med varierande inkomster, särskilt om variationerna äro betydande. — — —

Vid fastställande av den övre gränsen av marginalskattesatserna måste i främsta rummet beaktas, att om dessa sättas för högt, nyrekryteringen äventyras av den inom alla områden av samhällslivet nödvändiga kvalificerade arbetskraften. Icke minst blir detta fallet inom näringslivet. Då dessa arbetsinkomster vidare ofta torde stå i mer eller mindre direkt proportion till den skattskyldiges arbetsintensitet, måste tillika beaktas, att skatteskalans avväges så, att arbetsintensiteten icke blir lidande, varigenom den å de flesta områden rådande bristen på personal med högre utbildning blir än mer accentuerad. — — —»

I proposition till 1947 års riksdag förklarade *departementschefen* i denna del bl. a.:

»En del av de invändningar som i speciella avseenden riktats mot det föreliggande förslaget bör i möjligaste mån tillmötesgåas genom detaljreformer i skattesystemet så långt tekniskt användbara lösningar kunna finnas. Detta är fallet med påpekandet att personer med mycket ojäma inkomster drabbas särskilt hårt av skatteskalans progressivitet. Det vore dock knappast rimligt att därur dra slutsatsen, att skattebelastningen generellt borde förskjutas i riktning mot de lägre inkomstskikten genom en minskad progressivitet. Man skulle då frångå ett ur rättvisesynpunkt väsentligt önskemål för att tillfredsställa ett ur samma synpunkt beaktansvärt ehuru icke fullt så väsentligt. I och för sig riktigt är även påpekandet att en relativt blygsam extrainkomst, som tillföres en familj genom hustruns arbete, skulle komma att drabbas av samma höga marginalbeskattning som mannens, i fall dennes inkomst vore relativt hög, och att detta förhållande minskar utbudet av kvinnlig arbetskraft. I båda de här angivna fallen torde möjlighet eventuellt föreligga att genom lämpliga ändringar i reglerna för taxeringen respektive beräkningen av beskattningsbart belopp åstadkomma justeringar i önskad riktning. Härom pågå utredningar genom 1944 års allmänna skattekommitté och 1945 års sambeskattningsakkunniga; — — —»

I anledning av en interpellation yttrade *departementschefen*¹ den 26 maj 1948 bl. a., att de olägenheter gällande beskattningsregler medförde för uppfinnareverksamhet och liknande fall uppmärksammats inom finansdepartementet och att redan år 1947 hade uppdragits åt 1944 års allmänna skattekommitté att undersöka möjligheterna av att undanröja dessa olägenheter.

Kap. 2. Gällande rätt.

För att kunna beräkna en persons inkomst är det nödvändigt, att den hänför sig till viss tidsperiod. Enligt 3 § kommunalskattelagen utgör denna period normalt kalenderåret och kallas beskattningsåret. Den på ett kalenderår belöpande inkomsten betraktas såsom en isolerad företeelse och tages såsom sådan i princip till beskattning utan hänsyn till den förlust ett annat år kan utvisa.

Från regeln att beskattningsåret skall sammanfalla med kalenderåret har undantag gjorts för dem, som föra handelsböcker. Handelsböcker skola enligt bokföringslagen avslutas per räkenskapsår. Ett dylikt räkenskapsår får enligt 11 § bokföringslagen såsom regel icke omfatta flera än tolv månader, men behöver därför icke sammanfalla med kalenderåret. Enligt 3 § kommunalskattelagen skall i de fall, då räkenskapsår icke sammanfaller med kalenderår, som beskattningsår anses det räkenskapsår, som gått till ända närmast före den 1 mars under taxeringsåret. I de fall räkenskapsåret icke sammanfaller med kalenderåret talar man om s. k. brutet räkenskapsår. Om räkenskapsåret går till ända under januari eller februari 1945, sker beskattningen 1945, men om räkenskapsåret gått till ända senare, sker beskattning först 1946.

I vissa fall kan ett beskattningsår omfatta kortare eller längre tid än tolv månader. Detta kan inträffa när en näringsverksamhet börjar eller slutar vid annan tidpunkt än utgången av ett kalenderår eller då omläggning sker av ett räkenskapsår. Enligt 11 § bokföringslagen kan räkenskapsåret icke utsträckas utöver aderton månader. I nu nämnda fall kan det hända, att tidsperioden blir så lång, att beskattning icke kommer att ske ett visst år. Om exempelvis räkenskapsåret kommer att omfatta tiden den 1 januari 1944—den 31 mars 1945, sker beskattning sålunda först 1946. Å andra sidan kan det emellertid inträffa, att två bokslut göras vid sådana tidpunkter, att beskattning kommer att äga rum samma taxeringsår, t. ex. om två bokslut göras för tiden den 1 april 1945—den 31 mars 1946 och den 1 april—den 31 december 1946.

Huvudregeln i nu gällande skattelagstiftning är alltså, att beskattningsperioden skall omfatta tolv månader och att denna period i princip skall betraktas såsom en isolerad enhet. En sådan anordning fordrar regler, som bestämt angiva till vilken period en inkomst eller utgift hör. Reglerna här-

¹ Andra kammarens protokoll nr 21, s. 29.

om finnas i 41 § kommunalskattelagen med anvisningar. Huvudregeln beträffande förvärvskällan rörelse är, att inkomst av rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Detta innebär på sätt närmare utvecklas i punkt 1 tredje stycket anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen, att inkomst skall anses hava åtnjutits under det år, då densamma »enligt allmänt vedertagen köpmannased» bör i räkenskaperna uppföras såsom inkomstpost, även om den ännu icke av den skattskyldige uppburits i kontanta penningar eller eljest kommit honom tillhanda. Beträffande övriga förvärvskällor gäller enligt punkt 2 anvisningarna till nämnda paragraf, att inkomst skall anses hava åtnjutits under det år densamma är att anse såsom verkligen förvärvad och till sitt belopp känd; detta är framför allt förhållandet, då inkomsten uppburits av den skattskyldige eller blivit för honom tillgänglig för lyftning. Å andra sidan skola utgifterna och omkostnaderna för inkomstförvärvet avdragas från intäkten under det år, då de verkligen blivit av den skattskyldige bestridda, även om de avse inkomst, som tidigare förvärvats eller först under ett senare år beräknas inflyta. I enlighet härmed skola t. ex. fordringar för utfäst arbete räknas såsom intäkt för det år, varunder de inflyta, och utgifter, vilka icke omedelbart guldits, avräknas från intäkterna det år, varunder de betalas.

I den före tillkomsten av 1928 års skatteförfattningar gällande lagstiftningen saknades uttryckliga bestämmelser för avgörandet av frågan, till vilket beskattningsår en given intäkt eller utgift vore att hänföra. I praxis torde — vare sig fråga varit om intäkt av rörelse eller ej — frågan i regel hava lösts på det sättet, att intäkten hänförts till det beskattningsår, under vilket den kunde anses hava intjänats, och icke till det år, då intäkten influtit till den skattskyldige, så t. ex. i fråga om köpeskilling för varor, som sålts på kredit, lön och tantiem, ränta, som belöpt på ett år men betalats ett senare år, o. s. v. I fråga om det beskattningsår, till vilket en omkostnad vore att hänföra, gällde i motsvarande delar vad nyss sagts om inkomst.¹

I proposition till 1937 års riksdag anförde *departementschefen* beträffande ifrågakvarande spörsmål bl. a.:

»Det måste anses önskligt att i skattelagstiftningen införa mera generella bestämmelser till ledning vid avgörandet av förekommande tvister, till vilket beskattningsår en intäkt är att hänföra. Vad först angår den stora massan skattskyldiga, vilka icke driva jordbruk eller rörelse, torde det för dem vara naturligt att hänföra intäkten till det år, då den influtit och de alltså kunnat disponera den. Detta måste anses vara fallet icke blott när fråga är om ränteintäkt, utan även när det gäller intäkt av tjänst och speciellt då fråga är om intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. Om en person t. ex. haft ett tillfälligt uppdrag, vilket sträckt sig över två år och likviderats först sedan det blivit slutfört, torde det anses främmande för det allmänna föreställningssättet, om han skulle såsom intäkt för det första året upptaga ett belopp, som av honom beräknats utgöra skäligen ersättning för den under det året utförda delen av arbetet. Trots den i lagskipningen tillämpade praxis torde ock de skattskyldiga i stor utsträckning hava deklarerat intäkt såsom hörande till det år, då den influtit; särskilt gäller detta ränteinkomst.

¹ Prop. 1927, nr 201, s. 412.

Man synes även på detta sätt enklast lösa frågan om avdrag för förluster på fordringar av ifrågavarande slag. Då fordran icke skall upptagas såsom intäkt, kan avdrag för förlust icke ifrågakomma. Skulle åter en upplupen räntefordran eller fordran på intjänad arbetslön betraktas såsom intäkt, måste tagas under övervägande, under vilken form förlust på dylika fordringar bör få avdragas vid beskattningen, enär sådan förlust näppeligen kan betraktas såsom kapitalförlust. Vidkommande därefter dem som driva jordbruk så gäller, såsom nyss påpekats, redan nu, att vid inkomstberäkningen hänsyn icke skall tagas till inneliggande lager, och det förefaller lämpligast att i fråga om fordringar och skulder följa samma regler som i fråga om nyss behandlade kategori skattskyldiga, så att ej heller utstående fordringar och skulder inverka på inkomstberäkningen.

Vad slutligen angår skattskyldiga, som driva rörelse, finner jag det rätt självklart, att för rörelseidkare, som enligt lag är pliktig föra handelsböcker, inkomsten av rörelsen bör beräknas efter bokföringsmässiga grunder, så att hänsyn toges till in- och utgående balans av varulager, inventarier, fordringar, skulder m. m. Om inkomstberäkningen för en dylik rörelseidkare icke toge hänsyn till in- och utgående balans, skulle den säkerligen i de flesta fall bli fullständigt missvisande och giva ett oriktigt uttryck för hans skatteförmåga.»

Om det alltså i och för sig är nödvändigt för beräkning av skattskyldigs inkomst, att inkomsten hänföres till viss begränsad tidsperiod, kan man emellertid ej bortse ifrån att ett alltför strängt vidhållande av regeln om att beskattningsåret skall betraktas såsom en isolerad enhet, måste medföra ganska anmärkningsvärda olägenheter. Dessa sammanhånga framför allt med problemen om utjämning av beskattningen av onormalt stora inkomster, vilka kommit att belöpa på ett visst beskattningsår, genom fördelning av inkomsternas beskattning på flera år, samt om kvittning av förluster, som uppkommit under ett beskattningsår, mot vinster under ett följande.

Spörsmålen hava i vissa speciella fall beaktats i svensk skattelagstiftning. Kommittén erinrar om bestämmelserna i 28 § 2 mom. andra stycket kommunalskattelagen enligt vilka skattskyldig under vissa förutsättningar äger att fördela ersättning, som erhållits vid förlust av fartyg, å flera år, förordningen den 30 juni 1943 med särskilda bestämmelser angående taxering för inkomst av under år 1943 stormfälld skog, som under vissa förutsättningar medgav skattskyldig rätt till uppskov med taxering för vissa inkomstbelopp, lagstiftningen om investeringsfonder m. m. Genom framför allt reglerna om värdering av lager och om fri avskrivning av inventarier hava emellertid vissa skattskyldiga beretts möjlighet att i väsentlig utsträckning själva reglera sin beskattning, så länge de innehava objekt, å vilka av- och nedskrivningar kunna göras. Rätten att omlägga räkenskapsåret innebär också en betydande möjlighet att utjämna vinster och förluster mot varandra.

Beträffande engångsersättning vid upplåtelse för obegränsad tid av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet har spörsmålet lösts så, att sådan upplåtelse skall anses lika med avyttring av fastighet och att engångsersättningen därvid skall betraktas som köpeskilling (punkt 5 anv. till 21 §, punkt 5 anv. till 24 § och punkt 4 anv. till 35 §).

Genom förordning den 23 maj 1947 om skattefrihet i vissa fall för realisationsvinst vid expropriation m. m. (SFS 1946: 210)¹ har från beskattning såsom realisationsvinst undantagits vinst, som uppkommit genom att fast eller lös egendom tagits i anspråk genom expropriation eller liknande förfarande eller avyttrats under sådana omständigheter att dylik tvångsförsäljning måste anses vara för handen.

Gällande regler om det beskattningsår, till vilket en intäkt skall hänföras, då fråga är om annan förvärvsverksamhet än rörelse, innebära, som framgår av det föregående, att en skattskyldig skall beskattas för en intäkt det år han uppbar densamma även om intäkten t. ex. avser ersättning för flera års arbete och faktiskt hänför sig till annat beskattningsår. Otvivelaktigt föranleda dessa regler i åtskilliga fall en beskattning, som för den skattskyldiga måste te sig både orimlig och obillig. Förhållandena torde bäst belysas genom exempel från praxis. Enligt den före tillkomsten av 1928 års skatteförfattningar rådande praxis hänfördes såsom ovan framhållits i regel intäkten till det beskattningsår den kunde anses hava intjänats. Praxis synes emellertid hava varit något vacklande, ty i några fall har intäkten beskattats det år den influerades till den skattskyldige. Efter rättegång mot arbetsgivaren utfick en tjänsteman år 1899 innehållna löne-medel för flera tidigare år. Hela beloppet togs på en gång till beskattning.² — En f. d. bergmästare hade år 1910 på en gång uppburit ersättning för att han under tiden den 1 oktober 1901—den 31 mars 1906 varit i mistning av en med hans dåvarande tjänst förenad förmån av fri bostad. Hela beloppet togs till beskattning vid 1911 års taxering.³ — En person uppbar år 1916 på en gång lönetillägg, belöpande å åren 1907—1916; han beskattades år 1917 för det uppburna beloppet i dess helhet.⁴ — En verkställande direktör i ett aktiebolag lämnade sin tjänst år 1918 medan ännu närmare fyra år återstod av den kontrakterade tjänstgöringstiden, under vilka år han varit berättigad uppbära minst 25 000 kronor för år. Vid avgången erhöll han ett kontant belopp om 25 000 kronor och tre räntefria skuldebrev, vart och ett å 25 000 kronor, av vilka skuldebrev ett förföll till betalning under ettvart av de följande tre åren. Direktören beskattades såsom för inkomst av tjänst under år 1918 för det kontant uppburna beloppet och för kapitalvärdet av skuldebreven.⁵ — En direktör i vissa andra företag lämnade sin anställning år 1920 och uppbar då 16 000 kronor, vilket utgjorde ersättning för hans kontraktsenliga anställning från och med september

¹ Jfr prop. 1946: 105.

² *Rettig* VIII: 78.

³ RÅ 1913, not 99.

⁴ RÅ 1920, not 163.

⁵ RÅ 1925, not 68. En ledamot av regeringsrätten var skiljaktig samt anförde, att klaganden icke bort för 1919 beskattats för andra löneförmåner än dem som han åtnjutit under år 1918, och således icke för kapitalvärdet år 1918 av de 3 räntefria reverser å vardera 25 000 kronor, som klaganden år 1918 bekommit i gottgörelse för de löneförmåner å lägst samma belopp för ett vart av åren 1919, 1920 och 1921, vartill klaganden kontraktsenligt varit berättigad, men från vilka han avstått.

1920 till och med december 1921. Direktören beskattades för hela beloppet såsom för inkomst av tjänst under år 1920.¹

Till belysande av den ojämnhet i beskattningen, vartill nu gällande rätt kan leda, må framhållas följande exempel från praxis. En skattskyldig innehade anställning hos ett aktiebolag såsom dess representant i Paris. Bolaget försattes i konkurs 1932. Stockholms Rådhusrätt förklarade genom dom den 19 december 1933 den skattskyldige berättigad åtnjuta utdelning med förmånsrätt i konkursen för lön under tiden den 1 april—den 30 november 1932 med 36 000 kronor. Sedan Svea Hovrätt genom dom den 6 juli 1934 ej funnit skäl att göra ändring i rådhusrättens dom, utbetalade konkursboet under 1934 till den skattskyldige 39 935 kronor, därav 36 000 kronor motsvarande lön och 3 935 kronor upplupen ränta. Den skattskyldige hade 1933 flyttat till Sverige. I en år 1935 i Stockholm avlämnad deklaration hemställde den skattskyldige att icke bli beskattad för vad han 1934 uppburit från konkursboet. Den skattskyldige blev emellertid beskattad för hela beloppet efter avdrag för vissa kostnader. Den skattskyldige blev således i detta fall 1935 beskattad för lön, som han intjänat genom arbete i Frankrike 1932.² — En person uppbar år 1933 efter sin då avlidna fostermoder ett belopp om 12 500 kronor, som i bouppteckningen angivits utgöra innestående lön från år 1907. Då beloppet icke tidigare tagits till beskattning hos den skattskyldige, taxerades han år 1934 för hela beloppet.³ — En skattskyldig tillerkändes genom av högsta domstolen år 1936 meddelat utslag ett belopp av 13 687 kronor, utgörande ersättning för mistade löneinkomster under åren 1922—1925, varjämte ränta därå skulle utgå; allt som allt blev beloppet 25 202 kronor. Vederbörandes kostnader å målet utgjorde 2 620 kronor. Den skattskyldige deklarerade år 1937 endast den på år 1936 belöpande räntan, 792 kronor. Han beskattades emellertid för inkomst av tjänst under år 1936 för ett belopp om 22 582 kronor, motsvarande hela det uppburna beloppet med avdrag för kostnader.⁴ — En läroverksadjunkt var på grund av vissa förhållanden berättigad att av kommunen uppbära ersättning för mistad bostadsförmån. Ersättning skulle börja utgå 1929 men först 1941 kunde överenskommelse träffas om ersättningens storlek och då utbetaltes på en gång ersättning för tiden 1929—1941. Vid 1942 års taxering beskattades hela det uppburna beloppet såsom inkomst under år 1941.⁵ — En skattskyldig tilldömdes skadestånd för patentintrång, som ägt rum under åren 1930—1938, med tillhoppa 115 442 kronor. Av det utdömda skadeståndsbeloppet utbetalades 25 883 kronor under år 1940 och återstoden 89 559 kronor, under år 1941. Vid 1941 års taxering yrkade den skattskyldige att bli »eftertaxerad» för beloppen i fråga för ettvarvt av de år, varå de belöpte, d. v. s. för åren 1930—1938, eller eventuellt för åren

¹ RÅ 1927, not 863.

² RÅ 1938, ref. 34.

³ RÅ 1939, not 511. Jfr RÅ 1932, not 797.

⁴ RÅ 1939, not 625.

⁵ RÅ 1944, not 409.

1936—1939. De utbetalade skadeståndsbeloppen beskattades emellertid såsom intäkt för det år, varunder de utbetalats.¹

Beträffande de båda sistnämnda fallen är att märka att de skattskyldiga oförskyllt drabbades icke endast av högre progression utan även av väsentligt höjda skattesatser.

Då en person på en gång uppbär kapitaliserade värdet av honom tillkommande pension, beskattas han för hela beloppet såsom för inkomst av tjänst under det år, han uppburit beloppet. Särskilt beträffande reservofficerare, vilka äro berättigade att på detta sätt uppbära pensionens kapitaliserade värde, föreligga ett antal rättsfall härå.²

Synnerligen orättvist måste givetvis beskattningen verka för den skattskyldige, då intäkter, vilka hänföra sig till flera tidigare beskattningsår, på grund av omständigheter, över vilka den skattskyldige icke råder, bliva tillgängliga till lyftning eller inflyta samtidigt ett senare beskattningsår. Exempel: Två ingenjörer A och B, som båda i normala fall hava en till statlig inkomstskatt beskattningsbar inkomst å 10 000 kronor, sälja samma år var sin uppfinning mot en årlig royalty av 10 000 kronor under 5 år. A får ut sin royalty varje år. Han betalar i statlig skatt under de tio åren 4 670 kronor om året eller sammanlagt 23 350 kronor. B råkar omedelbart i tvist med sin köpare och får ut sin royalty på en gång det femte året. B skall under sådana förhållanden betala i statlig skatt 1 550 kronor om året i fyra år och 23 170 kronor det femte, sammanlagt 29 370 kronor. B betalar alltså under femårsperioden 6 020 kronor mer än A i skatt trots att de sammanlagda inkomsterna under perioden varit lika stora. Detta måste naturligtvis verka upprörande på B. Det synes därför ligga nära till hands att anse rättvisesynpunkter kräva, att inkomsten skulle vid skattens beräkning slås ut på de år den faktiskt hänför sig till.

Utöver de här anförda exemplen hänvisar kommittén till innehållet i de i inledningen redovisade framställningarna.

Kap. 3. Kommitténs förslag

En av grundprinciperna för den nuvarande progressiva inkomstskatten är, att skattskyldiga med samma skatteförmåga skola betala lika stor skatt. Denna princip kan emellertid icke följdriktigt genomföras såvida icke hänsyn tages till den skattskyldiges genomsnittliga inkomster under en längre tid. Då emellertid beskattningsperioden av praktiska skäl måste göras relativt kort blir konsekvensen härav att skattskyldiga, vilkas inkomster starkt variera från år till år, drabbas hårdare än skattskyldiga med mera jämna inkomster. Eftersom en skatteskala får anses vara uppbyggd med väsentlig hänsyn till skattskyldiga med jämna inkomster, kommer den därför beträff-

¹ RÅ 1945 not 160, 161 och 332.

² RÅ 1935 not. 35, 211, RÅ 1941 not 158, 171.—Jfr RÅ 1936 not 403, 404.

fande skattskyldiga med starkt varierande inkomster att verka hårdare än som avsetts.

1924 års skatteberedning framlade, såsom av den föregående redogörelsen framgår, ett förslag i syfte att i vissa hänseenden motverka den hårdare beskattningen av ojämna inkomster. Mot detta förslag framställdes emellertid enligt skattekommitténs mening vägande invändningar, vilka främst riktade sig mot den föreslagna rätten för beskattningsnämnderna att till utgångspunkt för skatteberäkningarna lägga av nämnderna efter eget bedömande gjorda uppskattningar angående vad som skulle anses utgöra »normalinkomst».

Inom skattekommittén har övervägts olika möjligheter att genom generella bestämmelser mildra progressionens verkningar å ojämna inkomster över huvud taget. Kommittén har därvid bl. a. diskuterat, huruvida icke ett system liknande det i Norge tillämpade med en beskattning baserad på genomsnittsinkomsten under en viss tidsperiod skulle kunna vara användbart även i Sverige. Införande av ett system liknande den norska genomsnittsbeskattningen förutsätter emellertid ingående utredningar. Bestämmelser av denna art torde nämligen medföra vittgående verkningar beträffande såväl skatteunderlaget som taxeringsmyndigheters och skattedomstolars arbetsbörda. För att få en uppfattning om ett dylikt systems inverkan å skatteunderlaget erfordras bearbetning av ett stort antal taxeringslängder och måhända även provtaxering. Vad angår dess inverkan å taxeringsmyndigheters och skattedomstolars arbetsbörda torde viss ledning kunna erhållas genom motsvarande norska myndigheters erfarenheter. Dessa utredningar, vilka äro en nödvändig förutsättning för att problemet skall kunna angripas i hela dess vidd, skulle dock fördröja den mera begränsade lösningen av de särskilt hårt drabbade skattskyldigas problem. Såsom den föregående framställningen torde utvisa, kunna på grund av de nuvarande skattereglernas utformning uppkomma situationer då progressivitetens verkningar måste anses särskilt obilliga. De ovan återgivna framställningarna och rättsfallen äro exempel på dylika fall.

Ehuru kommittén anser det önskvärt att frågan om ojämna inkomsters beskattning blir föremål för en allsidig utredning, har kommittén av anförda skäl funnit det påkallat att framlägga förslag till en lösning av de för närvarande mest trängande spörsmålen.

Kommittén har härvid funnit det framför allt angeläget att söka finna en skälig anordning av beskattningen i sådana fall då under ett beskattningsår åtnjuten inkomst intjänats eller eljest motprestation i någon form lämnats under ett flertal år. Inkomst av denna art bör enligt kommitténs mening i princip beskattas som om den influtit under de år den i verkligheten hänförs till. Sak samma måste anses gälla om inkomsten utgör verklig eller beräknad ersättning för mistade inkomster under flera år. Så snart det är fråga om dylik ackumulerad inkomst, varmed kommittén alltså avser på en gång influten inkomst, som hänförs till minst två år, vilka föregått eller följa efter beskattningsåret, är ur rättvisesynpunkt en begränsning av

progressionens verkningar särskilt angelägen. Som synes använder kommittén begreppet ackumulerad inkomst i jämförelsevis snäv bemärkelse. För att ackumulerad inkomst enligt denna definition skall föreligga måste således inkomsten hänföra sig till minst två år, vilka antingen föregått eller följa på det beskattningsår, under vilket inkomsten influtit. Den omständigheten att exempelvis tantiem för ett visst beskattningsår blir tillgängligt för lyftning först följande år eller eljest inkomst av tjänst eller av tillfälligt uppdrag blir tillgänglig för lyftning först året efter det då inkomsten intjänats innebär således enligt denna definition icke någon ackumulering.

Även om problemet begränsas till ovan angivna fall kan man riskera att erforderliga regler för en uppmjukning av beskattningen skulle komma att möta erinringar ur praktisk synpunkt på grund av den ökning i taxeringsorganisationens och skattedomstolarnas arbetsbelastning de kunde komma att innebära. Kommittén har för den skull övervägt den ytterligare begränsningen, att en uppmjukning av beskattningen av ackumulerad inkomst allenast skulle kunna ifrågakomma, om ackumuleringen skett utan den skattskyldiges åtgöranden. Genom en dylik begränsning skulle möjligen vinnas en minskning av antalet fall då skattelindring skulle kunna ske. Kommittén ifrågasätter emellertid om i realiteten något skulle vinnas härigenom, då en bestämmelse av angivet innehåll torde giva upphov till svårbedömbara tvister rörande frågan om ackumuleringen skett frivilligt eller icke. En dylik begränsning får anses desto mera ändamålslös, eftersom en skattskyldig genom att frivilligt låta inkomster ackumuleras och låta dem inflyta under ett beskattningsår icke kan vinna någon annan förmån i beskattningshänseende än att hans ackumulerade inkomst blir beskattad som om den inflytit under de beskattningsår den hänför sig till. Därtill kommer, att kravet på att intäktens ackumulation skall hava berott på omständigheter över vilka den skattskyldige icke kunnat råda i varje fall icke torde kunna upprätthållas beträffande sådan verksamhet, i vilken intäktens ackumulering är en normal företeelse även om den skenbart framstår såsom beroende på den skattskyldiges egna åtgöranden. Kommittén avser härmed bl. a. de fria yrkesutövarna. Det får väl anses som en vedertagen regel, att en konstnär under sin verksamhet har en eller flera utställningar då till försäljning utbjudes resultatet av flera års arbete. Visserligen förekommer väl i stor utsträckning även en löpande försäljning, men för att bliva känd eller erkänd torde en konstnär vara tvungen att såväl i försäljnings- som reklam-syfte åtminstone någon gång utställa en samlad produktion. Även dylika fall synas vara av den art att de böra inordnas i den kategori som bör komma i åtanke vid en eventuell reform. Det sagda gäller emellertid även exempelvis intäkt av skogsbruk. Kommittén anser därför, att skattelindring bör kunna komma i fråga även om ackumuleringen varit en följd av den skattskyldiges egna åtgöranden.

Även med den ifrågasatta begränsningen av problemet om en rättvisare beskattning av ojämna inkomster, torde det emellertid bliva nödvändigt att inskränka sig till ett schablonmässigt undanröjande av de mest påtagliga

olägenheterna för den skattskyldige, för att taxeringsförfarandet icke skall bliva i allt för hög grad komplicerat. Olägenheterna i beskattningshänseende för en skattskyldig som uppbär en ackumulerad inkomst sammanhänga i huvudsak med den statliga inkomstskattens progressivitet. Visserligen kan även den kommunala inkomstskatten under vissa förutsättningar drabbas ackumulerad inkomst hårdare än samma inkomst fördelad på flera år. Kommittén anser dock denna ojämnhet i beskattningen, vilken sammanhänger med den kommunala fastighetsskattens anordnande samt med ortsavdragen, icke vara av sådan beskaffenhet att den i förevarande sammanhang kan tagas under omprövning, helst som åtgärder i sådan riktning måste i hög grad komplicera förfarandet. Kommittén har därför i ifrågasvarande hänseende inriktat sig på att finna lämpliga åtgärder, vilka skydda skattskyldiga från uppenbart orättvisa verkningar av den statliga skattens progression. Principen bör vara att, i den mån det är praktiskt genomförbart, anordna beskattningen av ackumulerad inkomst så att den statliga skatt som skall utgå å densamma i möjligaste mån överensstämmer med den som skulle hava utgått om inkomsten influtit normalt under de år å vilka den belöper. Kommittén har vid diskussionen av den lämpligaste lösningen av detta spörsmål i huvudsak övervägt tre alternativ. Gemensamt för alternativen är att skattelindring skall ifrågakomma först efter hos *prövningsnämnd* gjord framställning därom.

Alternativ I. En utväg för ändrad skatteberäkning å ackumulerad inkomst är, att den ackumulerade inkomsten vid skatteberäkningen delas med lika belopp å högst tio år, nämligen beskattningsåret och de nio närmast föregående åren och skatten räknas ut som om inkomsten i verkligheten uppgivits till beskattning under dessa år. Hänför sig ackumulerad inkomst till mindre antal år än tio, bör givetvis beräkningen av skatt ske som om inkomsten uppgivits till beskattning under motsvarande mindre antal år.

En presumtionsregel synes erforderlig för de fall, då ackumulerad inkomst åtnjutits men utredning icke kan förebringas om det antal år, på vilka den belöper sig. Kommittén har för sin del funnit att i dylika fall bör vid skatteberäkningen anses som om den ackumulerade inkomsten belöpt å tre år.

Beträffande det tekniska förfarandet vid skattens uträkning bygger detta alternativ på samma principer som eftertaxeringsinstitutet. För att systemet icke skall bliva alltför tungrott föreslår emellertid kommittén, att det procental för slutlig skatt, som jämlikt 12 § förordningen om statlig inkomstskatt fastställts för det taxeringsår inkomsten tages till beskattning, skall tillämpas även vid beräkning av skatt å den fördelade inkomsten.

Huvudregeln enligt detta alternativ innebär alltså, att den ackumulerade inkomsten skall få delas på högst tio år om den hänför sig till tio eller flera år. Det är därvid likgiltigt om de år inkomsten hänför sig till ligga i tiden före eller efter det beskattningsår inkomsten influtit. Det kan givetvis diskuteras huruvida gränsen för fördelning av ackumulerad inkomst skall sättas till högre eller lägre antal år än tio. För en fördelning å högst

sex år talar, att bestämmelserna om eftertaxering anknyta till denna tid och att deklaraionsmaterialet för sex år finnes i behåll. De skäl som föranlett begränsningen av möjligheten till eftertaxering saknas emellertid, då fråga är om beräkningen av skatt å ackumulerad inkomst. Tillgången till självdeklarationer har i detta sammanhang icke heller någon betydelse. Kommittén förutsätter nämligen, att uppgifterna i taxeringslängderna skola vara till fyllest för skatteberäkningen. Det fel vid inkommsberäkningen å högst tio kronor, som härigenom kan uppkomma, torde man kunna bortse från. Det finnes således enligt kommitténs mening icke någon anledning att begränsa fördelningsrätten till sex år. Ehuru systemet i stort sett medgiver en fördelning å ett obegränsat antal år, anser kommittén å andra sidan dock av praktiska skäl att en övre gräns är nödvändig och kommittén har för sin del funnit att en fördelning å högst tio år bör vara till fyllest.

Genom den föreslagna beräkningsmetoden blir skatten å den ackumulerade inkomsten givetvis icke matematiskt exakt lika med den skatt som skulle utgått å densamma, om inkomsten verkligen beskattats under de år den hänför sig till. Då kommittén likväl ifrågasätter metoden, beror det på att förfarandet av praktiska skäl bör göras så schablonmässigt som kan ske utan att statens eller de skattskyldiges rätt eftersättes. De ändrade bestämmelserna om ortsavdrag och förmögenhetsbeskattning, vilka skola tillämpas från och med 1949 års taxering, komma att ömsom verka till fördel ömsom till nackdel för de skattskyldiga. Kommittén anser emellertid, att skatteberäkningen bör kunna ske utan hänsynstagande till dessa ojämnheter.

Nedanstående *exempel* torde närmare belysa kommitténs resonemang:

En skattskyldig åsättes ett till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt beskattningsbart belopp av 5 000 kronor vid taxering år 1944, 0 kronor år 1945, 7 000 kronor år 1946, 6 000 kronor år 1947, 10 000 kronor år 1948 och en till statlig inkomstskatt beskattningsbar inkomst av 60 000 kronor år 1949. I den beskattningsbara inkomsten för år 1949 ingår en ackumulerad inkomst å 45 000 kronor, vilken enligt förebragt utredning hänför sig till beskattningsåren 1943—1947, d. v. s. till fem år. Beräkningen av skatt till staten sker enligt detta alternativ efter följande beräkningsgrunder. Beloppet 45 000 kronor delas med fem och skatteberäkningen sker som om 9 000 kronor upptagits till beskattning vart och ett av taxeringsåren 1945—1948.

Härefter sker uträkningen sålunda:

- 1) För den del av den ackumulerade inkomsten, som hänförts till taxeringsåret 1945 utgår skatten å ett beskattningsbart belopp av 9 000 kronor $(0 + 9\ 000) \dots\dots = 1\ 350$ kronor
- 2) För det belopp å 9 000 kronor, som hänförts till taxeringsåret 1946 utgör skatten skillnaden mellan skatten å ett beskattningsbart belopp av 16 000 kronor $(7\ 000 + 9\ 000) = 3\ 230$ kronor och skatten å ett beskattningsbart belopp av 7 000 kronor $= 970$ kronor $= 2\ 260$ »
- 3) För det belopp å 9 000 kronor, som hänförts till taxeringsåret 1947 utgör skatten skillnaden mellan skatten

- å ett beskattningsbart belopp av 15 000 kronor
(6 000 + 9 000) = 2 910 kronor och skatten å ett beskattningsbart belopp av 6 000 kronor = 790 kronor .. = 2 120 kronor
- 4) För det belopp å 9 000 kronor, som hänförts till taxeringsåret 1948 utgör skatten skillnaden mellan skatten å ett beskattningsbart belopp av 19 000 kronor (10 000 + 9 000) kr = 4 310 kronor och skatten å ett beskattningsbart belopp å 10 000 kronor = 1 550 kronor = 2 760 »
- 5) För taxeringsåret 1949 räknas skatten ut på en beskattningsbar inkomst av 15 000 kronor (60 000 — 45 000) jämte den del av den ackumulerade inkomsten, 9 000 kronor, som hänförts till detta taxeringsår, d. v. s. 24 000 kronor. Skatten härå = 6 270 »

Skatt att erlägga för den beskattningsbara inkomsten av 60 000 kronor = 14 760 kronor

Enligt förordningen om statlig inkomstskatt utgår skatt å en beskattningsbar inkomst av 60 000 kronor med 23 170 kronor.

Till ytterligare belysning av tillvägagångssättet hänvisas till nedanstående tabell:

1	2	3	4	5	6	7
Taxeringsår	Påfört beskattningsbart belopp	Del av ackumulerad inkomst, som skall tilläggas i kol. 2 angivet belopp	Summa av beloppen i kol. 2 och 3	Skatt å i kol. 2 angivet belopp	Skatt å i kol. 4 angivet belopp	Skillnaden mellan i kol. 5 och 6 angivna belopp
1945.....	0	9 000	9 000	0	1 350	1 350
1946.....	7 000	9 000	16 000	970	3 230	2 260
1947.....	6 000	9 000	15 000	790	2 910	2 120
1948.....	10 000	9 000	19 000	1 550	4 310	2 760
Skatt å de i kol. 3 angivna beloppen.....						8 490
Skatt å den återstående beskattningsbara inkomsten taxeringsåret 1949 24 000 kronor (60 000 kronor minskade med i kol. 3 angivna belopp)						6 270
Skatt att erlägga å den beskattningsbara inkomsten av 60 000 kronor.....						14 760

Vid uträkningen av skatten i det angivna exemplet har i överensstämmelse med vad kommittén ovan föreslagit tillämpats det procenttal för slutlig skatt, som fastställts för taxeringsåret 1949 å såväl i kol. 2 som i kol. 4 angivna belopp.

Enligt de ovan föreslagna bestämmelserna skall således, med hänsyn till angelägenheten av att tillämpningen i möjligaste mån underlättas, den ackumulerade inkomsten fördelas med lika belopp å beskattningsåret och ett visst antal av de närmast föregående åren även om inkomsten hänför

sig till år, som följa efter beskattningsåret och även om det exakta på visst år belöpande inkomstbeloppet utan svårighet kan fastställas.

Vad först angår ackumulerad inkomst som hänför sig till beskattningsår, vilka följa efter det beskattningsår inkomsten influtit, kunna de föreslagna bestämmelserna i vissa fall leda till icke fullt tillfredsställande resultat. Om exempelvis en tjänsteman vid avgång från sin tjänst erhåller ett engångsbelopp istället för årlig pension, skulle skatten å denna inkomst i regel bli lägre, om inkomsten istället kunde fördelas på beskattningsåret och de nio år, som närmast följa på detsamma, eftersom tjänstemannens inkomster efter avgången från tjänsten kan förmodas bli lägre än tidigare. Kommittén har därför övervägt huruvida icke skatteberäkningen å inkomster av ifrågavarande slag skulle kunna anordnas så att skatten bleve mera överensstämmande med den som skulle hava utgått, om inkomsten icke ackumulerats. Enligt vad kommittén funnit måste emellertid för en sådan beräkning införas särskilda bestämmelser om fastställande av den inkomst, som kan för den skattskyldige vara att anse såsom för framtiden normal. Dylika regler skulle tvivelsutan mycket komplicera förfarandet utan att garanti vunnit för att skatten härigenom skulle bli mera rättvis. Tidigare förslag om införande av en diskretionär prövningsrätt för normalinkomst har jämväl bestämt avvisats av de hörda remissinstanserna. Med hänsyn härtill och då redan de av kommittén föreslagna beräkningsgrunderna innebära en väsentlig lättnad i beskattningen i förhållande till vad nu gäller, har kommittén icke ansett sig böra föreslå särskilda beräkningsregler för beskattning av ackumulerad inkomst som hänför sig till efterföljande år.

Vad därefter angår sådana fall då det exakta beloppet av den på visst år belöpande inkomsten utan svårighet kan fastställas, hade det enligt kommitténs mening varit synnerligen önskvärt, om skatteberäkningen kunnat grundas på de exakta på varje särskilt år belöpande inkomstbeloppen exempelvis i sådana fall, då en tjänsteman efter process tilldömes löneförmåner för en följd av år, då en domstol utdömer ersättning för patentintrång under flera år o. s. v. Kommittén har därför övervägt att för skatteberäkning i dylika fall föreslå en bestämmelse av följande innehåll:

Om det ådagalägges att ackumulerad inkomst, som influtit under beskattningsåret, med vissa belopp hänför sig till särskilda beskattningsår inom en period av högst tio år räknat från och med beskattningsåret, skall skatt å denna inkomst utgå som om ifrågavarande belopp upptagits till beskattning under de beskattningsår, till vilka de hänföra sig.

De med en sådan bestämmelse förenade olägenheterna äro emellertid enligt kommitténs mening så betydande, att kommittén ansett sig icke böra framlägga förslag om införande därav. En bestämmelse av antydd innebörd torde nämligen medföra en påtaglig ökning av taxeringsmyndigheternas arbete. Även om i vissa fall full klarhet föreligger om de exakta inkomstbeloppen, förekomma nämligen åtskilliga fall då tvister kunna befaras. Dessa mindre klara fall skulle kunna föranleda betungande utredningar. Sålunda varierar den årliga skogstillväxten under en tioårsperiod med hänsyn till bl. a. skogs-

beståndets sammansättning. Givetvis innebär det en avsevärd förenkling av förfarandet, om vid skatteberäkningen å ackumulerad inkomst av skogsbruk fördelning av inkomsten sker som om den årliga tillväxten varit lika stor varje år. En omständighet som ytterligare skulle komplicera systemet är, att detsamma icke skulle konsekvent kunna genomföras med mindre än att tioårsperioden utsträcktes. I det under kap. 2 här ovan återgivna rättsfallet (RÅ 1944 not. 409) belöpte exempelvis den ackumulerade inkomsten på tretton år. I detta sammanhang bör även framhållas, att skatteberäkningen icke skulle bli matematiskt exakt även om de verkliga inkomstbeloppen lades till grund för beskattningen, eftersom de föreslagna schablonmässiga bestämmelserna icke taga hänsyn till förändringar beträffande ortsavdrag och förmögenhetsbeskattning.

Eftersom kommittén föreslår att i detta sammanhang med ackumulerad inkomst skall förstås sådan inkomst som hänför sig till minst två år, vare sig dessa år föregått eller följa på beskattningsåret, skulle icke ens genom en bestämmelse av innehåll som antytts i föregående stycke rättelse kunna vinnas i vissa fall då detta vore önskvärt. Sålunda komme icke under lagstiftningen att inbegripas exempelvis det fall, då en tjänsteman under år 1948 uppbär lön som intjänats under 1947 men som han då av någon anledning icke kunna få ut, eller det fall, då en lantbrukare under beskattningsåret uppbär ersättning för två års skördar eller för värdet av två års skogstillväxt. Skulle rättelse åstadkommas för sådana fall skulle det bli nödvändigt att antingen giva begreppet ackumulerad inkomst en annan definition eller att införa speciella regler, vilka överflyttade exempelvis den i efterskott erhållna lönen från 1948 till 1947. En generell bestämmelse, som tillåte en sådan överflyttning så snart under ett beskattningsår uppbärs ett belopp som hänför sig till ett annat år, vore emellertid knappast praktiskt tillämplig och kan icke förordas. En sådan bestämmelse torde nämligen medföra konsekvenser av mycket stor räckvidd. Om t. ex. en handelsresande börjar sin verksamhet 1948, torde han år 1949 komma att uppbära provision avseende verksamheten såväl år 1948 som år 1949 och även i fortsättningen varje beskattningsår uppbära provision som hänför sig till ett föregående år. Detsamma torde gälla tantiem, som till sitt belopp i regel bestämmas vid bolagsstämma efter beskattningsårets utgång. Att utforma en bestämmelse, som på ett tillfredsställande sätt avgränsade överflyttningsrätten till sådana fall då den vore befogad, är förenad med betydande svårigheter, i det man därvid måste införa ett nytt begrepp, nämligen »ordinarie inkomst», vilket givetvis i hög grad skulle medföra tillämpningssvårigheter.

Gentemot de i detta alternativ föreslagna reglerna kan riktas en allvarlig invändning. För att systemet skall kunna tillämpas fordras nämligen, att taxeringarna för samtliga de år, vilka kunna beröras av en framställning om skattelindring, med undantag dock av taxeringen för beskattningsåret, måste hava vunnit laga kraft. Det kan emellertid tänkas att tvist föreligger beträffande samtliga taxeringar och att processer föras i alla tre instanserna. I

dylikt fall vore det nödvändigt att låta framställningen vila hos prövningsnämnden till dess lagakraftvunna utslag föreläge beträffande samtliga taxeringar. Frågan är alltså om dessa praktiska olägenheter äro så stora, att förslaget därigenom blir ogenomförbart. Det är uppenbart att komplicerade situationer kunna uppkomma i åtskilliga fall, men det kan ifrågasättas om dessa fall bliva så många för varje prövningsnämnd, att det blir en svårare belastning för denna om visst antal framställningar måste förklaras vilande för kortare eller längre tid. Det antal skattskyldiga vilkas taxeringar fastställas först efter process i en eller flera instanser är ytterst obetydligt i förhållande till hela antalet skattskyldiga. Av särskilt intresse i detta sammanhang är besvärshäufigheten i skattedomstolarna, varför nedan redovisas antalet till kammarrätten och regeringsrätten under åren 1935—1939 anförda besvär i inkomsttaxeringsmål. Åren 1935—1939 hava valts med hänsyn till att besvärshäufigheten dessa år torde hava varit av en storleksordning, som kan betecknas såsom ungefärligen normal för tiden före kriget. Ehuru det därefter ökade skattetrycket torde bidra till att antalet besvär komma att öka torde siffrorna ändå giva viss ledning.

År	Kammarrätten	Regeringsrätten ¹
1935	5 547	738
1936	4 847	634
1937	4 639	724
1938	5 221	921
1939	6 166	959

¹ Härei ingå samtliga till finansdepartementet inkomna besvär, av vilka omkring en tiondel torde avse andra mål än inkomsttaxeringsmål.

Om man beaktar att dessa mål härleda från 26 prövningsnämnder och att givetvis endast en ytterst ringa del av dem skulle hava samband med skatteutjämning, torde man vara berättigad att antaga att den ökade arbetsbelastningen för prövningsnämnderna med tillämpning av förevarande alternativ icke skulle bliva alltför betungande. Därtill kommer att olägenheterna i viss utsträckning torde kunna undanröjas, om det föreskrives att framställning skall förklaras vilande i sådana fall, då den icke av prövningsnämnd kan avgöras på den grund att lagakraftvunna taxeringar icke föreligga för de föregående beskattningsåren, samt att det skall ankomma på den skattskyldige att genom ny framställning, sedan ifrågavarande taxeringar vunnit laga kraft, hemställa om den vilande förklarade ansökningens upptagande till förnyad behandling. Proceduren hos prövningsnämnden skulle då bliva följande. Om prövningsnämnden finner att en ansökan av nyssnämnda skäl icke kan behandlas, meddelar prövningsnämnden genom särskilt beslut att ansök-

ningen förklaras vilande till dess den skattskyldige visat att hinder för ärendets slutliga avgörande icke vidare föreligger, varjämte handlingarna arkiveras. När därefter den skattskyldige inkommer med en ny framställning kontrolleras i prövningsnämndens tidigare protokoll att den första framställningen inkommit i rätt tid, varefter ärendet kan upptagas till slutligt avgörande. Genom en dylik anordning synas olägenheterna kunna i stort sett reduceras till att den skattskyldige längre eller kortare tid får vänta på restitution av skatt.

Alternativ II. Den nackdel som ovan angivits vara förbunden med det under alternativ I återgivna förslaget undviks genom ett system, som bygger på samma principer, som alternativ I men med den skillnaden, att skatteberäkningen göres ännu mera schablonmässig. Hänsyn till de tidigare årens taxeringar tages ej, utan skatteberäkningen sker på så sätt att på den ackumulerade inkomsten uttages en proportionell skatt. Vilken skattesats som därvid skall tillämpas är närmast en lämplighetsfråga. Man torde kunna välja mellan två lösningar. Den ena skulle då vara att skattesatsen bestämmas till den marginalskatteprocent, som enligt den progressiva skalan uttages på det inkomstbelopp som ligger närmast över den del av den skattskyldiges beskattningsbara inkomst under beskattningsåret som framkommer, om den faktiska beskattningsbara inkomsten minskas med den ackumulerade inkomsten. Det belopp som erhålles, då från den beskattningsbara inkomsten frånräknats ackumulerad inkomst, kallas i fortsättningen för »den ordinarie beskattningsbara inkomsten». En skattskyldig antages, för att anknyta till det tidigare exemplet, ett år bliva påförd en beskattningsbar inkomst å 60 000 kronor, i vilken ingår en ackumulerad inkomst å 45 000 kronor. Den statliga skatten å en beskattningsbar inkomst å 15 000 kronor utgår med 2 910 kronor. Marginalskatteprocenten är i detta fall 32 procent. Vid bifall till framställning om skattejämkning enligt detta alternativ skulle den skattskyldige hava att utgöra statlig skatt enligt följande:

För den ordinarie beskattningsbara inkomsten å 15 000 kronor	2 910 kronor
för ackumulerad inkomst $\frac{32 \times 45\,000}{100}$	14 400 »
	Summa 17 310 kronor

En väsentlig nackdel med detta förfarande är, att skatten för den ackumulerade inkomsten icke påverkas av det antal år till vilket inkomsten hänförs sig. Då detta strider mot en av de huvudprinciper, som böra ligga till grund för en skattejämkning, synes en lösning efter denna linje icke vara tillfredsställande.

En lämpligare lösning torde vinnas genom att först beräkna skatten på den ordinarie beskattningsbara inkomsten ökad med viss bråkdel av den ackumulerade inkomsten. Hur stor del av den ackumulerade inkomsten, som därvid skall läggas till den ordinarie, bör vara beroende av det antal år, på

vilka den ackumulerade inkomsten belöper. Hänför sig denna inkomst till fem år lägges en femtedel till, hänför den sig till fyra lägges en fjärdedel till o. s. v. På den beskattningsbara inkomst, som härvid framkommer uträknas skatten. Därefter räknas skatten ut på den ordinarie beskattningsbara inkomsten ensam. Skillnaden mellan dessa båda skattebelopp multipliceras med det antal år, som den ackumulerade inkomsten hänför sig till.

Exempel:

En skattskyldig antages såsom förut hava en beskattningsbar inkomst å 60 000 kronor, i vilken en ackumulerad inkomst å 45 000 kronor ingår. Den ordinarie beskattningsbara inkomsten utgör sålunda 15 000 kronor. Den ackumulerade inkomsten antages hänföra sig till fem år. Vid bifall till framställning om jämkning sker skatteberäkning på följande sätt:

skatt å 24 000 kronor (15 000 + $1/5$ av 45 000)	6 270 kronor
skatt å 15 000 kronor	2 910 »
	<hr/>
	3 360 kronor
skatt att erlägga:	
för ordinarie beskattningsbar inkomst 15 000 kr.	2 910 »
för ackumulerad inkomst $5 \times 3 360$ kronor	16 800 »
	<hr/>
	19 710 kronor.

Om den ackumulerade inkomsten i stället hänför sig till fyra år blir under eljest oförändrade förhållanden skatten efter jämkning följande:

skatt å 26 250 kronor (15 000 + $1/4$ av 45 000)	7 170 kronor
skatt å 15 000 kronor	2 910 »
	<hr/>
	4 260 kronor
skatt att erlägga:	
för ordinarie beskattningsbar inkomst 15 000	2 910 »
för ackumulerad inkomst $4 \times 4 260$ kronor	17 040 »
	<hr/>
	19 950 kronor.

Med hänsyn till det sätt varpå skatten skall beräknas enligt detta alternativ skulle emellertid den skattskyldige, om den ordinarie beskattningsbara inkomsten under beskattningsåret är osedvanligt låg, kunna komma i åtnjutande av icke avsedd skattelindring. Så kunde exempelvis bliva fallet om en rörelseidkare, vilken normalt redovisar en nettointäkt av rörelse å 20 000 kronor, under det beskattningsår han säljer rörelsen endast åtnjuter en ordinarie beskattningsbar inkomst å 5 000 kronor, eller en lantbrukare under det år han försäljer eller avverkar skog redovisar en ordinarie nettointäkt av jordbruksfastighet, som avsevärt skiljer sig från den för fastigheten normala. Eftersom kommittén med sitt förslag till skattejämkning åsyftar, att den ackumulerade inkomsten i princip skall beskattas som om den tagits

till beskattning under de år till vilka den hänför sig, bör den procent efter vilken skatt skall uttagas i görligaste mån vara den som med ett sådant beräkningssätt skulle hava tillämpats. Detta syfte äventyras, om icke en särskild regel införes för det fall den ordinarie beskattningsbara inkomsten i alltför hög grad avviker från den skattskyldiges normala inkomst. I detta sammanhang är det likgiltigt om den ordinarie beskattningsbara inkomsten blivit låg på grund av den skattskyldiges åtgöranden eller icke, men särskilt med hänsyn till risken för att inkomsten avsiktligt kan nedbringas blir en spärregel nödvändig.

Denna spärregel kan anordnas så, att om den ordinarie beskattningsbara inkomsten är osedvanligt låg, endast skillnaden mellan denna och den normala beskattningsbara inkomsten anses såsom sådan ackumulerad inkomst som kan komma i fråga för skattelindring. Om exempelvis en skattskyldig åsatts en beskattningsbar inkomst å 60 000 kronor året efter det beskattningsår, han åtnjutit en ackumulerad inkomst å 45 000 kronor, uppgår således hans ordinarie beskattningsbara inkomst till 15 000 kronor. Då emellertid hans beskattningsbara inkomst i vanliga fall brukar uppgå till 30 000 kronor, skulle enligt denna metod av den ackumulerade inkomsten 15 000 kronor behandlas såsom ordinarie inkomst och endast 30 000 kronor bliva föremål för skattelindring.

Ett annat sätt att anordna spärregeln är att i de fall den ordinarie inkomsten under beskattningsåret befinnes väsentligt understiga den inkomst den skattskyldige i regel brukar hava, vid beräkningen av skatten på den ackumulerade inkomsten använda den procentsats som skulle kommit till användning om den ordinarie inkomsten uppgått till sedvanligt belopp.

En dylik spärregel bör givetvis tillämpas endast då det är en väsentlig skillnad mellan beskattningsårets ordinarie beskattningsbara inkomst och den normala. För att konstatera huruvida en sådan skillnad föreligger, torde det enligt kommitténs mening vara tillfyllest att göra en jämförelse med de beskattningsbara inkomster den skattskyldige påförts några av de närmast föregående åren. Vad angår speciellt inkomst av jordbruksfastighet torde en sådan jämförelse vara obehörlig, såvida icke den ordinarie inkomsten av jordbruksfastigheten understiger 5 procent av fastighetens taxeringsvärde.

Om en spärregel av ovan angiven innebörd infördes, skulle det innebära en inkonsekvens att icke på yrkande av skattskyldig jämväl medgiva jämkning nedåt av den ordinarie beskattningsbara inkomsten, då denna är onormalt hög. En sådan bestämmelse skulle emellertid medföra en mängd skatteprocesser.

Detta mera schablonmässiga system, för vilket nu senast redogjorts, bjuder tekniskt sett på många fördelar i förhållande till alternativ I genom att det i princip anknyter till det beskattningsår, då den ackumulerade inkomsten åtnjutits. Nackdelarna äro emellertid uppenbara. Resultatet torde endast undantagsvis komma att sammanfalla med det materiellt riktiga — nämligen då det är fråga om inkomsttagare, vilkas beskattningsba-

ra inkomster äro praktiskt taget oförändrade år från år. Vid stark ojämnhet i inkomsterna, vilket torde vara regel för de inkomsttagaregrupper det här gäller, kunna avvikelserna från det materiellt riktiga resultatet bliva betydande. Vidare medför detta alternativ icke någon lindring i progressionen för inkomsttagare, vilkas ordinarie beskattningsbara inkomster under beskattningsåret äro så stora, att de redan därigenom drabbas av den högsta skatteprocenten, men under de närmast föregående åren åtnjutit lägre inkomster.

Trots dessa påtagliga brister skulle måhända detta alternativ vara att föredraga framför alternativ I, därest icke systemet såsom framgår av det föregående nödvändigt måste kompletteras med särskilda regler för sådana fall, då den ordinarie beskattningsbara inkomsten avviker från den för den skattskyldige normala. Den kritik, som på sin tid riktades mot 1924 års skatteberednings förslag om skönsmässig bedömning av normalinkomsten, torde med fog kunna anföras jämväl mot detta alternativ.

Alternativ III. Såsom kommittén inledningsvis framhållit, kan principen för den progressiva beskattningen, att skattskyldiga med samma skatteförmåga skola betala lika stor skatt, icke följdriktigt genomföras, såvida icke hänsyn toges till den skattskyldiges genomsnittliga inkomster under en längre tid. Den teoretiskt riktigaste lösningen för beskattning av ackumulerad inkomst skulle i överensstämmelse med detta resonemang vara att anordna beskattningen av ackumulerad inkomst så, att skatten beräknades på den skattskyldiges genomsnittliga inkomst under de år den ackumulerade inkomsten belöper. Det skattebelopp, som därvid erhöles skulle därefter multipliceras med det antal år, som inkomsten hänför sig till.

Exempel:

En skattskyldig åsattes, för att anknyta till det under alternativ I anförda exemplet, ett till statlig inkomstskatt beskattningsbart belopp av 5 000 kronor vid taxering år 1944, 0 kronor år 1945, 7 000 kronor år 1946, 6 000 kronor år 1947, 10 000 kronor år 1948 och en till statlig inkomstskatt beskattningsbar inkomst av 60 000 kronor år 1949. I den beskattningsbara inkomsten år 1949 ingår en ackumulerad inkomst å 45 000 kronor, vilken hänför sig till fem år. Den skattskyldiges sammanlagda beskattningsbara inkomst taxeringsåren 1945—1949 är 83 000 kronor, motsvarande en genomsnittlig beskattningsbar inkomst av 16 600 kronor. För den beskattningsbara inkomsten å 60 000 kronor år 1949 skall skatt enligt denna metod uträknas sålunda:

Skatt å den genomsnittliga beskattningsbara inkomsten	
16 600 kronor = 3 446 kronor; $5 \times 3\,446$ kronor =	17 230 kronor
Avgår skatt å beskattningsbara belopp taxeringsåren 1945—1948, beräknad enligt de för taxeringsåret 1949 gällande grunderna	3 310 »
Att erlægga för den beskattningsbara inkomsten 1949	13 920 kronor

Genom detta system skulle emellertid icke endast skatten på den ackumulerade inkomsten bliva jämkad, utan en skattskyldig med ackumulerad inkomst skulle bliva gynnad framför andra skattskyldiga så tillvida att han komme i åtnjutande av progressionslindring jämväl å annan inkomst än ackumulerad. Vidare torde systemet icke utan vidare vara tillämpligt å ackumulerad inkomst, som hänför sig till år, som följa efter beskattningsåret.

Vid överbägande av de olika möjligheterna att åvägbringa en rättvisare beskattning av ackumulerad inkomst har kommittén för sin del funnit den i alternativ I angivna metoden vara överlägsen de båda andra metoderna såväl då fråga är om det materiella resultatet som med hänsyn till dess tillämplighet i praktiken. Kommittén förordar således, att de i alternativ I föreslagna bestämmelserna för beräkning av skatt å ackumulerad inkomst läggas till grund för lagstiftning.

Såsom framgår av 1924 års skatteberednings tidigare återgivna promemoria, ansåg skatteberedningen, att en lägre beskattningsnorm än den vanliga borde få medgivas endast där årets inkomst av särskild anledning avsevärt, förslagsvis med 50 %, översteg vad som för vederbörande kunde vara att anse som normalt och ifrågasatte därjämte om icke även en gräns för rättigheten borde sättas vid ett minimum för det beskattningsbara beloppet av 10 000 kronor. Kommittén anser i likhet med 1924 års skatteberedning en viss begränsning av rätten att komma i åtnjutande av skatte- lindring nödvändig. Enligt kommitténs uppfattning bör denna gräns dragas så att samtidigt som den hindrar skattskyldiga att i oträngt mål göra framställningar om skattelindring den icke utgör hinder för skattskyldiga i lägre inkomstskikt att komma i åtnjutande därav. Den begränsningsregel 1924 års skatteberedning föreslagit har såsom av den tidigare utredningen framgår visat sig icke vara praktiskt tillämplig.

Även kommittén har prövat olika utvägar att lösa spörsmålet genom att binda rätten till särskild skatteberäkning vid vissa belopp för den ackumulerade inkomsten respektive den beskattningsbara inkomsten. Kommittén har därvid i första hand prövat en begränsningsregel liknande den av skatteberedningen föreslagna, nämligen att göra rätten beroende av att den ackumulerade inkomsten utgjorde en viss procentuell andel av den beskattningsbara inkomsten och därjämte uppgick till visst minimibelopp. Denna metod har dock visat sig leda till mycket otillfredsställande resultat, oavsett hur den procentuella andelen och minimibeloppet fastställes. Om man exempelvis bestämmer den procentuella andelen till 40 procent och minimibeloppet till 4 000 kronor skulle, såsom av bilaga 3 framgår, vid en beskattningsbar inkomst å 18 000 kronor skatteminskningen vid en fördelning å sex år bliva 480 kronor. Den ackumulerade inkomsten är här 7 200 kronor. Men om vid samma beskattningsbara inkomst den ackumulerade inkomsten uppgår till 7 000 kronor skulle särskild skatteberäkning icke kunna ifrågakomma eftersom 7 000 kronor understiger 40 procent av den beskattningsbara in-

komsten. Detta ehuru skatteminskningen i och för sig skulle hava uppgått till 440 kronor. Därtill komma sådana oformligheter som att en skattskyldig med en beskattningsbar inkomst å 20 000 kronor skulle vara berättigad till särskild skatteberäkning, ehuru skatteminskningen skulle uppgå till mindre belopp än det som icke kunde medgivas i det förut anförda exemplet.

Kommittén har vidare undersökt möjligheten av att fastställa begränsningsregler så att rätt till särskild skatteberäkning skulle inträda om den ackumulerade inkomsten uppgick till visst bestämt belopp vid viss beskattningsbar inkomst, förslagsvis minst 4 000 kronor vid en beskattningsbar inkomst å 20 000 kronor, minst 6 000 kronor vid beskattningsbara inkomster mellan 20 000 och 50 000 kronor o. s. v. Denna metod har emellertid visat sig vara behäftad med samma brister som den förstnämnda metoden.

Beträffande dylika begränsningsreglers verkningar och anledningen därtill har den av kommittén anlitate utredningsmannen lämnat närmare redogörelse i bilaga 3.

Det hade visserligen varit önskvärt att uteslutande kunna knyta rätten till särskild skatteberäkning till den redovisade inkomsten eller att allenast angiva, till vilket belopp den ackumulerade inkomsten skulle uppgå för att jämkning skulle få ske. Då detta såsom av det ovan anförda synes leda till alltför ojämna resultat, har kommittén i stället såsom första norm satt beloppet av den skatteminskning, som den skattskyldige skulle komma i åtnjutande av. Kommittén föreslår sålunda, att för att rätt till särskild skatteberäkning skall föreligga, skatteminskningen måste uppgå till visst minimibelopp. Detta minimibelopp bör enligt kommitténs mening sättas relativt högt, om man skall nå den begränsning man åsyftar. Kommittén anser för sin del att beloppet bör bestämmas till 100 kronor. Denna begränsningsregel skulle enligt kommitténs mening vara till fyllest, därest det vore möjligt att upprätta hjälptabeller till ledning för skatteberäkningen i det särskilda fallet. Såsom av bilaga 3 framgår är detta dock icke möjligt vid tillämpning av alt. I. Under sådana förhållanden måste befaras att skattskyldiga komme att ingiva framställningar om särskild skatteberäkning även i sådana fall, då den ackumulerade inkomsten uppgått till så ringa belopp, att skattelindring enligt den ovan angivna spärregeln skulle vara utesluten. På grund härav synes vara nödvändigt att komplettera nämnda spärregel med en bestämmelse om att rätt till särskild skatteberäkning skall inträda endast om den ackumulerade inkomsten uppgår till visst belopp, förslagsvis minst 3 000 kronor.

Bestämmelserna om lindring i progressionen vid beskattning av ackumulerad inkomst skulle bliva betydligt mera lättillämpliga i praktiken, därest man vid utformningen av desamma kunde bortse från eftertaxeringsinstitutet. Det kan nämligen icke undgås att om bestämmelser av nu angiven art skola gälla även vid eftertaxering förfarandet i åtskilliga fall kan bliva synnerligen komplicerat. Antag t. ex. att en skattskyldig år 1948 har taxerats för viss inkomst, i vilken ingår en ackumulerad inkomst, som dock är

för låg för att bestämmelserna om särskild skatteberäkning skall vara tillämpliga. Vid en under ett senare år företagen bokföringsgranskning upptäckes, att den ackumulerade inkomsten uppgivits till för lågt belopp, och den skattskyldige blir i vederbörlig ordning eftertaxerad. Genom eftertaxeringen har den ackumulerade inkomsten emellertid fastställts till sådant belopp, att vid uträkningen av den skatt, som undandragits genom den felaktiga deklARATIONEN, reglerna om särskild skatteberäkning skulle bli tillämpliga. Även i sådana fall då inkomst, som icke är ackumulerad, genom eftertaxering höjes, kan eftertaxeringen föranleda att ifrågavarande bestämmelser komma att bli tillämpliga.

Skäl finnas som tala både för och emot att särskild skatteberäkning skall kunna förekomma i samband med eftertaxering. Önskemålet att icke ytterligare öka de redan ansträngda taxeringsmyndigheternas arbete talar emot. Det förhållandet att eftertaxering ofta verkställs av taxeringsnämnderna men att beslutanderätt om särskild skatteberäkning enligt förslaget förbehålles prövningsnämnd, bör i detta sammanhang uppmärksammas. Å andra sidan är det icke tillfredsställande, att skattskyldig skall bli lidande av den anledning, att hans taxering först genom eftertaxering blir riktig. Det fel, som föranlett den för låga taxeringen kan ju vara ursäktligt. Kommittén har därför icke ansett sig kunna underlåta att framlägga förslag om att bestämmelserna om lindring i progressionen vid beskattning av ackumulerad inkomst även skall gälla vid eftertaxering, ehuru kommittén, som av det föregående framgår, är medveten om att detta kan medföra stora taxeringstekniska svårigheter.

Om man icke kan underlåta att vid eftertaxering upptaga frågan om särskild skatteberäkning, då det gäller den skattskyldiges fördel, måste man förfara på samma sätt då beslutet länder till hans nackdel. Frågan om progressionslindring vid eftertaxering bör sålunda kunna upptagas icke endast efter ansökan av den skattskyldige utan även på yrkande av taxeringsintendent, om det befinnes att dylik skatteberäkning medgivits under felaktiga förutsättningar.

En ytterligare omständighet ägnad att komplicera förfarandet är gällande regler för sambeskattning av äkta makar. Kommer ena maken i åtnjutande av skatteminskning, synes det emellertid ligga i sakens natur att andra makens skatt även bör omräknas med hänsyn härtill.

Kommittén har jämväl övervägt frågan huruvida de regler angående en skattejämkning för ackumulerade inkomster, som i det föregående föreslagits, lämpligen böra givas retroaktiv verkan. Motivet härför skulle framför allt vara att under de senast förflutna åren hava särskilt expropriation och försäljning av tvångskaraktär förekommit i stor utsträckning. Beskattningen av de ersättningsbelopp, som i sammanhang därmed utbetalats, har i de flesta fall varit mycket betungande för de skattskyldiga. Skola bestämmelserna givas tillbakaverkande kraft måste emellertid säkerligen en stark begränsning av praktiska skäl göras. Om retroaktivitet över huvud taget skall kunna ifrågasättas, bör den enligt kommitténs mening begränsas till

sådana fall då fast egendom genom expropriation eller hot om expropriation överlåtitts å staten samt sådana fall då på grund av tvist, som genom domstolsutslag avgjorts till den skattskyldiges förmån, lön eller royalty, som belöper på tidigare år, på en gång utbetalats till skattskyldig. Därjämte måste av naturliga skäl en tidsgräns bakåt fastställas. Kommittén anser emellertid för sin del ej ens dylika begränsningar tillräckliga för att göra en retroaktiv tillämpning av reglerna praktiskt genomförbar och har därför icke ansett sig böra framlägga förslag härom.

De gränser inom vilka kommittén enligt det framlagda förslaget ansett en reform möjlig kunna vid första anblicken synas alltför snäva. De torde dock vara så vida att de mest ömmande fallen böra kunna rymmas inom dem. Kommittén har såsom framhållits för sin del ansett behovet av en snar reform beträffande de ömmande fallen så stort, att det icke är görligt att låta den vila i avvaktan på en eventuell mera allmän översyn av reglerna om beskattningsåret, en utredning som med nödvändighet måste bli tidsödande. I enlighet härmed har kommittén stannat för att föreslå regler innebärande lindring i beskattningen av ackumulerad inkomst enligt de grunder, som angivas i det såsom *Alternativ I* betecknade förslaget och med de detaljregler i övrigt, som framgå av vad i det föregående sagts.

Kommittén har i det föregående definierat ackumulerad inkomst såsom en inkomst som åtnjutits under ett beskattningsår, men som intjänats eller för vilken motprestation i en eller annan form lämnats under ett flertal år eller som utgör verklig eller beräknad ersättning för mistade inkomster under flera år. Vilka typer av fall som härmed åsyftas torde i huvudsak framgå av de inledningsvis redovisade framställningarna till kommittén ävensom av redogörelsen för gällande rätt.

Enligt kommitténs mening finnes i princip icke anledning att begränsa eventuella regler om uppmjukning av beskattningen till viss eller vissa inkomstarter, eftersom inom alla inkomstarter torde kunna förekomma fall av det slag kommittén åsyftar.

För att giva en uppfattning om i vilken utsträckning ackumulerad inkomst förekommer inom de olika inkomstarterna och i vad mån kommitténs förslag till skattelindring fyller det avsedda ändamålet torde det vara lämpligt att ur dessa synpunkter företaga en granskning av de olika inkomstarterna var för sig.

Inkomst av jordbruksfastighet. Till de intäkter, vilka kunna drabbas särskilt hårt av beskattningen, hör såsom 1924 års skatteberedning framhållit intäkt av skogsbruk, nämligen då skog försäljes i samband med marken eller då skogsägaren upplåter avverkningsrätt till eller själv avverkar och försäljer flera års skogstillväxt. Enligt kommitténs mening bör intäkt av skogsbruk betraktas såsom ackumulerad inkomst så snart försäljningen omfattar mera än två års tillväxt. Med hänsyn till att utgifterna för skogsbruket redovisas tillsammans med utgifter, vilka hava samband med förvärvande av övriga intäkter av jordbruksfastighet, kunna vissa svårigheter

uppkomma när det gäller att bestämma vad som skall hänföras till ackumulerad inkomst, vilken i detta fall bör vara lika med »nettointäkt av skogsbruket». Då den ackumulerade inkomsten uppkommit genom försäljning av skog i samband med försäljning av marken eller genom försäljning av skog på rot är det emellertid enkelt att fastställa densamma. Den ackumulerade inkomsten blir då praktiskt taget lika med skillnaden mellan bruttointäkten å skogen och de värdeminskningsavdrag som på grund av försäljningen kan tillkomma den skattskyldige. Det är endast då den skattskyldige själv eller av honom lejd arbetskraft medverkat vid förvärvande av skogsintäkten som nämnvärda svårigheter kunna uppkomma. I dylika fall bör den ackumulerade inkomsten i princip utgöra skillnaden mellan bruttointäkten av skogsbruk, å ena, samt värdeminskningsavdrag och kostnad för huggning, körslor m. m., å andra sidan. Svårigheterna att fastställa nettointäkten av skogsbruket i dylika fall böra emellertid icke överskattas. Riktigheten av den skattskyldiges utredningar i detta hänseende torde nämligen av taxeringsmyndigheterna kunna kontrolleras med hjälp av de för orten gällande kollektivavtalen som avse arbeten av ifrågavarande art. Det bör särskilt framhållas, att om den skattskyldige själv deltagit i arbetet, värdet av hans arbete bör räknas såsom utgift, varvid man även har hjälp av kollektivavtalen. Vid beräkning av ackumulerad inkomst bör givetvis bortses från värdet av husbehovsbränsle m. m., som använts för fastighetens behov. Det bör dessutom framhållas, att ackumulerad inkomst av egen avverkning merendels icke torde uppgå till sådant belopp att tillämpning av den föreslagna lagstiftningen kan ifrågakomma.

Förutom såsom intäkt av skogsbruk synes inom ifrågavarande inkomststart ackumulerad inkomst endast undantagsvis förekomma såsom då arrenderätter inlösas.

Inkomst av annan fastighet. Inom denna inkomststart torde ackumulerad inkomst ytterst sällan förekomma. Det kan dock inträffa exempelvis då ett företag betalar hyra för affärslokal flera år i förskott.

Inkomst av rörelse. Inom denna inkomststart förekommer ackumulerad inkomst i en mångfald former. Då det skulle möta oöverkomliga praktiska svårigheter att med tillämpning av de av kommittén föreslagna reglerna låta samtliga de fall av ackumulerad inkomst, som förekomma inom denna inkomststart, bli föremål för skattelindring, har kommittén sett sig nödsakad föreslå att de ifrågasatta bestämmelserna skola bli tillämpliga endast å här nedan angivna och med dem jämförliga fall.

1. Vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet.
2. Inkomst vid avyttring av varumärke, firmanamn och andra liknande rättigheter av goodwills natur.
3. Inkomst vid avyttring i samband med överlåtelse av rörelse av för stadigvarande bruk avsedda maskiner eller andra inventarier, vilka icke vid beräkning av värdeminskningsavdrag hänföras till byggnad.
4. Vad som inlutit vid avyttring i samband med överlåtelse av rörelse av i rörelsen befintliga varor och produkter, dock endast i den mån det in-

flutna beloppet överstiger varornas eller produkternas i räkenskaperna upptagna värde.

Även med dessa begränsningar uppkomma i fråga om rörelse vissa svårigheter att fastslå vad som skall anses utgöra ackumulerad inkomst t. ex. för en författare. Kommittén har icke funnit det möjligt att föreslå bestämda regler för hur man skall förfara härvid utan ansett det nödvändigt att i viss mån låta en skönsprövning i varje särskilt fall bliva avgörande. Följande resonemang kan måhända vara vägledande för en dylik skönsprövning. Om en författare utger en bok vart eller vart annat år och inkomsterna härav tämligen regelbundet inflyta, kan man icke tala om ackumulerad inkomst. Annorlunda blir fallet om en författare flera år arbetat på ett verk. I regel tillföres författaren då under ett följande år en toppinkomst, som bör kunna bliva föremål för skattelindring. Om författaren därefter årligen erhåller royalty med större eller mindre belopp, kunna dessa givetvis icke betraktas såsom ackumulerad inkomst.

Svårigheterna bliva något mindre då det gäller att avgöra, när en ackumulerad inkomst föreligger för skattskyldig som utövar konstnärlig verksamhet. För en konstnär kan skattelindring ifrågakomma, då han i samband med utställning försäljer vad han åstadkommit under ett flertal år. Vägledande för å vilket antal år den ackumulerade inkomsten skall fördelas kan vara den tid, som förflutit från en eventuell tidigare utställning. Även i detta fall blir en viss skönsmässighet vid bedömningen ofrånkomlig, såväl då det gäller att fastställa den ackumulerade inkomstens storlek som dess beskattning.

Beträffande skattskyldiga som bedriva uppfinnarverksamhet, en verksamhet vilken enligt praxis hänföres till vetenskaplig eller därmed jämförbar verksamhet, inträda gällande beskattningsreglers ogynnsamma verkningar med växlande styrka, beroende på vilken form för överlåtelse, som väljes då uppfinningen säljes. De former för försäljning, som oftast komma till användning, äro — var för sig eller i den ena eller andra kombinationen

- a) överlåtelse mot engångsersättning,
- b) överlåtelse mot årlig royalty och
- c) överlåtelse i form av apportegendom till ett för uppfinningens exploatering bildat bolag.

Ehuru dessa överlåtelseformer i det praktiska livet kanske vanligast förekomma kombinerade med varandra, utgår för enkelhetens skull det följande resonemanget från de renodlade formerna.

a) Vid överlåtelse mot engångsersättning tages hela beloppet till beskattning det år det uppbäres, och den statliga inkomstskattens progressivitet kan drabba oskäligt hårt.

b) Vid överlåtelse mot årlig royalty har ersättningen för uppfinningen redan från början slagits ut på ett flertal år, och från denna överlåtelseform torde därför i detta sammanhang i allmänhet kunna bortses.

c) Den tredje överlåtelseformen, då uppfinningen tillskjutes såsom apportegendom i ett för uppfinningens exploatering bildat bolag, torde vara

det ur beskattningssynpunkt för den skattskyldige mest ogynnsamma fallet. Uppfinnaren får såsom ersättning för sitt arbete en aktiepost i ett nystartat företag. Verkliga värdet av denna aktiepost är vid överlåtelsen obekant, men uppfinnaren beskattas för ersättningen på samma sätt som under a) här ovan. En uppfinnare som begagnar sig av överlåtelseform enligt c) drabbas sålunda av progression på samma sätt som om överlåtelsen skett på det under a) omförmälda sättet, men därtill komma andra nackdelar. Sålunda kan det visa sig att aktieposten i själva verket är helt värdelös t. ex. på den grund att uppfinningen visar sig icke vara exploaterbar. Uppfinnaren har då blivit beskattad för en inkomst, som han i själva verket icke har haft. Kommittén finner skäl föreligga att regler för beskattningens anordnande för dylika fall upptagas till omprövning i annat sammanhang.

Såsom framgår av Avd. I kap. 6 här ovan har kommittén föreslagit att ersättning för *goodwill* skall betraktas såsom intäkt av rörelse. Enligt kommitténs mening är ersättning för *goodwill* att anse såsom ackumulerad inkomst, och kommittén har även i sitt förslag om ändring i reglerna om beskattning av sådan ersättning förutsatt att särskilda bestämmelser för beskattningen av ackumulerad inkomst skulle införas.

Enligt punkt 3 a. anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen skall kostnaden för anskaffande av *maskiner och inventarier* genom värdeminskingsavdrag fördelas å tillgångens varaktighetstid. Vid avyttring eller utrangering av tillgången borde alltså i regel icke kunna påräknas högre köpeskilling än det skattemässiga restvärdet. Återbekommes emellertid vid avyttring av maskiner och inventarier belopp, för vilket avdrag erhållits i beskattningshänseende, skall detta enligt punkt 1 i anvisningarna till 28 § beskattas såsom intäkt av rörelse. Sådan återvinning av värdeminskingsavdrag kan bero på att i ersättningen för maskiner och inventarier ingår viss ersättning för *goodwill* eller att de årliga värdeminskingsavdragen fastställts på basis av en beräknad kortare varaktighetstid än den verkliga eller att värdestegring skett på grund av krisföreteelser. Vilken än orsaken är till återvinning av tidigare åtnjutna värdeminskingsavdrag, kan sådan återvinning anses vara jämförlig med ackumulerad inkomst om den är beroende av förhållanden som pågått under flera år.

Eftersom *varulager* värderas vid varje bokslutstillfälle kan formellt sett göras gällande, att dold reserv i varulagren bildas vid varje sådant tillfälle. I verkligheten bildas emellertid dold reserv i varulager regelmässigt genom nedskrivningar av lagret under en följd av år. Har dold reserv i varulager bildats under en följd av år, torde det icke kunna råda någon tvekan om att återvinning av sådan reserv i samband med avyttring av rörelsen är att anse såsom ackumulerad inkomst. Å andra sidan kan en reserv bildas genom en enstaka nedskrivning. Om en sådan reserv återvinnes kan återvinningen i regel icke jämföras med ackumulerad inkomst, vare sig nedskrivningen skett under beskattningsåret eller under endast ett tidigare år.

Ehuru intäkt genom återvinning såväl av värdeminskingsavdrag å maskiner och inventarier som av dold reserv i varulager i regel kan vara att

hänföra till ackumulerad inkomst, har kommittén hyst vissa betänkligheter mot att låta de ifrågasatta bestämmelserna om särskild skatteberäkning bli tillämpliga å dylika intäkter. Beträffande båda slagen av intäkt gäller att det kan möta svårigheter att konstatera huruvida ackumulerad inkomst föreligger eller icke. Mot tanken att räkna framtagna reserv i varulager som sådan inkomst tala därjämte vissa möjligheter att vinna progressionsutjämning utöver vad denna förordning avser.

Kommittén har emellertid efter vägande av skälen för och emot för sin del kommit till den uppfattningen att enhetliga regler böra gälla för sådana intäkter, vilka tagas fram till beskattning i samband med en rörelses avyttring. Genom en sådan enhetlighet vinnes bl. a. att risken för att en säljare verkställer en sakligt felaktig fördelning av köpeskillingen å de olika tillgångarna i stort sett elimineras.

Vad angår svårigheterna att konstatera huruvida ackumulerad inkomst föreligger eller icke böra dessa ej överskattas. Kommittén har tidigare föreslagit vissa bevisregler, enligt vilka en ackumulerad inkomst skall anses hänföra sig till tre år, därest icke styrkes att den belöper på större eller mindre antal år. Om exempelvis en skattskyldig gör gällande att en framtagna dold reserv i varulager skall fördelas på flera år än tre, måste han sålunda förebringa en utredning härom som kan godtagas av taxeringsmyndigheterna. I ett dylikt fall synes det nödvändigt, att den skattskyldige kan uppgiva anskaffningsvärdet å det bokförda lagret vid de olika tidpunkter, som kunna vara av betydelse.

Enligt 19 och 28 §§ kommunalskattelagen beskattas ersättning som på grund av försäkring av fast eller lös egendom utfallit vid inträffat försäkringsfall, där den utfallna ersättningen är att anse som intäkt av rörelse. Inträffar ett försäkringsfall under sådan omständighet, att hela intäkten måste uppgivas till beskattning, vilket kan inträffa t. ex. då ett brandskadat lager icke kan förnyas på grund av varubrist eller annan orsak, kan beskattningens verkningar bli ur rättvisesynpunkt otillfredsställande.

Detta spørsmål har emellertid redan beaktats genom förordningen den 4 juni 1948 med provisoriska bestämmelser om investeringsfond för ersättande av normallager, m. m. Den lättnad i beskattningen, som medges enligt dessa bestämmelser finner kommittén befogad. Även det sätt på vilket spørsmålet lösts synes tillfredsställande. Beskattningens olägenheter i dessa fall beror nämligen icke blott på den statliga inkomstskattens progressivitet utan även på brist på avskrivningsunderlag. Det är under sådana omständigheter naturligtast att problemet löses efter de principer på vilka nyssnämnda förordning bygger.

Inkomst av tjänst. Såsom exempel på ackumulerad inkomst inom denna inkomststart kan nämnas sådana fall, då ersättning för flera föregående års arbete utbetalas under ett beskattningsår, då pension utbetalas i form av engångsersättning o. s. v. Några svårigheter torde icke kunna uppkomma inom denna inkomststart vare sig vid bedömning av den ackumulerade inkomstens storlek eller dess beskattning. Dock bör uppmärksammas att t. ex.

en direktör, som är anställd i ett av honom själv ägt aktiebolag, icke skall kunna komma i bättre läge än om han bedrivit rörelsen som vanlig firma.

Sådant bidrag, som skattskyldig uppburit exempelvis för förvärvande av bostad åt sig och sin familj av den hos vilken han är eller varit anställd, är givetvis också att anse såsom ackumulerad inkomst av tjänst. För undvikande av utredningssvårigheter, då bidraget uppbäres under pågående anställning, bör dylikt bidrag i allmänhet anses belöpa å tio år, även om den skattskyldige vid bidragets uppbärande varit anställd kortare tid än tio år.

Inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet. De svårigheter som möta vid bedömande av huruvida skattelindring skall ifrågakomma då inkomsten härrör ifrån yrkesmässigt bedriven vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet reduceras betydligt, då verksamhet av angivna slag bedrivs såsom tillfällig förvärvsverksamhet. Vad beträffar sådan inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet som är jämförlig med intäkt av tjänst gäller vad som ovan sagts om inkomststarten tjänst.

Realisationsvinst torde i regel kunna likställas med ackumulerad inkomst men den är dock av annan natur än sådan inkomst. Eftersom realisationsvinster dock mycket ofta icke utgöra ackumulerad inkomst och då det torde vara förenat med avsevärda svårigheter att i det särskilda fallet avgöra huruvida ackumulerad inkomst föreligger eller icke, har kommittén föreslagit att realisationsvinster skola undantagas från den ifrågasatta förordningens tillämpning. Genom de ändringar av reglerna för realisationsvinstbeskattningen kommittén framlagt torde tillika frågan hava kommit i ett helt annat läge. Om kommitténs förslag till beskattning av realisationsvinst lägges till grund för lagstiftning, blir nämligen enligt kommitténs förmenande frågan om lindring av progressionen vid beskattning av realisationsvinst mindre aktuell.

Inkomst av kapital. Ackumulerad inkomst torde endast undantagsvis förekomma inom denna inkomststart. Så kan emellertid bliva fallet då t. ex. en tidigare insolvent gäldenär på en gång erlägger under flera år till betalning förfallen gäldranta eller då fråga är om aktier med rätt till ackumulerad utdelning.

Avd. III.

Speciell motivering.

Förslaget till ändringar i kommunalskattelagen.

21 §.

Ändringen i 21 § är betingad av kommitténs förslag om beskattning av realisationsvinst enligt en reducerande skala.

Såsom i den allmänna motiveringen (se s. 66) framhållits, skulle beskattning enligt denna skala av realisationsvinst vid avyttring av skogbärande fastighet kunna medföra en icke avsedd skattefrihet, därest icke ifrågavarande kompletterande bestämmelse infördes. Den föreslagna ändringen föranledes därav, att skattskyldigs inom viss kommun taxerade inkomst, i vilken realisationsvinst genom avyttring av skogbärande fastighet ingår, icke på grund av de föreslagna reduceringsreglerna bör upptagas till lägre belopp än som skulle hava upptagits såsom taxerad inkomst i kommunen, därest den skattskyldige på grund av fastighetsförsäljningen i stället åsatts taxering för inkomst genom avyttring av skog i samband med avyttring av marken.

35 §.

För överskådlighetens skull har kommittén föreslagit att paragrafen skall uppdelas i fem moment. Bestämmelserna i 1 och 5 mom. innebära icke någon ändring i sak mot vad nu gäller. I 2 mom. hava sammanförts de föreslagna ändrade huvudreglerna för beskattning av realisationsvinst. Nuvarande bestämmelse om beskattning av lotterivinster föreslås skola ingå i 2 mom. De särskilda bestämmelserna rörande beskattning av realisationsvinst vid avyttring av egendom, i vars värde ingår vattenkraft eller rättighet till vattenkraft, hava införts i 3 mom.

I paragrafens 4 mom. har föreslagits skola införas, i sak oförändrade, de bestämmelser, som nu återfinnas i förordningen den 23 maj 1947 om skattefrihet i vissa fall för realisationsvinst vid expropriation. Beträffande innebörden av dessa bestämmelser hänvisar kommittén till departementschefens uttalande vid 1947 års riksdag.¹

»Enligt departementspromemorian skulle skattebefrielse icke äga rum i de fall, då det funnes uppenbart att avyttringen skulle ägt rum även om tvång icke förelägit. Den sålunda föreslagna bestämmelsen överensstämmer med motsvarande stadgande i krigskonjunkturskatteförordningarna. I vissa remissyttranden har emellertid anmärkts, att till följd av utformningen av undantagsbestämmelsen alltför stora krav komma att i bevisningshänseende ställas på taxeringsmyndigheterna.

¹ Prop. 1947 nr 147, s. 24 och 25.

Denna erinran synes befogad och jag förordar därför en sådan omformulering, att undantag från skattebefrielsen skall äga rum då det 'skäligen kan antagas' att avyttringen skulle ägt rum även om tvång icke förelegat. Stadgandet kommer visserligen att då få en något annan innebörd än motsvarande bestämmelse i krigskonjunkturskatteförordningarna. Emellertid synes det icke obefogat att ställa större krav på taxeringsmyndigheternas utredning i de fall, då det gäller att belägga en realisationsvinst med krigskonjunkturskatt, än då fråga är att för vinsten uttaga ordinarie skatter till stat och kommun.

Skäl för antagande, att avyttring skulle hava ägt rum även om ett tvångsläge icke förefunnits, kan föreligga om en person — utan att kunna lämna annan trovärdig förklaring angående orsaken till köpet — inköpt ett markområde sedan sådana omständigheter inträffat att det finnes anledning förvänta att expropriation av området kommer att ske. I nyssnämnda fall kan överlåtaren nämligen antagas hava förvärvat fastigheten i syfte att göra en omedelbar försäljningsvinst. Men även om säljaren ägt egendomen en längre tid och det sålunda icke synes sannolikt att han förvärvat densamma i sådant spekulationssyfte som nyss sagts, kan han under vissa förutsättningar antagas hava varit villig att — även om tvång icke förelegat — avyttra fastigheten till det vid tvångsförsäljningen erhållna priset. Så kan t. ex. vara händelsen om säljaren tidigare för ungefärligen samma pris försålt områden från egendomen. Ej heller i sistnämnda fall torde anledning föreligga att medgiva skattebefrielse för realisationsvinsten.»

46 §.

Enligt gällande bestämmelser får förlust, som uppkommit vid avyttring av fast eller lös egendom avdragas allenast från realisationsvinst eller lotterivinst, som uppkommit i samma förvärvskälla som förlusten. Såsom särskild förvärvskälla skall anses icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom ävensom deltagande i lotteri i den mån inkomsterna därav enligt kommunalskattelagen skola beskattas inom en och samma kommun. Om inom en sådan förvärvskälla realisationsförluster är större än realisationsvinster och lotterivinster, får enligt vad hittills gäller, det underskott, som därvid uppkommer, icke avdragas från inkomst av annan förvärvskälla.

Kommittén föreslår icke någon ändring av bestämmelserna om kvittningsrätt av förlust mot vinst inom den sålunda bestämda förvärvskällan eller någon ändring av vad som skall anses såsom särskild förvärvskälla. Där emot föreslår kommittén såsom av den allmänna motiveringen (se s. 72) framgår viss avdragsrätt för underskott, som uppkommer därigenom, att inom ifrågavarande till var kommun för sig begränsade förvärvskälla avdragsgilla förluster överstiga skattepliktiga vinster. De i 46 § 1 mom. föreslagna ändringarna äro betingade härav.

Bestämmelserna i andra stycket avse det fall, då underskott uppkommit därigenom, att realisationsförlust icke kunnat avräknas mot realisationsvinst eller lotterivinst inom samma förvärvskälla under beskattningsåret, men den skattskyldige högst fem år tidigare från beskattningsåret räknat åtnjutit realisationsvinst, som ingått i taxerad inkomst. I dylikt fall skall den skattskyldige vara berättigad att från sammanräknad inkomst under beskattningsåret avdraga så stor del av nämnda underskott, som svarar mot realisationsvinsten, i den mån denna ingått i taxerad inkomst. Avdrag för

underskottet skall göras såsom allmänt avdrag från den sammanräknade inkomsten men först sedan avdrag från denna gjorts för den skattskyldiges övriga allmänna avdrag. Kan avdrag för underskott icke utnyttjas, får icke utnyttjad del avräknas från sammanräknad inkomst inom fem år efter det beskattningsår underskottet uppkommit. För därefter återstående icke utnyttjad del skall avdrag icke medgivas.

Bestämmelserna i 46 § 1 mom. tredje stycket avser det fall, då underskott som förut nämnts uppkommit, men avdrag för underskottet icke erhållits vid taxering för det beskattningsår, då underskottet uppkommit. Det är härvid utan betydelse om detta berott på att den skattskyldige icke åtnjutit realisationsvinst, som kan grunda dylik avdragsrätt, eller därpå att den skattskyldige väl åtnjutit dylik vinst men av någon anledning uraktlåtit att yrka avdrag för underskottet. I dylikt fall kan avdrag medgivas för underskottet från realisationsvinster, vilka kunna av den skattskyldige komma att åtnjutas inom samma kommun inom fem år från det beskattningsår, då underskottet uppkommit.

Med sammanräknad inkomst förstås sammanlagda beloppet av skattskyldigs inkomster från olika förvärvskällor innan avdrag skett för allmänna avdrag. Kommittén föreslår av praktiska skäl, att denna term, som kommit till användning i självdeklarationsformulären, införes i lagtexten.

Kommittén föreslår att den nuvarande bestämmelsen om att avdrag icke är medgivet för underskott å deltagande i lotteri skall utgå. Med hänsyn till bestämmelsen i punkt 2 andra stycket anvisningarna till 36 § kan nämligen underskott å sådan verksamhet icke uppkomma. Ett bibehållande av bestämmelsen är därför enbart vilseledande.

Övriga föreslagna ändringar i 46 § 1 mom. äro av formell natur.

Anvisningar

till 21 §.

Beträffande här föreslagna ändringar har motivering lämnats vid redogörelsen här ovan för föreslagen ändring i 21 §.

till 28 §.

De i punkt 1 anvisningarna till 28 § föreslagna ändringarna äro betingade av kommitténs förslag till ändrade bestämmelser för beskattning av ersättning för värde av goodwill's natur (se s. 104).

Enligt gällande bestämmelser räknas icke till intäkt av rörelse bl. a. intäkt, som influtit vid avyttring av rörelsen själv. Den av kommittén föreslagna ändringen innebär, att dylik ersättning i fortsättningen skall bliva skattepliktig. Den nuvarande bestämmelsen i punkt 1 första stycket föreslås därför skola utgå.

till 29 §.

De ändringar kommittén föreslår i punkt 5 tredje stycket anvisningarna till 29 § äro motiverade av de ändrade bestämmelser om rätt till avdrag för avskrivning av goodwills anskaffningsvärde kommittén föreslagit i den allmänna motiveringen (se s. 106).

till 35 §.

Beträffande den i punkt 1 föreslagna ändringen hänvisas till den motivering som lämnats vid redogörelsen här ovan för föreslagen ändring i 21 §. Kommittén har ansett lämpligt att i anvisningspunkten införa ett förtydligande exempel.

Nuvarande punkt 2 föreslås skola upphöra att gälla. Det är en konsekvens av kommitténs förslag till ändrade bestämmelser om beskattning av ersättning för värde av goodwills natur.

Beträffande den i punkt 3 föreslagna ändringen hänvisas till den allmänna motiveringen (se s. 68).

till 36 §.

Beträffande skälen till i dessa anvisningar föreslagna ändringar hänvisas till den allmänna motiveringen (se s. 72) samt till den motivering som här ovan lämnats för föreslagen ändring i 46 § 1 mom.

till 46 §.

Såsom framgår av den ovan lämnade redogörelsen för 46 § 1 mom. andra stycket har kommittén föreslagit, att underskott vid icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom skall få avdragas med belopp motsvarande tidigare åtnjuten realisationsvinst, dock endast i den mån realisationsvinsten ingått i taxerad inkomst. Kommittén har på grund härav ansett det nödvändigt att i anvisningarna till paragrafen föreslå införande av en bestämmelse, i vilken närmare anges, när realisationsvinst skall anses hava ingått i taxerad inkomst. Bestämmelsen, som föreslås skola införas såsom ett första stycke till en ny punkt, benämnd 1 a, innebär, att då fråga uppkommer huruvida och med vilket belopp realisationsvinst ingått i taxerad inkomst, skall anses som om i 46 § omnämnda avdrag i första hand avräknats från annan den skattskyldiges inkomst under beskattningsåret. Om exempelvis en skattskyldig, som under beskattningsåret åtnjutit en sammanräknad inkomst å 15 000 kronor, i vilken en skattepliktig realisationsvinst å 10 000 kronor ingår, påföres en taxerad inkomst av 11 000 kronor, skall således hela den skattepliktiga realisationsvinsten anses hava ingått i den taxerade inkomsten. Om däremot den taxerade inkomsten på grund av storleken av den skattskyldige tillkommande allmänna avdrag bestämts till endast 8 000 kronor, skall av den skattepliktiga realisationsvinsten 8 000 kronor anses hava ingått i den taxerade inkomsten.

Innebörden av den bestämmelse, som föreslås skola införas i ett andra stycke till punkt 1 a, torde enklast belysas genom följande exempel:

En skattskyldig, som under beskattningsåret 1949 åtnjutit skattepliktig realisationsvinst, vilken ingått i den taxerade inkomsten med belopp motsvarande lägst de i nedanstående exempel angivna underskotten, åtnjuter under beskattningsåret 1950 inkomst till sådant belopp, att hans sammanräknade inkomst uppgår till 15 000 kronor. Samma år uppgår hans allmänna avdrag av annat slag än underskott å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom till 5 000 kronor. Beskattningsåret 1950 har uppkommit underskott vid icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom å 3 000 kronor.

Den taxerade inkomsten uträknas sålunda:

Sammanräknad inkomst	15 000 kronor
Allmänna avdrag av annat slag än underskott vid avyttring av fast eller lös egendom	5 000 »
Återstår	10 000 kronor
Underskott uppkommet år 1950	3 000 »
Taxerad inkomst	7 000 kronor.

Om underskottet i stället uppgått till 12 000 kronor, blir under eljest oförändrade förhållanden resultatet följande:

Sammanräknad inkomst	15 000 kronor
Allmänna avdrag av annat slag än underskott vid avyttring av fast eller lös egendom	5 000 »
Återstår	10 000 »
Underskott uppkommet år 1950	12 000 »
Taxerad inkomst	0 kronor.

I sistnämnda fall har av underskottet kunnat utnyttjas endast 10 000 kronor. Den icke utnyttjade delen därav, 2 000 kronor, må senare avräknas under förutsättningar, som angivas i 46 § andra stycket.

Kommittén har vidare föreslagit införande av en punkt 1 b i vilken lämnas exempel till ledning vid tillämpningen av bestämmelserna om avdragsrätt för underskott å avyttring av fast och lös egendom.

Förslaget till ändringar i förordningen om statlig inkomstskatt.

4 §.

Gällande bestämmelser medgiva rätt att avdraga underskott å förvärvskälla som utgöres av icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom i den mån den skattskyldiges inkomst från annan sådan förvärvskälla därtill förslår. Därutöver får avdrag icke ske för sådant underskott och således icke från inkomst av annat slag.

Såsom framgår av den allmänna motiveringen (se s. 72) föreslår emellertid kommittén att dylikt underskott under vissa i 46 § 1 mom. andra och tredje styckena kommunalskattelagen angivna förutsättningar skall få avdragas. Ändringen i 4 § är betingad av detta förslag.

Förslaget till ändring i taxeringsförordningen.

120 §.

Kommittén har av praktiska skäl ansett det nödvändigt att göra skattskyldigs rätt att komma i åtnjutande av avdragsrätt enligt 46 § 1 mom. andra och tredje styckena kommunalskattelagen och 4 § 1 mom. andra stycket förordningen om statlig inkomstskatt beroende av skattskyldigs framställning hos prövningsnämnd. Enligt kommitténs mening är det angeläget, att bestämmelserna om tid och sätt för ingivande av dylik framställning ansluta sig till bestämmelserna avseende besvär över taxeringsnämnds beslut.

Förslaget till förordning med särskilda bestämmelser för beräkning av skatt till staten å ackumulerad inkomst.

1 §.

Understundom kan inträffa att en skattskyldig under ett och samma beskattningsår kommer i åtnjutande av flera inkomster, vilka var för sig äro att anse såsom ackumulerad inkomst enligt denna förordning och vilka hänföra sig till olika antal år. Detta kan inträffa exempelvis då en rörelseidkare vid avyttring av rörelse betingat sig ersättning dels för goodwill, dels för varulager och dels för inventarier. I dylikt fall anser kommittén att vid skatteberäkningen de olika ackumulerade inkomsterna skola fördelas oberoende av varandra. Om således i en rörelseidkares taxering för år 1951 ingår ackumulerad inkomst avseende dels ersättning för goodwill, som skall fördelas på tio år, dels ersättning för varulager, som skall fördelas på tre år, och dels ersättning för inventarier, som skall fördelas på fem år, skall ersättningen för goodwill fördelas å beskattningsåret 1950 och åren 1941—1949, ersättningen för varulager fördelas å år 1950 och åren 1948 och 1949, samt ersättningen för inventarier å år 1950 och åren 1946—1949. Kommittén har ansett att detta bör uttryckligen angivas i anvisningarna.

4 §.

Genom att ansökan om tillämpning av denna förordning föreslås skola i första hand bedömas av prövningsnämnd, berövas de skattskyldiga en instans. Detta torde emellertid enligt kommitténs mening vara nödvändigt med hänsyn till att taxeringsnämnderna knappast kunna åläggas det merarbete, som blir oundvikligt vid införande av de föreslagna bestämmelserna.

Kommittén har föreslagit, att skattskyldiga skola kunna ingiva ansökan om skatteberäkning ända t. o. m. den 31 december under taxeringsåret näst efter det beskattningsår under vilket den ackumulerade inkomsten åtnjutits. Det hade varit önskvärt om såsom sista dag för ansökningens ingivande i stället kunnat sättas den 31 juli, d. v. s. den dag besvär över taxeringsnämnds beslut senast skola ingivas. Avgörande för kommitténs ståndpunkts-tagande har härvidlag varit, att man genom att utsträcka ansökningstiden

till den 31 december torde kunna undvika införandet av särskilda bestämmelser för ansökningsförfarande i extra ordinära fall, exempelvis då skattskyldig icke erhållit behörig underrättelse om taxeringsnämnds avvikelser från självdeklaration. Då det ligger i den skattskyldiges eget intresse att snarast möjligt inkomma med sin ansökan, torde man kunna utgå från att övervägande antalet ansökningar komma att ingivas i god tid före den föreslagna ansökningstidens utgång.

5 §.

En förutsättning för att skattskyldigs ansökan om skatteberäkning enligt denna förordning skall kunna upptagas till prövning är, att de till grund för skatteberäkningen liggande taxeringarna för tidigare beskattningsår än det skatteberäkningen avser, vunnit laga kraft. Om någon eller några av dessa taxeringar icke vunnit laga kraft, skall ansökningen förklaras vilande genom särskilt beslut av prövningsnämnden. Den skattskyldige tillställs protokollsutdrag i vanlig ordning, varefter det ankommer på den skattskyldige att inkomma med framställning om att ansökningen skall upptagas till förnyad behandling, då de omständigheter bortfallit, vilka hindrat en prövning i sak.

Kommittén har funnit denna anordning motiverad framför allt med hänsyn till att det knappast torde kunna åläggas prövningsnämnderna att ex officio taga upp vilandeförklarade ansökningar till prövning. Vidare vinnes den fördelen, att prövningsnämndernas diariet icke onödigtvis belastas, eftersom ärendet bör kunna anses vara slutredovisat genom beslut om vilandeförklaring, för att sedan framställning om förnyad behandling inkommit redovisas såsom nytt ärende.

Kommittén har icke ansett sig böra föreslå någon fatalietet för ingivande av framställningar om upptagande av vilandeförklarade ansökningar till ny behandling. Det är framför allt praktiska skäl som föranlett att kommittén avstått härifrån. Eftersom Kungl. Maj:ts utslag tillställs vederbörande i vanligt brev, skulle det nämligen stöta på mycket stora svårigheter att fastställa, när vederbörande erhållit del av utslaget. Då man emellertid även här kan räkna med att den skattskyldige så snart det är honom möjligt kommer att ingiva sin framställning, torde icke några olägenheter uppkomma genom att viss fatalietet icke finnes.

6 §.

Kommittén har funnit motiverat att föreslå, att prövningsnämnden ex officio skall vidtaga sådana ändringar i skatteberäkningen, som kunna föranledas av de omständigheter som angivas i denna paragraf. Denna skyldighet för prövningsnämnden är påkallad av att uppbördsförfarandet eljest skulle bli synnerligen komplicerat.

Kommittén erinrar i detta sammanhang om att beslut beträffande ansökan om skatteberäkning enligt denna förordning är en debiteringsåtgärd.

Hinder möter således icke för prövningsnämnd, som meddelat beslut enligt denna förordning beträffande uträkning av skatt för viss skattskyldig, att i vanlig ordning taga befattning med den skattskyldiges taxeringar.

Skulle det fall inträffa att prövningsnämnd ändrar av taxeringsnämnd åsatt taxering, beträffande vilken skatteberäkning enligt denna förordning skett, skall prövningsnämnden enligt bestämmelserna i denna paragraf ex officio vidtaga ny skatteberäkning, om den ändrade taxeringen kan för-
anleda därtill.

Anvisningar

till 1 §.

Kommittén anser att presumtionsregeln i 1 § tredje stycket icke bör tillämpas, då exempelvis en skattskyldig vid avgång från tjänst erhåller en engångsersättning i stället för årlig pension. Visserligen skulle i dylika fall kunna ernås viss utredning om det antal år en dylik inkomst bör anses hänföra sig till med hjälp av tabeller utvisande sannolik återstående livslängd. Kommittén anser emellertid att sådan utredning icke lämpligen bör krävas och har för den skull föreslagit att inkomst av angiven art i regel skall anses hänföra sig till tio år.

Till ytterligare belysning av tillvägagångssättet vid uträkningen av skatten i det i anvisningarna angivna exemplet hänvisas till följande uppställning:

1	2	3	4	5	6	7
Taxerings- år	Påfört be- skattnings- bart belopp	Del av acku- mulerad in- komst, som skall tilläggas i kol. 2 angivet belopp	Summan av beloppen i kol. 2 och 3	Skatt å i kol. 2 anvi- vet belopp	Skatt å i kol. 4 angi- vet belopp	Skillnaden mellan i kol. 5 och 6 angivna belopp
1946.....	0	10 000	10 000	0	1 550	1 550
1947.....	8 000	10 000	18 000	1 150	3 950	2 800
1948.....	10 000	10 000	20 000	1 550	4 670	3 120
Skatt å de i kol. 3 angivna beloppen						= 7 470
Skatt å den återstående beskattningsbara inkomsten taxeringsåret 1949 30 000 kronor (60 000 kronor minskade med i kol. 3 angivna belopp)						= 8 670
Skatt att erlägga för den beskattningsbara inkomsten av 60 000 kronor						= 16 140

Öppn

använda testationsresultat redovisade i tillbedning

Enligt beslut i tillbedning nr 104 från den 15/12 1947 har 1947 års testationsresultat redovisats i tillbedning nr 104 från den 15/12 1947. Enligt beslut i tillbedning nr 104 från den 15/12 1947 har 1947 års testationsresultat redovisats i tillbedning nr 104 från den 15/12 1947.

1947 års resultat		1946 års resultat		1945 års resultat		1944 års resultat	
Antal deltagare	Antal deltagare	Antal deltagare	Antal deltagare	Antal deltagare	Antal deltagare	Antal deltagare	Antal deltagare
38	129 220	60	2 247 800	—	—	—	—
18	10 000	3	18 210	83	108 254	24	108 254
23	32 816	13	610 891	189	787 236	13	787 236
32	13 100	3	200 017	302	128 270	24	128 270
42	13 100	3	323 700	177	28 200	28	28 200
12	108 892	17	327 019	327	327 019	13	327 019
22	34 616	17	412 810	101	10 211	13	10 211
7	1 522	1	18 211	13	27 280	13	27 280
11	—	—	189 211	74	12 187	3	12 187
22	1 230	3	311 000	107	12 200	42	12 200
42	88 200	14	907 232	287	248 001	3	248 001
31	88 200	14	288 200	3	88 200	33	88 200
100	18 211	13	418 119	132	173 811	31	173 811
22	28 211	16	843 181	218	112 200	22	112 200
32	12 211	12	110 211	112	288 200	82	288 200
17	21 000	5	312 211	22	121 170	42	121 170
24	7 804	6	231 080	32	120 200	82	120 200
9	30 608	2	227 282	60	88 888	12	88 888
20	8 012	8	228 211	67	44 000	19	44 000
32	8 211	2	240 211	31	80 211	12	80 211
81	14 888	4	228 211	27	22 211	17	22 211
31	30 211	8	228 211	71	107 211	66	107 211
31	30 000	3	388 181	27	27 211	27	27 211
31	1 000	2	221 211	91	120 211	22	120 211
6	1 000	2	122 211	22	27 211	12	27 211
3	872	2	87 211	12	107 211	7	107 211
521	622 222	207	11 270 211	2 200	2 200	182	2 200

BILAGOR

The above is a list of the test results for the year 1947. The results are given in the following table. The results are given in the following table. The results are given in the following table.

angående realisationsvinster redovisade i till ledning

I skrivelse den 4 juli 1947 har 1944 års allmänna skattekommitté hos Överståthållarämbetet, hemställt om uppgifter å de realisationsvinster, vilka redovisats i de till ledning för 1947 års å minst 1 000 kronor. På grundval av till kommittén

Prövningsnämnds- distrikt	A. L a n d s k o m m u n						
	F a s t e g e n d o m				L ö s e g e n -		
	Antal dekl.	Jordbruks- fastighet	Antal dekl.	Annan fastighet	Antal dekl.	Värde- papper	Antal dekl.
Stockholms stad ¹	—	—	—	—	—	—	—
Stockholms län ² ..	15	176 210	623	2 547 800	50	126 530	33
Uppsala > ² ..	24	108 554	52	161 513	2	10 001	18
Södermanlands > ² ..	42	151 536	166	510 694	11	32 346	23
Östergötlands > ² ..	34	134 870	139	570 017	8	19 100	22
Jönköpings > ² ..	25	98 900	147	533 700	2	13 160	42
Kronobergs > ² ..	46	163 467	126	387 613	11	103 892	12
Kalmar > ² ..	11	48 524	131	442 949	13	34 646	23
Gotlands > ³ ..	8	22 288	15	48 631	1	7 532	7
Blekinge > ² ..	16	72 137	74	199 471	—	—	11
Kristianstads > ² ..	45	182 920	167	677 030	3	4 230	26
Malmöhus > ² ..	38	246 651	267	967 657	14	35 590	43
Hallands > ⁴ ..	30	133 900	99	238 970	14	66 900	21
Göteb. o. Bohus > ² ..	21	173 913	136	646 119	13	46 521	100
Älvsborgs > ² ..	53	142 863	218	645 181	15	26 757	28
Skaraborgs > ² ..	62	186 238	142	410 922	12	12 534	52
Värmlands > ² ..	49	191 170	85	309 340	5	21 000	17
Örebro > ² ..	32	120 588	98	304 080	6	7 864	24
Västmanlands > ² ..	13	59 994	60	206 783	2	30 506	5
Kopparbergs > ² ..	19	64 006	65	258 999	3	6 913	20
Gävleborgs > ² ..	18	39 604	94	260 511	6	8 344	52
Västernorrlands > ² ..	31	86 376	87	266 105	4	14 669	31
Jämtlands > ² ..	56	120 780	71	338 000	6	20 850	21
		(287 747)		(362 184)		(20 000)	
Västerbottens > ⁵ ..	88	180 361	91	221 041	2	4 000	31
	(13)	(51 236)	(43)	(123 941)	(2)	(1 068)	(12)
Norrbottnens > ⁵ ..	10	38 310	35	91 880	2	1 068	6
Mellankommunala pröv- ningsnämnen ²	7	107 995	12	81 898	2	875	3
Hela riket	793	3 047 155	3 200	11 376 954	207	655 828	671

¹ De uppgivna beloppen avse taxerade deklarationsvinster. I siffran för annan fastighet hava medtagits även realisationsvinster under 1 000 kronor.

² Sammanställningen gjord med ledning av de av vederbörande taxeringsnämndsordförande tionsvinster understigande 1 000 kronor. (Hit hava förts även sådana sammanställningar för

³ Sammanställningen upptager realisationsvinster, vilka blivit föremål för taxering 1947.

⁴ Sammanställningen redovisar även realisationsvinster understigande 1 000 kr. i den mån

⁵ I sammanställningen har medtagits samtliga av taxeringsnämndsordförandena anmälda uppgå till 1 000 kr. dels ock vissa realisationsvinster som uppmärksammats vid förberedande

gifter

vid taxeringen år 1947 avlämnade självdeklarationer.

samtliga länsstyrelser ävensom hos allmänna ombudet hos mellankommunala prövningsnämnden taxering avlämnade självdeklarationerna. Uppgifterna skulle omfatta endast dylika vinster inkomna uppgifter har gjorts följande sammanställning.

B. Stads kommun								
dom	Fast egendom				Lös egendom			
Annan lös egendom	Ant. dekl.	Jordbruksfastighet	Antal dekl.	Annan fastighet	Antal dekl.	Värdepapper	Ant. dekl.	Annan lös egendom
—	14	171 850	920	7 369 830	965	2 444 864	255	1 101 779
79 160	1	3 760	178	1 013 000	65	108 240	21	68 750
59 818	—	—	43	189 568	6	20 973	32	120 419
68 381	3	17 658	218	986 547	7	32 693	35	190 041
53 860	10	86 690	401	2 317 168	19	45 670	53	311 090
117 600	2	18 350	175	1 101 000	6	31 500	23	67 800
47 854	3	6 946	78	308 689	1	1 373	5	6 743
70 772	2	10 552	238	1 185 975	9	10 211	18	63 028
19 644	—	—	32	129 162	—	—	4	21 373
34 220	—	—	79	385 902	6	14 373	6	29 325
62 820	1	7 550	52	192 250	13	32 890	6	12 900
112 101	13	68 090	611	3 362 777	102	193 469	79	217 616
46 720	5	40 410	123	514 360	9	14 990	14	32 040
674 342	3	8 610	383	1 774 170	176	995 394	125	494 147
44 156	8	6 994	223	888 116	45	161 224	33	89 532
124 044	1	2 720	135	576 773	11	16 573	32	150 387
67 210	1	3 000	142	621 670	5	11 200	17	59 760
54 760	21	42 485	374	1 513 941	28	46 718	43	157 557
9 081	6	29 811	145	562 456	6	54 770	43	116 231
49 591	—	—	65	265 639	2	1 561	13	77 562
118 349	2	5 980	81	429 832	7	8 335	23	83 724
91 827	8	17 850	73	332 109	9	36 855	24	70 170
50 710	7	14 810	60	400 340	11	20 950	10	26 690
(73 680)	—	—	—	(352 105)	—	—	—	(9 562)
38 446	—	—	61	276 921	—	—	6	7 962
(30 499)	—	—	(63)	(381 340)	(1)	(2 098)	(3)	(14 125)
7 699	—	—	59	281 604	1	2 098	3	13 115
13 175	—	—	10	139 663	17	69 917	10	77 228
2 116 340	111	564 116	4 959	27 119 462	1 526	4 376 841	933	3 666 969

ingår skönstaxering med 1 431 000 kr. av vissa fastighetsföreningar. Beträffande ett distrikt enligt övergångsbestämmelserna uppgjorda förteckningarna och upptager alltså icke realiserade vilka beräkningsgrunden icke angivits.)

länsstyrelsen vid tidpunkten för densammans avsändande hunnit gå igenom deklarationsmaterialet. realisationsvinster. Vidare har särskilt uppgivits dels dylika vinster även om desamma icke arbetet för taxering för inkomstökning (se siffrorna inom parentes i tablan).

PM

angående beräkning av skatteintäkter genom realisationsvinstbeskattningen
vid 1947 års taxering.

De å bilaga 1 redovisade realisationsvinster uppgå sammanlagt till omkring 53 miljoner kronor. Beloppet av de vid 1947 års taxering till beskattning upptagna realisationsvinster torde emellertid icke obetydligt överstiga detta belopp, enär i uppgifterna endast undantagsvis redovisats realisationsvinster å belopp understigande 1 000 kronor samt det kan antagas, att ytterligare vinster framkommit efter det att de till grund för sammanställningen liggande uppgifterna avgivits till kommittén.

Till hur stort belopp realisationsvinster understigande 1 000 kronor kan hava uppgått låter sig icke exakt beräkna på grundval av föreliggande material. En av överståthållarämbetet företagen stickprovsundersökning torde emellertid giva viss ledning. Överståthållarämbetet har nämligen beträffande ett taxeringskontor — östra taxeringskontoret som omfattar 55 000 deklARATIONER och där de flesta realisationsvinster, möjligen förortstaxeringskontoret undantaget, torde förekomma — hela deklaramaterialet genomgått. Därvid har konstaterats att i fråga om antalet cirka 50 % av realisationsvinster icke uppgått till 1 000 kronor samt i fråga om beloppets storlek dessa realisationsvinster utgjort cirka 10 % av hela det uppgivna beloppet.

Flera länsstyrelser hava framhållit, att de i uppgifterna redovisade beloppen med största sannolikhet skulle komma att understiga dem, vilka skulle framkomma sedan deklaramaterialet genomgått. I allmänhet har beräknats att genomgången av deklaramaterialet skulle medföra en höjning av ifrågakvarande siffror med omkring 10 procent.

Med dessa utgångspunkter torde man kunna antaga, att beloppet av vid 1947 års taxering beskattade realisationsvinster utgjort omkring 65 miljoner kronor. Denna siffra kan visserligen med hänsyn till det schablonmässiga sätt, på vilket den beräknats, givetvis icke göra anspråk på att exakt angiva beloppet av de vid 1947 års taxering beskattade realisationsvinster. Felmarginalen torde dock icke vara så stor, att siffran icke kan giva viss ledning vid bedömning av realisationsvinstbeskattningens betydelse ur fiskalisk synpunkt. Kommittén har för sin del kommit till den slutsatsen, att realisationsvinstbeskattningen vid 1947 års taxering tillfört stat och kommun skatteintäkter å omkring 20 miljoner kronor. Därvid har kommittén utgått från att skatt i genomsnitt uttagits efter 30 % å ett belopp av omkring 65 miljoner kronor.

PM

angående beskattning av vissa ackumulerade inkomster.

Av amanuens *Thure Lindh.*

Kommittén har ansett, att viss begränsning av rätten att komma i åtnjutande av skattelindring är nödvändig. Enligt kommitténs uppfattning bör en dylik gräns dragas så att samtidigt som skattskyldig hindras att i oträngt mål göra framställning om skattelindring, den icke utgör hinder för skattskyldig i lägre inkomstskikt att komma i åtnjutande av skattejämkning. Undertecknad har fått i uppdrag att undersöka olika inom kommittén diskuterade utvägar till lösning av detta spörsmål.

Vid de försök, som i det efterföljande gjorts att belysa verkningarna av en skattejämkning vid ackumulerade inkomster, har det varit nödvändigt att utgå från vissa förenklingar i frågeställningen. Kommittén har såsom ett första alternativ ett förslag som innebär, att den ackumulerade inkomsten skall lika fördelas å det antal år, under vilka den förvärvats, samt att den därvid uppkommande bråkdelens skall påläggas den under resp. år fastställda beskattningsbara inkomsten. Denna senare kan sålunda variera under de berörda åren och kan endast fastställas från fall till fall. Att konstruera tabeller med hänsyn taget till denna variation är givetvis icke möjligt. Den förenklingen måste därför införas, att den ordinarie beskattningsbara inkomsten under de berörda åren är konstant. I det följande har valts att utgå från den förutsättningen, att den ordinarie beskattningsbara inkomsten under samtliga berörda år varit lika stor som under det år, då den ackumulerade inkomsten inlutit. Dessa beräkningsmetoder har kommittén diskuterat såsom ett alternativ II.

I. Den utväg som först prövats beträffande gränsdragningen är att med viss undre gräns fastslå den ackumulerade inkomstdelen till viss procentuell andel av hela den beskattningsbara inkomsten. Enligt gjorda undersökningar skulle det ha varit lämpligast att sätta undre gränsen för den ackumulerade inkomsten till 40 % av den beskattningsbara, dock minst 4 000 kronor. Bestämmelsen skulle i så fall ha blivit, att »skattejämkning skall ske därest den ackumulerade inkomstdelen utgör 40 % eller mera, dock minst 4 000 kronor, av den beskattningsbara inkomsten».

För att belysa verkningarna av ovanstående förslag lämnas härnedan en sammanställning av gjorda beräkningar, utvisande den skattelindring som uppstår, då en ackumulerad inkomstdel på 40 % av den beskattningsbara inkomsten utslås på 6 år.

Total beskattningsbar inkomst, kronor	Därav ackumulerad inkomst, kronor	Skattelindring, kronor
10 000	4 000	47: 20
11 000	4 400	103: 60
12 000	4 800	160: —
13 000	5 200	188: —
14 000	5 600	244: —
15 000	6 000	360: —
16 000	6 400	329: 60

Totalt beskattningsbar inkomst kronor	Därav ackumulerad inkomst, kronor	Skattelindring, kronor
18 000	7 200	480:—
20 000	8 000	405: 60
22 000	8 800	492: 80
25 000	10 000	414: 40
30 000	12 000	400:—
35 000	14 000	258:—
40 000	16 000	516:—
45 000	18 000	1 000:—
50 000	20 000	509:—
90 000	36 000	1 500:—
100 000	40 000	—
150 000	60 000	2 500:—

Den positiva faktorn i det här berörda förslaget är, att den ackumulerade inkomstdelen stiger i proportion till den totala inkomsten. Detta synes emellertid också vara den enda fördelen. Bland förslagets nackdelar kan man först påpeka, att därest den ackumulerade inkomsten ej får understiga 4 000 kronor, komma de små inkomsttagarna ej att draga nytta av jämkningen. Då den ackumulerade inkomstdelen nämligen skall utgöra minst 40 %, blir den lägsta beskattningsbara inkomst, som kan ifrågakomma, 10 000 kronor. Detta kan synas vara lätt avhjälpt genom att sätta undre gränsen till förslagsvis 2 000:— kronor. Uppenbart är emellertid, att i så fall ansökningar om skattejämkning skulle öka i hög grad och hela systemet bli alltför tungrott.

Ytterligare stora nackdelar framträda vid en studie av tablån. Om exempelvis en person har en beskattningsbar inkomst av 18 000 kronor, blir skattelindringen 480 kronor. Den ackumulerade inkomstdelen är här 7 200 kronor. Om en skattskyldig med samma totala inkomstbelopp däremot endast har 7 000 kronor ackumulerad inkomst, kommer han ej att få jämkning, då detta belopp ej utgör fullt 40 % av det totala inkomstbeloppet. Detta trots att skattelindringen eljest skulle uppgå till 440 kronor. Ifrågavarande missförhållande måste alltid vidlåda en gränsdragning och kunde möjligtvis tolereras. Vad som emellertid gör det orimligt är, att *en skattskyldig med högre inkomst skulle få skattelindring trots att denna uppgår till mindre belopp*. Vid 20 000 kronor beskattningsbar inkomst blir jämkningen sålunda 405 kronor 60 öre, vid 35 000 kronors inkomst 258 kronor o. s. v., alltså erhålles jämkning med mindre belopp än de 440 kronor som den skattskyldige ej fick jämkat i föregående exempel, trots att han hade en mindre total inkomst. De yttersta konsekvenserna av ovanstående blir, att där skattelindringen går mot eller från 0 kronor, hur små avdragsgilla belopp som helst äro möjliga. Som synes av tablån förekommer ingen jämkning vid ett beskattningsbart belopp av 100 000 kronor. Vid 100 200 kronor skulle den däremot bli 10 kronor, vid 101 000 kronor 50 konor o. s. v., medan det lägsta avdragsgilla beloppet för en inkomsttagare med exempelvis 15 000 kronor inkomst utgör 360 kronor.

För att ifrågavarande förslag skulle blivit någorlunda rättvist hade erfordrats, att den uträknade *skattelindringen stigit eller varit konstant allteftersom den totala beskattningsbara inkomsten ökat*. Att så ej sker beror på den nuvarande skatteskalans trappstegslika utformning. Härför skulle erfordrats en matematiskt uträknad beskattningskurva. Med nuvarande skatteskala synes det härovan behandlade alternativet icke vara användbart.

II. Ett annat alternativ är att fastställa minimigränserna för den i den totala beskattningsbara inkomsten ingående ackumulerade delen till bestämda belopp,

alltså ej liksom tidigare till en procentuell del. Exempelvis skulle då jämkning ske, därest den ackumulerade inkomstdelen uppgick till

minst 4 000: — kronor vid en inkomst under 20 000: — kronor
 » 6 000: — » » » » på 20 000—50 000: — kronor

Förutom de uppenbara svårigheterna att fastställa gränserna, skulle ett dylikt förslag tydligen behäftas med samma brister som det tidigare behandlade. För att vara användbart måste detsamma såsom förut under I påpekats medföra att skattelindringen ökar i takt med den beskattningsbara inkomsten eller i varje fall icke nedgår. Att så dock är fallet framgår av nedanstående utdrag av företagna beräkningar, där den ackumulerade inkomstdelen utgör 4 000 konor fördelad på 6 år.

Total beskattningsbar inkomst, kronor	Därav ackumulerad inkomstdel, kronor	Skatteminskning, kronor
10 000	4 000	40
11 000	4 000	100
12 000	4 000	80
13 000	4 000	160
14 000	4 000	80
15 000	4 000	160
16 000	4 000	80
17 000	4 000	160
18 000	4 000	80
19 000	4 000	120
20 000	4 000	—
21 000	4 000	40
22 000	4 000	80

Av tablan framgår exempelvis, att vid en beskattningsbar inkomst mellan 19—20 000 kronor går skattelindringen mot 0, varför hur små belopp som helst bli avdragsgilla, medan vid 15 000 kronor det lägsta belopp som får avdragas utgör 160 kronor.

Båda de behandlade alternativen ha lett till så stora olägenheter, att de näppe- ligen kunna ifrågakomma. Alla försök att binda skattelindringen vid den redovisade inkomsten synes stranda. Givetvis hade det varit fördelaktigt att kunna angiva, till vilket belopp den ackumulerade inkomstdelen skulle uppgå för att jämkning skall äga rum. En inkomsttagare kunde då lätt själv avgöra, när skäl förelåg att framställa ansökan om jämkning. Då det nedan behandlade alternativ III ej på denna punkt besitter motsvarande klarhet, bör man hålla i minnet, att de ovan behandlade alternativen ej visat sig användbara.

III. Det primära i det planerade lagförslaget bör vara den skattelindring vederbörande kan komma i åtnjutande av. Att i de tidigare alternativen försök gjorts att binda gränserna till inkomsten, kan från början synas mest naturligt, då bestämmelserna i så fall skulle blivit enkla och klara. Emellertid bör det viktigaste vara det jämkade beloppet. Med hänsyn härtill synes det ligga närmare till hands att uppställa vissa undre gränser för *skattelindringen* och låta såväl den totala som den ackumulerade inkomsten fritt variera. Med utgångspunkt från denna tankegång har en undre gräns av 100 kronor i skattelindring fastställts.

Av tabellerna A och B torde framgå, vilka ackumulerade inkomstbelopp som erfordras vid olika beskattningsbara inkomstbelopp, för att en skattelindring å 100 kronor skall uppstå. Tabellerna ha konstruerats efter en något förenklad metod, vilket varit nödvändigt för att över huvud taget kunna få fram de erforderliga

Tabell A.

Tabell utvisande den ackumulerade inkomsten som erfordras för att en skatte-
lindring å 100 kronor skall erhållas vid fördelning å sex år.

Beskatt- ningsbar inkomst	I den be- skattnings- bara inkomst- ten ingående ackumulerad inkomst	Beskatt- ningsbar inkomst	I den be- skattnings- bara inkomst- ten ingående ackumulerad inkomst	Beskatt- ningsbar inkomst	I den be- skattnings- bara inkomst- ten ingående ackumulerad inkomst	Beskatt- ningsbar inkomst	I den be- skattnings- bara inkomst- ten ingående ackumulerad inkomst
4 500	4 200	8 800	5 080	23 000	3 500	62 000	2 400
4 600	4 200	9 000	5 200	24 000	4 500	63 000	3 400
4 700	4 200	9 200	5 320	25 000	5 500	64 000	4 400
4 800	4 200	9 400	5 440	26 000	6 500	65 000	5 400
4 900	4 200	9 600	4 280	27 000	7 500	66 000	6 400
5 000	4 200	9 800	4 440	28 000	8 500	67 000	7 400
5 100	4 200	10 000	4 600	29 000	9 500	68 000	8 400
5 200	3 840	10 200	4 680	30 000	10 500	69 000	9 400
5 300	3 860	10 400	4 760	31 000	11 250	70 000	10 400
5 400	3 880	10 600	4 840	32 000	2 400	71 000	11 400
5 500	3 900	10 800	4 920	33 000	3 400	72 000	12 400
5 600	3 920	11 000	3 600	34 000	4 400	73 000	13 400
5 700	3 940	11 200	3 720	35 000	5 400	74 000	14 400
5 800	3 960	11 400	3 840	36 000	6 400	75 000	15 400
5 900	3 980	11 600	3 960	37 000	7 400	76 000	16 400
6 000	3 600	11 800	4 080	38 000	8 400	77 000	17 400
6 100	3 660	12 000	4 200	39 000	9 400	78 000	18 400
6 200	3 720	12 400	2 820	40 000	10 400	79 000	19 400
6 300	3 780	12 800	3 140	41 000	11 200	80 000	20 000
6 400	3 840	13 200	3 460	42 000	2 400	81 000	21 400
6 500	3 900	13 600	3 780	43 000	3 400	82 000	22 400
6 600	3 960	14 000	4 100	44 000	4 400	83 000	23 400
6 700	4 020	14 400	2 820	45 000	5 400	84 000	24 400
6 800	4 080	14 800	3 140	46 000	6 400	85 000	25 400
6 900	4 140	15 200	3 460	47 000	7 400	86 000	26 400
7 000	4 200	15 600	3 780	48 000	8 400	87 000	27 400
7 100	4 260	16 000	4 100	49 000	9 400	88 000	28 400
7 200	4 320	16 400	2 820	50 000	10 400	89 000	29 400
7 300	4 380	16 800	3 140	51 000	11 400	90 000	30 400
7 400	4 440	17 200	3 460	52 000	12 400	91 000	31 400
7 500	4 200	17 600	3 780	53 000	13 400	92 000	32 400
7 600	4 280	18 000	4 100	54 000	14 400	93 000	33 400
7 700	4 360	18 400	4 420	55 000	15 400	94 000	34 400
7 800	4 440	18 800	3 300	56 000	16 400	95 000	35 400
7 900	4 520	19 200	3 700	57 000	17 400	96 000	36 400
8 000	4 600	19 600	4 100	58 000	18 400	97 000	37 400
8 200	4 720	20 000	4 500	59 000	19 400	98 000	38 400
8 400	4 840	21 000	5 300	60 000	20 400	99 000	39 400
8 600	4 960	22 000	6 100	61 000	21 200	100 000	40 400

siffrorna utan alltför tidsödande arbete. Den ackumulerade inkomsten har i tabell A fördelats å 6 år. Skatten å den ordinarie inkomstdelen + skatten å den ackumulerade inkomstdelen efter det eller de procenttal som motsvarar beskattningen å $\frac{1}{6}$ av den ackumulerade inkomsten pålagd den ordinarie utgör den utgående skatten. Exempel: 10 000 kronor, beskattningsbar inkomst, varav 6 000 kronor ackumulerar. Skatten å den ordinarie inkomsten 4 000 kronor utgör 470 kronor, $\frac{1}{6}$ ackumulerad utgör 1 000 kronor och ingår mellan 4—5 000 kronor. Procentsatsen är 16 %, varför skatten å den ackumulerade inkomsten utgör $16 \times 6 000 = 960$ kronor. Hela skatten utgör sålunda $470 + 960 = 1 430$ kronor. Metoden innebär att man bortser från det »svinn», som uppkommer då man exempelvis fördelar 2 000 kronor på 6 år (= 333 kronor) och på detta belopp beräknar skatten.

Tabell B.

Tabell utvisande den ackumulerade inkomst som erfordras för att en skattelindring å 100 kronor skall erhållas vid fördelning å tre år.

Beskattningsbar inkomst	I den beskattningsbara inkomsten ingående ackumulerad inkomst	Beskattningsbar inkomst	I den beskattningsbara inkomsten ingående ackumulerad inkomst	Beskattningsbar inkomst	I den beskattningsbara inkomsten ingående ackumulerad inkomst	Beskattningsbar inkomst	I den beskattningsbara inkomsten ingående ackumulerad inkomst
4 800	4 800	9 400	5 480	25 000	6 250	63 000	4 000
4 900	4 650	9 600	5 300	26 000	7 250	64 000	5 000
5 000	4 500	9 800	5 400	27 000	8 250	65 000	6 000
5 100	4 500	10 000	5 500	28 000	9 250	66 000	7 000
5 200	4 500	10 200	5 400	29 000	10 250	67 000	8 000
5 300	4 500	10 400	5 300	30 000	11 250	68 000	9 000
5 400	4 500	10 600	5 200	31 000	11 620	69 000	10 000
5 500	4 500	10 800	5 100	32 000	3 000	70 000	11 000
5 600	4 400	11 000	5 000	33 000	4 000	71 000	12 000
5 700	4 300	11 200	4 500	34 000	5 000	72 000	13 000
5 800	4 200	11 400	4 500	35 000	6 000	73 000	14 000
5 900	4 260	11 600	4 500	36 000	7 000	74 000	15 000
6 000	4 320	11 800	4 500	37 000	8 000	75 000	16 000
6 100	4 360	12 000	4 500	38 000	9 000	76 000	17 000
6 200	4 400	12 400	3 450	39 000	10 000	77 000	18 000
6 300	4 420	12 800	3 650	40 000	11 000	78 000	19 000
6 400	4 460	13 200	3 850	41 000	11 500	79 000	20 000
6 500	4 500	13 600	4 050	42 000	3 000	80 000	21 000
6 600	4 500	14 000	4 250	43 000	4 000	81 000	22 000
6 700	4 500	14 400	3 450	44 000	5 000	82 000	23 000
6 800	4 500	14 800	3 650	45 000	6 000	83 000	24 000
6 900	4 500	15 200	3 850	46 000	7 000	84 000	25 000
7 000	4 500	15 600	4 051	47 000	8 000	85 000	26 000
7 100	4 570	16 000	4 251	48 000	9 000	86 000	27 000
7 200	4 650	16 400	3 450	49 000	10 000	87 000	28 000
7 300	4 720	16 800	3 650	50 000	11 000	88 000	29 000
7 400	4 800	17 200	3 850	51 000	12 000	89 000	30 000
7 500	4 870	17 600	4 050	52 000	13 000	90 000	31 000
7 600	4 950	18 000	4 250	53 000	14 000	91 000	32 000
7 700	5 020	18 400	3 420	54 000	15 000	92 000	33 000
7 800	5 100	18 800	4 050	55 000	16 000	93 000	34 000
7 900	5 170	19 200	4 450	56 000	17 000	94 000	35 000
8 000	5 250	19 600	4 850	57 000	18 000	95 000	36 000
8 200	5 350	20 000	5 250	58 000	19 000	96 000	37 000
8 400	5 450	21 000	5 750	59 000	20 000	97 000	38 000
8 600	5 480	22 000	6 250	60 000	21 000	98 000	39 000
8 800	5 480	23 000	4 250	61 000	21 500	99 000	40 000
9 000	5 480	24 000	5 250	62 000	3 000	100 000	41 000
9 200	5 480						

Såsom framgår av tabell A varierar den erforderliga ackumulerade inkomst delen med täta växlingar. Gränserna för variationerna äro dock för beskattningsbara inkomster upp till 20 000 kronor ej alltför stora. För högre inkomster inverka de större avstånden i skatteskalen på så sätt, att den ackumulerade delen ibland uppgår till ett obetydligt belopp men ibland åter är avsevärt, trots att samma skattelindring, 100 kronor, hela tiden uppstår. Det kan vid första påseende verka stötande, att exempelvis en inkomsttagare på 60 000 kronor måste ha en ackumulerad inkomstdel på 20 400 kronor för att erhålla 100 kronor i skattelindring, medan vid en inkomst av 62 000 kronor det endast erfordras 2 400 kronor ackumulerad för motsvarande jämkning. Godtar man den nuvarande skatteskalen måste man emellertid även godtaga detta. Skatteskalans höjning med 5 % vid 60 000

kronor är orsaken till att det erfordras ett så ringa belopp för att jämkning skall ske. Därest den ackumulerade inkomsten i stället varit jämnt fördelad på de sex åren hade nämligen inkomsten i det sista fallet blivit 60 000 kronor per år, och någon skärpt beskattning icke ägt rum. De 2 000 kronor som överstiger 60 000 kronor äro sålunda tillfyllest för att en jämkning av skatten kan ske.

Vid bedömandet av tabellerna måste man ha klart för sig, att målet är att en inkomsttagare med en ackumulerad inkomstdel skall beskattas som om han haft denna inkomst utslagen på de olika åren. Att det sedan på grund av skatteskalans utformning erfordras mer eller mindre höga ackumulerade intäkter bör vara av underordnad betydelse. För en låg inkomsttagare kan det synas egendomligt, att en person med 62 000 kronor inkomst vid fördelning å 6 år endast skulle behöva 2 400 kronor ackumulerad inkomst för att få skatten jämkad, medan han själv kanske måste ha 4 000 kronor ackumulerad. Detta är emellertid endast följden av den skärpta beskattningen vid högre inkomster. I samband härmed kan det påpekas, att i de fall då det vid högre inkomster erfordras ett litet ackumulerat belopp för att jämkning skall äga rum, skattelindringen ingalunda stiger i takt med det ackumulerade beloppet. Vid exempelvis 62 000 kronors inkomst varav 22 000 kronor ackumulerad kunde man förledas att tro, att skattelindringen borde bli hög eftersom det endast erfordras 2 400 kronor ackumulerad inkomst för att ge upphov till 100 kronor jämkning. Vid 22 000 kronor ackumulerad inkomst blir emellertid *jämkningen fortfarande blott 100 kronor*. Det avgörande är nämligen huru stort belopp, som genom utsländet av den ackumulerade inkomsten på olika år, nedflyttas från ett högre »trappsteg» på skatteskalen till ett lägre. Detta belopp är 2 000 kronor i båda fallen. Vid 63 000 kronor inkomst erfordras som synes av tabellen 3 400 kronor ackumulerad inkomst för att ge upphov till 100 kronor jämkning. Fortfarande »nedflyttas» 2 000 kronor. Därest det ackumulerade beloppet stiger till 4 000 kronor uppnås visserligen en jämkning på 150 kronor, men därefter blir skattelindringen konstant 150 kronor till dess det kumulerade beloppet överstiger 23 000 kronor o. s. v.

Att fastställa gränserna för jämkning till själva skattelindringen torde vara den enda framkomliga vägen. De invändningar som kan resas mot det ackumulerade beloppets variation har behandlats ovan. Det har därvid framkommit att orsaken är den nuvarande skatteskalans utformning. Utgår man sålunda ifrån att *alla* skola komma i åtnjutande av jämkning, därest skattelindringen uppgår till 100 kronor, böra icke heller de ovan anmärkta förhållandena kullkasta förslaget. Den diskussion som eventuellt kommer att uppstå torde i övrigt komma att hänföra sig till gränsdragningen å 100 kronor för alla inkomstklasser. Skulle en ändring härvidlag bli aktuell, torde det vara mest lämpligt med en procentuell undre gräns.

Av de tre behandlade förslagen kunde de två första avfärdas såsom icke användbara. Det tredje synes vara enda framkomliga vägen trots att de koncisa bestämmelser om när jämkning skall ske, som kunde utformas vid de två första, icke kunna få motsvarande enkelhet och klarhet. Att i enlighet med tab. A och B konstruera tabeller, som utvisa den erforderliga ackumulerade inkomstdelen är endast möjligt, därest den ordinarie beskattningsbara inkomsten under samtliga berörda år antages vara lika.

Innehållsförteckning.

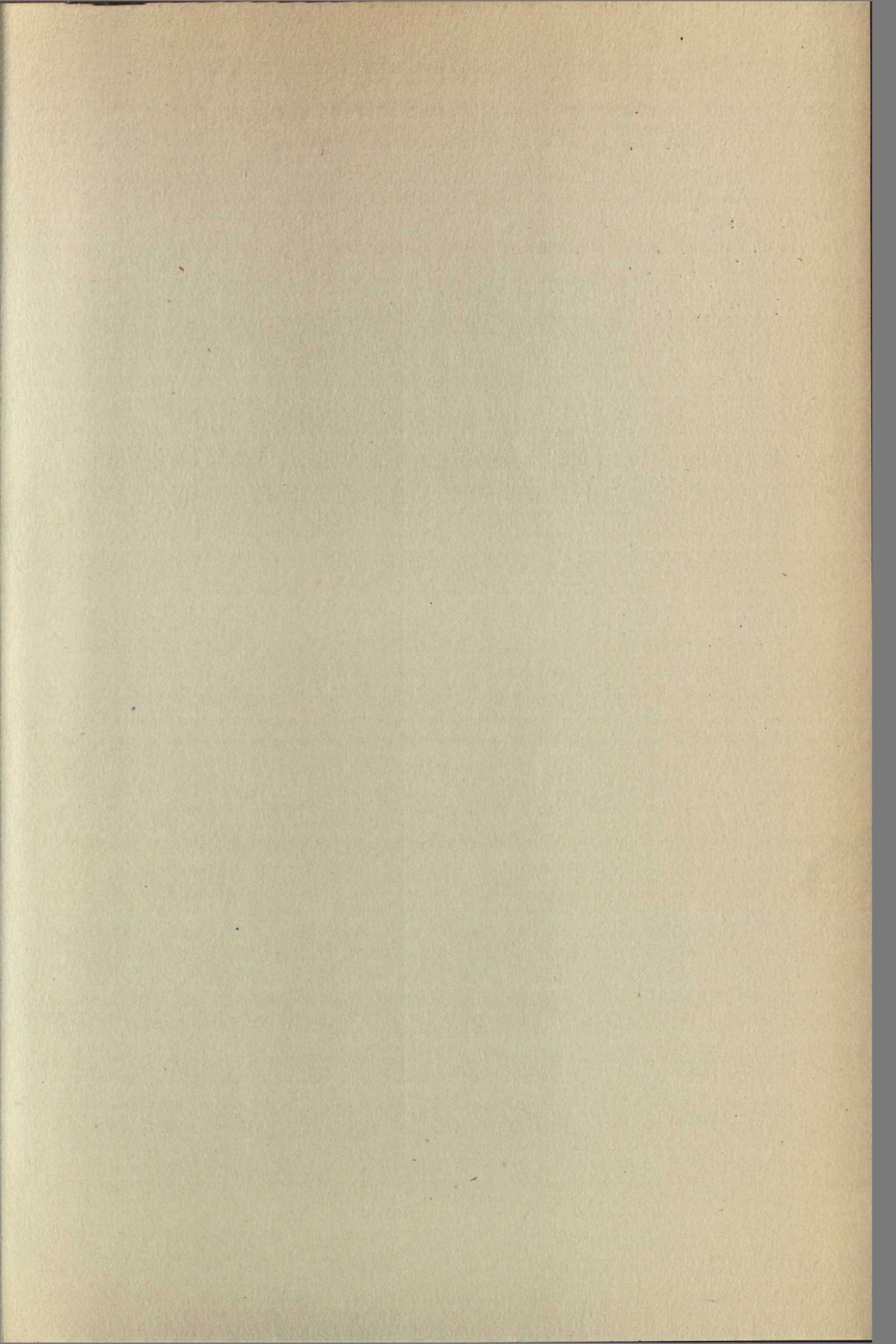
	Sid.
Skrivelse till Herr Statsrådet och Chefen för Kungl. Finansdepartementet	3
<i>Författningsförslag.</i>	
Kommunalskattelagen	5
Förordningen om statlig inkomstskatt	14
Taxeringsförordningen	15
Förordningen angående upphävande av förordningen den 23 maj 1947 om skattefrihet i vissa fall för realisationsvinst vid expropriation m. m.	15
Förordningen med särskilda bestämmelser för beräkning av skatt till staten å ackumulerad inkomst.	16
Avd. I.	
Beskattning av realisationsvinster, m. m.	20
Kap. 1. Historik	20
Kap. 2. Gällande rätt	44
A. Bestämmelserna om beskattning av realisationsvinst	44
B. Kort redogörelse för rättspraxis	45
Kap. 3. Inkomna yttranden rörande realisationsvinstbeskattningen.	52
Kap. 4. Kommitténs förslag till realisationsvinstbeskattning	60
Kap. 5. Realisationsvinst genom avyttring av vattenkraft	80
1. Redogörelse för tidigare förslag	80
2. Kommitténs förslag	92
Kap. 6. Beskattning av ersättning för värde av goodwills natur	95
1. Historik	95
2. Gällande rätt	101
3. Begreppet goodwill jämte kritik av gällande rätt	102
4. Kommitténs förslag	104
Kap. 7. Sammanfattning.	109
Avd. II.	
Beskattning av ackumulerad inkomst	111
Kap. 1. Historik	111
Kap. 2. Gällande rätt	121
Kap. 3. Kommitténs förslag	126

Avd. III.

Speciell motivering.....	148
Förslaget till ändringar i kommunalskattelagen	148
Förslaget till ändringar i förordningen om statlig inkomstskatt	152
Förslaget till ändringar i taxeringsförordningen	154
Förslaget till särskilda bestämmelser för beräkning av skatt till staten å ackumulerad inkomst.....	154

Bilagor.

Bilaga 1. Sammanställning av uppgifter angående realisationsvinster redovisade i till ledning vid taxeringen år 1947 avlämnade självdeklarationer..	158
Bilaga 2. PM angående beräkning av skatteintäkter genom realisationsvinstbeskattningen vid 1947 års taxering.....	160
Bilaga 3. PM angående beskattning av vissa ackumulerade inkomster	161



Statens offentliga utredningar 1949

Systematisk förteckning

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

Allmän lagstiftning. Rättsskipning. Fångvård.

Utredning med förslag om lösdrivarlagens upphävande m. m. [4]

Kriminalvård i frihet. Fångvårdsstyrelsens utredning ang. skyddsarbetets organisation m. m. [6]

Betänkande ang. förbättrad insyn i enskilda företags ekonomiska förhållanden. [8]

Statsförfattning. Allmän statsförvaltning.

Kommunalförvaltning.

Statens och kommunernas finansväsen.

1944 års allmänna skattekommitté. 3. Betänkande ang. beskattning av realisationsvinster, m. m. samt ackumulerade inkomster. [9]

Politi.

Nationalekonomi och socialpolitik.

Betänkande med förslag till indexreglering av folkpensionerna. [7]

Hälso- och sjukvård.

Allmänt näringsväsen.

Fast egendom. Jordbruk med binärningar.

Norrlandskommitténs principbetänkande. Första delen. Norrländska utvecklingslinjer. [1] Andra delen. Särskilda utredningar. [2] Tredje delen. Utlåtanden och förslag i vissa frågor. [3]

Vattenväsen. Skogsbruk. Bergsbruk.

Industri.

Handel och sjöfart.

Kommunikationsväsen.

Principer och metoder för kostnadsberäkningar vid statens järnvägar. [5]

Bank-, kredit- och penningväsen.

Försäkringsväsen.

Kyrkoväsen. Undervisningsväsen. Andlig odling i övrigt.

Försvarsväsen.

Utrikes ärenden. Internationell rätt.