



**National Library
of Sweden**

Denna bok digitaliserades på Kungl. biblioteket år 2012

STATENS OFFENTLIGA UTREDNINGAR 1923:69
FINANSDEPARTEMENTET



BETÄNKANDE
OM
INKOMST- OCH FÖRMÖGENHETSSKATT

I.

FÖRSLAG TILL FÖRORDNING
JÄMTE MOTIVERING

STOCKHOLM

1923

Statens offentliga utredningar 1923

Kronologisk förteckning

1. Betänkande med förslag angående magistraternas befriande i visst avseende från ansvar för kronopubbörden m. m. Norstedt. 57 s. **Fi**.
2. Förslag till lag om lösdrivares behandling m. fl. författningar. Del 5 av fattigvårdslagstiftningskommitténs betänkanden. Palmquist. xj, 423 s. **S**.
3. Spannmålsmarknadsakkunnigas betänkande. Norstedt. 41 s. **Jo**.
4. Betänkande med förslag till lag om församlingsstyrelse samt till bestämmelser om folkskoleärendenas överflyttning från den kyrkliga till den borgerliga kommunen m. m. Palmquist. vj, 304 s. **E**.
5. Skolkommisionens betänkande. 5. Organisatoriska och ekonomiska utredningar. Norstedt. 236 s. **E**.
6. Utredning angående vissa spörsmål rörande städernas domstolsväsen. Av N. Herlitz. Norstedt. 164 s. **Ju**.
7. Statens ställning till järnvägarna i olika främmande länder. Av A. Lilienberg. Tullberg. 411 s. **K**.
8. Folkomröstningskommitténs utredningar angående referendum i främmande länder. 4. Folkomröstningsinstitutet i Nordamerikas förenta stater. Av H. Tingsten. Tullberg. iv, 399 s. **Ju**.
9. Förslag till strafflag, allmänna delen, samt förslag till lag angående villkorlig frigivning jämte motiv. Marcus. xij, 534 s. **Ju**.
10. Folkomröstningskommitténs utredningar angående referendum i främmande länder. 3. Folkomröstningsinstitutet i den schweiziska demokratin, dess förutsättningar, former och funktioner. Av A. Brusewitz. Tullberg. 381 s. **Ju**.
11. Utredning rörande ombyggnad av Strömsholms kanal samt utsträckning av kanalen från Smedjebacken till Ludvika. Meddelande från Kungl. Kanal-kommisionen. Nr 5. Hæggeström. 133 s. 2 kart. **K**.
12. Betänkande och förslag angående det eklestastika arrendeavseendet. Beckman. xij, 239 s. **E**.
13. Vägkommisionens betänkanden. 4. Förslag till lag om enskilda vägar m. m. Marcus. 147 s. **K**.
14. Betänkande med förslag till avtal rörande Stockholms bangårdsfråga. Beckman. 46 s. 10 kart. **K**.
- 15—17. Försvarsrevisionens betänkande. 3. Betänkande och förslag rörande revision av Sveriges försvarsväsende. Del 1. Inledande avdelning, lantförsvaret. viij, 661 s. Del 2. Sjöförsvaret, sammanfattning av revisionens förslag, särskilda yttranden. (2), 741 s. Del 3. Bilagor. (2), 90, 33, 28, 19, 53, 85, 4, 30, 2, 48, 30, 36, 6 s. Beckman. F6.
18. Kommunalförfattningssakkunnigas betänkande 4 med förslag till lag om landsting m. m. Beckman. 235 s. **S**.
19. Betänkande angående decisiv folkomröstning, avgivet av folkomröstningskommittén. Tullberg. 40 s. **Ju**.
20. Folkomröstningskommitténs utredningar angående referendum i främmande länder. 5. Folkomröstningsinstitutet utanför Schweiz och Förenta staterna. Tullberg. 71 s. **Ju**.
21. Betänkande angående ordnandet av Stockholms förortsbanefråga. Blom. 126 s. 11 kart. **K**.
22. Betänkande och förslag i fråga om kvinnors tillträde till statstjänster. 3. Kvinns behörighet att innehava prästerlig och annan kyrklig tjänst. Marcus. 51 s. **Ju**.
23. Betänkande med förslag till lag om ändring i vissa delar av lagen den 25 maj 1894 angående jordfästning m. m. Norstedt. 56 s. **Ju**.
24. Kungl. Elektrifieringskommitténs meddelanden. 6. Utredning angående lämpliga distributionssystem för landsbygdselektrifiering. Beckman. viij, 192 s. **Jo**.
25. Inventering av odlingsjord längs Inlandsbanan från Ströms södra sockengräns till Storuman. Tullberg. 30 s. 2 kart. **Jo**.
26. 1921 års pensionskommitténs betänkande. 2. Betänkande angående avveckling av den stärbhus efter präst tillförsäkrade förmånen av tjänst- och nådar samt beredande i sammanhang därmed av förbättrad pensionering från prästerskapets änke- och pupillkassa. Tullberg. 100 s. **E**.
27. Underdånigt betänkande med förslag till lönereglering för befattningshavare i domsagorna m. m. Beckman. 85 s. **Ju**.
28. Underdånigt betänkande med förslag till förordning angående tillverkning av brännvin m. m. Blom. 67 s. **Fi**.
- 29—30. Den industriella demokratis problem. 1. Betänkande jämte förslag till lag om driftsnämnder. 240 s. 2. Den industriella demokratin i utlandet. 267 s. Tullberg. **S**.
31. Tull- och traktatkommitténs utredningar och betänkanden. 18. Den svenska mekaniska verkstadsindustriens utveckling intill krigsutbrottet. Av E. Linder. Tullberg. iv, 435 s. **Fi**.
32. Tull- och traktatkommitténs utredningar och betänkanden. 19. Sveriges bryggeriindustri. Av A. Lilienberg. Tullberg. iv, 40 s. **Fi**.
33. Tull- och traktatkommitténs utredningar och betänkanden. 20. Garveriindustriens produktionsförhållanden. Av W. Smith. Marcus. iv, 175 s. **Fi**.
34. Tull- och traktatkommitténs utredningar och betänkanden. 21. Kvalitetsfrågan hos det svenska vetet. Av H. Nilsson-Ehle. Marcus. 16 s. **Fi**.
35. Samorganisation av riksdagsbiblioteket och den centrala statsförvaltningen i bok- och biblioteksavseende. Av V. Gödel. Marcus. 54 s. **Fi**.
36. Betänkande och förslag rörande förvaring av förminkat tillräkneliga förbrytare jämte förslag till inrättning av farliga återfallsförbrytare. Lund, Berling. 116 s. **Ju**.
37. Tull- och traktatkommitténs utredningar och betänkanden. 22. Översiktstabeller angående den svenska industriens utveckling 1891—1920 jämte anmärkningar. Marcus. iv, 147 s. **Fi**.
38. Efterskrift till Om röstsammanräkning vid kommunala val enligt lagarna den 9 juni 1922. Av E. v. Heidenstam. Beckman. (s. 53—61.) **S**.
39. Om röstsammanräkning vid kommunala val enligt lagarna den 9 juni 1922. Av E. v. Heidenstam. Andra upplagan. Med efterskrift. Beckman. (4), 61 s. **S**.
40. Jordkommisionens betänkanden. 6. Om sociala arrendebestämmelser, avlösning av arrendejordbruk, förekommande av vanhävd, upphävande av fideikommiss i fast egendom, anskaffande av tomtmark till bostäder m. m. Marcus. 505 s. **Ju**.
41. Skolkommisionens betänkande. 6. Om rätt för elever, utexaminerade från statens högre lärarinneseminarium, att vinna inträde vid universitet och där avlägga examen samt om folkskollärares fortbildning i vetenskapligt avseende. Norstedt. 63 s. **E**.
42. Lagerhus- och kylhuskommitténs betänkande. 2. Lagerhusväsendet i Sverige och därmed sammanhängande förhållanden. Norstedt. viij, 300 s. **Jo**.
43. Förslag till tullstadga jämte motivering. Norstedt. (2), 134 s. **Fi**.
44. Tull- och traktatkommitténs utredningar och betänkanden. 23. De svenska järn- och metallmanufakturindustriernas utveckling med särskild hänsyn till förhållandena vid tiden närmast före världskrigets utbrott. Av G. Dellings. Tullberg. iv, 196 s. **Fi**.
45. Tull- och traktatkommitténs utredningar och betänkanden. 24. Undersökning angående jordegendomsvärdens utveckling i Sverige och vissa främmande länder. Av K. Amark. Marcus. iv, 93 s. **Fi**.
46. Sammandrag av yttranden över stadsplanlagsskommitténs betänkande med förslag till stadsplanlag och författningar som därmed hava samband samt bostadskommisionens betänkande med förslag till byggnadsstadga. Palmquist. 367 s. **Ju**.

Fortsättning å omslagets tredje sida.

STATENS OFFENTLIGA UTREDNINGAR 1923:69
FINANSDEPARTEMENTET



BETÄNKANDE
OM
INKOMST- OCH FÖRMÖGENHETSSKATT

I.

FÖRSLAG TILL FÖRORDNING
JÄMTE MOTIVERING

A.-B. HASSE W. TULLBERGS BOKTRYCKERI
STOCKHOLM 1923

ALFRED BERNHARDT & CO. BOKTRYCKERI
STOCKHOLM



BETÄNKANDE
OM
INKOMST- OCH FÖRMÖGENHETSSTAVIT
I
FÖRSLAG TILL FÖRORDNING
JÄMTE MOTIVERING

A. F. HANZEL & W. J. BERG-BOKTRYCKERI
STOCKHOLM 1927



Till Herr Statsrådet och Chefen för Kungl. Finansdepartementet.

Undertecknade, vilka den 27 april 1923 förordnats att slutföra de av inkomstskattesakkunniga påbörjade utredningarna, få härmed vördsamt överlämna, i två exemplar, förslag till förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt jämte speciell motivering till samma förslag samt två av undertecknad Waller gjorda specialutredningar, och få vi samtidigt meddela följande.

I förslaget hava icke intagits de till detsamma hörande tabeller I—VI, enär tabellerna I—IV äro desamma som de, vilka återfinnas i den nuvarande inkomstskatteförordningen, samt tabellerna V och VI finnas intagna i undertecknad Wallers specialutredning angående beräkning av juridiska personers inkomst m. m. Därest förslaget kommer att befordras till trycket, torde tabellerna böra införas i förslaget.

Det är vår avsikt att sedermera inkomma med allmän motivering till förslaget.

Förslaget har utarbetats på grundval av beslut, som fattats under gemensamma överläggningar med samtliga inkomstskattesakkunniga, men det slutliga redigerandet jämte utformandet av en del detaljbestämmelser har utförts av oss undertecknade. Beträffande en del bestämmelser, speciellt rörande den viktiga frågan om inkomstbegreppets avgränsning, hava de övriga sakkunniga, professorerna D. Davidson och Knut Wicksell, uttalat åsikter, som avvika från den, vilken kommit till uttryck i det framlagda förslaget. Vi antaga, att i samband med överlämnandet av den allmänna motiveringen skola kunna överlämnas särskilda yttranden från dessa sakkunniga ävensom av dem gjorda specialutredningar.

Stockholm den 7 juli 1923.

Otto V. Landén.

Harald Waller.

Till Herr Statsrådet och Chefen för Kungl. Finansdepartementet.

Enligt Kungl. Maj:ts bemyndigande tillkallade chefen för finansdepartementet den 28 juni 1918 särskilda sakkunniga att inom nämnda departement biträda vid viss revision av lagstiftningen rörande den direkta beskattningen till staten. Dessa s. k. 1918 års inkomstskattesakkunniga, som utgjordes av undertecknade Landén och Waller samt f. d. professorn Knut Wicksell, hava tid efter annan till departementschefen avgivit utredningar och förslag i frågor, som enligt givna direktiv överlämnats till deras övervägande. Då under revisionsarbetets fortgång fråga uppkom om verkställande genom de sakkunnigas försorg av en ingående utredning av vissa för inkomst- och förmögenhetsbeskattningen grundläggande spörsmål, avseende bland annat själva inkomstbegreppets utformning, förstärktes enligt Kungl. Maj:ts beslut den 25 september 1920 de sakkunniga med ytterligare en ledamot, och utsågs härtill f. d. professorn David Davidson.

Innan de sakkunnigas arbeten hunnit fortskrida så långt som önskligt hade varit, meddelades Kungl. Maj:ts beslut av den 24 november 1922 därom, att arbetena skulle vara slutförda senast den 30 april 1923. Med anledning härav måste den antagna utredningsplanen något omläggas och arbetet huvudsakligen koncentreras på utformandet av de författningsbestämmelser, som erfordrades för genomförandet av de ändringsförslag, vilka framkommit såsom resultat av de gemensamma överläggningarna. Förslag i sådant avseende förelåg i koncept, innan de sakkunniga i april månad åtskildes.

Emellertid hade på grund av Kungl. Maj:ts beslut den 27 april 1923 åt oss undertecknade uppdragits att slutföra de av de sakkunniga gemensamt påbörjade utredningarna och hava vi den 7 sistlidne juli till Herr Statsrådet överlämnat av oss slutredigerat förslag till förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt med därtill hörande anvisningar jämte speciell motivering och särskilda av undertecknad Waller verkställda utredningar i speciella frågor. För oss återstår numera endast att avgiva den allmänna motivering till författningsförslaget och de speciella utredningar och utlåtanden, som i vår skrivelse till Herr Statsrådet av nyssnämnda dag blivit antydda såsom då ännu beroende på åtgärder av

oss och de övriga sakkunniga, och få vi för avslutande av vårt uppdrag härjämte till Herr Statsrådet överlämna:

1) betänkande med allmän motivering till de sakkunnigas den 7 juli 1923 avgivna förslag till förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt ävensom särskilda yttranden av professorerna Davidson och Wicksell;

2) en av professor Wicksell utarbetad redogörelse för "Inkomstbegreppets historiska utveckling";

3) en av densamme utarbetad i Ekonomisk Tidskrift för år 1922 intagen uppsats om "Inkomstbegreppet i skattehänseende och därmed sammanhängande skattefrågor";

4) en av professor Davidson utarbetad, i samma årgång av tidskriften intagen uppsats "Beskattningsnormen vid inkomstskatten" samt uti 1923 års årgång av nämnda tidskrift intagna

5) "Några erinringar" av Wicksell och

6) "Replik till professor Wicksell" av Davidson.

Stockholm den 28 september 1923.

Otto V. Landén.

Harald Waller.

och om de öfriga sakkunniga och de vi för avslutande av vårt uppdrag
berättas till Högst Rättshuset.

1) Förskande med allmän utövning till de sakkunnigas den 7 juli
1898 värdige fördrag till förordning om faktiskt och föreningsförhållanden
samma särskilda grunderna av professorerna Davidsson och Wikström;

2) En av professor Wikström värdig utredning för "Inkomst-
grupps historiska utveckling";

3) En av professor Wikström värdig utredning för "Inkomst-
gruppen om "Inkomstgruppen i skatteförhållanden och skattens sam-
samfundets skattlag";

4) En av professor Davidsson värdig utredning om "Inkomst-
gruppen om "Inkomstgruppen som införelse"; samt till 1898
en utredning av nämnda fördrag till utgåva.

5) "Upplysning till professor Wikström av Davidsson.

Stockholm den 28 september 1898.

Hörsel Waller.

Otto V. Lindén.

Förslag

till

förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt.

1 kap.

Allmänna bestämmelser.

1 §.

För inkomst och förmögenhet erlägges till staten inkomst- och förmögenhetsskatt enligt bestämmelserna i denna förordning med därtill hörande anvisningar.

Denna skatt utgår på grund av taxering, som verkställes i den ordning och med ledning av de uppgifter, varom särskilt är stadgat.

2 §.

1 mom. Skattskyldigheten för inkomst avser med det undantag, som omförmäles i 19 § 2 mom., den inkomst, som åtnjutes under *beskattningsåret*. Med beskattningsår förstås det nästföregående kalenderåret eller, då räkenskapsår icke sammanfaller med kalenderår, det räkenskapsår, som gått till ända närmast före den 1 mars det år, då taxeringen sker (*taxeringsåret*).

2 mom. Skattskyldigheten för förmögenhet avser likaledes beskattningsåret.

(Se vidare anvisningarna.)

2 kap.

Om skyldighet att erlägga skatt för inkomst.

3 §.

1 mom. Skyldig att erlägga skatt för inkomst är:

a) svensk medborgare, som författningsenligt är eller bör vara i riket mantalsskriven:

för all inkomst, vare sig den förvärvats här eller utom riket;
 b) svensk medborgare, som icke är eller bör vara i riket mantalskriven:

för den inkomst, han härifrån åtnjutit;

c) utlänning:

för inkomst av här belägen fast egendom och av näring, som här bedrivits, för härifrån uppburen lön eller pension samt för utdelning å aktier i svenska aktiebolag, å lotter i svenska solidariska bankbolag och å insatser i svenska ekonomiska föreningar;

skolande utlänning, som författningsenligt är eller bör vara härstädes mantalsskriven, erlægga skatt jämväl för annan inkomst, som av honom här förvärvats eller härifrån åtnjutits, ävensom för inkomst, som, utifrån införd, av honom här använts.

2 mom. Skatt för inkomst erlägges vidare av:

a) svenska aktiebolag, solidariska bankbolag och sådana bolag, som enligt särskild författning äro skyldiga att avstå sin vinst, samfund, stiftelser, verk och inrättningar, ekonomiska föreningar och andra inländska juridiska personer, därunder inbegripna ägare av för gemensamt behov avsatta så kallade besparingsskogar, häradsallmänningar och andra likartade samfälligheter, som förvaltas självständigt för delägarnas gemensamma räkning:

för all inkomst, vare sig den förvärvats här eller utom riket; ävensom

b) utländska bolag: för inkomst av här belägen fast egendom och av näring, som av bolaget här bedrivits, samt för utdelning å aktier i svenska aktiebolag, å lotter i svenska solidariska bankbolag och å insatser i svenska ekonomiska föreningar.

(Se vidare anvisningarna.)

4 §.

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

(Se vidare anvisningarna.)

5 §.

1 mom. Från skatt för inkomst frikallas:

a) medlem av konungahuset:

för av staten anvisat anslag samt för inkomst av kapital;

b) olönad svensk konsul:

för annan inkomst än den, han härifrån åtnjutit;

c) främmande makts härvarande beskickning och konsulat tillhörande person jämte betjäning:

om han icke är svensk medborgare:

för annan inkomst än inkomst av här belägen fast egendom eller av näring, som han här bedrivit, samt härifrån uppburen lön eller pension; dock att person tillhörande olönat konsulat jämte betjäning icke är frikallad från utgörande av skatt för inkomst genom utdelning å aktier i svenska aktiebolag, å lotter i svenska solidariska bankbolag och å insatser i svenska ekonomiska föreningar;

om han är svensk medborgare:

för den inkomst, han åtnjutit av sin tjänst hos den främmande makten;

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

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

e) lappallmogen:

för inkomst av renskötsel.

2 mom. Följande juridiska personer erlægga icke skatt för inkomst:

a) staten;

b) landsting, kommuner och andra menigheter ävensom hushållningssällskap;

c) kyrkor, akademier, vetenskapliga samfund, allmänna undervisningsverk, sjukvårds- och barmhärtighetsinrättningar jämte andra fromma stiftelser ävensom stipendiefonder och pensionsanstalter;

d) allmänna hypoteksbanken, konungariket Sveriges stadshypotekskassa, allmänna hypotekskassan för Sveriges städer och hypoteksföreningar;

e) järnkontoret, så länge kontorets vinstmedel användas till allmänt nyttiga ändamål och kontoret icke lämnar utdelning åt sina delägare;

f) sparbanker, som avses i lagen den 29 juli 1892 och vilkas reservfond vid senaste bokslut icke uppgått till fem procent av insättarnas fordran; samt

g) nedannämnda skattskyldiga för sådan inkomst av fast egendom, som består i förmånen att för avsedda ändamål nyttja dem tillhöriga fastigheter av nedan angivna beskaffenhet, nämligen:

regementen, officers- och underofficerskårer i fråga om deras vid mötesplatser till begagnande under mötena uppförda byggnader;

nykterhetsföreningar i fråga om för deras verksamhet såsom sådana avsedda byggnader; samt

enskilda och samfund i fråga om kyrkobyggnader och bönehus.

Om grunderna för taxering av inkomst.

6 §.

Såsom inkomst enligt denna förordning taxeras skattskyldigs behållna inkomst (*nettoinkomsten*). Såsom nettoinkomst anses det belopp, varmed den skattskyldiges samfällda, icke i 8 § 2 mom. särskilt undantagna, årsintäkter i penningar eller penningars värde (*bruttointäkter*) av alla hans förvärvskällor, därunder inbegripna intäkterna genom de i 7 § 6:o) omförmälda tillfälliga vinster, överstigit det sammanlagda beloppet av dels utgifterna och omkostnaderna för intäkternas förvärvande och förvärvskällornas bevarande och bibehållande dels de allmänna avdrag, som avses i 10 § 3 mom.

Förmån av bostad ävensom vad skattskyldig för sin och sin familjs räkning direkt tillgodogjort sig från egen jordbruks- eller annan näring eller eljest av förnödenheter och varor, som han fört i handel eller tillverkat, skola följaktligen även räknas såsom intäkt.

(Se vidare anvisningarna.)

7 §.

Vid den inkomstberäkning, som för taxeringen äger rum, hänföras förvärvskälla och därur härflytande intäkter till någon av inkomstgrupperna *inkomst av fast egendom, inkomst av kapital, inkomst av arbetsanställning med mera, inkomst av rörelse eller yrke, inkomst av icke yrkesmässig verksamhet* eller *inkomst genom tillfälliga vinster*.

Sålunda hänföras till

1:o) *inkomst av fast egendom*:

följande av fastighetens ägare eller med ägare likställda innehavare eller av fastighetens brukare åtnjutna intäkter av här i riket belägen fast egendom:

- a) intäkter av jordbruk med dess binäringar;
- b) intäkter av skogsbruk;
- c) bostadsförmån, arrende, hyra, ersättning för till annan upplåten rättighet att i särskilt avseende utnyttja egendomen eller dess beståndsdelar, frälseränta, avgäld med mera dylikt;

2:o) *inkomst av kapital*:

- a) ränta å utlånade eller i räntebärande obligationer nedlagda eller hos penningförvaltande verk eller enskilda insatta penningar;
- b) utdelning å aktier, å lotter i solidariska bankbolag och å insatser i ekonomiska föreningar;

allt för så vitt ränta eller utdelning icke är att hänföra till intäkt, tillhörande annan inkomstgrupp;

c) kapital, som uppburits på grund av liv- eller kapitalförsäkring; livränta, dock endast i den mån livräntan ej anses utgöra amortering av kapital;

d) försäkringstagares vinstutdelning från försäkringsbolag, så framt utdelningen icke skett i form av tilläggsförsäkring;

e) vad som åtnjutits från fast egendom i utlandet;

3:o) *inkomst av arbetsanställning med mera:*

intäkter av arbetsanställning eller tjänst, pension och undantagsförmån ävensom periodiskt understöd eller annan därmed jämförlig intäkt, därest givaren enligt 9 eller 10 § är berättigad till avdrag för häremot svarande utbetalning;

4:o) *inkomst av rörelse eller yrke:*

intäkter av handel och näring och annan regelbunden självständig förvärvsverksamhet, för så vitt intäkterna icke äro att hänföra till inkomst av fast egendom;

5:o) *inkomst av icke yrkesmässig verksamhet:*

intäkter av tillfälliga uppdrag och självständig förvärvsverksamhet av tillfällig art;

6:o) *inkomst genom tillfälliga vinster:*

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*);

b) ersättning, som idkare av rörelse eller yrke erhållit vid överlåtelse av rörelsen eller yrket, vare sig för materiella tillgångar, utfästelse att ej utöva viss verksamhet, goodwill, rätt till firmanamn eller annat, därest överlåtelsen skett inom tio år efter förvärvet av rörelsen eller yrket;

c) intäkter genom restitution av utskylder, för vilka avdrag enligt 10 § 3 mom. åtnjutits vid tidigare års taxeringar;

d) lotterivinster.

(Se vidare anvisningarna.)

8 §.

1 mom. Vid inkomstberäkningen bortses från alla, enligt grunderna för denna förordning icke skattepliktiga intäkter, såsom:

vad som erhållits genom upplåning eller genom uppbyren återbetalning av utlånat eller i eget eller annans företag eller på annat sätt placerat kapital;

andel, som vid bodelning tillfallit make, ävensom vad som förvärvats genom giftorätt, arv eller testamente eller i hemföljd, morgongåva eller fördel av oskiftat bo eller genom gåva, därunder inbegripet periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk intäkt, därest givaren icke enligt 9 eller 10 § är berättigad till avdrag för motsvarande utbetalning;

vad som erhållits vid avyttring av skattskyldigs personliga lösegen-

dom eller eljest vid icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom, som förvärvats huvudsakligen i annat syfte än att avyttras med vinst;

ersättning, som erhållits på grund av försäkring å byggnader, inventarier i annan näring än jordbruk med binärningar eller skogsbruk, personlig lösegendom eller eljest annan egendom än varor och produkter i skattskyldigs näring;

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

till bolag eller andra juridiska personer influtna kapitalinsatser från delägare eller medlemmar, därunder inbegripna medlemsavgifter till föreningar, samt överhuvud taget alla intäkter, som influtit genom kapitalinbetalningar, för så vitt de icke kunna hänföras till sådana intäkter, som avses i 7 § 6:o).

2 mom. Följande enligt grunderna för denna förordning skattepliktiga intäkter undantagas från skatteplikt, nämligen:

vad som av staten anvisats till bestridande av de med erhållna tjänster eller uppdrag förenade särskilda kostnader, såsom:

ortstillägg samt förmån av fri bostad med uppvärmning och belysning för tjänstinnehavare vid rikets beskickningar och konsulat;

resekostnadsersättning;

å stat uppförd häst- och båtlega;

officerares lönetillägg för tjänstehästar;

anslag till skrivmaterialier, kontorshyra och andra expenser;

traktamente för förrättning å annat ställe än tjänstemans eller i förrättningen deltagande persons vanliga boningsort;

arvode eller traktamente för kommendering utom station;

fältavlöning under krigstid;

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

natura- och andra förmåner, som utgått till värnpliktig i och för värnpliktstjänstgöringen; underhåll, som lämnats fånge eller patient å hospital; fattigunderstöd; begravningshjälp med mera dylikt.

(Se vidare anvisningarna.)

9 §.

Till utgifter och omkostnader, som enligt 6 § skola gå i avräkning mot bruttointäkterna, hänföras bland annat:

a) i fråga om *inkomst av fast egendom*:

allt som är att hänföra till drift-, kontors- eller förvaltningskostnader för egendomen;

utgifter för anskaffning av levande eller döda inventarier till ersättande

av avyttrade, utrangerade eller genom olycksfall eller kreaturssjukdom förlorade;

arrende- eller hyresavgift för annan tillhörig fastighet, som använts i jordbruksnäring, varunder i denna paragraf jämväl inbegripas skogsbruk och binäringar till jordbruket;

amortering på grund av ålder och slitning av byggnader;

ränta å upplånat, i fastigheten nedlagt eller för dess drift använt kapital;

speciella för fast egendom eller jordbruksnäring utgående skatter eller avgifter till det allmänna;

sådan förlust i jordbruksnäring och vid uthyrning av fastighet, som ej är att hänföra till kapitalförlust;

undantagsförmån, frälserränta och annan av den fasta egendomen utgående avgäld;

b) i fråga om *inkomst av kapital*:

förvaltningskostnad;

ränta å gäld, som icke avdragits vid beräkning av nettointäkt av annan förvärvskälla;

speciella för intäkter av kapital utgående skatter och avgifter till det allmänna;

i fråga om kapital, som erhållits på grund av liv- eller kapitalförsäkring: premier och andra avgifter, som erlagts för försäkringen;

c) i fråga om *inkomst av arbetsanställning med mera*:

1) samtliga utgifter, vilka äro att anse såsom omkostnader för fullgörande av tjänst eller anställning, för så vitt icke för samma kostnader av staten anvisats särskilt anslag, som enligt 8 § ej skall räknas såsom skattepliktig intäkt, sålunda bland annat:

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

kostnad för arbetsbiträde, som den skattskyldige använt för fullgörande av tjänst eller anställning och som han själv avlönat, ävensom för pension, periodiskt understöd och därmed jämförliga periodiska utbetalningar samt andra kostnader för arbetsbiträde, som tidigare varit använt i och för fullgörande av tjänst eller anställning;

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

kostnad för resor i tjänst eller anställning;

amortering på grund av ålder och slitning av inventarier, avsedda för stadigvarande bruk i tjänsten eller anställningen;

kostnad för facklitteratur, instrument och dylikt i och för tjänst eller anställning;

2) avgifter till pensions-, änke- och pupill-, understöds- eller annan

sådan kassa, till vilken den skattskyldige på grund av sin tjänst eller anställning erlagt avgift;

d) i fråga om *inkomst av rörelse eller yrke*:

allt som är att hänföra till drift-, kontors- eller förvaltningskostnader i rörelsen eller yrket;

arrende- eller hyresavgift för annan tillhörig fastighet eller del därav, som arrenderats eller förhyrts för rörelsen eller yrket;

amortering i anledning av ålder och slitning av byggnader, inrättningar, maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier och dylikt, för så vitt kostnaderna för anskaffning av dylika inventarier icke fått avdragas såsom driftkostnad;

amortering i anledning av substansminskning vid tillgodogörande av vissa naturtillgångar, såsom gruvor, stenbrott och dylikt, ävensom på grund av minskning av återstående giltighetstid för patenträtter och andra tidsbegränsade rättigheter;

förlust vid utrangering av i driften använda maskiner och inventarier, så ock all annan förlust, som uppstått i rörelsen eller yrket och ej är att hänföra till kapitalförlust;

ränta å upplånat kapital, som nedlagts eller använts i rörelsen eller yrket;

kostnad för facklitteratur, instrument och dylikt i och för rörelsen eller yrket;

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

e) i fråga om *inkomst av icke yrkesmässig verksamhet*:

alla omkostnader och utgifter i och för verksamheten;

ränta å upplånade medel, som använts, och förlust, som uppkommit i och för inkomstförvärvet;

f) i fråga om *inkomst genom tillfälliga vinster*:

alla omkostnader och utgifter för vinstens erhållande och särskilt vid avyttring av egendom: alla utgifter för egendomens anskaffande, förbättrande och avyttring; kostnad för förvaltning av den avyttrade egendomen samt ränta å upplånade medel, som använts i och för vinstens erhållande, dock endast i den mån avdrag för dessa utgifter och omkostnader icke tidigare fått åtnjutas;

förlust vid icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom, som förvärvats i huvudsakligt syfte att avyttras med vinst (realisationsförlust), dock endast om avyttringen skett inom tio år efter förvärvet;

g) enligt följande bestämmelser *för särskilda fall*:

kostnad för nödigt biträde i hemmet, för det fall att gift kvinna av förvärvsverksamhet varit i avsevärd grad förhindrad att ägna sig åt hemmets skötsel, skolande avdraget ske från hennes inkomst av dylik verksamhet,

med iakttagande av att sammanlagda avdraget från olika inkomstkällor i intet fall må överstiga 200 kronor;

kostnad för resor till och från arbetsplatsen, därest denna varit belägen på sådant avstånd från den skattskyldiges bostad, att den skattskyldige skäligen kan anses hava behövt anlita särskilt fortskaffningsmedel;

återbetalning av förskottsvis uppuren intäkt, som tidigare beskattats såsom inkomst;

överpris och merkostnad, som under extraordinära konjunkturförhållanden den skattskyldige fått vidkännas för anskaffande av för stadigvarande bruk i jordbruks- eller annan yrkesmässigt utövad näring avsedda anläggningar, maskiner och andra driftsmedel av betydligare värde, i den mån avdrag för anskaffningskostnaden icke åtnjutits enligt bestämmelser i a) härovan;

vad beträffar de i 3 § 2 mom. a) omförmälda skattskyldiga: utdelning till delägarna i vissa fall enligt de i anvisningarna till denna paragraf meddelade närmare bestämmelser;

i fråga om inkomst, som förvärvats utom riket: alla å dylik inkomst belöpande skatter i utlandet.

(Se vidare anvisningarna.)

10 §.

1 mom. Såsom *särskild förvärvskälla* anses i fråga om

1:o) *fast egendom*: varje fastighet, fastighetsdel eller komplex av fastigheter, som i den skattskyldiges hand är att anse såsom en brukningsdel eller brukningsenhet;

2:o) *kapital*: all den skattskyldige tillhörig egendom, därav intäkten skall hänföras till inkomst av kapital;

3:o) *arbetsanställning med mera*:

a) varje av den skattskyldige innehavd varaktig tjänst eller arbetsanställning;

b) varje hans stadigvarande uppdrag;

c) alla hans arbetsanställningar av tillfällig art;

d) all honom tillkommande rätt till pension, undantagsförmån och periodiskt understöd av hit hänförlig art;

4:o) *rörelse eller yrke*: all av den skattskyldige utövad verksamhet av hit hänförlig art, dock att, där hans verksamhet omfattar flera företag av olika natur, varje företag anses såsom särskild förvärvskälla, därest icke de olika företagen med avseende å enhetlighet i verksamhetens art samt gemensamhet i driftsledning och driftskostnader böra betraktas såsom en enda förvärvskälla;

5:o) *icke yrkesmässig verksamhet*: all den förvärvsverksamhet av sådan art, som den skattskyldige utövat;

6:o) *tillfälliga vinster*: alla av den skattskyldige företagna transaktio-

ner och gjorda förvärv av sådan art, att intäkten därav skall hänföras till denna inkomstgrupp.

2 mom. Vid inkomstberäkningen fastställas i första hand för varje särskild förvärvskälla dels bruttointäkterna, dels de omkostnader och utgifter, som enligt 6 § skola gå i avräkning mot nämnda intäkter. Det belopp, varmed bruttointäkterna överstiga nämnda omkostnader och utgifter, utgör nettointäkten av förvärvskällan.

3 mom. Från summan av nettointäkterna från den skattskyldiges samtliga förvärvskällor må vidare följande avdrag (*allmänna avdrag*) äga rum, i den mån avdrag icke skett vid beräkning av nettointäkten från förvärvskälla, nämligen för:

alla under beskattningsåret erlagda utskylder;

periodiskt understöd eller annan därmed jämförlig periodisk utbetalning; dock att avdrag icke får ske för vad som utgivits för person, som tillhör den skattskyldiges hushåll, eller eljest utbetalats såsom bidrag till någons undervisning eller uppfostran;

underskott, som uppkommit vid inkomstberäkningen för viss förvärvskälla;

avgifter för den allmänna pensionsförsäkringen;

försäkringspremier och andra avgifter, som utbetalats för den skattskyldiges och i förekommande fall även den andre makens liv-, kapital-, livränte-, olycksfalls- eller sjukförsäkring, ävensom för pupillförsäkring, dock att avdrag, som nu nämnts, ej må överstiga sammanlagt 200 kronor och ej heller åtnjutas av annan än svensk medborgare, som författningsenligt är i riket mantalsskriven.

Vad härefter återstår, är den skattskyldiges nettoinkomst.

Svensk medborgare, som icke är i riket mantalsskriven, ävensom utlänning och utländskt bolag är berättigad till avdrag, varom i 9 § och 10 § 3 mom. sägs, endast om och i den mån avdraget hänför sig till inkomst, för vilken inkomst- och förmögenhetsskatt skall här erläggas av den skattskyldige, eller till verksamhet, som av honom här i riket utövats.

4 mom. För skattskyldig, som icke enligt lag varit pliktig föra handelsböcker, skall intäkt anses hava åtnjutits det år, under vilket den av den skattskyldige uppburits eller blivit för honom tillgänglig för lyftning, och skall utgift eller omkostnad avdragas för det år, varunder utgiften betalats eller omkostnaden ägt rum.

I fråga om skattskyldig, som enligt lag varit pliktig att föra handelsböcker, skall nettoinkomsten i alla i 3 kap. omnämnda avseenden beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, i den mån dessa icke stå i strid med grunderna för stadgandena i samma kapitel.

Utan hinder av vad ovan stadgats må utgift för överpris och merkost-

nad, varom i 9 § f) förmäles, fördelas till avdrag under loppet av flera år, i den mån sådant erfordras för avdragets åtnjutande till fullo.

(Se vidare anvisningarna.)

11 §.

Vid inkomstberäkningen må avdrag *icke* ske:

för skattskyldigs levnadskostnader och därtill hänförliga utgifter, härunder inbegripet vad den skattskyldige utgivit för person, som tillhör hans hushåll, samt vad han eljest utbetalat såsom bidrag till någons undervisning eller uppfostran;

för ränta å den skattskyldiges eget, i hans fasta egendom eller näring nedlagda kapital;

för vad som använts till fast egendoms förbättring, tillökning av inventarier och kapitalavbetalning å skuld;

värdet av den skattskyldiges eget arbete;

värdet av den andre makens eller hemmavarande barns under 16 år arbete i den skattskyldiges förvärvsverksamhet;

förlust, som är att hänföra till kapitalförlust.

(Se vidare anvisningarna.)

4 kap.

Om skyldighet att erlägga skatt för förmögenhet.

12 §.

Skyldiga att erlägga skatt för förmögenhet äro:

a) svenska medborgare, som författningsenligt äro eller böra vara i riket mantalsskrivna; samt

b) föreningar och samfund, vilkas medlemmar icke på grund av medlemskapet äga del i föreningens eller samfundets förmögenhet, ägare av för gemensamt behov avsatta s. k. besparingsskogar och andra likartade samfälligheter, som förvaltas självständigt för delägarnas gemensamma räkning, ävensom stiftelser, samtliga dock endast för såvitt de jämlikt 2 kap. äro skyldiga att erlägga skatt för inkomst:

för all den förmögenhet, de äga, vare sig här eller å utrikes ort;

c) svenska medborgare, som icke äro eller böra vara i riket mantalsskrivna, samt utlänningar och utländska bolag:

för förmögenhet, som är här i riket nedlagd.

Medlem av konungahuset är frikallad för utgörande av skatt för förmögenhet.

Olönad svensk konsul är skattskyldig allenast för förmögenhet, som är här i riket nedlagd.

(Se vidare anvisningarna.)

Om grunderna för uppskattning av förmögenhet.

13 §.

1 mom. Vid uppskattningen av förmögenhet skola såsom *tillgångar* upptagas:

1:o) fast egendom;

2:o) lös egendom, såsom

a) levande och döda inventarier;

b) gruvor, fartyg;

c) råämnen, varor och dylik lös egendom;

d) penningar, aktier, lotter i solidariska bankbolag, andelar i bolag, ekonomiska föreningar och rederier, fordringar, obligationer och andra värdepapper, återköpsvärdet av liv- och kapitalförsäkringar, ävensom smycken;

e) patent- och förlagsrätter;

f) rätt till skogsavverkning å annans mark samt rätt till stenbrott och dylikt eller därmed jämförlig rätt att i visst avseende tillgodogöra sig annans fasta egendom;

g) tomträtt ävensom besittningsrätt till fast egendom, där innehavaren ej enligt 15 § skall anses säsom ägare, så vida rättigheten är utan vederlag eller mot visst belopp en gång för alla upplåten för innehavarens livstid eller för tid, som icke kommer att utlöpa inom fem år efter nästföregående års utgång;

h) rätt till ränta, avkomst av fast egendom eller annan stadigvarande förmån, som icke avses i 2:o) g), såvida rättigheten är förhandenvärande och bestämd att tillgodonjutas för den berättigades livstid eller för tid, som icke kommer att utlöpa inom fem år efter nästföregående års utgång;

2 mom. Såsom *tillgångar* skola *icke* upptagas:

möbler, husgeråd och andra inre lösören, som äro avsedda för den skattskyldiges och hans familjs personliga bruk, samt förråd av livsmedel med mera, varom i anvisningarna närmare stadgas, och som icke är handelsvaror i den skattskyldiges näringsföretag eller tjänar till material vid hans yrkesutövning;

konstverk, bok-, konst- och därmed jämförliga samlingar, såframt ej ägaren med dem driver handel eller yrkesmässigt håller dem för allmänheten tillgängliga;

liv- eller kapitalförsäkring, därest sammanlagda försäkringsbeloppet för de den skattskyldige och i förekommande fall även andre maken tillhöriga liv- och kapitalförsäkringar icke överstiger 20 000 kronor;

smycken, därest deras sammanlagda värde icke överstiger 1 000 kronor;

rätt till undantagsförmåner ävensom till pension och annan förmån, vilken åtnjutes på grund av förutvarande tjänsteförhållande;

rätt till ränta, avkomst eller förmån, som är bestämd att tillgodonjutas för den berättigades livstid, där värdet av vad han årligen må i sådant avseende åtnjuta understiger 1 000 kronor;

rätt till förmögenhet, varav en annan för närvarande åtnjuter avkastningen antingen under sin livstid eller för tid, som icke kommer att utlöpa inom fem år efter nästföregående års utgång.

Fordringar upptagas utan tillägg av beskattningsårets räntor. Likaledes skall med avseende å aktier, banklotter och andelar i ekonomiska föreningar i värdet icke inräknas den beräknade utdelningen för beskattningsåret.

Vid årets slut inneliggande kassabehållning och bankfordringar, som hava sin grund i besparingar av det årets inkomst, skola icke inräknas i förmögenheten.

(Se vidare anvisningarna.)

14 §.

Såsom behållen förmögenhet (nettoförmögenhet) taxeras den skattskyldiges tillgångar, i den mån de överstiga hans skulder.

Till *skulder* hänföras även:

a) den skattskyldiges oguldna *utskylder*, härunder jämväl inbegripna de utskylder, som skola utgå på grund av taxering till inkomst- och förmögenhetsskatt, bevillning och kommunal progressivskatt, som ägt rum under beskattningsåret eller tidigare, ändock att nämnda utskylder ännu icke blivit i vederbörande uppbördsbok, debiterings- och uppbördslängd eller annan uppbördshandling den skattskyldige påförda; skolande, där grunderna för utskyldernas debitering ännu icke är bestämd, utskylderna beräknas efter senast fastställda debiteringsgrund;

b) kapitalvärdet av förpliktelse, vilken innefattar skyldighet att för tid, som är beroende av varaktigheten av en eller flera personers liv, eller för tid, som icke kommer att utlöpa inom fem år efter nästföregående års utgång, utgiva visst belopp i penningar eller varor eller annan förmån, vilken kan i penningar uppskattas.

Skattskyldig, som i 12 § c) sägs, har rätt till avdrag allenast för sådan skuld, som häftar vid hans här i riket nedlagda förmögenhet.

15 §.

I avseende på skyldighet att erlagga förmögenhetsskatt skall såsom *ägare* anses:

a) innehavare av fideikommisssegendom, av jordegendom, vilken besittes med stadgad åborätt eller är av allmän myndighet eller av stiftelse till

begagnande mot livstidsstādja upplåten, och av sådan ofri tomt, varifrån innehavaren ej må skiljas, så länge han erlågger tomtören eller utan att vederbörlig lösen gives;

b) efterlevande make, som på grund av inbördes testamente besitter förmögenhet, så ock den, som på grund av testamente eller annorledes är för sin livstid berättigad åtnjuta avkastningen av förmögenhet, vartill äganderätten tillagts hans bröstärvinge eller bröstärvinges avkomling.

16 §.

Till grund för uppskattningen av förmögenhet läggas förmögenhetsställningen vid beskattningsårets utgång och med iakttagande av här nedan meddelade närmare bestämmelser saluvärdet vid nämnda tidpunkt av de i förmögenheten ingående tillgångarna.

Fast egendom, frälseränta inbegripen, skall, där ej annorlunda stadgas i de vid denna förordning fogade särskilda anvisningar, upptagas till sitt taxeringsvärde under nästföregående år.

Fordran, som ej är förfallen och därå ränta ej skall beräknas för tiden före förfallodagen, uppskattas till det belopp, som efter en räntefot av fem för hundra om året utgör fordringens närvarande värde. Detta värde beräknas enligt den vid denna förordning fogade tabell I. Annan säker fordran upptages till det belopp, varå den lyder. Osäker fordran upptages till det belopp, varmed den kan beräknas inflyta. Värdelös fordran upptages icke.

Annan för evärdlig tid utgående ränta, avkomst eller förmån än frälseränta uppskattas till tjugu gånger det belopp, vartill den uppgått nästföregående år.

Kapitalvärdet av på livstid eller viss tid utgående ränta, avkomst eller förmån uppskattas efter det belopp, rättigheten motsvarat nästföregående år, och en räntefot av fem för hundra om året enligt de vid denna förordning fogade tabellerna II, III och IV.

Rättighet, som icke är bestämd att utgå under någons livstid, men ändå är av obestämd varaktighet, uppskattas till tio gånger det värde, rättigheten senast för helt år motsvarat, eller, om rättighetens innehavare uppnått en ålder av sjuttiofem år, till fem gånger samma värde.

Är rättighet beroende av varaktigheten av flera personers liv sålunda, att rättigheten upphör vid den först avlidnes frånfälle, bestämmas rättighetens kapitalvärde efter den äldstes levnadsålder. Fortfar däremot rättigheten oförändrad till den sist avlidnes frånfälle, beräknas värdet efter den yngstes ålder.

Kapitalvärdet av förpliktelse, därför avdrag enligt 14 § äger rum, bestämmas efter den grund, som gäller för uppskattningen av kapitalvärdet av motsvarande fordran eller rättighet.

(Se vidare anvisningarna.)

6 kap.

Om beräkning av inkomst- och förmögenhetsskatt.

17 §.

Nettoinkomsten och en sextiondedel av nettoförmögenheten utgöra tillsammans *taxerat belopp*. För den, som icke haft skattepliktig förmögenhet eller icke är skattskyldig för förmögenhet, utgör nettoinkomsten *taxerat belopp*. Det taxerade beloppet utföres i jämna tiotal kronor, så att överskjutande belopp, som icke uppgår till fullt tiotal kronor, bortfaller.

18 §.

1 mom. För annan skattskyldig än svensk medborgare, som är här i riket mantalsskriven, utgör det taxerade beloppet tillika *beskattningsbart belopp*, och inträder skatteplikt, när detta belopp uppgår till 100 kronor.

2 mom. För svensk medborgare, som är här i riket mantalsskriven, beräknas det *beskattningsbara beloppet* efter följande grunder:

a) med avseende å levnadskostnadernas höjd indelas samtliga orter i riket i tre *ortsgrupper*, av vilka *ortsgrupp I* omfattar orter med de billigaste och *ortsgrupp III* orter med de dyraste levnadskostnaderna. Denna indelning verkställs av socialstyrelsen enligt de närmare föreskrifter, Konungen äger meddela, och gäller för en tid av fem år i sänder.

b) för en var skattskyldig, som avses i detta moment, skall från det taxerade beloppet såsom skattefritt *ortsavdrag* avräknas ett belopp, som beräknas i visst förhållande till *ortsavdragets grundtal* och i övrigt enligt följande grunder:

Ortsavdragets grundtal utgör:

inom <i>ortsgrupp I</i>	600 kronor
” ” <i>II</i>	800 ”
” ” <i>III</i>	1 000 ”

Ortsavdraget utgör i procent av grundtalet i den ort, där den skattskyldige varit mantalsskriven:

- för äkta makar, som leva tillsammans, 150 %;
- för skattskyldigt, hos fader eller moder hemmavarande barn under 16 år 25 %;
- för skattskyldigt, hos fader eller moder hemmavarande barn, som uppnått 16 års ålder eller mera, ävensom för skattskyldig tjänare i husbondens hus och kost 50 %;
- för annan skattskyldig 100 %;
- i förekommande fall med det tillägg härtill, som föranledes av här nedan givna särskilda bestämmelser.

Har skattskyldig hemmavarande eller av honom helt eller delvis underhållet barn under 16 år, som ej haft inkomst eller förmögenhet till så stort belopp, att barnet självt är därför skattskyldigt, skall för varje sådant barn ortsavdraget för den skattskyldige ökas med 25 % av ortsavdragets grundtal.

Skattskyldig, som är ogift (varmed jämställes att skattskyldig är änka, änka eller frånskild) och har hemmavarande barn under 16 år, äger, därest han för hemmets skötsel haft husföreståndarinna, för denna tillgodonjuta ökning av ortsavdraget med 50 % av ortsavdragets grundtal.

c) I enskilda fall, då skattskyldigs skatteförmåga på grund av särskilda omständigheter (långvarig sjukdom, olyckshändelse, ålderdom, underhåll av andra närstående än barn under 16 år eller annan därmed jämförlig omständighet) är väsentligt nedsatt, må det enligt b) medgivna skattefria avdraget ökas med högst 100 % av ortsavdragets grundtal.

d) Den del av det taxerade beloppet, som överstiger summan av de enligt b) och c) härovan för den skattskyldige medgivna avdrag men icke dubbla summan av samma avdrag, upptages i det beskattningsbara beloppet till sitt halva belopp.

Den del av det taxerade beloppet, som överstiger dubbla summan av medgivna avdrag, ingår i sin helhet i det beskattningsbara beloppet.

Det beskattningsbara beloppet utföres i jämna tiotal kronor, så att överskjutande belopp, som icke uppgår till fullt tiotal kronor, bortfaller, och inträder skatteplikt, när det beskattningsbara beloppet uppgår till 10 kronor.

19 §.

1 mom. Inkomst- och förmögenhetsskatt utgår med viss procent av de enligt nedan angivna grunder uträknade *grundbelopp*.

a) För enskilda skattskyldiga, dödsbon, ekonomiska föreningar och utländska bolag utgör grundbeloppet:

för den del av det beskattningsbara beloppet, som icke överstiger 10 000 kronor, 3 %,

för den del av det beskattningsbara beloppet, som överstiger

10 000 kronor men icke	20 000 kronor,	4 %
20 000 " " "	40 000 " "	5 %
40 000 " " "	60 000 " "	6 %
60 000 " " "	100 000 " "	7 %
100 000 " " "	150 000 " "	8 %
150 000 " " "	200 000 " "	9 %
200 000 " " "	300 000 " "	10 %
300 000 " " "	400 000 " "	11 %
400 000 " " "	600 000 " "	12 %

600 000 kronor men icke	800 000 kronor,	13 %
800 000 " " "	1 000 000 "	14 %
1 000 000 "		15 %

dock att grundbeloppet icke må i något fall överstiga 12 % av det beskattningsbara beloppet.

b) För inländska aktiebolag och solidariska bankbolag utgör grundbeloppet (*A-skatt*):

När den taxerade inkomsten i förhållande till kapitalet	Skatt i % av den taxerade inkomsten
icke överstiger 4 %	1.50
överstiger 4 men icke 4 ¹ / ₄ %	1.60
» 4 ¹ / ₄ » » 4 ¹ / ₂ %	1.70
» 4 ¹ / ₂ » » 4 ³ / ₄ %	1.80
» 4 ³ / ₄ » » 5 %	1.90
» 5 » » 5 ¹ / ₃ %	2.00
» 5 ¹ / ₃ » » 5 ² / ₃ %	2.20
» 5 ² / ₃ » » 6 %	2.40
» 6 » » 6 ¹ / ₃ %	2.60
» 6 ¹ / ₃ » » 6 ² / ₃ %	2.80
» 6 ² / ₃ » » 7 %	3.0
» 7 » » 7 ¹ / ₃ %	3.20
» 7 ¹ / ₃ » » 7 ² / ₃ %	3.40
» 7 ² / ₃ » » 8 %	3.60
» 8 » » 8 ¹ / ₂ %	3.80
» 8 ¹ / ₂ » » 9 %	4.00
» 9 » » 9 ¹ / ₂ %	4.20
» 9 ¹ / ₂ » » 10 %	4.40
» 10 » » 10 ¹ / ₂ %	4.60
» 10 ¹ / ₂ » » 11 %	4.80
» 11 » » 11 ¹ / ₂ %	5.00
» 11 ¹ / ₂ » » 12 %	5.20
» 12 » » 12 ¹ / ₂ %	5.40
» 12 ¹ / ₂ » » 13 %	5.60
» 13 » » 13 ² / ₃ %	5.80
» 13 ² / ₃ » » 14 ¹ / ₃ %	6.00
» 14 ¹ / ₃ » » 15 %	6.20
» 15 » » 16 %	6.40
» 16 » » 17 %	6.60
» 17 » » 18 %	6.80
» 18 » » 19 %	7.00
» 19 » » 20 %	7.15
» 20 » » 21 %	7.30
» 21 » » 22 %	7.45
» 22 » » 23 %	7.60
» 23 » » 24 %	7.75
» 24 » » 25 ¹ / ₂ %	7.90
» 25 ¹ / ₂ » » 27 %	8.05
» 27 » » 28 ¹ / ₂ %	8.20
» 28 ¹ / ₂ » » 30 %	8.35
» 30 » » 32 %	8.50
» 32 » » 34 %	8.65
» 34 » » 36 %	8.80
» 36 » » 39 %	8.95
» 39 » » 42 %	9.10
» 42 » » 46 %	9.25

När den taxerade inkomsten i förhållande till kapitalet				Skatt i % av den taxerade inkomsten	
överstiger	46	men icke	50	%	9.40
»	50	»	55	%	9.55
»	55	»	60	%	9.70
»	60	»	65	%	9.85
»	65	»	70	%	10.00
»	70	»	75	%	10.15
»	75	»	80	%	10.30
»	80	»	85	%	10.45
»	85	»	90	%	10.60
»	90	»	95	%	10.75
»	95	»	100	%	10.90
»	100	»	105	%	11.00
»	105	»	110	%	11.10
»	110	»	115	%	11.20
»	115	»	120	%	11.30
»	120	»	125	%	11.40
»	125	»	130	%	11.50
»	130	»	135	%	11.60
»	135	»	140	%	11.70
»	140	»	145	%	11.80
»	145	»	150	%	11.90
»	150	%			12.00

varvid dock iakttages, att skattens grundbelopp icke i något fall må med mera än halva den överskjutande inkomsten överstiga det grundbelopp, som högst skolat påföras bolaget, därest dess inkomst hade varit allenast så stor, att bolaget varit att hänföra till närmast lägre skatteklass.

Till kapital, varom här är fråga, räknas såväl aktie- eller lottkapital som ock reservfonden. Aktie- eller lottkapitalet upptages till det belopp, som angivits i ingående balansräkningen för nästföregående år, eller, om aktie- eller lottkapitalet samma år undergått förändring, till medelstorleken därav under nämnda år. På samma sätt förfares vid beräkning av reservfonden.

c) För andra skattskyldiga än som avses i a) och b) utgör grundbeloppet 2 % av det beskattningsbara beloppet.

2 mom. Utöver den inkomstskatt, varom i 1 mom. b) är stadgat, skall av där omförmålt bolag erläggas inkomstskatt med viss procent av ett grundbelopp, vilket utgör två kronor för varje fullt hundratal kronor av den del av bolagets nästföregående år till beskattning enligt nyssnämnda moment taxerade inkomst, som icke i vanlig ordning utdelats till delägarna. (*B-skatt.*)

3 mom. I den mån enligt 2 mom. beskattade tillgångar i vanlig ordning utdelas, äger bolaget åtnjuta restitution med viss procent av ett grundbelopp, vilket utgör två kronor för varje fullt hundratal kronor av de till delägarna sålunda utdelade tillgångar, skoland därvid iakttagas, att sammanlagda beloppet av restituerade medel icke må uppgå till högre belopp

än de av bolaget enligt 2 mom. erlagda skattemedel. Restitution sker i den ordning, som är stadgad i fråga om restitution av kronoutskylder.

(Se vidare anvisningarna.)

20 §.

1 mom. För varje år bestämmes den för alla skattskyldiga enhetliga procent av de i 19 § 1 och 2 mom. omförmälda grundbeloppen, med vilken inkomst- och förmögenhetsskatt skall det året utgå.

2 mom. Vid restitution av skatt enligt 19 § 3 mom. tillämpas å där omförmälda grundbelopp det procenttal, som, på sätt nyss sagts, bestämts att gälla för det år, under vilket utdelning, som föranlett restitution, ägt rum.

21 §.

Till ledning vid uträknanDET av inkomst- och förmögenhetsskatt utfärdar Kungl. Maj:t erforderliga tabeller.

7 kap.

Om efterbeskattning.

22 §.

Har någon i uppgift eller upplysning, som avgivits till ledning vid taxering, lämnat oriktigt meddelande eller har uppgiftspliktig underlåtit avlämna uppgift eller infordrad upplysning, och har därav föranletts, att inkomst eller förmögenhet icke blivit taxerad eller blivit för lågt taxerad, skall, efter det sådant kommit till vederbörandes kännedom, särskild inkomst- och förmögenhetsskatt genom taxering påföras den skattskyldige till belopp, som genom berörda förfarande undandragits.

Efterbeskattning på grund av denna paragraf må icke ske senare än fem år efter det år, då inkomsten eller förmögenheten rätteligen bort taxeras. Har den skattskyldige avlidit, påföres skatten hans dödsbo; dock att sådan påföring icke må ske senare än ett år efter utgången av det kalenderår, under vilket bouppteckning blivit ingiven för registrering. Stärbhuset svarar icke för skatten med mera än tillgångarna i boet. Är boet skiftat, påföres bodelägare icke mera än vad av skatten belöper å hans lott och i intet fall mera än hans lott i boet utgör.

(Se vidare anvisningarna.)

8 kap.

Om beskattningsort m. m.

23 §.

1 mom. Enskild skattskyldig taxeras enligt denna förordning: å den ort, där han författningsenligt är eller bör vara mantalsskriven. Avliden persons inkomst och förmögenhet taxeras:

å den ort, där den avlidne senast författningsenligt varit eller bort vara mantalsskriven.

2 mom. Skattskyldig, som avses i 3 § 2 mom., taxeras enligt denna förordning:

å den ort, där vederbörande styrelse eller förvaltning har sitt säte eller där syssloman eller ombud är bosatt.

3 mom. I fall, då de här ovan givna reglerna icke äga tillämpning, sker taxeringen:

å den ort, där inkomsten huvudsakligen förvärvats eller, om taxeringen uteslutande avser förmögenhet, å den ort, där förmögenheten huvudsakligen varit nedlagd;

dock att utrikes boende, här i riket icke mantalsskriven skattskyldig, som åtnjutit lön från svenska statsverket, taxeras i Stockholms stad och Nikolai församling.

24 §.

1 mom. Har behållningen i boet efter avliden, här i riket mantalsskriven svensk medborgare ej överstigit 20 000 kronor och har den avlidne efterlämnat make, oförsörjda barn eller andra bodelägare, som vid hans fränfalle varit beroende av honom för sin försörjning, må dödsboet kunna befrias från skattskyldighet för sådan den avlidnes inkomst, som skolat tagas till beskattning under det år, han avlidit, eller under näst därpå följande år. Fråga om befrielse, som här avses, upptages beträffande inkomst, som skolat taxeras under dödsåret, av beskattningsnämnd för detta eller närmast påföljande år och beträffande inkomst, som skolat beskattas under året efter dödsåret, av beskattningsnämnd för detta år.

2 mom. För inkomst- och förmögenhetsskatt, som påföres för avliden persons inkomst och förmögenhet, svare stärbuset icke med mera än tillgångarna i boet. Är boet skiftat, svare bodelägare icke för mera än vad av skatten å hans lott belöper och i intet fall med mera än hans lott i boet utgör.

(Se vidare anvisningarna.)

25 §.

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

inkomst och förmögenhet, dock att i fall, där ena maken haft inkomst eller förmögenhet, däröver förvaltningen rättsligen tillkommer den andre maken, den senare skall taxeras härför. Har vid taxeringen avdrag, som i 10 § 3 mom. medgives, helt eller delvis ej kunnat utgå av den därtill närmast berättigade makens inkomst, må bristen avräknas å den andre makens inkomst.

Hava makar blivit särskilt taxerade, skall det beskattningsbara beloppet bestämmas efter båda makarnas taxerade belopp sammanräknade, varvid iakttages, att de enligt 18 § 2 mom. skattskyldig medgivna avdrag få åtnjutas allenast av makarna gemensamt, och skall skatt beräknas efter det sålunda bestämda beskattningsbara beloppet samt påföras vardera maken efter förhållandet mellan dennes taxerade belopp och summan av de för båda makarna taxerade beloppen.

Äkta makar, som leva åtskilda, skola i beskattningshänseende anses såsom av varandra oberoende skattskyldiga.

För hustru, som lever tillsammans med mannen, skall inkomst av arbetsanställning eller tjänst, av rörelse eller yrke samt av icke yrkesmässig verksamhet vid taxeringen medräknas allenast om och i den mån de sammanlagda nettointäkterna av de nämnda förvärvskällorna överstigit 25 % av ortsavdragets grundtal för den ort, varest hon varit mantalsskriven.

2 mom. Därest ett barns föräldrar båda leva men icke äro gifta med varandra eller, ehuru gifta med varandra, leva åtskilda, samt enligt bestämmelserna i 18 § 2 mom. båda föräldrarna skulle vara berättigade att erhålla förhöjning av ortsavdraget, skall endast modern eller, om barnet vistats hos fadern, endast denne erhålla dylik förhöjning.

3 mom. Skattskyldig taxeras för hemmavarande, vid beskattningsårets utgång omyndigt barns förmögenhet, så framt barnet icke självt skall taxeras till inkomst- och förmögenhetsskatt.

4 mom. Har under beskattningsåret förändring inträtt i förhållande, som inverkar på skattskyldigs rätt till avdrag enligt 18 § 2 mom. eller som föranleder tillämpning av bestämmelserna i 1 och 2 mom. i denna paragraf, skall det förhållande, som rått under större delen av beskattningsåret, vara för taxeringen bestämmande.

(Se vidare anvisningarna.)

26 §.

1 mom. Har skattskyldig avlidit, skall för det beskattningsår, då dödsfallet inträffade, oskift dödsbo efter honom taxeras såväl för inkomst, som den avlidne haft, som för intäkter, vilka efter dödsfallet ingått till dödsboet; och skall därvid för dödsboet tillämpas vad som enligt bestämmelserna i denna förordning skolat gälla för den avlidne. För inkomst, som tillflutit dödsbo efter avliden person senare än det år, under vilket döds-

fallet ägt rum, skall dödsbo efter svensk medborgare beskattas efter de bestämmelser, som gälla för här i riket mantalsskriven svensk medborgare, dock med det undantag att det taxerade beloppet skall tillika utgöra beskattningsbart belopp, samt dödsbo efter utlänning beskattas efter de regler, som skolat gälla för den avlidne.

2 mom. Såsom utländska bolag anses i denna förordning jämväl utländska försäkringsanstalter och föreningar ävensom andra här i riket icke hemmahörande juridiska personer.

(Se vidare anvisningarna.)

27 §.

För nedan angivna fall åligger det den, som verkställer utbetalning till svensk medborgare, som icke är här i riket mantalsskriven, utlänning eller utländskt bolag, att innehålla ett belopp, motsvarande tio procent av vad som skolat utbetalas, samt att till uppbördsmyndigheten i den ort, där den, som verkställt utbetalningen, skall taxeras till inkomst- och förmögenhetsskatt, inbetala det innehållna beloppet. Detta belopp skall användas till gäldande, i den mån det därtill förslår, av den inkomst- och förmögenhetsskatt, som kan komma att påföras den, till vilken utbetalningen skett, med rätt för denne att, om det innehållna beloppet överstiger skattens belopp, utbekomma det överskjutande beloppet i den ordning, som är stadgad i fråga om restitution av kronoutskylder.

Nu omfördäld skyldighet åligger

- a) aktiebolag, solidariskt bankbolag och ekonomisk förening: i fråga om utdelning, som sker i förhållande till insatsen;
- b) huvudredare: i fråga om vinst, som tillkommer någon såsom redare i svenskt fartyg;
- c) den, som förvärvat rätt att här i riket tillverka viss vara enligt särskilt förfaringsätt eller att försälja viss vara med användande av särskilt varumärke, därest gottgörelsen för rätten står i förhållande till den årliga tillverkningens eller försäljningens omfattning eller till den årliga vinstens belopp eller eljest utgår på sådant sätt, att rättighetens överlåtare blir ekonomiskt intresserad i näring, som för den överlåtna rättighetens utövande bedrives här i riket: i fråga om gottgörelse för rättighetens utövande.

Anvisningar

till 2 §.

Det är den under *beskattningsåret* åtnjutna inkomsten, som skall tagas till beskattning under närmast följande år, här benämnt *taxeringsåret*.

Under vilket år en inkomst skall anses hava åtnjutits, bedömes enligt de grunder, som angivas i 10 § (4 mom.) och de till nämnda paragraf hörande anvisningar.

Det kan understundom inträffa, att såsom beskattningsår får räknas en kortare eller längre tid än ett kalenderår. Om nämligen en person börjar eller slutar näringsverksamhet under loppet av ett år, som eljest är att anse såsom beskattningsår, kommer naturligtvis hans första eller sista räkenskap att omfatta allenast den tid av samma år, varunder han drivit näringen, och denna tidsperiod skall i sådant fall i alla avseenden likställas med beskattningsår. Om han omlägger sin räkenskap exempelvis från kalenderår till annan period, såsom från och med den 1 april ena året till och med den 31 mars det efterföljande året, uppkommer vid omläggningen en mellantid (1 januari—31 mars), som ej får lämnas oredovisad. Denna period måste då tilläggas det närmast föregående eller det närmast följande kalenderåret, beroende av huru omläggningen skett, och skall alltså i det nämnda fallet tiden från och med den 1 januari det ena året till och med den 31 mars det därpå följande året likställas med beskattningsår.

till 3 §.

I fråga om inkomstberäkningen för vissa av de i 2 mom. a) omförmälda skattskyldiga gällor, enligt vad närmare omförmäles i anvisningarna till 9 §, att, därest utdelning skett till delägarna eller medlemmarna, vad sålunda utdelats skall räknas såsom intäkt direkt för dessa och att på grund härav ett mot utdelningen svarande belopp får avdragas vid inkomstberäkningen.

till 4 §.

Delägare i vanligt handelsbolag, kommanditbolag, enkelt bolag och rederi beskattas för den del av bolagets eller rederiets vinst nästföre-

gående år, som på honom efter hans andel i bolaget eller rederiet eller enligt särskilt avtal belöper, huru vinsten än må hava av bolaget eller rederiet använts och oberoende av vad han må hava lyftat av bolagets eller rederiets under nämnda år eller tidigare förvärvade vinst.

till 6 §.

Skattepliktig intäkt enligt denna förordning är endast sådan intäkt, som härflutit från förvärvskälla i egentlig mening (fast egendom, kapital, arbetsanställning med mera, rörelse eller yrke och icke yrkesmässig verksamhet) ävensom intäkt genom sådana tillfälliga vinster, som i 7 § 6:o) angivas, och vilka intäkter i skattehänseende skola behandlas så, som om de härflutit ur en förvärvskälla.

till 7 §.

Skattepliktig intäkt hänföres allt efter sin natur till någon av de i 7 § angivna inkomstgrupperna.

I. Till *inkomst av fast egendom* hänföres följande av fastighetens ägare eller med ägare likställda innehavare eller av brukare åtnjutna intäkter av *här i riket* belägen fast egendom:

a) intäkter av *jordbruk med dess binäringar*, nämligen:

intäkt genom försäljning av produkter i näringen eller av till näringen hörande levande eller döda inventarier;

intäkt genom annan inkomstgivande användning av näringens alster, inventarier eller personal, såsom genom körslor, uthyrning av dragare, maskiner och dylikt;

värdet enligt ortens försäljningspris av vad den skattskyldige direkt tillgodogjort sig av näringens avkastning vare sig för förbrukning i sitt hushåll eller eljest för sin och sin familjs och sina personliga tjänares räkning eller för avlöning åt arbetspersonal, som icke tillhört hans hushåll, eller för förädling eller förbrukning i rörelse eller yrke, som av honom drivits, eller för utgörande av undantagsförmåner eller annan å egendomen vilande förpliktelse, som ålegat den skattskyldige i förhållande till någon, som icke tillhört hans hushåll;

intäkt genom avyttring av eller, vid annan användning, värdet enligt ortens försäljningspris av vissa fastighetens beståndsdelar, såsom sten, grus, lera och dylikt ävensom intäkt genom jakt och fiske å fastigheten;

b) intäkter av *skogsbruk*, nämligen:

intäkt genom avyttring av skogsprodukter, därunder inbegripna produkter av sådan förädlingsverksamhet, som är att hänföra till skogsbruk, eller genom upplåtelse av avverkningsrätt till skog eller genom avyttring av växande skog i samband med avyttring av fastigheten, där icke vinst å avyttring av fastigheten i sin helhet skall beskattas såsom inkomst genom tillfälliga vinster;

värdet enligt ortens försäljningspris av skogsprodukter, som den skattskyldige tillgodogjort sig för ny-, om- eller tillbyggnad av byggnader eller för sitt hushåll eller eljest för sin och sin familjs och sina personliga tjänares räkning (såsom vedbrand m. m.) eller för arbetspersonals behov eller i rörelse eller yrke, som av honom drivits;

c) intäkter av *annat slag än förut nämnts*, nämligen:

bostadsförmån å fastigheten, till sitt värde beräknad med ledning av i orten gällande hyrespris eller, i saknad av tillfälle till sådan jämförelse, efter annan grund, som taxeringsmännen finna tillämplig;

intäkt genom avyttring av eller, vid annan användning, värdet enligt ortens försäljningspris av beståndsdelar från annan fastighet;

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

arrende eller hyra för utarrenderad eller uthyrd fastighet, ävensom frälseränta, avgäld eller annan avgift, som utgjorts till fastigheten på grund av servitut, upplåtelse av lägenhet eller dylikt;

tionde eller ersättning därför, som uppburits på grund av patronatsrätt.

Vad som erhållits på grund av försäkring mot skada å fast egendomsprodukter, såsom växande gröda eller skog, förråd av inbärgad gröda eller avverkade skogsprodukter, ävensom av levande eller döda inventarier med mera sådant likställes med annan för sådana produkter eller inventarier, med mera, erhållen valuta. Ersättning på grund av försäkring mot utebliven inkomst av fast egendom räknas såsom skattepliktig intäkt.

Beträffande vad som är att hänföra till jordbruk, jordbrukets binäringar eller skogsbruk är stadgat i anvisningarna till kommunalskattelagen.

Till *bostad* hänföres vad den skattskyldige för sådant ändamål tillgodogjort sig för sin och sin familjs och sina personliga tjänares räkning, härunder inbegripet vad av honom använts för ändamål, som närmast avser egen bekvämlighet och trevnad, såsom gästrum, lusthus, badhus, stall, vagnsbod och bilgarage för personligt behov, jaktstuga med mera dylikt. Även hänföres hit förmånen av plantering och trädgårdsland såsom tillbehör till bostadslägenhet å annan fastighet, och skall såsom följd härav intäkt genom avyttring eller annat tillgodogörande av produkter från planteringen eller trädgårdslandet icke upptagas såsom inkomst. I fråga om kostnaden för planteringen eller trädgårdslandets underhåll och skötsel gäller, att densamma icke får avdragas såsom driftskostnad till högre belopp än som motsvarar den nettointäkt, som förmånen att innehava och åtnjuta avkastningen av planteringen och trädgårdslandet beräknats giva den skattskyldige. Är plantering eller trädgård å annan fastighet icke att anse såsom blott tillbehör

till bostadslägenhet, utan drives därå verklig trädgårdsskötsel, behandlas inkomsten av trädgårdsskötseln såsom inkomst av rörelse eller yrke och beräknas efter de för dylik inkomst gällande regler.

I den skattskyldiges inkomst av fast egendom inräknas icke hyresvärdet av lägenheter, som begagnas såsom bostad av den för fastighetens drift anställda arbetspersonalen, likasom å andra sidan avdrag för hyresvärdet icke får göras såsom för driftskostnad. Likaledes skall värdet av produkter och beståndsdelar från fastigheten, vilka användas för fastighetens fortsatta drift, såsom spannmål till utsäde eller förbrukning i näringen, foder, gödsel m. m. eller för reparation och underhåll av byggnader, stängsel och inventarier och dylikt, icke inräknas i inkomsten, likasom å andra sidan värdet av dylika produkter och beståndsdelar icke får avdragas såsom driftskostnad.

Därest den skattskyldige helt eller delvis använt fastighet i egen rörelse eller yrke, ingår hyresvärdet av fastigheten, i den mån den sålunda disponerats, i intäkten av rörelsen eller yrket och skall följaktligen icke upptagas såsom inkomst av fast egendom, likasom omkostnader och utgifter för sålunda använd fastighet icke få avdragas från inkomst av fast egendom.

Såsom likställd med ägare anses i denna paragraf: den som innehar fast egendom med fideikommissrätt eller eljest på grund av testamentariskt förordnande; den som innehar fast egendom med stadgad åborätt, med tomträtt eller med vattenfallsrätt; innehavare av s. k. ofri tomt i stad och den, som eljest innehar fast egendom med ständig eller ärftlig besittningsrätt; innehavare av skogsområde, som blivit av staten upplåtet till bergshanteringens understöd, till kanalbolag eller till stad eller annan menighet; innehavare av fast egendom, som är anslagen till boställe eller eljest på lön, samt av lägenhet, som är avsöndrad från annan egendom till besittning på viss tid eller på livtid.

Medlem av bostadsförening eller delägare i bostadsaktiebolag, vilken i sådan egenskap innehar bostadslägenhet i föreningen eller bolaget tillhörig fastighet, är likställd med ägare och i dennes ställe skattskyldig för den inkomst från fastigheten, som i form av bostadsförmån eller eljest efter vad här nedan sägs av honom åtnjutits.

För *bostadsförening*, varmed förstås sådan förening, vars verksamhet uteslutande eller huvudsakligen går ut på att bereda bostäder åt föreningens medlemmar, skall såsom intäkt av föreningen tillhörig fastighet upptagas hyra eller annan avgift för till annan än medlem uthyrd lägenhet i fastigheten, men däremot icke vare sig värdet av de bostads- eller andra förmåner i fastigheten, som enligt föreningsavtalet tillkommit medlemmarna, eller den hyra eller annan avgift, som medlemmarna erlagt till föreningen för förmånernas åtnjutande. Att å andra sidan för-

eningen icke är berättigad till avdrag för de utgifter och omkostnader för fastigheten, som kunna anses belöpa å sålunda till medlem upplåten lägenhet, stadgas i anvisningarna till 9 §.

För *medlem* anses förmånen att besitta den enligt föreningsavtalet honom tillkommande lägenheten icke såsom en utdelning från föreningen, utan såsom inkomst av fast egendom. Såsom hans skattepliktiga intäkter av fastigheten upptagas:

värdet av bostadsförmånen eller annan förmån, som tillkommit honom i fastigheten, oberoende av att han till föreningen kan hava erlagt hyra eller annan avgift för sagda förmån;

den vinstutdelning från föreningen, som tillkommit medlemmen, vare sig utdelningen skett i förhållande till gjord insats eller icke.

Angående medlems rätt till avdrag för omkostnader för fastigheten stadgas i anvisningarna till 9 §.

I avseende, varom här är fråga, likställes med bostadsförening sådant aktiebolag (bostadsaktiebolag), vars verksamhet uteslutande eller huvudsakligen går ut på att bereda bostäder åt bolagets delägare, och med bostadsförenings medlemmar delägarna i dylikt bolag.

II. Till *inkomst av kapital* hänföras de i 7 § 2:o) omförmälda intäkter endast om och i den mån de icke enligt särskilda bestämmelser, varom här nedan närmare sägs, skola hänföras till annan inkomstgrupp.

1. Har aktie, banklott eller andel under nästföregående år bytt ägare, upptages utdelningen *såsom inkomst av kapital* för den, som varit ägare av den till aktien, banklotten eller andelen hörande kupongen eller eljest berättigad att lyfta utdelningen vid den tidpunkt, då denna blev tillgänglig för lyftning.

Såsom utdelning å aktier i aktiebolag, lotter i solidariska bankbolag och insatser i ekonomiska föreningar anses vad som i vanlig ordning utdelats, men däremot icke vad som t. ex. i sammanhang med vederbörande bolags eller förenings upplösning utbetalats till delägare såsom hans andel i bolagets eller föreningens kapitaltillgångar.

2. För den, som driver bankrörelse, annan penning- eller lånerörelse, försäkringsrörelse eller handel med värdehandlingar, är utdelning å aktier, banklotter och insatser i ekonomiska föreningar att anse icke såsom inkomst av kapital utan såsom inkomst av rörelse eller yrke. Huruvida ränteinkomst för den, som driver rörelse eller yrke, är att anse såsom inkomst av kapital eller såsom inkomst av rörelsen eller yrket, bedömes med hänsyn till, huruvida det kapital, varifrån ränteinkomsten härflutit, varit nedlagt i verksamheten eller ej.

Under beskattningsåret uppbyren utdelning resp. ränta å aktie, banklott, insats eller obligation, som avyttrats under sådana förhållanden, att intäkten genom avyttringen skall hänföras till inkomst genom till-

fälliga vinster (7 § 6:o a), skall hänföras till nämnda inkomstgrupp och icke till inkomst av kapital.

Sådan utdelning från aktiebolag, solidariskt bankbolag eller ekonomisk förening, som icke utgår i förhållande till delägarens eller medlemmens insats eller hans efter annan grund beräknade andel i bolaget eller föreningen, ävensom utdelning från bostadsaktiebolag, bostadsförening och annan i 3 § 2 mom. a) omfördäld skattskyldig än nyss är nämnd, är icke att hänföra till inkomst av kapital. Dylik utdelning skall, där den är att anse såsom skattepliktig intäkt och icke blott innebär en minskning i levnadskostnader, hänföras till den inkomstgrupp, vartill den enligt sin natur hör. Sålunda hänföras exempelvis till inkomst av fast egendom delägares i häradsallmänning utdelning från allmänningen och medlems av bostadsförening utdelning från föreningen, samt till inkomst av jordbruk resp. av rörelse eller yrke näringsidkares utdelning från ekonomisk förening, i vilken han varit medlem, i form av pristillägg å varor, som han sålt till föreningen, eller i form av rabatt å varor, som han för sin näring inköpt av föreningen.

III. Till inkomst av arbetsanställning med mera hänföras:

intäkt och förmån av allmän eller enskild tjänst och särskilt tjänsteuppdrag, av stadigvarande eller tillfällig arbetsanställning och av stadigvarande uppdrag, härunder inbegripna intäkter genom nödhjälpsarbete;

intäkt dels på grund av försäkring mot utebliven inkomst av arbetsanställning eller tjänst, dels genom understöd från kassa, till vilken den skattskyldige på grund av tjänst eller anställning erlagt avgift, dels genom arbetslöshetsunderstöd, som eljest erhållits;

intäkter av pension och undantagsförmån ävensom periodiskt understöd eller annan därmed jämförlig intäkt, därest givaren enligt 9 eller 10 § är berättigad till avdrag för häremot svarande utbetalning.

Med pension avses sådan pension, som uppbares på grund av ett förutvarande tjänsteförhållande, från pensions- eller änke- och pupillkassa, som avses i 9 § c) 2), eller på grund av lagen om allmän pensionsförsäkring. Vad som eljest uppbares under benämningen pension är allt efter omständigheterna att behandla antingen såsom livränta eller såsom periodiskt understöd.

Värdet av bostadsförmån, som tjänsteinnehavare åtnjuter å fast egendom, som är honom anslagen till boställe eller eljest på lön, upptages enligt I här ovan såsom inkomst av fast egendom. I andra fall skall värdet av bostadsförmån, som skattskyldig åtnjuter på grund av förhandenvarande eller tidigare anställning, hänföras till inkomst av arbetsanställning med mera. Värdet beräknas enligt de i I angivna grunderna, dock med iakttagande av

att från värdet avräknas den ersättning, som den skattskyldige kan hava utgivit för bostadsförmånen; samt

att, där den till den skattskyldige upplåtna bostaden med hänsyn till den skattskyldige åliggande representationsskyldighet eller av annan anledning är större eller dyrbarare, än som eljest varit behöfligt för en person i hans ställning, samt den skattskyldige på grund av sin anställning varit pliktig att bo i den upplåtna bostaden, bostadsförmånens värde icke må beräknas högre än hyresvärdet av en för hans behov fullt tillräcklig bostad, som han kunnat annorledes förskaffa sig.

Lön och annan förmån, som utgår i spannmål eller persedlar uppskattas till sitt värde i penningar efter ortens medelpris.

Till beskattningsbar intäkt av arbetsanställning eller tjänst räknas jämväl beklädnadsförmån eller ersättning därför samt premie till beställningshavare vid armén och marinen, som i tjänsten iakttagit ekonomiskt gynnsam hushållning med materialier och förbrukningsartiklar, ävensom vissa tjänstemän tillkommande åklagarandel eller beslagsprovision och andra extra inkomster av anställningen eller tjänsten. Felräkningspenningar äro att anse såsom intäkt i tjänsten, men å andra sidan får avdrag ske för genom felräkning liden förlust, även om denna överstiger det såsom felräkningspenningar uppburna beloppet.

IV. Till *inkomst av rörelse eller yrke* hänföras:

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

Har någon mot gottgörelse till annan överlåtitt rätt (licens) att här i riket tillverka viss vara enligt särskilt förfaringssätt eller att försälja viss vara med användande av särskilt varumärke och står gottgörelsen för sagda överlåtelse i visst förhållande till den årliga tillverkningens eller försäljningens omfattning eller till den årliga vinstens belopp eller utgår gottgörelsen eljest på sådant sätt, att överlåtaren blir ekonomiskt intresserad i näring, som för den överlåttna rättighetens utövande här i riket bedrives, skall överlåtarens inkomst på grund av sådan överlåtelse

i beskattningsavseende anses såsom inkomst av rörelse eller yrke, som överlåtaren härstädes bedrivit.

Har innehavare av rörelse eller yrke upplåtit driften därav till annan mot årligt arrende eller annan periodiskt utgående ersättning, skall även sådan ersättning för mottagaren anses såsom en till inkomst av rörelse eller yrke hänförlig intäkt.

Därest inkomst av ett näringsföretag på grund av särskilda av näringsidkaren vidtagna åtgärder blivit lägre än den eljest skolat bliva och inkomsten i stället tillförts någon, *som icke är här i riket skattskyldig för inkomsten*, skall inkomsten av företaget beräknas till det belopp, vartill den kan antagas hava uppgått, därest sådana åtgärder icke vidtagits. Såsom åtgärd av här avsedd art är t. ex. att beakta, att en näringsidkare på grund av sina förbindelser med någon, som är ekonomiskt intresserad i hans näringsföretag eller kan öva inflytande på företagens ledning och som icke är här i riket skattskyldig för inkomst, som han på grund av sina berörda förbindelser med företaget kan hava berett sig, till denne försålt varor till lägre pris eller av honom köpt varor till högre pris än de i allmänhet gällande. Det ligger i sakens natur, att en justering av inkomstberäkningen av här antydd anledning icke bör ifrågakomma, därest icke genom åtgärden från beskattning här i riket undandragits intäkter till mera avsevärt belopp.

För försäkringsrörelse, som drivits av utländsk försäkringsanstalt, skall såsom inkomst här i riket upptagas så stor del av anstaltens hela inkomst, som belöper å anstaltens premieintäkter härstädes i förhållande till anstaltens premieintäkter i deras helhet.

Ränteintäkter ävensom utdelningar å aktier, banklotter och insatser i ekonomiska föreningar räknas såsom intäkt i rörelse eller yrke under de i II här ovan angivna förutsättningarna.

Till intäkt av rörelse eller yrke hänföres även anskaffningsvärdet eller, om detta är högre än gällande saluvärde, sistnämnda värde av i rörelsen eller yrket tillverkade eller saluhållna varor eller produkter, som förbrukats vare sig i rörelse- eller yrkesidkarens hushåll eller eljest för rörelse- eller yrkesidkarens, hans familjs eller personliga tjänares räkning, eller ock för avlöning åt personal, som icke tillhört rörelse- eller yrkesidkarens hushåll, så ock av annan förmån av rörelsen eller yrket, som kan uppskattas i penningar och som kommit rörelse- eller yrkesidkaren tillgodo.

Ersättning på grund av försäkring av varor eller produkter i rörelse eller yrke är att jämställa med annan för sådana varor eller produkter erhållen valuta. Ersättning på grund av försäkring mot utebliven inkomst i rörelse eller yrke räknas såsom intäkt i rörelsen eller yrket.

Till inkomst av rörelse eller yrke hänföras blott intäkter av sådan be-

skaffenhet, att de normalt äro att räkna med och ingå såsom ett led i den förvärvsverksamhet, varom fråga är. Hit hör bland annat även vad som erhållits i likvid för avskrivna fordringar eller genom restitution av speciella, för rörelsen eller yrket utgående skatter till det allmänna, i den mån avdrag härför åtnjutits vid inkomstberäkningen för något tidigare år. Däremot räknas icke hit sådan intäkt, som till den skattskyldige kan inflyta vid sidan av rörelsen eller yrket eller eljest utanför vad som normalt är att anse såsom driftsinkomst, såsom exempelvis vid avyttring av personlig lösegendom, vid realisation (alltså utan samband med utrangering) av tillgångar till stadigvarande bruk i rörelsen eller vid överlåtelse av rörelse eller yrke med därtill hörande tillgångar i varor, produkter och inventarier med mera sådant. Dylig intäkt beskattas såsom inkomst endast under de i 7 § 6:o) angivna förutsättningarna.

Exempel. För ett bolag, som har till ändamål att driva handel med fastigheter, upptages såsom intäkt av rörelsen vad som inflyter vid försäljning av någon dess fastighet, varemot, om ett industribolag avyttrar någon för bolagets industriella verksamhet avsedd fastighet, vad därigenom inflyter skall upptagas icke såsom intäkt av rörelsen, men väl i förekommande fall såsom intäkt genom realisationsvinst. Om ett rederi har till uppgift icke blott att driva rederirörelse i egentlig mening utan därjämte att yrkesmässigt köpa och sälja, med andra ord driva handel med fartyg, skall vad som inflyter genom avyttring av fartyg hänföras till inkomst av rörelse eller yrke. Om ägaren av ett skeppsvarv, i avbidan på därstädes byggda fartygs försäljning, för egen räkning driver sjöfart med samma fartyg, skall likaledes intäkt genom avyttring av sådant fartyg hänföras till inkomst av rörelse eller yrke. Har däremot ett rederi icke till uppgift att vid sidan av sin rederirörelse driva handel med fartyg och driver det icke heller sådan handelsrörelse, skall vad som inflyter vid avyttring av något rederiets fartyg icke hänföras till inkomst av rörelse eller yrke, därest fartyget icke utrangerats såsom utslitet eller föråldrat. Eventuell vinst vid sådan avyttring kan under därför givna förutsättningar beskattas såsom inkomst genom tillfälliga vinster. Enbart den omständigheten, att försäljning av fartyg icke sällan förekommer inom ett rederiföretags rörelse, får ej anses såsom tillräcklig anledning att antaga, att rederiet driver handel med fartyg.

V. Till inkomst av icke yrkesmässig verksamhet hänföras:

intäkter av *tillfälliga* uppdrag, såsom uppdrag att förrätta bouppteckning, arvsskifte, auktion, besiktning, värdering, skogsräkning, med mera sådant, samt av *tillfällig* verksamhet såsom skriftställare, förvaltare av dödsbo eller konkursbo, ekonomisk eller juridisk rådgivare och annat sådant, allt under förusättning att verksamheten ej är att hänföra till arbetsanställning med mera eller rörelse eller yrke.

VI. Till *inkomst genom tillfälliga vinster* hänföres endast de i 7 § 6:o) omförmälda intäkter.

1. Vinst å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom (realisationsvinst) beskattas icke, när förvärvet av den avyttrade egendomen skett i och för kapitalplacering, utan blott när förvärvet skett i spekulationssyfte, d. v. s. huvudsakligen i avsikt att sedermera avyttra egendomen med vinst. Beskattning av dylik vinst kan ifrågakomma oavsett sättet för förvärvet eller avyttringen. Egendom, som förvärvats genom bodelning, giftorätt, arv, testamente eller gåva eller i hemföljd, morgongåva eller fördel av oskiftat bo, kan emellertid i regel icke anses hava förvärvats i spekulationssyfte, ehuru detta undantagsvis kan vara fallet i fråga om egendom, som erhållits genom bodelning, giftorätt eller arv, t. ex. om en av flera arvingar vid arvskifte utvalt viss arvslott, bestående av en boets fastighet eller vissa värdepapper, icke i avsikt att behålla denna egendom utan uppenbarligen i syfte att sedermera avyttra densamma till högre pris än det vid arvsskiftet beräknade. I fråga om andra förvärv än nu nämnts skall vid bedömandet av frågan, huruvida spekulationssyfte förelegat eller icke, gälla följande. Egendom, som förvärvats mindre än två år före avyttringen, skall anses vara förvärvad i spekulationssyfte, där ej av omständigheterna framgår, att spekulationssyfte icke förelegat. Förvärv, som skett två år eller mera före avyttringen, anses icke hava skett i spekulationssyfte, där ej av omständigheterna framgår, att spekulationssyfte verkligen förelegat. Har mer än tio år förflutit mellan förvärvet och avyttringen, är vinsten icke skattepliktig, även om spekulationssyfte förelegat.

Bland omständigheter, som böra beaktas vid avgörande av frågan, huruvida spekulationssyfte förelegat, märkas 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 har för vana att bedriva affärer av ifrågavarande art och dylikt.

Har icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom skett med förlust, och har den avyttrade egendomen förvärvats i spekulationssyfte, får förlusten (realisationsförlust) enligt 9 § f) avdragas vid inkomstberäkningen. Prövningen av, huruvida spekulationssyfte förelegat, skall ske efter samma grunder som gälla för bedömandet av, huruvida vinst på icke yrkesmässig avyttring är att anse såsom realisationsvinst, d. v. s. realisationsförlust anses föreligga, i det fall då, därest avyttringen i stället skett med vinst, vinsten skulle hava utgjort skattepliktig realisationsvinst. Om egendomen förvärvats mindre än två år före avyttringen, måste alltså den skattskyldiges uppgift, att spekulationssyfte förelegat, av taxeringsmyndigheterna godtagas, därest icke särskilda omständig-

heter tyda på, att förvärvet huvudsakligen skett i och för kapitalplacering. Har egendomen åter förvärvats mer än två år före avyttringen, anses förvärvet icke hava skett i spekulationssyfte, därest icke av omständigheterna framgår, att spekulationssyfte förelegat. Vid bedömandet härav skall hänsyn tagas särskilt till den omständigheten, att den skattskyldige till äventyrs samtidigt eller tidigare beskattats för realisationsvinst. Realisationsförlust får avdragas från övriga intäkter, tillhörande inkomstgruppen inkomst genom tillfälliga vinster, eventuellt enligt 10 § 3 mom. såsom underskott från summan av den skattskyldiges nettointäkter. Hava mer än tio år förflutit mellan förvärvet och avyttringen, får uppkommen förlust icke avdragas vid inkomstberäkningen; dylik förlust anses alltid utgöra kapitalförlust.

Till denna förvärvskälla räknas jämväl avkastning, som under beskattningsåret åtnjutits från den avyttrade egendomen, därest avkastningen icke är att hänföra till inkomst av fast egendom eller till inkomst av rörelse eller yrke.

Till realisationsvinst hänföres givetvis icke rörelseidkares intäkt genom sådan utförsäljning (s. k. realisation till underpris) av varor och tillverkningar, som ingår såsom ett led i hans rörelse eller yrke.

2. Ersättning, som erhållits vid överlåtelse av rörelse eller yrke, anses såsom skattepliktig intäkt endast om överlåtelse skett inom tio år efter förvärvet, men beskattas under denna förutsättning oavsett det sätt, varpå rörelsen eller yrket förvärvats, alltså även om t. ex. överlåtaren själv upparbetat rörelsen eller ärvt den. Har rörelsen eller yrket förvärvats genom bodelning eller giftorätt, skall dock förvärvet anses hava skett vid den tidpunkt, då den avlidne eller den efterlevande maken först förvärvat rörelsen eller yrket. Ersättning för överlåtelse av rörelse eller yrke skall betraktas såsom en helhet, oavsett att vid överlåtelsen ersättningen kan hava förklarats till viss del utgöra ersättning för materiella tillgångar, till annan del vara ersättning för utfästelse att icke utöva verksamhet av visst slag o. s. v. Hava tio år eller mera förflutit mellan förvärv och överlåtelse av rörelse eller yrke, skall ersättningen för överlåtelsen icke till någon del betraktas såsom skattepliktig intäkt.

till 8 §.

Enär enligt denna förordning, utöver inkomst i egentlig mening, endast vissa, uttryckligen angivna och under angivna förutsättningar uppkomna s. k. förmögenhetsvinster äro underkastade inkomstbeskattning, skall vid inkomstberäkningen bortses från alla intäkter, som icke antingen härröra från en förvärvskälla i egentlig mening eller ock äro hänförliga till vad som i förordningen kallas inkomst genom tillfälliga vinster. Härom stadgas i 1 mom. av denna paragraf.

Genom stadgandena i 2 mom. undantagas från skatteplikt vissa intäkter, som enligt förordningens grunder eljest skolat vara skattepliktiga. Sålunda undantages dels vad som av staten anvisats till bestridande av särskilda kostnader för erhållna tjänster eller uppdrag, dels vissa förmåner, som tillkomma värnpliktiga vid deras tjänstgöring samt å hospital eller fångvårdsanstalt intagna personer, ävensom fattigunderstöd och begravningshjälp och dylikt. I fråga om förstnämnda undantag är dock att märka, att detsamma å andra sidan leder till, att de kostnader, för vilka den från skatteplikt undantagna intäkten skolat utgöra ersättning, icke vid inkomstberäkningen få avdragas såsom utgifter.

till 9 §.

I. Såsom drift-, kontors- och förvaltningskostnad räknas bland annat:
vid beräkning av inkomst av fast egendom:

lön och underhåll åt arbetspersonal, som uteslutande eller huvudsakligen använts för den fasta egendomens brukande och skötsel, ävensom pensioner, periodiska understöd och därmed jämförliga periodiska utbetalningar samt andra kostnader för personal, som tidigare varit anställd för sådant ändamål;

kostnad för reparation eller underhåll av byggnader, anläggningar och inrättningar, härunder inbegripen kostnad för iståndsättande av förut anlagd täckdikning, ävensom kostnad för reparation eller underhåll av maskiner och andra för egendomens brukande använda inventarier;

inköp av utsäde, foder, gödselmedel och dylikt;

kostnader för skogs vård och underhåll, såsom för förvaltning, bevakning, väg- och byggnadsunderhåll, skogskultur, skogsdikning, skogsindelning m. m., ävensom, då fråga är om skogsavverkning, kostnader för virkets huggning, tillredning, utdrivning, flottning m. m.;

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

avlöning av för annan fastighet anställd vicevärd, portvakt eller gårdskarlar;

utgifter för vattenförbrukning, renhållning och belysning m. m., i den mån dessa utgifter åligga fastighetsägaren såsom sådan;

vid beräkning av inkomst av rörelse eller yrke:

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

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

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

kostnad för anskaffning av sådana inventarier och redskap, som äro underkastade hastig förbrukning eller slitning;

kostnad för försäkring av tjänste- eller arbetspersonal, av i rörelsen eller yrket använda byggnader, maskiner, inventarier och dylikt, lager eller förråd av varor, tillverkningar, råvaror, förbrukningsartiklar eller dylikt.

Såsom driftkostnad i jordbruksnäring resp. i rörelse eller yrke är jämväl att anse pristillägg eller rabatt i förhållande till gjorda inköp eller försäljningar eller annan dylik förmån, som idkare av näringsverksamhet lämnat sina kunder; dock att annat aktiebolag än försäkringsaktiebolag, solidariskt bankbolag och annan ekonomisk förening än kooperativ förening får avdraga pristillägg, rabatt eller annan förmån till kunder, vilka tillika varit delägare i bolaget eller föreningen, endast om och i den mån förmånens storlek icke gjorts beroende av storleken av bolagets eller föreningens vinst. Om försäkringsaktiebolags och kooperativ förenings rätt till avdrag, som här avses, stadgas under XI här nedan.

II. Det enligt 9 § a) i fråga om inkomst av fast egendom medgivna avdrag för amortering på grund av ålder och slitning av byggnad bör bestämmas till viss procent av byggnadens skäligen värde, olika allt efter den tid, byggnaden anses kunna för sitt ändamål utnyttjas.

Avdrag för amortering på grund av ålder och slitning av till jordbruk med binärningar eller skogsbruk hörande levande eller döda inventarier är icke medgivet; i stället får, på sätt i 9 § a) omförmäles, avdrag ske för utgifter för anskaffning av levande eller döda inventarier till ersättande av avyttrade, utrangerade eller genom olyckshändelse eller kreaturssjukdom förlorade. Såsom *driftkostnad* får icke avföras kostnad för nyuppsättning av inventarier eller för anskaffande av sådana nya inventarier, till vilka motsvarighet förut icke funnits å fastigheten. Om alltså en lantbrukare inköper lokomobil, traktor, elektrisk motor eller andra nya maskiner av annan art, än dem han förut haft, eller till följd av brukningssättets omläggning inköper ökat antal kreatur m. m. dyl., så är detta att hänföra till nyanskaffning, därför kostnaden ej får av-

räknas som driftkostnad. Ersättes en förbrukad äldre maskin med en ny av annan eller dyrbarare konstruktion, må såsom driftkostnad ej upptagas större belopp än som skulle belöpa å en den förbrukade maskinen motsvarande ny sådan.

Vad nu sagts rörande avdrag för utgifter för anskaffning av levande eller döda inventarier i jordbruk med binäringar och skogsbruk gäller för inkomstberäkningen vid fortsatt drift av näringen. Om den skattskyldige upphör med driften och försäljer sina inventarier (s. k. realisation), skall vad som vid försäljningen inflyter upptagas såsom intäkt och skola såsom omkostnader för denna intäkts förvärvande upptagas utgifterna för den ursprungliga nyuppsättningen av inventarierna samt sådana utgifter för nyanskaffning, som icke fått tidigare avdragas såsom driftkostnad.

Avdrag för överpris och merkostnad enligt 9 § g) kan i fråga om inventarier till jordbruk med binäringar eller skogsbruk äga rum endast för det fall, att inköpet av inventarierna varit att anse såsom nyanskaffning. I annat fall får nämligen kostnaden för anskaffningen i sin helhet avdragas såsom driftkostnad.

Av anvisningarna till 7 § I framgår, att värdet av fastighetens egna produkter och beståndsdelar, som användas för fastighetens fortsatta drift eller för underhåll och reparationer av byggnader och inventarier m. m. å fastigheten, icke får avföras såsom driftkostnad. Endast kostnaden för inköpta dylika förnödenheter är att räkna som driftkostnad.

III. Har avverkning eller försäljning av skog skett i så stor omfattning, att den kvarvarande skogens värde, beräknat efter samma enhetspris som skogens för ägaren gällande *ingångsvärde*, nedgått under detta senare, må ägaren njuta avdrag för vad som motsvarar denna nedgång under ingångsvärdet. Detsamma gäller, därest genom skogseld, naturhändelse eller dylikt skog förstörts eller skadats, så att den kvarvarande skogens värde, beräknat efter ovan angivna grunder, nedgått under ingångsvärdet. Med *ingångsvärde* förstås det värde, varmed växande skog kan anses hava ingått i fastighetens värde vid den tidpunkt, då ägaren förvärvade fastigheten. Såsom fastighetens värde är att anse, vid köp, den för fastigheten erlagda köpeskillingen och, vid annat förvärv, det belopp, efter vilket stämpelplikten med avseende å fastighetsförvärvet beräknats. Nedgång i skogs *ingångsvärde* är förhanden, då ur skogen tagits eller av skogen förstörts kvantitativt eller kvalitativt mera än som motsvarar tillväxten under den tid, som förflutit, sedan ägaren förvärvade densamma. Nedgången skall värdesättas efter samma grunder, som kommit till användning vid beräkning av *ingångsvärdet*. Skattskyldig, som vill åtnjuta avdrag för nedgång i skogs *ingångsvärde*, har att uppgiva den genom avverkning, försäljning, försäkring eller an-

norledes influtna intäkten och därjämte förebringa utredning för bedömning av skogens ingångsvärde samt av den minskning eller försämring, som virkeskapitalet därefter undergått.

Har avdrag för nedgång i skogs ingångsvärde medgivits, anses skogens för ägaren därefter gällande ingångsvärde hava i motsvarande mån minskats, och skall alltså, därest ytterligare avverkning sker, såsom ingångsvärde räknas det sålunda nedsatta värdet. Avyttras den kvarvarande skogen i samband med fastigheten, skall likaledes i och för beräkning av vinsten vare sig å fastighetsförsäljningen i dess helhet, då denna vinst är skattepliktig enligt 7 § 6:o), eller å skogsförsäljningen enbart detta minskade ingångsvärde anses utgöra inköpspriset för skogen.

Exempel. 1. A försäljer år 1926 från sin fastighet skog på rot för en köpeskilling av 20 000 kronor. Vid taxering år 1927 visar han, att skogsvärdet å egendomen, som han genom arv erhållit, vid tillträdet var enligt då gällande fastighetstaxering upptaget till 44 400 kronor efter en skogsareal av 300 hektar med bonitet 3, rotvärde 6 kronor per kubikmeter och relativ skogstillgång 0.8. Vidare gör han trovärdigt, att genom avverkningar efter tillträdet ungefärligen år för år uttagits skogens årliga tillväxt, vadan den nu gjorda försäljningen, beräknad till 3 000 kbm., skall minska skogens ingångsvärde. Då den försålda skogen kan anses utgöra 10 % av den för egendomen normala skogstillgången (beräknad enligt anvisningarna till fastighetstaxeringen och efter 100-årig omloppstid till 100 kbm. per hektar), måste skogens ingångsvärde anses minskat i motsvarande grad d. v. s. med 10 % av full skogstillgång eller med $\frac{10}{0.8} = 12.5$ % av den vid tillträdet befintliga skogstillgången, vilket i penningar utföres med 5 550 kronor. A bör sålunda, fränsett andra avdrag, taxeras för nettointäkt av endast 20 000 — 5 550 = 14 450 kronor.

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

3. C har försålt avverkningsrätt till all skog å sin fastighet med undantag för nödigt husbehovsvirke mot en köpeskilling av 15 000 kronor. Vid nästa års taxering gör han trovärdigt, att han vid förvärv av fastigheten erlagt en köpeskilling, som för växande skog belöpt sig till 12 000

kronor, vilket belopp sålunda är att anse som skogens ingångsvärde. Ytterligare gör han trovärdigt, att den från försäljning undantagna virkestillgången, värdesatt efter samma enhetspris för skilda sortiment, som skäligen kunna anses ha varit bestämmande för ingångsvärdet, kan anses hava ett kvarvarande värde av 3 000 kronor. Skillnaden mellan ingångsvärdet, 12 000 kronor, och kvarvarande värde, 3 000 kronor eller 9 000 kronor, är sålunda att anse som nedgång i skogens ingångsvärde, vadan nettointäkten, fränsett andra avdrag, upptages till endast 6 000 kronor.

4. D har inköpt en fastighet för 20 000 kronor, därav å den växande skogen får anses hava belöpt 10 000 kronor, vilket alltså är skogens ingångsvärde. Tio år senare förstöres genom skogsbrand skog till ett värde av 4 000 kronor, och den kvarvarande skogens värde, beräknat efter samma grunder som ingångsvärdet, utgör 8 000 kronor. D är då berättigad att vid inkomstberäkningen åtnjuta avdrag för nedgången i ingångsvärde med 2 000 kronor. Har han haft skogen försäkrad, är han pliktig att såsom skattepliktig intäkt upptaga uppbyren försäkringssumma eller alltså, om skogen varit försäkrad till sitt fulla värde, 4 000 kronor, vadan han, med bortseende från andra avdrag, skall skatta för en nettointäkt av skogsbruk av 2 000 kronor.

IV. Det vid beräkning av nettointäkten från rörelse eller yrke medgivna avdrag för amortering på grund av ålder och slitning av byggnader, inrättningar, maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier o. dyl. ävensom på grund av substansminskning vid tillgödörande av vissa naturtillgångar eller på grund av minskning av återstående giltighetstid av tidsbegränsade rättigheter skall i regel fördelas på flera år med vissa efter tillgångens varaktighet så avpassade belopp, att anskaffningskostnaden för egendomen kan till fullo avdragas under den tidrymd, densamma är för sitt ändamål användbar, eller i fråga om rättighet under dess giltighetstid. Därest något år intäkten icke förslår till täckande av sedvanlig amortering, får motsvarande högre amortering ske ett följande år.

Blir en tillgång av här ifrågavarande slag, innan kostnaden för dess anskaffande fått i sin helhet avräknas, utsliten eller i fråga om maskiner och dylikt, föråldrad, så att dess fortfarande användning i driften icke giver ekonomiskt utbyte, eller, i fråga om patent och dylikt, värdelös på grund av nya uppfinningar eller eljest förändrade förhållanden, må, enligt vad i 9 § 1 mom. d) är stadgat, dess resterande anskaffningsvärde avdragas såsom förlust i rörelsen eller yrket. Att vad som inflyter t. ex. vid försäljning av en utsliten eller föråldrad maskin skall upptagas såsom intäkt av rörelse eller yrke, framgår av anvisningarna till 7 § IV.

V. Vid beräkning av nettointäkt av rörelse eller yrke får hyresvärdet av egen i rörelsen eller yrket använd fastighet icke avdragas såsom driftkostnad.

Då i rörelse eller yrke förädlas eller förbrukas produkter från eget jordbruk eller skogsbruk eller beståndsdelar från egen i verksamheten ej använd fastighet, får, såsom under I är sagt, vid beräkning av inkomsten av rörelse eller yrke avdrag ske för produkternas eller beståndsdelarnas värde med belopp, varmed värdet skall ingå i intäkterna från fastigheten.

VI. Från kapital, som erhållits på grund av liv- eller kapitalförsäkring, få såsom omkostnader avdragas alla premier och andra avgifter, som erlagts för försäkringen; och får dylikt avdrag äga rum, även om på grund av bestämmelserna i 10 § 3 mom. avdrag för premier och avgifter helt eller delvis fått ske för de år, varunder de utbetalats.

Livränta beskattas icke såsom intäkt till den del, som kan anses utgöra amortering av kapital. Såsom livräntas kapital anses i fråga om livränta på grund av försäkring sammanlagda beloppet av de för försäkringen erlagda premier och andra avgifter, även om enligt 10 § 3 mom. avdrag för premier och avgifter fått åtnjutas de år, varunder de erlagts, samt för livränta på grund av testamente eller gåva det belopp, vartill livräntans värde skolat upptagas i och för beräkning av arvs-skatt eller skatt för gåva. Beräkning av den del av livränta, som skall anses utgöra amortering av kapital, sker med ledning av de vid denna förordning fogade tabellerna V och VI.

Har vinstutdelning från försäkringsbolag skett i form av tilläggsförsäkring, beskattas icke tilläggsförsäkringens värde såsom intäkt; vad som utfaller på grund av en dylik tilläggsförsäkring behandlas lika med vad som utfaller på grund av annan försäkring av samma slag och kan alltså i vissa fall bliva skattepliktig intäkt.

VII. Kan tillförlitlig utredning icke vinnas, i vad mån ränta å upplånat kapital hänför sig till den ena eller andra förvärvskällan, må vid beräkning av nettointäkterna från de olika förvärvskällorna ränteutgifterna fördelas till avdrag efter förhållandet mellan bruttointäkternas inbördes storlek.

Vid beräkning av inkomst av kapital får avdrag göras för all gäldränta, som icke skall frånräknas intäkterna av andra förvärvskällor. Härav följer att, om den skattskyldige utbetalt sådan gäldränta men icke åtnjutit intäkt av kapital eller haft sådan intäkt till lägre belopp än nyssnämnda gäldränta, förvärvskällan kapital kommer att utvisa underskott. För sådant underskott får den skattskyldige åtnjuta avdrag på sätt och i den ordning, som i 10 § 3 mom. är stadgat.

VIII. Under omkostnader för inkomstens förvärvande inbegripas även den ökning i levnadskostnader, den skattskyldige fått vidkännas, då han i och för sin verksamhet måst vistas utom den vanliga bostadsorten, samt den nödvändiga och verkliga kostnad, den skattskyldige fått vidkännas för resor till och från arbetsplatsen, därest denna är belägen på sådant avstånd från hans bostad, att han behövt anlita och anlitat särskilt forskaffningsmedel. I fråga om inkomst av arbetsanställning med mera skola med avseende härå följande särskilda bestämmelser iakttagas.

Är ersättning för resekostnad och nyss omförmälda ökning i levnadskostnaderna särskilt anvisad och skall sådan ersättning hänföras till skattepliktig intäkt, får avdraget för ifrågavarande kostnader icke överstiga den sålunda anvisade ersättningens belopp. Då för kostnadernas bestridande särskild ersättning anvisats av staten, får vid det förhållande, att ersättningen enligt 8 § icke är skattepliktig intäkt, avdrag för kostnaderna icke äga rum.

IX. Vid beräkning av realisationsvinst upptagas såsom intäkter vad som erhållits för den avyttrade egendomen ävensom under beskattningsåret uppuren avkastning, därest denna icke är att hänföra till inkomst av fast egendom eller till inkomst av rörelse eller yrke. Däremot tages icke hänsyn till under tidigare år uppuren avkastning, enär dylik avkastning skolat beskattas det år, varunder den uppburits. Avdrag får ske för alla omkostnader för förvärvet och avyttringen, sålunda framförallt 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 amortering på grund av ålder och slitning av den avyttrade egendomen eller dylikt, skall å andra sidan den erlagda köpeskillingen minskas med denna amortering. Vidare får vid vinstberäkningen den skattskyldige åtnjuta avdrag för alla under beskattningsåret utbetalade förvaltningskostnader och räntor, därest dessa ej böra hänföras till inkomstgrupperna inkomst av fast egendom eller inkomst av rörelse eller yrke. Slutligen kunna även under tidigare år utbetalade förvaltningskostnader och räntor få avdragas. Enär dylika omkostnader i regel få avdragas från den skattskyldiges intäkter för det år, under vilket de utbetalats, får avdrag äga rum endast under den förutsättning, att avdrag icke tidigare skett, men kan å andra sidan avdrag få ske jämväl för förvaltningskostnader och räntor, vilka eljest skolat vara att hänföra till utgifter för fast egendom eller för rörelse eller yrke. Så kan t. ex. en skattskyldig vid beräkning av realisationsvinsten å en av honom under beskattningsåret försåld jordbruksfastighet få avdraga räntor å en i fastigheten in-tecknad skuld, vilka han tidigare erlagt, därest han visar, att han på grund av sina in-

täckters ringa storlek icke kommit i åtnjutande av avdrag för räntorna under de år, under vilka de av honom erlagts.

Realisationsförlust beräknas efter samma regler, som gälla för beräkning av realisationsvinst.

Vid beräkning av nettointäkten genom ersättning för överlåtelse av rörelse eller yrke får avdrag ske för alla omkostnader för vinstens erhållande, i den mån dessa kostnader icke redan tidigare fått avdragas vid den årliga inkomstberäkningen, såsom fallet är t. ex. med reklamkostnader, kostnad för anskaffning av inventarier och redskap, som äro underkastade hastig förbrukning eller slitning m. m. Såsom omkostnader komma särskilt i betraktande kostnad för förvärv eller upparbetande av rörelsen eller yrket, för inköp och förbättring av fastighet, för anskaffande eller tillökning av inrättningar, maskiner och inventarier, för utexperimenterande eller inköp av patenter eller icke patenterade tillverkningsmetoder, för förvärv av varumärke m. m. dylikt. Har i fråga om tillgångar, som ingå i överlåtelsen, tidigare fått åtnjutas avdrag för amortering i anledning av ålder och slitning av byggnader, inrättningar, maskiner eller andra inventarier och dylikt eller för amortering i anledning av substansminskning vid tillgodogörande av naturtillgångar eller på grund av minskning av återstående giltighetstid för tidsbegränsade rättigheter, skall anskaffningskostnaden minskas med amorteringens belopp. Därest rörelsen eller yrket eller de i överlåtelsen ingående tillgångarna förvärvats genom arv, testamente eller gåva, skall såsom anskaffningskostnad upptagas det belopp, efter vilket arvs- eller gåvoskatt skolat beräknas, i förekommande fall minskat med åtnjuten amortering. Uppkommer vid inkomstberäkningen underskott, får detta underskott avdrages från nettointäkterna, tillhörande inkomstgruppen inkomst genom tillfälliga vinster, eventuellt enligt 10 § 3 mom. såsom underskott från summan av den skattskyldiges nettointäkter.

Kostnaden för deltagande i lotterier kan i regel icke anses utgöra omkostnad för förvärvande av en inkomst utan är att jämställa med levnadskostnader. Har den skattskyldige åtnjutit intäkt genom lotterivinst, må dock alla under beskattningsåret gjorda utgifter för inköp av lotter avdragas från denna intäkt, i den mån den därtill förslår, men däremot icke från den skattskyldiges övriga intäkter.

X. Avdrag för överpris och merkostnad får åtnjutas endast för det fall, att på grund av extraordinära konjunkturförhållanden anskaffningskostnaden mera avsevärt överstigit, vad den skattskyldige under normala förhållanden skolat behöva utgiva. Bestämmelsen är alltså icke tillämplig vid blott smärre ändringar i konjunkturerna eller för det fall, att den verkliga anskaffningskostnaden blott obetydligt överstigit, vad som kan anses motsvara normal kostnad. Avdraget skall motsvara skill-

naden mellan den verkliga anskaffningskostnaden och det belopp, vartill anskaffningskostnaden under normala förhållanden kan antagas hava högst uppgått, samt får fördelas på flera år, i den mån intäkterna, efter avdrag för övriga omkostnader, förslå till täckande av avdraget. Har anskaffningen skett till ersättande av anläggningar, maskiner eller andra driftsmedel, vilka avyttrats under sådana förhållanden, att vinsten å avyttringen icke varit skattepliktig intäkt, skall den eventuellt uppkomna vinsten, även om den influtit ett tidigare år, i första hand avräknas å överpriset eller merkostnaden, så att avdrag för överpris och merkostnad får ske endast, om den verkliga anskaffningskostnaden efter avdrag av dylik vinst överstiger den normala anskaffningskostnaden.

XI. Beträffande vissa av de i 3 § 2 mom. a) omförmälda skattskyldiga skola gälla följande särskilda regler.

De i nämnda lagrum omförmälda skattskyldiga med undantag av aktiebolag, solidariska bankbolag och ekonomiska föreningar äga åtnjuta avdrag för vad till delägarna utdelats och, i fråga om ömsesidiga försäkringsbolag, jämväl för medel, som enligt försäkringsavtal reserverats för vinstutdelning till delägarna.

Försäkringsaktiebolag äger åtnjuta avdrag för s. k. vinstutdelning, som enligt försäkringsavtal skett till försäkringstagare, även om de varit aktieägare, eller för medel, som reserverats för dylik utdelning.

Aktiebolag eller ekonomisk förening, som icke sträckt sin verksamhet utom delägarnas krets, äger åtnjuta avdrag för pristilllägg eller rabatt i förhållande till gjorda köp eller försäljningar eller annan dylik förmån, som bolaget eller föreningen av vinsten å sin rörelse lämnat delägare.

Kooperativ förening äger, även om den sträckt sin verksamhet utom medlemmarnas krets, åtnjuta avdrag för pristilllägg eller rabatt i förhållande till gjorda köp eller försäljningar eller annan dylik förmån, som föreningen av vinsten på sin kooperativa verksamhet lämnat sina kunder.

Bostadsaktiebolag eller bostadsförening är berättigad att avdraga utgifter för vård och underhåll samt förvaltning av bolaget eller föreningen tillhörig fastighet, endast om och i den mån de icke kunna anses belöpa å lägenhet, som enligt bolagsordning eller föreningsavtal upplåtits till delägare i bolaget eller medlem av föreningen. Vid beräkning av delägars eller medlems inkomst av fastigheten får avdrag ske för hyra eller annan avgift till bolaget eller föreningen, om och i den mån avgiften icke använts till betalning av skulder eller i annan form utgör en kapitalinsats.

En ekonomisk förening är i beskattningshänseende att anse såsom kooperativ, därest den är öppen och i sina angelägenheter tillämpar lika rösträtt. För att en förening skall anses vara öppen fordras icke blott, att den enligt sina stadgar är berättigad, att när som helst antaga nya

medlemmar, utan också att den faktiskt visar sig villig att antaga till medlem var och en, som är bosatt inom föreningens verksamhetsområde eller tillhör dess angivna verksamhetskrets, förbinder sig att följa föreningens stadgar och beslut och som därjämte skäligen kan antagas komma att som medlem bidra till förverkligandet av föreningens i stadgar angivna syfte. Den omständigheten, att styrelsen eller annat föreningsorgan äger rätt att pröva inträdesansökningarna och avvisa sådana sökande, som icke besitta nu nämnda kvalifikationer för medlemskap, betager icke föreningen dess egenskap av öppen.

I det fall att en förening säljer till utomstående, kan den som regel icke utan att förlora sin öppna karaktär vägra att mottaga som medlem någon, som kan ådagalägga, att han plägar köpa förnödenheter genom föreningen. Anser föreningens styrelse emellertid, att vederbörande köpare på grund av rent personliga förhållanden icke kan beviljas medlemskap — i en stor förening, som säljer till utomstående, är det omöjligt att i varje fall inskränka försäljningen till personer, som skulle vara önskvärda som medlemmar — så bör föreningen för att anses såsom öppen hava skyldighet att i ekonomiskt hänseende jämställa honom med medlem, det vill säga giva honom samma återbäring på köpta varor, som medlem erhåller.

Kooperativa föreningars centralorganisationer äro att anse såsom öppna, även om inträde beviljas blott sådana lokala föreningar, som fylla av centralorganisationen uppställda krav på stadgar, skötsel och ekonomisk soliditet och om endast ett enda företag inom varje område antages såsom medlem. Vad angår kravet på lika rösträtt, så berövas en centralorganisation icke dess kooperativa karaktär, om rösträtten bland dess förstahandsmedlemmar, föreningarna, utövas efter föreningarnas medlemsantal.

till 10 §.

till 1 mom. När annan fastighet användes i ägarens rörelse eller yrke och hyresvärdet alltså ingår i inkomsten av rörelsen eller yrket, är fastigheten givetvis icke att anse som särskild förvärvskälla. Användes allenast en del av fastigheten i ägarens rörelse eller yrke, ingår hyresvärdet av denna del i inkomsten av rörelsen eller yrket, medan fastigheten i övrigt utgör särskild förvärvskälla.

Här den skattskyldige drivit olika slag av rörelse eller yrke, kan ej sällan uppstå spörsmål, huruvida hans ifrågavarande förvärvsverksamhet i dess helhet är att anse såsom en och samma förvärvskälla eller om de olika slagen av verksamheten äro att anse såsom särskilda förvärvskällor. Huvudregeln, att all av den skattskyldige utövad verksamhet av hit hänförlig art skall anses såsom en enda förvärvskälla, gäller i första hand i fråga om de s. k. fria yrkena och det i mindre skala eller utan

användande av lejd arbetskraft drivna hantverket samt vidare i de fall, där de olika förvärvsgrenarna framträda såsom ett enhetligt företag, däri den ena rörelsegrenen är beroende av eller understödjer den andra (integration). Ett dylikt inre sammanhang framträder i allmänhet däri, att ej allenast driftledningen är gemensam utan även gemensamhet i verksamhetsart och i driftskostnader är för handen. Sålunda utgöra t. ex. flera diversehandelsaffärer i en innehavares hand en förvärvskälla. Likaledes utgöra de olika formerna av järnförädlingsrörelse i samma innehavares hand en förvärvskälla. Detsamma gäller en träförädlingsrörelse och vad därtill hörer. Om någon vid sidan av en av honom såsom huvudnärning bedriven verksamhet tillvaratager och förädlar biprodukter från denna verksamhet, föreligger allenast en förvärvskälla.

Äro åter de särskilda slagen av förvärvsverksamheten till arten helt olika och utan något egentligt inre sammanhang, äro de att anse såsom särskilda förvärvskällor. Om sålunda någon drivit både diversehandel och rederirörelse eller både bagerirörelse och mekanisk verkstad o. s. v., är varje slag av hans rörelse att anse såsom särskild förvärvskälla. Verksamhetens särskilda grenar framträda här såsom ekonomiskt sett särskilda företag, oavsett att företagaren eller hans representant naturligtvis har överinseendet och ledningen av det hela. Om bokföringen är gemensam eller icke är av underordnad betydelse.

till 2 mom. Behållen intäkt av förvärvskälla kallas i denna förordning nettointäkt av förvärvskällan. Summan av nettointäkterna från den skattskyldiges alla förvärvskällor blir summa nettointäkter. Vad som av nämnda summa återstår efter de i 3 mom. omförmälda avdrag är den skattskyldiges *nettoinkomst* i förordningens mening.

till 3 mom. I 3 mom. av denna paragraf stadgas om de *allmänna avdrag*, vilka, såsom icke hänförliga till viss förvärvskälla, skola äga rum från summan av den skattskyldiges nettointäkter av alla förvärvskällor.

I fråga om det här omförmälda avdraget för *utskylder* erinras, att detsamma icke avser de speciella, för vissa slag av förvärvskällor eller förvärv utgående skatter och avgifter till det allmänna, för vilka enligt 9 § avdrag skall ske vid beräkning av nettointäkten från vederbörande förvärvskälla. Hit höra däremot de allmänna utskylder, som på grund av taxering till inkomst- och förmögenhetsskatt, till bevillning av fast egendom samt av inkomst och till kommunal progressivskatt påförts den skattskyldige till staten, till vederbörande kommunala korporationer av allehanda slag (primärkommun, municipalsamhälle, församling, skoldistrikt och annat förvaltningsområde, landsting, väghållningsdistrikt, härad eller tingslag o. s. v.), till prästerskapets avlöning med mera sådant.

Vad beträffar det allmänna avdraget för *periodiskt understöd* erinras,

att detsamma icke omfattar sådant periodiskt understöd, som utbetalats på grund av understödstagarens tidigare anställning i den skattskyldiges förvärvsverksamhet, om ock i den mån avdrag enligt bestämmelserna i 9 § a), c) och d) får ske vid inkomstberäkningen för den särskilda förvärvskällan. Med avseende å periodiskt understöd, varom i 10 § 3 mom. stadgas, gäller, att detsamma får avdragas, därest utbetalningen grundar sig på en rättsligt åliggande eller frivilligt åtagen förpliktelse av annan anledning än som avses i fråga om understöd av de i 9 § omnämnda slag, med iakttagande dock att vad som utgivits för person, tillhörande den skattskyldiges hushåll, eller eljest såsom bidrag till någons undervisning eller uppfostran icke får avdragas.

Därest vid inkomstberäkningen för viss förvärvskälla de avdragsgilla utgifterna och omkostnaderna visa sig hava överstigit intäkterna, får det uppkomna underskottet avdragas under allmänna avdrag.

I fråga om det till visst belopp begränsade avdrag för *försäkringspremier* och dylika avgifter, som avses i denna paragraf, erinras, att detta avdrag får åtnjutas oberoende av och utan sammanblandning med det avdrag för försäkringspremier, som enligt 9 § b) skall äga rum från den skattskyldiges intäkt genom uppbärande av ett på grund av liv- eller kapitalförsäkring utfallet belopp. Det i denna paragraf avsedda avdraget för försäkringspremier och andra avgifter för liv-, kapital-, livränte- och olycksfalls- eller sjukförsäkring ävensom för pupillförsäkring får åtnjutas för det år, varunder avgifterna blivit erlagda. Därest summan av de under beskattningsåret erlagda avgifterna av hithörande slag icke överstiger 200 kronor, får det erlagda avgiftsbeloppet i sin helhet avdragas. Är avgiftsbeloppet högre, får avdrag ske endast för den del därav, som icke överstiger 200 kronor. Det avgiftsbelopp, varför avdrag sålunda får äga rum, beräknas i förekommande fall utan hänsyn därtill, att försäkringstagaren under beskattningsåret från försäkringsanstalten uppburit premieåterbetalning eller vinstutdelning. Sådan återbetalning eller utdelning skall särskilt för sig upptagas såsom inkomst av kapital.

till mom. 4. Frågan om, under vilket år en inkomst skall anses hava åtnjutits eller en utgift eller omkostnad skall anses hava ägt rum, bedömes i vissa avseenden något olika, allt eftersom den skattskyldige varit pliktig att föra handelsböcker eller icke.

För *icke bokföringspliktig skattskyldig* gäller såsom allmän regel, att inkomst skall anses hava åtnjutits under det år, då densamma från hans synpunkt är att anse såsom verkligen förvärvad och till sitt belopp känd. Detta är framförallt förhållandet, då inkomsten av den skattskyldige uppburits eller blivit för honom tillgänglig för lyftning eller, såsom i fråga om bostadsförmån och andra förmåner i natura, då den på annat sätt kommit den skattskyldige till godo, detta oberoende av, huruvida

inkomsten intjänats under året eller tidigare eller ock förskottsvis kommit honom tillhanda. Vissa intäkter, t. ex. av arbetsanställning eller tjänst, ränta å i bank eller annan penninginrättning inestående medel o. s. v., kunna dock undantagsvis hänföras till nästföregående års inkomst, ehuru de icke uppburits eller varit tillgängliga för lyftning förr än efter nämnda års utgång. Förutsättningen härför är emellertid, att de intjänats under beskattningsåret och uppburits eller varit för lyftning tillgängliga omedelbart efter det årets utgång eller i varje fall så tidigt under taxeringsåret, att de praktiskt taget kunna hänföras till inkomsten under beskattningsåret.

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 verkligen inflyta, dock med iakttagande av de särskilda bestämmelser, som i avseende härå gälla i fråga om inkomst genom tillfälliga vinster.

Exempel. Fordringar för utfört arbete räknas såsom inkomst för det år, varunder de inflyta, och utgifter, vilka icke omedelbart guldits, avräknas från bruttointäkterna för det år, varunder de betalas. Ränta å penningar, som inestå i bank å sådan räkning, å vilken räntan gottskrivs insättaren vid årets slut, anses såsom inkomst under nämnda år. medan däremot ränta å penningar, som inestå å annan räkning, räknas såsom inkomst för det år, då räntan förfaller till lyftning, även om räntan till någon del belöpt å ett tidigare eller senare år. Om någon upplåtit avverkningsrätt till skog mot betalning, som skall erläggas under loppet av flera år, skall såsom intäkt för varje år upptagas den del av köpeskillingen, som under samma år influtit. Avdrag för skogs ingångsvärde, vartill upplåtaren kan vara berättigad, fördelas därvid på de särskilda åren i förhållande till den under varje år influtna likviden. Detsamma gäller i tillämpliga delar i fråga om annan terminsvis inflytande intäkt från förvärvskälla i egentlig mening. Är åter fråga om intäkter, vilka icke i och för sig äro att anse såsom inkomst — exempelvis köpeskillning vid icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom eller ersättning för överlåtelse av rörelse eller yrke — men vilka i förekommande fall under härför stadgade förutsättningar skola beskattas såsom inkomst genom tillfälliga vinster, är det utan betydelse, om köpeskillingen eller ersättningen skall erläggas på en gång eller i särskilda terminer. Så skall realisationsvinst, resp. realisationsförlust beräknas med hänsyn till köpeskillingens totala belopp, oavsett om detta skall betalas på en gång eller terminsvis. Den omständigheten, att anstånd med köpeskillingen eller någon del därav lämnats, har därvid betydelse endast i det avseendet, att den avtalade köpeskillingens verkliga

belopp kan vara beroende av den uppkomna fordringens större eller mindre säkerhet.

Har viss intäkt redan blivit tagen till beskattning för ett tidigare år än det, varunder den verkliga åtnjutits, skall densamma icke ånyo beskattas såsom inkomst för det år, varunder den kommer den skattskyldige till godo.

För skattskyldig, som enligt lag varit pliktig att föra handelsböcker, sker inkomstberäkningen i alla avseenden på grundval av hans bokföring, med iakttagande dock, att, därest vinstresultatet enligt bokföringen påverkats därav, att bland inkomster uppförts sådana intäkter, vilka enligt 8 § icke beskattas såsom inkomst, eller bland utgifter avförts sådana poster, för vilka vid inkomstberäkningen avdrag icke får ske, erforderlig justering av det bokföringsmässiga vinstresultatet till överensstämmelse med en inkomstberäkning enligt de i denna förordning stadgade grunder företages. Med iakttagande härav skola efter allmänt vedertagen köpmannased ordentligt förda handelsböcker följas vid beräkningen av den skattskyldiges inkomst.

Kan det emellertid påvisas, att räkenskaperna i ett eller annat för inkomstberäkningen väsentligt hänseende icke äro så förda, som nyss är sagt, må i det bestämt angivna hänseende, i vilket de äro ofullständiga eller oriktiga eller eljest icke överensstämma med god köpmannased, avvikelser från räkenskaperna vid inkomstberäkningen äga rum. Den till grund för bokföringen liggande värdesättningen å de för omsättning eller förbrukning i rörelsen eller yrket avsedda tillgångarna må i allmänhet icke frångås.

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

Exempel. I fråga om tiden för inkomst- och utgiftsposters beräkning enligt bokföringsmässiga grunder gäller i allmänhet t. ex. att fordringar i rörelse eller yrke uppföras såsom inkomst under det år, då de uppkomma, och att ränteintäkter hänföras till inkomsten för det år, för vilket de belöpa, i bägge fallen oberoende av huruvida de verkliga in-

flutit under nämnda år eller icke. Å andra sidan lära förskottsvis in-flutna räntor, som till större eller mindre del belöpa å ett kommande år, till denna del bokföringsmässigt hänföras till det sistnämnda årets inkomst.

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

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

till 11 §.

1. Avdrag för vad som använts till tillökning av driftsinventarier och dylikt i rörelse eller yrke får, enligt vad i 9 § stadgas, äga rum genom årlig amortering av anskaffningskostnaden, eventuellt såsom avdrag för förlust vid inventariernas utrangering.

2. Om den skattskyldiges barn, som uppnått 16 års ålder, biträtt i hans förvärvsverksamhet, äro de att hänföra till arbetspersonal, för vars avlöning och underhåll avdrag såsom för driftkostnad får äga rum.

3. Såsom allmän regel gäller, att *förlust* får avdragas, endast om och i den mån den står i samband med någon den skattskyldiges förvärvsverksamhet, d. v. s. sådan hans verksamhet, varav intäkten skall beskattas såsom inkomst. Förlust av egendom, som icke hör till en förvärvskälla i förordningens mening, får således aldrig avdragas vid inkomstberäkningen, liksom ej heller förlust å sådana transaktioner, som icke äga ett, så att säga normalt samband med den skattskyldiges förvärvsverksamhet. I enlighet härmed skall sålunda t. ex. förlust, som drabbat den skattskyldiges personliga lösegendom, ävensom förlust på grund av borgensförbindelse, som ej ingåtts i och för den skattskyldiges förvärvsverksamhet, i inkomstskattehänseende alltid behandlas såsom kapitalförlust.

Förlust, som uppstått i en förvärvsverksamhet, kan antingen vara kapitalförlust eller anses såsom minskning i årsinkomsten. I förra fallet får den icke avdragas vid inkomstberäkningen.

Såsom *kapitalförlust* i förvärvsverksamhet anses förlust, som drabbar förvärvskällan såsom sådan. Förlust, som drabbar anläggningskapitalet i ett företag, är sålunda att hänföra till kapitalförlust, medan däremot förlust, som drabbar driftskapitalet icke är att anse såsom kapitalförlust. Att, utan hinder av vad här är sagt, förlust, som uppstått på grund av överpris eller merkostnad, som den skattskyldige under extraordinära konjunkturen fått vidkännas för anskaffande av vissa driftsmedel av mera betydande värde, ävensom förlust vid utrangering av driftsinventarier m. m. icke i beskattningshänseende är att hänföra till kapitalförlust, framgår av bestämmelserna i 9 §. I sakens natur ligger, att förlust genom värdeminskning på grund av slitning och dylikt vid användandet för deras avsedda ändamål av tillgångar, som utgöra beståndsdelar av anläggningskapitalet i ett företag, icke är att anse såsom kapitalförlust. Sådan förlust är att likställa med driftkostnad.

Till *anläggningskapital* i här avsedd mening räknas, utöver sådan egendom, som utgör beståndsdel av en anläggning för näringsdrift (för näringsdriften avsedd fastighet och för driften gjorda anläggningar och inrättningar, därtill hörande kraftledningar och andra ledningar, motorer, maskiner, kärl, redskap och driftsinventarier), jämväl fast egendom i egenskap av beståndsdel av förvärvskällan fast egendom, egendom, som är beståndsdel av förvärvskällan kapital, samt egendom, som utgör beståndsdel av förvärvskällorna arbetsanställning med mera och tillfällig förvärvsverksamhet, såsom inventarier, instrument, facklitteratur m. m. Till *driftskapital* hänföres vad som även brukar kallas produktionskapitalet, i motsats till anläggningskapitalet eller de s. k. produktionsmedlen, sålunda sådana tillgångar, som äro föremål för produktion eller tillverkning, bearbetning eller försäljning, eller, såsom exempelvis kol och annat bränsle, oljor, belysningsämnen, råvaror och dylika i näringsdrift använda varor, avsedda för förbrukning i ett företag.

Att förlust vid avyttring av anläggningskapital kan få avdragas vid inkomstberäkningen, när förlusten är att anse såsom realisationsförlust eller när förlusten uppkommit i samband med överlåtelse av rörelse eller yrke, framgår av anvisningarna till 7 § VI och till 9 § IX.

Sådan förlust i förvärvsverksamhet, vilken uppstått genom uteblivande av en intäkt, som normalt bort inflyta i verksamheten och vilken sålunda ingår såsom ett led i förvärvsverksamheten, är icke att anse såsom kapitalförlust. Hit räknas exempelvis till följd av arrendators eller hyresgästs insolvens utebliven betalning av arrende eller hyra, förlust genom gäldenärs oförmåga att betala ränta, till följd av köparens insolvens eller underkännande av levererad vara utebliven betalning för varor eller produkter, som den skattskyldige fört i handel eller tillverkat, prisfall under inköps- eller tillverkningspris, förstöring eller försämring av varulager, tillverkningar, lager av råvaror och förbrukningsartiklar eller

dylikt, utebliven återbetalning av lån, som skattskyldig i av honom driven penningrörelse utlämnat på grund av förfalskade lånehandlingar, med mera dylikt. Då skattskyldig, som icke är pliktig föra handelsböcker, icke skall upptaga intäkt såsom åtnjuten, innan densamma verkligen influtit, kommer emellertid för dylik skattskyldig den uteblivna intäkten i regel icke till synes i inkomstberäkningen, och avdrag för förlusten får då icke äga rum. Endast för det fall, att dylik skattskyldig upptagit intäkt såsom inkomstpost, innan den influtit, t. ex. upptagit avkastning av jordbruksfastighet såsom intäkt, innan den försålt eller den skattskyldige på annat sätt tillgodogjort sig densamma, eller upptagit fordran för utfört arbete såsom intäkt, innan betalning för fordringen influtit, får avdrag för förlusten äga rum. För skattskyldig, som är pliktig föra handelsböcker, kan däremot i många fall såsom inkomstpost upptagas, vad som ännu icke influtit, och dylik skattskyldig får för förlust genom utebliven intäkt åtnjuta avdrag, t. ex. genom avskrivning av fordran, nedskrivning av varulager o. dyl. Inflyter sedermera något, för vilket avdrag fått äga rum, skall vad sålunda inflyter naturligen upptagas såsom inkomstpost.

till 12 §.

Med *här i riket nedlagd förmögenhet* förstås sådan förmögenhet, som består av fast egendom här i riket eller utgör beståndsdel av anläggnings- eller driftskapital för företag, som här i riket bedrivs, ävensom aktier eller andelar i sådant företag. Den omständigheten, att här i riket icke mantalsskriven svensk medborgare, utlänning eller utländskt bolag placera förmögenhet i svenska obligationer eller i inteckningar i här belägen fast egendom eller har medel innestående på depositionsräkning i bankinrättning här i riket eller eljest här har fordringar, som icke grunda sig på affärsverksamhet, vilken av honom ensam eller jämte annan här drives, medför icke skattskyldighet; ej heller den omständigheten, att han under vistelse här i riket medför värdepapper eller annan lös egendom eller att han här i annans vård anförtrott sådan egendom.

För de i avseende varom här är fråga med juridiska personer likställda ägare av besparingsskogar och andra likartade samfälligheter, som förvaltas självständigt för delägarnas gemensamma räkning, skall samfälligheten anses såsom förmögenhet för delägarne, betraktade såsom en juridisk person. Detta stadgande gäller emellertid icke i fråga om delägarne i häradsallmänning. Med avseende å dem gäller, att delägarne var för sig äro skattskyldiga för den förmögenhetstillgång, som deras andel i häradsallmänningen representerar.

till 13 §.

1. Huruvida egendom, fast eller lös, lämnar avkastning eller icke, är i och för sig ej avgörande för frågan, om egendomen skall räknas såsom

tillgång. Sålunda skall vid taxering av förmögenhet medräknas jämväl obebyggda tomter ävensom aktier och dylika värdepapper, utan hinder därav, att de för tillfället icke lämna avkastning. Lösören, som äro avsedda för den skattskyldiges och hans familjs personliga bruk, undantagas vid förmögenhetens uppskattning endast i den mån, de äro att hänföra till *inre* lösören; och skola följaktligen yttre lösören, såsom t. ex. lyxekipage, automobiler, lustjakter och dylikt, medräknas vid taxeringen.

Är *fordran* för sin tillkomst gjord beroende av ett villkor, som är *ovisst*, vare sig i den meningen, att det är osäkert, om den såsom villkor bestämda tilldragelsen skall komma att inträffa, eller i den meningen, att det visserligen är säkert, att tilldragelsen skall inträffa, men *ovisst när*, skall fordringen icke medräknas. Däremot har den omständigheten, att fordran, som löper utan ränta, ännu ej är förfallen till betalning, betydelse endast för beräkningen av dess nuvarande värde (16 §).

I tillämpliga delar gäller vad nu är sagt även om *skuld*. Sålunda skall t. ex. utfästelse att såsom för egen skuld ansvara för annans förbindelse icke räknas såsom skuld, förrän betalningsskyldighet faktiskt inträtt.

De under 2:o) e) och f) upptagna rättigheterna skola, i motsats till de under 2:o) g) och h) omförmälda, räknas såsom tillgångar, oberoende av deras större eller mindre varaktighet. Rättigheterna under 2:o) f), varunder jämväl inbegripas jakt- och fiskerättigheter, skola vara upplåtna såsom *självständiga* rättigheter. Sålunda avses icke t. ex. rätt, som i förevarande hänseende kan tillkomma arrendator av fast egendom.

Patent- och förlagsrätter taxeras såsom förmögenhet i *utöwarens* hand. Tillkommer utövningen flera personer, skall rätten till den utsträckning, vari den av en var av dem får utövas, räknas såsom tillgång för honom. Arlig eller på annat sätt bestämd stadigvarande avgift (royalty o. d.), som någon vid överlåtelse av patent- eller förlagsrätt betingat sig, utgör förmån, varom förmäles i 2:o) h), och taxeras under där givna förutsättningar. Detsamma gäller om avgift, som utgår till innehavare av viss yrkesrätt såsom ersättning för det han själv avstår från utövningen av sin rätt.

Såsom förmögenhet räknas icke rätt till firmanamn (rätten till en upparbetad affär), varumärke, mönsterskydd, tidnings titel o. d.

Bestämmelsen under 13 § 2:o) g), att besittningsrätt till fast egendom, som upplåtits mot visst belopp en gång för alla, skall räknas såsom tillgång, avser att täcka jämväl det fallet, att därjämte årligen erlägges en viss mindre avgift.

Föreskriften i 13 § 1 mom. 2:o) g) och h) ävensom motsvarande stadgande i 13 § 2 mom. därom, att rätten till ränta, avkomst av fast egendom eller annan stadigvarande förmån skall, där den ej är bestämd att tillgodönjutas för den berättigades livstid, för att kunna taxeras såsom för-

mögenhet vara upplåten för tid, som icke kommer att utlöpa inom fem år efter nästföregående års utgång, skall anses vara uppfylld även då viss tid icke blivit bestämd, men anledning icke finnes att antaga, att rättigheten skall upphöra tidigare än efter det femte årets utgång.

2. Under beskattningsåret uppburna räntor, utdelningar och sparade andra skattepliktiga intäkter, som hänförs till det årets beskattade inkomst, räknas icke såsom förmögenhet i den mån de vid årets utgång förefinnas såsom kassabehållning eller inestående i bankinrättning. Ej heller räknas såsom förmögenhet förråd av livsmedel för den skattskyldiges och hans hushålls bruk eller, vad beträffar avkastning av fast egendom, de vid beskattningsårets utgång ineliggande lager och förråd av spannmål, foder- och gödselmedel, bränsle m. m., som äro avsedda att under taxeringsåret successivt förbrukas i den skattskyldiges hushåll eller i hans näringsdrift.

till 16 §.

Fast egendom upptages till sitt taxeringsvärde under nästföregående år. Om sådant värde då icke varit åsatt eller omständighet inträffat, som kan under en taxeringsperiod påkalla förändrad värdering, skall fastigheten upptagas till det taxeringsvärde, som under löpande året bestämmes. Eljest gäller såsom allmän grund för uppskattning av egendom *saluvärdet*, varmed förstås det pris, som kan antagas hava vid beskattningsårets utgång varit påräkneligt för egendomen vid en försäljning av densamma under normala förhållanden. Till ledning för beräkningen av detta värde lämpar sig i främsta rummet det pris, som vid skedd försäljning av egendomen eller därmed jämförlig egendom uppnåts, eller, där egendomen varit föremål för anbud om köp, bindande anbud, som i sådant avseende av vederhäftig köpare avgivits; dock att, där tillfälliga omständigheter, såsom tvångsförsäljning eller plötslig realisation, försäljning till nära anhörig, högre värdesättning på grund av rent privata hänsyn o. d., kunna antagas hava inverkat på köpeskillingen eller köpeanbudet, vederbörlig hänsyn skall tagas till graden av denna inverkan.

Värdepapper, som noteras å inländsk eller utländsk börs, upptages till det noterade värdet, så framt omständigheterna föranleda till att detta verkligen motsvarar pris, som under normala förhållanden kan antagas hava varit påräkneligt vid försäljning. Därest det noterade värdet kan antagas vara beräknat med hänsyn även till utdelningen för beskattningsåret, skall nämnda värde minskas med utdelningens belopp. Är utdelningens storlek icke känd, när taxeringen äger rum, beräknas densamma till det belopp, vartill densamma uppgått under beskattningsåret.

Lager av råämnen eller varor värderas såsom helhet utan hänsyn till påräknelig vinst vid försäljning i detalj.

Jämväl beträffande *rättigheter* i allmänhet gäller såsom regel, att de skola taxeras till sitt saluvärde. För de under 13 § 2:o) h) upptagna rättigheterna är enligt 16 § detta värde deras kapitalvärde, beräknat på där angivet sätt. Föreligga i fråga om andra rättigheter ej under form av erlagd köpeskilling, avgivet anbud om köp eller eljest sådana omständigheter, på grund varav säker vägledning kan vinnas för en direkt uppskattning av rättighets saluvärde, utrönes dess årliga värde, därvid avdrag göres för avgift, som kan ifrågakomma för rättighetens utövande. Därefter sker kapitalisering, på sätt som gäller i fråga om de i 13 § 2:o) h) omförmälda rättigheterna.

Kontant hushållsskassa vid årsskiftet upptages icke, likasom å andra sidan vid samma tid oregrerade hushållsskulder för året ej få såsom skuld avdragas.

till 19 §.

Såsom i vanlig ordning utdelad räknas vid taxeringen till B-skatt jämväl den del av bolagets nästföregående år till A-skatt taxerade inkomst, som utdelats icke i förhållande till delägaras andel i bolaget utan efter annan grund, såsom pristillägg, rabatt eller annan dylik förmån. I de fall, där dylik utdelning får avdragas redan vid taxeringen till A-skatt, får naturligtvis avdrag icke på nytt åtnjutas vid taxeringen till B-skatt.

till 22 §.

Genom efterbeskattning enligt 22 § skall inkomst- och förmögenhetsskatt påföras till det belopp, varmed den förut erlagda skatten understiger det skattebelopp, som bort påföras, därest inkomsten eller förmögenheten i rätt tid taxerats till riktigt belopp.

Exempel. En inom Ortsgrupp II bosatt gift skattskyldig med två barn har år 1927 uppgivit sin inkomst till 10 000 kronor och sin förmögenhet till 120 000 kronor. I anledning härav har hans taxerade belopp upptagits till 12 000 kronor och det beskattningsbara beloppet till 9 600 kronor. Då inkomst- och förmögenhetsskatt sagda år utgått med 120 % av grundbeloppet, har skatt påförts honom med 345 kronor och 60 öre. År 1929 upptäckes, att den skattskyldiges uppgift varit oriktig, i det att inkomsten utgjort 15 000 kronor och förmögenheten 150 000 kronor. År 1927 hade sålunda det taxerade beloppet bort upptagas till 17 500 kronor och det beskattningsbara beloppet till 15 100 kronor, i följd varav inkomst- och förmögenhetsskatt bort utgå med 604 kronor 80 öre. Följaktligen skall år 1929 utan sammanblandning med den taxering, som då må varda den skattskyldige åsatt för inkomst och förmögenhet år 1928, genom efterbeskattning påföras honom inkomst- och förmögenhetsskatt,

svarande mot skillnaden emellan vad han i verkligheten för år 1927 erlagt och vad han bort erlagga, eller med 259 kronor 20 öre.

till 24 §.

Bestämmelsen i 1 mom. förutsätter, att, där beskattningsnämnd medgivit befrielse från inkomst- och förmögenhetsskatt, som redan blivit erlagd, dödsboet skall vara berättigat att restitutionsvis återbekomma ett mot skatten svarande belopp.

Kapital, som på grund av liv- eller kapitalförsäkring tillfallit dödsbo, skall anses utgöra intäkt för den avlidne och beskattningsnämnd kan alltså medgiva befrielse från skattskyldighet därför.

till 25 §.

Stadgandet i 4 mom. innebär t. ex., att föräldrarna äro berättigade till ortsavdrag för ett hemmavarande, självt ej skattskyldigt barn, som fyller 16 år efter den 1 juli under beskattningsåret, att det nedsatta ortsavdraget skall tillämpas för tjänare, som mera än sex månader under beskattningsåret varit i husbondens hus och kost, att äkta makar, om deras äktenskap ingåtts under förra hälften av beskattningsåret, skola beskattas såsom äkta makar även för den inkomst, de kunna hava haft före äktenskapets ingående, och åtnjuta ortsavdrag såsom äkta makar, men å andra sidan, om de trätt i gifte under senare hälften av beskattningsåret, beskattas såsom ensamstående skattskyldiga även för den inkomst, de kunna hava haft efter giftermålets ingående, och var för sig åtnjuta fullt ortsavdrag, att motsvarande bestämmelser äga tillämpning, därest makarna under året flyttat från varandra eller, om de levat åtskilda, åter sammanflyttat, o. s. v.

till 26 §.

Av bestämmelserna i denna paragraf följer, att oskift dödsbo efter avlidne person för det beskattningsår, varunder dödsfallet ägt rum, erhåller samma ortsavdrag, som den avlidne skolat åtnjuta, därest han levat vid taxeringsårets ingång, men att däremot sådant dödsbo icke äger åtnjuta ortsavdrag vid beskattning för ett senare år.

Genom denna förordning upphäves förordningen om inkomst- och förmögenhetsskatt den 28 oktober 1910. Förordningen träder i kraft, vad beträffar 19 § 2 mom., den 1 januari 1927 och, vad beträffar övriga delar, den 1 januari 1926.

TABELL I

utvisande kapitalvärdet, efter en räntefot av 5 %, av en efter förloppet av nedanstående antal år till betalning förfallen fordran å 100 kronor, därå ränta ej skall beräknas för tiden före förfallodagen.

Antal år	Kapitalvärde	Antal år	Kapitalvärde	Antal år	Kapitalvärde	Antal år	Kapitalvärde
1	95.24	26	28.12	51	8.31	76	2.45
2	90.70	27	26.78	52	7.91	77	2.34
3	86.38	28	25.51	53	7.53	78	2.22
4	82.27	29	24.29	54	7.17	79	2.12
5	78.35	30	23.14	55	6.83	80	2.02
6	74.62	31	22.04	56	6.51	81	1.92
7	71.07	32	20.99	57	6.20	82	1.83
8	67.68	33	19.99	58	5.90	83	1.74
9	64.46	34	19.04	59	5.62	84	1.66
10	61.39	35	18.13	60	5.35	85	1.58
11	58.47	36	17.27	61	5.10	86	1.51
12	55.68	37	16.44	62	4.86	87	1.43
13	53.03	38	15.66	63	4.62	88	1.37
14	50.51	39	14.91	64	4.40	89	1.30
15	48.10	40	14.20	65	4.19	90	1.24
16	45.81	41	13.53	66	3.99	91	1.18
17	43.63	42	12.88	67	3.80	92	1.12
18	41.55	43	12.27	68	3.62	93	1.07
19	39.57	44	11.69	69	3.45	94	1.02
20	37.69	45	11.13	70	3.29	95	0.97
21	35.89	46	10.60	71	3.13	96	0.92
22	34.18	47	10.09	72	2.98	97	0.88
23	32.56	48	9.61	73	2.84	98	0.84
24	31.01	49	9.16	74	2.70	99	0.80
25	29.53	50	8.72	75	2.58	100	0.76

TABELL II

utvisande kapitalvärdet, efter en räntefot av 5 %, av en under nedanstående antal år utgående, vid slutet av varje år till betalning förfallen ränta (avkomst, förmån) å 1 krona.

Antal år	Kapitalvärde	Antal år	Kapitalvärde	Antal år	Kapitalvärde	Antal år	Kapitalvärde
1	0.95	26	14.38	51	18.34	76	19.51
2	1.86	27	14.64	52	18.42	77	19.53
3	2.72	28	14.90	53	18.49	78	19.56
4	3.55	29	15.14	54	18.57	79	19.58
5	4.33	30	15.37	55	18.63	80	19.60
6	5.08	31	15.59	56	18.70	81	19.62
7	5.79	32	15.80	57	18.76	82	19.63
8	6.46	33	16.00	58	18.82	83	19.65
9	7.11	34	16.19	59	18.88	84	19.67
10	7.72	35	16.37	60	18.93	85	19.68
11	8.31	36	16.55	61	18.98	86	19.70
12	8.86	37	16.71	62	19.03	87	19.71
13	9.39	38	16.87	63	19.08	88	19.73
14	9.90	39	17.02	64	19.12	89	19.74
15	10.38	40	17.16	65	19.16	90	19.75
16	10.84	41	17.29	66	19.20	91	19.76
17	11.27	42	17.42	67	19.24	92	19.78
18	11.69	43	17.55	68	19.28	93	19.79
19	12.09	44	17.66	69	19.31	94	19.80
20	12.46	45	17.77	70	19.34	95	19.81
21	12.82	46	17.88	71	19.37	96	19.82
22	13.16	47	17.98	72	19.40	97	19.82
23	13.49	48	18.08	73	19.43	98	19.83
24	13.80	49	18.17	74	19.46	99	19.84
25	14.09	50	18.26	75	19.48	100	19.85

Utgår beloppet i stället vid början av varje år, erhålles kapitalvärdet genom att öka närmast föregående tal med 1.

TABELL III

utvisande kapitalvärdet, efter en räntefot av 5 %, av en livränta eller annan förmån, som vid slutet av varje år under en persons av *mankön* livstid utgår med belopp eller till värde av 1 krona (grundad å statistiska centralbyråns dödlighetstabell för årtiondet 1901—1910).

Ålder	Kapitalvärde	Ålder	Kapitalvärde	Ålder	Kapitalvärde	Ålder	Kapitalvärde
0	15.76	30	15.76	60	9.85	90	1.85
1	17.24	31	15.65	61	9.56	91	1.72
2	17.52	32	15.53	62	9.27	92	1.59
3	17.60	33	15.41	63	8.96	93	1.48
4	17.63	34	15.27	64	8.67	94	1.35
5	17.62	35	15.13	65	8.36	95	1.25
6	17.60	36	14.99	66	8.05	96	1.17
7	17.56	37	14.84	67	7.73	97	1.12
8	17.51	38	14.69	68	7.43	98	1.03
9	17.45	39	14.53	69	7.11	99	0.90
10	17.38	40	14.36	70	6.80	100	0.81
11	17.31	41	14.20	71	6.48	101	0.69
12	17.23	42	14.02	72	6.17	102	0.55
13	17.14	43	13.85	73	5.86	103	0.40
14	17.05	44	13.66	74	5.55	104	0.23
15	16.95	45	13.47	75	5.25		
16	16.86	46	13.27	76	4.95		
17	16.77	47	13.07	77	4.66		
18	16.69	48	12.86	78	4.38		
19	16.62	49	12.64	79	4.11		
20	16.55	50	12.41	80	3.85		
21	16.49	51	12.18	81	3.60		
22	16.43	52	11.95	82	3.35		
23	16.37	53	11.71	83	3.12		
24	16.30	54	11.46	84	2.89		
25	16.22	55	11.21	85	2.69		
26	16.14	56	10.96	86	2.50		
27	16.05	57	10.69	87	2.32		
28	15.96	58	10.41	88	2.14		
29	15.86	59	10.13	89	1.98		

Utgår livräntan i stället vid slutet av varje halvår, ökas kapitalvärdet med 0.25. Utgår den vid slutet av varje kvartal, ökas det med 0.375. Utgår den vid början av varje år, ökas det med 1.

TABELL IV

utvisande kapitalvärdet, efter en räntefot av 5 %, av en livränta eller annan förmån, som vid slutet av varje år under en persons av *kvinnkøn* livstid utgår med belopp eller till värde av 1 krona (grundad å statistiska centralbyråns dödlighetstabell för årtiondet 1901—1910).

Ålder	Kapitalvärde	Ålder	Kapitalvärde	Ålder	Kapitalvärde	Ålder	Kapitalvärde
0	16.13	30	16.00	60	10.36	90	2.10
1	17.33	31	15.90	61	10.06	91	1.95
2	17.59	32	15.80	62	9.76	92	1.80
3	17.66	33	15.69	63	9.45	93	1.67
4	17.69	34	15.58	64	9.13	94	1.55
5	17.68	35	15.46	65	8.81	95	1.42
6	17.66	36	15.34	66	8.49	96	1.34
7	17.63	37	15.21	67	8.16	97	1.29
8	17.58	38	15.08	68	7.83	98	1.22
9	17.53	39	14.94	69	7.51	99	1.13
10	17.47	40	14.80	70	7.18	100	1.02
11	17.40	41	14.65	71	6.85	101	0.91
12	17.33	42	14.49	72	6.52	102	0.80
13	17.25	43	14.33	73	6.21	103	0.64
14	17.18	44	14.16	74	5.89	104	0.47
15	17.11	45	13.98	75	5.57	105	0.26
16	17.04	46	13.79	76	5.27		
17	16.97	47	13.59	77	4.97		
18	16.91	48	13.39	78	4.70		
19	16.84	49	13.18	79	4.41		
20	16.77	50	12.96	80	4.14		
21	16.71	51	12.74	81	3.88		
22	16.64	52	12.50	82	3.63		
23	16.57	53	12.26	83	3.39		
24	16.50	54	12.01	84	3.16		
25	16.42	55	11.75	85	2.96		
26	16.34	56	11.49	86	2.76		
27	16.27	57	11.22	87	2.58		
28	16.18	58	10.94	88	2.41		
29	16.09	59	10.66	89	2.25		

Utgår livräntan i stället vid slutet av varje halvår, ökas kapitalvärdet med 0.25. Utgår den vid slutet av varje kvartal, ökas det med 0.375. Utgår den vid början av varje år, ökas det med 1.

TABELL V

utvisande, i kronor, det belopp, som vid beräkning av inkomst av livränta för en person av *mankön* får avdragas för varje fullt tiotal kronor av livräntans kapital (= sammanlagda beloppet av erlagda premier eller det belopp, efter vilket arvsskatt eller gåvoskatt skolat beräknas).

Ålder när livräntan börjat utgå	Tillåtet avdrag	Ålder när livräntan börjat utgå	Tillåtet avdrag	Ålder när livräntan börjat utgå	Tillåtet avdrag	Ålder när livräntan börjat utgå	Tillåtet avdrag
0	0.17	25	0.24	50	0.43	75	1.37
1	0.17	26	0.24	51	0.45	76	1.46
2	0.17	27	0.24	52	0.46	77	1.56
3	0.17	28	0.25	53	0.48	78	1.67
4	0.17	29	0.25	54	0.49	79	1.79
5	0.17	30	0.26	55	0.51	80	1.91
6	0.17	31	0.26	56	0.53	81	2.05
7	0.18	32	0.27	57	0.55	82	2.20
8	0.18	33	0.28	58	0.57	83	2.36
9	0.18	34	0.28	59	0.60	84	2.54
10	0.19	35	0.29	60	0.62	85	2.72
11	0.19	36	0.29	61	0.65	86	2.92
12	0.19	37	0.30	62	0.68	87	3.11
13	0.19	38	0.31	63	0.71	88	3.32
14	0.20	39	0.32	64	0.74	89	3.56
15	0.20	40	0.32	65	0.78	90	3.82
16	0.20	41	0.33	66	0.82		
17	0.21	42	0.34	67	0.86		
18	0.21	43	0.35	68	0.91		
19	0.21	44	0.36	69	0.96		
20	0.22	45	0.37	70	1.01		
21	0.22	46	0.38	71	1.07		
22	0.22	47	0.39	72	1.14		
23	0.23	48	0.41	73	1.21		
24	0.23	49	0.42	74	1.29		

TABELL VI

utvisande, i kronor, det belopp, som vid beräkning av inkomst av livränta för en person av *kvinnkön* får avdragas för varje fullt tiotal kronor av livräntans kapital (= sammanlagda beloppet av erlagda premier eller det belopp, efter vilket arvsskatt eller gåvoskatt skolat beräknas).

Ålder när livräntan börjat utgå	Tillåtet avdrag	Ålder när livräntan börjat utgå	Tillåtet avdrag	Ålder när livräntan börjat utgå	Tillåtet avdrag	Ålder när livräntan börjat utgå	Tillåtet avdrag
0	0.17	25	0.23	50	0.40	75	1.28
1	0.17	26	0.23	51	0.42	76	1.36
2	0.17	27	0.24	52	0.43	77	1.46
3	0.17	28	0.24	53	0.45	78	1.55
4	0.17	29	0.24	54	0.46	79	1.66
5	0.17	30	0.25	55	0.48	80	1.77
6	0.17	31	0.25	56	0.50	81	1.90
7	0.17	32	0.26	57	0.52	82	2.03
8	0.17	33	0.26	58	0.54	83	2.17
9	0.18	34	0.27	59	0.56	84	2.33
10	0.18	35	0.27	60	0.58	85	2.49
11	0.18	36	0.28	61	0.61	86	2.66
12	0.19	37	0.29	62	0.63	87	2.84
13	0.19	38	0.29	63	0.66	88	3.03
14	0.19	39	0.30	64	0.70	89	3.23
15	0.19	40	0.31	65	0.73	90	3.42
16	0.20	41	0.31	66	0.77		
17	0.20	42	0.32	67	0.81		
18	0.20	43	0.33	68	0.85		
19	0.21	44	0.34	69	0.90		
20	0.21	45	0.35	70	0.95		
21	0.21	46	0.36	71	1.01		
22	0.22	47	0.37	72	1.07		
23	0.22	48	0.38	73	1.13		
24	0.22	49	0.39	74	1.20		

Allmän motivering.

Inledning.

Behovet av en mera omfattande revision av den år 1910 antagna förordningen om inkomst- och förmögenhetsskatt har föranlett chefen för finansdepartementet att uppdraga åt de sakkunniga, som på grund av Kungl. Maj:ts bemyndiganden den 28 juni 1918 och den 25 september 1920 tillkallats för att inom nämnda departement biträda vid viss revision av lagstiftningen rörande den direkta beskattningen till staten (1918 års inkomstskattesakkunniga) att verkställa ingående utredningar av vissa för inkomst- och förmögenhetsbeskattningen grundläggande spörsmål avseende bland annat själva inkomstbegreppets utformning. Några bestämda direktiv angående den riktning, i vilken revisionen borde gå, hava icke givits de sakkunniga, utan har det överlämnats åt dem att självständigt undersöka, om och i vad mån skatteförordningens bestämmelser kunde vara i behov av förbättringar och förtydliganden för att dels bringas i närmare överensstämmelse med de för förordningen vägledande principerna, dels motsvara de krav, som betingas av förhållanden, vilka inträtt till följd av det ekonomiska livets utveckling under de senaste åren och av vunnit erfarenhet om det sätt, varpå de gällande bestämmelserna blivt i praxis tillämpade. Efter egen omprövning hava sålunda de sakkunniga haft att bedöma, i vad mån den gällande lagstiftningen och därpå grundad praxis förmått att uppfylla de krav, som skäligen kunna ställas på en rationell inkomst- och förmögenhetsbeskattning, med hänsyn bland annat till denna beskattnings ständigt växande betydelse såväl för staten som för de skattskyldiga. De sakkunniga hava därvid icke låtit sig ledas av det fiskaliska intresset att söka nya beskattningsföremål. Där såsom t. ex. ifråga om intäkter på grund av liv- eller kapitalförsäkring inkomstförvärv, som hittills icke direkt träffats av inkomstbeskattning, enligt förslaget beskattas såsom inkomst för försäkringstagaren, har motivet härför endast varit en önskan att taga hänsyn till den ökade skatteförmåga, som intäkten av en dylik kapitalplacering medför, där vinst uppstår å placeringen, och att rätta beskattningens mått efter vinstens verkliga storlek. I detta och andra fall har det fiskaliska intresset icke varit det bestämmande för de sakkunnigas förslag; det avgörande har varit hänsynen till det krav på jämlikhet i beskattningen, som i de skattskyldigas intresse bör tillgodoses. Överhuvudtaget hava de sakkunniga sökt lägga sitt förslag så, att det kan leda till en åsyftad och önskvärd jämlikhet och rättvisa vid skattebördans fördelning mellan skattebetalarna, en jämlikhet vars befrämjande även ur synpunkten av statens intresse är eftersträvansvärt.

Såsom spørsmål att tagas under överbägende vid den åt de sakkunniga anförtrödda utredningen om en revision av lagstiftningen om den direkta beskattningen till staten hava vid olika tillfällen särskilda frågor blivit av vederbörande departementschef hänskjutna till de sakkunnigas behandling. Så har bland annat i enlighet med departementschefens uttalande till statsrådsprotokollet den 31 oktober 1919 åt de sakkunniga uppdragits att undersöka, om och huru skattebelastningen lämpligen kunde differentieras med hänsyn till dels inkomstförvärvets art, dels inkomstens användning, i vilken fråga de sakkunniga i en under oktober månad 1920 till departementschefen avlämnad V. P. M. angående det läge, vari det åt dem överlämnade utredningsarbetet då befann sig, avgivit ett, visserligen mycket kortfattat, yttrande. Departementschefen hade ifrågasatt bland annat, huruvida icke, utöver den differentiering av skattebelastningen, som kunde åstadkommas genom den beskattning av förmögenhet, som genom 1910 års skattereform kombinerades med inkomstskatten, en differentiering efter inkomstförvärvets art bättre borde komma till uttryck i statens skattesystem. Om de lämpligaste vägarna härtill syntes för det dåvarande icke kunna uttalas annat än att olika alternativ borde undersökas. Bland tänkbara alternativ för att direkt eller indirekt ernå en dylik differentiering antyde departementschefen: urskiljande ur deklarationerna, så långt sig göra låter, av verkliga arbets-, verkliga förmögenhets- och verkliga konjunkturvinster; beräkning efter vissa konventionella grunder med användande av olika metoder av förmögenhetsinkomstens storlek; införandet vid sidan av inkomstskatten av en fristående förmögenhetsbeskattning och kombinationer mellan dessa olika alternativ. I frågans dåvarande läge syntes det departementschefen lämpligast, att endast förberedande undersökningar utfördes, utmynnande i alternativa utkast, samt att först efter detta preliminära arbetes avslutande direktiv gäves angående frågans vidare behandling. I de sakkunnigas yttrande över denna fråga har redogjorts för de olika vägar, man kunde tänka sig för en differentiering av antytt slag med hänsyn till sättet för såväl inkomstens som förmögenhetens förvärvande, samt för de svårigheter, som mötte för en dylik differentiering. I fråga om beskattningens differentiering efter inkomstens användning hade begärts en undersökning, huruvida en dylik differentiering skulle kunna åstadkommas "inom den allmänna och direkta inkomstbeskattningens ram", varvid närmast borde komma under överbägende ett av f. kammarrättsrådet Carleson år 1916 utarbetat utkast till konsumtions-skatt. I denna sistnämnda fråga uttalade de sakkunniga såsom sin mening, att det syntes föga troligt, att en på detta sätt anordnad beskattning skulle komma att göra intrycket av rättvisa och billighet. Då härtill komme, att en del av de förutsättningar, från vilka Carleson i sitt förslag utgått, dels genom senare lagstiftning, dels i följd av krigstillståndets upphörande syntes hava bortfallit, förefunnes näppeligen tillräckliga skäl att nu göra något försök på den av Carleson förordade vägen.

För att en fortsatt utredning av här berörda frågor skulle verkställas genom de sakkunnigas försorg förutsattes, på sätt redan framhållits, förnyat direktiv från departementschefens sida. Sådant direktiv har icke givits de sakkunniga i vidare mån, än att åt dem under 1922 uppdragits att undersöka, om och huru en ifrågasatt skärpning av förmö-

genhetsbeskattningen, eventuellt genom införandet av en fristående förmögenhetsskatt, skulle kunna vinnas. I denna fråga avgåvo de sakkunniga ett betänkande i december 1922, i vilket de sakkunniga visserligen framhöllo, att en dylik skärpning enligt deras mening icke syntes tillrådlig, men dock avgåvo ett förslag till åstadkommande av en provisorisk skärpning av förmögenhetsbeskattningen för den händelse, att densamma med hänsyn till skattebehovet icke kunde undgås. I nämnda betänkande framhöllo de sakkunniga därjämte vissa olägenheter, som voro förenade med den nuvarande kombinationen mellan förmögenhetsbeskattningen och inkomstbeskattningen, olägenheter som enligt deras mening i viss mån skulle kunna undvikas, därest förmögenhetsbeskattningen bleve reglerad genom en från inkomstskatten fristående förmögenhetsskatt.

I de delar, varom de sakkunniga sålunda redan avgivit yttrande, hava de icke anledning att nu göra några nya uttalanden. De hava således icke heller haft anledning att närmare ingå på de av Wicksell i hans specialutredningar om inkomstbegreppet i skattehänseende och därmed sammanhängande frågor framförda förslag om dels indragning till staten, med anlåtande av beskattningsvägen, av vinster, vilkas rättmätighet med hänsyn till deras uppkomstsätt icke syntes honom oomtvistlig, dels införande av ett flertal på olika sätt konstruerade inkomstskatter, vilka kunde komma till användning vid beviljandet av anslag för olika ändamål, lika litet som de hava funnit det ligga inom ramen för deras uppdrag att taga i förnyat övervägande, huruvida vid inkomstbeskattningen hänsyn skall tagas till det sätt, varpå inkomsten användes.

På grund härav hava de sakkunniga ansett sig i det avseende, varom nu är fråga, böra utgå från, att deras uppgift varit att undersöka, huru den gällande förordningen om inkomst- och förmögenhetsskatt må kunna i erforderliga delar revideras under den förutsättningen, vad beträffar inkomstbeskattningen, att all inkomst skall i beskattningshänseende behandlas på ett likformigt sätt, oberoende såväl av inkomstens art och uppkomstsätt, i vidare mån än som betingas av den gällande kombinationen med förmögenhetsbeskattningen, som ock, utan undantag, av sättet för inkomstens användning.

I ett visst avseende har emellertid ett bestämt direktiv givits för de sakkunnigas arbeten, då åt dem uppdragits att bland annat ägna sin uppmärksamhet åt spørsmålet om inkomstbegreppets utformning. Denna fråga har även varit föremål för ingående undersökningar och överläggningar hos de sakkunniga. Särskilt har densamma blivit teoretiskt belyst i specialutredningar, som verkstälts av de två ledamöter, som hos de sakkunniga speciellt företrätt den nationalekonomiska och finansvetenskapliga sakkunskapen. Dessa utredningar, vilkas teoretiska värde förvisso är mycket betydande, hava såsom bilagor fogats till detta betänkande. Att de synpunkter, som framlagts av de nämnda sakkunniga, professorerna Davidson och Wicksell, emellertid icke i allo kunnat komma till uttryck i det förslag till reviderad förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt, som av de sakkunniga avgivits, är dock mycket förklarligt. En fullständig tillämpning, vid en i en nära framtid förestående revision av den gällande skattelagstiftningen, av de beskattningsprinciper, för övrigt sins emellan av helt olika karaktär, som förordats av Davidson och Wicksell, har icke synts oss undertecknade

tänkbar under annan förutsättning, än att de nya principerna kunde visas vara möjliga att praktiskt genomföra och att i lagstiftningen utforma i detalj. För undersökning härom har tillräcklig tid icke stått till de sakkunnigas förfogande, men för oss undertecknade synes det påtagligt, att ett genomförande i praktiken av det ena eller det andra av här avsedda program skall möta mycket betydande tekniska svårigheter. Beträffande en del av de svårigheter, som Davidsons förslag kunde antagas skola i praktiken medföra, hänvisas till den i annat sammanhang intagna redogörelsen därför. Vad åter angår Wicksells förslag om indragning till staten av orätmätiga vinster, skulle detta väl rätteligen förut-sätta ett helt komplex av olikartade skatter eller åtminstone en särskild skatt med en mångfald skatteskalor, avpassade med hänsyn till de beskattade vinsternas större eller mindre "berättigande", men de sakkunniga hava icke närmare kunnat undersöka möjligheten av en i tekniskt avseende tillfredsställande utformning av dylika särskilda skatter utan hava måst begränsa sitt arbete till att blott omfatta vad som bör beskattas genom en *allmän inkomstskatt*. Skulle man åter söka förverkliga Wicksells avsikter genom att inom den allmänna inkomstskattens ram genomföra en mera omfattande differentiering emellan olika slag av intäkter med hänsyn till sättet för intäkternas förvärvande samt till deras större eller mindre berättigande, skulle detta enligt undertecknades åsikt medföra mycket stora tekniska svårigheter och i hög grad komplicera taxeringen till inkomstskatt. Det synes oss vidare mer än tveivelaktigt, huruvida någotdera av programmen är ägnat att åstadkomma den högre rättvisa och den större jämlikhet i beskattningshänseende, som väl torde vara åsyftade, eller som i varje fall borde vara att hoppas på såsom resultat av en så radikal omläggning av våra beskattningsregler som förslagsställarna, var och en på sin väg, ifrågasatt. Om det ena eller andra programmets nationalekonomiska och fiskaliska konsekvenser synes det för närvarande vara omöjligt att uttala något bestämt omdöme.

De sakkunnigas avgivna förslag har sålunda icke byggt vare sig på de av Davidson eller på de av Wicksell ifrågasatta grunderna, utan i enlighet med den av oss undertecknade omfattade meningen utformats i närmare anslutning till de grunder, som varit bestämmande för vår gällande skattelagstiftning, såsom denna tagit gestalt vid 1910 års skatte-reform. Vid förslaget avfattande har emellertid uppmärksamheten inriktats på möjligheten att dels avhjälpa de brister i sakligt eller tekniskt hänseende, som enligt erfarenheten från de år, varunder 1910 års skatte-förordning varit i tillämpning, vidlåda särskilda av förordningens bestämmelser, dels fylla de luckor, som finnas i förordningen med avseende å frågor, som icke lämpligen kunna lämnas obeaktade i en skattelagstiftning, vars tillämpning i praktiken i stor utsträckning måste överlämnas åt, juridiskt eller administrativt, icke skolade lekmän.

Med den valda utgångspunkten för revisionsarbetets begränsning och utförande står i full överensstämmelse, att förslaget mindre avser att införa principiella nyheter på vare sig inkomst- eller förmögenhetsbeskattningens område än att vara uttryck för en strävan att giva förklaringar av förtydligande innebörd ifråga om den gällande lagstiftningens åsyftade mening i sådana fall, där den nuvarande formuleringen kunnat giva anledning till olika tolkningar. För de särskilda avseenden, i vilka sådana förtydliganden av större vikt ansetts erforderliga, lämnas en när-

mare redogörelse i den speciella motiveringen. I detta sammanhang vilja de sakkunniga huvudsakligen redogöra för vissa allmänna synpunkter, som varit vägledande under utredningsarbetets fortgång.

I fråga om uppställning, indelning i kapitel och deras rubricerande m. m. hava de sakkunniga i huvudsak bemödat sig om att ansluta sitt författningsförslag till den gällande skatteförordningen, oberoende av det sätt, varpå 1921 års samtidigt arbetande kommunalskatteskommitté för sin del kan komma att utforma sitt förslag till kommunalskattelag. Det samarbete, som varit ifrågasatt att äga rum mellan nämnda kommitté och de sakkunniga, har av naturliga skäl icke kunnat bliva så intimt, att de bägge delegationernas förslag kunnat utarbetas efter gemensamt antagna riktlinjer, och det kan antagas, att kommunalskatteskommitténs förslag, när det en gång avlämnats, skall befinnas till form och innehåll förete rätt stora skiljaktigheter i förhållande till det av inkomstskattesakkunniga avgivna och detta även på områden, där en närmare överensstämmelse mellan de bägge förslagen kunde synas önskvärd. De sakkunniga förutsätta emellertid, att vid den framtida bearbetning, som de bägge förslagen väl komma att samtidigt och i ett sammanhang underkastas, en överarbetning i enhetlig riktning av de två förslagen icke skall vara förenad med alltför stora svårigheter. Under de förhållanden, som rått, och så länge något definitivt förslag från kommunalskatteskommittén icke förelegat, hava de sakkunniga funnit mest försvarligt och lämpligt att i fråga om uppställningen av sitt förslag i största utsträckning ansluta sig till den gällande skatteförordningens uppställning.

I sakligt hänseende hava de sakkunniga däremot i mycket stor utsträckning sökt avfatta och utforma bestämmelserna i sitt förslag i överensstämmelse med vad kommunalskatteskommittén för sin del uppgivit sig vilja föreslå i motsvarande delar, förutsatt nämligen att det varit fråga om sådana bestämmelser, som ej för kommunalbeskattnings vidkommande måste erhålla ett annat innehåll och en annan form än i och för statsbeskattningen. Eventuella skiljaktigheter i detta avseende, om vilkas omfattning de sakkunniga för närvarande ej hava någon bestämd kännedom, torde bero därpå, att kommitténs och de sakkunnigas olika uppfattningar i vissa frågor icke kunnat sammanjämkas.

Den gällande skattelagstiftningen.

1910 års förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt är indelad i 8 kapitel med 26 paragrafer och kompletteras med särskilda anvisningar i 6 huvudpunkter, anknyttande sig till innehållet i förordningen och indelade i särskilda huvudgrupper av närbesläktade bestämmelser. I förordningens särskilda kapitel hava likartade frågor sammanförts alltefter sitt sammanhang med varandra. För att angiva arten av de frågor, som sålunda i respektive kapitel behandlas i sitt sammanhang, har varje kapitel försetts med en vägledande rubrik.

I stort sett har sammanförandet i det rätta sammanhanget av de frågor, som höra samman, kunnat konsekvent genomföras. Det må dock påpekas, att i vissa fall bestämmelser i avseenden, som enligt sin natur bort behandlas i ett annat kapitel, utan egentligt system sammanförts i det kapitel (kap. 8), som enligt sin rubrik handlar "om beskattningsort m. m.". Sålunda innefattas i detta kapitel bestämmelser, utom i fråga

om beskattningsorten (23 §), bland annat om dels den subjektiva skattskyldigheten (24 §, 25 § 1 och 2 mom. och 26 §), dels i fråga om skattens beräkning (25 § 1 mom.). Bestämmelser om den subjektiva skattskyldigheten återfinnas i huvudsak i 2 och 4 kap. men dessutom dels såsom nyss är påpekat i 8 kap. dels jämväl i 15 § under 5 kap., som eljest handlar om den objektiva skatteplikten för förmögenhet. Bestämmelserna om skattens beräkning äro uppdelade på 6 kap., som enligt sin rubrik är ägnat åt denna fråga, och 8 kap. Dessa nu antydda inkonsekvenser i förordningen hava de sakkunniga emellertid icke ansett vara av den betydighet, att för deras skull en ändring av vissa paragrafers ordningsföljd och en uppdelning av deras innehåll på skilda paragrafer nödvändigtvis behöver företagas.

Bestämmelserna i 1, 2, 4 och 7 kap. hava endast ifråga om vissa detaljer ansetts behöva underkastas någon omarbetning i sakligt hänseende. Däremot hava de i vissa delar ansetts böra förtydligas i sådant syfte, att deras tolkning i enlighet med deras avsedda innehåll må för de skattskyldiga och beskattningsnämnderna underlättas. Vad åter beträffar 3, 5, 6 och, i någon mån, 8 kap., hava där återgivna bestämmelser gjorts till föremål för en mera genomgående revision såväl i sakligt som i formellt avseende, huvudsakligast i de delar, som avse inkomstbegreppets omfattning och begränsning, grunderna för det beskattningsbara beloppets fastställande samt, för vissa skattskyldiga, skattekvotens storlek.

De sakkunnigas förslag ter sig sålunda som en till formen helt ny förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt med därtill hörande anvisningar, de senare i sina särskilda delar hänförande sig till motsvarande paragrafer i själva förordningen. Men till sitt sakliga innehåll är förslaget upprättat i nära anslutning till den gällande förordningen, vars grundläggande principer de sakkunniga sökt omsätta i den för allmänheten fattbara form, som är nödvändig för deras praktiska genomförande och tillämpning. Såvitt möjligt hava de sakkunniga sökt undvika att giva bestämmelser, som till innehåll och form äro alltför svävande och tånjbara och som sålunda skulle möjliggöra olika tolkningar allt efter de skattskyldigas eller beskattningsmyndigheternas subjektiva uppfattning. Det har visat sig, att för vinnande av en konsekvent och med hänsyn till kravet på jämlikhet i beskattningen önskvärd tillämpning av den gällande skatteförordningens principer, bestämmelserna om den objektiva skattskyldighetens omfång i vissa avseenden behövt revideras i en eller annan riktning, och de sakkunniga hava ansett sig skyldiga att i sådana delar avgiva förslag i fråga om skattskyldighetens utvidgning eller begränsning på sådant sätt, att större rättvisa och jämlikhet i förhållandet mellan olika skattskyldiga må kunna åstadkommas. För detaljerna i de sakkunnigas förslag härutinnan lämnas en närmare redogörelse i den speciella motiveringen till 6—16 §§. Om de föreslagna nya grunderna för skattens beräkning hänvisas till den speciella motiveringen beträffande 18 och 19 §§.

Allmänna synpunkter.

All skattelagstiftning måste bygga på vissa antagna förutsättningar om beskattningens ändamål, den beskattande korporationens rättsanspråk gent emot skattebetalarna och de senares skyldighet att under-

kasta sig beskattning, beskattningens möjliga och lämpliga storlek samt grunderna för skattebördans fördelning efter bestämda principer mellan skattebetalarna. Med utgångspunkt från dessa förutsättningar återstår så att välja en eller flera metoder för beskattningens genomförande på sådant sätt, att det med beskattningen åsyftade ändamålet kan vinnas. I avseende härå har antagits såsom en huvudsaklig princip, att det allmänna behov, som skall täckas genom beskattning, skall tillfredsställas utan att skattebetalarna, såsom helhet betraktade eller var för sig, överhövan betungas och besväräs. "Beskattningen skall så litet som möjligt störa det privatekonomiska livets gång." (Max von Heckel.)

Enligt den mening, som företrädes av det övervägade flertalet finansvetenskapliga författare, hava skatterna till uteslutande uppgift att tillfredsställa de offentliga behoven. Samhällsbehoven äro, för att åberopa en känd finansteoretiker (Sax), samhällsmedlemmarnas gemensamma behov, för vilkas täckande de enskilda individernas materiella medel skola tagas i anspråk lika väl som de tagas i anspråk för individernas enskilda behov, varav följer att samhället har rätt att ur sina medlemmars tillgångar erhålla medel för sina ändamål, dock med skyldighet att tillse, att icke för stor del av dessa tillgångar tagas i anspråk för samhällsbehoven,

att fördelningen mellan samhällsbehoven och de enskilda behoven blir, såvitt möjligt, adekvat, samt

att samhället i riktig proportion tager alla sina medlemmars tillgångar i anspråk.

Vissa finansteoretiker, bland dem Adolf Wagner, företräda emellertid den åsikten, att skatterna hava två ändamål, nämligen dels det rent finansiella, dels det socialpolitiska att åvägabringa en förändrad fördelning av nationalinkomsten och nationalförmögenheten. Häremot invändes emellertid, bland annat, att, om beskattningen hade denna socialpolitiska uppgift, samhället skulle behöva upptaga skatter, utan att dess skattebehov påkallade en sådan åtgärd. Även författare, som anse att staten har icke blott rätt utan även skyldighet att inverka på inkomst- och förmögenhetsfördelningen, avvisa dock tanken att använda beskattningen såsom ett medel härför.

Av de två på finansvetenskapens område speciellt sakkunniga, som deltagit i inkomstskattesakkunnigas arbeten, har den ena, professor Davidson, anslutit sig till den allmänt omfattade åsikten, att beskattningens ändamål är uteslutande det rent finansiella att anskaffa medel till de egentliga samhällsbehovens förverkligande, i den mån därför erforderliga medel icke anskaffas antingen genom sådana offentliga avgifter, som äro ekvivalenter för begagnandet, resp. åtnjutandet av samhällets anstalter och verksamhet för egentliga samhällsuppgifter eller ock genom statens privatinkomster m. m. Professor Wicksell synes däremot dela den åsikten, som företrädes av Adolf Wagner m. fl. I sitt år 1896 utgivna arbete "Finanztheoretische Untersuchungen" har han (sid. 143—145) uttalat sin uppfattning på följande sätt: "Beskattningens rättmätighet har uppenbarligen till tyst förutsättning rättmätigheten av den bestående förmögenhets- och inkomstfördelningen, detta oberoende av från vilken standpunkt frågan än bedömes. Om likhet mellan prestation och motprestation kan annars icke bliva tal och lika så litet om likhet mellan

Beskattningens ändamål.

de gjorda uppoffringarna. Ty det är ju överhuvudtaget ingen 'prestation' till staten och även intet 'offer', som kan erkännas såsom sådant, om någon tvingas att återlämna vad han med orätt besitter eller hindras att inträda i besittning av något, vartill han icke har någon erkänd rätt." Föreligger åter icke nämnda förutsättning utan äro fastmer i den bestående egendoms- och inkomstfördelningen vissa besittnings- och förvärvstitlar för handen, vilkas berättigande synes tvivelaktigt, så har, anser Wicksell, utan tvivel samhället icke blott rätt utan skyldighet att med avseende å dessa företaga en revision av de bestående egendomsförhållandena. Detta kan enligt Wicksells mening ske på beskattningens väg och äga rum utan varje hänsyn till statens behov av skatter.

Liknande synpunkter har Wicksell framlagt i två till de inkomstskattesakkunniga avlämnade P. M. Där uttalar han än mera bestämt, att beskattningen i vissa fall bör göras gällande oberoende av skattebehovet och hava till ändamål att på det allmänna överflytta egendom, vartill den enskilde innehavarens rätt icke är oomtvistlig. Han vill skilja mellan de fullt legitima, oomtvistligt berättigade inkomsterna och sådana inkomster, som i det ena eller andra avseendet kunna anses till sitt berättigande mera omtvistliga. De senare borde beskattas genom tilläggs-skatter, vilkas huvudsyfte icke vore att förskaffa det allmänna medel till bestridande av dess utgifter (ehuru detta på samma gång kunde i viss mån nås såsom bisyfte), utan egentligen att vidtaga den rättelse i den samhällseliga fördelningens orättvisor, som icke lämpligen eller nog hastigt kunde bli föremål för den egentliga egendomslagstiftningen.

I de av Davidson och Wicksell i Ekonomisk tidskrift införda uppsatser, vilka såsom bilagor åtfölja de sakkunnigas förevarande betänkande, utveckla de nämnda sakkunniga mera fullständigt sina särskilda meningar.

Undertecknade hava för det ändamål, varom här är fråga, icke anledning att fördjupa sig i möjligheterna att på beskattningens väg realisera andra ändamål än de statsfinansiella och kunna således se bort från de sociala ändamålen, t. ex. de av Wicksell uttalade önskemålen att uttaga särskilda skatter i syfte att utjämna den sociala klyfta, som en tilltagande rikedom anhopning på ett fåtal händer kan vara ägnad att skapa eller vidga. Den historiskt givna förutsättningen för all beskattning — att det föreligger ett samhällets behov av medel, oundgängligen nödvändiga för samhällsverksamhetens upprätthållande, vilket behov icke kan på annat sätt tillfredsställas — synes i sig innebära en begränsning av beskattningens uppgift till att vara en sådan samhällets inkomstkälla, som är avsedd att anlitas endast om och i den mån samhällsbehoven tvinga därtill.

För valet av lämpliga skattekällor och bestämmandet av det sätt, varpå de valda skatteköllorna skola utnyttjas, är det av vikt att taga ställning till frågan om beskattningens uppgift. Det stora flertalet auktoriteter på området äro, såsom redan erinrats, ense därom, att skattens uppgift är att täcka ett förefintligt offentligt behov. För de sakkunnigas utredningar torde det vara tillfyllest att utgå från denna flertalets uppfattning. Den nuvarande tidens erfarenhet om de allmänna behovens omfattning och om svårigheten att på beskattningens väg anskaffa de för dessa behovs tillfredsställande nödvändiga medlen synas göra det till en *praktisk nödvändighet* att begränsa skattens uppgift på detta sätt.

En annan sak är, att en beskattning under nu rådande förhållanden svårligen kan ordnas så, att den icke kommer att genom sina verkningar influera på de enskildas egendomsförhållanden i en eller annan riktning. Detta är en ofrånkomlig konsekvens av, men icke ett självändamål för beskattningen.

Statens rätt att uppbära skatter resp. samhällsmedlemmarnas skyldighet att betala skatt är allmänt erkänd och behöver icke här närmare motiveras. Emellertid må det framhållas, att då beskattningens ändamål, enligt den allmänt gängse uppfattningen, uteslutande är att bereda medel till täckande av nödvändiga samhällsbehov, det borde ligga i sakens natur, att staten icke får uttaga skatter för andra ändamål. Statens uppgift är att sörja för de kollektiva behovens tillfredsställande och statsmedborgarna äro skyldiga tillhandahålla de för denna statens verksamhet erforderliga medlen. Men statens uppgift är ingalunda att söka förevändningar för att i beskattningens form beröva samhällsmedlemmarna vad de genom sin verksamhet eller på annat sätt kunnat förvärva, lika litet som man får anse, att individerna egentligen äro till för att genom sitt arbete skapa tillgångar, som kunna tagas i anspråk för beskattningen. Så länge de skattebetalande hava en känsla av, att de skatter, som av dem uttagas, användas för att bestrida verkliga och nödvändiga omkostnader för den egentliga statsverksamheten och att skatterna uttagas av de enskilda efter jämlika och rättvisa grunder, kan man förvänta, att de lojalt fullgöra sin skattskyldighet. Få de åter med berättigande den uppfattningen, att beskattningen blivit självändamål och att skattebördorna fördelats efter orättvisa grunder, söka de, enligt erfarenheten från många håll, å sin sida förevändningar och utvägar att undgå även sin *behöriga andel* av skattebördan, och deras lösen blir: "lika mot lika". Och dessvärre hava de stora utsikter att lyckas i dessa sina bemödanden.

Statens rätt att uppbära skatter och samhällsmedlemmarnas skyldighet att betala skatt.

Därest man utgår från, att genom beskattningen blott skola täckas samhällets löpande behov och man alltså, i motsats till Wicksell, icke anser, att genom beskattningen en del av de enskildas förmögenhet bör indragas till samhället för att av detta fonderas, kommer det högsta tänkbara belopp, som kan uttagas i skatt, att motsvara skillnaden mellan hela nationalinkomsten och de andelar av densamma, som behövas för dels befolkningens underhåll dels nationalförmögenhetens vidmakthållande och nödvändiga ökning.¹⁾ Givetvis är det icke möjligt att utsträcka beskattningen ända till denna yttersta gräns. Om de enskilda samhällsmedlemmarna skulle tvingas att till staten avstå allt vad de kunde förvärva utöver vad som erfordrades för deras underhåll och för framtida produktion av nya nyttigheter, skulle all företagsamhet och arbetslust förlamas. Då man gent emot samhällsmedlemmarnas intressen sätter samhällsintresset såsom något högre och viktigare, glömmes

Beskattningens möjliga storlek.

¹⁾ Härvid antages, att ingen del av nationalinkomsten tillflyter samhället direkt såsom nettoinkomst av produktiv verksamhet (t. ex. från jordbruksdomäner, affärsdrivande verk); har samhället haft dylik inkomst kommer ju å ena sidan denna att inräknas i nationalinkomsten och å andra sidan den del av sagda inkomst, som användes för täckande av de egentliga samhällsbehoven, att behandlas som om den uttagits genom beskattning.

man alltför lätt, att samhällsintresset bäst tillgodoses genom tillvaratagandet av de enskilda medborgarnas intressen.

I varje fall är det omöjligt att gå utöver nyss angivna gräns. Går beskattningen så långt, att den även minskar nationalförmögenheten, minskas till förmån för en viss generation de besparingar, som gjorts av tidigare generationer, med given följd att de efterföljande generationernas existensbetingelser på ett betänkligt sätt äventyras. Att täcka löpande statsutgifter med skatter, som minska den förefintliga nationalförmögenheten, är till sin konsekvens fullt så betänkligt som att bestrida dylika utgifter genom lånemedel. Det bör vara varje generations strävan och skyldighet att icke blott bevara den nationalförmögenhet, som den fått övertaga från föregående generationer, utan även öka densamma genom produktion av nya nyttigheter utöver vad som erfordras för omedelbar förbrukning. Samhällets strävan måste fördenskull gå ut på att befrämja dels en ökning av nationalinkomsten, dels ny kapitalbildning, som åstadkommes därigenom, att en lämplig del av nationalinkomsten besparas för att läggas till nationalförmögenheten. Beskattningen kan således icke utan fara för våra efterkommande skärras till den grad och uttagas under sådana former, att nationalförmögenhetens nödvändiga tillväxt omöjliggöres eller försvåras. En sådan beskattning leder i sina verkningar till en skadlig reduktion av befolkningens ekonomiska kraft. Skattebehov skapas alltför ofta utan tanke på den ekonomiska möjligheten att tillfredsställa dem. Den gamla föreställningen, att det allmännas inkomster skola rätta sig efter utgifternas storlek, har ännu icke fått vika för den i den privatekonomiska hushållningen nödvungna uppfattningen, att utgifterna måste rätta sig efter inkomsternas storlek. Denna gamla föreställning kan hava sitt berättigande i fråga om de oundgängliga statsutgifterna, men dess berättigande i fråga om utgifter för visserligen nyttiga, men icke nödvändiga ändamål kan med allt fog ifrågasättas. Det finnes, såsom nyss erinrades, en gräns för all beskattning, som icke kan överskridas utan att allvarliga svårigheter uppkomma för landet och dess befolkning.

"Nationalinkomsten är den *materiella* förutsättningen för och den reella bäraren av beskattningen, men varje skatt betalas av privatinkomst, vilken är den *tekniska* förutsättningen för all beskattning." (Elster, Reichsaufwandssteuer, i Conradsche Jahrb. 1916.)

Lotz (Finanzwissenschaft 1917), vilken, såsom de flesta finansvetenskapsmän, anser, att såsom fond för beskattningen icke den förhandenvarande nationalförmögenheten såsom sådan, utan blott nyproducerad rikedom eller, mera exakt, blott en del av det nyproducerade kan komma i betraktande, betonar, att en stat kan varaktigt bestrida sina återkommande utgifter blott genom sådana skatter som betalas av skattdragarna ur det under årets lopp nyförvärvade. Han utvecklar sin uppfattning ungefär på följande sätt. Enskilda skattskyldiga kunna förvisso förvärva nya tillgångar genom att utnyttja värdestegringar eller inhösta spelvinster eller genom att tillträda arv. Men då i dessa fall blott förut förefintliga ekonomiska nyttigheter överflyttas, så blir en annan samhällsmedlem så mycket fattigare och mindre skattekraftig som förvärvaren blir rikare och mera skattekraftig. Om i ett land endast spekulerades, spelades, inginges vad och ärvdes, men ingenting producerades, bildades ingen fond utöver den förut förefintliga rikedomen, varur samhäl-

let varaktigt kunde hämta skatter. Folkhushållningen lämnar ökade medel för skatter, blott om produktionen framgångsrikt har ökats, och om — under förutsättning av penninghushållning — ett mera av penningvärdle i nyttigheter, prestationer och tjänster står till förfogande än vad som utgivits såsom kostnader. Ett samhälles beskattningsmöjlighet är — frånsett det fall, att vissa samhällsmedlemmar förvärva vinster från utlandet — så tillvida begränsad, att samhället icke — fångat i illusioner i fråga om medlemmarnas skattekraft — kan genom skatter indraga mera än eller ens så mycket som nyproduceras. Indrages mera än det nyproducerade, så vore en varaktigt flytande källa för framtida täckning av återkommande utgifter självfallet icke längre för handen. Men även om allt det nyproducerade toges i beslag för skatter, så icke blott hindrades kapitalökningen, utan bortföle även för de enskilda individerna sporen till förvärv. Inkomstskatten förbättras icke därigenom, att man utsträcker den till fall, i vilka visserligen andra skatter kunde vara på sin plats, men näppeligen dock en skatt, som icke kan undgå att ansluta sig till de enskildas föreställningar om begreppet inkomst.

Undertecknade sakkunniga dela denna av Lotz uttalade uppfattning och anse sålunda, att privata förvärv, som ej bidraga till ökning av nationalinkomsten, utan endast innebära överflyttning av nationalförmögenhet från en till annan, ej lämpa sig såsom stadigvarande skattekällor under annan förutsättning än att skattens belopp kan hålla sig inom mycket moderata gränser, så att den totala skattebördan ej leder till minskning vare sig av redan uppkommen nationalförmögenhet eller av de tillskott till denna, som äro nödvändiga för den fortsatta produktions tryggande och befrämjande. Det mål, som enligt vår mening skall ställas för den totala beskattningens höjd, synes kunna på sin väg befrämjas, därest inkomstbeskattningen — i motsats till vad Davidson föreslår — begränsas till sådana privata förvärv, som äro ägnade att skapa nationalinkomst.

Förutsättningen för uppkomsten av nationalinkomst är produktiv verksamhet, varigenom nya ekonomiska nyttigheter skapas. All sådan verksamhet utövas i stort sett av de enskilda samhällsmedlemmarna och leder i första hand till skapandet av privatinkomst. Till sitt väsen är privatinkomsten av samma natur som nationalinkomsten och den härflyter sålunda från avkastningen av en produktiv verksamhet.

Det kunde ligga nära till hands att förmoda, att summan av alla privatinkomster i ett land under en given period skulle motsvara landets nationalinkomst för samma period. Men detta är ingalunda förhållandet. Framförallt får man icke föreställa sig, att summan av den taxerade privatinkomsten motsvarar nationalinkomsten eller utgör en bestämd bråkdel av denna, och detta gäller nästan oberoende av vilket inkomstbegrepp man än väljer. Att ingå på en redogörelse för anledningarna till detta förhållande är i detta sammanhang icke nödvändigt. För här ifrågavarande syfte är det tillräckligt att framhålla förhållandet såsom ett erkänt faktum.

Om man vill ställa utgifterna för det allmännas räkning (vare sig dessa utgifter skola täckas genom skatter eller genom samhällets inkomster av produktiv verksamhet) och därmed också beskattningen i ett visst, såsom lämpligt ansett förhållande till landets nationalinkomst, måste detta ske på grundval av en beräkning, vilken för sitt utförande

förutsätter kännedom om två storheter: det totala belopp, som erfordras för täckandet av det allmännas behov, samt nationalinkomstens storlek. Beträffande totala beloppet av vad som erfordras för täckande av det allmännas behov ske naturligtvis alltid vissa beräkningar och därvid också beräkningar av det allmännas inkomster genom annat än skatter, men dels ske dessa beräkningar icke vid en och samma tidpunkt ifråga om alla samhällets behov och dels göras de icke av ett och samma organ, då beskattningsrätt ju tillkommer riksdag, landsting, kommun o. s. v. Vad nationalinkomsten angår möta stora svårigheter att ens approximativt beräkna densamma.

Ehuru det sålunda torde vara så gott som omöjligt att i praktiken noggrant avvåga storleken av det allmännas utgifter och därmed även beskattningens höjd så, att de allmänna utgifterna stå i det som riktigt ansedda förhållandet till nationalinkomsten, torde det dock vara önskvärt, att man såvitt möjligt söker ställa nationalinkomst och beskattning i relation till varandra. Vad inkomstbeskattningen beträffar erbjuder sig härvid den möjligheten att begränsa densamma till sådan privatinkomst, som enligt sin natur är i stånd att bilda nationalinkomst. Detta kan ske därigenom, att endast sådana den enskildes intäkter, som härflyta ur produktiv verksamhet, göras till föremål för inkomstbeskattning. Ordnas inkomstbeskattningen med detta mål för ögonen, kommer densamma att bäras av nationalinkomsten och sådana intäkter, som uppkomma vid överflyttning från en till annan av kapital i vidsträckt mening och som ju icke äro i stånd att bidra till skapandet av nationalinkomst, undgå inkomstbeskattning. Detta synes från nationalekonomisk synpunkt vara i sin ordning.

Davidson synes för genomförande av sitt program förutsätta, att, där est den totala beskattningen icke överstiger en lämplig andel av nationalinkomsten, det sedermera är likgiltigt, huruvida den privatinkomst, som träffas av inkomstbeskattning, är av natur att skapa nationalinkomst eller icke. Detta kan på sätt och vis vara riktigt, men enligt undertecknades åsikt skulle ett fullständigt uppgivande av sambandet mellan taxerad inkomst och nationalinkomst lätt kunna leda till en överdriven beskattning och därmed till en belastning av nationalförmögenheten. De skattebeviljande församlingarna bibringas lätt den uppfattningen, att, oavsett huru inkomstbegreppet är utformat, den taxerade inkomsten i stort sett utgöres av nationalinkomst och alltså kan användas till täckandet av de enskildas och det allmännas löpande utgifter, och om, såsom enligt Davidsons förslag, i stor utsträckning såsom inkomst taxeras vad som icke kan skapa nationalinkomst, är det därför fara värt, att beskattningen går över gränsen för det lämpliga och nationalekonomiskt försvarliga.

Klart är, att även den i enlighet med undertecknades förslag taxerade inkomsten icke kommer att sammanfalla med nationalinkomsten, men i den taxerade inkomsten kommer dock i betydligt mindre utsträckning än enligt Davidsons förslag att ingå vad som icke är nationalinkomst och beskattningen kommer därför att i betydligt högre grad rent automatiskt sättas i relation till nationalinkomsten. Med ett sådant inkomstbegrepp som det av undertecknade föreslagna kommer statistiken över inkomstbeskattningen att i avsevärd grad kunna lämna hållpunkter för bedömandet av nationalinkomstens storlek och därmed också vid avgö-

randet av huru mycket som kan offras på tillfredsställandet av allmänna behov.

Beskattningens storlek för den enskilde skattskyldige uttryckes — vad beträffar inkomst- och förmögenhetsbeskattningen — genom den skattekvot, som må vara fastställd.

*Skattebör-
dans för-
delning.*

Såsom grund för skattefördelningen mellan de enskilda skattebetalarna har av finansvetenskapen uppställts två högsta principer: beskattningen skall vara *allmän* och *jämlik*. Dessa bägge mål kunna svårigen vinnas endast genom en enda skatteform, icke ens av den typ, som representeras av den allmänna inkomstskatten, trots de goda egenskaper, som man velat tillskriva och som förvisso även i många avseenden utmärka denna skatteform. Emellertid måste lagstiftningen vid avfattandet av de bestämmelser, som äro avsedda att reglera skattefördelningen, även vad varje särskild skatteform beträffar, sträva efter förverkligandet i största möjliga utsträckning av de nämnda principerna. Särskilt för den direkta inkomstbeskattningen är detta problems lyckliga lösning av synnerligt stor betydelse, ej minst med hänsyn till den alltmera framträdande och dominerande ställning i skattesystemet, som den allmänna inkomstskatten, i eller utan förbindelse med en kompletterande förmögenhetsskatt, i våra dagar tenderat att intaga.

Kravet på beskattningens allmänhet är i princip godkänt i vår lagstiftning om inkomst- och förmögenhetsskatt. Emellertid hava av olika anledningar avsteg från principen skett i viss utsträckning, i det att särskilda grupper av skattskyldiga befriats från skattskyldighet, som eljest bort åligga dem. Om de i detta avseende gällande bestämmelser berättigande och lämplighet för vissa fall hava de sakkunniga i annat sammanhang redan avgivit ett utlåtande, till vilket vi vilja hänvisa. Se härom de sakkunnigas underdåniga yttrande den 19 december 1921 med anledning av föreningskattesakkunnigas betänkande i fråga om ideella föreningsars skattskyldighet.

Huru principen om beskattningens jämlikhet lämpligen skall kunna förverkligas är en omstridd fråga, som sammanhänger med frågan, huruvida beskattningen skall grundas på t. ex. teorien om skatt efter intresse eller på teorien om skatt efter förmåga.

De i 1910 års förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt tillämpade grunderna för fördelning emellan vederbörande skattskyldiga av den skattebörda, varom här är fråga, återspeglas i bestämmelserna om den subjektiva skattskyldigheten, den objektiva skatteplikten och skattens beräkning. Skatten är avsedd att fördelas mellan de skattskyldiga i mån av deras förmåga. Till grund för skatteförmågans uppskattning har antagits inkomstens och förmögenhetens taxerade belopp, i förekommande fall reducerat till det beskattningsbara belopp, som framkommer efter avdrag för ett efter angivna grunder beräknat existensminimum. Skatten utgår efter progressiva skalor olika för aktiebolag, (resp. solidariska bankbolag) och för andra skattskyldiga. Såsom redan påpekats, äro vissa skattskyldiga befriade från inkomst- och förmögenhetsskatt. Denna skattefrihet avser för vissa skattskyldiga all deras inkomst och förmögenhet, för andra åter endast vissa slag av inkomst, resp. förmögenhet.

Detta system för skattens fördelning är i och för sig utan tvivel det

teoretiskt riktiga och borde i sina verkningar leda till en relativt rättvis och jämlik fördelning av en skatt, som grundas på den s. k. för-
mågeprincipen, om man nämligen finge förutsätta, att detsamma kan i
praktiken förverkligas i enlighet med det angivna syftet. Huruvida detta
kan ske, beror dels på lagstiftningens förmåga att behörigen beakta
och giva uttryck för de synpunkter, som äro av vikt för skatteförmå-
gans uppskattning i de enskilda fallen, dels på beskattningsmyndighe-
ternas kompetens.

Bland annat i sistnämnda avseende har så småningom uppstått allt
starkare tvivel om, huruvida taxeringsförordningens för länge sedan
föråldrade organisatoriska bestämmelser numera kunna anses tillfreds-
ställande. Organisationen av de myndigheter, som hava att fastställa
och uträkna det belopp, på grundval varav skattens storlek i varje sär-
skilt fall utmätas, synes icke på långt när motsvara vad som med hän-
syn till de alltmera komplicerade skattelagarnas svårtillämplighet kan
fordras såsom förutsättning för ett någorlunda riktigt taxeringsförfä-
rande. I denna fråga har undertecknad, Landén, i särskilda promemo-
rior till chefen för finansdepartementet, den senaste under år 1921, gjort
vissa uttalanden, till vilka de sakkunniga vilja hänvisa. Taxeringsappa-
raten är ett synnerligen ömtåligt instrument, vars handhavande icke
utan äventyr kan anförtros åt första bästa oskolade lekman. En rätt
behandling av detta instrument kräver bland annat en långvarig prak-
tisk och teoretisk utbildning, desto mera omfattande ju högre fordrin-
garna ställas på taxeringsresultatets noggrannhet, jämlikhet och en-
hetlighet.

Den populära uppfattningen, att den nu bestående taxeringsorganisa-
tionen väl skulle kunna fylla sin uppgift, därest skattelagarna "förenk-
lades", grundas på ett hos lekmannen förklarligt missförstånd i fråga
om de anspråk, som under nutida förhållanden måste ställas på in-
komstskattelagstiftningen. Av skattelagstiftningen fordras, att den skall
giva normer för en växlande mångfald av allehanda företeelser på det
ekonomiska området och åstadkomma en matematisk rättvisa i fråga
om skattens fördelning efter skiftande individuella förhållanden. Så ta-
ger för närvarande skattelagstiftningen t. ex. hänsyn till icke blott in-
komstens storlek, utan även till dess egenskap av fonderad eller icke fon-
derad, till rent individuella förhållanden såsom den skattskyldiges civil-
stånd, antalet barn han har att underhålla m. m. Det har även ifrågasatts
att inkomstbeskattningen skulle differentieras med hänsyn till sättet för
inkomstens användning och, i högre grad än nu sker, med hänsyn till
sättet för dess förvärvande, varjämte yrkats, att förmögenhetsbeskatt-
ningen skulle differentieras med hänsyn till sättet för förmögenhetens
förvärvande t. ex. med hänsyn till huruvida förmögenheten är ärvd
eller förvärvad. Det är tydligt, att ju mera man på detta sätt skärper
kraven på skattelagstiftningens hänsynstagande till alla möjliga förhål-
landen, som kunna anses i någon mån inverka på skatteförmågan, desto
svårare måste dess tillämpning och desto vidlyftigare taxeringsarbetet
bliva. De myndigheter, som skola handhava taxeringsarbetet, måste
organiseras med hänsyn härtill, och man kan icke utan vidare antaga,
att den organisation, som var tillräcklig, när skattelagstiftningen var
mindre komplicerad, skall vara vuxen de uppgifter, som möta under nu-
varande förhållanden.

På skattelagstiftningens väg kan utan tvivel mycket göras för underlättandet av beskattningsmyndigheternas svårigheter, i första hand genom fastställandet av bestämda principer för beskattningen och genom ett konsekvent genomförande i lagstiftningen av dessa principer, samt ej minst därigenom, att de särskilda bestämmelserna avfattas på ett klart och tydligt språk, som utesluter missförstånd om deras verkliga innebörd. Av särskild vikt är, att beskattningsmyndigheternas uppgift begränsas till att *tolka och tillämpa* skatteförfattningarnas bestämmelser i enlighet med deras innehåll och mening; att åt dessa myndigheter inrymma befogenhet att i särskilda fall vidtaga åtgärder, som falla inom lagstiftningens område, förbjuder givetvis sig självt. Huru väl man än utformar skattelagstiftningen, kan man dock aldrig på denna väg komma så långt, att tillämpningen av en nutida komplicerad skattelagstiftning kan anförtros åt taxeringsmyndigheter, vilka i stor utsträckning äro otillräckligt skolade på ifrågavarande område, utan taxeringsväsendet måste alltid organiseras just med hänsyn till de krav, som ställas på skattelagstiftningens fullständighet.

Anser man sig åter böra vid skattelagstiftningen lägga den huvudsakliga vikten vid möjligheten att genomföra en beskattning, sådan den kan åstadkommas under nu bestående organisation av taxeringsväsendet, med hänsyn jämväl till kravet på att taxeringsmyndigheternas arbete skall göras lättare än nu, måste fordringarna på skatteförordningens fullständighet i avsevärd grad reduceras. De, som påyrka beskattningsreglernas förenklande, hava dessvärre ej närmare angivit, i vilka avseenden förenklingar borde genomföras. Visserligen har från en del taxeringsmän framhållits såsom en särskild anledning till taxeringsarbetets försvårande, att de gällande bestämmelserna om de skattefria avdragens beräkning i och för det beskattningsbara beloppets fastställande orsakade ett besvärligt och tidsödande arbete, men helt säkert avse anmärkningarna, ehuru de i övrigt icke blivit närmare preciserade, icke blott denna detalj av taxeringsförfarandet. De avse efter allt antagande i stort sett även vissa av de för inkomstens och förmögenhetens uppskattning givna detaljbestämmelser, vilka vid författningarnas utarbetande ansetts nödvändiga för att giva erforderlig ledning vid taxeringen, så att densamma kunde bliva likformig och rättvis. Måhända man kan antaga, att de mest långtgående kraven på en förenkling gå ut på ett uteslutande ur förordningen av alla *speciella* bestämmelser, som avse inkomstbegreppets omfattning, om avdrag för förvärvskostnader, om skattefria avdrag m. m. Ett tillmötesgående av så vittgående krav skulle leda till att inkomstskatteförordningen komme att i huvudsak innehålla blott *generella* bestämmelser, att intäkterna av vissa angivna förvärvskällor skulle beskattas såsom inkomst och att avdrag finge ske för alla omkostnader för intäkternas förvärvande samt för förvärvskällornas bevarande och vidmakthållande, samt därutöver eventuellt en bestämmelse, att beskattningsmyndigheterna finge efter prövning för varje särskilt fall medgiva avdrag med skäligt belopp på grund av särskilda omständigheter, som kunde anses minska den skatteförmåga, som nettoinkomstens storlek beräknas i allmänhet angiva.

Det säger sig självt, att en sådan skatteförordning skulle giva taxeringsmyndigheterna en alldeles otillräcklig ledning i en mängd fall och att på denna väg bleve i mycket ringa grad sörjt för beskattningens lik-

formighet och rättvisa. Men just denna likformighet och rättvisa är en nödvändig förutsättning för den höga beskattning, som på grund av de nutida skattebehovens omfattning måste uttagas. För en föga kännbar beskattning kunna givas jämförelsevis enkla regler, men en beskattning, som ingriper så djupt i den enskildes ekonomiska förhållanden som vår nuvarande inkomst- och förmögenhetsskatt, måste fördelas emellan skattebetalarna efter väl avvägda och noga angivna grunder. Huruvida en förenkling i antydd omfattning för taxeringsmyndigheterna skulle åstadkomma någon verklig lättnad, synes även mer än tivelaktigt. Genom lagstiftningen i dess nuvarande form givas dock anvisningar såväl för nettoinkomstens beräkning i skiftande fall som i övriga avseenden, beträffande vilka taxeringsmyndigheterna behöva ledning för sina bemödanden. Om, såsom det i många fall kan antagas, dessa myndigheter icke med hjälp av denna ledning alltid kunna realisera skatteförordningens syften, huru skola de då kunna göra det, om de uteslutande hänvisas till sin egen förmåga att bedöma vad som är inkomst, huru nettoinkomsten skall beräknas, huru den på individuella förhållanden beroende minskningen i skatteförmåga skall uppskattas o. s. v.?

Även om man i någon mån avstode från kravet på beskattningens noggranna avvägande efter rättvisa och jämlika grunder, måste dock alltid finnas särskilda detaljbestämmelser till ledning vid taxeringsförfarandet i vissa avseenden. Huru pass förenklade dessa regler kunna utformas, beror givetvis på i vad mån man minskar kravet på beskattningens noggrannhet. Alltför långt kan man icke nedbringa detta krav, därest en beskattning av nämnvärd betydelse för det allmännas behov och av avsevärt inflytande på den enskildes ekonomi i längden skall kunna uttagas.

Det har vidare, bland annat av Davidson, ifrågasatts, att skatteförordningen borde innehålla blott de grundläggande bestämmelserna eller i huvudsak blott vad som nu återfinnes i själva förordningen jämte de undantag eller modifikationer, som kunna finnas intagna i anvisningarna. I stället för de nuvarande anvisningarna skulle då genom någon central myndighets försorg utarbetas en handledning för taxeringsmyndigheterna, vilken handledning naturligen icke kunde vara bindande, utan skulle taxeringsmyndigheterna och vederbörande domstolar vara oförhindrade att tolka skatteförordningen, om så vore, i rak strid mot handledningen. Därjämte borde åt Kungl. Maj:t uppdragas att utfärda deklara-tionsformulär.

De sakkunnigas majoritet har dock icke ansett sig böra föreslå en sådan ändring i vad nu gäller, att skatteförordningen skulle innehålla blott de grundläggande bestämmelserna, under det att alla detaljföreskrifter skulle överflyttas till en handledning eller instruktion, som skulle utfärdas genom central myndighet. Någon direkt kompetenskonflikt mellan vederbörande domstolar och den myndighet, som utfärdat instruktionen, behöver visserligen icke befaras, ty instruktionen kan som sagt icke vara bindande utan måste tvärtom rätta sig efter praxis, men det måste dock anses mindre lämpligt, att den ena offentliga myndigheten skulle på detta sätt, om än, får man hoppas, i ringa utsträckning, desavoueras av den andra. De sakkunniga hava dock icke närmare undersökt denna fråga och hava haft desto mindre anledning där-

till som även kommunalskattekommittén i sitt förslag följt de nu tillämpade principerna.

Beträffande sättet för deklarationsformulärets fastställande vilja de sakkunniga för sin del tillråda, att detta för framtiden icke fastställes av riksdagen, utan att Kungl. Maj:t erhåller bemyndigande att fastställa formulär. Deklarationsformulärets avfattning synes icke vara av den betydelse, att den behöver underställas riksdagens prövning, och därjämte medför det nuvarande systemet direkta olägenheter. När riksdagen med frångående av ett av Kungl. Maj:t framställt förslag eller på grund av motioner beslutar ändringar i skatteförordningarna, kan det med det forcerade arbete, som äger rum i riksdagen, ofta vara svårt att i hast överblicka de ändringar, som i följd härav behöva göras i deklarationsformuläret, och felaktigheter kunna därför lätt uppstå i detsamma. Dessa felaktigheter, vilka i regel upptäckas i samband med vederbörande författnings utfärdande, kunna för närvarande icke rättas förrän vid nästa års riksdag och måste alltså kvarstå vid samma års deklaration, vilket måste anses synnerligen olämpligt. Så var t. ex. förhållandet med ett par smärre felaktigheter, som insmugit sig i det vid 1920 års riksdag antagna deklarationsformuläret (se prop. 213/1921) och av vilka den ena nödvändiggjorde en särskild förordning (nr 41/1921) om undantag för visst fall från skyldighet att meddela underrättelse jämlikt 23 § 2 mom. taxeringsförordningen. Riksdagen bör givetvis bibehålla bestämmanderätten över formulärets allmänna innehåll, så att skattskyldig icke kan åläggas meddela uppgifter i andra avseenden eller i större utsträckning än som i taxeringsförordningen stadgas.

Den till grund för skattefördelningen antagna förmågeprincipen innebär till en början, att de, som hava *samma* skatteförmåga, böra beskattas lika, och vidare att, av personer med *olika* skatteförmåga, de som hava större skatteförmåga skola bära en större andel av skatten än de, som hava en mindre skatteförmåga. Huru i sistnämnda fall skattskyldigheten skall differentieras emellan personer med olika skatteförmåga, är ett spörsmål, vartill de sakkunniga längre fram skola återkomma.

Då nu skatteförmågan uppskattas med ledning i första hand av den taxerade inkomstens storlek, följer därav, att, medan å ena sidan ekonomiska förvärv, som icke inberäknas i taxerad inkomst, icke få anses öva något inflytande på den av inkomsten beroende skatteförmågans storlek, å andra sidan vid denna förmågas fastställande hänsyn bör tagas till alla de skattepliktiga inkomster, som åtnjutas av den skattskyldige. Det är således nödvändigt tillse, att all sådan inkomst taxeras hos den, som åtnjuter densamma, och icke hos någon annan. Av sådan anledning bör t. ex. den inkomst, som delägare i häradsallmänning åtnjuter såsom sin andel i allmänningens avkastning, beskattas hos delägaren såsom hans privata inkomst och icke hos allmänningens ägare, betraktade såsom en juridisk person. Även bör tillses, att inga sådana intäkter, som falla under det antagna inkomstbegreppet, utslutas vid inkomstberäkningen. Om det sålunda, såsom väl allmänt torde medgivas, är berättigat att år för år beskatta ränteintäkter av de besparingar, som för en skattskyldigs räkning blivit insatta i en bank, bör det vara i samma mån berättigat att såsom inkomst beskatta den vinst, räntevinst eller annan vinst, som för en skattskyldig kan uppstå därigenom, att han placerat besparingar i en kapitalförsäkring. När försäkrings-

summan utbetalas, får den försäkrade uppbära ett belopp, som överstiger vad han inbetalt till försäkringsanstalten och som till denna överskjutande del motsvarar, utom annat, upplupen ränta för hela försäkringstiden å det insatta beloppet. Att beskatta räntan å det i bank insatta kapitalet, men från beskattning undantaga räntan å det hos en försäkringsanstalt, likaledes för förräntning, placerade kapitalet, kan icke försvaras, om man vidhåller kravet på en jämlik beskattning av en var i mån av hans förmåga. Och vad som gäller i fråga om kapitalförsäkring har samma giltighet i fråga om livförsäkring. Givet är att såsom nettointkomst icke är att anse hela den utfallande försäkringssumman, utan blott så mycket av densamma, som icke motsvaras av erlagda premier och andra avgifter för försäkringen, alltså blott nettovinsten av placeringen. På grund av den bestämmelse, som medgiver skattefritt avdrag, under den tid premiebetalningen fortgår, för de erlagda premierna intill ett visst belopp, kommer i verkligheten icke ens hela vinsten å placeringen att beskattas.

Till kravet på skattens allmänhet och dess jämlika fördelning i förhållande till den å inkomstens storlek grundade skatteförmågan bör skyldig hänsyn tagas vid utformandet av det skatterättsliga inkomstbegreppet. Det gäller sålunda att inom detta begrepp inrymma allt vad som är inkomst i egentlig mening, men icke heller något annat och mera. Om inkomstskatten vore avsedd att utgå i förhållande till skatteförmågan överhuvudtaget — om nu denna i en så svävande omfattning låte sig uppskattas — kunde åt inkomstbegreppet givas en vidare ram. Men då denna skatt är avsedd att utgå i förhållande till den skatteförmåga, som visar sig i inkomstens storlek, torde det — i motsats till vad Davidson förfäktar — ligga i sakens natur, att det skatterättsliga inkomstbegreppet bör begränsas till vad som enligt allmänt föreställningssätt och begreppsensligt kan hänföras till inkomst i egentlig mening.

Förutsättningen för principens förverkligande i de enskilda fallen är sålunda framförallt möjligheten att efter enhetliga grunder uppskatta envars inkomst till dess verkliga belopp. Förefintligheten av denna möjlighet är dessvärre mycket oviss. Även om det inkomstbegrepp, som antagits såsom normerande, utformas fullt distinkt och begränsat — vilket ingalunda är en lätt sak — föreligga vissa andra svårigheter för en likformig uppskattning av olika slag av inkomster. Bland annat visa sig dessa svårigheter, när det gäller att i penningar värdera de inkomster i natura, som spela en väsentlig roll i deras hushållning, vilka äro hänvisade att till övervägande eller i varje fall till stor del direkt leva av produkterna från egen näring (särskilt jordbruksnäringen). Men även eljest är det mycket svårt att finna likvärdiga tal för att mäta den ena och den andra inkomsten. Härtill kommer svårigheten att i varje fall konstatera tillvaron av inkomst och inkomstens storlek.

I fråga om uppskattningen av jordbruksinkomst har i vår skattelagstiftning givits särskilda regler, som i viktiga avseenden avvika från de regler, som antagits för uppskattning av annan inkomst. Denna anordning har framkallat en del olägenheter, som föranlett krav på en omläggning i viss utsträckning av grunderna för jordbruksinkomstens beräkning. Efter erhållet uppdrag hava de sakkunniga verkställt en undersökning om det sätt, varpå en dylik omläggning lämpligen kunde ske, och framlagt sina synpunkter på frågan i en i mars 1922 till chefen för

finansdepartementet avgiven "V. P. M. angående grunderna för beräkning av inkomst av fast egendom", och hava de sakkunniga därvid fogat förslag till lagbestämmelser för det fall, att för jordbrukare, som har ordnad bokföring, inkomsten skulle beräknas efter bokföringsmässiga grunder. De sakkunniga hänvisa till den i nämnda P. M. gjorda utredningen rörande beskattning av jordbruksinkomst och förmena, att, om en omläggning av beskattningen av dylik inkomst anses önskelig, en lagstiftning härom kan byggas på de grunder, som i sagda P. M. av de sakkunniga angivits för beräkning av jordbruksinkomst för vissa grupper av skattskyldiga.

Såsom nyss påpekades, erkännes det allmänt såsom en given sak, att kravet på skattens jämlika fördelning ifråga om personer med samma skatteförmåga blir uppfyllt, därest de få bära en lika stor andel av skattebördan. Däremot råder ingalunda en motsvarande samstämmighet i fråga om de grunder, som böra anlitas för att åstadkomma en jämlik skattefördelning mellan personer med sinsemellan olika skatteförmåga. På ett håll gör sig den åsikten gällande, att en proportionell fördelning av skatten i förhållande till en vars beskattningsbara inkomst är ägnad att åstadkomma önskvärd jämlikhet — å ett annat håll åter fordras en progressiv anordning av skatteskalen, som leder till att de högre inkomstbeloppen bli högre beskattade även därigenom, att på dem användes en högre (successivt stigande) skatteprocent än för de lägre beloppen. Skatteskalans progressiva anordning är numera den i praxis allmännast förekommande lösningen.

En övertygande vetenskaplig bevisning för skatteprogressionens berättigande har hittills knappast framkommit. Än mindre har på ett tillfredsställande vetenskapligt sätt kunnat utredas, inom vilka gränser en skatteprogression kan vara berättigad eller försvarlig. De olika progressionssystemen kunna i stort sett betecknas såsom utslag av det rena godtycket. Den lekmanamässiga uppfattningen synes vara, att progressionen är användbar i fråga om allehanda slag av skatter, och att den kan, oberoende av alla ekonomiska lagar, utsträckas huru långt som helst. I verkligheten torde det knappast finnas något vapen, som är så lätt tillgängligt och så verksamt, när det gäller att ödelägga ett lands och ett folks välstånd. Föreställningen, att man på progressionens väg kan uttaga skatter, som till väsentligaste delen drabba endast ett fåtal av befolkningen men leder till en blott föga kännbar beskärning av den stora massans inkomster, är mera än mycket annat ägnad att främja ett slöseri i den allmänna hushållningen, som i längden måste bli ruinerande. Och särskilt betänkligt är, att genom progressionen skatten kommer att med sin största tyngd träffa den del av nationalinkomsten, som eljest skulle hava använts till ny kapitalbildning och följaktligen till ökning av nationalförmögenheten.

Trots de vådor, som kunna uppkomma vid ett oklokt utnyttjande av progressionens idé, har den progressiva beskattningen i större eller mindre utsträckning vunnit fast fot i de flesta moderna skattelagstiftningar. Så länge progressionen hålles inom skäliga gränser, gäller om den detsamma som om all beskattning, vilken hålles inom rimliga gränser, att den kan bäras utan skadliga verkningar för samhället, även om dess verkningar för vissa enskilda kunna vara nog så kännbara. Men den praktiska svårigheten består just i att avgöra, var gränsen för det lämpliga härutinnan bör dragas.

De sakkunniga hava, på sätt i den speciella motiveringen till 19 § anförts, icke haft anledning att närmare ingå på frågan om skatteskalornas lämpliga anordning och avgränsning, men hava i särskilda avseenden antytt vissa önskemål beträffande progressionens lättande och, beträffande vissa skattskyldiga, föreslagit en proportionell skatteberäkning. Men de sakkunniga vilja, jämväl under hänvisning till vad som anförts i deras i december 1922 avgivna betänkande angående en ifrågasatt skärpning av förmögenhetsbeskattningen, framhålla såsom sin uppfattning, att den direkta beskattningen av inkomst och förmögenhet, särskilt vad beträffar de högre inkomstgrupperna, hos oss synes vara mera betungande än under normala tider och i längden kan anses tillrådligt. Såsom Wicksell i sin uppsats om "Inkomstbegreppet i skattehänseende" påpekat, bör för beskattningen sökas en något djupare grund än det blotta sakförhållandet, att penningar hos den eller den finnas att taga och så och så lätt kunna avvaras.

De sakkunnigas förslag.

Huvudgrunderna för förslaget.

Den uppgift, som de sakkunniga i främsta rummet haft att lösa, har under de angivna förutsättningarna helt naturligt varit ett närmare bestämmande av vad som enligt förordningen om inkomst- och förmögenhetsskatt är att behandla såsom inkomst. Med denna fråga sammanhängen en mångfald olika spörsmål. Sålunda gäller det först och främst att undersöka, vilka intäktsarter lämpligen böra inrymmas under det skatterättsliga inkomstbegreppet.

De sakkunniga, som enligt vad tidigare anförts, ansett inkomstbeskattningen böra begränsas till sådan privatinkomst, som enligt sin natur är i stånd att bilda nationalinkomst, eller med andra ord till sådana intäkter, som härflyta ur produktiv verksamhet, hava i överensstämmelse härmed vid utarbetande av sitt författningsförslag utgått från den uppfattningen, att till skattepliktiga intäkter skola hänföras endast förvärv av detta slag. Enligt den allmänna föreställningen är det också endast dylika förvärv, som anses skapa inkomst i egentlig mening. Hit höra alltså sådana intäkter, som härflyta från en inkomst- eller förvärvskälla. Såsom förvärvskällor, ägnade att skapa inkomst i skatterättslig mening, hava skatteförfattningarna brukat ange fast egendom, kapital och arbete. Inom en var av dessa huvudgrupper framträda olika intäktsarter, beroende av det sätt varpå respektive förvärvskälla utnyttjas. Enligt de sakkunnigas mening är det blott sådana intäkter, vilka uppkomma vid förvärvskällornas utnyttjande i vinstsyfte, och av dessa endast intäkter, vilka utgöra avkastning av förvärvskällan, som äro hänförliga under inkomstbegreppet. Intäkter genom själva förvärvskällans förbrukande eller avyttring äro däremot icke hit hänförliga.

Från denna utgångspunkt hava de sakkunniga utformat bestämmelserna i 3 kap. på sätt som skett. Förutsättningen för att en intäkt skall hänföras till skattepliktig intäkt är enligt förslaget, att densamma härflutit från någon av de i 10 § uppräknade förvärvskällorna, fast egendom, kapital, arbetsanställning m. m., rörelse eller yrke, icke yrkesmässig verksamhet och tillfälliga vinster. Intäkt av sistnämnda slag har likställts med intäkt av förvärvskälla i egentlig mening med hänsyn därtill, att för dess förvärvande i det övervägande antalet fall, som här avses och som i författningsförslaget upptagas i 7 § 6:o a) och b), kräves en viss verk-

samhet från förvärvarens sida i syfte att skapa vinst, även om denna verksamhet är av mera tillfällig art och ehuru vinsten kan uppkomma endast genom avyttring av en förvärvskälla, t. ex. ett kapital. I här avsedda fall framträder vinsten icke i form av en avkastning av kapitalet, utan därigenom att detsamma utbytes mot en förmögenhetstillgång av liknande eller annat slag. Kapitalet förlorar i denna transaktion sin karaktär av förvärvskälla och framträder såsom en vara, därmed handel drives. När sådana transaktioner företagas i spekulations syfte, kan det vara berättigat att i beskattningshänseende behandla dem såsom annan på vinst inriktad verksamhet.

Utom nämnda grupp av vinster hava till förvärvskällan tillfälliga vinster hänförs dels lotterivinster, dels intäkter genom restitution av utskylder, för vilka avdrag medgivits vid tidigare års taxeringar. Såsom redan i den speciella motiveringen framhållits, strider det mot de antagna principerna att såsom inkomst beskatta lotterivinster, åtminstone sådana, som ej erhållas från lotteriföretag i utlandet, och deras hänförande under författningsförslagets inkomstbegrepp har betingats av särskilt, i den nämnda motiveringen anfört skäl. Vad åter beträffar intäkterna genom restitution av förut avdragna utskylder, synes det vara i sin ordning att beskatta dem såsom inkomst. Det på sin tid åtnjutna avdraget för ifrågavarande utskylder har medgivits under förutsättning, att utskylderna verkligen skulle komma att bäras av den skattskyldige. När denna förutsättning visar sig icke längre föreligga och det medgivna avdraget således berövats grunden för sitt berättigande, synes rättvisan fordra, att en justering av taxeringen sker. Lämpligast kan denna åstadkommas därigenom, att det restituerade skattebeloppet, i den mån avdrag därför fått åtnjutas, inräknas i den skattepliktiga inkomsten för det år, varunder restitutionen ägt rum. Då emellertid denna intäkt icke kan hänföras till någon annan av förordningens inkomstgrupper än gruppen inkomst genom tillfälliga vinster, har densamma i förslaget hänförs till nämnda grupp.

Bestämmelserna om beskattning av tillfälliga vinster av annat slag än de två senast nämnda hava i förslaget erhållit en snävare begränsning än i den gällande förordningen och de sakkunniga hava därjämte strävat efter att giva de hithörande bestämmelserna en mera distinkt form. Sålunda angivas uttryckligen de transaktioner av här ifrågavarande slag, för vilka uppkommen vinst får beskattas såsom inkomst. Såsom förutsättning för beskattning kräves enligt förslaget ifråga om realisationsvinster, att den realiserade egendomen förvärvats i huvudsakligt syfte att avyttras med vinst och att avyttringen skett inom tio år efter förvärvet, men ifråga om ersättning, som rörelseidkare erhållit vid överlåtelse av sin rörelse, endast att överlåtelsen skett inom tio år efter rörelsens förvärvande. Sådan överlåtelse kan anses vara en transaktion, som har ett visst samband med rörelsen och bakom densamma kan antagas ligga ett vinstsyfte, även om detta icke huvudsakligen varit avsett att förverkligas just genom rörelsens överlåtande. Enligt nuvarande praxis torde vinst vid dylik överlåtelse åtminstone i viss omfattning beskattas såsom inkomst av rörelse eller yrke, men det synes vara riktigare och lämpligare att hänföra densamma till inkomstgruppen tillfälliga vinster och att i och för vinstberäkningen behandla överlåtelsen i sin helhet såsom en transaktion.

För närvarande beskattas realisationsvinst oberoende av, huruvida

vid förvärvet av den avyttrade egendomen spekulationsyfte förelegat eller icke. Det förutsattes blott, att förvärvet skett genom köp eller byte samt ägt rum ifråga om fast egendom inom 10 år och eljest inom 5 år före avyttringen. I praxis hava med köp eller byte likställt fång, som begreppslikt äro av annat slag än köp eller byte, såsom nyteckning av aktier i ett aktiebolag, varjämte icke alltid beaktats det nya fång, som ifråga om egendom, vilken förvärvats genom köp eller byte av äkta makar, för den efterlevande maken kan hava uppkommit genom arvs-kifte vid den andre makens dödsfall.

Det har mot den nuvarande lagstiftningen på ifrågavarande område anmärkts, dels att begreppet tillfälliga vinster icke blivit fullt bestämt begränsat till sitt omfång, vilket skapat ett visst osäkerhetstillstånd ifråga om skattepliktens verkligt avsedda begränsning, dels 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 konjunkturen orsakat en konstlad knapphet på dylika effekter med därav föranledd, med hänsyn till det verkliga värdet oberättigad stegring av de salubjudna värdepapperens börsvärden och därefter inträdande naturlig nedgång i samma värden, då efter preskriptionstidens utgång nya mängder av värdepapper blivit utsläppta i marknaden. Den förstnämnda anmärkningen torde vara fullt befogad och de sakkunniga hava försökt att på sin väg avlägsna grunden för densamma. Vad åter beträffar anmärkningen i det senare avseendet, för vars berättigande erfarenheten tvivelsutan givit ett visst stöd, är det icke lätt att finna en lämplig utväg att avhjälpa den påtalade olägenheten. En utväg vore att göra skattskyldigheten oberoende av den tid, varunder den avyttrade egendomen varit i säljarens ägo, men anlitan-det av denna väg skulle helt säkert medföra icke så obetydliga olägenheter av annat slag, bland vilka de praktiska svårigheterna att tillämpa bestämmelser i sådan riktning icke böra underskattas, och detta vare sig skattskyldigheten, såsom nu faktiskt är förhållandet, göres oberoende av att spekulationsyfte förelegat vid förvärvet eller förekomsten av spekulationsyfte göres till villkor för skattskyldighetens inträde.

Davidson har trots sig finna en lösning av alla svårigheter genom sitt förslag att inom det skatterättsliga inkomstbegreppet inrymma icke blott inkomster i egentlig mening utan även allehanda slag av s. k. för-mögenhetsvinster, som icke tidigare blivit beskattade antingen genom inkomstskatt eller genom någon med denna skattereform konkurrerande skatt, t. ex. arvs- eller gåvoskatten. Ehuru han i princip gått ut ifrån, att endast realiserad värdestegring borde göras till föremål för inkomstbeskattningen, en begränsning som även vi undertecknade finna vara väl berättigad, har han av särskilda skäl medgivit beskattning, efter yrkande av den skattskyldige eller vid hans död, även av icke realiserad värdestegring. Å andra sidan medger han avdrag för alla förluster, även de s. k. kapitalförlusterna. Han har tyvärr icke framlagt något detaljerat förslag till en på detta program grundad skattelagstiftning, och de sakkunniga hava sålunda icke haft möjlighet att bedöma, huru de svårigheter, som förvisso möta för en tillämpning av hans system, skulle lösas i praktiken. Av principiella och nationalekonomiska skäl hava de sakkunniga icke velat ansluta sig till tanken på en sådan utvidgning av det skatterättsliga inkomstbegreppet, som av Davidson

förordats, och de förmena även, att hans förslag kan vara ägnat att skapa vissa statsfinansiella olägenheter, bland annat till följd av de sannolikt stora fluktuationer i den taxerade inkomsten och inkomstskatten, som skulle uppkomma för de olika beskattningsåren, jämförda med varandra. Ej heller hava de sakkunniga kunnat bortse från den egenskapen hos Davidsons skatteprogram, att det måste verka främmande för den i det allmänna föreställningssättet rådande uppfattningen om vad som är inkomst.

Emot den gällande lagstiftningen på förevarande område kan principiellt riktas den anmärkningen, att realisationsvinster, vare sig spekulationsssyfte förelegat vid förvärvet eller icke, alltid beskattas såsom inkomst med endast den inskränkning att avyttring skall hava ägt rum inom viss tid efter förvärvet. Spekulationsvinster äro dock av en annan natur än de vinster, som kunna uppkomma vid omplaceringar av en eller annan anledning av kapital, som i och för kapitalplacering nedlagts i värdepapper eller andra tillgångar, och de borde, i den mån praktiska hinder härför ej möta, alltid beskattas såsom inkomst, oberoende av hur lång tid som härflutit mellan förvärv och avyttring. De sakkunniga hava ställt sig på denna ståndpunkt och i princip utgått från, att av de s. k. realisationsvinsterna endast spekulationsvinster böra likställas med inkomst i verklig mening. Av praktiska skäl har emellertid föreskrivits en viss preskriptionstid.

Sedan ställning tagits till frågan om, vilka intäktsarter böra hänföras under det skatterättsliga inkomstbegreppet, återstår att avgöra, bland annat, huru den behållna inkomsten (nettoinkomsten) skall beräknas. Intäkterna äro i första hand bruttointäkter, för vilkas förvärvande intäktstagarna måst vidkännas utgifter och omkostnader av allehanda slag. Det ligger i sakens natur, att dessa utgifter och omkostnader icke kunna lämnas utom räkningen, då det gäller att fastställa det belopp varå inkomstskatten skall beräknas. Med hänsyn härtill bruka skatteförfattningarna stadga, att från bruttointäkternas summa avdrag skall ske dels för utgifterna och omkostnaderna för intäkternas förvärvande ävensom för förvärvskällornas bevarande och bibehållande, dels för vissa andra utgifter och omkostnader, inklusive förluster, som den skattskyldige fått vidkännas. I enlighet härmed hava i de sakkunnigas förslag intagits bestämmelser i sådan riktning. I 6 § definieras sålunda begreppet nettoinkomst såsom det belopp, varmed den skattskyldiges bruttointäkter av skattepliktig natur överstigit det sammanlagda beloppet av medgivna avdrag av särskilda slag.

För att kunna bestämma nettoinkomstens belopp måste särskild beräkning ske av de till varje särskild förvärvskälla hörande bruttointäkterna och de avdrag som skola ifrågakomma för att nettointäkten av förvärvskällan skall kunna beräknas. Då emellertid skatten icke utgår i förhållande till de särskilda källornas nettointäkter, utan i förhållande till summan av dessa nettointäkter minus de avdrag, som ej direkt äro hänförliga till viss förvärvskälla, stadgas i 10 § 2 och 3 mom. i första hand, huru nettointäkten av varje förvärvskälla skall beräknas, och vidare huru den totala nettoinkomsten beräknas. De sakkunniga hava således rört sig med följande till inkomstbegreppet hänförliga termer: inkomst såsom ett generellt begrepp, bruttointäkter, omfattande intäkter

av alla slag, skattepliktiga bruttointäkter, hänförliga till de särskilda förvärvskällorna, nettointäkt av särskild förvärvskälla och nettoinkomst, vilket senare begrepp motsvarar det belopp, varmed summan av alla nettointäkter överstiger de medgivna allmänna avdragen. Med avseende å de avdrag, som kunna ifrågakomma, skiljas, såsom även sker i den gällande förordningen, mellan avdrag, som hänföra sig till intäkter av särskild förvärvskälla, och de allmänna avdragen, vilka icke kunna hänföras till viss förvärvskälla utan till den totala inkomsten.

Ifråga om rätten till avdrag hava de sakkunniga ansett det vara en angelägen sak, att denna rätt blir till sin omfattning tillräckligt vid, på det att endast den verkligt behållna inkomsten må komma att tagas till underlag vid skattens beräkning. I den speciella motiveringen hava de sakkunniga närmare redogjort för det sätt, varpå de sökt realisera detta önskemål. I första rummet har uppmärksamhet ägnats åt avfattningen av de bestämmelser, som reglera rätten till avdrag för de allmänna förvärvskostnaderna (drift-, kontors- och förvaltningskostnader, värdeminskning genom slitning och eljest av de för inkomstförvärvet utnyttjade byggnader, anläggningar, inventarier och redskap, skuldräntor m. m.). Bland speciella avdrag, närmast hänförliga till denna grupp, påpekas särskilt det föreslagna avdraget för överpris och merkostnad, som den skattskyldige under extraordinära konjunkturförhållanden fått vidkännas för anskaffande av för stadigvarande bruk i näring avsedda anläggningar, maskiner och andra driftsmedel av betydligare värde. Vidare har rätten till avdrag för förluster blivit i viss mån utsträckt och ett försök gjorts att närmare avgränsa begreppet kapitalförlust till åtskillnad från de avdragsgilla förlusterna. Till avdragsgilla utgifter har beträffande skattskyldiga, som avses i 3 § 2 mom., hänförts utdelning till delägarna i vissa fall, i syfte att förekomma dubbeltaxering av sådan del av dessa skattskyldigas inkomst, som utdelats till deras intressenter och sålunda bör taxeras hos dessa. Slutligen har rätten till avdrag för de av den skattskyldige erlagda utskylderna blivit i väsentlig grad utvidgad. De bestämmelser, som avse att reglera avdragsrätten, återfinnas i sin positiva del i 9 § och i 10 § 3 mom. samt i sin negativa del i 11 §.

Med inkomstbegreppet sammanhänger på ett intimt sätt frågan om beskattningsåret d. v. s. det år, vars inkomstförhållanden böra vara bestämmande för inkomstberäkningen. Vid reglerandet av hithörande frågor är det av vikt att bestämt angiva, när en inkomst skall anses hava av den skattskyldige åtnjutits. Bestämmelser härom givas i 10 § 4 mom. Vid avfattandet av dessa bestämmelser har det visat sig vara nödvändigt att skilja mellan skattskyldiga, som enligt lag äro skyldiga att föra handelsböcker, och andra skattskyldiga, och har en motsvarande åtskillnad visat sig behöblig även i fråga om inkomstberäkningen i andra avseenden. Med hänsyn härtill har det ansetts leda till önskvärd reda och klarhet om generellt stadgades, att för bokföringspliktiga skattskyldiga nettoinkomsten i alla avseenden skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, i den mån dessa icke stå i strid med grunderna för de i 3 kap. givna stadgandena.

Även ifråga om förmögenhetsuppskattningen hava de sakkunniga föreslagit en del ändringar av nu gällande bestämmelser. För vad i sådant

avseende föreslagits har redogörelse lämnats i den speciella motiveringen. Likaså hänvisas till nämnda motivering beträffande de föreslagna ändringarna om skattens beräkning (6 kap.) och om beskattningssort m. m. (8 kap.).

De sakkunniga vilja betona, att de vid avfattandet av sitt förslag måst utgå från den moderna penninghushållningen, d. v. s. från att alla värden skola räknas i penningar, icke t. ex. i varor, samt från ett, åtminstone jämförelsevis, stabilt penningvärde. Visar inkomstberäkningen för en skattskyldig vid räkning i penningar en vinst, har denna vinst alltså betraktats såsom skattepliktig inkomst, även om på grund av penningvärdets fall eller andra förhållanden inkomstberäkningen vid räkning i varor skolat visa förlust. Vad de sakkunniga härmed avse torde framgå av följande exempel. En handlande inköper ett varulager för 50 000 kronor och försäljer detta under en tid av tre månader till ett pris, som efter avdrag av övriga omkostnader (utom anskaffningskostnaden) bereder honom en behållning av 55 000 kronor, vadan han alltså, i penningar räknat, haft en vinst av 5 000 kronor. Om emellertid, såsom förhållandet stundom var under världskriget, varorna under mellantiden stigit i pris, så att han vid inköp av ett nytt liknande varulager måste för detsamma betala t. ex. 60 000 kronor, har han i verkligheten gjort en förlust å 5 000 kronor. Till dylika förhållanden hava de sakkunniga icke ansett sig kunna taga hänsyn vid avfattandet av en inkomstskatteförordning, som är avsedd att gälla under en följd av år med, såsom man får hoppas, mera stabila förhållanden än under de senast förflutna åren. Skulle emellertid konjunkturerna åter bliva så växlande, att ett ingripande i nu berörda avseende kan anses påkallat, synes detta lämpligen böra ske i form av provisoriska förordningar, i överensstämmelse med vad hittills skett i fråga om de skattefria avdragen. Blott på en punkt, nämligen ifråga om avdrag för värdeminskning å anläggningar och inventarier, hava de sakkunniga på grund av krigsårens erfarenheter funnit nödvändigt att meddela vissa föreskrifter för hävande av de orättvisor, som häftiga konjunkturväxlingar eljest skulle medföra. Dessutom har hänsynen till konjunkturväxlingar och till möjligheten av ett växlande penningvärde i viss mån bidragit till, att enligt de sakkunnigas förslag inkomstbegreppet fått den utformning, som givits detsamma.

Det måste vidare enligt de sakkunnigas åsikt ligga i sakens natur och godtagas såsom 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 grundsats sker för närvarande ett avsteg, i det att avdrag för realisationsförlust får ske blott från realisationsvinster, icke från andra inkomster; har den skattskyldige icke samma år haft någon realisationsvinst eller haft realisationsvinst till lägre belopp än realisationsförlusten, kommer den sistnämnda alltså att icke alls eller blott till en del avdragas. Genom bestämmelserna härutinnan har, som sagt, skett ett avsteg från den allmänna regeln, att, om en intäkt av visst slag beskattas såsom inkomst, förlust av liknande slag bör få avdragas vid

inkomstberäkningen, men detta avsteg torde 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 inskränkning 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 avyttrat dem, men däremot före femårsperiodens utgång avyttrat 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. Med den utformning, de sakkunnigas förslag erhållit, har detta steg från den antagna principen icke ansetts behöva bibehållas.

Vissa detaljer i förslaget.

De sakkunniga hava, såsom nämnt, ansett, att privata förvärv, som ej bidra till ökning av nationalinkomsten utan endast innebära överflyttning av nationalförmögenhet från en till annan, ej böra beskattas i inkomstskattens form, och hava på grund härav, i motsats mot Davidson, ur inkomstbegreppet principiellt uteslutit vinster, som uppstå genom värdestegring å föremål, som den skattskyldige innehar. Endast i de fall, att vinsten å en dylik värdestegring kommer att ingå i inkomsten av en produktiv verksamhet, såsom t. ex. när värdestegringen träffar varor, som någon för i handel eller tillverkar, synes vinsten böra betraktas såsom inkomst. Att för den, som driver handel med fastigheter eller värdepapper, vinsten på rörelsen i dess helhet måste betraktas såsom inkomst, synes vara självklart; en dylik handel är liksom annan handel en produktiv verksamhet och har sin stora nationalekonomiska betydelse. Men även den, som, ehuru icke yrkesmässigt, med en viss grad av regelbundenhet köper och säljer värdepapper eller fastigheter, kan anses lika med den yrkesmässiga spekulanten driva en produktiv verksamhet, och även för honom måste eventuell vinst å denna verksamhet betraktas såsom inkomst. Detta gör, att man icke utan vidare kan säga, att vinsten å varje icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom uppkommit genom en sådan överflyttning av nationalförmögenhet från en till en annan, vid vilken icke kan uppkomma inkomst av natur att skapa nationalinkomst. Vinsten på vissa dylika avyttringar måste tvärtom anses härröra från en produktiv verksamhet och betraktas såsom inkomst. Huru gränsen bör dragas kan vara svårt att avgöra. Enligt de sakkunnigas åsikt bör, såsom redan framhållits, det avgörande vara, huruvida spekulations syfte förelegat eller icke. Den, som inköpt ett värdepapper eller en fastighet i syfte att avyttra det inköpta med vinst, får anses hava drivit (om än tillfällig) verksamhet av den beskaffenhet, att vinsten därav bör betraktas såsom inkomst. På grund av svårigheten att bestämma vinstens storlek, när lång tid förflutit mellan förvärvet och avyttringen, har det syntts nödvändigt att bestämma någon längsta tid, inom vilken avyttringen skall hava skett för att vinsten skall bli skattepliktig, och har såsom sådan tidsbegränsning föreslagits tio år. Det har inom de sakkunniga ifrågasatts, huruvida icke denna tid för vissa fall, speciellt ifråga om obebyggda tomter i eller i närheten av städer eller stadsliknande samhällen, kunde anses väl kort, men de sakkunniga hava ansett ur praktisk synpunkt mest lämpligt att

föreslå samma tidsbegränsning för alla slag av spekulationsaffärer. De sakkunniga hava icke förbisett, att det måste möta svårigheter vid tillämpningen av en lagbestämmelse, som gör skatteplikten beroende av den skattskyldiges syfte vid uppgörandet av en viss affär, och de hava därför sett sig nödsakade att, förutom angivande av vissa omständigheter, vilka kunna anses tyda på förefintligheten av spekulationsssyfte, uppställa en viss presumtion, vilken dock får motbevisas. Om mindre än två år förflutit mellan förvärv och avyttring, presumeras sålunda, att spekulationsssyfte förelegat, och den skattskyldige måste för att undgå skattskyldighet förebringa omständigheter, som tyda på frånvaro av spekulationsssyfte, liksom taxeringsmyndigheterna, för att i ett dylikt fall kunna vägra avdrag för förlust, måste stödja sig på omständigheter, som kunna anses utesluta möjligheten av spekulationsssyfte. Har mer än två år förflutit mellan förvärvet och avyttringen, presumeras åter frånvaro av spekulationsssyfte. Vid avgörande, huruvida spekulationsssyfte förelegat eller icke, bör enligt de sakkunnigas åsikt en nästan avgörande vikt tilläggas den omständigheten, huruvida den skattskyldige samtidigt eller tidigare avslutat andra affärer av liknande art. Den, som med en viss grad av regelbundenhet köper och säljer fastigheter, värdepapper eller annat, bör beskattas för vinsten resp. erhålla avdrag för förlusten; den, som med långa mellantider företager en eller annan enstaka transaktion, bör icke beskattas för realisationsvinst och ej heller kunna göra anspråk på avdrag för någon realisationsförlust. Om taxeringsnämnd en gång förutsatt, att person haft spekulationsssyfte vid en transaktion, som lämnat vinst, bör det naturligtvis erfordras speciellt starka skäl för antagande, att han icke haft spekulationsssyfte, när han företagit transaktioner, vilka avvecklats med förlust, och vice versa.

Vad särskilt angår beskattning av vinst genom inmutning av gruva, åt vilken fråga Davidson ägnat synnerlig uppmärksamhet, kommer dylik vinst oftast att beskattas. Om t. ex. ett gruvbolag eller en bruksägare låter eftersöka nya fyndigheter i avsikt att själv bearbeta dem, blir vinsten på en senare skeende avyttring fri. Om däremot en person, som icke idkar gruvdrift, inmutar en gruva, torde man i regel kunna utan vidare utgå från, att inmutningen skett i avsikt att avyttra gruvan med vinst, och vinsten blir då beskattningsbar, såvida avyttring sker inom tio år efter förvärvet, vilket i sådana fall torde vara det vanliga.

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 på-

stående, att förvärvet av egendomen skett i spekulationsssyfte, torde detta hans påstående utan vidare kunna lämnas utan avseende.

Vad angår det förut påpekade förhållandet, att de nuvarande bestämmelserna om realisationsvinstbeskattning lett till en konstlad brist på aktiemarknaden, så är det svårt att förutsäga, vilken inverkan de föreslagna bestämmelserna kunna hava härpå, men det är de sakkunnigas förhoppning, att de nuvarande olägenheterna skola minskas. Enär den, som köpt aktier i och för penningplacering, kan avyttra dem åtminstone efter två 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. Å andra sidan kan utsträckningen av beskattningen till att avse jämväl aktier, som i spekulationsssyfte förvärvats annorledes än genom köp eller byte, antagas i någon mån verka till ökning av de nuvarande olägenheterna, men denna ökning torde mer än uppvägas av de nyss påpekade omständigheter, som leda till minskning.

För tillämpning av de sakkunnigas förslag rörande beskattningen av realisationsvinst torde i taxeringsförordningen behöva införas en föreskrift därom att, oberoende av att enligt den skattskyldiges åsikt spekulationsssyfte icke förelegat, vinst resp. förlust å icke yrkesmässig avyttring av egendom alltid skall deklarerars, så snart mindre än tio år förflutit mellan förvärvet och avyttringen; det bör tillkomma även taxeringsmyndigheterna och icke uteslutande den skattskyldige att konstatera frånvaron av spekulationsssyfte. Om den skattskyldige vill beträffande en vinst göra gällande, att den avyttrade egendomen icke förvärvats i spekulationsssyfte, bör han naturligtvis icke inräkna vinsten i sin deklarerade inkomst utan blott under särskilda upplysningar lämna alla erforderliga uppgifter om densammes belopp och de omständigheter, under vilka den uppkommit.

Den av de sakkunniga föreslagna inkomstbeskattningen av ersättning, som erhållits vid överlåtelse av rörelse eller yrke, kan väl synas innebära en beskattning av kapitalförvärv, men så torde blott i ringa grad vara förhållandet. Värdet av en affär är till största delen resultatet av den produktiva verksamhet, som ligger bakom affärens upparbetande, ehuru detta resultat, om rörelsen ej överlåtits, icke skulle i vinsten kommit till synes förrän i framtiden och då beskattats. Det synes då icke vara annat än riktigt att beskatta vinsten av denna produktiva verksamhet, när den vid en överlåtelse kommer till synes, vare sig i form av engångsersättning för rörelsen såsom sådan inklusive goodwill, rätt till firmanamn o. s. v. eller i form av periodiska ersättningar för utfästelse att ej utöva liknande verksamhet. Härtill kommer, att ett näringsföretags värde även beror av de kostnader, som nedlagts i och för företagets upparbetande. Dessa kostnader hava i regel fått avdragas under de år, då de ägt rum, ehuru de gjorts för att skapa framtida intäkter av rörelsen. Rättvisan fordrar då beskattning av den vinst, som på grund av dessa kostnader uppkommit i form av ett värde å näringsföretaget såsom sådant. Att beskatta den vinst, som kan uppstå t. ex. genom att ett till rörelsen hörande varulager vid överlåtelse värdesättes över inköps- eller tillverkningsvärdet, torde jämväl stå väl i överensstämmelse med de av de

sakkunniga i övrigt antagna grunderna. Däremot strider i viss mån mot dessa grunder, att såsom inkomst skall beskattas den vinst, man kan göra genom inventariernas realisation till högre pris än som motsvarar inköpsvärdet (efter avdrag av avskrivningar), enär, om man betraktade avyttringen av inventarierna såsom en särskild transaktion, denna vinst icke skulle anses såsom realisationsvinst och ej bliva skattepliktig. Enligt de sakkunnigas mening är det emellertid nödvändigt att betrakta en affärsöverlåtelse såsom en enhetlig transaktion; man kan icke uppdelat överlåtelsen i en mångfald av transaktioner och säga t. ex. att en av dessa (överlåtelsen av varulagret) lämnat en vinst, som bör beskattas, en annan (överlåtelsen av själva affären) en förlust, som får avdragas, samt en tredje (överlåtelsen av inventarierna) en förlust, som icke får avdragas. Frånsett att en dylik uppdelning skulle leda till ständiga tvister om huru ersättningen rätteligen borde fördelas på de olika transaktionerna, synes det vara rättvisast, att den skattskyldige beskattas, endast om överlåtelsen i dess helhet medfört vinst, resp. kommer i åtnjutande av förlustavdrag blott om överlåtelsen, sedd som en helhet, skett med förlust.

Den av de sakkunniga föreslagna beskattningen av vad som utfaller på grund av liv- eller kapitalförsäkring, innebär lika litet som annan i förslaget avsedd beskattning någon beskattning av kapitalförvärv. Vad man närmast avsett att träffa har varit den räntevinst, som uppstår på det i en försäkring nedlagda kapitalet, och denna räntevinst är otvivelaktigt att hänföra till nationalinkomsten. Genom försäkringsbeloppets beskattning på sätt som föreslagits kommer visserligen, från varje enskild försäkrings synpunkt sett, att beskattas jämväl den vinst, som kan uppstå genom att en försäkringstagare avlider tidigare än som antagits i genomsnitt bliva fallet, och vilken vinst icke har samma karaktär av nationalinkomst utan närmast är att jämställa med en lotterivinst. Betraktar man emellertid alla försäkringar såsom en helhet, kommer vinsten på samtliga försäkringsavtal att i stort sett sammanfalla med den å det i dem nedlagda kapitalet uppkommande räntan med avdrag för omkostnaderna, och denna ränta är utan tvivel en del av nationalinkomsten. Det blir alltså även i detta fall blott nationalinkomst, som beskattas, ehuru varje år icke beskattas just den i det årets nationalinkomst ingående räntan utan i stor utsträckning ränta, som ingått i tidigare års nationalinkomst, men icke i sin helhet beskattats för dessa år. Denna ränta beskattas nämligen successivt endast till en del, i form av årligen eller eljest periodvis utfallande andel i de försäkrades vinst, men till återstående delen, i form av försäkringsbelopp, på en gång vid försäkringsfallets inträffande. Sammanlagt blir det dock endast räntan, som beskattas. Hava premierna ur säkerhetssynpunkt varit rundligt tilltagna och har i följd därav under årens lopp försäkringstagarens andel i vinsten varit stor, kommer vid försäkringsfalls inträffande inkomstberäkningen att visa endast liten vinst eller rent av förlust, för vilken avdrag då får åtnjutas. Påpekas bör kanske i detta sammanhang, att de "försäkrades andel i vinsten" enligt de sakkunnigas förslag kommer att i realiteten beskattas lindrigare än vad nu är fallet. För närvarande får ett försäkringsbolag icke såsom utgift avdraga vad som avsättes till vinstfond, vinstregleringsfond o. dyl. Bolaget får alltså för denna vinst erlägga skatt, vilken i det stora flertalet fall torde utgå efter den högsta

skatteprocenten; därjämte får försäkringstagaren betala skatt för vinstutdelningen, därest under året erlagda premier efter avdrag för utdelningen understiger 200 kronor. Enligt de sakkunnigas förslag åter skall blott försäkringstagaren erlægga skatt för vinstutdelningen, och denna skatt beräknas i det ojämförligt största antalet fall efter en jämförelsevis låg skattesats. En följd av den föreslagna omläggningen torde sålunda bliva, att, i den mån som försäkringsbolagets beskattning och därmed dess kostnader minskas, vinsten för de försäkrade kommer att ökas, vare sig denna ökning kommer att visa sig i en sänkning av premierna eller i en höjning av "de försäkrades andel i vinsten".

Det kan synas obilligt, att, då försäkringssumma utbetalas på grund av den försäkrades frånfälle, genom inkomstskatt beskatta den vinst, som kan uppstå genom försäkringsavtalet, särskilt som arvsskatt samtidigt måste erläggas för försäkringssumman, vilken ju anses utgöra tillgång i boet. Enligt de sakkunnigas förslag kan, enligt 24 §, medgivnas befrielse från inkomstskatt för försäkringsvinsten, om behållningen i boet icke överstiger 20 000 kronor och den försäkrade efterlämnat bodelägare, som varit beroende av honom för sin försörjning. Möjligen borde ytterligare lättnad beredas ifråga om vinst genom försäkringsfall, som berott på dödsfall (men ej genom andra försäkringsfall), och man kunde i sådant avseende tänka sig t. ex. att försäkringssumman, som utbetalas på grund av dödsfall, skall anses utgöra skattepliktig intäkt endast till den del, den överstiger ett visst belopp, med rätt för bodelägarna att bestämma, vilket försäkringsbelopp som icke skall utgöra skattepliktig intäkt, därest flera försäkringar finnas. Man skulle också kunna tänka sig en lättnad i den sammanlagda beskattningen genom eftergift eller lindring av arvsskatten t. ex. på det sättet, att icke försäkringsbeloppet utan blott försäkringens återköpsvärde betraktas såsom tillgång i boet och alltså belägges med arvsskatt, eller ock på annat sätt; vinsten på försäkringsavtalet bör då betraktas såsom inkomst icke för den avlidne utan för dödsboet. De sakkunniga inskränka sig emellertid till att göra detta påpekande.

Ehuru de sakkunniga icke ingått på frågan om det berättigade i dubbelbeskattningen av aktiebolag, bankbolag och ekonomiska föreningar, vilja de i detta sammanhang påpeka, att även denna leder till ett avsteg från bland annat den antagna principen om beskattning endast av inkomst, som är en del av nationalinkomsten för beskattningsåret, i det att utdelningen väl i stort sett (frånsett t. ex. de fall där värdestegringar utdelas och de utdelade medlen alltså aldrig utgjort nationalinkomst) tagas av medel, som utgjort del av något föregående års nationalinkomst, och som redan inkomstbeskattats i bolagets eller föreningens hand.

Uttalanden ifråga om vissa detaljer i Davidsons förslag om inkomstbeskattning av förmögenhetsvinster.

Såsom redan uttalats har de sakkunnigas majoritet icke kunnat godtaga den beskattningsnorm, som Davidson förordat i sin förut omnämnda uppsats om "Beskattningsnormen vid inkomstskatten". Den skiljaktighet, varom det rör sig, avser, utöver vad i det föregående blivit berört, närmast behandlingen i beskattningsavseende av värdestegring å skattskyldig tillhörig egendom.

Davidson anser, att såsom beskattningsnorm bör tagas "förmögenhetsvinsten", vilken skulle omfatta dels allt som ingår i inkomsten i dess vanliga skatterättsliga bemärkelse, dels alla andra förvärv av medel, vilka förvärv av honom benämnas tillfälliga vinster. Det är beskattningen av dessa tillfälliga vinster i denna obegränsade omfattning, som utgör nyheten. Om en person för något ändamål, vilket som helst och på vilket som helst sätt, förvärvat ett föremål och detta stiger i värde, bör enligt Davidsons åsikt denna värdestegring beskattas såsom om den vore inkomst i vanlig mening, ehuru med den viktiga av praktiska hänsyn betingade inskränkningen, att därest *den skattskyldige* icke tidigare påkallade beskattning av värdestegringen, beskattning skulle inträda först när föremålet avyttrades eller, om avyttring ej skedde, efter det ägaren dött. Har däremot föremålet minskats i värde, skall avdrag få ske för förlusten vid föremålets försäljning eller, ehuru det icke uttryckligen utsäges, efter ägarens död; den skattskyldige skulle däremot icke äga rätt att när som helst påfordra avdrag för värdeminskningen. Davidson vill dock giva avdrag för förluster blott i den mån värdet av det förlorade tidigare utgjort del av den skattskyldiges beskattade inkomst eller beskattats genom skatt på arv eller gåva.

Vill man taga full hänsyn till alla "förmögenhetsvinster" eller "kapitalvinster", borde rätteligen en förmögenhetsvinst beskattas såsom inkomst så snart den inträtt, d. v. s. vid värdestegring så snart denna ägt rum, utan att man inväntade föremålets avyttrande. Likaledes borde en nedgång i värde få inverka på beskattningen, så snart nedgången inträtt. Enligt ett dylikt system skulle alltså varje år ske en beräkning av huru mycket en persons olika tillhörigheter stigit resp. fallit i värde under året och stegringen resp. nedgången vid inkomstberäkningen upptagas såsom inkomst resp. avdragsgill förlust. Enklarest kunde beräkningen kunde ske på det sätt, att man till den skattskyldiges levnadskostnader under året (därunder inbegripna alla icke avdragsgilla utgifter) lade skillnaden mellan värdet å hans tillgångar vid årets slut och tillgångarnas värde vid årets början resp. droge från skillnaden, om tillgångarna vid årets slut hade mindre värde (i den mån nedgången i värde icke berodde på konsumtion).¹⁾ Frånsett huruvida en dylik beskattningsnorm i övrigt kan anses rättvis eller ej, skulle densamma medföra mycket stora fluktuationer i den taxerade inkomsten. Under uppgående konjunkturen icke blott ökas de skattskyldigas egentliga inkomster utan deras egendom stiger i värde, och staten finge då en mycket stor inkomst att beskatta. Under nedgående konjunkturen däremot minskas de egentliga inkomsterna och egendomen nedgår i värde, så att avdrag i stor utsträckning skulle få ske för härigenom uppkommande förluster, och det vore fara värt, att vid en nedgående konjunktur, även om nedgången icke vore särskilt stark, det knappast skulle finnas några inkomster att beskatta, ja, om man tänkte sig en skatterestitution i de fall, där inkomstberäkningen visade förlust, skulle inkomstskatten rent av kunna visa ett minus för staten. Detta skulle nödvändiggöra, att staten under uppgående konjunkturen upptog högre skatter än som vore behöfligt för

¹⁾ Vid detta system liksom jämväl vid det av Davidson föreslagna torde det erfordras särskilda regler rörande personlig lösegendom, enär dennas nedgång i värde, vare sig hänsyn till nedgången toges genast eller först vid avyttring, i regel beror av sådan slitting som är att hänföra till levnadskostnader.

de löpande utgifterna samt reserverade överskottet för användning under kommande år, då inkomstskatten kunde beräknas icke lämna tillräcklig avkastning. Huruvida detta skulle vara lyckligt, lämna de sakkunniga därhän, men de vilja påpeka, att man åtminstone skulle förlora vad man avsåg att vinna genom införandet år 1919 av en rörlig skatteskala eller att inkomstskatten skulle användas för reglering av budgeten. Vidare skulle ett dylikt system medföra beskattning av vinster, över vilka den skattskyldige icke kan omedelbart disponera för skattens betalande; något som icke ansetts önskvärt t. ex. ifråga om beskattning av aktiebolags icke utdelade vinst och därför hos oss lett till införandet av bolagens B-skatt istället för beskattning hos aktieägarna av den utdelade vinsten. Å andra sidan skulle systemet medföra de fördelarna, att en värdestegring beskattades det år, då den inträdde, och icke såsom enligt Davidsons förslag och även i någon mån enligt nuvarande regler, kanske många år efter det stegringen inträtt, och att man icke på en gång beskattade flera års kumulerade vinst, vilket ju i och för sig förrycker skatteprogressionen.

Den omständigheten, att stegringen av ett föremåls värde i regel icke är varaktig, utan oftast uppväges av en följande nedgång, har föranlett, att Davidson vid väljande av beskattningsnorm icke velat taga hänsyn till orealiserad, utan blott till realiserad värdestegring, varmed han jämställer värdestegring, som existerar ännu vid ägarens död. Härigenom vill han undvika de häftiga variationer i den skattepliktiga inkomstens storlek, som, på sätt ovan påpekats, skulle medfölja en beskattning av icke realiserad värdestegring, men detta mål torde blott delvis vinnas. Enär även enligt hans förslag variationerna i den taxerade inkomstens storlek med säkerhet komme att bliva betydligt större än enligt under-teknades förslag. Davidson undviker även för vissa fall, att den skattskyldige beskattas för en vinst, över vilken han för ögonblicket icke kan disponera i och för skattens erläggande (på annat sätt än genom egendomens efterföljande försäljning).

Man kan emellertid vänta, att Davidsons förslag även skulle medföra vissa olägenheter, vilka icke äro förenade med en beskattning av orealiserad värdestegring.

Enligt Davidsons förslag skulle det stå den skattskyldige fritt att när som helst påkalla beskattning av redan inträdd värdestegring men i regel skulle beskattningen ske antingen året efter det realisationen ägt rum eller året efter den skattskyldiges död. Det torde vara mycket sällsynt, att en person betalar skatt, innan han blir tvungen, och särskilt är detta fallet, om han kan antaga, att skatten skall komma att träffa icke honom utan hans arvingar. Frivillig deklaration av värdestegring torde därför komma att inträffa i rena undantagsfall. t. ex. om en person, som under taxeringsåret men före deklarationstidens utgång sålt egendom i avsikt att få vinsten fördelad på två år och alltså progressionen lägre, deklarerar en del av vinsten på föregående år såsom då inträdd, eller en förmögen person med liten övrig inkomst under ett år men med god tillgång på kontanta penningar, tydligen också i avsikt att minska progressionen, deklarerar värdestegring av egendom, som han har för avsikt att snart sälja. Skulle, på sätt av Davidson och jämväl av de övriga sakkunniga varit ifrågasatt, särskilda föreskrifter meddelas för lindrande av progressionen vid beskattning av flera års kumulerade

värdestegringar, torde lockelsen att deklarerera värdestegring i förväg bliwa ännu mindre. Man torde därför kunna nästan helt bortse från denna möjlighet och utgå från att värdestegring i regel kommer att beskattas antingen efter egendomens realisation eller, om den ej realiseras, först vid den skattskyldiges död.

Om all värdestegring beskattas, måste man vid omplaceringar av kapital nedlagt i egendom, som stigit i värde, alltid räkna med att kapitalet minskas i värde med ett belopp, motsvarande den beräknade skatten å värdestegringen. Under dylika förhållanden kommer man naturligtvis att ogärna omplacera kapital, såvida icke vad man erhåller för den försålda egendomen med minst skattens belopp överstiger vad man själv anser vara egendomens verkliga värde, eller ock man kan placera penningarna på sådant sätt, att man beräknar att kunna tjäna in skatten. I annat fall gör man för ögonblicket en förlust genom omplaceringen, ehuru denna förlust framdeles kan bliwa ersatt därigenom, att skatten för dödsboet blir lägre. Det nu påpekade förhållandet kan leda till, att de skattskyldiga, i den utsträckning det är dem möjligt, behålla egendom, som stigit i värde, under det att de däremot sälja egendom, som fallit i värde, för att genom förlustavdraget få lindring i skatten på sina övriga inkomster; något som skulle leda till minskning av statens skatteinkomster åtminstone till en början. I Norge, där tidigare vinst å realisationsaffär beskattades och realisationsförlust fick avdragas, skedde en dylik realisation av värdepapper för konstaterande av förlusten i så stor utsträckning, att bestämmelserna om beskattning av realisationsaffärer måste upphävas i vad avsåg värdepapper. Med de av Davidson föreslagna bestämmelserna skulle staten visserligen erhålla ersättning genom vinsternas beskattning vid den skattskyldiges död, men denna ersättning kan låta vänta på sig rätt så länge.

Då en icke realiserad värdestegring beskattas först efter den skattskyldiges död, kan det komma att ligga en mycket avsevärd tidrymd mellan förvärvet och beskattningen, och det blir icke förvärvaren utan dennes arvingar, som skola lämna de uppgifter om förvärvskostnader, på egendomens förbättring nedlagda kostnader m. m., utan vilka en rättvis taxering icke kan komma till stånd. Det torde i regel vara nästan omöjligt för arvingarna efter en person att t. ex. 50 år efter arvlåtarens förvärv av en fastighet kunna reda ut alla de förhållanden, som böra inverka på taxeringen av fastighetens stegring i värde under dessa 50 år, och man synes därför kunna tryggt påstå, att de av Davidson föreslagna bestämmelserna skulle leda till en ojämn och i många fall högst orättvis beskattning av värdestegringar. Vad nu sagts gäller även vid beskattning av realiserad värdestegring, när lång tid förflutit mellan förvärvet och avyttringen, ehuru här olägenheterna böra bliwa något mindre, eftersom det är den ursprungliga förvärvaren, som skall lämna de erforderliga uppgifterna, och denne bör hava bättre kännedom om hithörande förhållanden än hans eventuella arvingar. — Man kan väl invända, att om besittaren av egendom, lös eller fast, icke samlar och lägger på hög alla de uppgifter och anteckningar, som kunna tjäna till ledning vid taxering av egendomens eventuellt blivande värdestegring, så får han skylla sig själv, men, oavsett att orättvisa beskattningar icke kunna anses ligga i statens intresse, kan denna invändning svårligen åberopas ifråga om de förvärv, som skett innan den nya lagstiftningen beslutats,

enär de skattskyldiga icke dessförinnan haft anledning räkna med en dylik beskattning.

Ett stadgande, som också kan antagas komma att medföra stora praktiska svårigheter, är den av Davidson föreslagna bestämmelsen, att förluster skulle få avdragas blott i den mån värdet av det förlorade tidigare utgjort del av den skattskyldiges beskattade inkomst eller beskattats genom arvs- eller gåvoskatt. Det torde i många fall bliva nästan omöjligt att avgöra, huruvida dylik beskattning ägt rum. En skattskyldig äger t. ex. förmögenhet till ett värde av 200 000 kronor, varav han ärvt (och erlagt arvsskatt för) 100 000 kronor och av sina inkomster hopsparat 50 000 kronor, varemot återstående 50 000 kronor härröra *antingen* från vinster å redan verkställda icke yrkesmässiga avyttringar av lös egendom, som han innehaft mera än fem år, vadan vinsterna enligt hittills gällande regler icke beskattats, *eller* från icke realiserad värdestegring, vilken även enligt Davidsons förslag icke beskattats. Om nu en den skattskyldige tillhörig, till 60 000 kronor värderad, oförsäkrad villa brinner ned, skall värdet av denna villa anses vara helt eller blott delvis beskattad genom inkomst- eller arvsskatt? Tre lösningar synas möjliga: förlusten skall anses i första hand träffa den obeskattade delen av förmögenheten och blott 10 000 kronor få avdragas, men då bör också, om den obeskattade delen av förmögenheten härrör från orealiserad värdestegring, vinsten å en blivande realisation icke beskattas; förlusten skall anses i första hand drabba den beskattade delen av förmögenheten, så att hela förlusten avdrages, eller slutligen förlusten fördelas proportionellt på de beskattade och obeskattade delarna av förmögenheten, så att $\frac{3}{4}$ av förlusten eller 45 000 kronor få avdragas genast samt eventuellt 15 000 kronor vid framtida beskattning av den ännu orealiserade värdestegringen.

Förutom de nu, huvudsakligen från praktisk synpunkt, gjorda erinringarna mot Davidsons förslag hava de sakkunniga mot detsamma anmärkt, att den beskattningsnorm, han vill införa, synes alltför mycket avvika från vad man i allmänhet inlägger i begreppet inkomst för att densamma bör godtagas vid en *inkomst*beskattning. Om en person t. ex. under 25 år innehar och själv brukar en jordbruksfastighet, så förefaller det honom ganska omotiverat, om han, när han säljer fastigheten med vinst, skulle såsom för årsinkomst beskattas för denna vinst, vilken kanske beror på en värdestegring, som ligger långt tillbaka i tiden. Denna värdestegring har för honom redan antagit karaktären av kapital, och han måste anse såsom egendomligt, att den omständigheten, att försäljning ägt rum, skulle i beskattningsavseende förvandla detta kapital till en inkomst och medföra en beskattning härav, låt vara att skattekravet hela tiden funnits potentiellt. ehuru det först genom försäljningen blivit aktuellt. Ehuru Davidson icke vill tillerkänna denna synpunkt något berättigande, kunna de sakkunniga icke bortse från densamma, och de hava icke blivit övertygade om, att en värdestegring av ifrågavarande slag bör i beskattningsavseende behandlas på samma sätt som inkomst i vanlig mening.

De sakkunniga hava med hänsyn till vad de här och tidigare anfört icke kunnat ansluta sig till det av Davidson framlagda förslaget, ehuru erkänns måste, att detsamma i vissa avseenden erbjuder stora fördelar speciellt vid dess tillämpning å rörelse eller yrke. Man skulle så t. ex. genom detsamma komma ifrån begreppet "kapitalförlust", vars fixerande alltid vållat stora svårigheter, och likaledes skulle förslaget underlätta

lösningen av avskrivningsproblemet. Då gjorda avskrivningar alltid skulle avräknas från förvärvskostnaden i och för beräkning av realisationsvinst samt förlust genom otillräckliga avskrivningar finge avdragas i form av realisationsförlust, skulle man kunna tillåta nästan vilka avskrivningar som helst; vore avskrivningarna t. ex. för vissa inventarier i början för stora, skulle staten erhålla kompensation antingen därigenom, att avskrivningarna sedermera bleve desto mindre, eller ock genom den realisationsvinst, som uppstode vid avyttring av inventarierna.

Stockholm i september 1923.

Otto V. Landén.

Harald Waller.

Speciell motivering.

De sakkunnigas förslag till förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt har avfattats i nära anslutning till den nu gällande förordningens uppställning och indelning i kapitel och paragrafer. För de överflyttningar från en till annan paragraf av vissa bestämmelser, som i särskilda fall företagits, lämnas redogörelse vid de särskilda paragraferna här nedan. De föreslagna nya bestämmelserna hava allt efter sitt sammanhang med bibehållna tidigare bestämmelser inpassats i de paragrafer, där de hava sin naturliga plats. Dessutom hava i en ny paragraf, 27 §, intagits bestämmelser om skyldighet att i vissa fall till säkerhet för blivande skatt innehålla en del av de belopp, som skola utbetalas till här i riket icke mantalsskriven svensk medborgare, utlänning och utländskt bolag.

Anvisningarna, som enligt 1 § i förslaget till förordning uttryckligen tillagts samma rättsliga betydelse som själva förordningen hava underkastats en mera genomgripande omarbetning, såväl i sakligt som i formellt hänseende och ansluta sig enligt förslaget i sina särskilda delar till den motsvarande paragrafen i förordningen.

2 §

motsvarar i sak nuvarande 2 §, men innebär den formella nyheten, att särskilda tekniska benämningar givits åt de två särskilda år, som äro av betydelse för varje års taxering, nämligen å ena sidan det år, då taxeringen sker, eller taxeringsåret, samt å andra sidan det år, vars inkomst resp. förmögenhet skall tagas till beskattning, eller beskattningsåret.

I anvisningarna till denna paragraf meddelas, huru beskattningsåret skall beräknas i de fall, då ett räkenskapsår, vartill hänsyn vid beskattningen skall tagas, icke omfattar samma antal månader som kalenderåret. Genom det föreslagna beräkningssättet skall förebyggas, att vid omläggning av räkenskapsåret inkomst för viss del av ett år, som enligt tidigare tillämplad ordning skolat utgöra den skattskyldiges räkenskapsår, antingen undgår beskattning eller upptages till beskattning mer än en gång. Bestämmelsen att i dylikt fall räkenskapsår i alla avseenden skall likställas med beskattningsår har sin betydelse även med avseende å den beräkning av aktiebolags vinstprocent, som skall äga rum för fastställande av bolagets skatteprocent enligt 19 § 1 mom. b) samt överhuvudtaget för skatteprocentens fastställande i övriga i nämnda moment avsedda fall på det sättet, att varje räkenskapsårs inkomst, vare sig sådant år omfattar längre eller kortare tid än ett kalenderår, alltid behandlas såsom en årsinkomst.

3 §.

I den skrivelse, som 1910 års riksdag avlät med anledning av Kungl. Maj:ts proposition nr 88 med förslag till förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt, meddelade riksdagen, att den ansett sig böra antaga ett tillägg till 3 § i syfte att ställa utom tvivel, att inkomstskatt för inkomst av s. k. besparingsskogar och andra likartade samfälligheter, som förvaltas självständigt för delägarnas gemensamma räkning, skall utgöras av vederbörande delägare, vilka i detta avseende syntes böra anses tillsammans utgöra en juridisk person. Denna bestämmelse vore enligt riksdagens mening tydligen ej avsedd att gälla sådana samfälligheter, vilkas avkastning utdelas mellan delägarna på sätt vore stadgat med avseende å häradsallmänningar. I dessa fall vore nämligen delägarna skattskyldiga för utdelningen.

Emellertid har 1920 års riksdag med anledning av Kungl. propositionen nr 400 nämnda år beslutit, att delägarna i häradsallmänning skola i beskattningsavseende anses tillsammans utgöra en juridisk person. Såsom följd härav skall alltså i de särskilda delägarnas inkomst icke inräknas den inkomst, de åtnjuta såsom utdelning av häradsallmänningens avkastning. Syftet med denna ändring var att åstadkomma likformighet i fråga om de bestämmelser i bevillningsförordningen och i förordningen om inkomst- och förmögenhetsskatt, där sådan likformighet kunde åvägabringas.

Här föreligger dock ett fall, där sådan likformighet icke kan åvägabringas utan övergivande av de huvudgrunder, på vilka förordningen om inkomst- och förmögenhetsskatt är byggd. Enligt denna förordning skall för varje skattskyldig skatten beräknas på grundval av hans skatteförmåga, sådan denna kommer till uttryck i hans totala inkomst och förmögenhet. Det är med hänsyn härtill nödvändigt, att såvitt möjligt ingen del av den skattskyldiges verkliga åtnjutna inkomst eller av hans förmögenhet lämnas utom räkningen vid fastställandet av hans skattskyldighet. Därest så sker, kan ju det riktiga förhållandet mellan skattskyldighet och individuell skatteförmåga icke beaktas på sätt förordningen åsyftat.

För att återföra hithörande bestämmelser till sitt ursprungligen åsyftade innehåll hava de sakkunniga nu föreslagit bestämmelser dels i 9 § med därtill hörande anvisningar, att utdelning till delägare i häradsallmänning skall avdragas såsom omkostnad vid beräkning av den juridiska personens inkomst på den grund att utdelningen skall beskattas såsom inkomst för delägaren, dels i 12 §, att häradsallmänningens delägare skola vara för sig vara skattskyldiga för den förmögenhetstillgång, som deras andel i allmänningen representerar.

Av liknande anledning hava de sakkunniga jämväl föreslagit, att vid beräkningen av inkomst för vissa andra enligt 3 § 2 mom. skattskyldiga sammanslutningar avdrag skall ske för vad som utdelats till delägarna. I denna del hänvisa de sakkunniga till vad de anföra vid 9 §.

De sakkunniga vilja påpeka, att de vid utformningen av hithörande bestämmelser ansett sig böra taga hänsyn endast till de krav, som kunna ställas på en rationellt ordnad allmän inkomstskatt. Enligt de sakkunnigas mening behöva icke och böra kanske ej heller de med avseende å den statliga inkomstbeskattningen nu föreslagna bestämmelserna föran-

leda liknande bestämmelser i fråga om den partiella inkomstbeskattning, som kan komma att anordnas för kommunernas del.

4 §.

De sakkunniga hava ansett, att i det dem lämnade uppdraget icke ingått att undersöka det berättigade i och lämpligheten av den nu tillämpade dubbelbeskattningen av inkomst, som förvärfvas av aktiebolag, bankbolag och ekonomiska föreningar, och de hava därför ej heller ansett sig böra ingå på spørsmålet om dubbelbeskattningens utsträckning till andra, mer eller mindre likartade sammanslutningar. De sakkunniga hava därför i sitt förslag icke upptagit de bestämmelser om dubbelbeskattning i viss utsträckning av kommanditbolags inkomst, som föreslagits i Kungl. propositionen nr 400 till 1920 års riksdag.

5 §.

Vid behandlingen av Kungl. propositionen nr 400 år 1920 med förslag till vissa ändringar i förordningen om inkomst- och förmögenhetsskatt har riksdagen i fråga om en vidtagen ändring i 5 § 2 mom. g) anført, hurusom riksdagen uppmärksammat, att den skattefrihet, som medgivits enskilda samfund i fråga om viss inkomst av dem tillhöriga kyrkobyggnader och bönehus, icke motsvaras av någon uttrycklig bestämmelse om liknande skattefrihet i fråga om inkomst av sådana byggnader, tillhöriga enskilda personer. Riksdagen förutsatte emellertid, att även de enskilda personerna framdeles, såsom hittills i praxis torde hava skett, skulle vara fritagna från inkomstskatt för här ifrågavarande inkomst.

De sakkunniga, som anse att de skäl, som kunna tala för den i fråga om samfund uttryckligen medgivna skattefriheten för här avsedda inkomst, även hava samma berättigande med avseende å enskilda personer i fråga om dem tillhöriga kyrkobyggnader och bönehus, hava föreslagit en uttrycklig bestämmelse, som är avsedd att i här förevarande hänseende åvägabringa likställighet mellan samfund och enskilda personer.

6 §.

En förordning, som avser bland annat att reglera beskattningen av inkomst, men icke klart och tydligt anger vad som är att hänföra till inkomst i förordningens mening, fyller sin uppgift på ett mycket otillfredsställande sätt. Erfarenheten från de år, under vilka nu gällande förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt varit i tillämpning, har dessvärre ådagalagt, att förordningens bestämmelser i antydda hänseende givit tillfälle till vitt skilda tolkningar och därigenom åstadkommit en allmän osäkerhet såväl hos de skattskyldiga som hos vederbörande beskattningsmyndigheter i fråga om de grunder, som borde följas vid bedömandet av frågan, huruvida en intäkt är att anse såsom skattepliktig inkomst eller såsom ett från skatteplikt undantaget "förmögenhetsförvärv" eller dylikt. De sakkunniga hava ansett det vara en av deras främsta uppgifter att undersöka, om och på vilken väg en större klarhet och reda på detta område kan åstadkommas.

Inkomst är ett mångskiftande begrepp. Man kan t. ex. tala om inkomst i civilrättslig mening, inkomst i nationalekonomisk mening och inkomst i skattelagarnas mening. Det är endast inkomsten i sistnämnda mening som i detta sammanhang är av intresse.

De särskilda skattelagarnas inkomstbegrepp kan utformas olika, allt eftersom en skattelag är byggd på den ena eller andra skatteprincipen.

I viss utsträckning är begreppet inkomst tämligen lätt att bestämma till sin natur och sitt omfång. Sålunda möter bestämningen icke någon svårighet, då fråga är om sådan inkomst, som uppstår genom tillgodogörandet av avkastningen av en förvärvskälla. Allt som är avkastning av en dylik källa kan bli inkomst, och så till vida torde meningarna icke vara delade. Men i fråga om det berättigade och lämpliga i att till inkomst räkna även sådana intäkter, som icke hänföra sig till avkastningen av någon förvärvskälla, råda vitt skilda meningar. Sålunda anser ett stort antal, måhända det stora flertalet, finasteoretiska författare, att endast vad som är dylik avkastning kan bilda inkomst, medan åter andra låta inkomstbegreppet omfatta även andra förvärv än dem, som hava sin grund i avkastningen av en förvärvskälla, såsom t. ex. den vinst, som uppkommer genom värdestegring av förmögenhetstillgångar, och sådana intäkter, som tillfalla en person vid överflyttning på honom av kapital, som tidigare varit i annans ägo. Bland dessa sistnämnda finasteoretiker råda emellertid olika meningar så till vida, att åtskilliga bland dem vilja till inkomst hänföra alla s. k. förmögenhetsförvärv, under det att andra däremot endast räkna vissa, på olika sätt begränsade och angivna, dylika förvärv såsom skattepliktig inkomst. Med avseende å de olika synpunkter, som i denna fråga framförts på olika tider och av skilda författare hänvisa de sakkunniga till de specialutredningar, som sedermera komma att avlämnas, och till vissa uttalanden i den allmänna motiveringen.

Skattelagstiftningens historiska utveckling giver vid handen, att i de flesta länder, som övergått från avkastningsbeskattning till inkomstbeskattning, inkomstbegreppet i första hand bestämts i nära överensstämmelse med avkastningsbegreppet endast med den åtskillnad mellan dessa bägge begrepp, som betingats därav, att inkomsten skolat hänföra sig till en viss person och beräknas med beaktande i större eller mindre utsträckning av hans individuella förhållanden, under det att avkastningen hänfört sig till ett objekt, utan någon hänsyn till nämnda förhållanden. Till en början beskattades sålunda i dessa länder genom inkomstskatt endast vad som härflöt ur en objektiv förvärvskälla (fast egendom, kapital eller näring). Först senare utsträcktes inkomstbeskattningen att omfatta vad som förvärvades genom personligt arbete i annan verksamhet, såsom genom tjänst eller arbetsanställning, genom tillfällig förvärvsverksamhet m. m. Förutsättningen för detta inkomstbegrepp var emellertid tillvaron av antingen en objektiv förvärvskälla eller en förvärvsverksamhet, ur vilken inkomsten härledde sig. I de fall, där inkomstbeskattningen även kom att omfatta förvärv av annat slag än nu nämnts, framhölls mer eller mindre uttryckligt, att bestämmelserna härom vore att anse såsom undantag från den allmänna principen för en inkomstbeskattning.

I vårt lands skattelagstiftning var inkomstbegreppet på liknande sätt begränsat. I våra tidigare bevillningsförordningar sedan år 1861 hava

sålunda begreppen avkastning och inkomst till sin omfattning haft samma utgångspunkt. Endast vad som var avkastning av en förvärvskälla eller en personlig förvärvsverksamhet behandlades i beskattningshänseende såsom inkomst.

Genom 1910 års reform på statsbeskattningens område utvidgades emellertid i viss mån och med hänsyn till en påbörjad praxis det i den tidigare skattelagstiftningen bestämda inkomstbegreppet, i det att vissa förvärv, vilka tillförene i sin egenskap av s. k. förmögenhetsförvärv ansetts falla utanför det allmänt erkända inkomstbegreppet, i beskattningshänseende nu blevo i det närmaste likställda med inkomst i egentlig mening. Det är dock att märka, att förlust, som uppkommit av en transaktion, därav vinsten, då sådan uppkommit, beskattas såsom inkomst, icke får avdragas från summan av den skattskyldiges nettointäkter eller eljest från annan inkomst än sådan, som är att hänföra till inkomstgruppen tillfälliga vinster. De ifrågavarande bestämmelserna lida av en viss oklarhet såväl i fråga om de principer, som varit vägledande vid deras avfattning, som ock i sin utformning, och det föreligger uppenbarligen ett kännbart behov att underkasta dem en noggrann revision i en eller annan riktning, beroende av den utgångspunkt, som blir bestämmande för inkomstbegreppets omfattning i en blivande förordning om inkomstbeskattningen.

I det förslag till dylik förordning, som de sakkunniga nu avgiva, hava de sakkunniga på sätt framgår av den allmänna motiveringen ställt sig på den principiella ståndpunkten, att i en förordning, som avser att reglera beskattningen av inkomst, inkomstbegreppet bör i det allra närmaste sammanfalla med vad som enligt allmänt gängse uppfattning är att hänföra till inkomst. Det bör alltså huvudsakligen omfatta de egentliga inkomstförvärven, d. v. s. sådana förvärv, som uppkomma vid utnyttjandet, för deras avsedda ändamål att tjäna förvärvet, av de objektiva förvärvskällorna fast egendom, kapital och anläggningar för näringsföretag samt därutöver vad som förvärvas genom utövandet av den skattskyldiges personliga, på vinst inriktade förvärvsverksamhet. De s. k. förmögenhetsförvärven till åtskillnad från nyssnämnda inkomstförvärv böra i princip undantagas från en inkomstbeskattning, som uttages i form av en allmän, progressivt anordnad inkomstskatt. I vissa fall, där gränsen mellan inkomstförvärv och förmögenhetsförvärv är flytande, så att även en enstaka handling på grund av det därmed förbundna syftet kan anses innefatta en förvärvsverksamhet, om än av tillfällig natur, bör dock, enligt de sakkunnigas mening, den vinst, eventuellt förlust, som genom handlingen uppkommer, i beskattningshänseende kunna likställas med inkomst resp. förlust, som uppkommit vid utnyttjandet av en förvärvskälla i egentlig mening. Från denna utgångspunkt föreslå de sakkunniga, att med de egentliga inkomstgrupperna (inkomst av fast egendom, inkomst av kapital, inkomst av arbetsanställning med mera, inkomst av rörelse eller yrke och inkomst av icke yrkesmässig verksamhet) likställes ytterligare en inkomstgrupp, i förslaget benämnd inkomst genom tillfälliga vinster och till vilken hänförts sådana vinster, som i allmänna föreställningssättet anses närma sig inkomst i egentlig mening. Till denna grupp hava hänförts vinst å icke yrkesmässig avyttring av egendom, som förvärvats huvudsakligen i spekulationssyfte, ersättning vid överlåtelse av rörelse eller yrke, samt där-

jämte, ehuru i strid mot förordningens principer, lotterivinster, vilkas beskattning såsom inkomst av särskild anledning vunnit hävd, såväl i vår som i åtskilliga främmande länders skattelagstiftning. Vidare har till denna inkomstgrupp hänförts restitution av utskylder, för vilka avdrag tidigare fått åtnjutas under allmänna avdrag, och detta på den grund, att dylik intäkt, ehuru den tydligen bör vara skattepliktig, i regel icke kan bestämt hänföras till annan förvärvskälla.

De sakkunniga hava ansett det vara, för vinnandet av stadga och enhetlighet vid tillämpningen av förordningens bestämmelser, nödvändigt att i förordningen så fullständigt som möjligt anges, när en intäkt av ena eller andra slaget är att hänföra till skattepliktig inkomst. För sådant ändamål uppräknas i 7 § under de särskilda inkomstgrupperna de intäkter, som vid inkomstberäkningen skola hänföras till en var av dem. Denna uppräkning är avsedd att vara uttömmande. I 8 § 1 mom. angivas de intäkter, som enligt förordningens grunder icke äro skattepliktiga, men denna uppräkning är icke uttömmande utan är blott en samling av exempel till vägledning. I 8 § 2 mom. angivas därefter de intäkter, vilka, ehuru enligt förordningens grunder skattepliktiga, av särskilda skäl undantagas från beskattning. Det ligger i sakens natur, att denna uppräkning är avsedd att vara uttömmande.

I motsats till vad nu är fallet är med den i 7 § 6:o) gjorda uppräknningen av dit hänförliga intäkter begreppet inkomst genom tillfälliga vinster till sin omfattning bestämt avgränsat. Intäkt, som icke kan hänföras till någon av de sålunda angivna kategorierna eller till någon av de övriga fem i 7 § angivna inkomstgrupperna, är icke skattepliktig. Enligt de sakkunnigas mening bör det sålunda vara uteslutet, att vid en riktig tillämpning av förordningen intäkter, som icke äro angivna såsom skattepliktiga, underkastas beskattning såsom inkomst i den ordning, denna förordning stadgar. Den nuvarande, alltför svävande föreskriften, att till inkomst av arbete skall såsom inkomst av icke yrkesmässig verksamhet och tillfälliga inkomster hänföras "annan ej särskilt nämnd skattepliktig inkomst", bör enligt de sakkunnigas mening icke bibehållas i en reviderad skatteförordning. I sin nuvarande avfattning har den framkallat ett osäkerhetstillstånd, som medfört stora svårigheter och olägenheter såväl för de skattskyldiga som ej minst för beskattningsmyndigheterna. Då alla intäkter, som enligt skatteförordningens grunder nu kunna tänkas komma i fråga till beskattning såsom inkomst, efter sin karaktär inrangerats under sin inkomstgrupp, föreligger icke tillräcklig anledning att till beskattningsmyndigheternas eller de skattskyldigas avgörande överlämna frågan, huruvida en intäkt, som icke faller under förordningens inom vissa gränser hållna inkomstbegrepp, icke ändock kan behandlas såsom skattepliktig. Det är lagstiftningens sak att bestämma vad som skall beskattas såsom inkomst. Lagstiftaren bör icke, av fruktan för att lagstiftningen kan vara ofullständig, överlämna åt dem, som hava befattning med lagstiftningens tillämpning, att avhjälpa eventuellt förekommande ofullständigheter, utan, om dylika ofullständigheter visa sig, böra de avhjälpas i lagstiftningsväg.

De sakkunniga äro icke nu beredda att uttala sig angående lämpligheten av och sättet för en under fortgången av deras arbeten ifrågasatt beskattning i annan form än genom inkomstskatt enligt nu gällande ordning av vissa förmögensförvärv, uppkomna genom s. k. extraordinära

konjunkturvinster, lyckovinsten och monopolvinster med mera dylikt. Vad de sakkunniga dock nu velat med avseende å dylika vinster uttala, är blott, att de icke utan avsevärda svårigheter och olägenheter kunna inrangeras bland de inkomstförvärv, som skola beskattas i den för lagstiftningen om inkomstbeskattning antagna ordningen.

I formellt hänseende innehåller förslaget vissa nya begreppsbestämningar, som ansetts nödvändiga för att åstadkomma önskvärd reda och klarhet vid tillämpningen. I sådant avseende må här framhållas de föreslagna tekniska termerna bruttointäkt, nettointäkt, summa nettointäkt och nettoinkomst. Uttrycket inkomst användes i förslaget icke för att angiva, huruvida det är fråga om "bruttointäkt" eller "nettointäkt", utan såsom en allmän teknisk term för att beteckna naturen av det objekt, som utgör inkomstskattens generella föremål.

Med bruttointäkt förstås allt vad som inflyter till någon i penningar eller penningars värde. De skattepliktiga bruttointäkterna av varje särskild förvärvskälla redovisas och beräknas för sig. Å andra sidan fastställas, likaledes för varje förvärvskälla, de särskilda utgifter och omkostnader för intäkternas förvärvande m. m., som skola avdragas från bruttointäkterna. Sedan berörda avdrag skett, framkommer såsom resultat nettointäkten av förvärvskällan. Från summan av nettointäkterna av den skattskyldiges samtliga förvärvskällor få vidare avdragas vissa belopp, de s. k. allmänna avdragen. Vad därefter återstår utgör den skattskyldiges nettointäkt.

Vid avfattandet av sitt förslag i denna del hava de sakkunniga anslutit sig till deklaraionsblanketternas uppställning. För närvarande förekomma i förordningen och i nämnda blanketter delvis olika uttryck för att beteckna samma sak, något som givetvis är ägnat att åstadkomma en viss osäkerhet vid blanketternas användning. Med utgångspunkt från den nu föreslagna differentieringen mellan bruttointäkter, nettointäkter och summa nettointäkter samt nettointäkt, torde det icke möta någon svårighet att uppställa deklaraionsblanketterna på sådant sätt, att där använda uttryck till form och innehåll sammanfalla med motsvarande uttryck i förordningen.

7 §.

Varje intäkt, som enligt förordningen är skattepliktig, kan allt efter sin natur hänföras till en viss inkomstgrupp. I 7 § stadgas, till vilken särskild inkomstgrupp intäkten i de särskilda fallen skall hänföras.

Enligt de sakkunnigas förslag är antalet inkomstgrupper sex. De fem första grupperna omfatta intäkter, som härflyta ur en förvärvskälla i egentlig mening, under det att den sjätte gruppen omfattar intäkter ur en fingerad, men i skattehänseende med de egentliga förvärvskällorna likställd källa, benämnd "tillfälliga vinster".

Inkomstgruppen *inkomst av fast egendom* omfattar, utom vad som enligt nuvarande bestämmelser faller under denna grupp, den intäkt i form av bostadsförmån, som enligt föreningsavtal resp. bolagsordning tillkommer medlem av bostadsförening resp. delägare i bostadsaktiebolag i föreningen eller bolaget tillhörig fastighet, ävensom i form av andra, från fastigheten härflytande förmåner, bland annat vinstutdelning. På grund av dessa sammanslutningars alldeles säregna natur, har det syntts

de sakkunniga mindre lämpligt att hänföra dylika förmåner till inkomstgruppen inkomst av kapital.

I motsats till vad nu är fallet har till intäkt av jordbruksnäring med dess binäringar resp. skogsbruk hänförts intäkt genom realisation av döda och levande inventarier i näringen. Detta betingas av de särskilda förhållandena vid dessa näringar. Vid realisation av jordbrukets levande inventarier uppstår ofta en vinst, beroende därpå att kreaturstocken förökats genom avel, och denna vinst, vilken är att hänföra till vinst av jordbruket, bör icke lämnas obeskattad. Uppkommer däremot vid realisation en förlust, vilket oftast torde vara fallet vid realisation av döda inventarier, motsvarar denna förlust ett offer, som den skattskyldige gjort för att förvärva tidigare intäkter, och denna förlust har icke, såsom fallet är med liknande förluster vid rörelse eller yrke, motsvarats av årliga amorteringar av anskaffningskostnaden, vadan den skattskyldige bör vara berättigad till avdrag för förlusten, när den konstaterats genom realisationen.

Till inkomstgruppen *inkomst av kapital* hänföras dels de intäkter, som nu hänföras till denna grupp, dels kapital, som utfaller på grund av liv- eller kapitalförsäkring, årlig livränta och försäkringstagares utdelning i form av vinstutdelning eller premieåterbetalning från försäkringsbolag. Den föreslagna bestämmelsen om beskattning såsom inkomst av utfallen försäkringssumma motiveras närmare i den allmänna motiveringen och i undertecknad Wallers specialutredning. Om dylik intäkt, såsom nu föreslås, underkastas inkomstbeskattning, synes den lämpligen böra hänföras till inkomst av kapital, dit enligt deras natur även de omförmälda intäkterna genom livränta och vinstutdelning från försäkringsbolag närmast synas kunna hänföras.

Inkomstgruppen *inkomst av arbetsanställning med mera* omfattar, med undantag av den till inkomst av kapital hänförda intäkten genom livränta, enahanda intäkter, som enligt gällande förordning skola hänföras till inkomstgruppen inkomst av arbetsanställning eller tjänst, pension, livränta, undantagsförmån och periodiskt understöd. I anvisningarna hava bestämmelserna om de hit hänförliga intäkternas omfattning erhållit ett något fyllicare innehåll än i den gällande förordningen.

Detsamma gäller i fråga om inkomstgruppen *inkomst av rörelse eller yrke*. Exemplifieringen av de förvärvsgrenar, som skola hänföras till denna grupp, är något mera fullständig än i nuvarande förordning. Såsom en nyhet i förhållande till vad nu gäller är att framhålla vad i anvisningarna stadgas *dels* därom, att för den, som mot särskild gottgörelse till annan överlåtit rätt att här i riket tillverka viss vara enligt särskilt förfaringssätt eller att försälja viss vara med användande av särskilt varumärke, därest gottgörelsen står i visst förhållande till den årliga tillverkningens eller försäljningens omfattning eller till den årliga vinstens belopp eller eljest utgår på sådant sätt, att överlåtaren blir ekonomiskt intresserad i näring, som för den överlåtna rättighetens utövande här i riket bedrives, intäkten på grund av dylik överlåtelse i beskattningsavseende skall anses såsom inkomst av rörelse eller yrke, som överlåtaren här bedrivit, *dels ock* därom att, där inkomst av ett näringsföretag på grund av särskilda av näringsidkaren vidtagna åtgärder blivit lägre än den eljest skolat bliva och inkomsten i stället tillförts någon, som icke är här i riket skattskyldig för inkomsten, inkomsten av

företaget skall beräknas till det belopp, vartill den kan antagas hava uppgått, därest sådana åtgärder icke vidtagits. Ifrågavarande bestämmelser hava föreslagits i anslutning till ett av undertecknad Landén efter vederbörligt uppdrag den 31 januari 1917 till chefen för finansdepartementet avgivet förslag, berörande vissa frågor angående utlännings beskattning. I sin sålunda begränsade form har denna fråga ansetts kunna av de sakkunniga upptagas till övervägande, oberoende av den utredning, som med anledning av riksdagens skrivelse nr 444 år 1920 igångsatts beträffande frågan om beskattning av moder- och dotterföretag med hänsyn bland annat till den kommunala beskattningen.

De föreslagna bestämmelserna om vad som skall hänföras till inkomstgruppen *inkomst av icke yrkesmässig verksamhet* överensstämja i huvudsak med de gällande bestämmelserna i motsvarande del i 7 § 3:o c) 2) jämförda med avdelningen C III b) i deklarationsblanketten, och giva icke anledning till någon särskild utläggning.

Till en särskild inkomstgrupp, kallad *inkomst genom tillfälliga vinster*, hänföras såsom redan nämnts de intäkter, som uppkomma vid icke yrkesmässig avyttring av egendom och vid överlåtelse av rörelse eller yrke, ävensom lotterivinster och restituerade utskylder.

Beträffande de närmare skälen till, att begreppet skattepliktig vinst å icke yrkesmässig avyttring utformats på sätt som skett, hänvisas till den allmänna motiveringen.

Såsom skattepliktig intäkt har upptagits ersättning, som näringsidkare betingat sig vid överlåtelse av rörelse eller yrke, och dylik ersättning har redan tidigare ansetts i viss utsträckning skattepliktig. Enligt de sakkunnigas mening bör i och för vinstberäkningen en dylik transaktion anses såsom en helhet. Om t. ex. en fabriksidkare överlåter sin rörelse med fabrik, inventarier och lager, bör han icke beskattas för vinsten å överlåtelsen av själva rörelsen (good will och dylikt), men själv bära den förlust, som kan uppstå därigenom, att köpeskillingen för lagret eller inventarierna beräknats lägre än tillverkningskostnaden respektive anskaffningskostnaden (efter avdrag av förut åtnjutna amorteringar); först om transaktionen i sin helhet ger en vinst, bör denna vinst vara skattepliktig. Anses en dylik vinst vara skattepliktig intäkt, bör naturligtvis förlust vid överlåtelse av rörelse eller yrke få avdragas vid inkomstberäkningen. Av praktiska skäl har skatteplikten för intäkt vid överlåtelse av rörelse eller yrke, respektive rätten till avdrag för förlust vid dylik överlåtelse begränsats att avse de fall, där mindre än tio år förflutit mellan förvärvet och överlåtelsen.

8 §.

I 1 mom. har i anslutning till bestämmelserna i 6 och 7 §§ därom, att endast inkomst i förordningens mening är underkastad inkomstbeskattning, påpekats, att vid inkomstberäkningen skall bortses från intäkter av alla andra slag. Hit höra framförallt intäkter genom kapitalöverflyttningar av allehanda slag, i den mån de icke på grund av de uttryckliga bestämmelserna i 7 § 6:o) äro att hänföra till inkomstgruppen inkomst genom tillfälliga vinster.

I 2 mom. däremot undantagas av särskilda anledningar från inkomst-

beskattning vissa intäkter, som enligt sin natur eljest skolat hänföras till skattepliktig inkomst.

9 §.

Enligt förordningens grunder och uttrycklig bestämmelse i 6 § är det den skattskyldiges *behållna* inkomst, som skall tagas till beskattning. Den behållna inkomsten av varje förvärvskälla benämnes förvärvskällans nettointäkt och framkommer i form av det överskott, varmed brutto-intäkterna överstiga alla utgifter och omkostnader för intäkternas förvärvande samt för förvärvskällans bevarande och bibehållande. Ehuru det kunde synas tillräckligt att i skatteförordningen inrymma ett generellt stadgande av denna innebörd, hava emellertid i de flesta inkomstskattelagar i utlandet och även i vår gällande förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt intagits vissa kompletterande anvisningar om naturen och omfattningen av de utgiftsposter, som kunna komma i fråga såsom avdragsposter vid inkomstberäkningen. Sådana kompletterande anvisningar kunna dock aldrig bliva uttömmande, utan hava huvudsakligen sin betydelse såsom exemplifierande vägledning för de skattskyldiga såväl som för beskattningsmyndigheterna. Ur denna synpunkt äro anvisningar av dylikt slag tvivelsutan av stort gagn vid förordningens praktiska tillämpning, och de sakkunniga hava med fullt erkännande av det ändamålsenliga i den nuvarande förordningens formella anordningar i denna del ansett sig böra i sitt förslag bibehålla en exemplifiering av avdragsgilla utgiftsposter. Förslaget bygger i likhet med den nuvarande förordningen på den allmänna förutsättningen, att avdrag skall ske för alla i och för förvärvsverksamhet uppkomna utgifter och omkostnader, som icke äro hänförliga till vad man kan kalla kapitalplaceringar. Genom inkomstbegreppets utsträckning till vissa förmögenhetsförvärv kan emellertid inträffa, att hänsyn även måste tagas till dylika placeringar såsom avdragsgilla utgifter för förvärvet. I särskilda avseenden, där en viss osäkerhet om de gällande bestämmelsernas verkliga innebörd och omfattning synts råda, hava de sakkunniga sökt giva förtydligande bestämmelser, delvis gående i en annan riktning än den, vartill praxis i enskilda fall anslutit sig, varjämte exemplifieringen överhuvudtaget erhållit ett något fylligare innehåll än i den gällande förordningen.

Bland utgifter och omkostnader, som skola gå i avräkning mot bruttointäkterna, märkas i första hand, vad beträffar inkomstgrupperna inkomst av fast egendom samt inkomst av rörelse och yrke de egentliga drift-, kontors- och förvaltningskostnaderna. i fråga om inkomstgruppen inkomst av arbetsanställning med mera utgifterna för fullgörande av tjänst eller anställning samt i fråga om de övriga inkomstgrupperna de utgifter och omkostnader, som i stort sett äro av samma natur som förstnämnda drift-, kontors- och förvaltningskostnader. Dylika kostnader exemplifieras i anvisningarna till förordningen, i huvudsak på samma sätt som i gällande förordning och i anslutning till de gällande deklarationsblanketternas uppräknig av hithörande poster, där sådan uppräknig nu förekommer. Särskilt framhålles att såsom driftkostnad under vissa förbehåll även är att anse pristillägg eller rabatt m. m. i förhållande till gjorda inköp eller försäljningar, som idkare av näringsverksamhet lämnat sina kunder, i avseende varå hänvisas till

den av undertecknad Waller gjorda specialutredningen angående denna fråga. Till driftkostnad är även närmast att hänföra överpris och merkostnad, som den skattskyldige under extraordinära konjunkturförhållanden fått vidkännas för anskaffande av för stadigvarande bruk i näring avsedda anläggningar, maskiner och andra driftmedel. Det här för medgiva avdraget behöver näppeligen motiveras, men det må framhållas, att nämnda överpris eller merkostnad varit en nödvändig förutsättning för förvärvandet av den extraordinärt stora vinst, vartill samma konjunkturförhållanden kunna hava givit anledning. Vid sådant förhållande synes det ligga i sakens natur, att avdrag för merkostnaden får äga rum, i första hand från den vinst, som kunnat förvärfvas endast tack vare den skattskyldiges åtgärder att underkasta sig den merkostnad, som för konjunkturernas utnyttjande krävts. Till sin natur är detta avdrag av helt annan natur än det avdrag för värdeminskning genom slitning av byggnader och inventarier, som enligt gällande lagstiftning är medgivet och som jämväl enligt det föreliggande förslaget i och för sig är tänkt att fortfarande äga rum. Beträffande sistnämnda avdrag har i anvisningarna till 9 § under punkt IV såsom allmän förutsättning angivits, att vederbörande tillgångs anskaffningskostnad skall amorteras genom årliga avdrag, så avpassade efter tillgångens varaktighet, att nämnda kostnad kan successivt avdragas under den tidrymd, densamma är för sitt ändamål användbar. Då man aldrig kan objektivt avgöra, huru stor den varje särskilt år uppkommande värdeminskningen är, utan blott har att utgå från, att anskaffningskostnaden skall, om möjligt, till fullo amorteras under den tidsperiod, tillgången är för sitt ändamål användbar, hava intagits bestämmelser dels att, därest intäkten något år icke skulle förslå till täckande av sedvanlig amortering, en i motsvarande mån högre amortering må äga rum ett följande år, dels att, därest tillgången av en eller annan anledning måste utrangeras såsom förbrukad eller ekonomiskt oanvändbar före utgången av den beräknade amorteringsperioden, den icke amorterade anskaffningskostnaden då får avdragas såsom förlust i rörelsen eller yrket. Givetvis skall i fall, där en utsliten eller föråldrad sådan tillgång försäljes, köpeskillingen för densamma upptagas såsom intäkt i rörelsen eller yrket. Vad här är sagt har motsvarande tillämpning i fråga om amortering på grund av substansminskning vid tillgodogörande av vissa naturtillgångar eller på grund av minskning i tidsbegränsade rättigheters återstående giltighetstid. Vad beträffar kostnaden för anskaffning av sådana inventarier och redskap, som äro underkastade hastig förbrukning och slitning, har det synts lämpligt, att densamma, såsom redan nu lär vara vanligt, får avdragas direkt såsom en driftkostnad för det år, varunder anskaffningen ägt rum, varav då givetvis följer, att något avdrag för årlig amortering av dylik kostnad sedermera icke kan ifrågakomma.

Enär det ifrågavarande avdraget för amortering av anskaffningskostnaden för tillgångar, avsedda för mera stadigvarande bruk i näringsföretag, har sin givna begränsning i anskaffningskostnadens belopp, skall givetvis rätten till dylikt avdrag upphöra, då de under årens lopp medgivna avdragen motsvara anskaffningskostnaden. Kontrollen i detta avseende möter givetvis stora svårigheter, framförallt i fråga om skattskyldiga, som icke taxeras på grundval av köpmannamässigt förda räkenskaper, men även i fråga om dem, vilkas räkenskaper läggas till

grund för taxeringen, därest, såsom nu i praxis äger rum, avdrag för amortering finge äga rum till annat belopp än som i räkenskaperna avskrivits. Det i 10 § 4 mom. meddelade stadgandet, att för den, som enligt lag varit pliktig att föra handelsböcker, nettointkomsten i alla i 3 kap. omnämnda hänseenden skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, där ej dessa stå i strid med andra stadganden i samma kapitel, leder emellertid därtill, att i fall, som här i fråga, avdrag för andra avskrivningar än de bokförda i regel ej längre skall medgivas. För det fall, att taxeringsmyndigheterna något år frångått bokföringen, på det sätt, att de medgivit lägre avskrivning än den bokförda, måste dock för följande år i beskattningshänseende medgivas högre avskrivningar än de då bokförda, enär den skattskyldige eljest icke skulle komma i åtnjutande av avdrag för hela anskaffningskostnaden. I fråga om andra skattskyldiga kan någon annan kontroll i detta avseende än den, som beskattningsmyndigheterna kunna utöva, icke åstadkommas.

Beträffande vissa juridiska personer och vissa skattskyldiga, som enligt bestämmelserna i 3 § 2 mom. a) i beskattningshänseende skola behandlas såsom juridiska personer, kan det förekomma, att inkomst, som i första hand av dem åtnjuts, utdelas till deras intressenter och således ingår i dessas inkomst. Enligt inkomstkattens principer, som förutsetta att skatten skall utgå i förhållande till den personliga skatteförmågan, bör i dylika fall den, som i verkligheten åtnjuter inkomsten, vara skattskyldig för densamma. Förslaget utgår från denna uppfattning och stadgar i enlighet härmed, att envar skall beskattas för sin inkomst. De sakkunniga, vilka, såsom redan tidigare påpekats, icke anse sig böra ingå på frågan om det berättigade i den nuvarande dubbelbeskattningen av aktiebolag, solidariska bankbolags och ekonomiska föreningars inkomst, hava i sitt förslag icke upptagit några ändrade bestämmelser angående beskattningen i princip av nämnda juridiska personer, men till förekommande av en icke önskvärd utvidgning av dubbelbeskattningen till nya områden har stadgats, att där inkomst, som åtnjuts av andra juridiska personer än de nyss nämnda, utdelats till intressenterna, den juridiska personen skall vara berättigad till avdrag för vad sålunda utdelats. Stadgandet har tillämpning t. ex. jämväl i fråga om ägarna av häradsallmänningar, vilka såsom juridiska personer äro skattskyldiga för inkomst från allmänningen, ehuru densamma enligt gällande lagstiftning skall mellan de särskilda delägarna fördelas efter deras oförmedlade mantal. Enligt vad nu föreslagits skola ägarna av häradsallmänningen, betraktade såsom en juridisk person, från bruttointäkterna få avdraga vad de utdelat till de särskilda delägarna, vilka för sin del äro personligen skattskyldiga för vad de sålunda uppburit. De speciella föreskrifter, som hänföra sig till denna fråga, återfinnas i XI punkten av anvisningarna till 9 §.

I fråga särskilt om försäkringsbolags rätt till avdrag för s. k. vinstutdelning till försäkringsstagarna, om beskattning av bostadsförening och dess medlemmar m. m. hänvisas till undertecknad Wallers specialutredning angående detta ämne.

Vad beträffar kooperativa föreningars beskattning hava de sakkunniga endast velat framhålla, att, då denna så sent som under år 1920 reglerats i enlighet med riksdagens beslut, de sakkunniga ansett sig icke böra framlägga något förslag till revision av de härom gällande bestäm-

melserna, ehuru väl enligt de sakkunnigas mening nämnda bestämmelser icke kunna anses i allo tillfredsställande. För åstadkommande av en viss likställighet mellan kooperativa föreningar i förordningens mening och andra kooperativa företag hava de sakkunniga emellertid föreslagit, att även för de senare må med viss begränsning medgivas avdrag för vad som utdelats i form av pristillägg eller rabatt i förhållande till gjorda inköp eller försäljningar.

Vid beräkning av inkomst av kapital, till vilken inkomstgrupp enligt förslaget även hänförts dels vad som erhållits på grund av liv- eller kapitalförsäkring, dels livränta, dels ock försäkringstagares vinstutdelning från försäkringsbolag, har med hänsyn härtill avdrag ansetts böra medgivas för vissa utgifter, som hänföra sig till nämnda intäkter, sålunda bland annat för de premier och andra avgifter, som erlagts för liv- och kapitalförsäkring. Nämnda avdrag skall äga rum i sammanhang med försäkringssummans beskattning såsom inkomst och omfattar sammanlagda beloppet av alla under försäkringstiden erlagda avgifter för försäkringen, oberoende därav att ett till visst maximum begränsat avdrag för dylika avgifter fått år för år äga rum enligt bestämmelser i 10 § 3 mom. Sistnämnda avdrag, som medgivits i sammanhang med 1910 års skattereform, hade till syfte att uppmuntra till en viss form av sparande och avsåg sålunda att främja mera ett socialt än ett skatteteoretiskt syfte. Enligt 1910 års ännu gällande lagstiftning i denna del beskattas icke såsom inkomst vad som uppbäres på grund av liv- eller kapitalförsäkring, och här ifrågavarande avdrag kan således icke anses såsom ett avdrag för utgifter, som den skattskyldige fått vidkännas för förvärvande av en skattepliktig intäkt. De sakkunniga hava ansett sig böra föreslå, att detta avdrag fortfarande får äga rum och behålla sin ursprungliga karaktär, oberoende därav att vad som erhållits på grund av försäkringen enligt förslaget skall beskattas såsom inkomst. Av lämplighetsskäl har i sammanhang härmed föreslagits, att den s. k. vinstutdelning, som tillfaller försäkringstagaren, skall till sitt fulla belopp upptagas såsom inkomst år för år, i den mån den uppbäres, utan sammanblandning med de avdrag för försäkringspremierna som äga rum dels i form av allmänna avdrag år efter annat, dels i samband med försäkringssummans beskattning det år, då densamma utfaller.

I fråga om livränta har det ansetts illa överensstämmande med de principer, på vilka inkomstbeskattningen i övrigt är byggd, att densamma beskattas även till den del, som motsvarar återbetalning av det för livräntans förvärvande använda kapitalet. De sakkunniga föreslå av denna anledning, att livränta skall beskattas endast i den mån den ej anses utgöra amortering av kapital. För fastställande av det skattepliktiga beloppet måste av praktiska skäl anlitas en i viss mån konventionell metod, en omständighet, som dock enligt de sakkunnigas mening icke torde böra leda till ett underkännande av förslaget i denna del, vilket vilar på rättvisa och billighet, och, så långt de praktiska möjligheterna medgiva, synes ägnat att även på denna punkt genomföra de grundsatser, vilka förutsatts såsom normgivande för den hos oss antagna inkomstbeskattningen.

En teknisk nyhet i fråga om beräkningen av inkomst av kapital innebär den av de sakkunniga i överensstämmelse med 1921 års kommunal-skatteskommitté föreslagna anordningen, att all ränta å gäld, som icke

avdragits vid beräkning av nettointäkt av annan förvärvskälla, skall upptagas till avdrag under inkomst av kapital, även om den skattskyldige icke haft inkomst av detta slag. Enligt nuvarande bestämmelser skall i sistnämnda fall ränteavdraget direkt upptagas under allmänna avdrag; enligt förslaget upptages detsamma i realiteten likaledes under de allmänna avdragen i de fall, där förvärvskällan inkomst av kapital visar underskott. Ehuru anordningens praktiska betydelse kan ifrågasättas, hava de sakkunniga icke ansett sig böra i denna punkt framkomma med ett annat förslag än kommunalskattekommittén för sin del tillkännagivit sig hava för avsikt att framlägga.

Även i fråga om grunderna för beräkning av det avdrag, som vid beräkning av inkomst av skogsbruk kan ifrågakomma för skogens ingångsvärde, hava de sakkunniga anslutit sig till det förslag, som nyss nämnda kommitté delgivit de sakkunniga. På detta område torde likformiga bestämmelser för statsbeskattningens och den kommunala beskattningens del vara synnerligen önskvärda, och den av kommunalskattekommittén föreslagna grunden för beräkning av den genom skogsavverkning eller eljest uppkomna nedgången i ingångsvärdet synes de sakkunniga antaglig. I vissa andra avseenden hava de sakkunniga däremot icke kunnat ansluta sig till kommunalskattekommitténs förslag rörande beskattning av skogsinkomst, såsom förslaget hittills förelegat. Särskilt vilja de sakkunniga framhålla, att de, i motsats till kommittén, föreslagit bibehållande av nuvarande bestämmelse därom, att till intäkt av skogsbruk skall räknas även vad som erhålles vid avyttring av växande skog i samband med avyttring av fastigheten, där icke avyttringsvinsten i sin helhet skall beskattas såsom inkomst genom tillfälliga vinster. Denna bestämmelse, som tillkom på initiativ av 1910 års riksdag, var avsedd att fylla en lucka i den av Kungl. Maj:t föreslagna lagstiftningen på detta område, vilken lucka icke kunde på annat tillfredsställande sätt fyllas. De sakkunniga anse sig böra ansluta sig till riksdagens mening i denna fråga. Vidare anse de sakkunniga rättvisan fordra, att då all vinst å skogsbruk alltså beskattas, å andra sidan förlust vid skogsbruk aldrig bör anses som kapitalförlust utan alltid bör få avdragas vid inkomstberäkningen. De hava därför föreslagit, att avdrag för nedgång i skogs ingångsvärde skall äga rum, även om nedgången berott på skogsbrand eller dylikt.

I fråga om beräkning av inkomst genom tillfälliga vinster måste enligt sakens natur gälla andra bestämmelser än för beräkning av inkomst i egentlig mening. Frånsett lotterivinster och restituerade utskylder utgöras de skattepliktiga intäkterna, varom här är fråga, icke av intäkter av en förvärvskälla, utan fastmera av intäkter genom avyttring av en förvärvskälla eller en del därav. Likasom intäkten till sin natur alltså är ett förmögenhetsförvärv, kunna såsom avdragsgilla utgifter och omkostnader för förvärvandet av dylik intäkt ifrågakomma sådana utgifter och omkostnader, som närmast äro att hänföra till kapitalutgifter, således bland annat även vad som använts för anskaffning och förbättring av den avyttrade egendomen och mera sådant. Samtidigt måste hänsyn tagas till att avkastningen av den avyttrade egendomen tidigare beskattats såsom inkomst och att omkostnaderna för egendomens bevarande och bibehållande ävensom i vissa fall amortering av anskaffningskostnaden fått avdragas vid den årliga inkomstberäkningen. De

bestämmelser, som i anledning härav funnits erforderliga, återfinnas dels i 9 § f) dels under punkt IX i anvisningarna till 9 §.

10 §.

Till de olika inkomstgrupper, som omförmälas i 7 §, hänföras allt efter deras natur de särskilda förvärvskällor, från vilka inkomst kan uppkomma. I 10 § 1 mom. meddelas bestämmelser om vad som i varje fall är att anse såsom särskild förvärvskälla. Stadgandena härom äro av betydelse med hänsyn till bestämmelserna därom, att nettointäkten resp. underskottet skall beräknas särskilt för varje förvärvskälla. Det sammanlagda beloppet av nettointäkterna från den skattskyldiges samtliga förvärvskällor blir *summa nettointäkter*, vid vars uträknande hänsyn icke skall tagas till eventuellt förekommande underskott, som uppkommit å någon förvärvskälla. Sådant underskott upptages däremot till avdrag enligt bestämmelserna i 10 § 3 mom.

I nämnda moment angives vad som får avdragas från nettointäkternas summa, innan *nettoinkomsten* framkommer. Dessa avdrag, de s. k. allmänna avdragen, äro enligt förslaget till sin natur, om ock icke till sin omfattning, hållna inom samma gränser som i gällande förordning.

I fråga om den utsträckta rätt till avdrag för utskylder, som förslaget medgiver, må erinras, hurusom förslag i denna riktning var föremål för övervägande i samband med 1910 års skattereform. Fråga om dylikt avdrag väcktes av kammarrätten, som i avgivet utlåtande över det av särskilda sakkunniga inom finansdepartementet utarbetade förslaget till förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt uttalade, att den skattskyldiges å krono- och kommunaldebetsedlar upptagna utskylder borde undantagas från beskattning. Chefen för finansdepartementet, som medgav befogenheten av denna erinran, framhöll emellertid den statsfinansiella betydelsen av ett dylikt avdrag, som skulle medföra en nedgång i den nya skattens avkastning med icke så litet över 2 miljoner kronor. För att kunna erhålla fyllnad härför, skulle man nödgas höja skatteprogressionen. I valet mellan en sådan åtgärd eller status quo i fråga om utskylder hade departementschefen valt den senare vägen. Riksdagen däremot ansåg, att det varit i hög grad önskvärt, att vid den föreslagna omläggningen av inkomstbeskattningen den ifrågavarande avdragsrätten, vars principiella befogenhet syntes vara oomstridd, kunnat genomföras, utan att behovet av statsinkomster under den närmaste framtiden därvid tillmätts avgörande betydelse. Riksdagen, som haft att behandla motioner I: 76 och II: 286 med förslag om rätt till avdrag för alla utskylder, ansåg sig icke under dåvarande förhållanden böra bifalla dessa yrkanden i hela deras vidd; för att dock i största möjliga vidd undanröja de orättvisor i förevarande avseende, som, därest intet avdrag för erlagda utskylder medgäves, skulle föranledas av de stora ojämnheterna i den kommunala beskattningen, beslöt riksdagen medgiva avdrag för alla utskylder utom kronoutskylder, därunder även inberäknade utskylder in natura eller i arbetsprestationer. Och vid detta riksdagens beslut har det allt hittills förblivit.

Emot en utvidgning av här ifrågavarande avdragsrätt kunna givetvis, såsom i fråga om en hel del andra med inkomstbeskattningens reglerande sammanhörande frågor, åtskilliga invändningar framställas. Att

meningarna hos de sakkunniga varit delade, framgår bland annat av de uttalanden, som återfinnas i undertecknad Wallers särskilda utredning rörande denna fråga. Att de sakkunniga ändock ansett sig böra framlägga ett förslag om frågans lösning på sätt som förslaget närmare angiver, har sin grund dels däri, att riksdagen redan uttalat såsom sin mening, att den ifrågavarande avdragsrättens principiella befogenhet torde vara oomstridd, dels ock däri, att ett mycket allmänt missnöje är rådande hos de skattskyldiga med anledning av avdragsrättens nuvarande begränsning. Det må ock framhållas, att denna fråga bör ses mera ur lämplighetssynpunkt än såsom en principfråga. I själva inkomstkattens natur möter intet principiellt hinder att reglera ifrågavarande avdragsrätt på sådant sätt, att de skattskyldigas önskningsar tillmötesgår. Särskilt med hänsyn därtill, att vid en sådan anordning i fråga om tiden för skattebetalningen som den hos oss rådande skatt för ett års inkomst kommer att erläggas en avsevärt lång tid efter inkomstförvärvet och sålunda i verkligheten betalas av ett senare års inkomst än det års inkomst, i förhållande vartill skatten beräknats, kan man med goda skäl påstå, att något sammanhang icke existerar mellan den inkomst, varför skatten utgår, och den inkomst, ur vilken skatten betalas, ett förhållande som i hög grad förringar värdet av de synpunkter, vilka framförts i den nyss åberopade utredningen. I de länder, där skatteuppbörden äger rum under samma år, då den beskattade inkomsten åtnjutes, och skatten således direkt utgår av denna inkomst, såsom i England och i de tyska förbundsstaterna före 1920 års skattereform, föll det sig naturligt att vägra avdrag vid beräkningen av skatteårets inkomst för den under samma år utgående skatten. I andra länder åter, varest, såsom i Danmark enligt 1903 och 1912 års inkomstkattelagar och i Frankrike enligt inkomstkattelagen av år 1914, skatten beräknas i förhållande till ett föregående års inkomst, har det fallit sig lika naturligt att medgiva avdrag för de skatter, som under beskattningsåret erlagts för tidigare års inkomst. Särskilt där skatten utgår efter en progressiv skala kan det synas obilligt, att på en årsinkomst, som för den skattskyldige reduceras genom utskylder, vilka han har att betala ur nämnda års inkomst på grund därav, att han tidigare år haft inkomst av måhända helt annan storlek, skall tillämpas den skattekvot, som belöper å inkomsten, såsom om denna oavkortad stode till hans disposition. Denna obillighet framträder icke på samma sätt, när skatten betalas direkt av just den inkomst, för vilken den skall utgå och progressionen således rättar sig efter storleken av just denna inkomst.

Nu kan det visserligen sägas, att de skattskyldiga av varje års inkomst böra reservera de belopp, som behövas för betalning av skatten å samma inkomst. Om så skedde, skulle ju skatten realiter drabba samma inkomst, som legat till grund för beskattningen. Utan tvivel skulle en dylik omtanke från de skattskyldigas sida vara mycket önskvärd, men erfarenheten har dessvärre visat, att de skattskyldiga, även om de vilja ordna sin ekonomi på detta sätt, i det stora flertalet fall äro urständsatta att göra de besparingar, som skulle erfordras för mötande av framtida års utgifter. Man har sålunda i regel att räkna med, att för betalningen av utskylder för tidigare års inkomster måste användas inkomst för det år, då utskylderna förfalla till betalning, vid vilket förhållande härav föranledda utgifter helt naturligt för den skattskyldige te sig såsom ut-

gifter, som minska sistnämnda inkomst utan att i övrigt hava någon relation till denna. Till denna de skattskyldigas uppfattning synes det lämpligt att taga skyldig hänsyn, även om detta på grund av det statsfinansiella behovet icke kan ske på annan väg än genom en allmän omläggning av skatteskalan i syfte att genom densammas skärpning uttaga ett mot utskyldsavdraget svarande belopp.

Det må framhållas, att enligt de sakkunnigas mening en bestämmelse om rätt till avdrag för utskylder vid statsbeskattningen icke nödvändigtvis behöver föranleda bestämmelser om motsvarande avdragsrätt vid den kommunala inkomstbeskattningen. I avseende härå har under tecknad Landén i sitt betänkande av den 31 januari 1917 om allmänna grunder för den kommunala skattereformen (sid. 282—285) gjort vissa uttalanden, till vilka de sakkunniga vilja hänvisa.

Vid behandlingen av denna fråga hava till de sakkunnigas övervägande förelegat underdåniga framställningar i ärendet

från handelskammaren i Göteborg (registrerad den 28 december 1920 nr 4712),

från Sveriges redareförening (den 30 december 1920 nr 4741),

från Stockholms handelskammare (den 16 december 1920 nr 4520),

ävensom Statskontorets och kammarrättens den 17 januari 1921 gemensamt avgivna utlåtande över nämnda framställningar, i vilket utlåtande ämbetsverken — under åberopande av att kammarrätten vid upprepade tillfällen framhållit lämpligheten därav, att vid taxering av inkomst avdrag finge ske för erlagda krono- och kommunalutskylder — anfört, att de ansåge den av kammarrätten sålunda uttalade åsikten fortfarande äga giltighet.

Även hava de sakkunniga tagit behörig hänsyn till vad som anförts i en av särskilda, av Handelskammarföreningen, Industriförbundet och Bankföreningen utsedda s. k. skattedelegerade den 18 januari 1921 hos Kungl. Maj:t gjord framställning om rätt till avdrag vid inkomsttaxeringen för alla under beskattningsåret erlagda skatter m. m.

Det föreslagna avdraget för underskott, som uppkommit vid beräkning av nettointäkt från viss förvärvskälla, avser enligt de sakkunnigas förutsättningar, enligt vilka alla såsom förvärvskällor behandlade inkomstgrupper skola sinsemellan anses likställda vid beskattningen, även det underskott, som uppkommit i förvärvskällan tillfälliga vinster. Förslaget härom överensstämmer med den av finasteorien allmänt omfattade meningen, till vilken vid tidigare utredningar i vårt land om utvidgning av inkomstbegreppet i skattehänseende till att omfatta vissa förmögenhetsförvärv såväl vederbörande kommittéer som kammarrätten uttalat sin anslutning.

I fråga om avdraget för underskott vid beräkning av nettointäkten av förvärvskällan kapital hänvisas till de sakkunnigas härovan gjorda uttalanden beträffande 9 §.

Det nu medgivna allmänna avdraget för vissa försäkringspremier in till ett belopp av högst 200 kronor har, såsom redan vid 9 § erinrats, blivit bibehållet i förslaget, oberoende därav, att ändrade bestämmelser blivit föreslagna i fråga om skattskyldighet för vad som erhållits på grund av liv- och kapitalförsäkring samt om beräkning av livräntas skattepliktiga belopp m. m. De sakkunniga åberopa i avseende härå, vad de anfört i motiveringen till 9 §. Därjämte har i anslutning till rådande

praxis meddelats uttrycklig bestämmelse om rätt till avdrag, dock utan begränsning till visst belopp, för den skattskyldiges avgifter till den allmänna pensionsförsäkringen.

I 4 mom. hava meddelats bestämmelser om de grunder, som skola vara avgörande vid bedömandet av frågan om, under vilket år en intäkt skall anses hava åtnjutits. Såsom allmänt rättesnöre vid förslaget avfattande har fått gälla den uppfattningen, att en intäkt, från den skattskyldiges synpunkt — och till denna bör givetvis i detta avseende tagas skyldig hänsyn — åtnjutits, vad beträffar icke bokföringspliktiga skattskyldiga, under det år, då intäkten uppburits eller varit tillgänglig för lyftning och, i fråga om andra skattskyldiga, under det år, då den bokföringsmässigt redovisats i den skattskyldiges räkenskaper. Vad sålunda ansetts gälla i fråga om intäkter har ansetts böra äga motsvarande giltighet i fråga om utgifter och omkostnader, till vilka vid inkomstberäkningen hänsyn skall tagas. En uttrycklig föreskrift i ifrågavarande hänseende synes vara av omständigheterna påkallad till undanröjande av en viss osäkerhet, som vid tillämpningen av nu gällande lagstiftning på detta område visat sig och som särskilt i fråga om beskattning av tantiemeintäkter lett till icke önskvärda resultat. Det må i avseende härå framhållas, att 1921 års kommunalskattekommitté visat sig hava samma uppfattning i denna fråga som de inkomstskattesakkunniga. Detsamma synes vara förhållandet beträffande förslaget, att i fråga om skattskyldiga, som äro pliktiga att föra handelsböcker, låta det bokföringsmässiga vinstresultatet vara avgörande för den inkomstberäkning, som äger rum med ledning av deras räkenskaper. Utan tvivel torde en taxering, som verkställes i enlighet med de nu föreslagna grunderna, erbjuda en större trygghet för beskattningens enhetlighet än ett förfarande, som medger de olika beskattningsmyndigheterna möjlighet att efter subjektiva och okontrollerbara uppfattningar avgöra frågor av hithörande art. Givetvis förutsättes såsom ett villkor för att vitsord skall tillerkännas räkenskaperna, att desamma äro förda på ett sedvanligt köpmannamässigt sätt. Kan det från beskattningsmyndighetens sida med goda skäl påvisas, att räkenskaperna i visst angivet och för beskattningen väsentligt hänseende äro ofullständiga eller oriktiga, och kan framställd anmärkning härom icke av den skattskyldige på ett tillfredsställande sätt bemötas, bör ett frångående av bokföringsresultatet i denna del vara berättigat. Bestämmelser, som hava avseende på denna fråga, hava inrymmts i anvisningarna till 10 §.

Enligt vad de sakkunniga erfarit, har det inträffat, att beskattningsmyndighet med frångående av det bokföringsmässiga resultatet, särskilt där detta varit beroende av den skattskyldiges värdesättning av tillgångar i lager av varor och tillverkningar, behållning av förbrukningsartiklar i rörelse och yrke o. s. v., vidtagit sådan beskattningsåtgärd, att inkomst, som bokföringsmässigt framkommit först under ett senare år än beskattningsåret, ändock beskattats för sisenämnda år. I sådant fall har även inträffat, att den redan beskattade inkomsten ytterligare tagits till beskattning för det år, då densamma kommit till synes i räkenskaperna. Det obilliga i ett sådant förfaringsätt ligger i öppen dag. De sakkunniga hava ansett det vara påkallat att föreslå bestämmelser till undvikande av att sådant för framtiden behöver ifrågakomma. En liknande bestämmelse har jämväl föreslagits till skydd för icke bokfö-

ringspliktiga skattskyldige. Härom hänvisas i bägge fallen till anvisningarna vid 10 § (4 mom.).

11 §.

Bestämmelserna i denna paragraf motsvara i huvudsak innehållet i nuvarande 11 §. Härutöver hava här intagits vissa bestämmelser för fall, som nu regleras å andra ställen i förordningen eller varom uttryckliga bestämmelser nu saknas. Hit höra bestämmelserna, att avdrag icke får ske för värdet av den skattskyldiges eget arbete, för värdet av den andra makens eller hemmavarande barns under 16 år arbete i den skattskyldiges förvärvsverksamhet och för förlust, som är att anse såsom kapitalförlust.

I den gällande förordningen har frågan om vad som är att anse såsom kapitalförlust icke blivit tillräckligt klart och tydligt besvarad. I avslutning till ett av de inkomstskattesakkunniga den 31 januari 1921 avgivet förslag, som föranledde en Kungl. proposition till samma års riksdag, beslöt riksdagen att i punkt 5:o av anvisningarna införa vissa bestämmelser om vad som *icke* skall anses såsom kapitalförlust. De sakkunniga angåvo i sitt betänkande i frågan, att deras förslag vore att anse såsom ett provisoriskt förslag, som av särskild anledning omedelbart behövde tagas under omprövning, men att de sakkunniga framtiden skulle avgiva ett förslag till mera definitiv lösning av de frågor, som i deras betänkande berördes. I enlighet härmed hava de sakkunniga till förnyat övervägande upptagit jämväl frågan om ett närmare bestämmande av begreppet kapitalförlust till åtskillnad från vad i inkomstskatteförordningen kallas minskning i årsinkomsten. I anvisningarna till 11 § hava inrymmts de bestämmelser i detta avseende, som de sakkunniga funnit sig böra föreslå.

De inkomstskattelagar i skilda länder, med vilkas innehåll de sakkunniga äro förtroagna och som medgiva avdrag för förluster av annat slag än kapitalförluster, undvika allmänt att giva någon definition på begreppet kapitalförlust. De synas utgå från, att nämnda begrepp ej behöver definieras och att detsamma positiva bestämmande i lag är förenat med vissa svårigheter. Såsom följd härav har det i regel överlämnats åt praxis att i de särskilda fallen avgöra, när en förlust är att anse såsom kapitalförlust eller såsom minskning i årsinkomsten. Trots de avsevärda svårigheter, som utan all fråga här föreligga, hava de sakkunniga, med hänsyn till frågans stora betydelse för beskattningen, dock velat göra ett försök att positivt angiva vissa normer för frågans bedömande i enlighet med de principer, som av de sakkunniga följts vid bestämmandet av begreppet inkomst till åtskillnad från s. k. förmögenhetsförvärv av icke skattepliktig art. I enlighet med denna allmänna förutsättning hava de sakkunniga sålunda till en början utgått från, att förlust får avdragas, endast om och i den mån den står i samband med sådan av den skattskyldige utövad verksamhet, varav intäkten, då sådan uppkommer, skall beskattas såsom inkomst. Men all sådan förlust bör icke få avdragas från inkomsten. Såsom icke avdragsgill förlust (kapitalförlust) skall enligt förslaget anses förlust, som drabbar själva *förvärvskällan* såsom sådan, varemot förlust, som drabbar det till en förvärvskälla hörande driftkapitalet eller innebär en minskning av skattepliktig intäkt, icke anses såsom kapitalförlust. De från denna

allmänna utgångspunkt föreslagna bestämmelserna om, vad som skall anses, såsom kapitalförlust, kompletteras med vissa exemplifierande anvisningar om vad som icke skall anses såsom kapitalförlust. De sakkunniga inse väl, att även med ledning av den bäst funna bestämning av begreppet kapitalförlust, som i lagstiftningsväg kan meddelas, gränsen mellan dylik förlust och annan förlust i särskilda fall kan vara svår att uppdraga.

Problemet försvåras ej så litet därigenom, att vissa kapitalförvärv i beskattningshänseende räknas såsom inkomst. Härom hava de sakkunniga redan gjort åtskilliga antydningar i sin motivering till 9 §, i fråga om de avdrag för utgifter och omkostnader, som kunna ifrågakomma vid beräkningen av inkomst genom tillfälliga vinster. Enär vinst vid avyttring av egendom, som i och för sig har naturen av en förvärvskälla men vid avyttringen ikläder sig naturen av vara i viss handelstransaktion, under vissa förutsättningar beskattas såsom inkomst, lär det vara i sin ordning, att förlust vid dylik avyttring under samma förutsättningar får anses lika med förlust, som drabbar varor, med vilka drivits yrkesmässig handel.

12 §.

I förslaget har här under b) uteslutits ägare av häradsallmänningar, för vilkas förmögenhet de särskilda delägarna var för sig ansetts böra vara skattskyldiga, en var efter sin andel i allmänningen. Angående skälen här för hänvisas till motiveringen vid 3 och 9 §§.

13 §.

Bland tillgångar, som skola upptagas vid uppskattningen av förmögenhet, angives här i 1 mom. även återköpsvärdet av liv- och kapitalförsäkringar, under det att i 2 mom. stadgas, att sådan försäkring skall fritagas från förmögenhetsbeskattning, därest sammanlagda försäkringsbeloppet för den skattskyldige och i förekommande fall även andre maken tillhöriga försäkringar icke överstiger 20 000 kronor. Härom hänvisas till underutrednad Wallers specialutredning i denna fråga.

Bland övriga tillgångar, som ansetts böra undantagas från förmögenhetsbeskattning, hava de sakkunniga upptagit ineliggande förråd av livsmedel för personlig förbrukning samt, i fråga om avkastning av fast egendom, ineliggande lager och förråd av produkter, som äro avsedda att under taxeringsåret successivt förbrukas i den skattskyldiges hushåll eller hans näringsdrift, ävensom ineliggande kassabehållning och bankfordringar, som hava sin grund i besparingar av årets inkomst, varjämte föreslagits dels att fordringar skola upptagas till sitt kapitalvärde utan tillägg av beskattningsårets räntor, dels att med avseende å aktier, banklotter och andelar i ekonomiska föreningar i värdet icke skall inräknas den beräknade utdelningen för beskattningsåret. De i sådant avseende föreslagna bestämmelserna motiveras därmed, att värdet av dessa tillgångar beskattats såsom inkomst för beskattningsåret och under nämnda år, åtminstone under en del av året, icke utgjort kapital, som kunnat bidra till skapandet av fonderad inkomst. Då nu förmögenhetsbeskattningen, såsom den är anordnad enligt förordningen om in-

komst- och förmögenhetsskatt, avser att åstadkomma en särskild beskattning av förmögenhet, därför att den ansetts giva inkomst, som är mera skattekraftig än den s. k. arbetsinkomsten, synes det vara fullt berättigat att från denna beskattning fritaga sådana förmögenhetstillgångar, som ännu icke hunnit skapa fonderad inkomst.

14 §.

Ehuru den, såsom det vill synas, självklara rätten att vid förmögenhetsuppskattningen åtnjuta avdrag såsom för skuld för utskylder, som den skattskyldige har att erlægga på grund därav, att han under beskattningsåret eller tidigare åtnjutit inkomst och haft förmögenhet, i princip är erkänd av praxis, har en viss osäkerhet yppat sig i fråga om den omfattning, i vilken denna avdragsrätt kunde göras gällande. Med anledning härav föreslå de sakkunniga nu en uttrycklig bestämmelse här- om. Givetvis kan med behållen förmögenhet icke förstås mera än vad som motsvarar överskott av tillgångar utöver skulder. Skuld för utskylder föreligger strängt taget i och med det, att den skattskyldige åtnjutit inkomst eller haft förmögenhet, som är underkastad beskattning. Att denna skuld icke är förfallen, är utan betydelse för dess förefintlighet. Det skulle dock vid beräkningen av skuldavdraget för utskylder medföra mycket stora svårigheter, om såsom skuld finge avdragas de skatter, som belöpa på den under beskattningsåret åtnjutna inkomsten och den vid beskattningsårets slut ägda förmögenheten och som alltså skola utgå på grund av den blivande taxeringen under taxeringsåret. De sakkunniga anse därför, att avdrag icke bör vara medgivet för utskylder, som skola utgå på grund av taxering under taxeringsåret. Den orättvisa, som härigenom kan uppstå, uppväges i viss mån därav, att såsom tillgångar icke skola upptagas kassabehållning och bankfordringar, som hava sin grund i besparingar av årets inkomst; den, som reserverat inkomst för mötande av de på inkomsten belöpande skatterna och har det reserverade beloppet i kontanter eller insatt detsamma i bank, vilket torde vara mera vanligt i fråga om personer med förmögenhet än i fråga om andra, kommer alltså i verkligheten i åtnjutande av avdrag för dessa skatter. Jämväl vid beräkningen av de kommunala utskylder, som skola utgå på grund av taxeringen under beskattningsåret, kunna i viss mån uppstå svårigheter, speciellt rörande den kommunala progressivskattens utjämningsandel, men dessa svårigheter kunna jämförelsevis lätt övervinnas genom härfå riktade bestämmelser. De av de sakkunniga i avseende härå föreslagna bestämmelserna anvisa en utväg till lösning av frågan om utskyldsavdragets beräkande, som synes de sakkunniga möjlig att anlita.

16 §.

Det har ansetts lämpligt att i förordningen meddela bestämmelser för beräkning av kapitalvärdet av vissa tidsbegränsade rättigheter, i vilket avseende bestämmelserna härutinnan överensstämja med de grunder, som nu äro stadgade för beräkning av värdet å motsvarande förpliktelser, i den mån föreskrift härom nu är given i gällande förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt. I övrigt avseende överensstämja de med bestämmelser i motsvarande del i förordningen om arvsskatt och

skatt för gåva. Med hänsyn till bestämmelsen, att kapitalvärdet av förpliktelse skall bestämmas efter den grund, som gäller för uppskattning av motsvarande rättighets värde, hava de två sista punkterna i nuvarande 16 §§ kunnat utslutas.

17 §.

2 mom. i denna paragraf har ansetts hava sin rätta plats i 18 § och på grund härav dit överflyttats.

18 §.

I huvudsaklig överensstämmelse med det förslag i detta avseende, som 1921 års kommunalskattekommitté delgivit de inkomstskattesakkunniga, hava de sakkunniga föreslagit viss ändring i fråga om grunderna för det beskattningsbara beloppets beräkning. Sålunda hava de nu medgivna familje- och ortsavdragen sammanförts till en avdragsgrupp och benämnts ortsavdrag, dock med bibehållande av sin nuvarande karaktär att utgå i förhållande såväl till den skattskyldiges familjeförhållanden m m som ock till levnadskostnadernas storlek på den ort, där den skattskyldige varit mantalsskriven. Ortsgruppernas antal har reducerats till 3.

Ortsavdragets grundtal motsvarar vad som nu kallas ortsavdrag och skall tjäna till utgångspunkt vid beräkning av ortsavdragets storlek i de enskilda fallen. Allt efter omständigheterna bestämmas ortsavdraget för envar skattskyldig till vissa procent av ortsavdragets grundtal. I fråga om procenttalens fixerande hänvisas till förordningen. I stort sett hava nu gällande grunder följts vid fixeringen. Dock påpekas, att i enlighet med kommunalskattekommitténs förslag ortsavdragen för hemmavarande skattskyldigt barn ävensom för skattskyldig tjänare i husbondens kost blivit väsentligt reducerade.

Genom den föreslagna anordningen torde taxeringsarbetet i någon mån underlättas, och de sakkunniga hava funnit det önskvärt att i denna del i huvudsak ansluta sig till det av kommunalskattekommittén avgivna förslaget, dock med vidtagande av smärre förändringar, delvis i sakligt och delvis i redaktionellt avseende.

19 §.

Det har icke ansetts ligga inom de sakkunnigas uppdrag att avgiva förslag till ändrade skatteskalor, och hava vid sådant förhållande de nu gällande skatteskalorna införts i förslaget i oförändrat skick. Däremot hava de sakkunniga ansett en revision av 19 §:s bestämmelser i vissa andra avseenden nära höra samman med den allmänna revision av förordningen om inkomst- och förmögenhetsskatt, som skolat av dem företagas. Överläggningar i detta avseende hava även ägt rum, men icke hunnit avslutas inom den tid, som på grund av Kungl. Maj:ts beslut den 24 november 1922 blivit för avslutande av de sakkunnigas arbeten dem tillmätt. Det åt undertecknade Landén och Waller en 27 april 1923 givna uppdraget att utföra vissa efterarbeten för fullbordandet av de utav de sakkunniga gemensamt påbörjade och till sin omfattning och sitt innehåll vid tiden för utredningsdelegationens upplösning avgränsade utredningsarbetena har ansetts avse de gemensamt fattade beslutens redaktionella utformande i slut-

giltigt skick och vidtagande av andra åtgärder av huvudsakligen formell art, men icke innebära något uppdrag för dem att avgiva förslag i ämnen, som icke hunnit utredas och slutbehandlas av de sakkunniga gemensamt.

Bland frågor av här åsyftad art, som utgjort föremål för förberedande överläggningar hos de sakkunniga, må här omnämnas framförallt frågan om den progressiva skatteskalans tillämplighet för vissa fall. De sakkunniga vilja förutskicka den anmärkningen, att de härvid bortsett från de erinringar, som på sina håll framställts mot skattens progressiva anordning i och för sig och i den utsträckning progressionen finner tillämpning på de normala fallen, d. v. s. de fall, då den inkomst, som beskattas, verkligen är en årsinkomst. Överläggningarna hava däremot berört sådana fall, då flera års kumulerade inkomst på en gång tages till beskattning och då räknas såsom ett års inkomst. Såsom exempel på dylika fall kunna nämnas den inkomst av skogsbruk, som uppkommer vid avverkning av skog, som omfattar flera års skogstillväxt, en författares, konstnärs eller uppfinnares inkomst av ett arbete, som krävt flera år för sin fullbordan, den nu såsom skattepliktig föreslagna inkomsten genom vinst å liv- eller kapitalförsäkring samt ej minst den inkomst, som vid realisation av egendom motsvarar egendomens i penningar omsatta värdestegring, uppkommen under en följd av år. I dylika fall kan en viss oberättigad hårdhet i beskattningen uppkomma till följd därav, att skatt utgår efter en vida högre skattekvot än den som skolat ifrågakomma, därest inkomsten kunnat tagas till beskattning successivt under de år, som bilda den verkliga inkomstperioden. Enligt de sakkunnigas mening kunde det ifrågasättas, att skatten i dylika fall beräknades efter den skattekvot, som bort komma till användning, därest inkomsten hade blivit föremål för beskattning år för år under inkomstperioden, men de sakkunniga hava av angivna skäl icke hunnit utarbeta förslag till bestämmelser i sådan riktning. Det har icke undgått de sakkunnigas uppmärksamhet, att avfattandet på lämpligt sätt av dylika bestämmelser erbjuder rätt avsevärda svårigheter, men de sakkunniga äro för sin del övertygade om, att dessa icke skola visa sig oöverkomliga. Ur synpunkten av beskattningens jämlikhet synes frågan väl värd att tagas under närmare omprövning.

Emellertid hava de sakkunniga varit beredda att redan nu avgiva förslag om viss begränsning av den progressiva skatteskalans tillämplighetsområde. Förslaget i denna del ansluter sig till en av de sakkunniga tidigare verkställd utredning, framlagd i ett den 19 december 1921 till chefen för finansdepartementet avgivet utlåtande med anledning av de s. k. föreningsskattesakkunnigas den 20 december 1920 dagtecknade betänkande i fråga om ideella föreningars skattskyldighet. Utlåtandet var i den del, varom här är fråga, av följande lydelse:

”Det kan emellertid ifrågasättas, huruvida icke de nuvarande bestämmelserna om beskattning av ideella föreningar böra i annat avseende underkastas revision. Så långt nämligen skatterna enligt det ovan sagda äro att uppfatta såsom omkostnader för det enskilda förvärvet, så blir den närmaste konsekvensen att de borde avmätas efter den ifrågavarande förvärvsverksamhetens omfång och alltså i huvudsak bli proportionella med avkastningen eller inkomsten i fråga. Den nuvarande inkomst- och förmögenhetsskatten ävensom den nya kommunala progressiva skatten skiljer sig som bekant, även i fråga om juridiska personer, i

hög grad från en så beskaffad skattetyd. Utan att här taga ställning till frågan om skatteprogressionens finansvetenskapliga motivering, torde det vara tillräckligt att erinra om, att vår inkomstskattelagstiftning beträffande en grupp av juridiska personer, nämligen aktiebolagen, alltsedan 1910 icke längre lägger inkomstens absoluta utan dess relativa storlek, i förhållande till det innehavda kapitalet, till grund för skattesatsernas bestämmande. Det torde få anses som en bristande konsekvens hos lagstiftaren att icke samma princip kommit att tillämpas även på andra sammanslutningar för ekonomisk verksamhet. Vad emellertid angår de s. k. ideella föreningarna, vilka ju endast tillfälligtvis och i mindre omfång hava inkomst av rörelse och dylikt, kan man förutsätta, att de på sina, mestadels utlånta kapital eller på kapitalvärdet av sina innehavda fastigheter i regel icke åtnjuta mer än vanlig kapitalränta. Ett tillämpande på dem av den för aktiebolagen gällande beskattningsregeln skulle alltså icke leda till någon nämnvärd progression. En enkel utväg synes därför vara, om man på ideella föreningars inkomst endast utkrävde den *lägsta*, för andra juridiska personer än aktiebolag gällande skattesatsen, och av samma skäl borde de vid den kommunala beskattningen kunna befrias från kommunal progressivskatt. Därmed synes i själva verket full rättvisa i skattehänseende för dem vara skipad; i den mån de ytterligare kunde vara förtjänta av uppmuntran från det allmännas sida borde denna som sagt utgå i formen av direkta understöd.

En dylik omläggning av de ideella föreningarnas beskattning synes dock icke böra komma till stånd utan att det samtidigt undersökes, huruvida icke en liknande omläggning bör ske i fråga om beskattningen av en del andra juridiska personer såsom stiftelser och andra.”

I överensstämmelse med den uppfattning, sakkunniga sålunda uttalat, har nu i 19 § 1 mom. under c) föreslagits, att skatten för andra juridiska personer och med dem likställda skattskyldiga än dels ekonomiska föreningar och utländska bolag, dels inländska aktiebolag och solidariska bankbolag skall vara proportionell. De sakkunniga hava för sin del numera ansett sig böra föreslå ett grundbelopp av blott 2 % av det beskattningsbara beloppet. Denna skattesats har valts med hänsyn därtill, att för de juridiska personer, där delägarna äga andel i den juridiska personens inkomst, skattesatsen lämpligen bör vara lika med den skattesats, som kan antagas skolat hava i genomsnitt träffat inkomsten, därest den tillfallit delägarna direkt. Skattesatsen har för den skull ansetts böra sättas till samma belopp, som gäller vid aktiebolagens B-skatt, där förhållandena äro ungefär analoga.

I fråga om skatteprocenten för inländskt aktiebolag eller solidariskt bankbolag föreslås, såsom redan nämnts, icke någon ändring av vad nu gäller. De sakkunniga vilja emellertid uttala, att enligt deras mening det icke föreligger ett sådant sammanhang mellan progressionsskalorna för andra skattskyldiga och för nämnda bolag, att progressionen i bägge fallen nödvändigtvis skall sluta med enahanda skattekvot. Tvärtom synas skäl tala för ett tidigare avbrytande av progressionen för nämnda bolag än för övriga skattskyldiga.

24 §.

Vad första stycket av anvisningarna till denna paragraf innehåller överensstämmer med ett uttalande, som i denna fråga gjordes i riksdag

gens skrivelse nr 444 år 1920 med anledning av Kungl. Maj:ts proposition med förslag till kommunalskattelag m. m. Uttalandet återfinnes å sid. 30/31 i riksdagsskrivelsen. Beträffande de skäl, som föranlett bestämmelsen i andra stycket, hänvisas till undertecknad Wallers specialutredning.

25 och 26 §§.

De nya bestämmelser, som här blivit föreslagna, ansluta sig nära till förslag av 1921 års kommunalskattekommitté. Beträffande den gift kvinna för närvarande enligt 9 § och 25 § 1 mom. tillkommande rätten till vissa avdrag från arbetsinkomst hava de sakkunniga dock icke ansett sig böra biträda kommunalskattekommitténs förslag, utan hava de vidhållit nuvarande bestämmelser med blott den ändring, att dels avdrag enligt 25 § 1 mom. må åtnjutas även från inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet, dels ock avdragets storlek satts i relation till ortsavdragets grundtal. Det skäl, som väl närmast föranlett, att avdrag från inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet icke förut tillåtits, eller att uti inkomst enligt 7 § 3:o c) 2) kunde ingå jämväl förmögenhetsinkomst, bortfaller i och med den av de sakkunniga nu föreslagna uppdelningen i inkomstgrupper. Det finnes därför icke anledning att behandla intäkt genom tillfällig förvärvsverksamhet annorlunda än intäkt genom tillfällig arbetsanställning, detta desto mindre som gränsen mellan de båda förvärvskällorna i många fall kan vara svår att draga.

27 §.

Beträffande här föreslagna bestämmelser hänvisa de sakkunniga till en början till de uttalanden, som gjorts i undertecknad Landéns förut åberopade, till chefen för finansdepartementet den 31 januari 1917 afgivna V. P. M. berörande utlänningars beskattning. Erfarenheten från de senaste åren torde hava ådagalagt, att den redan tidigare påtagliga bristen på effektivitet hos de givna bestämmelserna om utlänningars skattskyldighet, särskilt för utdelningar å aktier i svenska bolag, blivit än mera påtaglig, så att ifrågavarande bestämmelser tendera att bliva endast bestämmelser på papperet utan reell betydelse, ett förhållande, som i längden icke kan undgå att nedsätta landets prestige i utlandet. Det synes därför vara en angelägen sak, att mera effektiva bestämmelser på detta område komma till stånd. Angående de anmärkningar, som på sin tid framställdes mot det Landénska förslaget i denna del av år 1917, hänvisas till en i finansdepartementet gjord sammanfattning av de inkomna yttrandena över förslaget.

De sakkunniga hava i anledning av dessa erinringar ansett sig böra undersöka, huruvida det avsedda ändamålet icke kan i huvudsak vinnas på en något annan väg än den av undertecknad Landén förut föreslagna. Förslaget innehåller sålunda bestämmelser om skyldighet i vissa fall för den, som verkställer utbetalning till här i riket icke mantalsskriven svensk medborgare, till utlänning eller till utländskt bolag, att innehålla en fix procent av det belopp, som skolat utbetalas, samt att till vederbörande uppbördsmyndighet i den ort, där den, som verkställt utbetalningen, skall taxeras, inleverera det innehållna beloppet. Procentsatsen för vad som skall innehållas har satts till tio procent, och denna pro-

centsats torde vara tillräcklig för det stora flertalet fall, så mycket mera som procentsatsen räknas på bruttointäkten. Skulle i något fall det innehållna beloppet icke till fullo täcka påford skatt och det återstående beloppet icke kunna indrivnas, torde dock, till följd av de nya bestämmelserna, staten erhålla den största delen av skatten, under det att med nuvarande bestämmelser staten skulle gått helt miste om skatt. Det synes innebära en avsevärd lättnad för den, som gör utbetalningen, att det belopp, för vilket han är skyldig ansvara, bestämmes till en fix procent av det utbetalade, och svårigheten att vid aktieutdelningar kontrollera, huruvida den, som uppbär utdelningen, hör till någon av de angivna kategorierna, torde icke vara allt för stor, då det numera är vanligt, att den, som lyfter en utdelning, härvid avlämnar uppgift till ledning vid deklarationen. Vederbörande bolag kan därvid fordra, att uppgiften innehåller en förklaring, huruvida den till utdelning berättigade tillhör någon av de angivna kategorierna.

Förslaget i denna del torde nödvändigöra införande i uppbördsreglementet av bestämmelser rörande behandlingen av belopp, som inbetalats uti den i denna paragraf föreskrivna ordning, men de sakkunniga hava icke haft tillfälle att nu utarbota förslag till sådana bestämmelser.

Särskilt yttrande av professor Davidson.

När mitt och professor Wicksells uppdrag att vara inkomstskattesakkunniga med sistlidne april månads utgång upphörde, förelåg ett förslag till ny inkomstskatteförordning, som dock icke var fullt färdigt. Dels voro vissa viktigare materiella frågor icke slutligt behandlade, dels återstod den formella överarbetningen av förslaget.

Beträffande den sistnämnda punkten hade jag framhållit svårigheten — och vad mig själv beträffar — omöjligheten att vidtaga denna slutliga överarbetning på grund av maskinskrivna handlingar och hemställde därför, att inkomstskattesakkunniga skulle söka utverka rätt att få befordra förslaget till trycket, så att nämnda överarbetning kunde ske på grundvalen av uppsatta korrektur. Då detta önskningsmål tydligen icke kunat vinnas, är jag ur stånd att taga något ansvar för att förslaget icke lider av luckor eller motsägelser eller andra brister.

Vad den förra punkten beträffar, saknades vid nyss nämnda tidpunkt erforderlig klarhet beträffande sådana frågor som "beskattningsbar realisationsvinst", "beskattning av skog", "kapitalförlust", "avdrag för utskulder" m. m.

Under sistlidne maj och juni ha landskamrer Landén och hovrättsrådet Waller ensamma fortsatt inkomstskattesakkunnigas uppgift och därvid dels fullbordat förslaget till förordning om inkomst- och förmögenhets-skatt, dels framlagt ett redan i april i utkast liggande förslag till anvisningar, som dock då ej av inkomstskattesakkunniga samfällt hann behandlas, dels utarbetat den speciella motiveringen till förordningen och anvisningarna. Och dessa handlingar ha i början av juli, liksom till Wicksell, överlämnats till mig med meddelande om att eventuellt yttrande från min sida i anledning av dessa förslag och motiveringar borde avlämnas före 1 instundande oktober månad.

Med anledning härav får jag anmäla, att det på grund av annat arbete, vartill min tid har måst användas, icke varit mig möjligt att kunna avgiva något yttrande angående förslaget i dess nuvarande skick. Jag måste därför inskränka mig till följande påpekanden.

Den förnämsta uppgiften för inkomstskattesakkunniga har varit att fixera det inkomstbegrepp, som borde läggas till grund för en reformering av inkomstskatten.

Min ståndpunkt i denna fråga har framlagts i den utredning, som publicerades i Ekonomisk Tidskrift, årg. 24, häft. 12¹), och som utmynnade i postulaten, att i princip all vinst bör inräknas i den beskattningsbara inkomsten, och att likaså i princip all förlust — även kapitalförlust — bör få avdragas vid inkomstens beräkning.

¹) Nämnda utredning finnes intagen i del II av detta betänkande.

Genomförandet av dessa postulat skulle nödvändiggöra vissa ändringar i det framlagda förslaget till inkomstskatteförordning, men dessa ändringar skulle i det hela vara rena förenklingar. De för detta ändamål behövlige ändringarna skulle, såvitt jag kan se, vara följande:

7 § 6 mom. borde erhålla följande lydelse:

inkomst genom tillfälliga vinster.

a) vinst å icke yrkesmässigt förvärv eller avyttring av fast eller lös egendom;

b) ersättning, som idkare av rörelse eller yrke erhållit vid överlåtelse av rörelsen eller yrket, vare sig för materiella tillgångar, utfästelse att ej utöva viss verksamhet, goodwill, rätt till firmanamn eller annat;

c) intäkter genom restitution av utskylder, för vilka avdrag enligt 10 § 3 mom. åtnjutits vid tidigare taxeringar;

d) lotterivinster;

e) all annan vinst, som ej är att hänföra till någon av föregående inkomstgrupper.

8 § 1 mom.

Här utgå styckena 1, 3, 4 och 6. T. ex. stycket 1 är obehövt därför att den, som lånar penningar, erhåller en mot lånets belopp svarande skuld, och den, som mottager betalning, förlorar en mot det betalda beloppet svarande fordran. Men i undantagsfall kunna dessa transaktioner leda till positiv vinst eller förlust och böra då få inflytande på taxeringen. — Ingressen ges lydelsen: "Vid inkomstberäkningen bortses från".

9 §.

Mom. a. — I näst sista stycket utgå orden "som ej är att hänföra till kapitalförlust".

Mom. d. — Samma ändring i 4 stycket nedifrån. I 5 stycket nedifrån, som handlar om avdrag på grund av substansminskning av gruvor och stenbrott resp. utlöpande av patenttid, bör den begränsningen göras, att avdraget ej får vara större än som motsvarar det värde, varmed dessa ägodelar ingått i den skattskyldiges beskattningsbara inkomst eller blivit beskattade genom arvskatt.

Mom. f. — Sista stycket bör lyda: "förlust vid icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom".

Mom. g. — Bestämmelsen om avdrag för överpris och merkostnad utgår, enär den följer av den allmänna avdragsrätten för förluster och av den nya bestämmelsen i 10 § 3 mom.

10 § 3 mom.

Här göras följande tillägg:

"förluster av alla slag, för vilka avdrag enligt förut givna bestämmelser ej ägt rum, även om de äro kapitalförluster, dock blott i den mån värdet av det förlorade tidigare utgjort del av den skattskyldiges beskattade inkomst eller beskattats genom skatt på arv eller gåva";

'underskott, som under ett eller flera föregående år uppkommit vid beräkningen av den skattskyldiges nettoinkomst".

Sista stycket i 10 § 3 mom. utgår.

11 §. Sista stycket utgår.

Vidare skulle kapitlen om förmögenhetsskatt utgå och därav föranleda ändringar i skattens namn. i 1 och 2 §§ m. m. ske. Ty såsom i min ovannämnda utredning visats, vore det icke billigt att, om alla kapital-

vinster beskattas såsom inkomst, behålla en förmögenhetsskatt — åtminstone icke en så hög sådan som vår. För att betrygga att alla dylika vinster bleve beskattade, vore det dock lämpligt att utsträcka tiden, inom vilken efterbeskattning får ske.

Vidare vill jag erinra om vad jag redan flera gånger under behandlingen av föreliggande ämne framhållit, nämligen det mindre lämpliga i att anvisningarna fastställas av riksdagen och ges samma gällande kraft som förordningen. Anvisningarnas detaljrikedom och den mindre omsorg, som nedlägges på deras avfattande, innebär en fara vid tillämpningen, ifall de skola tilläggas samma betydelse som förordningen. För den skull är det lämpligast, dels att anvisningarna fastställas av annan myndighet än riksdagen, t. ex. av statskontoret (jämför 1911 års förordning om statskontorets upplysningsverksamhet beträffande stämpelavgifter), dels att hänvisningarna i förordningen till anvisningarna uteslutas.

Samtidigt kunde själva förordningen nog göras mer kortfattad. Det torde ej kunna förnekas, att det framlagda förslaget till inkomstskatteförordning alltför mycket offrat åt vår tids benägenhet för långgrandiga lagar och författningar. För att taga ett exempel kunde ju ur 8 § 2 mom. uteslutas exemplen på av staten anvisade anslag till bestridande av med tjänst eller uppdrag förenade särskilda kostnader. Dessa exemplens rätta plats är i anvisningarna.

I likhet med vad i min uppsats framhölls, har här alltid förutsatts att penningvärdet förblir stabilt. Under ett föränderligt penningvärde måste delvis helt andra regler uppställas beträffande bestämmande av den beskattningsbara inkomsten. Vid övergången från ett högre till ett lägre värde å penningen eller från ett lägre till ett högre sådant leda bestämmelserna i förslaget liksom i nu gällande förordning till stora oegentligheter. Denna reservation bör särskilt poängteras med hänsyn till den i förslaget 9 § g medgivna rätten till avdrag för överpris eller merkostnad och överhuvud beträffande den i penningar uttryckta storleken av avdraget för kostnader och förluster. Det gäller därvid, för att taga avdraget för överpris eller merkostnad, att skilja mellan det fall, att detta överpris resp. merkostnad på sin tid förorsakats av en stegring av produktionsmedlens *real*a värde, eller att det berott på en sänkning av penningens värde. Endast i den mån den förstnämnda orsaken verkat, är den ifrågasvarande bestämmelsen i förslaget befogad.

Uppsala den 19 sept. 1923.

Särskilt yttrande av professor Wicksell.

Rörande min allmänna ställning till frågan om inkomstbegreppets och inkomstskattens utformande ber jag att få hänvisa till mina båda uppsatser i Ekonomisk Tidskrift, 1922 h. 11 och 1923 h. 3, ävensom till mitt nyligen avlämnade utkast över Inkomstbegreppets historiska utveckling.¹⁾ Mina där framställda åsikter ha emellertid ännu icke nått den fasthet och bestämdhet, att jag skulle tilltro mig att på dem försöka bygga ett positivt lagförslag.

En utförlig granskning av det av herrar Landén och Waller gemensamt utarbetade, slutliga förslaget till förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt har tiden icke medgivit mig. Jag åtnöjer mig därför med att i huvudsak instämma i de av herr Davidson den 19 september d. å. avgivna anmärkningarna rörande detta förslag, såsom kommande närmast min egen ståndpunkt i ämnet; dock med undantag av det av honom ifrågasatta upphävandet av förmögenhetsskatten, för vilket jag icke kan finna den åberopade motiveringen fullt tillfyllestgörande.

Genève 25 september 1923.

Knut Wicksell.

¹⁾ Se detta betänkande del II respektive sid. 40 och 63.

P. M.

angående sättet för beräkning av juridiska personers inkomst i vissa avseenden, beskattning av vad som utfaller på grund av avtal om personförsäkring m. m.

Under sitt arbete med inkomstbegreppets utformning hava inkomstskattesakkunniga funnit, att bl. a. en mera ingående undersökning borde verkställas angående lämpligheten av nu gällande bestämmelser rörande beräkning av försäkringsbolags inkomst, rörande beskattning av vad som uppbäres på grund av liv-, kapital-, livränte- m. fl. personförsäkringar samt rörande rätt till avdrag för försäkringspremier och pensionsavgifter. Närmaste anledningen härtill har varit, att till de sakkunniga överlämnats

1) en av bankkamreraren G. Hedman den 2 febr. 1921 ingiven skrift med begäran, att Kungl. Maj:t måtte föranstalta om utredning, huruvida ej en rättvisare grund än den nuvarande kunde fastställas för rätten till avdrag för försäkringspremier samt huruvida icke den, som frivilligt inginge i enskild pensionskassa, kunde erhålla rätt till avdrag för pensionsavgifter likaväl som den, som vore pliktig ingå i pensionskassa;

2) en i anledning av Hedmans skrift den 13 juni 1921 inkommen skrivelse från Svenska Livförsäkringsbolags direktörsförening med hemställan, att avdraget för försäkringspremier måtte höjas till 600 kronor samt att avgifter för frivillig pensionering måtte få avdragas jämväl utöver det belopp, varmed dylika avgifter kunde ingå i det medgivna avdraget för försäkringspremier;

3) en av nämnda förening den 3 juni 1922 ingiven skrift med hemställan, att vid såväl den statliga som den kommunala inkomstbeskattningen rätt till avdrag måtte medgivas för den s. k. vinst som försäkringsanstalt avtalsmässigt utbetalar till sina försäkrade, och att i varje fall denna vinst måtte befrias från progressiv beskattning;

4) ett av chefen för Försäkringsinspektionen den 1 dec. 1922 avgivet förslag till vissa ändringar i inkomstskatteförordningen i avsikt att förekomma, att försäkringsavtal inginges i ändamål att på denna väg undgå beskattning för inkomst och förmögenhet.

Enligt överenskommelse mellan inkomstskattesakkunniga har under-tecknad åtagit sig att i första hand verkställa berörda undersökning, och får jag till belysande av hithörande och en del därmed sammanhängande frågor anföra följande.

Svenska Livförsäkringsbolags direktörsförening har i sin skrift den 3 juni 1922 hemställt, att försäkringsanstalt måtte vid inkomstberäkningen medgivas rätt till avdrag för vinst, som avtalsmässigt utdelas till försäkrade. Enär nämnda s. k. vinstutdelning, på sätt närmare framgår av den längre fram lämnade redogörelsen härför, är beroende av storleken av den avkastning, försäkringsanstaltens rörelse lämnar, innebär berörda hemställan, att försäkringsanstalt icke skulle bliva skattskyldig för viss del av den på rörelsen uppkomna avkastningen, och det skäl, som åberopats härför är, att denna del av avkastningen icke skulle bilda inkomst för försäkringsanstalten. Det förekommer emellertid i flera andra fall, att en juridisk person till andra, antingen delägare eller kunder, i en eller annan form utdelar en del av avkastningen av sin rörelse. Även dessa juridiska personer kunna då med samma skäl som försäkringsanstalterna påyrka, att vad som sålunda utdelas icke skall anses för dem bilda inkomst. Jag har därför funnit det nödvändigt att utsträcka undersökningen att omfatta även andra juridiska personer än försäkringsanstalter, ehuru undersökningen icke kunnat bli fullständig.

Jag skall i det följande först behandla inkomstberäkningen för juridiska personer, därunder speciellt försäkringsanstalter, samt därefter frågan om beskattning av vad som uppbäres på grund av personförsäkring och rätt till avdrag för försäkringspremier och pensionsavgifter.

Beräkningen av juridiska personers inkomst.

Enligt 3 § 2 mom. a) inkomstskatteförordningen i dess ursprungliga lydelse skulle inkomstskatt erläggas av inländska aktiebolag, solidariskska bankbolag och sådana bolag, som enligt särskild författning äro skyldiga att avstå sin vinst, samfund, stiftelser, verk och inrättningar, föreningar för ekonomisk verksamhet och andra inländska juridiska personer, därunder inbegripna ägarna av för gemensamt behov avsatta s. k. besparingssskogar och andra likartade samfälligheter, som förvaltas självständigt för delägarnas gemensamma räkning. Jämligt 4 § skulle dock handelsbolag, kommanditbolag och rederier, ehuru juridiska personer, icke taxeras utan deras inkomst anses bilda inkomst direkt för de enskilda delägarna. Därjämte skulle enligt 7 § 2:o b) såsom inkomst taxeras utdelning å aktier i inländska aktiebolag eller å lotter i solidariskska bankbolag.

Några särskilda bestämmelser om inkomstberäkning för juridiska personer funnos icke, med undantag av föreningar för ekonomisk verksamhet. Likaledes saknades, utom för aktiebolag, handelsbolag, kommanditbolag och rederier, bestämmelser, huruvida den juridiska personen eller dess delägare skulle beskattas för inkomst, som tillflöt den juridiska personen och av denna utdelas till delägarna. Avsikten torde dock hava varit, att, med undantag av aktiebolag, dubbelbeskattning icke fick äga rum. Om den juridiska personen taxerades för en viss inkomst, fick icke dess delägare beskattas för samma inkomst; om å andra sidan den juridiska personen vid inkomstberäkningen fick åtnjuta avdrag för vad som av vinsten i en eller annan form utdelats, borde delägarna skatta för utdelningen, därest denna kunde anses såsom skattepliktig intäkt enligt 7 § vare sig såsom inkomst av kapital eller av annan förvärvskälla.

1910 års
bestäm-
melser rö-
rande ju-
ridiska
personers
skattskyldighet.

Då det icke fanns särskilda bestämmelser om inkomstberäkning för juridiska personer, borde väl inkomstberäkningen för dessa hava skett efter samma grunder som inkomstberäkningen för en enskild skattskyldig, men så synes icke hava skett i praxis. Ifråga om den enskilde skattskyldige har ju inkomstskatteförordningen till utgångspunkt, att inkomsten skall så vitt möjligt renodlas, i det att avdrag får ske för allt, som kan anses såsom utgifter och omkostnader för inkomstens förvärvande, och för allt, som eljest anses kunna minska skatteförmågan. Ifråga om de juridiska personerna synes åter en dylik systematisk renodling av inkomsten icke hava tillåtits, utan man synes för dessa skattskyldigas del hava rört sig med en inkomst, som i vissa avseenden snarare kan kallas avkastning. Att även förordningen tänkt sig, att inkomster för en juridisk person skulle vara mindre renodlad än för en fysisk person kan möjligen utläsas ur den särskilda bestämmelsen angående inkomstberäkning för föreningar för ekonomisk verksamhet.

I 11 § stadgades härom: Har förening, som sträckt sin verksamhet utom medlemmarnas krets, lämnat sina kunder, vare sig de tillhört föreningen eller icke, pristillägg, rabatt eller annan sådan utdelning i förhållande till gjorda köp och försäljningar, må avdrag för dylik utdelning icke äga rum, där ej utdelningen skett i omedelbart samband med köp eller försäljning, varpå utdelningen grundats, varemot förening, som icke sträckt sin verksamhet utom medlemmarnas krets, må åtnjuta avdrag för all utdelning, varom här sägs, för så vitt den utgått efter grunder, som varit före köpet eller försäljningen bestämda.

Ur detta stadgande kan man utläsa den grundsatsen, att övriga juridiska personer finge avdraga pristillägg, rabatter eller dylika förmåner till kunder, endast om förmånen utdelats omedelbart i samband med köp eller försäljning, och att denna inskränkning skulle gälla vare sig den som erhållit förmånen varit delägare eller icke.

*Tillämpad
praxis.*

Angående den i praxis tillämpade inkomstberäkningen för juridiska personer torde böra anföras ett par prejudikat.

I bolagsordningen för ett handelsaktiebolag föreskrevs, att sedan efter verkställt bokslut av nettobehållningen viss avsättning skett till reservfond och aktieägarna erhållit 7 % utdelning, återstoden av behållningen skulle utdelas till aktieägarna i mån av deras inköp hos bolaget under året. Sedan å bolagsstämma beslutats, att av vinsten skulle återbetalas 9½ % å av aktieägarna inköpta varor och 5 % å av icke-aktieägare inköpta varor, yrkade bolaget att vid taxeringen erhålla avdrag för dessa rabatter, men fick bolaget vid taxeringarna till beviljning och till inkomstskatt (enligt 1902 års förordning) icke åtnjuta avdrag för rabatt vare sig till aktieägare eller till icke-aktieägare (R. 1909:8).

I bolagsordningen för ett handelsaktiebolag föreskrevs, att sedan stadgad avsättning till reservfond skett, återstående till utdelning bestämd vinst skulle fördelas mellan aktieägarna och bolagets vinstberättigade kunder på sådant sätt, att aktieägarna skulle äga företrädesrätt framför vinstberättigade kunder till årlig utdelning av bolagets vinst intill 5 % av inbetalda aktiekapitalet, men att aktieägarna därutöver icke skulle äga någon rätt till utdelning av vinsten, utan skulle överskottet i sin helhet fördelas mellan vinstberättigade kunder i förhållande till värdet av de varor, envar av dem under räkenskapsåret genom bolaget inköpt.

Bolaget har förklarats icke vara lagligen berättigat att vid taxeringen till beviljning åtnjuta avdrag för de till bolagets vinstberättigade kunder utdelade belopp (R. 1910:99).

I båda fallen synes något formligt avtal mellan bolaget och utomstående kunder om rätt till rabatt icke hava förelegat, men det förefaller dock troligt, att åtminstone i det senare fallet en dylik rätt till rabatt varit förutsatt.

Uti ett mål angående rätt för en produktionsförening att njuta avdrag för pristilllägg har regeringsrätten förklarat, att enär, enligt vad av handlingarna framginge, föreningen utsträckt sin verksamhet utom medlemmarnas krets, föreningen enligt 11 § 1 mom. bevillningsförordningen och 11 § inkomstskatteförordningen icke ägde vid taxering åtnjuta avdrag för pristilllägg, som lämnats föreningens medlemmar och övriga kunder (R. 1912:101).

Å andra sidan har i ett mål rörande rätt för enskild handlande att från sin årsvinst avdraga rabatter, vilka lämnats kunder, som betalt sina inköp antingen kontant eller inom en månad efter köpet, och vilka rabatter gottgjorts först vid räkenskapsårets slut, regeringsrätten medgivit dylikt avdrag med den motivering, att av vad i målet förekommit måste anses framgå, att ifrågavarande rabatter gottgjorts handlandens kunder för av dem i hans affär under räkenskapsåret gjorda inköp samt att handlanden följaktligen vore berättigad vid sin taxering därför åtnjuta avdrag (R. 1916: Not. F. 189).

Aktiebolag eller förening har alltså icke fått avdraga pristilllägg eller rabatter till kunder och detta icke ens om kunderna icke varit delägare, under det att enskild näringsidkare beviljats avdrag för rabatter till kunder, och i detta avseende sker alltså inkomstberäkningen för en juridisk person icke efter samma regler som för en fysisk person.

Såsom redan omnämnts stadgades i 7 § 2:o b), att såsom inkomst skulle taxeras utdelning å aktier i inländska aktiebolag och solidariska bankbolag. Härigenom skedde en dubbelbeskattning av den del av ett aktiebolags inkomst, som utdelas till delägarna, och denna dubbelbeskattning var fullt avsiktlig. Dubbelbeskattning av övriga juridiska personers inkomst var däremot icke avsedd, och rörande föreningar för ekonomisk verksamhet stadgades ock uttryckligen i 8 §, att såsom inkomst icke skulle taxeras vad som erhållits såsom vinstutdelning å insatser i föreningar för ekonomisk verksamhet.

Enligt punkt 4:o i de särskilda anvisningarna vid inkomstskatteförordningen skulle såsom beskattningsbar utdelning från aktiebolag upptagas det belopp, som delägare näst föregående år uppburit eller ägt uppbära i utdelning från bolaget. Med denna formulering skulle man kunnat såsom utdelning beskatta ej blott vad som uppburits i förhållande till antalet aktier i bolaget utan även vad som uppburits i förhållande till gjorda inköp hos eller försäljningar till bolaget, därest bolaget och aktieägarna stått i affärsförbindelse till varandra. Emellertid har i ett mål rörande beskattning av vad en aktieägare i ett handels- och bageriaktiebolag i enlighet med bolagsordningens föreskrifter uppburit i utdelning i förhållande till av honom från bolaget inköpta varor utdelningen fritagits från beskattning under motivering, att utdelningen till beloppet bestämts icke av antalet aktier i bolaget, den

Beskattning av utdelning från juridisk person.

skattskyldige ägt, utan av storleken av hans inköp hos bolaget samt att vid dylikt förhållande berörda utdelning icke skolat tagas i beräkning vid den skattskyldiges taxering (R. 1914:83). I detta fall synes det vara klart, att den skattskyldige köpt varorna för sitt hushåll och ej för en förvärvsverksamhet. Däremot har jag mig icke bekant något prejudikat rörande beskattning av utdelning, som en aktieägare, vilken varit näringsidkare, uppburit i rabatt å varor, som han inköpt för sin affär, eller i pristillägg för varor, som han sålt till bolaget. Även i detta fall torde utdelningen icke varit att beskatta såsom utdelning d. v. s. inkomst av kapital, men möjligen bör rabatten eller pristillägget hava ingått bland inkomsterna av aktieägarens privata rörelse och alltså beskattats såsom rörelseinkomst. Att en dylik utdelning icke skall beskattas såsom aktieutdelning är numera fullt klart, sedan år 1920, i samband med införande av skattskyldighet för utdelning å insatser i ekonomiska föreningar, i anvisningarna intagits det förtydligandet, att såsom beskattningsbar utdelning skall anses blott utdelning i förhållande till andel eller insats.

Därest rabatt eller pristillägg, som en rörelseidkare erhållit, ansetts böra inräknas i rörelseinkomsten, och samtidigt den juridiska person, som lämnat rabatten eller pristillägget, icke fått åtnjuta avdrag därför, har dubbelbeskattning ägt rum, ehuru dubbelbeskattning icke skolat ske av annat än aktiebolags i förhållande till insatserna utdelade inkomst.

*Ändringar
efter år
1910.* Efter år 1910 hava skett vissa ändringar i bestämmelserna rörande beskattningen av aktiebolag¹⁾ och föreningar för ekonomisk verksamhet, numera benämnda ekonomiska föreningar.

*B-skatt
å aktie-
bolag.*

År 1919 infördes den s. k. B-skatten å aktiebolag, varigenom en särskild skatt lades å den del av ett aktiebolags inkomst, som icke åtgår till kronoutskylder eller i vanlig ordning utdelas till delägarna, utan fondernas och därför undgår beskattning hos delägarna. Avsikten med B-skatten har varit att införa en fullständig dubbelbeskattning av aktiebolags inkomster, först beskattas bolagets hela inkomst hos bolaget genom en progressivskatt, A-skatt, vilkens höjd är beroende av inkomstens förhållande till kapitalet, och därefter beskattas vad som av bolagets inkomst utdelats hos aktieägarna genom den vanliga progressiva inkomstskatten, där skattens höjd är beroende av varje särskild aktieägars sammanslagna inkomst, samt den icke utdelade inkomsten hos bolaget genom B-skatten, vilken gjorts proportionell, enär den skall motsvara medelskatteprocenten för alla aktieägare enligt inkomstskatten för enskilda. Man kan säga, att numera betalas för aktiebolags inkomst förutom vanlig inkomstskatt, vilken erlagges dels av aktieägarna för den utdelade delen av inkomsten, och dels av bolaget för den icke utdelade delen, en särskild aktiebolagsskatt, A-skatten, vilken utgår efter helt annan princip än den vanliga inkomstskatten och vilken icke kan betraktas såsom en inkomstskatt i vanlig mening.

I detta sammanhang bör påpekas, att med nuvarande formulering avdrag icke är vid B-skatten tillåtet för vad som av inkomsten utdelats till andra än aktieägare, och att ett aktiebolag alltså är pliktigt erlagga

¹⁾ Under benämningen aktiebolag inbegripes i det följande även solidariska bankbolag, där ej annat säges eller eljest framgår av sammanhanget.

B-skatt för pristillägg eller rabatter, som utbetalats till andra än aktieägare, ehuru dessa pristillägg eller rabatter tydligen icke motsvara medel, som fonderats. Detta torde knappast varit avsett vid B-skattens införande, vilket framgår därav, att rörande försäkringsaktiebolag stadgats, att dylikt bolag äger avdraga vinstutdelning till försäkringstagare eller medel, som reserverats för samma ändamål.

Beträffande ekonomiska föreningar infördes nya bestämmelser år 1920 på så sätt att blott de föreningar, som uppfylla vissa villkor i avseende å stadgar, kunna få avdrag för rabatter o. dyl. Dessa föreningar kallas i lagtexten kooperativa, ehuru även andra föreningar kunna kallas kooperativa i vidsträckt bemärkelse så t. ex. bostadsföreningar, vilka näppligen kunna bli kooperativa i lagens mening. Det stadgas nu i 9 §, att därest kooperativ förening av vinsten å sin kooperativa verksamhet lämnat sina kunder, vare sig de tillhört föreningen eller icke, pristillägg, rabatt eller annan sådan utdelning i förhållande till gjorda köp eller försäljningar, föreningen må åtnjuta avdrag för dylik utdelning. Samtidigt infördes skattskyldighet för utdelning å insatser i ekonomisk förening och denna skattskyldighet är, såsom redan nämnts, inskränkt till utdelning i förhållande till insatsen.

Vid anmälan år 1920 av förslaget till kommunalskattelag anförde departementschefen, sedan han omnämnt, att förslag med liknande bestämmelse som den nu antagna framlagts för 1919 års riksdag men avslagits:

”Då jag nu går att undersöka frågan om den ställning, de kooperativa föreningarna böra intaga i det av mig uppgjorda kommunala skattesystemet, vill jag framhålla, att några särbestämmelser icke torde böra ifrågakomma beträffande de båda intresseskatterna, fastighetsskatten eller näringskatten. Vare sig ett företag bedrivs kooperativt eller ej, är ju fördelen av kommunala anordningar för samfärdsel o. dyl. densamma, och kommunens besvär och kostnader i anledning av företaget äro ävenledes desamma.

Då spörsmålet alltså begränsar sig till inkomstbeskattningens område, har därmed frågan även kommit i ett delvis annat läge, sedan den var föremål för riksdagens prövning. Jag avser här icke den betänklighet, man då hyste mot att föregripa den kommunala skattereformen — att någon tveksamhet av denna anledning ej längre kan förefinnas är ju påtagligt — utan jag åsyftar de invändningar mot en särställning i skattehänseende för de kooperativa föreningarna, som grundade sig på dessas med andra affärsföretag likartade intressegemenskap med kommunen. I och med det att för de kooperativa föreningarna icke ifrågasättes fritagande från fastighets- eller näringskatten, förfalla dessa invändningar.

Vad angår frågan om beskattning av kooperativa föreningars inkomst, så kan jag ingalunda dela 1919 års bevillningsutskotts mening, att någon skillnad icke är att göra mellan vinst å ett kooperativt näringsföretag och vinsten av en enskild näringsidkares rörelse. Enligt min mening är det ofrånkomligt, att sådan vinst i ett kooperativt företag, som återbäres till medlemmarna i förhållande till gjorda köp eller försäljningar, icke kan i företagets hand betraktas såsom beskattningsbar inkomst. Ifråga om vanliga konsumtionsföreningar synes riktigheten av denna grundsats vara mera påtaglig. En beskattning hos dessa föreningar av dylika vinster innebure obestriddigen en beskattning å utgiftsbesparing. Bortsett från de anmärkningar, en dylik skattläggning

Ekonomiska föreningar.

i övrigt skulle kunna på goda grunder ådraga sig, kan den i varje fall icke anses höra hemma i en rationellt ordnad beskattning av behållen inkomst. Fullt likartad är visserligen icke återburen vinst i ett kooperativt produktionsföretag. Därvid har man nämligen att göra med en verklig inkomstökning för medlemmarna. Medan utgiftsbesparing icke rinligen bör göras till föremål för beskattning, vare sig hos medlemmar eller förening, är det givetvis i full överensstämmelse med inkomstbeskattningens allmänna grunder, att, därest återbärande till medlemmarna av i föreningen uppsamlad vinst ger medlem en ökad inkomst, denna bör hos medlemmen vara beskattningsbar. Men för en beskattning därjämte i föreningens hand av denna inkomst finnas inga giltiga skäl.”

Tankegången var tydligen följande. Vid en konsumtionsförening göra delägarna och jämväl övriga kunder, därest även de erhålla rabatt en vinst därigenom, att föreningen kan göra uppköp i större skala och därför till lägre priser. Denna vinst framstår för kunderna såsom en minskning av levnadskostnaderna och bör då icke beskattas, vare sig hos kunden eller föreningen. I en produktionsförening åter uppstår en vinst därigenom, att delägarna erhålla högre pris för sina varor, och en dylik vinst blir alltid beskattningsbar hos den enskilde delägaren. Den anses såsom en vinst i hans rörelse och beskattas hos honom, men bör då icke jämväl beskattas hos föreningen.

Den princip, som här funnit ett uttryck i fråga om kooperativ förenings beskattning, strider emot vad som förut i praxis tillämpats rörande juridisk persons beskattning. Såsom förut omnämnts hava nämligen i praxis aktiebolag och ekonomiska föreningar beskattats såsom för inkomst för pristillägg och rabatter till kunder, oavsett huruvida pristillägg eller rabatt bildat inkomst för mottagaren eller icke och oavsett huruvida mottagaren varit delägare eller ej. Ifråga om beskattningen av pristillägg eller rabatt hos mottagaren torde däremot vad departementschefen anfört stå i överensstämmelse med vad som får anses redan tidigare hava gällt. En utdelning i form av rabatt å varor, som en person köpt för konsumtionsändamål, har icke betraktats såsom inkomst; en utdelning i form av rabatt för varor, som en person köpt för att åter sälja eller använda i en förvärvsverksamhet, eller i form av pristillägg för varor, som en näringsidkare sålt till sammanslutningen, torde hava betraktats såsom inkomst av förvärvsverksamheten.

Slutligen infördes år 1920 skattskyldighet för häradsallmänningar.

*Härads-
allmän-
ningar.
Allmänna
synpunk-
ter på frå-
gan om in-
komst-
beskatt-
ning av
juridiska
personer.*

Vid en allmän inkomstskatt torde man i regel avse att utmäta skattebördan efter de fysiska personernas inkomst och efter dessas sammanlagda nettoinkomst från alla håll. Det är denna sammanlagda nettoinkomst, som anses vara en mätare av skatteförmågan och såsom sådan en lämplig beskattningsnorm. Juridiska personer kunna icke hava någon inkomst i egentlig mening men väl en avkastning resp. nettovinst av en förvärvsverksamhet. En inkomstskatt i egentlig mening kan därför icke erläggas av andra än fysiska personer och man borde rätteligen hava inkomstskatt blott för fysiska personer, eventuellt kompletterad med en fristående skatt på juridiska personer, en korporations-skatt; denna utväg har försökts på vissa håll (Tyskland, U. S. A.). Vid en dylik korporations-skatt kan man såsom skattenorm taga nettovinsten eller någon annan faktor, som kan anses lämplig. Den särskilda A-skatt-

ten på svenska aktiebolag och solidariska bankbolag kan i viss mån betraktas såsom en sådan särskild korporationsskatt.

Om man till en början bortser från en dylik korporationsskatt och den därmed likartade dubbelbeskattningen av aktiebolag och ekonomiska föreningar, måste vid *inkomstbeskattningen* av alla juridiska personer fasthållas, att den juridiska personen och dess delägare icke äro rättssubjekt med fullständigt skilda intressen, så att man vid beskattningen av den ene icke behöver taga hänsyn till den andre. I regel, bortsett från stiftelser o. dyl., sammanfalla delägarnas intressen med den juridiska personens och en vinst för denne är också en delägarnas vinst, ehuru ofta kanske mera indirekt. Det skäl, som bland andra åberopats för dubbelbeskattningen av aktiebolags inkomst eller att aktiebolaget och dess delägare icke hava närmare med varandra att göra, utan att ett aktieköp kan likställas med inköp av en obligation eller insättning av pengar i en bank, är enligt min åsikt icke hållbart. Den juridiska personen och dess delägare kunna vid en *inkomstbeskattning* icke skiljas åt, varje beskattning av den juridiska personens vinst är samtidigt en beskattning av delägarens inkomst. Att juridiska personer och deras delägare icke betraktas såsom fullt fristående från varandra, framgår också t. ex. därav, att medlemsavgifter icke ansetts vara inkomst för ideella föreningar; därest en förening och dess medlemmar ansetts fullt fristående från varandra, borde naturligtvis varje avgift utom möjligen den ursprungliga insatsen hava behandlats såsom inkomst för föreningen. Man synes därför ifråga om juridiska personer och deras delägare kunna utgå från, att man skall beskatta all vinst, som hos delägarna skulle varit inkomst, om den tillfallit dem direkt men att denna vinst icke skall beskattas både hos den juridiska personen och hos delägarna utan blott en gång.

Det synes vara mest överensstämmande med inkomstskattens idé, att man, såvitt möjligt, beskattar all inkomst hos den fysiska person, som vare sig direkt eller indirekt genom en juridisk person, däri han är delägare, erhåller densamma. Endast genom beskattning av den fysiska personens inkomst kan man utmäta beskattningen efter skatteförmågan. Så snart fysiska personer på grund av sitt delägarskap i en sammanslutning äga del i sammanslutningens vinst, borde därför rätteligen denna vinst beskattas hos delägarna efter vars och ens andel i sammanslutningen och anses såsom inkomst för dem under förutsättning, att vinsten skulle vara inkomst, därest den tillflutit delägarna direkt. Detta är det system, som tillämpas ifråga om vanliga handelsbolag kommanditbolag och rederier. Emellertid finnas många fall, då en dylik beskattning av den juridiska personens vinst hos delägarna möter stora svårigheter eller rent av är omöjlig. Det senare är fallet, när det icke finnes några direkta delägare, såsom t. ex. vid de flesta stiftelser, eller delägarna icke äga disponera vinsten och den alltså icke kan utgöra en inkomst för dem, t. ex. vid en del s. k. ideella föreningar, besparings-skogarna¹⁾ m. m. I andra fall kan det befinnas obilligt att beskatta den juridiska personens vinst hos delägarna, så t. ex. när vinsten icke

Beskattning av juridiska personers vinst hos de juridiska personerna själva eller hos deras delägare?

¹⁾ Lika med juridiska personer måste i förevarande avseende behandlas ägare av besparingsskogar, häradsallmänningar och andra likartade samfälligheter, vilka enligt inkomstskatteförordningen äro skattskyldiga, ehuru de icke äro juridiska personer.

utdelas; ehuru delägarna i sin helhet disponera vinsten, äger dock varje enskild delägare icke att förfoga över sin andel i vinsten, och det kan därför anses obilligt, att delägaren beskattas såsom om vinsten influtit i hans egen kassa. Denna synpunkt har bland annat diskuterats i samband med införande av B-skatten. Därvid kom man, såsom känt, till det resultat, att hos aktieägarna bör beskattas den del av bolagets vinst, som utdelats, under det att återstoden beskattas hos bolaget. Till samma resultat har lagstiftningen kommit rörande kooperativa föreningar, om man bortser från, att den del av vinsten, som användes till utdelning på insatser, beskattas både hos föreningen och hos delägarna.

För att vinna en, såvitt möjligt, rättvis *inkomst*beskattning av den vinst, som förvärvas av juridiska personer, synes, i överensstämmelse med vad redan nu gäller ifråga om aktiebolag (härvid bortses, såsom påpekats, från A-skatten), böra hos delägarna beskattas den del av vinsten, som kommer en var av dem särskilt till godo genom utdelning i en eller annan form, samt hos den juridiska personen beskattas återstoden. Ifråga om t. ex. en häradsallmänning bör sålunda, på sätt landskamrerare Landén i sin uppsats om skattskyldighet för häradsallmänningar antytt, den del av avkastningen, som fördelas mellan delägarna, också beskattas hos dem samt hos häradsallmänningen beskattas blott den del av avkastningen, som användes till grundförbättring el. dyl. eller som fonderas. I en sällskaplig förening, klubb el. dyl. användes t. ex. en förenings fastighet till gemensamma lokaler för medlemmarna. Förmånen att på detta sätt nyttja fastigheten måste anses utgöra inkomst, men denna inkomst kan icke gärna beskattas hos medlemmarna, då härför rätteligen skulle erfordras en uppskattning av den fördel, varje medlem faktiskt haft av föreningens lokaler, utan det är lämpligare, att föreningen beskattas för denna inkomst i dess helhet.

Man skulle alltså kunna såsom en allmän regel uppställa, att alla juridiska personer, däri inbegripet ägare av besparingsskogar, häradsallmänningar och likartade samfälligheter, skola principiellt vara skyldiga utgiva inkomstskatt, men att dessa juridiska personer böra vid inkomstens beräkning få avdraga vad som utdelats till delägarna. Delägarna å sin sida böra beskattas för utdelningen, i den mån denna för dem framstår såsom en inkomst och icke blott en utgiftsbesparing. Vid nu förevarande sammanslutningar torde det förekomma, att utdelning sker under ett visst år såväl av föregående års vinst som ock av samma års vinst. Bestämmelsen om rätt till avdrag kan utformas antingen så, att sammanslutningen får från ett visst års vinst avdraga vad som under det året utdelats, oberoende av huruvida till utdelningen använts blott samma års vinst eller flera års vinster, eller ock så att sammanslutningen får vid beräkningen av vinsten för ett år avdraga, vad av det årets vinst utdelats, även om utdelningen sker först följande år. Den senare utvägen är nog teoretiskt riktigare, men medför praktiska olägenheter. Utdelningen kanske ännu icke är beslutad, när deklarationen skall avgivas, eller vinsten kanske rent av reserverats och icke utdelas förrän ett senare år; för att i dylika fall skapa full rättvisa skulle fordras ett restitutionsförfarande av samma beskaffenhet som vid aktiebolags B-skatt, vilket emellertid skulle medföra ökat arbete för taxeringsmyndigheterna. Det synes därför vara mest praktiskt att tillåta avdrag från ett års vinst för vad som under det året utdelats, d. v. s. vad

som av delägarna lyftats eller varit tillgängligt för lyftning eller, ifråga om bokföringspliktiga skattskyldiga, eljest enligt bokföringsmässiga grunder varit att upptaga såsom utgift för beskattningsåret. Här uppstår visserligen den oegentligheten, att det år, som utdelningen sker av ett föregående års vinst, kanske icke finnes någon vinst, varifrån avdrag kan åtnjutas, men denna oegentlighet synes icke vara större än att den uppväges av de praktiska fördelarna. Ifråga om ömsesidiga försäkringsbolag torde avdrag dock böra få ske även för vad som reserveras för vinstutdelning på skäl, som närmare behandlas längre fram.

Beträffande aktiebolagens B-skatt torde möjligen böra göras ett förtydligande, så att det klart framgår, att utdelning i förhållande till gjorda köp och försäljningar är att betrakta såsom utdelning i vanlig ordning.

Om man vill på detta sätt ordna beskattningen av juridiska personers inkomst, synes det naturligtast att såsom beskattningsnorm taga vad som motsvarar inkomsten för fysiska personer eller nettovinsten, dock med avdrag av utdelning till delägare, när denna skall beskattas hos delägarna. Nettovinsten skall då beräknas efter samma grunder, som skulle gälla, därest den juridiska personen icke beskattats, utan delägarna direkt beskattats för vinsten liksom nu sker i ett handelsbolag. Man måste då som utgifter avdraga allt vad som på grund av avtal (uttryckligt eller tyst) skall tillfalla tredje man, såsom bland annat rabatter och pristillägg till utomstående kunder. Endast om en dylik rabatt i något fall skulle anses utgöra gåva, får avdrag icke ske, men rabatten skall då också för mottagaren anses såsom gåva och hos honom vara underkastad gåvorskatt och icke inkomstskatt. Såsom nettovinst bör anses blott vad som utdelats till delägarna. kvarstår hos den juridiska personen såsom dess egen tillgång eller, såsom vid en stiftelse eller en ideell förening, användes för tillgodoseende av det syfte, vars tillgodoseende utgör den juridiska personens ändamål.

I inkomstskattesakkunnigas nuvarande uppdrag kanske icke direkt ingår en revidering av gällande skatteskalor, men jag kan dock icke undgå att påpeka, att om beskattning av juridisk persons vinst ordnas på sätt nu antytts, man icke gärna kan hava progressiv beskattning på den del av denna vinst, som beskattas hos den juridiska personen själv. I de fall, där det finnes delägare, vilka i sådan egenskap äga andel i vinsten, skulle dessa beskattas för den del av vinsten, som tillfaller dem, och skattekvoten får antagas bli jämförelsevis låg för det stora flertalet delägare. För den del av vinsten, som beskattas hos den juridiska personen, blir däremot skattekvoten hög så snart sammanslutningen är stor och har en stor vinst, som icke utdelas. Det kan t. ex. hända, att sammanslutningen nu får betala skatt efter ett grundbelopp av 12 %, under det att för delägarna grundbeloppet utgör blott en eller annan procent av det taxerade beloppet. Detta kan icke vara riktigt, då det vid en inkomstbeskattning måste vara delägarnas skatteförmåga, som skall vara avgörande för skattens höjd. Beträffande dessa juridiska personer torde man därför böra tillämpa samma princip som vid aktiebolagens B-skatt, nämligen på den icke utdelade delen av vinsten lägga en proportionell skatt, som i höjd motsvarar den genomsnittliga skattekvoten för delägarna, och denna skatt bör då sättas till

Grunderna för beräkning av juridisk persons inkomst.

Skatteskalan för juridiska personer.

2 % liksom vid B-skatten. Ej heller vid beskattningen av de juridiska personer, däri icke finnas delägare i vanlig mening eller där delägarna icke äga andel i vinsten, synes böra tillämpas en progressiv skatteskala, uppbyggd med hänsyn till fysiska personers skatteförmåga, utan även för dessa juridiska personers beskattning torde det passa bättre med en proportionell skatt, på sätt inkomstskattesakkunniga tidigare framhållit uti sitt i december 1921 avgivna utlåtande rörande beskattning av ideella föreningar.

*Särskild
korpora-
tionsskatt.*

Vad hittills behandlats har varit *inkomst*beskattningen av juridiska personer och deras delägare, men man kan såsom redan påpekats tänka sig, att vid sidan av inkomstbeskattningen anordnas en särskild skatt å de juridiska personerna eller vad här ovan kallats en korporationsskatt. En dylik korporationsskatt hava vi redan i A-skatten på aktiebolag, sedan B-skatten numera införts. A-skatten är fullt oberoende av aktieägarnas ekonomiska ställning och skatteskalan är uppbyggd efter ett helt annat system än vid den vanliga inkomstskatten. Det kan ifrågasättas, huruvida icke en dylik korporationsskatt borde införas även för övriga juridiska personer, som driva förvärvsverksamhet, samt motive-ras med att sammanslutningen medför ökad styrka och större vinst-möjlighet. En dylik skatt borde främst träffa, förutom aktiebolagen, de ekonomiska föreningarna, möjligen även vanliga handelsbolag, kommanditbolag, rederier, ömsesidiga försäkringsbolag m. fl. Vilken beskattningsnorm, som borde väljas, kan icke avgöras utan en närmare undersökning. Såsom möjliga beskattningsnormer kunna nämnas: nettovinsten, naturligen utan avdrag för utdelning till delägare utan hänsyn till formen för utdelningen eller till huruvida sammanslutningen är kooperativ i lagens mening eller ej; en bruttovinst, bestående av netto-vinsten jämte pristillägg, rabatter eller annan s. k. vinstutdelning till utomstående; avkastningen utan avdrag för gäldräntor eller med avdrag av ränta blott å icke fonderade lån; den i företaget nedlagda förmögen-heten med eller utan avdrag för upplånade medel. Möjligen borde denna korporationsskatt göras progressiv, möjligen också proportionell. Där-est vinsten eller avkastningen i någon form toges till beskattningsnorm, kunde man lämpligen uppbygga en progressiv skatteskala på samma princip som vid A-skatten, d. v. s. göra skattekvoten beroende av vin-stens eller avkastningens storlek i förhållande till det kapital, som skap-at vinsten eller avkastningen. Om nettovinsten blir beskattningsnorm, bör såsom kapital anses blott den juridiska personens eget kapital; tages däremot avkastningen till beskattningsnorm, bör såsom kapital anses även det upplånade kapital, därå räntorna icke få avdragas vid avkast-ningens beräkning. I detta sammanhang bör påpekas, att skatteskalan för en dylik korporationsskatt och för inkomstskatten icke behöva stå i beroende av varandra; det är alltså onödigt att såsom nu skett ifråga om A-skatten utgå från att, när högsta grundbeloppet för en fysisk person är 12 %, högsta grundbeloppet för en juridisk person också måste vara 12 %, utan progressionen vid korporationsskatten kan mycket väl vara lägre än vid inkomstskatten. Däremot torde möjligen liksom nu kunna uttagas samma procent av grundbeloppet för både inkomstskatten och korporationsskatten.

Det torde emellertid vara tivelaktigt, huruvida det inkomstskattesak-

kunniga lämnade uppdraget kan anses innefatta befogenhet att utreda frågan om införande av en dylik särskild korporationsskatt, och i varje fall omöjliggör den till de sakkunnigas förfogande stående begränsade tiden en dylik utredning. De sakkunniga torde därför vid sitt arbete böra utgå från, att de nuvarande beskattningsformerna skola bibehållas, och torde alltså icke böra ingå på frågan, huruvida den nuvarande dubbelbeskattningen av aktiebolags och ekonomiska föreningars vinst kan anses berättigad eller huruvida de nu medgivna lättnaderna för s. k. kooperativa föreningar äro befogade.

Om man bibehåller beskattningen av aktiebolag och ekonomiska föreningar i form av inkomstbeskattning, synes det vara naturligtast att man såsom inkomst även för dessa tager vad som skulle varit inkomst, där det tillflutit delägarna direkt. Man bör alltså enligt min åsikt såsom inkomst för dessa juridiska personer taga nettovinsten, och denna nettovinst skall beräknas efter samma grunder som nettoinkomsten för en fysisk person. Avdrag bör få ske för skuldräntor, ehuru man kan säga att dessa räntor betalas av vinsten på rörelsen, och likaledes bör få avdragas den del av "vinsten", som användes till tantiemer till anställda eller till rabatter eller pristillägg till icke delägare. Redan nuvarande bestämmelser kunna tolkas så, att dessa avdrag äro tillåtna, enär inkomstskatteförordningen icke innehåller någon föreskrift om att inkomst för en juridisk person skall beräknas efter andra grunder än för en fysisk, men med hänsyn till den historiska utvecklingen och hittills tillämpad praxis torde det vara nödvändigt att i förordningen intaga ett stadgande om rätt till avdrag för rabatter och pristillägg till utomstående.

Utgår man från att dubbelbeskattningen skall bibehållas kan man däremot näppeligen komma till annat resultat, än att utdelningar till aktieägare eller föreningsmedlemmar icke böra få avdragas vid vinstberäkningen, och detta oberoende av huruvida utdelningarna skett efter den ena eller andra grunden. Även om utdelningen t. ex. skett i förhållande till mängden varor, som varje delägare inköpt för egen förbrukning, och utdelningen alltså för delägaren framstår såsom en minskning i levnadskostnader, vilken för honom bör vara skattefri så ingår dock för bolaget eller föreningen det utdelade beloppet i nettovinsten. En annan sak är, om man, såsom skett i fråga om de s. k. kooperativa föreningarna, anser, att av särskilda skäl dubbelbeskattning icke bör genomföras beträffande viss del av ett bolags eller en förenings vinst, vilket i fråga om de kooperativa konsumtionsföreningarna innebär, att en del av vinsten icke alls beskattas. Här har man gjort ett avsteg från principen om dubbelbeskattning, men de sakkunniga torde icke böra ingå på frågan om det berättigade häri.

Då en dylik frihet från dubbelbeskattning för vissa fall införts, har jag dock ansett mig icke kunna undgå att beröra frågan, huruvida icke även andra kooperativa sammanslutningar än de, som enligt inkomstskatteförordningens definition äro att anse såsom kooperativa, böra erhålla motsvarande lättnader vid beskattningen. Härvid tänker jag närmast på de s. k. bostadsföreningarna, vilkas ändamål helt eller huvudsakligen är att skaffa sina medlemmar bostäder. Dessa föreningar torde

Beskattning av aktiebolags och ekonomiska föreningars inkomst.

Bostadsföreningars beskattning.

för närvarande icke kunna komma i åtnjutande av de för kooperativa föreningar medgivna lättnaderna och detta på den grund, att deras medlemsantal av naturliga skäl måste vara begränsat. Före 1920 års lagändring beskattades blott bostadsföreningen men icke dess delägare. Efter år 1920 kunna däremot både föreningen och dess medlemmar bli beskattade för inkomst, som härrör av någon föreningens fastighet. Det synes finnas ännu starkare skäl att icke dubbelbeskatta en inkomst av förevarande art än de, som åberopats för skattelindringen åt de kooperativa föreningarna. De kooperativa föreningarna driva dock i regel vanlig affärsverksamhet, under det att bostadsföreningarnas verksamhet blott går ut på att tillhandahålla sina medlemmar bostäder. eventuellt därjämte att uthyra de lokaler, som icke lämpa sig för bostäder. Även om dubbelbeskattningen av bostadsföreningar upphäves, kommer naturligtvis alltid inkomsten av fastigheten att bli beskattad, varemot vinsten av en kooperativ förenings verksamhet, på sätt redan påpekats, i vissa fall kan undgå beskattning.

Frågan, i vilken mån dubbelbeskattning av bostadsföreningar nu äger rum, måste besvaras olika för olika fall, beroende på det sätt, varpå förhållandet mellan föreningen och dess medlemmar ordnats. I regel torde detta förhållande vara ordnat på följande sätt. Varje medlem gör en insats, ehuru insatserna kunna vara av olika storlek. En insats av en given storlek berättigar t. ex. till att bebo tvårumslägenheten A., en annan insats av samma storlek berättigar till att bebo tvårumslägenheten B., en tredje något större insats berättigar till beboende av tre rumslägenheten C. o. s. v. Varje medlem är skyldig att årligen erlägga en avgift, vilken användes till täckande av omkostnader för fastigheten såsom räntor, vatten- och renhållningsavgifter m. m.; ofta äro avgifterna så beräknade, att en del av dem kunna användas till amortering av föreningens skulder. Stundom disponeras icke alla lägenheterna av medlemmarna, utan en del, speciellt butikslägenheter, äro uthyrda för föreningens räkning och lämna en inkomst som helt eller delvis täcker omkostnaderna. Förhållandet mellan föreningen och dess medlemmar kan emellertid också vara ordnat på det sätt, att inga lägenheter disponeras av delägarna direkt på grund av föreningsavtalet, utan lägenheterna äro uthyrda till medlemmarna i vanlig ordning, ehuru väl i regel med företrädesrätt för medlemmar framför andra.

I de fall, då hyresavtal icke föreligger, utan medlemmarna direkt på grund av föreningsavtalet innehava lägenheter i bostadsföreningens fastighet, torde för närvarande förmånen att för sina medlemmars räkning disponera de av dem bebodda lägenheterna utgöra skattepliktig inkomst för föreningen. För föreningen utgör då hyresvärdet av de åt medlemmarna upplåtna lägenheterna samt hyran för eventuellt uthyrda lägenheter bruttoinkomster, varifrån skola dragas alla omkostnader men naturligtvis icke amortering av skulder. Medlemmarnas avgifter torde däremot icke kunna anses vara inkomst för föreningen. För medlemmarna åter blir hyresvärdet för de av dem innehavda lägenheterna utdelning, och då denna utdelning sker i förhållande till insatserna, blir den för dem skattepliktig inkomst, men från denna inkomst får avdrag naturligtvis ske för den årliga avgiften, dock minskad med däri ingående amortering. I detta fall komma föreningens vinst och medlemmarnas inkomster från föreningen att i stort sett sammanfalla med någon liten

skiljaktighet, beroende på avdrag för värdeminskning och på att en del av hyran för uthyrda lägenheter eventuellt fonderats för mötande av kommande utgifter. Möjligen kan man också säga, att såsom inkomst för föreningen skall anses dels uppburna hyror och avgifter, dels ock det belopp, varmed hyresvärdet för de av medlemmarna disponerade lägenheterna överstiger de för samma lägenheter erlagda avgifter. Med denna konstruktion skulle för den enskilde medlemmen utdelning bliva det belopp, varmed hyresvärdet för den av honom innehavda lägenheten överstiger avgiften, minskad med däri ingående amortering, och han skulle då naturligen icke hava rätt att avdraga avgiften såsom omkostnad. Resultatet blir detsamma vid båda konstruktionerna. Vill man upphäva denna dubbelbeskattning av de bostadsförmåner, som föreningens medlemmar åtnjuta i föreningens fastighet, synes det vara riktigast att beskatta bostadsförmånerna icke i föreningens utan blott i delägarens hand. Endast härigenom kan man få en måttstock på de särskilda delägarnas skatteförmåga, och det är just de fysiska personernas skatteförmåga, som skall vara normen vid inkomstbeskattningen. En bostadsförening bör alltså icke bland sina skattepliktiga bruttoinkomster upptaga hyresvärdet av de av medlemmarna disponerade lägenheterna, men däremot bör detta hyresvärde betraktas såsom inkomst för vederbörande medlem. Bostadsförmån bör behandlas, såsom om varje medlem vore ägare av den utav honom bebodda lägenheten, något som också bäst överensstämmer med det allmänna föreställningssättet. Föreningen bör däremot betraktas såsom ägare av uthyrda lägenheter. Om man på sätt 1921 års kommunalskattekommitté i ett förberedande utkast till kommunalskattelag ifrågasatt blott föreskriver, att hyresvärdet av de av medlemmarna bebodda lägenheterna skall få avdragas från föreningens inkomster eller, vilket är detsamma, att hyresvärdet icke skall upptagas bland föreningens bruttoinkomster, torde föreningens nettovinst i regel bliva ingen, och då kommer även den vinst, som tilläventyrs kan uppstå genom uthyrning av butiker o. dyl., att icke bliva beskattad hos föreningen (hos medlemmarna blir denna vinst i regel beskattad, då den användes till bestridande av omkostnaderna och alltså avgiften blir lägre). Då denna vinst ej synes böra behandlas mildare än annan vinst av en ekonomisk förenings förvärvsverksamhet, synas särskilda bestämmelser vara nödvändiga för beräkningen av föreningens utgifter. Föreningen bör icke bland utgifterna få avdraga vad därav belöper å de delar av fastigheten, som upplåtits till medlemmarna. Härvid förutsättes naturligtvis, att medlemmarnas avgifter icke upptagas såsom inkomst för föreningen. Föreningen kommer då att få skatta för vinsten å uthyrda lägenheter, och även medlemmarna få skatta för sin andel i denna vinst, i det att den minskar deras avgifter till föreningen och därmed ökar deras behållna inkomst av bostadsförmånen.

Det nu sagda gäller för det fall, att medlemskapet i en bostadsförening i och för sig berättigar till att bebo en lägenhet i föreningens fastighet, men däremot icke för det fall, att formliga hyresavtal upprättas och medlemmarna erlagga hyra för sina lägenheter. I detta senare fall är det icke värdet av bostadsförmånerna utan de erlagda hyrorna, som för föreningen bilda bruttoinkomst, och det är alltså dessa hyrors storlek, som är avgörande för inkomstens storlek. Här äro svårigheterna större, enär man måste söka icke blott förekomma dubbelbeskattning

utan jämväl förhindra att både föreningen och medlemmarna undgå beskattning. Hyrorerna för medlemmarna kunna nämligen sättas så låga, att de tillsammans endast motsvara omkostnaderna med avdrag av hyror från icke-medlemmar; någon vinst uppstår då icke för föreningen och medlemmarna erhålla ingen utdelning. Annerlunda blir förhållandet om man, i överensstämmelse med vad som ifrågasatts beträffande den första typen av föreningsavtal, vill säga, att såsom inkomst för föreningen skall anses dels hyrorerna dels ock det belopp, varmed hyresvärdet för lägenheterna överstiger den avtalade hyran. Då uppstår vinst för föreningen och utdelning för delägarna. När lägenheterna på detta sätt äro uthyrda mot låga hyror kan rättvisa vinnas genom en bestämmelse, att hyrorerna från medlemmarna icke skola anses såsom inkomst för föreningen, att föreningen icke får åtnjuta avdrag för omkostnader, i den mån de belöpa å de av medlemmarna bebodda lägenheterna samt att varje medlem skall såsom inkomst upptaga hyresvärdet av sin lägenhet samt få avdraga hyran. Beskattningen blir då densamma som i det tidigare behandlade fallet eller när föreningsavtalet tillförsäkrar medlemmarna rätt att bebo lägenheterna mot avgift. Emellertid kunna hyresavtalen vara så ordnade, att medlemmarna erlägga hyra av vanlig höjd, d. v. s. samma hyra som för en motsvarande lägenhet å annat håll. Föreningens verksamhet kommer då att utvisa en skattepliktig vinst. Om denna vinst utdelas bland medlemmarna i förhållande till gjorda insatser, bliva medlemmarna skattskyldiga för utdelningen; utdelas vinsten åter i förhållande till erlagda hyror, skulle utdelningen icke bliva beskattningsbar, enär detta innebär en rabatt på utgift för konsumtionsändamål. Här kan man icke vinna ett rättvist resultat genom de bestämmelser, som nyss ifrågasatts för det fall, att hyrorerna för medlemmar satts så lågt, att de blott motsvara omkostnaderna med avdrag av hyror från icke medlemmar. För föreningen blir väl resultatet detsamma, men däremot icke för medlemmarna, enär dessa skulle få såsom inkomst upptaga lägenhetens hyresvärde och samtidigt få avdraga den erlagda hyran, vilken i nu behandlade fall skulle utgöra vanlig hyra och alltså motsvara hyresvärdet, vadan medlemmarnas behållna inkomst bleve lika med noll. För att här nå samma resultat som i de två förut behandlade fallen erfordras utöver de förut uppställda reglerna en föreskrift, att den utdelning, en medlem erhåller, skall för honom upptagas såsom inkomst, vare sig utdelningen sker i förhållande till gjord insats eller efter annan grund.

Man skulle då erhålla ungefär följande bestämmelser.

För beskattning av bostadsförening, varmed förstås ekonomisk förening, vilkens verksamhet uteslutande eller huvudsakligen går ut på att bereda sina medlemmar bostäder, ävensom av medlem i dylik förening, gäller följande: Såsom inkomst för föreningen skall icke anses värdet av de bostads- eller andra förmåner, som tillkommit föreningens medlemmar i föreningen tillhörig fastighet, liksom ej heller hyror eller andra avgifter, som föreningens medlemmar erlagt för begagnande av lägenhet i sådan fastighet. Föreningen får icke såsom utgift avdraga omkostnader för fastigheten, i den mån de kunna anses belöpa å lägenheter, som tillkommit föreningens medlemmar. För medlem av bostadsförening skall såsom inkomst av fast egendom upptagas såväl värdet av bostads- eller annan förmån i föreningen tillhörig fastighet, som tillkommit honom, och detta även om hyra eller annan avgift erlagts för förmånen, som ock

varje utdelning från föreningen, oberoende av huruvida utdelningen skett i förhållande till gjord insats eller icke. Medlem må såsom omkostnad avdraga hyra eller annan avgift, som han erlagt till föreningen, i den mån sådan avgift icke innefattar en ökning av medlemmens insats eller använts till amortering av föreningens skulder. Har föreningen haft beskattningsbar nettovinst, må sådan vinst anses hava i första hand använts till amortering.

Vad nu sagts rörande bostadsföreningar bör gälla även för det fall, att Kooperationen sker i form av ett aktiebolag. Motsvarande bestämmelser böra därför stadgas för bostadsaktiebolag och dess delägare, men här bör kanske ännu starkare understrykas, att lättnaderna lämnas blott under den förutsättning, att bolagets ändamål till alldeles övervägande del är att bereda aktieägarna bostäder samt att bolagets verksamhet verkligen också motsvarar detta ändamål och icke blott är en skylt för en vanlig uthyrningsrörelse.

*Bostads-
aktiebolag.*

Vidare torde kunna ifrågasättas, huruvida icke även annan Kooperation i aktiebolagets form borde tillerkännas lättnader. Om ett antal lantbrukare eller industriidkare sammansluta sig i en kooperativ förening för försäljning av sina produkter och därigenom förvärva den vinst, som eljest skulle tillkomma grosshandlaren i branschen, behöver föreningen icke skatta för denna vinst utan blott medlemmarna; sker sammanslutningen däremot i form av ett aktiebolag, skall såväl bolaget som aktieägarna skatta för vinsten. För en så skiljaktig behandling i beskattningsavseende finnas inga bärande skäl. Beskattningens likformighet fordrar, att även kooperativa sammanslutningar i aktiebolagets form befrias från dubbelbeskattning, men detta bör dock ske endast i den mån deras vinst verkligen beror på en kooperativ verksamhet, och sålunda bör vinsten dubbelbeskattas, om och så vitt den beror på handel med andra än aktieägare eller av annat än rörelse t. ex. av realisationsvinst. Det torde dock ofta vara svårt att avgöra, huruvida ett aktiebolags vinst härrört av handel med egna aktieägare eller av handel med andra, och härtill kommer, att en verksamhet, där kunderna till stor del eller kanske rent av till allra största delen utgöras av icke-delägare, icke har någon höggradig kooperativ karaktär. Friheten från dubbelbeskattning synes därför kunna inskränkas till att avse de bolag, som icke sträcka sin verksamhet utom aktieägarnas krets d. v. s. de bolag, där antingen kunderna eller leverantörerna helt och hållet utgöras av aktieägare. Man skulle då få följande bestämmelser:

*Övriga
koopera-
tiva aktie-
bolag.*

”Därest aktiebolag, som icke sträckt sin verksamhet utom aktieägarnas krets, av vinsten å sin rörelse lämnat sina aktieägare rabatt, pristillägg eller annan dylik utdelning i förhållande till gjorda köp eller försäljningar, må bolaget åtnjuta avdrag för dylik utdelning.”

Motsvarande bestämmelser böra tydligen gälla även för ekonomiska föreningar, som icke äro kooperativa i inkomstskatteförordningens mening. Däremot torde man icke behöva räkna med möjligheten av att ett solidariskt bankbolag icke skulle sträcka sin verksamhet utom lottägarnas krets.

Beträffande beskattningen av enskilda näringsidkare torde i detta sammanhang böra anmärkas följande. Med hänsyn till vad i propositionen med förslag till kommunalskattelag år 1920 anförts rörande beskattningen av kooperativa föreningar och därtill, att riksdagen utan anmärkning god-

*Enskild
närings-
idkares
vinst ge-
nom han-
del med
sig själv.*

tagit förslaget i denna del, har i det föregående utgått från, att lagstiftarens avsikt varit, att den, som lyckats nedbringa sina levnadskostnader, icke skall beskattas för denna utgiftsbesparing, och detta även för det fall, att utgiftsbesparingen möjliggjorts endast därigenom, att den skattskyldige drivit rörelse, ensam eller i förening med andra. Med denna utgångspunkt måste viss ändring ske i beskattningen av enskilda näringsidkare. Dessa skola för närvarande i sin deklaration upptaga värdet av varor, som de tillgodogjort sig för sig eller sitt hushåll, efter varornas saluvärde, men härigenom komma näringsidkarna att beskattas för vinst å handel med sig själva och undgå sålunda icke skatt för den utgiftsbesparing, de kunna göra genom att köpa varor för hushållet till partipris eller genom att själva förfärdiga en del av sina förnödenheter. För att denna utgiftsbesparing icke skall bli beskattad, fordras att varorna upptagas blott till anskaffningsvärdet i den betydelse, vari detta ord tagits i deklarationsformuläret.

Beskattning av livförsäkringsaktiebolag och ömsesidiga livförsäkringsbolag.

Jag skall nu lämna en redogörelse för lagstiftningen rörande livförsäkringsbolag samt för beskattningen av dessa bolag.

Försäkringslagens bestämmelser om fondbildning.

Bestämmelserna om försäkringsbolag återfinnas i lagen den 25 maj 1917 om försäkringsrörelse, och de bestämmelser rörande livförsäkringsaktiebolag, som nu närmast äro av betydelse, äro följande: För livförsäkringsverksamheten skola upprättas bestämmelser, innehållande bland annat grunderna för beräkning och fördelning av den vinst, som må tillkomma försäkringstagarna, så ock, där förutberäkning skall ske av de belopp (premieåterbäring), som bolaget förväntas kunna av sin behållning utbetala till försäkringstagare utöver de i försäkringsavtalet bestämda, grunder för denna förutberäkning samt för avsättning till och nedsättning av till tryggande av sådan premieåterbäring avsedd fond (premieåterbäringsreserv) (7 §). I bolagets balansräkning skall under benämningen försäkringsfond såsom skuld upptagas det för den tidpunkt, som balansräkningen avser, beräknade värdet av bolagets ansvarighet dels på grund av redan inträffade försäkringsfall (ersättningsreserv), dels ock på grund av löpande försäkringar (premiereserv). Dylik försäkringsfond skall uppläggas för varje särskild försäkringsgren. Efter de grunder, som gälla för beräkningen av den på försäkring belöpande andel i försäkringsfonden, beräknas även värdet av försäkringstagares fordran hos bolaget på grund av försäkringsavtalet (212 §). Vidare skall göras avsättning till säkerhetsfond, intill dess densamma uppgår till viss procent av premieåterbäringsreserven samt premieåterbäringsreserven och säkerhetsfonden tillsammans uppgå till ett belopp, motsvarande viss del av försäkringsfonden. Denna avsättning skall utgöra minst hälften av bolagets årsvinst, sedan möjligen förefintlig brist från föregående år täckts och avsättning gjorts till reservfond (vilken dock ej erfordras för bolag, som driva endast livförsäkring) och till premieåterbäringsreserv. Nedsättning av säkerhetsfonden får icke ske utan särskilt tillstånd av försäkringsinspektionen, där sådant ej erfordras för täckande av förlust,

som ej kan ersättas av befintliga, till framtida förfogande avsatta medel eller genom nedsättning av reservfonden. Nedsättning av premieåterbäringsreserven får, utom till utbetalning av premieåterbäring, icke äga rum, där sådant ej erfordras för täckande av förlust, som ej kan ersättas genom nedsättning av säkerhetsfonden (218 §).

Rörande ömsesidigt försäkringsbolag finnas motsvarande bestämmelser. Dessutom torde ifråga om dessa böra anmärkas följande bestämmelser: Delägare i ömsesidigt försäkringsbolag äro försäkringstagarna. För bolagets förbindelser svara delägarna personligen med obegränsad eller till visst belopp begränsad ansvarighet; dock må ifråga om bolag, vars rörelse icke avser försäkring av egendom, kunna bestämmas, att allenast bolagets tillgångar skola häfta för dess förbindelser (118 §). Ömsesidigt försäkringsbolag må icke, där ej särskilda skäl till undantag förefinnas, bildas utan garantikapital. Garantikapital får, bl. a., icke återbetalas i vidare mån än vinstmedel för sådant ändamål blivit av bolaget avsatta och ej heller, därest säkerhetsfond och premieåterbäringsreserv icke uppgå till de i 218 § föreskrivna belopp (§ 119).

Jag har haft tillgång till bolagsordning, de av Kungl. Maj:t fastställda grunderna för försäkringsverksamheten och formulär till försäkringsavtal för ett aktiebolag (Thule). Enligt dessa handlingar gäller följande: Den behållning, som enligt vederbörligen fastställd balansräkning finnes hava uppstått å rörelsen i sin helhet, användes, sedan lagstadgad och av styrelsen för bolagets ändamålsenliga förvaltning eljest såsom erforderlig avsedd fondavsättning skett, till fördelning mellan aktieägarna och de livförsäkringar, som enligt de för vederbörande försäkring gällande grunder äro berättigade till andel i bolagets vinst. Fördelningen verkställes sålunda: Aktieägarna erhålla 6 % årlig ränta å inbetalta aktiekapitalet. Härutöver må årligen till aktieägarna utdelas högst $\frac{1}{4}$ av bolagets vinst, dock att utdelning av ränta och vinst aldrig får överstiga 15 % årligen å inbetalta aktiebeloppet. Återstående behållningen skall tillfalla de vinstberättigade livförsäkringarna på sätt anges i de för bolagets försäkringsverksamhet fastställda grunder. Enligt nämnda grunder skall från och med femte kalenderåret, det år försäkringsbrevet är daterat oräknat, till premieåterbäringsreserv avsättas skillnaden mellan försäkringspremien för löpande försäkringsår och reservpremien jämte $\frac{1}{2}$ % av matematiska värdet vid försäkringsårets slut. I premieåterbäringsreserven inestående belopp förräntas efter $4\frac{1}{2}$ % och utbetalas till försäkringstagaren i den ordning, försäkringsavtalet stadgar. Vidare omnämnes, vilka försäkringsavtal berättiga till andel i bolagets vinst samt huru vinsten skall fördelas mellan olika försäkringar. Slutligen föreskrives, att av den del av behållningen, som enligt bolagsordningen skall tillfalla försäkringstagarna, må av bolagsstämman kunna avsättas högst $\frac{1}{5}$ till en de livförsäkrades vinstregleringsfond, avsedd uteslutande att lämna medel till att enligt bolagsstämmans beprövande under ogynnsamma år öka den till försäkringstagarna utgående kontanta vinsten. I försäkringsavtalen skall angivas, huruvida försäkringen berättigar till andel i vinsten eller icke samt huruvida premieåterbäring och vinst skola gottgöras kontant eller i form av tilläggsförsäkring.

*Av
Koningen
fastställda
grunder
för försäkrings-
verksam-
het.*

Gällande bestämmelser angående livförsäkringsbolags beskattning.

I 1902 och 1907 års inkomstskatteförordningar stadgades, att inkomstskatt skulle erläggas förutom av fysiska personer även av samfund, stiftelser, verk och inrättningar samt andra juridiska personer, i den mån de icke voro frikallade från skattskyldighet. Från skattskyldighet befriades bl. a. inländska ränte- och kapitalförsäkringsanstalter, som avsågo att bereda vinst endast åt insättare. Nämnada bestämmelse om skattefrihet för ränte- och kapitalförsäkringsanstalter upptogs oförändrad i det av Kungl. Maj:t för 1910 års riksdag framlagda förslaget till nuvarande inkomstskatteförordning. Några speciella föreskrifter för beräkning av försäkringsbolags vinst funnos varken i de förutvarande förordningarna eller i förslaget. Uti en i andra kammaren väckt motion (nr 287) hemställdes om sådan ändring i Kungl. Maj:ts förslag att i förordningen skulle intagas föreskrift därom, att livförsäkringsanstalt bleve frikallad från inkomstskatt för den del av sin behållna inkomst, som anstalten använde för återbäring till försäkringstagare eller avsatte för framtida återbäring till dessa. Bevillningsutskottet (betänkande nr 29), som föreslog, att den förutvarande skattefriheten för ränte- och kapitalförsäkringsanstalter måtte upphävas, och icke ansåg särskilda föreskrifter erforderliga angående inkomstberäkningen för dessa anstalter, förklarade sig vid sådant förhållande desto mindre kunna förorda motionen, som densamma vore i huvudsak grundad på önskvärdheten av likställighet mellan livförsäkringsbolagen samt ränte- och kapitalförsäkringsanstalterna. Riksdagen beslöt i överensstämmelse med utskottets förslag, och i nuvarande inkomstskatteförordning finnes icke stadgad skattefrihet för några försäkringsanstalter, liksom det ej heller finnes speciella föreskrifter för beräkning av försäkringsanstalts inkomst.

Beräkningen av livförsäkringsbolags beskattningsbara inkomst har sedermera fastslagits genom praxis.

Tillämpad praxis.

Uti utslag den 17 juni 1910 (R. 1910:100) har regeringsrätten ej funnit skäl göra ändring i ett kammarrättens utslag, vari kammarrätten förklarar, att den å ett livförsäkringsaktiebolags försäkringsrörelse uppkomna behållning, i den mån den ej blivit avsatt till försäkringsfonder, säkerhetsfond och pensionsfond, vore att anse såsom å rörelsen uppkommen vinst samt att den omständigheten, att försäkringstagare under vissa villkor vore berättigad åtnjuta andel i bolagets vinst, lagligen icke kunde föranleda till befrielse för bolaget från erläggande av bevilling och inkomstskatt jämväl för den del av vinsten, som kunde tillgodokomma försäkringstagarna.

Uti ett genom utslag den 29 september 1911 (R. 1911:113) avgjort mål rörande beskattning av ett ömsesidigt livförsäkringsbolag, vilket mål skulle bedömas efter 1907 års förordning, har regeringsrätten förklarar, att med avseende å beskaffenheten av den utav bolaget utövade verksamheten den därå uppkomna behållningen måste, oavsett dess användning, anses såsom beskattningsbar inkomst.

Vidare har i utslag den 9 febr. 1917 (R. 1917:13) förklarats, att livförsäkringsaktiebolag vid inkomstberäkningen icke finge åtnjuta avdrag för ränta, som gottskrivits medel, innestående för periodisk vinstutdelning (d. v. s. medel, som tidigare avsats såsom de försäkrades andel i bolagets vinst). Anledningen härtill var tydligen, att gottskrivna ränta på dylika vinstmedel ansågs hava samma karaktär som dessa och böra behandlas på samma sätt.

Vidare kunna i detta sammanhang anmärkas några utslag rörande beskattningen av ömsesidiga försäkringsbolag för sakförsäkring.

Twå av dessa utslag, vilka meddelats den 10 januari 1913 (R. 1913:4) avse ångfartygsförsäkringsföreningar. En del av premierna hade erlagts i form av reverser, och det hade visat sig, att hela premiebeloppet icke behövt infordras, för att föreningen skulle kunna fullgöra sina förpliktelser, varför en del av premiebeloppet hade efterskänkts och krediterats delägarna. Regeringsrätten har ansett dessa icke inbetalade delar av de fastställda premiebeloppen icke utgöra inkomst för föreningarna, ehuru de i räkenskaperna bokförts såsom vinst. Däremot har i det ena målet ett belopp, som av årets bokförda vinst utbetalats till vissa institutioner och inrättningar ansetts utgöra beskattningsbar inkomst.

Uti det tredje målet, som avgjordes genom Kungl. Maj:ts utslag den 4 april 1913 (R. 1913:49), var det fråga om ett ömsesidigt brandförsäkringsbolags beskattning för ränteinkomst, som av bolaget fonderats. Utlåående infordrades från Försäkringsinspektionen, som i huvudsak anförde: Man komme enligt Försäkringsinspektionens åsikt till det mest rättvisa och med verkliga förhållandet bäst överensstämmande resultatet, om man såsom vinst behandlade endast de besparade medel, ett ömsesidigt försäkringsbolag utdelade bland sina delägare, och möjligen vad bolaget eljest använde till andra ändamål än avsättning för blivande försäkringsbehov. Erfarenheten hade visat, att eldsolyckor inträffade mycket oregelbundet, och det vore därför av försiktigheten påkallat, att brandförsäkringsbolag använde besparingar under goda år till att avsätta fonder för mötande av de större förluster, som förr eller senare vore att emotse. Dessa fonder utgjorde ej någon verklig behållning för bolaget eller dess delägare, utan endast ett medel att i avseende å förluster genom brandolyckor åstadkomma den utjämning mellan bolagets delägare och mellan olika försäkringsår, som vore själva grundtanken i det ömsesidiga brandförsäkringsväsendet. Om alltså så länge ett ömsesidigt brandförsäkringsbolag använde uppkommet överskott till avsättning för framtida risker, det torde vara riktigast att icke anse detta överskott eller någon del därav såsom vinst, inträdde ett annat förhållande, så snart bolaget gjorde utdelning bland sina delägare. I utdelningen måste antagas ligga ett uttryck av bolagets uppfattning, att de medel, som utdelades, icke voro behöfliga för fyllande av bolagets ändamål. Dessa medel, vilka genom utdelningen undandrogenes syftet att tjäna till utjämning av brandriskerna, hade av bolaget behandlats såsom en uppkommen verklig behållning och syntes därför utan orättvisa kunna även i andra hänseenden så betraktas. Berörda regel för bestämmande av gränsen mellan vad som vore och vad som icke vore att hänföra till vinst vore visserligen icke fri från erinringar. Den syntes dock vara att föredraga framför andra tänkbara utvägar även på grund av sin enkelhet och möjlighet att fullt genomföra och torde jämväl överensstämma med den uppfattning, som förut hos Kungl. Maj:t vunnit tillämpning i beskattningsmål. Då i nu förevarande fall någon utdelning till bolagets delägare icke skett, kunde alltså, med stöd av ovannämnda uppfattning av val som borde betraktas såsom vinst enligt försäkringstekniska grunder, rågon dylik vinst icke anses hava uppstått å bolagets ifrågavarande rörelse. Regeringsrätten undanröjde den gjorda taxeringen, enär med

avseende å vad försäkringsinspektionen i sitt utlåtande anfört det måste antagas, att efter försäkringstekniska grunder vinst icke uppkommit å bolagets verksamhet.

Eiserman—von Wolckers förslag.

Enligt Eiserman—von Wolckers förslag till lag angående kommunal taxering och skattskyldighet skulle vid beräkning av inländskt försäkringsbolags avkastning avdrag få ske för avsättning till försäkringsfond och premieåterbäringsreserv. Däremot skulle avdrag icke få äga rum för vad som av försäkringsaktiebolag avsatts till reservfond eller vad som av försäkringsbolag, som drivit livförsäkringsrörelse, avsatts till säkerhetsfond eller till de livförsäkrades vinstfond (vinstreserv, vinstregleringsfond o. dyl.). I Kungl. Maj:ts förslag till kommunalskattelag år 1920 föreslogs att vid beräkning av inländskt försäkringsbolags näringsskattepliktiga förmögenhet skulle såsom skulder få avdragas försäkringsfond, premieåterbäringsreserv, återköpsreserv och vinstreserv, i den mån den utgjordes av å de enskilda försäkringarna belöpande vinstandelar.

1920 års förslag till kommunalskattelag.

Svenska Livförsäkringsbolags direktörsförening.

I sin förut omnämnda den 3 juni 1922 ingivna skrivelse har Svenska Livförsäkringsbolags direktörsförening i huvudsak anfört följande:

”Till grund för beräkningen av de avgifter (premier) en livförsäkringshavare har att erlägga skola enligt försäkringslagen läggas vissa antaganden beträffande:

- 1) den sannolika dödligheten bland de försäkrade,
- 2) den ränta, anstalten kan beräkna erhålla vid placeringen av sina fonder, och
- 3) de omkostnader, anstalten har att bestrida för sin rörelses bedrivande.

Premierna jämte den ränteavkastning, som erhålles å den del av densamma, som enligt försäkringstekniska grunder måste fonderas, äro de medel, anstalten har att tillgå för att fylla sina mot de livförsäkrade åtagna förbindelser. Det ligger därför särskilt stor vikt uppå, att de ovannämnda tre antaganden, som utgöra själva grunden för premieberäkningen, ur trygghetssynpunkt väljas med stor försiktighet, så att livförsäkringsanstalten även vid stora påfrestningar — såsom vid genom krig, epidemier m. m. starkt ökad dödlighet, vid starkt nedgående räntekonjunkturer, vid under dyrtid starkt ökade omkostnader o. s. v. — må kunna fullgöra sina förbindelser. Följden av försiktigt valda beräkningsgrunder är, att en livförsäkringsanstalt sedan den nått en viss utveckling, under normalt förlöpande räkenskapsår *måste* uppvisa överskott å sin rörelse.

I bolagsordningar, grunder och försäkringsvillkor för samtliga nu existerande svenska livförsäkringsanstalter är genom noggranna detaljerade bestämmelser fastslaget, att det är de försäkrade själva, som — hos en del anstalter helt och fullt, hos andra till den ojämförligt största delen — skola tillföras det överskott, som uppstår på rörelsen, sedan inträffade försäkringsfall reglerats, de i lag stadgade fondavsättningarna blivit gjorda och de med rörelsens bedrivande förenade omkostnader blivit täckta.

Den del av de svenska livförsäkringsanstalternas överskott, som kommer företagaren (aktieägare, förlagsgivare m. fl.) till godo, är — sär-

skilt sedan anstalten nått en viss utveckling — relativt obetydlig och därtill till sin maximistorlek noga begränsad. Resultatet härav är, att de försäkrade i *själva försäkringsavtalen äro tillförsäkrade* att i form av delaktighet i överskottet (s. k. vinst) återbekomma den del av sina erlagda premier, som boksluten visa vara obehörlig för att anstalten skall kunna fullgöra sina förbindelser till de försäkrade och dessutom utdela dem ränta, som skall tillkomma aktieägare eller förlagsgivare. De försäkrades rätt till s. k. vinst är med andra ord en integrerande del av försäkringsavtalet, ehuru den icke i likhet med försäkringssumman kan *till sitt belopp* garanteras utan måste framgå som resultat av rörelsens förlopp.

Vinsten till de försäkrade är icke annat än en kontraherad utgiftspost för anstalten, en rätt som tillerkänts de försäkrade genom avtalet och som skall utgå med samma nödvändighet som ett försäkringsbelopp eller en livräntelikvid. Den enda skillnaden är att försäkringsbeloppet och livräntan kunna a priori till sina belopp fixeras, under det att vinsten till de försäkrade till sitt belopp helt naturligt kan fastslås först sedan årets bokslut givit vid handen, huru stort det belopp är, som av trygghetsskäl blivit de försäkrade för högt debiterat. Då skatt skall uttagas av anstaltens behållna inkomst, men vinsten till de försäkrade är en anstaltens utgift av lika tvingande art som alla dessa andra utgifter på grund av försäkringsantalen, synes det vara uppenbart, att den bör vara fritagen från beskattning.

Man skulle kunna invända, att livförsäkringsanstalterna borde beräkna sina premier så, att de nått och jämt försloge till täckande av utbetalningar för försäkringsfall, omkostnader och i lag föreskrivna fondavsättningar. Man vore dock då inne på en farlig väg, som lätt nog kunde leda till ruin, och för övrigt må beaktas, att ingen livförsäkringsanstalt skulle beviljas koncession å beräkningsgrunder, som vore så knappt tillmätta.

Då det är oförenligt med billighet och rättvisa att överhuvudtaget alls beskatta en livförsäkringsanstalt för den s. k. vinst som utdelas till de försäkrade, måste det anses i dubbel måtto orättvist, att denna vinst beskattas progressivt. Den progressiva beskattningen drabbar alls ej anstalten — företagaren — utan uteslutande försäkringstagarna och drabbar dem därtill så, att ju större anstalten är, där de tagit sina försäkringar, desto större blir den skattepåлага, som minskar deras återbetalda premieinsats. Det synes uppenbart, att det ur rättvisesynpunkt icke kan försvaras att på summan av dessa små återbetalda premiebelopp lägga progressivskattepåлага liksom på storkapitalistens vinst av sin rörelse."

I nu förevarande avseende synes det ur teoretisk synpunkt föreligga en viss skillnad mellan försäkringsaktiebolagen och de ömsesidiga försäkringsbolagen. Vid ett aktiebolag är det aktieägarna, som äga bolaget och endast den del av bolagets "vinst", varöver aktieägarna äga disponera, kan sägas vara bolagets nettovinst i inskränkt mening. Vid ett ömsesidigt bolag äro försäkringstagarna samtidigt delägare i bolaget och all bolagets vinst tillkommer då delägarna vare sig i deras egenkap av delägare eller i deras egenkap av försäkringstagare, ifall nu

Livförsäkringsaktiebolagen.

dessa deras egenskaper kunna skiljas åt. Försäkringsaktiebolagen torde böra behandlas först.

Försäkringsfonden.

Den i försäkringsfonden ingående premiereserven skall enligt försäkringslagen anses motsvara bolagets beräknade skuld till försäkringstagarna för ännu löpande försäkringar. För varje enskild försäkring kommer under året erlagd premie jämte räntan å förut erlagda premier till den del, dessa fonderats, att utgöra bruttointkomst för bolaget, under det att skillnaden mellan försäkringens beräknade värde vid årets slut och vid dess början samt försäkringens andel i förvaltningskostnader m. m. bliva utgifter. När försäkringsfall inträffar och försäkringssumman skall utbetalas, representerar denna en utgift för bolaget, men samtidigt försvinner försäkringens andel i premiereserven såsom skuld för bolaget och detta verkar såsom en inkomst för bolaget. Bolagets utgift blir alltså det året skillnaden mellan dessa belopp. Försäkringsfonden får icke användas till täckande av förlust, som uppstått, och de till densamma hörande värdehandlingar skola förvaras under särskild kontroll. Det är tydligt, att, om man på ett försäkringsbolags beskattning tillämpar vanliga beskattningsregler, avsättningar till premiereserv liksom, om möjligt i ännu högre grad, avsättningar till ersättningsreserven motsvara en ökning av bolagets skulder och alltså böra verka såsom utgifter vid beräkning av bolagets inkomst. Så har också hittills skett vid beskattningen.

Försäkringslagen utgår tydligen ifrån, att man vid beräkning av ett försäkringsbolags behållning eller vinst skall såsom utgifter anse avsättningar blott till försäkringsfonden men däremot icke till övriga fonder såsom reservfond, säkerhetsfond, premieåterbäringsreserv m. m. Detta kan dock icke utgöra något hinder för, att avsättning till någon eller några av dessa fonder bör i beskattningshänseende likställas med utgift.

Reservfonden.

Vad först angår reservfonden har denna samma karaktär som uti andra aktiebolag och avsättning till reservfond bör då lika litet som i ett vanligt aktiebolag betraktas såsom en utgift.

Säkerhetsfonden.

Vidkommande därefter säkerhetsfonden skall avsättning till denna ske endast under förutsättning, att vinst uppstått, och fonden motsvarar icke någon beräknad skuld till försäkringstagarna, utan kan snarast anses såsom en extra reservfond, vilken avsatts för att täcka den brist, som kan uppstå därigenom, att grunderna för försäkringsfondens beräkning visat sig felaktiga. Den har nästan samma karaktär som de avsättningar, vilka i ett sakförsäkringsbolag göras för mötande av kommande exceptionella förluster och vilka ifråga om de ömsesidiga brandförsäkringsbolagen ansetts skattefria. Man skulle möjligen kunna säga, att försäkringsfonden och säkerhetsfonden tillsammans bilda det högsta måttet för bolagets beräknade skuld till de försäkrade för själva försäkringsbeloppet. Säkerhetsfonden får ej heller disponeras av bolaget i vidare mån, än att densamma under vissa förhållanden får användas till täckande av förlust, och den skall tillgripas efter reservfonden, där sådan finnes. Vid dessa förhållanden kan det möjligen anses skäligt,

att, på sätt hittills skett, avsättning till säkerhetsfond betraktas såsom en bolagets utgift.

Bestämmelser om premieåterbäringsreserv infördes i försäkringslagen först år 1914. Enligt 1903 års försäkringslag i dess ursprungliga lydelse skulle dock grunderna för ett försäkringsbolags verksamhet innehålla bestämmelser om grunderna för beräkning och fördelning av den vinst, som kunde tillkomma försäkringstagarna. Hela vinsten till de försäkrade synes då hava kallats de försäkrades andel i vinsten, under det att denna andel i vinsten numera uppdelas i premieåterbäring och andel i vinsten. Bolaget är enligt försäkringsavtalet och grunderna för försäkringsverksamheten, till vilka avtalen hänvisa, pliktigt att lämna sina medlemmar premieåterbäring, dock under villkor att premieåterbäring endast skall ske av bolagets behållning. Har vinst ett år uppstått, så att avsättning till premieåterbäringsreserv kunnat ske, motsvarar denna fond en bolagets skuld till försäkringstagarna. Denna skuld har dock icke samma ovillkorliga karaktär som bolagets skuld på grund av skyldigheten att utgiva försäkringsbelopp, vilken skuld representeras av försäkringsfonden. Premieåterbäringsreserven kan nämligen tillgripas för täckande av en bolagets förlust, men får tillgripas först efter reservfond och säkerhetsfond och kommer sålunda så att säga i rang närmast efter försäkringsfonden. När ur premieåterbäringsreserven utbetalning sker till försäkringstagare, kan det utbetalade beloppet ej längre användas för något bolagets ändamål, och utbetalningen är en utgift, som bolaget gör på grund av försäkringsavtalet, lika väl som när bolaget betalar ut en försäkringssumma. Avsättning till premieåterbäringsreserv synes därför med ännu större skäl än avsättning till säkerhetsfond böra betraktas såsom en bolagets utgift. Bestämmelserna rörande premieåterbäringsreserv äro, såsom nämnt, jämförelsevis nya och något prejudikat om behandlingen i skatteavseende av avsättningen till dylik fond torde icke finnas. Enligt uppgift hava emellertid taxeringsmyndigheterna tillåtit ömsesidigt försäkringsbolag att göra avdrag för avsättning till premieåterbäringsreserv.

Återstår så de försäkrades andel i vinsten, vilken i bokföringen torde redovisas såsom avsättning till vinstfond eller till vinstreserv och vinstregleringsfond. Även avsättningar till dessa fonder grunda sig, liksom avsättning till premieåterbäringsreserv, på försäkringsavtalen och de fastställda grunderna. Bolaget är på grund av avtalet pliktigt att till försäkringstagarna utöver den s. k. premieåterbäringen återbära en del av den vinst, som uppstått på rörelsen. Denna bolagets skyldighet är i förhållande till försäkringstagarna av precis samma natur som skyldigheten att avstå en del av sin vinst i form av premieåterbäring. Båda skyldigheterna regleras genom avtalen och de särskilda, av Kungl. Maj:t fastställda grunderna. I försäkringstekniskt avseende föreligger däremot en bestämd skillnad. Vinstreserv och vinstregleringsfond hava icke i försäkringslagen kringgårdats med några garantier, utan bolaget kan fritt disponera över dessa fonder liksom över alla andra fonder, för vilka särskilda bestämmelser icke meddelats i försäkringslagen. Detta kan dock icke betaga fonderna deras karaktär av skulder, vilkas betalning försäkringstagarna kunna rättsligen påfordra. Att de för täc-

*Premie-
återbä-
ringsre-
serven.*

*De för-
säkrades
andel i
vinsten.*

kande av dessa skulder reserverade medlen kunna tillgripas för täckande av andra utgifter, är en risk, som de vinstberättigade dela med alla andra fordringsägare, som icke hava förmånsrätt, och samma risk finnes även ifråga om premieåterbäringsreserven. Därest på sätt ovan föreslagits ett vanligt aktiebolag skall äga avdraga vad som av avkastningen utbetalats till andra än aktieägare, synes livförsäkringsaktiebolag böra få åtnjuta avdrag för avsättning till dessa fonder. Vid ett försäkringsaktiebolags rörelse hava aktieägarna och försäkringstagarna motsatta intressen. Varje utbetalning till försäkringstagarna minskar delägarnas vinst, och det är delägarnas, d. v. s. aktiebolagets, vinst, som skall beskattas genom bolagets beskattning. Om en försäkringstagare i en eller annan form gjort en vinst genom försäkringsavtalet, är det försäkringstagaren och ej det honom ovidkommande försäkringsaktiebolaget, som bör beskattas därför. Enligt min åsikt måste därför avsättning till vinstfond och vinstregleringsfond principiellt anses såsom utgift för ett försäkringsaktiebolag. Att så göra kan dock möjligen väcka betänkligheter från den synpunkten, att dessa fonder kunna tillgripas för täckande av aktiebolags förluster. Man skulle med hänsyn härtill kunna tänka sig den anordningen, att icke fondavsättningarna utan vad som i en eller annan form verkligen utbetalats till försäkringstagarna skulle anses såsom utgift för bolaget. Här möter den svårigheten, att i vissa bolag dylik utbetalning lär ske med flera års mellanrum, och det kan då lätt hända, att vinsten det år, utbetalning äger rum, icke räcker till att täcka utbetalningarna utan förlust uppstår. Det torde därför vara mest praktiskt att icke låta den till försäkringstagarna verkligen utbetalade vinsten utan avsättningarna till vinstreserv och vinstregleringsfond betraktas såsom utgift och avdragas vid taxeringen.

Jag är alltså böjd för att anse, att avsättningar till försäkringsfond, premieåterbäringsreserv, säkerhetsfond, vinstfond och vinstregleringsfond böra betraktas såsom utgifter för ett försäkringsaktiebolag och alltså få avdragas vid beräkning av aktiebolagets beskattningsbara inkomst. Enligt min mening är det blott avsättningen till säkerhetsfond, vilkens egenskap av utgift kan sättas ifråga, men jag vill ifråga om denna fonds behandling icke föreslå någon förändring uti vad hittills tillämpats. Då avdrag hittills fått ske för avsättningar till försäkringsfond, säkerhetsfond och premieåterbäringsreserv, torde icke i inkomstskatteförordning behöva införas annat än en föreskrift om rätt till avdrag för avsättningar till vinstfond, vinstreserv och vinstregleringsfond.

Man kan emot det anförda invända, att uti ett livförsäkringsaktiebolag, där en del av vinsten tillkommer försäkringstagarna, i verkligheten icke blott aktieägarna utan även försäkringstagarna äro delägare, och att därför jämväl den del av behållningen på bolagets rörelse, som tillfaller försäkringstagarna, är att anse såsom nettovinst för bolaget. Invändningen måste tillmätas en viss betydelse, men om man ser saken på detta sätt, bör väl de försäkrades vinst beskattas i enlighet med de för ett ömsesidigt bolag gällande regler och icke som om den vore ett aktiebolags inkomst. Skall åter de försäkrades vinst inräknas i aktiebolagets inkomst, fordrar konsekvensen, att i bolagets kapital inräknas även de fonder, vilka tillhöra de försäkrade, enär dessa fonder i lika mån som aktiekapital och reservfond bidra att skapa vinst, möjligen med un-

dantag av försäkringsfonden, eftersom avkastningen av denna får antagas till största delen användas till ökning av samma fond. Vill man fullt draga ut konsekvenserna av nuvarande praxis, skulle man kanske rent av kunna komma till det resultat, att försäkringsfondens tillväxt genom ränta icke borde behandlas såsom en utgift, enär denna tillväxt ju representerar en vinst, som för försäkringstagarna uppstår genom bolagets penningförvaltande rörelse; i detta fall borde jämväl försäkringsfonden räknas till bolagets kapital.

Gent emot nämnda invändning kan ock genmälas, att den förmån av andel i bolagets vinst, som ett aktiebolag lämnar de försäkrade, tydligen lämnas för att göra bolagets försäkringar mera lockande för allmänheten och därigenom skaffa bolaget försäkringstagare, och då försäkringstagare äro en förutsättning för vinst för bolaget och aktieägarna, är de "försäkrades vinst" en omkostnad för förvärvande av bolagets inkomst likställd med alla andra omkostnader.

Vad angår de ömsesidiga livförsäkringsbolagen så förefaller det, som om från principiell ståndpunkt en viss skillnad skulle förefinnas mellan dessa och lifförsäkringsaktiebolagen. I de ömsesidiga bolagen är det försäkringstagarna, som äro delägare, eventuellt jämte garanterna, där-
 est sådana finnas, och varje bolagets vinst blir därför försäkringstagarnas vinst, oberoende av de mellan bolaget och försäkringstagarna träffade avtalen. För de ömsesidiga bolagen har hittills inkomsten beräknats på samma sätt som för aktiebolagen, och de ömsesidiga bolagen torde lika med aktiebolagen böra för framtiden tillerkännas rätt till avdrag för avsättningar till försäkringsfond och säkerhetsfond. Om, på sätt jag ovan föreslagit, juridiska personer med undantag av aktiebolag, solidariska bankbolag och ekonomiska föreningar få vid inkomstberäkningen åtnjuta avdrag för utdelning till delägare, böra också de ömsesidiga livförsäkringsbolagen åtnjuta avdrag för utdelning till försäkringstagarna, vilka ju utgöra delägare. Då vinstutdelningen i vissa bolag lär ske med flera års mellanrum och det på grund härav kan befaras, att det år, utdelning sker, vinsten icke förslår till täckande av utdelningen, torde man ifråga om dessa bolag böra frågå det för övriga juridiska personer uppställda villkor, att avdrag får ske blott för vad som av delägarna lyftats eller varit tillgängligt för lyftning, så att man för livförsäkringsbolagen medgiver avdrag för vad som avsatts till premieåterbäringsreserv, vinstfond, vinstreserv eller vinstregleringsfond. Härigenom vinnes ock överensstämmelse med vad föreslagits rörande livförsäkringsaktiebolagen.

För den del av vinsten, som beskattas hos ett ömsesidigt bolag, bör naturligen utgå proportionell skatt, därest skatten för övriga juridiska personer göres proportionell.

Till frågan huruvida och i vilken utsträckning vinstutdelning bör beskattas hos försäkringstagarna, återkommer jag i samband med behandlingen av frågan om beskattning av den vinst, som i övrigt uppstår för försäkringstagare genom försäkringsavtalet.

De ömsesidiga försäkringsbolagen.

Beskattning av försäkringsbelopp och pensioner m. m.

Nu gällande bestämmelser rörande inkomstbeskattning av försäkringsbelopp.

Avtalen rörande personförsäkring äro av mycket skiftande natur, och det är därför mycket svårt att uppställa några enhetliga regler för behandling i inkomstskatteavseende av den vinst resp. förlust, som för en försäkringstagare kan uppstå genom ett dylikt försäkringsavtal. Den nuvarande skattelagstiftningen har ej heller sökt uppställa några dylika enhetliga regler utan vinsten behandlas helt olika i olika fall.

Hithörande bestämmelser återfinnas i 7—10 §§ inkomstskatteförordningen och avdelning 5:0 i anvisningarna. I 7 § stadgas, att till inkomst av arbete skall bland annat hänföras inkomst av pension och livränta, varjämte här återfinnes det kända allmänna stadgandet, att till inkomst av icke yrkesmässig verksamhet och tillfälliga inkomster skall hänföras "annan här ovan ej särskild nämnd skattepliktig inkomst". Enligt 8 § skall såsom inkomst icke taxeras ersättning för skada till följd av olycksfall i arbete så ock vad som eljest på grund av sjuk- eller olycksfallsförsäkring i annan form än livränta tillfallit den försäkrade eller hans sterbhus samt kapital, som på grund av liv- eller kapitalförsäkring tillfallit den försäkrade eller hans sterbhus. Enligt 9 § tillåtes vid uppskattning av inkomst ur viss inkomstkälla avdrag för avgifter till pensions-, änke- och pupill-, understöds- eller annan sådan kassa, i vilket det ålegat någon på grund av hans tjänst att vara delägare. Under de s. k. allmänna avdragen må vidare enligt 10 § här i riket mantalsskriven svensk medborgare åtnjuta avdrag för försäkringspremier och andra avgifter, som utbetalts för den skattskyldiges eller hans hustrus liv-, kapital-, livränte-, olycksfalls- eller sjukförsäkring ävensom för pupillförsäkring, dock att avdrag, som nu nämnts, ej må överstiga sammanlagt 200 kronor. Rörande detta avdrag för försäkringspremier stadgas i punkt 5:0 2) av anvisningarna, att såsom försäkringspremie endast får avdragas vad som återstår efter avdrag av den återbetalning av premier, vilken under året tilläventyrs ägt rum under form av vinstutdelning e. d. samt att, om vinstutdelningens belopp skulle överstiga vad såsom premie för ifrågavarande slags försäkring under året utbetalats, överskottet skall anses vara beskattningsbar inkomst.

Den sålunda i viss utsträckning medgivna rätten till avdrag för försäkringspremier har intet att göra med utformningen av inkomstskatteförordningens inkomstbegrepp utan har helt motiverats med att den ur social synpunkt vore lämplig och skulle bliva en allmän sporre till sparsamhet (prop. 88/1910 sid. 113). Man kan därför helt bortse från denna avdragsrätt, och vid den följande undersökningen utgå från, att avdrag för försäkringspremier icke är medgivet. Avdraget för tvungna pensionsavgifter är däremot av principiell betydelse för utformningen av inkomstbegreppet.

Om man kan tala om någon ledande princip i de nuvarande bestämmelserna, skulle väl principen närmast vara den, att försäkringsbelopp, som utfaller periodiskt t. ex. i form av livränta eller pension, anses såsom inkomst, under det att försäkringsbelopp, som utfaller på en gång, icke betraktas såsom inkomst utan såsom ett icke skattepliktigt kapitalförvärv. Dessutom torde sociala hänsyn hava spelat in, då vissa försäkringsbelopp gjorts skattefria.

Vad angår förmögenhetstaxeringen så hade i det år 1904 utarbetade förslaget om skatt av inkomst och förmögenhet samt om inkomstskatt å aktiebolag och andra juridiska personer föreslagits, att bland skattskyldigs tillgångar skulle upptagas livförsäkring samt blandad liv- och kapitalförsäkring, så framt försäkringen besutte återköpsvärde, ävensom rätt till ränta, såvida rättigheten vore bestämd att tillgodonjutas för den försäkrades livstid eller för tid, som icke understeg 15 år. Motsvarande bestämmelser, ehuru med viss befrielse för mindre försäkringar, upptogos i det förslag, som låg till grund för det år 1910 framlagda förslaget till inkomstskatteförordning. Uti ett över nämnda förslag avgivet utlåtande anförde kammarrätten:

*1904 års
förslag om
förmögen-
hetsbe-
skattning
av liv- och
kapitalför-
säkringar.*

”I 1904 års förslag hade, liksom i det nu föreliggande förslaget, bland tillgångar, som skulle medräknas vid taxering av skattskyldigs förmögenhet, upptagits livförsäkring samt blandad liv- och kapitalförsäkring, såframt försäkringen besutte återköpsvärde. Emot denna bestämmelse anmärkte kammarrätten i sitt utlåtande över förstnämnda förslag, bland annat, att det såväl för de skattskyldige som för vederbörande försäkringsanstalter måste vålla ej obetydligt besvär och kostnader att årligen utreda och angiva försäkringarnas växlande återköpsvärden samt att en liv- eller kapitalförsäkring så tillvida utgjorde en ganska osäker tillgång, som den genom sedermera inträffad försummelse att i behörig tid erlagga premier kunde bliva helt och hållet värdelös; och avstyrkte kammarrätten på grund härav förslaget i denna del.

*Kammarrät-
tens
år 1910.*

Vad sålunda anförts vidhåller kammarrätten fortfarande. Särskilt synes den sista av anmärkningarna vara av sådan principiell vikt, att förmögenhetsbeskattning av försäkringar, för vilka premierna ännu ej tillfullo inbetalts, under inga förhållanden bör ifrågakomma.

Att en försäkring å jämförelsevis lågt belopp icke är något lämpligt skatteobjekt, har beaktats i förslaget, som från förmögenhetsbeskattning undantagit försäkringar, vilkas återköpsvärde vid nästföregående års utgång icke uppgått till 6 000 kronor. Kammarrätten, som anser detta belopp vara för lågt satt, hemställer, att därest förmögenhetsbeskattning av försäkringar anses böra ifrågakomma, undantag göres — utom i avseende å försäkringar, vilkas premier icke äro tillfullo betalda — även för det fall, då sammanlagda värdet av någons försäkringar icke uppgår till 10 000 kronor.”

På grund av kammarrättens anmärkningar uteslöts i det slutliga förslaget bestämmelsen om skattskyldighet för liv- och kapitalförsäkringar. I den nuvarande inkomstskatteförordningen föreskrives i själva lagtexten blott, att rätt till ränta skall upptagas såsom tillgång, såvida rättigheten är förhandenvarande och bestämd att tillgodonjutas för den berättigades livstid eller för tid, varav vid nästföregående års utgång återstode minst fem år. Såsom tillgångar skola däremot icke upptagas bl. a. kapitalvärdet å undantagsförmåner och pension ävensom av annan förmån, vilken åtnjutes på grund av ett förutvarande tjänsteförhållande, samt rätt till ränta, som är bestämd att tillgodonjutas för den berättigades livstid, där värdet av vad han årligen må i sådant avseende åtnjuta understiger 1 000 kronor. I punkt 6:o av anvisningarna finnes emellertid en bestämmelse, som kan medföra, att kapitalförsäkring under vissa förhållanden beskattas såsom förmögenhet. Där stadgas nämligen: ”Är *fordran* för sin till-

*1910 års
förord-
ning.*

komst gjord beroende av ett villkor, som är *ovisst*, vare sig i den meningen, att det är osäkert, om den såsom villkor bestämda tilldragelsen skall komma att inträffa, eller i den meningen, att det visserligen är säkert, att tilldragelsen skall inträffa, men *ovisst när*, skall fordringen icke medräknas." Om en rättighet på grund av ett försäkringsavtal kan betraktas såsom fordran, skulle en kapitalförsäkring, som förfaller viss bestämd dag och för vilken premien är till fullo erlagd, taxeras såsom förmögenhet, då en dylik fordran icke är beroende av ett *ovisst* villkor. Det synes dock sannolikt, att i detta sammanhang med fordran icke avses en rättighet på grund av ett ännu löpande försäkringsavtal.

*Behov av
ändrade
bestäm-
melser.*

Såsom synes behandlas för närvarande försäkringstagares vinst genom försäkringsavtal liksom förmögenhet, som är nedlagd i försäkringar, i regel mycket milt i beskattningsavseende. De förmåner, vissa slag av försäkringar åtnjuta framför andra penningplaceringar, hava också helt naturligt lett därtill, att kapitalister för att undkomma skatt placerat en avsevärd del av sina tillgångar i liv- och kapitalförsäkringar, och i vissa fall rent av föranlett, att försäkringstagare och försäkringsgivare givit försäkringsavtal den form, som för försäkringstagaren medfört största lättnader i beskattningsavseende.

*Chefen för
försäk-
ringsin-
spektionen.*

I anledning härav har, på sätt förut omnämnts, chefen för försäkringsinspektionen utarbetat förslag till ändring i 10 och 14 §§ inkomstskatteförordningen, enligt vilket förslag skattskyldig icke skulle äga göra avdrag för ränta å lån eller förskott, som livförsäkringsbolag lämnat å den skattskyldiges eller hans hustrus livförsäkring inom återköpsvärdet, samt vid förmögenhetsbeskattningen dylikt lån eller förskott icke skulle räknas såsom skuld.

*Kammar-
rätten år
1923.*

Motiven till de föreslagna stadgandena framgå tydligast av vad kammarrätten yttrat i sitt den 1 febr. 1923 över förslaget avgivna utlåtande. Kammarrätten anför däri:

"Ett försäkringsavtal av det slag, som i motiven till förslaget avses, belyses av följande exempel: En försäkringstagare, som önskar en liv- eller kapitalförsäkring å 100 000 kronor, tager i stället en sådan å 192 000 kronor, därför engångspremien under vissa förutsättningar är 103 776 kronor. Härav betalas emellertid endast 11 776 kronor kontant och återstoden, 92 000 kronor, medelst en från bolagets sida uppsägbar revers, löpande med ränta efter 4 ½ procent, utgörande för år 4 140 kronor. Vid försäkringssummans utbetalande avdrages det reverserade beloppet, så att den verkliga försäkringssumman följaktligen bliver 100 000 kronor.

Det utmärkande för en sådan transaktion synes vara, att försäkringstagaren, i och med det han ikläder sig premieskulden, förvärvar sig en däremot svarande tillgång, nämligen återköpsvärdet, som utgör säkerhet för skulden. varför skuld icke föreligger i annan form än att vid försäkringsbeloppets utbetalande det reverserade beloppet skall avräknas. Räntan å det reverserade lånebeloppet är därför i själva verket icke något annat än en tilläggspremie, som försäkringstagaren måste betala, såvitt försäkringen skall vidmakthållas.

Huruvida försäkringstagaren enligt grunderna för tillämpliga författningsrum i gällande skatteförfattningar i nu anförda fall må anses äga rätt att på grund av den utställda skuldförbindelsen vid sin taxering

komma i åtnjutande av gäldränteavdrag för tilläggspremien och avdrag för premieskulden vid beräkning av förmögenheten synes kammarrätten tvivelaktigt. Kammarrätten veterligt har något rättsfall av här ifrågakommet slag ännu icke varit föremål för kammarrättens prövning. Jämlikt nu gällande skatteförfattningar medgives avdrag för försäkringspremier allenast intill ett belopp av 200 kronor, varemot det återköpsvärde, försäkringen besitter, icke medtages vid förmögenhetsberäkningen. Kammarrätten vill därför icke underlåta att framhålla, att, därest ägaren av den ovan nämnda försäkringen skulle anses berättigad att vid beräkningen av sin skattepliktiga inkomst såsom ränta å gäld avdraga förenämnda belopp, 4 140 kronor, och vid beräkningen av sin skattepliktiga förmögenhet såsom skuld upptaga det reverserade beloppet, 92 000 kronor, så skulle en betydande, av lagstiftaren knappast avsedd ojämnhet i skattettungan olika skattskyldiga emellan uppstå. Ägaren av en dylik försäkring skulle nämligen — utöver rätt till avdrag för försäkringspremier för andra av honom tilläventyrs tagna försäkringar med högst 200 kronor — äga åtnjuta förmånerna att vid taxeringen dels den skattepliktiga inkomsten minskades med hans årliga utgifter för försäkringens vidmakthållande, dels ock att från hans förmögenhet såsom skuld avdroges ett avsevärt belopp, under det att en skattskyldig, som tagit försäkring i annan form, huru stor försäkringen än är, icke är berättigad till mer än ovan nämnda 200 kronors avdrag.

Det föreliggande förslaget, som torde hava tillkommit i avsikt att förhindra, att skattskyldig, vilken tagit en försäkring av sådant slag, som avses i ovanberörda exempel, kommer i åtnjutande av rätt till avdrag för omförmälda gäldränta och skuld, medför emellertid verkningar, som knappast torde hava varit av förslagsställaren avsedda. Å ena sidan varder nämligen varje försäkringstagare, som under en längre eller kortare tid innehaft en försäkring och använder densamma såsom kreditobjekt för lån inom försäkringens återköpsvärde hos försäkringsbolaget, berövad den honom för närvarande medgivna rätten att avdraga ränta å lånet vid inkomstberäkningen och lånesumman vid förmögenhetsberäkningen. Å andra sidan kommer såväl innehavaren av en försäkring av i ovanstående exempel angivet slag som vilken annan försäkringstagare som helst att vid sin taxering erhålla rätt till dessa avdrag, om lånet tages hos annan än försäkringsgivaren, vilket förhållande kan antagas få till följd, att de föreslagna bestämmelserna skulle komma att kringgås därigenom, att bolag eller enskilda personer i samförstånd med försäkringsbolagen komme att uppträda såsom långgivare åt försäkringstagaren.

Kammarrätten, som icke har något att erinra mot det föreliggande förslagets syfte, anser sig på grund av vad ovan anförts icke kunna tillstyrka någon ändring av här ifrågakomna författningsrum, förrän frågan om försäkringstagares skattskyldighet i sin helhet blivit föremål för utredning. Enligt vad kammarrätten under hand inhämtat, komma emellertid inkomstskattesakkunniga, i samband med pågående utredning rörande inkomstbegreppets bestämmande, att jämväl upptaga denna fråga till behandling, varför utredning i berörda hänseende inom den närmaste tiden torde vara att förvänta.

På grund av vad sålunda anförts får kammarrätten i underdånighet hemställa, att det förevarande förslaget icke måtte föranleda någon Kungl. Maj:ts vidare åtgärd."

I det av kammarrätten anförda exemplet blir resultatet för försäkringstagaren i vinstavseende detsamma, som om han tagit en försäkring å 100 000 kronor samt genast erlagt en premie av 11 776 kronor och där- efter en årlig premie av 4 140 kronor. I beskattningsavseende blir han däremot helt annorlunda behandlad i de båda fallen. I senare fallet hade han icke fått avdraga premierna, under det han i det anförda exemplet får avdraga den årliga räntan, vilken på sätt och vis trätt istället för premien. Detta är i viss mån ett kringgående av lagens bestämmelser, men torde vara oantastligt, såvida det icke kan visas, att avtalet är ett skenavtal; förfarandet är blott ett konsekvent utnyttjande av de medgivna lättnaderna för ett visst slags placering och, när skattelagen medger dylika lättnader, måste man antaga, att de äro avsedda att utnyttjas.

Emellertid synes det vara oberättigat, att staten medger dylik lättnad för ett visst slags penningplacering, då beskattningens likformighet härigenom äventyras. Man måste emellertid, såsom kammarrätten på- pekat, till behandling upptaga frågan om försäkringstagares skattskyldighet i dess helhet, därest man vill hoppas finna en tillfredsställande lösning.

*Kapital-
försäk-
ring.*

Man torde böra först undersöka förhållandena vid kapitalförsäkring, där de nuvarande skattelättnaderna förefalla mest stötande och där man icke kan åberopa sociala hänsyn såsom skäl för en särskilt mild behandling.

Det mest extrema fallet av kapitalförsäkring är vad som lärer kallas donations- eller sparkasseförsäkring med engångspremie, d. v. s. man betalar en viss premie en gång för alla och utfår efter viss tids förlopp den bestämda försäkringssumman. En dylik försäkring har fullständigt samma karaktär som en insättning på kapitalräkning i bank under villkor att räntan årligen skall läggas till kapitalet och att kapitalet jämte räntorna icke får lyftas förrän vid angiven tidpunkt, eller samma karaktär som en utlåning mot revers till enskild person av penningar mot ränta under villkor, att varken kapital eller ränta förfaller till betalning förrän å viss angiven dag. I senare fallet förutsattes naturligen att räntan sättes något högre för att härigenom uppväga vinsten för låntagaren av att icke behöva betala räntan årligen. Vid en dylik kapitalförsäkring motsvarar skillnaden mellan försäkringssumman och premien ränta på ränta på premien, och enda skillnaden mot en insättning i bank är, att räntan är fix för hela tiden, vilket vanligen icke är förhållandet ifråga om insättningar i bank. Dylik ränta beskattas för närvarande icke såsom inkomst, liksom ej heller försäkringens värde beskattas såsom förmögenhet.¹⁾

Likartat med detta fall är det av kammarrätten i dess utlåtande berörda fallet, att en person icke av tillgängliga egna tillgångar kan betala engångspremien för sin kapitalförsäkring utan lånar en del av premien. I detta fall kommer ej heller försäkringens tillväxt i värde att beskattas såsom inkomst eller dess värde att beskattas såsom förmögenhet, men däremot måste det lånade beloppet anses såsom skuld och den utbetalade räntan därå anses såsom avdragsgill utgift i likhet med varje annan ränteutgift. I båda fallen beskattas icke det i försäkringen ned-

¹⁾ Därest, på sätt ovan ifrågasatts såsom möjligt, försäkringstagarens rätt på grund av avtalet betraktas såsom en vanlig fordran, skall försäkringens nutidvärde beskattas såsom förmögenhet.

lagda kapitalet eller dess avkastning (försäkringens tillväxt i värde). Skillnaden är blott den, att i det förra fallet det är försäkringstagarens eget kapital, som nedlagts i försäkringen, under att i det senare fallet det är ett upplånat kapital, som nedlagts, vadan detta upplånade kapital får avdragas såsom skuld och räntan därå såsom utgift. Grunden till det orättvisa resultat, som kan uppkomma på grund av nuvarande bestämmelser, är icke, att försäkringsskuld och ränta därå få avdragas, utan grunden är den, att viss tillgång och dess avkastning icke i beskattningsavseende betraktas såsom tillgång resp. inkomst, och de nuvarande olägenheterna kunna näppeligen avlägsnas på annat sätt än genom att införa skatteplikt för försäkringar och för den vinst, som genom dem kan hava uppstått.

Mot det av chefen för försäkringsinspektionen framlagda förslaget kan särskilt anmärkas, att det är för litet omfattande, i det att det avser blott det fall, att det i en försäkring nedlagda kapitalet lånats hos försäkringsbolaget. På sätt kammarrätten påpekat skulle följden av det föreslagna stadgandet troligen blott bliva, att erforderligt kapital lånades på annat håll, vilket ifråga om kapitalförsäkring icke torde möta några svårigheter, då en till fullo betald kapitalförsäkring synes vara en mycket god säkerhet för ett lån. Vill man söka lösa frågan genom att icke medgiva avdrag för lån och räntor, synes den enda framkomliga vägen vara att införa ett stadgande av liknande innehåll som det nuvarande stadgandet i 10 § inkomstskatteförordningen, att skattskyldig får åtnjuta allmänt avdrag endast för såvitt avdraget hänför sig till inkomst, för vilken skatt skall här erläggas eller till verksamhet, som av honom här utövats. Man borde sålunda stadga, att skuld resp. skuldränta icke finge vid beskattningen avdragas, i den mån det upplånade kapitalet kunde anses nedlagt i liv- och kapitalförsäkringar. Allt av en skattskyldig upplånat kapital finge då anses vara nedlagt i den skattskyldiges samtliga tillgångar i proportion till dessas värde; även om intet kapital vore upplånat mot säkerhet av eventuellt tagna försäkringar, borde dock en del av det upplånade kapitalet anses nedlagt i försäkringarna, liksom det också kunde hända, att blott en del av det mot säkerhet i försäkring upplånade kapitalet finge anses nedlagt i försäkringen. Ett dylikt stadgande skulle kunna råda bot på en del av det nuvarande systemets brister, men oavsett de praktiska svårigheter, som skulle möta vid tillämpningen, skulle stadgandet medföra beskattning blott av skuldsatta försäkringstagare, däremot icke av skuldfria skattskyldiga, vilka för att undgå beskattning placera en del av sina tillgångar i försäkringar. Den nyss ifrågasatta vägen leder därför icke i samtliga fall till önskat resultat; enda sättet att nå detta torde, såsom nämnts, vara att i en eller annan form beskatta den vinst, som för den skattskyldige uppstår genom en kapitalförsäkring, samt att såsom förmögenhetstillgång beskatta försäkrings värde.

Undersöker man de möjliga formerna för beskattning av en dylik vinst å kapitalförsäkring, synas tre olika former vara tänkbara.

Såsom förut påpekats representerar vid en sparkasseförsäkring med engångspremie skillnaden mellan försäkringssumman och premien ränta på ränta på premien. Man kan då med tillhjälp av den vanliga formeln för geometrisk serie räkna ut, huru stor den årliga räntan är för varje särskilt år; denna ränta skulle kunna betraktas såsom inkomst.

Ett dylikt förfarande (i det följande benämnt beskattningsform 1.) skulle otvivelaktigt bäst överensstämma med det i övrigt gällande inkomstbegreppet, och de enda olägenheterna synas vara, att den årliga räntans beräkning skulle vålla något besvär, vilket vid detta slags försäkring dock icke vore vidare stort, samt att försäkringstagaren skulle skatta för en vinst, vilken han för ögonblicket icke kunde i annan form än genom försäkringens belåning disponera för erläggande av skatten. En annan möjlighet (beskattningsform 2.) är att, såsom professor Davidson ifrågasatt, tillåta premieavdrag för det år, då premien erlägges, samt beskatta försäkringssumman såsom inkomst för det år, då den utfaller. Härvid undviker man de med den förra formen följande olägenheterna, men i stället uppträda andra olägenheter. Engångspremien är i många fall så hög, att den icke täckes av årsinkomsten, vadan avdrag icke kan till fullo åtnjutas under ett år, och när försäkringssumman utfaller, träffas den på grund av progressionen av betydligt högre skatt än den, som skulle hava drabbat den årliga räntetillväxten. Vid äldre försäkringar kommer därjämte försäkringstagaren att få skatta för hela försäkringssumman, ehuru han icke fått avdraga någon del av premien. Denna beskattningsform nödvändiggör, att man, såsom professor Davidson också föreslagit, tillåter en fördelning av förluster på flera år och antingen en fördelning av tillfälliga vinster på flera år eller ock viss mildring i annan form av progressionen för dylika vinster. Slutligen skulle den tredje möjligheten (beskattningsform 3.) vara att visserligen icke tillåta avdrag för premien det år, då den erlägges, men vid försäkringssummans utfallande såsom inkomst beskatta skillnaden mellan försäkringssumman och premien, d. v. s. anse försäkringssumman såsom bruttointäkt och premien såsom omkostnad för intäktens förvärvande. Även vid denna beskattningsform finnes liksom vid den närmast föregående den olägenheten, att under ett år beskattas flera års kumulerade vinst och att progressionen därför blir högre än den borde vara. Denna olägenhet är dock här mindre, enär den beskattade vinsten alltid blir relativt mindre, och man skulle därför kunna bortse därifrån, därest icke för behandlingen av andra tillfälliga vinster erfordras en fördelning av vinst på flera år eller annan mildring av progressionen.

Blandad liv- och kapitalförsäkring.

Det torde emellertid vara ett relativt fåtal kapitalförsäkringar (ehuru kanske å jämförelsevis stora belopp), som äro av den hittills behandlade enkla formen. Dels kan t. ex. premien erläggas årligen antingen under vissa år eller under vissa år med den inskränkningen, att premiebetalningen upphör vid försäkringstagarens död; dels ock kan, vilket torde vara det vanligaste, kapitalförsäkringen vara förenad med livförsäkring på sådant sätt, att försäkringsbeloppet skall utbetalas viss dag eller vid försäkringstagarens dessförinnan timade död. När premieinbetalningen sker under ett fixt antal år, kan försäkringen beskattas i någon av de tre nyss berörda formerna, ehuru den för beskattningsform 1. nödvändiga beräkningen av den årliga räntetillväxten blir något mer komplicerad än vid engångspremie. Är kapitalförsäkringen däremot kombinerad med livförsäkring eller är premieinbetalningen beroende av försäkringstagarens livslängd, måste beskattningen av vinsten ske i samma form som beskattning av vinst å livförsäkring, vartill jag nu skall övergå.

Vid livförsäkring torde engångspremie icke vara så ofta förekommande, utan torde premier i regel erläggas under en följd av år, antingen under den försäkrades hela livstid eller intill dess han uppnått viss ålder. Livförsäkringsbeloppet utbetalas antingen vid den försäkrades död eller ock när den försäkrade uppnått viss ålder eller, om han dessförinnan avlider, vid hans död (blandad liv- och kapitalförsäkring). Dessutom finnas en mångfald kombinationer med livränte-, invaliditets-, uppfostringsförsäkring m. m. Av dessa olika livförsäkringsformer torde den enklaste vara den blandade liv- och kapitalförsäkringen, t. ex. en försäkring, där försäkringssumman skall utbetalas, när den försäkrade uppnår 60 års ålder eller dessförinnan avlider. Vid en dylik försäkring lär den årliga premien kunna ur försäkringsteknisk synpunkt uppdelas i tre delar, av vilka den första delen (här kallad a-premie) jämte övriga a-premier och ränta därå från resp. inbetalningsdagar, till dess den försäkrade fyller 60 år, skola uppgå till försäkringssumman. Den andra delen (b-premie) motsvarar försäkringsbolagets förvaltningskostnader för försäkringen, och den tredje delen (c-premien) är riskpremie för täckande av den risk, bolaget står för den händelse, att den försäkrade avlider före 60 års ålder, och bolaget alltså måste utbetala försäkringssumman utan att hava uppburit alla beräknade premier. Den sistnämnda premiedelen, vilkens storlek växlar från år till år, kan under vissa omständigheter för något år bliva så stor, att den motsvarar hela årspremien. Endast a-premien utgör för den försäkrade en verklig kapitalplacering, under det att b-premien är en ren utgift, vilket jämväl är förhållandet med c-premien, för det fall att försäkringstagaren uppnår 60 år. Om man här tänker sig tillämpade de tre olika beskattningsformer, som nyss diskuterats ifråga om kapitalförsäkring, skulle vid beskattningsform 1. den årliga intäkten för försäkringstagaren utgöras av räntan å inbetalade a-premier. Det skulle möta stor svårighet att beräkna a-premiernas storlek och räntan därå, och blott bolaget, men varken den skattskyldige eller taxeringsmyndigheterna torde hava möjlighet att verkställa en dylik beräkning. En årlig beskattning av denna ränta förutsätter därför med nödvändighet, att försäkringsbolagen varje år lämna uppgift om räntornas storlek. Vidare måste det avgöras, huruvida årets b- och c-premier skola anses såsom utgift för räntans förvärvande och alltså få avdragas, och slutligen kommer vid denna beskattningsform icke att beskattas den vinst, som uppstår å försäkringsavtalet, när den försäkrade dör före 60 års ålder, vilken vinst ju skall täckas av övriga försäkringstagares c-premier. Dessa förhållanden göra, att beskattningsform 1. torde vara praktiskt taget omöjlig att tillämpa vid livförsäkringar. Beskattningsformerna 2. och 3. möter det däremot ingen särskild svårighet att tillämpa vid livförsäkring, ehuru här liksom vid kapitalförsäkring finnes den olägenheten, att på grund av progressionen vinsten blir starkare beskattad än om dess beskattning fördelades på flera år. Vid de två sistnämnda beskattningsformerna kommer man att i vissa fall beskatta icke blott upplupen ränta utan även den vinst, som uppkommer, därest en försäkringstagare avlider tidigt. Om en försäkringstagare t. ex. avlider året efter det, under vilket han tecknit en livförsäkring, har han blott erlagt en årspremie, men hans dödsbo utfår dock hela försäkringssumman, och vinsten på försäkringsavtalet blir då mångdubbelt större, än om han avlidit t. ex. 30 år senare. Den skattskyldige blir beskattad härför genom att han vid beskattningen får avdraga blott

en årspremie, vare sig detta sker det år, premien erlägges, eller det år, försäkringssumman utfaller. Om däremot en person, som har livförsäkring med premieinbetalning under hela livstiden, lever osedvanligt länge, kan det hända, att han icke gör någon vinst utan tvärtom förlust å försäkringen. Enligt beskattningsform 2. har den skattskyldige erhållit avdrag för alla premier (utom för äldre försäkringar) och åtnjuter på detta sätt avdrag för förlusten; vid beskattningsform 3. erfordras en bestämmelse om rätt till avdrag för förlust, uppkommen därigenom att premierna överstigit försäkringssumman, såvida icke en dylik rätt får anses följa av de allmänna bestämmelserna om avdrag för förlust å viss inkomstkälla.

Emellertid har en fjärde beskattningsform (beskattningsform 4.) ifrågasatts från försäkringshåll. När ett dödsfall inträffar jämförelsevis snart efter ett livförsäkringsavtals ingående och vinsten på försäkringsavtalet alltså blir ovanligt stor, efterlämnar i det stora flertalet fall den försäkrade dödsbodelägare, vilka varit beroende av honom för sin försörjning, och det skulle motverka försäkringens ändamål att säkerställa de efterlevande, om stat och kommun i ett dylikt fall toge en stor del av försäkringssumman i skatt. Det allmänna kan icke heller sägas hava något särskilt intresse att beskatta den vinst, som uppstår vid ett tidigt dödsfall; vad man vill träffa genom en beskattning av försäkringar är egentligen den räntevinst, som försäkringstagaren erhåller å sitt i försäkringen nedlagda kapital. Denna räntevinst kan träffas på det sätt, att vederbörande försäkringsbolag för varje utfallande försäkringssumma lämnar uppgift om huru mycket därav utgör vad här ovan kallas a-premier och huru mycket är ränta å dessa a-premier. Endast räntan skulle beskattas. Om den försäkrade levat länge, kunna a-premierna och räntan därå tänkas överstiga försäkringssumman, och såsom skattepliktig räntevinst finge väl då anses blott skillnaden mellan försäkringssumman och a-premierna. Dylika uppgifter skulle försäkringsbolagen utan alltför mycket besvär kunna lämna, då för varje försäkring behövde lämnas uppgift blott en gång, nämligen i samband med försäkringssummans utbetalande.

Detta förslag har rätt mycket, som talar för sig, när det är fråga om beskattning av försäkringsbelopp, som utfaller tidigare än normalt. Staten kunde mycket väl av sociala hänsyn avstå från att beskatta den vinst, som uppstår, där försäkringstagaren avlidit tidigare än genomsnittet, och inskränka sig till att beskatta uppkommen räntevinst. Förslaget kommer emellertid att medföra en väl sträng beskattning i de fall, där dödsfallet inträffar så att säga i normal tid eller vid blandad liv- och kapitalförsäkring den försäkrade uppnår den för kapitalets utbetalande stadgade åldern, liksom i ännu högre grad i de fall, där den försäkrades livslängd är större än normal. I dessa fall skulle man beskatta hela räntevinsten utan att medgiva avdrag för b-premier och c-premier, vilka dock för den försäkrade framstå såsom nödvändiga utgifter för försäkringsbeloppets erhållande. Ifråga om c-premierna torde man möjligen kunna säga, att försäkringstagare tidigare härför erhållit full valuta därigenom, att de varit ersättning för den risk, bolaget varit underkastat i händelse försäkringstagaren avlidit tidigare än normalt, men b-premierna, vilka utgjort ersättning för förvaltningskostnader, synas dock

vara omkostnader för inkomstens förvärvande och borde rätteligen få avdragas.

För min del skulle jag vara mest böjd för ordnande av beskattningen enligt beskattningsform 3. Erlagda försäkringspremier skola då anses såsom kapitalplaceringar, som i likhet med vad som gäller för alla andra kapitalplaceringar icke få avdragas vid den årliga inkomstberäkningen. När försäkringsbeloppet utfaller, anses detta såsom bruttointäkt och avdrag får ske för premier och andra avgifter såsom omkostnader för intäktens förvärvande. Detta synes vara den enklaste formen och i stort sett leda till ett rättvist resultat. Olägenheten av att ett år beskattas flera års vinster kunde förebyggas därigenom att progressionen lindrades vid beskattning av försäkringsbelopp. Samma olägenhet finnes emellertid i flera andra fall, t. ex. vid beskattning av inkomst genom skogsbruk, av realisationsvinster m. m., och hithörande problem kan därför icke lösas särskilt ifråga om försäkringar, varför jag här icke går närmare in på detsamma. Det mål, man genom beskattningsform 4. velat vinna, eller att av sociala hänsyn medgiva skattebefrielse för viss del av försäkringsvinst, som tillfallit dödsbodelägare, vilka för sin försörjning varit beroende av den försäkrade, kan till stor del vinnas genom användande av 24 § 1 mom. inkomstskatteförordningen, enligt vilket lagrum befrielse från skatt för avliden persons inkomst i vissa fall kan medgivas. Det torde dock erfordras en uttrycklig bestämmelse, att kapital, som på grund av liv- eller kapitalförsäkring tillfallit den försäkrades stärbhus, skall i beskattningsavseende anses hava tillfallit den försäkrade; om kapitalet anses såsom inkomst för stärbhuset, kan nämligen befrielse från skatt icke meddelas. Genom en dylik bestämmelse vinnas även rättvisa ifråga om arvsskatten; enär försäkringssumman anses ingå i boets behållning och är underkastad arvsskatt, bör också inkomstskatten för den del av försäkringssumman, som är skattepliktig intäkt, anses såsom den avlidnes skuld och alltså få avdragas vid beräkning av boets behållning.

I det föregående har hela tiden utgått från, att den, vilken själv eller vilkens stärbhus uppbär försäkringssumman, själv erlagt premierna för försäkring och att dessa alltså representera en utgift, som han gjort för intäktens (försäkringssummans) förvärvande. Fall kunna emellertid tänkas, när detta icke är händelsen. En fader kan t. ex. taga en livförsäkring på sitt liv men till förmån för ett sitt barn samt erlægga samtliga premier; bör vid försäkringens utfallande barnet få avdraga premierna? Om försäkringsbrevet överlämnats till barnet på sådant sätt, att fullbordad gåva föreligger, torde såväl försäkringens dåvarande värde som även därefter inbetalade premier böra anses såsom gåva och vara underkastade gåvoskatt under de för sådan beskattning stadgade villkor, och man måste då vid försäkringssummans beskattning såsom inkomst medgiva avdrag för vad som kan anses hava varit gåva d. v. s. beskatta blott skillnaden mellan försäkringssumman och erlagda premier eller mellan försäkringssumman å ena, samt försäkringens värde vid gåvans fullbordande och därefter erlagda premier, å andra sidan. Det lär inom den nu arbetande skandinaviska försäkringslagstiftningskommittén hava ifrågasatts, att, om i ett dylikt fall gåvan av försäkringsbrevet icke fullbordats före faderns död, försäkringen skall anses hava tillfallit barnet vid faderns död och beskattas, som om det förvär-

vats genom testamente. Blevet detta lag, borde vid inkomstbeskattningen avdrag få ske för det belopp, vartill försäkringens värde beräknats för erläggande av arvsskatt. Innan hithörande frågor om försäkringsavtalens rättsliga karaktär blivit närmare reglerade, torde det vara olämpligt att i skattelagstiftningen uppställa några mera detaljerade regler för beräkning av vinsten på försäkringsavtal av nu berörd art, möjligen borde dock göras ett påpekande, att ett försäkringsbelopp icke skall beskattas, om och till den del det erhållits genom gåva, arv eller testamente, såvida icke detta kan anses följa redan av 8 § i dess nuvarande lydelse.

Förmögenhetsbeskattning av liv- eller kapitalförsäkrings kapitalvärde.

Vidkommande beskattning av liv- eller kapitalförsäkrings kapitalvärde såsom förmögenhet bör, såsom redan framhållits, en dylik beskattning införas till förekommande av, att skattskyldig undandraget sig förmögenhetsbeskattning genom att placera förmögenhet i försäkringar. Såsom skattepliktigt kapitalvärde ligger det närmast till hands att antaga återköpsvärdet, enär detta är det värde, efter vilket försäkringstagaren kan realisera försäkringen. En beskattning av återköpsvärdet förutsätter, att man från försäkringsbolagen kan erhålla uppgift härom, vare sig denna uppgift meddelas till försäkringstagaren och av honom i samband med deklarationen befordras vidare till taxeringsmyndigheterna eller uppgiften lämnas direkt till taxeringsnämnden. Man kan dock icke gärna ålägga ett försäkringsbolag att årligen lämna uppgift om återköpsvärdet av varje hos bolaget tagen försäkring; en dylik uppgiftsskyldighet skulle bliva alltför betungande. Man bör därför lägga beskattningen så, att denna uppgiftsskyldighet inskränkes, och kan detta enklast ske på det sätt, att endast försäkringar på något större belopp behöva upptagas bland skattepliktiga tillgångar. Gränsen torde kunna dragas vid ett sammanlagt försäkringsbelopp av 10 000 eller 20 000 kronor, d. v. s. så att skatteplikt föreligger endast om sammanlagda försäkringssummorna för de den skattskyldige tillhöriga liv- eller kapitalförsäkringar överstiga det fastställda beloppet. Återköpsvärdets storlek torde däremot icke böra vara avgörande, enär detta, som sagt, icke kan kontrolleras utan uppgift från vederbörande försäkringsbolag. Rätteligen borde, för undvikande av språng vid beskattningen, hos skattskyldiga med försäkringar å högre belopp försäkringarna beskattas blott i den mån sammanlagda försäkringssumman överstege det fastställda gränobeloppet, men detta torde innebära en onödig komplicerad av bestämmelserna, då det i händelse av flera försäkringar med relativt olika högt återköpsvärde (i förhållande till försäkringssumman) skulle erfordras föreskrift rörande vilka försäkringar, som skulle vara skattepliktiga. Bolagens uppgiftsplikt kan ytterligare lättas, om man i praktiken tillåter, att, på sätt sker i Norge, försäkringsbolagen få giva uppgift för en tid av fem år i sänder på det sätt, att upplysning lämnas om försäkringens nuvarande återköpsvärde, återköpsvärdet om fem år samt återköpsvärdets årliga tillväxt under mellantiden.

Hava liv- och kapitalförsäkringar hittills varit för lindrigt beskattade, har motsatsen varit fallit med pensions- och livränteförsäkringar. Premierna hava icke fått avdragas, men detta oaktat har hela det årligen utfallande pensions- eller räntebeloppet beskattats såsom inkomst, ehuru en stor del därav tydligen är återbetalning av det nedlagda kapitalet.

Även beträffande dessa försäkringar äro därför nya bestämmelser erforderliga.

Vad angår pensionsförsäkring, så har denna icke karaktären av en kapitalplacering i lika hög grad som liv- och kapitalförsäkringarna; man gör vissa årliga inbetalningar för att, för den händelse man uppnår en viss ålder, därefter årligen uppbära ett överenskommet belopp. Det är alltså icke säkert, att man överhuvud kommer att få lyfta något på grund av försäkringen, även om man erlägger premier under hela sin livstid. Två utvägar synas möjliga för behandling av pensionsförsäkringar i beskattningsavseende. De kunna antingen behandlas efter samma regler, som gälla för tvungna pensionsförsäkringar (där någon på grund av sin tjänst är pliktig vara delägare i pensionskassa) d. v. s. premierna avdragas för det år, de erläggas, och utfallande pension betraktas i sin helhet såsom skattepliktig intäkt, eller ock kunde man betrakta premierna såsom placerat kapital och alltså icke tillåta avdrag för dem, men beskatta utfallande pension endast i den mån den icke utgör återbetalning av kapitalet. Det enklaste synes vara att behandla pensionsförsäkringar på samma sätt som tvungna pensioner, alltså bibehålla den nuvarande bestämmelsen om beskattning av pension såsom inkomst, men tillåta obegränsat avdrag för försäkringspremier eller andra avgifter för pensionsförsäkringen.

Pensionsförsäkring.

Änke- och pupillförsäkringar torde kunna behandlas på samma sätt som pensionsförsäkringar. Förutsättningen för att detta skall kunna ske är tydligen, att försäkringen icke betraktas såsom en tillgång i boet efter den avlidne och alltså icke belägges med arvsskatt. Detta torde icke hittills hava skett.

Änke- och pupillförsäkring.

Det skulle ligga närmast till hands att behandla jämväl livränteförsäkringar på samma sätt som pensionsförsäkringar d. v. s. medgiva avdrag för premierna vid erläggandet och beskatta utfallande livränta i dess helhet. Detta torde dock icke vara lämpligt. Livränteförsäkringarna torde kunna uppdelas i två huvudgrupper, den ena, där premien erlägges på en gång, och livränteutbetalningarna börja genast, den andra där premier erläggas årligen under viss tid och livränteutbetalningarna börja först när den försäkrade uppnått viss ålder. Den andra gruppens livränteförsäkringar äro ofta förenade med kapitalförsäkring på det sätt, att ett kapitalbelopp utbetalas, om den försäkrade dör, innan livränteutbetalningarna börjat. Vid den första gruppen torde i regel engångspremien vara större än den försäkrades årsinkomst, vadan rättigheten att avdraga premien vid erläggandet blir av ringa värde, ifall avdraget icke får fördelas på flera år. Vid den andra gruppen torde denna olägenhet mera sällan föreligga, men däremot skulle den för pensionsförsäkring föreslagna regeln medföra svårigheter vid blandade livränte- och kapitalförsäkringar, i det att ett kapital, som utfaller på grund av en dylik försäkring, lämpligen borde behandlas på samma sätt som ett kapital, som utfaller på grund av ren kapitalförsäkring, men detta kan icke ske, om premierna fått avdragas redan vid erläggandet. Det vore därför bäst, om man kunde ordna beskattningen av livränteförsäkringarna så, att premierna icke finge avdragas vid erläggandet samt livräntan beskattades, endast i den mån den utgjorde ränta på premierna

Livränteförsäkring.

och icke till den del den innebure återbetalande av premierna. Ett sätt vore att icke alls beskatta livräntan, innan sammanlagda beloppet överstege de erlagda premierna, d. v. s. livräntan skulle vara skattefri under ett antal år, intill dess den försäkrade uppburit så mycket, som motsvarade sammanlagda premiebeloppet, vad därefter uppbures skulle beskattas. Fråga är dock, om det icke vore lämpligare att efter en enkel konventionell grund varje år uppdelade livräntan uti ränta och återbetalat kapital.

Olika grunder för uppdelningen kunna tänkas. Enligt nuvarande bestämmelser skall för förmögenhetsbeskattningen kapitalvärdet av en livränta beräknas efter en räntefot av fem procent i enlighet med de vid inkomstskatteförordningen fogade tabellerna III och IV. Man kunde då t. ex. stadga, att av livräntan skulle ett belopp motsvarande fem % av livräntans kapitalvärde vid beskattningsårets början anses såsom ränta och vara skattepliktig intäkt samt att återstoden skulle anses vara återbetalning av kapital och alltså skattefritt. För underlättande av uträkningen kunde upprättas tabeller, vilka direkt utvisade det skattepliktiga beloppets storlek.

Vid en dylik beräkning av kapitalåterbetalningen kommer dock denna icke att ställas direkt i relation till storleken av de erlagda premierna, enär livräntans kapitalvärde är beroende av den tid, under vilken livräntan beräknas utgå efter beskattningsåret, under det att vid genast börjande livränta premiernas storlek är beroende av hela den tid, under vilken livräntan beräknas utgå, samt vid icke genast börjande livränta premiernas storlek är beroende förutom av den tid, under vilken livräntan beräknas utgå, jämväl av den tid, som förflyter, innan livräntan börjar utgå, och under vilken tid försäkringsanstalten kan erhålla räntekomst av premierna, samt av möjligheten, att försäkringstagaren dör, innan livräntan börjar utgå. Man torde därför komma till ett riktigare resultat, om man räknar på följande sätt. Om en livränta börjar t. ex. när den försäkrade är 15 år, är dennes återstående livstid enligt dödlighetstabellerna 50 år, och då bör för varje år $\frac{1}{50}$ av premierna få avdragas såsom amortering; om den försäkrade t. ex. är 60 år, när livräntan börjar, är den beräknade återstående livslängden 16 år, och $\frac{1}{16}$ av sammanlagda premiebeloppet bör få avdragas årligen. Tabeller för uträkning av avdrag enligt dessa grunder äro lätta att upprätta, och förslag till dylika tabeller bifogas.¹⁾ För underlättande av beräkningen torde avdraget böra räknas endast efter fulla tiotal kronor av premierna. Anmärkas bör, att på grund av den stora dödligheten i de lägsta åldersklasserna, avdraget rätteligen borde vara större vid en livränta, som börjar under första levnadsåret, än vid en, som börjar under det tredje, men tabellerna hava justerats, så att avdraget stiger jämnt.

Uppdelningen på detta sätt av livränta i en skattepliktig och en skattefri del torde icke i praktiken medföra några svårigheter eller något nämnvärt ökat arbete för den skattskyldige eller taxeringsmyndigheterna. Den skattskyldige torde i regel hava vetskap om summan av erlagda premier och om det levnadsår, under vilket livräntan första gången utgått. Vid deklarationens upprättande har han att multiplicera an-

¹⁾ Tabellerna äro bifogade de sakkunnigas förslag till förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt och hava därför här uteslutits.

talet i sammanlagda premiebeloppet ingående jämna tiotal kronor med den faktor, som man finner i vederbörande tabell. Om man antager, att för en man tillkommande, vid 40 års ålder börjande livränta å 1 000 kronor, engångspremien är 16 000 kronor, skall från livräntans belopp, 1 000 kronor, dragas $0.32 \times 1\,600$ eller 512 kronor, vadan såsom inkomst skall upptagas 488 kronor. Om livräntan istället börjar vid 60 års ålder, skulle premien varit t. ex. 11 000 kronor och avdraget $0.62 \times 1\,100$ eller 682 kronor, vadan såsom inkomst skolat upptagas 318 kronor.

Naturligen kommer med ett sådant system som det föreslagna full rättvisa icke att skipas mellan olika livräntetagare, i det att den, som dör tidigt, kommer i åtnjutande av avdrag för blott en del av premierna, under det att den, som lever osedvanligt länge, kan få avdraga betydligt mer än premierna. För livräntetagarna såsom helhet betraktade blir dock resultatet riktigt.

Rörande förmögenhetsbeskattningen av pensions- och livränteförsäkringar synas några ändrade bestämmelser icke vara erforderliga.

Det synes ej heller vara av behovet påkallat att göra någon ändring i vad nu i beskattningsavseende gäller ifråga om sjuk- och olycksfallsförsäkringar. Omredigering och komplettering i visst avseende av hittills stadge stadgande synes dock böra ske. Enligt nuvarande bestämmelser skall livränta icke taxeras, om den utgör ersättning för skada till följd av olycksfall i arbete, men däremot skall livränta på grund av olycksfallsförsäkring taxeras såsom inkomst. Härmed torde hava avsetts att från beskattning undantaga ersättning jämlikt 1901 års lag om ersättning för skada till följd av olycksfall i arbete, men däremot icke livränta, som någon på grund av en vanlig olycksfallsförsäkring uppburit för ett olycksfall, som skett under arbetet, ehuru stadgandet kan tolkas så, att även en dylik livränta skall vara skattefri. Förtydligande bör ske i denna del, så att skattefriheten för livränta avser blott livränta enligt den nuvarande lagen om försäkring för olycksfall i arbete. Skattefriheten torde därjämte böra utsträckas att avse även livränta enligt förordningen om en särskild för fiskare avsedd försäkring mot skada till följd av olycksfall samt enligt förordningen om ersättning i anledning av kroppsskada, ådragen under militärtjänstgöring. Möjligen kunde man också tänka sig upphävande av den nuvarande skattefriheten för livränta på grund av olycksfall i arbetet, så att livränta alltid beskattades.

Då ersättning på grund av sjuk- eller olycksfallsförsäkring alltså i regel icke beskattas, böra ej heller premierna få avdragas. Vid taxeringen av livränta på grund av dylik försäkring torde dock avdrag böra få ske för amortering av erlagda premier i likhet med vad föreslagits för livränta på grund av livränteförsäkring.

I detta sammanhang torde böra omnämnas livräntor på grund av testamente eller gåva, ehuru de icke hava med försäkringsavtalen att göra. För dylik livränta skall betalas arvs- eller gåvoskatt, och då bör livräntetagaren vara berättigad att vid inkomstbeskattningen åtnjuta avdrag för amortering av det kapital, efter vilket arvs- eller gåvoskatten beräknats. Naturligen skall avdrag medgivas, även om livräntans kapitalvärde varit så litet, att livräntan varit fri från arvs- eller gåvoskatt.

*Sjuk- och
olycks-
fallsförsäkring.*

*Livränta
på grund
av testa-
mente eller
gåva.*

Arbetslöshetsförsäkring.

Vad slutligen angår ersättning på grund av arbetslöshetsförsäkring, så träder ju dylik ersättning i stället för en arbetsinkomst och bör i enlighet med vad i allmänhet gäller beskattas såsom inkomst. Konsekvensen fordrar då, att premierna få avdragas. Någon förmögenhetsbeskattning av arbetslöshetsförsäkring synes icke kunna ifrågasättas, då den icke torde hava något kapitalvärde.

Slutligen bör påpekas, att vad här ovan yttrats därom, att premierna för vissa slag av försäkringar principiellt icke böra få avdragas naturligtvis icke utgör hinder för att man på de år 1910 åberopade skäl bibehåller en begränsad avdragsrätt för dessa premier.

Vinstutdelning.

I det föregående har icke behandlats frågan om beskattning av s. k. vinstutdelning på försäkringar. Dylik vinstutdelning borde väl, när den sker i form av tilläggsförsäkring, behandlas på samma sätt som huvudförsäkringen, och när den sker kontant behandlas såsom en minskning av premien. Vid livförsäkring skulle då i senare fallet den beskattningsbara vinsten utgöra skillnaden mellan försäkringssumman, å ena, samt sammanlagda premiebeloppet, minskat med vinstutdelningen, å andra sidan, vid livränteförsäkring måste vinstutdelningen betraktas såsom en ökad räntevinst och därför beskattas o. s. v. Det synes dock vara olämpligt att ordna saken på detta sätt; det mest praktiska torde vara att stadga, att vinstutdelning, som ej sker i form av tilläggsförsäkring, skall anses såsom skattepliktig intäkt. Härav följer, att om man bibehåller den nuvarande bestämmelsen i 10 § om en viss begränsad avdragsrätt för annars icke avdragsgilla premier, vinstutdelningen icke bör få avdragas från dessa premier utan i deklarationen redovisas såsom intäkt.

Stockholm i mars 1923.

Harald Waller.

47. Kommunikationsverkens lönekommitté. 5. Betänkande angående beredande av semester åt viss icke-ordinarie personal i statens tjänst. Fahlcrantz. 49 s. **K.**
48. Anvisningar rörande vissa åtgärder för möjliggörande av ökad spannmålsbeläning från jordbrukarnas sida. Norstedt. 43 s. **Jo.**
49. Statens ställning till järnvägarna i Sverige med särskild hänsyn till inlösningsfrågan. Av A. Lilienberg. Tullberg. vj, 268 s. **K.**
50. Redegörelse fra det av de danske, norske og svenske Kraftoverføringskommissioner nedsatte elektrotekniske Udvalg angaaende elektrisk Kraftoverføring fra Norge til Danmark. København, Jørgensen & C:o. 135 s. **K.**
51. Förslag angående lapparnas renkötsel m. m. Beckman. 136 s. **S.**
52. Förslag till stadga angående nomadundervisningen i riket samt till instruktion för nomadskolinspektören. Beckman. 52 s. **S.**
53. Statens kolonisationsnämnds berättelse 1918—1922. Marcus. 37 s. **Jo.**
54. Betänkande angående regelbunden automobiltrafik samt angående maskinell vägtrafik i de nordliga länen. Tullberg. 191 s. **K.**
55. Skolöverstyrelsens folkskolutredning. Betänkande och förslag angående statsbidrag till uppförande av byggnader för folkskoleväsendet i riket. Beckman. 110 s. **E.**
56. Sammanfattning av utlåtanden och yttranden i anledning av skolkommissionens den 28 april 1922 avgivna betänkande. Norstedt. 334 s. **E.**
57. Vid virkesmätning erforderliga relationstal. Norstedt. 172 s. **Jo.**
58. Förslag rörande tillgodogörande av kronans fiskevatten. Marcus. 112 s. **Jo.**
59. Allmänfarliga brott. Förberedande utkast till strafflag. Speciella delen. 5. Av J. C. W. Thyren. Lund, Berling. vj, 234 s. **Ju.**
60. Kungl. Elektrifieringskommitténs meddelanden. 8. Utredning beträffande de allmänna förutsättningarna med avseende å krafttillgångar, kraftbehov och kraftöverföring för elektrifiering av Sveriges olika kraftdistrikt. Beckman. 28 s. 4 kart. 2 väggkartor i särskild bilaga. **Jo.**
61. Utredning och förslag angående de enskilda järnvägarnas bokföring. Norstedt. (4), 150 s. **K.**
62. 1921 års lönekommitté. Betänkande angående ordnandet av kvinnliga befattningshavares avlösnings- och pensionsförhållanden m. m. Marcus. viij, 268 s. **Fi.**
63. Handledning vid utarbetandet av brandordningar för städer, köpingar och municipalsamhällen. Marcus. 28 s. **K.**
64. V. P. M. med utkast till lag om gruppbolag för enskilda järnvägar. Beckman. 49 s. 1 karta. **K.**
65. Förbättrade sjöfartsförbindelser mellan Sverige och Finland. Tullberg. 85 s. 5 bilagor. **K.**
66. Sammanfattning av utlåtanden och yttranden i anledning av skolkommissionens betänkande. Senare delen. 1. Tillägg till förra delen (betänkandet 1—4). 2. Betänkandet 5. Norstedt. 207 s. **E.**
67. Kungl. Elektrifieringskommitténs meddelanden. 10. Utredning beträffande planmässig elektrifiering av landsbygden inom Gävleborgs län. Beckman. 69 s. 4 kartor. **Jo.**
68. Yttrande och förslag i fråga om revision av gällande avlösningsbestämmelser för statsdepartement m. fl. verk. Marcus. 123 s. **Fi.**
- 69—70. Betänkande om inkomst- och förmögenhetsskatt. 1. Förslag till förordning jämte motivering. 172 s. 2. Särskilda utredningar. 87, 48 s. Tullberg. **Fi.**

Anm. Om särskild tryckort ej anges, är tryckorten Stockholm. Bokstäverna med fetstil utgöra begynnelsebokstäverna till det departement, under vilket utredningen avgivits, t. ex. **E.** = ekklesiastikdepartementet, **Jo.** = jordbruksdepartementet. Enligt kungörelsen den 3 febr. 1922 ang. statens offentliga utredningars yttre anordning (nr 98) utgivas utredningarna i omslag med enhetlig färg för varje departement.

Statens offentliga utredningar 1923

Systematisk förteckning

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

Allmän lagstiftning. Rättskipning. Fångvård.

Utredning rör. städernas domstolsväsen. [1923: 6]
Förslag till strafflag, allmänna delen, samt till lag angående villkorlig frigivning. [1923: 9]
Betänkande och förslag rörande förvaring av förminskat tillräkneliga förbrytare m. m. [1923: 36]
Sammandrag av yttranden över stadsplanelagskommitténs samt bostadskommisionens betänkanden. [1923: 46]
Förberedande utkast till strafflag. Allmänfarliga brott. [1923: 59]

Statsförfattning. Allmän statsförvaltning.

Folkomröstningskommitténs utredningar. 3. Folkomröstningsinstitutet i den schweiziska demokratien. [1923: 10] 4. Folkomröstningsinstitutet i Nordamerikas förenta stater. [1923: 8] 5. Folkomröstningsinstitutet utanför Schweiz och Förenta staterna. [1923: 20]
Folkomröstningskommitténs betänkande ang. decisiv folkomröstning. [1923: 19]
Betänkande och förslag i fråga om kvinnors tillträde till statstjänster. 3. [1923: 22]
Betänkande med förslag till lönerreglering för befattningshavare i domsagorna m. m. [1923: 27]
Kommunikationsverkens lönekommitté. 5. [1923: 47]
1921 års lönekommitté. [1923: 62]
Revision av avlöningsbestämmelser för statsdepartement m. fl. verk. [1923: 68]

Kommunalförvaltning.

Kommunalförfattningssakkunnigas betänkande. 4. [1923: 18]
Efterskrift till Om röstsammanräkning vid kommunala val. [1923: 38]
Om röstsammanräkning vid kommunala val. Andra upplagan. [1923: 39]

Statens och kommunernas finansväsen.

Magistraternas befriande från ansvar för kronouppbörderna m. m. [1923: 1]
Tull- och traktatkommitténs utredningar och betänkanden. 18. Den svenska mekaniska verkstadsindustriens utveckling intill krigsutbrottet. [1923: 31] 19. Sveriges bryggeriindustri. [1923: 32] 20. Garveriindustriens produktionsförhållanden. [1923: 33] 21. Kvalitetsfrågan hos det svenska vetet. [1923: 34] 22. Tabeller angående industriens utveckling. [1923: 37] 23. De svenska järn- och metallmanufakturindustriernas utveckling. [1923: 44] 24. Undersökning ang. jordegendomsvärdenas utveckling i Sverige och vissa främmande länder. [1923: 45]
Förslag till tullstadga. [1923: 43]
Betänkande om inkomst- och förmögenhetsskatt. 1. Förslag till förordning jämte motivering. [1923: 69] 2. Särskilda utredningar. [1923: 70]

Politik.

Förslag till lag om lösdrivares behandling. [1923: 2]
Betänkande med förslag till förordning ang. tillverkning av brännvin m. m. [1923: 28]
Handledning vid utarbetandet av brandordningar för städer, köpingar och municipalsamhällen. [1923: 63]

Socialpolitik.

Den industriella demokratiens problem. 1. [1923: 29] 2. [1923: 30]

Hälsa- och sjukvård.

Allmänt näringsväsen.

K. Elektrifieringskommitténs meddelanden. 6. Ang. lämpliga distributionssystem. [1923: 24] 8. Ang. krafttillgångar och kraftbehov m. m. [1923: 60] 10. Ang. elektrifiering av landsbygden inom Gävleborgs län. [1923: 67]
Redegörelse angående elektrisk Kraftöverföring fra Norge til Danmark. [1923: 50]
Förslag angående lapparnas renskötsel m. m. [1923: 51]

Fast egendom. Jordbruk med binärningar.

Spannmålsmarknadsakkunnigas betänkande. [1923: 3]
Betänkande ang. det ecklesiastiska arrendeväsendet. [1923: 12]
Inventering av odlingsjord längs Inlandsbanan. [1923: 25]
Jordkommissionens betänkanden. 6. [1923: 40]
Lagerhus- och kylhuskommitténs betänkande. 2. [1923: 42]
Anvisningar rörande vissa åtgärder för ökad spannmålsbeläning. [1923: 48]
Statens kolonisationsnämnds berättelse 1918—1922. [1923: 53]
Förslag rörande tillgodogörande av kronans fiskevatten. [1923: 58]

Vattenväsen. Skogsbruk. Bergsbruk.

Vid virkesmätning erforderliga relationstal. [1923: 57]

Industri.

Handel och sjöfart.

Kommunikationsväsen.

Statens ställning till järnvägarna i främmande länder. [1923: 7]
Utredning rörande Strömsholms kanal. [1923: 11]
Vägkommissionens betänkanden. 4. [1923: 13]
Förslag till avtal rör. Stockholms bangårdsfråga. [1923: 14]
Betänkande ang. Stockholms förortsbanefråga. [1923: 21]
Statens ställning till järnvägarna i Sverige. [1923: 49]
Betänkande ang. regelbunden automobiltrafik m. m. [1923: 54]
De enskilda järnvägarnas bokföring. [1923: 61]
V. P. M. med utkast till lag om gruppbolag för enskilda järnvägar. [1923: 64]
Förbättrade sjöfartsförbindelser mellan Sverige och Finland. [1923: 65]

Bank-, kredit- och penningväsen.

Försäkringsväsen.

Kyrkoväsen. Undervisningsväsen. Andlig odling i övrigt.

Betänkande med förslag till lag om församlingsstyrelse m. m. [1923: 4]
Skolkommisionens betänkande. 5. Organisatoriska och ekonomiska utredningar. [1923: 5] 6. Om rätt för elever, utexaminerade från statens högre lärarinneseminarium, att vinna inträde vid universitet och där avlägga examen samt om folkskollärares fortbildning i vetenskapligt avseende. [1923: 41]
Förslag till ändringar i jordfästningslagen m. m. [1923: 23]
1921 års pensionskommittés betänkande 2 ang. beredande av förbättrad pensionering från prästerskapets änke- och pupillkassa m. m. [1923: 26]
Samorganisation av riksdagsbiblioteket och den centrala statsförvaltningen i bok- och biblioteksavseende. [1923: 35]
Förslag till stadga angående nomadundervisningen m. m. [1923: 52]
Betänkande och förslag ang. statsbidrag till uppförande av byggnader för folkskoleväsendet i riket. [1923: 55]
Sammanfattning av utlåtanden i anledning av skolkommissionens betänkande. [1923: 56] Senare delen. [1923: 66]

Försvarsväsen.

Försvarsrevisionens betänkande. 3. Del 1. Inledande avdelning, lantförsvaret. [1923: 15] Del 2. Sjöförsvaret, sammanfattning av revisionens förslag, särskilda yttranden. [1923: 16] Del 3. Bilagor. [1923: 17]

Utrikes ärenden. Internationell rätt.