

Nr 170

Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till förordning om ändring i förordningen (1951:763) angående beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst, m. m.; given Stockholms slott den 23 oktober 1970.

Kungl. Maj:t vill härmed, under återopande av bilagda utdrag av statsrådsprotokollet över finansärenden för denna dag, föreslå riksdagen att antaga härvid fogade förslag till

- 1) förordning om ändring i förordningen (1951:763) angående beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst,
- 2) lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),
- 3) lag om ändring i förordningen (1955:256) om investeringsfonder för konjunkturutjämning,
- 4) lag om ändring i förordningen (1967:752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet.

Under Hans Maj:ts
Min allernådigste Konungs och Herres frånvaro:

BERTIL

G. E. Sträng

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås en anpassning av bestämmelserna om ackumulerad inkomst till det nya skattesystem som antagits av 1970 års vårriksdag.

Vidare föreslås ett förtydligande av reglerna om rätt för inländsk skadeförsäkringsanstalt till avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till ersättningsreserv.

Förslag läggs också fram om ändringar i bestämmelserna om investeringsfond och återanskaffningsfond för fastighet. Ändringarna innebär förtydliganden i anslutning till de nya reglerna om avskrivning av fastighet.

I propositionen behandlas vidare riktlinjerna för den dispens från utskiftningskatt som meddelas av riksskattenämnden enligt gällande bestämmelser.

1) Förslag

till

Förordning**om ändring i förordningen (1951: 763) angående beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst**

Härigenom förordnas i fråga om förordningen (1951: 763) angående beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst,

dels att 2 § och punkt 1 av anvisningarna till 1 § skall ha nedan angivna lydelse,

dels att till anvisningarna till 1 § skall fogas en ny punkt, punkt 3, av nedan angivna lydelse.

*(Nuvarande lydelse)**(Föreslagen lydelse)***2 §.¹**

Till grund för skatteberäkning enligt 1 § skall ligga den ackumulerade inkomsten minskad med avdragsgilla kostnader för dess förvärvande (nettobeloppet av den ackumulerade inkomsten) eller, om den skattskyldiges till statlig inkomstskatt beskattningsbara inkomst är lägre, denna inkomst.

Till grund för skatteberäkning enligt 1 § skall ligga den ackumulerade inkomsten minskad med avdragsgilla kostnader för dess förvärvande (nettobeloppet av den ackumulerade inkomsten) eller, om den skattskyldiges *samanlagda* till statlig inkomstskatt beskattningsbara inkomst är lägre, denna inkomst.

Skatteberäkning enligt — — — — — taxerade inkomst.

(Se vidare anvisningarna.)

Anvisningar

till 1 §.

1.² Inkomst skall — — — — — ifrågavarande år.

För att — — — — — två beskattningsår.

Engångsbelopp, som — — — — — tio år.

Ackumulerad inkomst, — — — — — eller andelen.

Intäkt av — — — — — å fastigheten.

Ackumulerad inkomst, — — — — — kortare tid.

Har jordbruk eller rörelse, som bedrivits av den ena av två makar, övertagits av den andra maken, skall denne, om han så yrkar, anses hava bedrivit jordbruket eller rörelsen

Har jordbruk eller rörelse, som bedrivits av den ena av två makar, övertagits av den andra maken, skall denne, om han så yrkar, anses hava bedrivit jordbruket eller rörelsen

¹ Senaste lydelse 1962: 193.

² Senaste lydelse 1966: 216.

(Nuvarande lydelse)

jämväl under den förstnämnda makens innehav av förvärvskällan, under förutsättning att makarna då voro *samtaxerade* eller, därest andra maken haft inkomst, skulle hava *samtaxerats*. Vad nu sagts skall äga motsvarande tillämpning när andel i handels- eller kommanditbolag, som ägts av den ena av två makar, övertagits av den andra maken samt när jordbruk, rörelse eller andel i bolag i samband med den ena makens död övertagits av andra maken, och denne var ensam dödsbodelägare.

Vad i nästföregående stycke stadgas om makar skall i tillämpliga delar gälla även skattskyldiga, vilka *samtaxeras utan att vara gifta*.

Vid skatteberäkning — — — — —

(Föreslagen lydelse)

jämväl under den förstnämnda makens innehav av förvärvskällan, under förutsättning att makarna då voro *taxerade med tillämpning av 11 § 1 mom. förordningen om statlig inkomstskatt* eller, därest andra maken haft inkomst, skulle hava *taxerats med tillämpning av nämnda bestämmelse*. Vad nu sagts skall äga motsvarande tillämpning när andel i handels- eller kommanditbolag, som ägts av den ena av två makar, övertagits av den andra maken samt när jordbruk, rörelse eller andel i bolag i samband med den ena makens död övertagits av andra maken, och denne var ensam dödsbodelägare.

Vad i nästföregående stycke stadgas om makar skall i tillämpliga delar gälla även *andra* skattskyldiga, vilka *taxeras med tillämpning av där angivna bestämmelse*.

samma skattskyldig.

3. I fråga om skattskyldig som *taxeras med tillämpning av 11 § 1 mom. förordningen om statlig inkomstskatt iakttages bestämmelserna i 9 § 3 mom. samma förordning såvitt avser ackumulerad inkomst som vid fördelning enligt 1 § är hänförlig till 1972 eller senare års taxering. Vid uppdelning av inkomst i A- och B-inkomst anses inkomst som A-inkomst, om det ej är uppenbart att den utgör B-inkomst.*

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1971. Äldre bestämmelser gäller dock i fråga om ackumulerad inkomst som togs till beskattning vid 1971 eller tidigare års taxering.

2) Förslag

till

L a g

om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370)

Härigenom förordnas, att punkt 2 av anvisningarna till 30 § kommunalskattelagen (1928: 370) skall ha nedan angivna lydelse.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

Anvisningar

till 30 §.

2.¹ Vid beräkning — — — — — fjärde styckena.

Vinsten utgör, — — — — — egen räkning.

Från sålunda — — — — — för trafikförsäkringsrörelse.

Driver anstalt — — — — — motsvarande underskottet.

Med försäkringsfond för egen räkning förstås försäkringsfond enligt lagen om försäkringsrörelse den 17 juni 1948 (nr 433) (premiereserv, ersättningsreserv och, om rörelsen avser personförsäkring som drives enligt särskilda av Kungl. Maj:t fastställda grunder, reserv för tilldelad återbäring), minskad med värdet av återförsäkrarens ansvarighet. Till premiereserven får läggas avsättning för beslutad premieåterbetalning minskad med värdet av återförsäkrarens ansvarighet. I ersättningsreserven inbegripes i fråga om försäkringsanstalt som driver sjöförsäkring, land- och lufttransportförsäkring samt luftfartsförsäkring den förstärkning av försäkringsfonden som sådan anstalt gör enligt bolagsordningen.

Med försäkringsfond för egen räkning förstås försäkringsfond enligt lagen om försäkringsrörelse den 17 juni 1948 (nr 433) (premiereserv, ersättningsreserv och, om rörelsen avser personförsäkring som drives enligt särskilda av Kungl. Maj:t fastställda grunder, reserv för tilldelad återbäring), minskad med värdet av återförsäkrarens ansvarighet. Till premiereserven får läggas avsättning för beslutad premieåterbetalning minskad med värdet av återförsäkrarens ansvarighet. I ersättningsreserven inbegripes *skadebehandlingsreserv samt*, i fråga om försäkringsanstalt som driver sjöförsäkring, land- och lufttransportförsäkring samt luftfartsförsäkring, den förstärkning av försäkringsfonden som sådan anstalt gör enligt bolagsordningen.

Med premieinkomst, — — — — — återförsäkrarens andelar.

Med utjämningsfond — — — — — avsatta medel.

Nedsättning av — — — — — sagda grunder.

Utöver vad — — — — — till försäkringstagare.

Denna lag träder i kraft dagen efter den, då lagen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling.

¹ Senaste lydelse 1969: 749.

3) Förslag
till
L a g
om ändring i förordningen (1955: 256) om investeringsfonder
för konjunkturutjämning

Härigenom förordnas, att 15 § förordningen (1955: 256) om investeringsfonder för konjunkturutjämning skall ha nedan angivna lydelse.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

15 §.¹

För beskattningsår, under vilket medel avsatta till investeringsfond tagits i anspråk jämlikt denna förordning, må vid taxeringen avdrag för avskrivning eller kostnad som avses i 11 § eller för där angivet bidrag med belopp svarande mot fondens minskning ej ske, men skall, där medlen tagits i anspråk för sådana kostnader som enligt kommunalskattelagens regler icke må avdragas annat än i form av årliga avdrag för värdeminskning å tillgången i fråga, så anses, som om den ifrågavarande tillgången i beskattningsavseende avskrivits med det i anspråk tagna beloppet.

För beskattningsår, under vilket medel avsatta till investeringsfond tagits i anspråk jämlikt denna förordning, må vid taxeringen avdrag för avskrivning eller kostnad som avses i 11 § eller för där angivet bidrag med belopp svarande mot fondens minskning ej ske, men skall, där medlen tagits i anspråk för sådana kostnader som enligt kommunalskattelagens regler icke må avdragas annat än i form av årliga avdrag för värdeminskning å tillgången i fråga, så anses, som om den ifrågavarande tillgången i beskattningsavseende avskrivits med det i anspråk tagna beloppet. *Vad nu sagts gäller även kostnad som avses i 14 §, i den mån kostnaden hänför sig till markanläggning, beträffande vilken avdrag för värdeminskning beräknas på sätt i punkten 16 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen anges.*

Denna lag träder i kraft dagen efter den, då lagen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling, och tillämpas första gången vid 1971 års taxering. De nya bestämmelserna äger motsvarande tillämpning beträffande sådan konjunkturinvesteringsfond och investeringsfond, som bildats före ikraftträdandet av förordningen (1955: 256) om investeringsfonder för konjunkturutjämning.

¹ Senaste lydelse 1963: 215.

4) Förslag

till

L a g

om ändring i förordningen (1967:752) om avdrag vid inkomsttaxeringen
för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet

Härigenom förordnas, att 4 § förordningen (1967:752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet skall ha nedan angivna lydelse.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

4 §.

Avsatta medel får tagas i anspråk för avskrivning av byggnad som anskaffats under beskattningsåret av den skattskyldige och är avsedd för användning i hans rörelse. Till byggnaden räknas icke sådana *fasta maskiner och andra till byggnaden hörande inventarier, som skall åsättas särskilt maskinvärde vid fastighets-taxering.*

Avsatta medel får tagas i anspråk för avskrivning av byggnad som anskaffats under beskattningsåret av den skattskyldige och är avsedd för användning i hans rörelse. Till byggnaden räknas icke sådana *tillgångar, vilka enligt kommunalskattelagen skall hänföras till maskiner och andra inventarier i rörelse vid beräkning av värdeminskningensavdrag.*

Har den skattskyldige avyttrat — — — — — sådant fall.

Har den skattskyldige anskaffat — — — av anskaffningskostnaden.

Denna lag träder i kraft dagen efter den, då lagen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling, och tillämpas första gången vid 1971 års taxering.

Utdrag av protokollet över finansärenden, hållet inför Hans Kungl. Höghet Regenten, Hertigen av Halland, i statsrådet på Stockholms slott den 23 oktober 1970.

Närvarande:

Ministern för utrikes ärendena NILSSON, statsråden STRÄNG, ANDERSSON, HOLMQVIST, ASPLING, SVEN-ERIC NILSSON, LUNDKVIST, GEIJER, MYRDAL, ODHNOFF, WICKMAN, MOBERG, BENGTSSON, NORLING, LÖFBERG, LIDBOM, CARLSSON, FELDT.

Chefen för finansdepartementet, statsrådet Sträng, anmäler efter gemensam beredning med statsrådets övriga ledamöter fråga om *ändrade bestämmelser för beskattning av ackumulerad inkomst, m. m.* och anför.

Inledning

I prop. 1970: 70 med förslag till reform av skattesystemet uttalade jag att de ändringar av bestämmelserna om ackumulerad inkomst som föranleds av reformen krävde ytterligare överväganden och skulle tas upp senare. Sedan erforderliga författningsförslag utarbetats inom finansdepartementet anhåller jag att nu få ta upp denna fråga.

I detta sammanhang avser jag att anmäla också vissa andra beskattningsfrågor av mera begränsad räckvidd. Det gäller ett förtydligande av bestämmelserna i kommunalskattelagen (1928: 370), KL, om inkomstbeskattningen av försäkringsrörelse, som drivs av inländsk skadeförsäkringsanstalt, samt vissa ändringar i anslutning till de av 1969 års riksdag antagna reglerna om avskrivning av rörelse- och hyresfastighet i förordningen (1955: 256) om investeringsfonder för konjunkturutjämning och förordningen (1967: 752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet. Jag kommer även att ta upp frågan om riktlinjer för riksskattenämndens prövning vid dispenser från utskiftningsskatt i vissa fall.

Akkumulerad inkomst

Nuvarande ordning

Bestämmelser om ackumulerad inkomst finns i förordningen (1951: 763) angående beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst (AIF).

Förordningen är tillämplig beträffande de skattskyldiga som beskattas progressivt, dvs. fysisk person, oskiftat dödsbo och familjestiftelse.

Har skattskyldig som omfattas av AIF under visst beskattningsår haft inkomst som hänför sig till minst två beskattningsår (ackumulerad inkomst) kan under vissa förutsättningar den statliga inkomstskatten på denna inkomst beräknas som om inkomsten tagits till beskattning med lika delar under taxeringsåret och så många av de närmast föregående taxeringsåren att inkomsten därigenom blir fördelad på det antal år, till vilka den hänför sig. Fördelning får dock ske högst på tio år. Finns inte tillförlitlig utredning om antalet år till vilka den ackumulerade inkomsten hänför sig, sker fördelning på tre år. Skatten på den ackumulerade inkomsten utgår efter det procenttal av grundbeloppen för statlig inkomstskatt som gäller för det taxeringsår då inkomsten tas till beskattning (1 § AIF).

I fråga om fördelningstiden gäller bl. a. att gift person som övertagit jordbruk eller rörelse från maken har rätt att tillgodoräkna sig även dennes innehavstid under förutsättning att makarna då samtaxerats eller skulle ha samtaxerats om båda makarna haft inkomst. Motsvarande gäller också då gift person övertar handelsbolag m. m. från maken. Med makar jämföras de som samtaxerats utan att ha varit gifta (anvisn. till 1 §).

Till grund för den särskilda skatteberäkningen ligger den ackumulerade inkomsten minskad med avdragsgilla kostnader för dess förvärvande eller, om den skattskyldiges statligt beskattningsbara inkomst är lägre, den inkomsten. För att skatteberäkning skall ske fordras dock att den ackumulerade inkomsten uppgår till minst 5 000 kr. och dessutom utgör minst en femtedel av den skattskyldiges statligt taxerade inkomst (2 §).

All slags ackumulerad inkomst kan i princip bli föremål för särskild skatteberäkning. I fråga om inkomst av jordbruksfastighet, rörelse och tillfällig förvärvsverksamhet gäller dock bestämmelserna bara vissa slags intäkter (3 §).

Den särskilda skatteberäkningen sker efter ansökan hos prövningsnämnden i det län där hemortskommunen är belägen. Ansökan skall vara inkommen före utgången av året efter taxeringsåret (4 §). Bifalles ansökan skall länsstyrelsen förordna om avkortning av skatt eller översända överskjutande belopp till den skattskyldige.

Förfarandet vid skatteberäkningen är följande. Först konstateras till hur många år den ackumulerade inkomsten hänför sig. Om därvid antalet år är exempelvis fem delas den ackumulerade inkomsten i femtedelar. Statskatten för inkomst under beskattningsår då inkomsten uppburits beräknas på grundval av dels annan inkomst som enligt allmänna regler skall beskattas då, dels en femtedel av den ackumulerade inkomsten. Dessutom räknas statsskatten om för vart och ett av de fyra närmast föregående åren. Den för varje år fastställda beskattningsbara inkomsten (i fråga om gifta makars sammanlagda beskattningsbara inkomst) ökas med en femtedel av

den ackumulerade inkomsten, varefter skatten beräknas på summan. Skillnaden mellan den skatt som skulle ha uttagits på den för de fyra åren förhöjda inkomsten och den för dessa år faktiskt fastställda statsskatten läggs samman med statsskatten för det år den ackumulerade inkomsten uppburits. Summan är den statsskatt som skall betalas för detta beskattningsår. Vid beräkningen erhålles de beskattningsbara inkomsterna från de taxeringslängder som förs enligt 68 § taxeringsförordningen (1956: 623).

Då skatten beräknas för de fyra föregående åren tillämpas den uttagingsprocent som gäller för det år då den ackumulerade inkomsten uppburits. Motsvarande gäller enligt praxis i fråga om den skattskyldiges civilstånd. Om den skattskyldige saknar beskattningsbar inkomst för något av de år på vilket den ackumulerade inkomsten slås ut tas även detta år med i beräkningen. Man anser då att den beskattningsbara inkomsten det året varit noll. Någon avräkning för tidigare outnyttjat ortsavdrag får inte ske. Har den skattskyldige uppburit flera ackumulerade inkomster under ett år skall var och en av inkomsterna fördelas på det sätt som här angetts. Skatten skall dock beräknas på det sammanlagda beloppet av de inkomster som är hänförliga till ett år.

Förordningen (1965: 153) om särskild skatteberäkning i vissa fall för makar (frivillig särbeskattning) tillämpas helt oberoende av bestämmelserna om ackumulerad inkomst. Särbeskattningen avser således hela den inkomst som ingår i en taxering även om denna inkomst vid beräkning av skatt för ackumulerad inkomst delvis hänförs till tidigare taxeringsår. Å andra sidan sker beskattning för ackumulerad inkomst, oberoende av eventuell särbeskattning, på grundval av samtaxering.

1970 års skattereform

Fr. o. m. inkomståret 1971 gäller nya regler för inkomstbeskattningen av fysiska personer, oskifta dödsbon och familjestiftelser.

Vid beräkning av beskattningsbar inkomst äger skattskyldig, som varit bosatt i riket under större delen av beskattningsåret, åtnjuta grundavdrag enligt följande. Grundavdraget är 4 500 kr. om den skattskyldiges enligt förordningen (1947: 576) om statlig inkomstskatt (SI) taxerade inkomst uppgår till högst 30 000 kr. och, om inkomsten är större än 30 000 kr., 4 500 kr. minskat med en femtedel av inkomsten till den del den överstiger 30 000 kr. Grundavdraget uppgår till samma belopp vid den statliga och den kommunala taxeringen. I vissa fall utgår grundavdrag med reducerat belopp, exempelvis om skattskyldig varit bosatt i riket under högst hälften av beskattningsåret (48 § 2 och 3 mom. KL, 8 och 9 §§ SI).

Till A-inkomst hänförs inkomst av jordbruksfastighet och rörelse om den skattskyldige varit verksam i förvärvskällan i ej blott ringa omfattning

samt inkomst av tjänst med undantag för periodiskt understöd och därmed jämförlig periodisk intäkt som avses i 31 § KL. Övrig inkomst hänförs till B-inkomst.

Beskattningsbar A-inkomst utgörs av det sammanlagda beloppet av den skattskyldiges A-inkomst minskat med allmänna avdrag, förlustavdrag, grundavdrag och s. k. extra avdrag. Beskattningsbar inkomst avrundas nedåt till helt hundratal kronor. Beskattningsbar B-inkomst utgörs av skillnaden mellan den skattskyldiges totala beskattningsbara inkomst och den beskattningsbara A-inkomsten (9 § 3 mom. SI).

En uppdelning i A- och B-inkomst sker endast i vissa fall, nämligen i fråga om gift skattskyldig då båda makarna har statligt taxerad inkomst. Uppdelningen är ett led i taxeringen. I de fall en uppdelning skett torde inkomstens karaktär komma att framgå av taxeringslängden.

I fråga om skatteberäkningen gäller följande. Har bara ena maken beskattningsbar inkomst beräknas skatten på denna inkomst utan uppdelning på A- och B-inkomst. Har båda makarna beskattningsbar inkomst beräknas skatten på beskattningsbar A-inkomst för vardera maken för sig. Har makarna enbart beskattningsbar B-inkomst beräknas skatten på det sammanlagda beloppet av B-inkomsterna och fördelas på makarna efter förhållandena mellan de beskattningsbara inkomsterna. I andra fall läggs B-inkomst hos make som har den lägsta beskattningsbara A-inkomsten samman med andra makens totala beskattningsbara inkomst. Summan beskattas sedan som om den utgjort denna makes beskattningsbara inkomst. Det skattebelopp som därvid erhålls minskas med skatten på hans beskattningsbara A-inkomst. Skillnaden utgör makarnas sammanlagda skatt på B-inkomst. Denna skatt fördelas mellan makarna efter förhållandet mellan deras beskattningsbara B-inkomster och avrundas enligt gällande regler. Vid beräkningen iakttas att B-inkomst till ett belopp som sammanlagt för makarna inte överstiger 2 000 kr. behandlas som A-inkomst (11 § 1 mom. SI).

Gifta och därmed jämställda skattskyldiga medges i vissa fall nedsättning av skatt, s. k. skattereduktion. Gift skattskyldig vars make saknar statligt taxerad inkomst åtnjuter skattereduktion med 1 800 kr. Gift skattskyldig vars make har statligt taxerad inkomst som understiger 4 500 kr. åtnjuter skattereduktion med 40 % av det belopp som motsvarar skillnaden mellan 4 500 kr. och den taxerade inkomsten. Rätten till skattereduktion förutsätter bosättning i riket för båda makarna. Särskilda regler gäller om bosättningen varar bara en del av året.

Skattereduktionen avser flertalet skatter och avgifter. Undantag gäller dock bl. a. i fråga om tilläggsavgift. Bestämmelserna om skattereduktion iakttas vid debitering av statlig skatt, tillkommande skatt och preliminär B-skatt samt vid fastställande av preliminär A-skatt (2 § 2 och 4 mom. uppbördsförordningen 1953: 272).

Departementschefen

Allmänna synpunkter

En huvudprincip vid inkomstbeskattningen är att varje beskattningsår betraktas som en sluten enhet. Som följd härav kommer skattskyldiga med inkomster som varierar starkt år från år att drabbas hårdare av den progressiva statliga inkomstskatten än skattskyldiga med jämna inkomster. Denna effekt kan bli särskilt märkbar i fråga om inkomst som upp bärs ett år men intjänats under flera år, s. k. ackumulerad inkomst. Genom särskilda bestämmelser kan dock obilliga verkningar i detta hänseende undvikas. Av väsentlig betydelse är härvid förordningen angående särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst.

I prop. 1970: 70 med förslag till nytt skattesystem har jag framhållit att skattereformen kräver ändringar i nämnda förordning. Jag vill förutskicka att de ändringar som nu föreslås är av rent teknisk natur. De är av begränsad omfattning och innebär att man behåller hittills tillämpade principer för skatteberäkning vid ackumulerad inkomst.

Till en början vill jag erinra om att bestämmelserna om ackumulerad inkomst innebär att skatten på sådan inkomst inte skall beräknas till högre belopp än som skulle ha påförts den skattskyldige om inkomsten beskattats de år under vilka den intjänats eller på vilka den eljest belöpt. Syftet med bestämmelserna är att undvika en oskäligt hög beskattning. Någon exakt överensstämmelse med den skatteberäkning, som skulle ägt rum, om inkomsten beskattats de år till vilka den hänför sig, har inte eftersträfvats.

Bestämmelserna om ackumulerad inkomst innebär att man räknar om de taxeringar till vilka den ackumulerade inkomsten hänför sig. De tidigare fastställda beskattningsbara inkomsterna ingår i skatteberäkningen med oförändrat belopp. Dessa erhålles direkt ur taxeringslängderna och någon undersökning av självdeklarationerna för de olika åren erfordras inte.

I det nya skattesystemet medges grundavdrag med fullt belopp bara vid statligt taxerad inkomst upp till 30 000 kr. Vid högre inkomst trappas avdraget av och är helt borta vid taxerad inkomst på 52 500 kr. eller högre. Reglerna innebär att den beskattningsbara inkomsten vid inkomständring i vissa fall påverkas av både den beloppsmässiga ändringen och grundavdragets avtrappning. Vidare beräknas den statliga inkomstskatten på olika sätt beroende på om inkomsterna skall delas upp i A- och B-inkomster eller ej.

Av det jag nu anfört framgår i stort i vilka hänseenden samordning måste ske av skattereformen och bestämmelserna om ackumulerad inkomst. Den första frågan är om man vid omräkningen av taxeringarna skall beakta reglerna om grundavdragets avtrappning. Denna fråga uppkommer beträffande alla skattskyldiga. Vidare gäller i de fall en uppdelning av inkomster-

na i A- och B-inkomst är aktuell, dvs. i fråga om gifta där båda makarna har statligt taxerad inkomst, att finna en lämplig metod för uppdelningen. Förfarandet vid skatteberäkningen, och särskilt omräkningen av tidigare års statsskatt bör utformas så enkelt som möjligt. Det är mot bakgrunden av vad jag tidigare anfört uppenbart att man i dessa frågor är hänvisad till lösningar som innebär viss schablonisering. En riktpunkt bör vara att de för beräkningen erforderliga uppgifterna om inkomster och avdrag skall kunna erhållas från taxeringslängderna. Vissa problem uppkommer vidare beträffande ackumulerad inkomst som skall fördelas på taxeringsår både före och efter skattereformens ikraftträdande. Slutligen får man också ta ställning till om den skattereduktion som medges gifta i vissa fall skall beaktas vid skatteberäkningen för ackumulerad inkomst. I det följande kommer jag att ta upp dessa frågor var för sig.

Grundavdraget vid skatteberäkningen

Skatten för ackumulerad inkomst erhålles genom en omräkning av taxeringarna för de år till vilka inkomsten hänförs. Inkomster och avdrag ingår i beräkningen med de belopp som fastställts vid taxeringarna med den enda skillnaden att den ackumulerade inkomstens nettobelopp fördelas på de aktuella åren. Som jag förut nämnt gäller i fråga om tidigare taxeringar att ortsavdrag som inte kunnat utnyttjas på grund av bristande inkomst inte får avräknas mot den ackumulerade inkomsten. Vidare görs skatteberäkningen med tillämpning av den skatteskala och den uttagningsprocent som gäller för det taxeringsår då den ackumulerade inkomsten tas till beskattning. Förfarandet vid skatteberäkningen är sålunda av praktiska skäl förenklat.

Vid en skatteberäkning för ackumulerad inkomst enligt de nya reglerna uppstår frågan huruvida hänsyn bör tas till reglerna om grundavdragets avtrappning i de fall när fördelningen leder till minskning av inkomsten för det år då den ackumulerade inkomsten tas till beskattning resp. ökning av tidigare års inkomster.

En sådan ordning komplicerar emellertid skatteberäkningen i hög grad. Jag finner därför inte skäl att i detta hänseende gå ifrån den hittills i förenklingssyfte tillämpade principen att inkomst- och avdragsbelopp skall ingå i skatteberäkningen så som de fastställts vid taxeringen. Vid detta ställningstagande erfordras inga särskilda författningsbestämmelser på det nu berörda området.

Uppdelningen i A- och B-inkomst

En uppdelning i A- och B-inkomst är aktuell i fråga om gifta skattskyldiga där båda makarna har till statlig inkomstskatt taxerad inkomst. Frågan om förfarandet då ackumulerad inkomst hänförs till 1971 och tidigare års taxeringar avser jag att behandla i ett senare avsnitt.

Som jag förut framhållit dras gränsen mellan A- och B-inkomst olika för olika inkomstslag. Inkomst av annan fastighet, tillfällig förvärvsverksamhet och kapital hänförs alltid i sin helhet till B-inkomst. Inkomst av jordbruksfastighet och rörelse kan innehålla både A- och B-inkomst. Har den skattskyldige arbetat i förvärvskällan i ej blott ringa omfattning föreligger A-inkomst, i annat fall B-inkomst. Gränsdragningen avser här varje förvärvskälla i dess helhet. Även inkomst av tjänst kan innehålla både A- och B-inkomst. Periodiskt understöd och liknande är B-inkomst medan all annan inkomst av tjänst är A-inkomst.

Både A- och B-inkomst kan utgöra ackumulerad inkomst. De vanliga formerna av ackumulerad inkomst, ackordsöverskott samt retroaktiv lön och pension, är A-inkomst. Retroaktiv ränta, realisationsvinster m. m. är regelmässigt B-inkomst. Vinst vid avyttring av inventarier och framtagna dolda reserver i varulager vid försäljning av rörelse är oftast A-inkomst men kan också vara B-inkomst.

Frågan huruvida viss inkomst är att hänföra till A- eller B-inkomst har i många, men inte alla, fall avgjorts vid taxeringen. Har en uppdelning skett vid taxeringen iakttas den vid skatteberäkningen för ackumulerad inkomst, och några problem i förevarande hänseende uppkommer inte. I fråga om B-inkomst på högst 2 000 kr. som ansetts som A-inkomst med tillämpning av friregeln i 11 § 1 mom. sista stycket SI torde här gälla att den behåller denna karaktär även om tillagd ackumulerad B-inkomst skulle föranleda att 2 000 kr.-gränsen överskrids. Saknas uppdelning för något av de berörda taxeringsåren kan emellertid en sådan behöva göras av prövningsnämnden i ärendet om ackumulerad inkomst. Svårigheter uppkommer då, särskilt beträffande tidigare taxeringar, i de fall uppdelningen skall grundas på arbetsinsatsens omfattning eller intäktens karaktär. Med hänsyn till önskvärldheten av att skatteberäkningen skall kunna utföras på grundval av uppgifter från taxeringslängden bör gränsdragningen bli mer schablonartad.

Erfarenhetsmässigt vet man att de inkomster av det slag som kan vara antingen A- eller B-inkomst, dvs. inkomst av jordbruksfastighet, rörelse och tjänst, i de allra flesta fallen härrör från eget arbete eller pension. De utgör alltså A-inkomst. En lämplig schablonregel torde därför vara att inkomst hänförs till A-inkomst om det inte är uppenbart att B-inkomst föreligger. Det senare förhållandet gäller i första hand beträffande inkomst av annan fastighet, tillfällig förvärvsverksamhet och kapital, som alltid i sin helhet är B-inkomst. Det är också tänkbart att karaktären av en inkomst kan framgå klart av uppgifter som lämnats i ärendet om ackumulerad inkomst. Syftet med regeln är att uppdelningen i A- och B-inkomst skall kunna ske utan att deklarationerna för de aktuella åren undersöks.

Jag förordar att en bestämmelse av här angivna innebörd tas in i förordningen om ackumulerad inkomst. Författningsmässigt bör bestämmelsen utformas som en presumtionsregel vid skatteberäkningen. Den har sin plats i anvisningarna till 1 § förordningen.

Skatteberäkningen

Beträffande gifta beräknas den stalliga inkomstskatten i det nya skattesystemet i princip på följande sätt. Har makarna enbart A-inkomst beräknas skatten individuellt. Om skatten skall reduceras eller ökas vid en omräkning med hänsyn till en senare erhållen ackumulerad inkomst innebär detta inte några särskilda problem i förevarande hänseende. Finns också B-inkomst kan olika situationer uppkomma. B-inkomst beskattas som nämnts på "toppen" av den största beskattningsbara A-inkomsten. Vardera makens skatt på B-inkomst erhålls sedan genom en fördelning av den totala skatten på sådan inkomst efter förhållandet mellan B-inkomsterna.

Skatten på ackumulerad inkomst erhålls genom omräkning av de berörda taxeringarna enligt vad jag tidigare angett. Vid omräkningen iakttas i förekommande fall reglerna om A- och B-inkomst.

De särskilda reglerna för beräkning av skatt på B-inkomst innebär som jag förut nämnt en komplikation i fråga om ackumulerad inkomst. Om en ackumulerad inkomst är A-inkomst kan den ensam eller tillsammans med tidigare A-inkomst hos samma make, komma att överstiga den andra makens A-inkomst för det året. B-inkomst som beskattas hos denna make skall då vid skatteberäkningen för ackumulerad inkomst — om vanliga regler tillämpas — flyttas över till den make som haft den största inkomsten. Den omvända situationen kan uppkomma det år den ackumulerade inkomsten tas till beskattning, eftersom den då reduceras på det sätt jag tidigare berört.

Även om både A- och B-inkomst skall beaktas vid omräkningen kommer denna i många fall att kunna ske på samma relativt enkla sätt som nu. Vid vissa inkomstkombinationer blir dock förfarandet något mera komplicerat om man vid beskattningen av ackumulerad inkomst vill behålla den avvägning av skatten på A- och B-inkomst som eljest gäller. Det är givetvis önskvärt att så sker i största möjliga utsträckning. Jag vill här i korthet ange de fall som kan uppkomma och hur skatteberäkningen synes böra ske. I samband därmed tar jag också upp frågan om särskilda beräkningsregler är påkallade i något fall. Framställningen tar i första hand sikte på skatteberäkningen för de tidigare taxeringarna. Skatteberäkningen för det år den ackumulerade inkomsten tas till beskattning åsyftar, som jag framhållit i det föregående, direkt den inkomst som hänför sig till detta år.

1. Både A- och B-inkomst finns. Ackumulerad inkomst är A-inkomst.

Av de inkomstkombinationer som bör behandlas i detta avsnitt torde bara ett ge upphov till problem, nämligen då vid fördelningen på ett tidigare taxeringsår den ackumulerade inkomsten, ensam eller tillsammans med tidigare A-inkomst hos samma make, kommer att överstiga andra makens A-inkomst. Det beräkningsförfarande som här bör komma i fråga är följande. För framställningen hänför jag mig till ett tänkt fall där båda makarna taxerats

för såväl A- som B-inkomst och där mannens A-inkomst är den största. Den ackumulerade A-inkomsten uppbärs av hustrun.

Först beräknas skatten enligt den faktiska taxeringen på dels mannens A-inkomst jämte båda makarnas B-inkomster, dels hustruns A-inkomst. De två skattebelopp som därvid erhålls läggs samman. Därefter beräknas skatten på dels det sammanlagda beloppet av hustruns A-inkomst, den ackumulerade inkomsten och makarnas B-inkomster, dels mannens A-inkomst. Även dessa båda skattebelopp summeras. Skillnaden mellan de båda sum-mabeloppen är skatten på den ackumulerade inkomsten.

Den metod jag nu angett kan illustreras med följande exempel.

Vid 1972 års taxering taxeras mannen för 30 000 kr. A-inkomst och 4 000 kr. B-inkomst. Hustrun taxeras för 10 000 kr. A-inkomst och 3 000 kr. B-inkomst.

Vid 1973 års taxering är motsvarande inkomstbelopp för mannen 31 000 kr. och 2 000 kr. samt för hustrun 50 000 kr. och 1 000 kr. Hustruns inkomst på 50 000 kr. utgör ackumulerad inkomst som hänför sig till inkomståren 1971 och 1972.

Taxeringarna före och efter omräkning framgår av följande uppställning.

	<i>Före omräkning</i>		<i>Efter omräkning</i>	
	Mannen	Hustrun	Mannen	Hustrun
tax. 1972 A	30 000	10 000	30 000	35 000
B	4 000	3 000	4 000	3 000
tax. 1973 A	31 000	50 000	31 000	25 000
B	2 000	1 000	2 000	1 000

För 1973 års taxering beräknas skatten på sedvanligt sätt men på grundval av den omräknade taxeringen. Skatt beräknas på dels mannens A-inkomst, dels denna inkomst jämte makarnas B-inkomster, dels på hustruns A-inkomst till den del som är hänförlig till taxeringen. Skatten på B-inkomsten fördelas på makarna. Hustruns skatt blir summan skatterna på hennes A- och B-inkomster.

För 1972 års taxering beräknas skatten på dels mannens A-inkomst jämte makarnas B-inkomster dels hustruns A-inkomst, allt enligt den faktiska taxeringen. Skattebeloppen läggs samman. Därefter beräknas skatten enligt den omräknade taxeringen på dels hustruns totala A-inkomst (inklusive ackumulerad inkomst) jämte makarnas sammanlagda B-inkomster, dels på mannens A-inkomst. Även dessa skattebelopp läggs samman. Skillnaden mellan de båda sammanlagda skattebeloppen är skatten på den del av den ackumulerade inkomsten som hänför sig till 1972 års taxering. Denna skatt läggs samman med den skatt som skall betalas enligt 1973 års omräknade taxering.

Med den här angivna beräkningsmetoden behålls den avvägning av skattebelastningen mellan A- och B-inkomst som åsyftats i det nya skattesyste-

met. Det merarbete som krävs vid skatteberäkningen är inte av större omfattning. I den mån särskilda anvisningar behövs för tillämpningen kan sådana utfärdas av riksskatteverket.

2. Både A- och B-inkomst finns. Den ackumulerade inkomsten är B-inkomst.

I detta fall beräknas skatten för den tidigare taxeringen på dels den största A-inkomsten och makarnas B-inkomster enligt taxeringen om sådana finns, dels denna inkomst jämte den ackumulerade inkomsten. Endast två skatteberäkningar fordras liksom f. n.

3. Enbart B-inkomster finns.

Har endera maken eller båda B-inkomst enligt taxeringen beräknas skatten på samma sätt som enligt 2 ovan. Förfarandet överensstämmer sålunda i princip med det nuvarande.

Övergångsfall m. m.

Under åren närmast efter det nya skattesystemets ikraftträdande blir det aktuellt att beskatta ackumulerad inkomst som hänför sig också till tiden före ikraftträdandet. Det är förhållandet vid taxeringarna åren 1972—1980.

Den del av den ackumulerade inkomsten som belöper på 1972 och senare års taxeringar beskattas givetvis helt enligt de nya reglerna. Förfarandet härvid har jag berört i föregående avsnitt.

Beträffande 1971 och tidigare års taxeringar måste av naturliga skäl äldre regler tillämpas i viss utsträckning. Visserligen beräknas, som jag tidigare framhållit, skatt på ackumulerad inkomst i princip enligt de regler som är i kraft vid den taxering vid vilken den ackumulerade inkomsten tas till beskattning. Det gäller uttagningsprocenten för den statliga inkomstskatten och regler som anknyter till civilstånd, i första hand skatteskalen. Dessa faktorer enligt det nya systemet kan utan svårighet tillämpas i fråga om tidigare taxeringar. Däremot bör självfallet de regler som avser uppdelningen av A- och B-inkomster inte tillämpas på de tidigare taxeringsåren. En bestämmelse av denna innebörd bör tas in i den föreslagna punkten 3 i anvisningarna till 1 § AIF. Det innebär att skilda beskattningsformer tillämpas för samma ackumulerade inkomst. Några egentliga svårigheter torde dock inte behöva uppkomma härigenom. Jag vill erinra om att frivillig särbeskattning inte kan erhållas för ackumulerad inkomst. Då skatt f. n. beräknas på ackumulerad inkomst tillämpas i förekommande fall sambeskattning.

Som jag tidigare framhållit medges gift person i det nya skattesystemet s. k. skattereduktion i den mån maken saknar inkomst och därför inte kan utnyttja sitt grundavdrag. Om denna make senare åtnjuter skatteberäkning för ackumulerad inkomst kan ifrågasättas om skattereduktionen bör återgå. Härvid är emellertid att märka att den del av den ackumulerade inkomsten som belöper på tidigare år jämföras med beskattningsbar inkomst vid skatte-

beräkningen. Avräkning sker alltså inte först mot tidigare ej utnyttjat grundavdrag. Med hänsyn till det angivna sambandet mellan utnyttjat grundavdrag och skattereduktion torde böra bortses från skattereduktionen vid skatteberäkning för ackumulerad inkomst.

Vissa redaktionella ändringar i bestämmelserna om ackumulerad inkomst föranleds av skattereformen. I 2 § AIF bör intas ett förtydligande beträffande den beskattningsbara inkomst som i vissa fall är föremålet för ackumulerad inkomst. Har uppdelning skett i A- och B-inkomst bör den skattskyldiges sammanlagda beskattningsbara inkomst ligga till grund för skatteberäkningen. Vidare bör samtaxeringsbegreppet i dess nuvarande innebörd utmönstras ur AIF.

Övriga frågor

Ändring i kommunalskattelagen

I det följande vill jag ta upp ett speciellt spörsmål rörande beskattningen av inländska skadeförsäkringsanstalter. Frågan gäller avsättning till ersättningsreserv vid beräkning av skattemässigt överskott i sådana anstalter.

Bestämmelser som reglerar beräkningen av det skattemässiga överskottet av försäkringsrörelsen finns i KL (punkt 2 av anvisningarna till 30 §). Vid överskottsberäkningen medges anstalten avdrag för bl. a. avsättning till försäkringsfond för egen räkning. Med sådan fond förstås försäkringsfond enligt lagen (1948:433) om försäkringsrörelse, minskad med värdet av återförsäkrares ansvarighet. Försäkringsfonden för egen räkning innefattar enligt KL bl. a. ersättningsreserv. Belopp som avsätts till denna reserv får således dras av vid överskottsberäkningen. Vid sådan beräkning anses å andra sidan nedsättning av försäkringsfond för egen räkning — och därmed även av ersättningsreserv — som intäkt.

Ersättningsreserven skall enligt 262 § lagen om försäkringsrörelse motsvara försäkringsanstaltens ansvarighet på grund av inträffade försäkringsfall. Till ledning för anstalterna vid beräkning och redovisning av bl. a. ersättningsreserven finns en s. k. normalplan, som upprättas av försäkringsinspektionen. Enligt gällande normalplan skall sådan avsättning till ersättningsreserv som avser förväntade förvaltningskostnader för oreglerade skador benämnas skadebehandlingsreserv och redovisas för sig under särskild rubrik.

Riksskattenämnden har i skrivelse till mig anmält att viss tveksamhet i praxis uppkommit beträffande rätten till avdrag för avsättning till skadebehandlingsreserv. Enligt nämndens mening bör därför KL:s bestämmelser på denna punkt snarast möjligt förtydligas.

För egen del vill jag framhålla att KL:s bestämmelser om rätt för inländsk skadeförsäkringsanstalt till avdrag för avsättning till ersättnings-

reserv inte innehåller någon uttrycklig hänvisning till skadebehandlingsreserven. Denna ingår visserligen enligt vad som inhämtats från försäkringsinspektionen tveklöst i ersättningsreserven. Emellertid skall den av flera skäl och i enlighet med inspektionens normalplan i redovisningen till inspektionen tas upp under särskild rubrik. Särredovisningen av skadebehandlingsreserven i förhållande till ersättningsreserven i övrigt bör givetvis återspeglas även i anstaltens självdeklaration. Också i denna bör därför ersättningsreserv och skadebehandlingsreserv redovisas under skilda rubriker. Enligt min mening bör berörda bestämmelse i KL förstås så att avsättning till skadebehandlingsreserv omfattas av rätten till avdrag. Eftersom, såsom riksskattenämnden påpekat, viss tveksamhet torde råda om detta, är dock ett förtydligande i KL påkallat.

Jag förordar att punkt 2 av anvisningarna till 30 § KL ändras så att det klart framgår att ersättningsreserven inbegriper skadebehandlingsreserv. Anvisningspunkten bör i sin nya lydelse träda i kraft snarast möjligt.

Lagstiftningen om investeringsfonder

Jag har anledning att i detta sammanhang anmäla även några frågor rörande följdändringar till de år 1969 beslutade ändringarna i kommunal-skattelagens regler om avskrivning av rörelse- och hyresfastigheter (prop. 1969: 100, BeU 45, rskr 233, SFS 363). 1969 års ändringar syftade till att bättre anpassa avskrivningsreglerna till det företagsekonomiska kostnadsbegreppet. I fråga om rörelsefastigheter innebar detta bl. a. en ändrad gränsdragning för vad som i avskrivningshänseende skall räknas till mark, byggnad eller inventarier. Genom den nya avgränsningen har inventariebegreppet i avskrivningshänseende blivit betydligt mer omfattande än förut. Sålunda räknas till inventarier alla anordningar avsedda att direkt tjäna en byggnads användning för rörelseändamål liksom anordningar som används tillsammans med vissa maskiner eller andra inventarier i rörelse. Till byggnad hänförs numera endast själva byggnadsstommen och de anordningar som behövs för byggnadens allmänna funktioner. En särskild avskrivningsrätt har införts för vissa till rörelsefastighet hörande markanläggningar såsom körplaner, vägar, parkerings- och upplagsplatser. Vidare har införts en förbättrad avskrivningsrätt för den som nyinvesterar genom ny-, till- eller ombyggnad. För sådana investeringar finns rätt till ett s. k. primäravdrag med 2 procent för vart och ett av de första fem åren efter investeringen. Även i fråga om de vanliga årliga värdeminskningssavdragen har, som jag förutsatte i prop. 1969: 100, en viss allmän höjning av procentalen genomförts i praxis (se riksskattenämndens meddelande nr 2: 1 1970). De nya bestämmelserna om fastighetsavskrivningar tillämpades första gången vid 1970 års taxering men under vissa förutsättningar kan skattskyldig efter eget val fortsätta att tillämpa äldre bestämmelser även vid 1970 och 1971 års taxering.

Kommunalskattelagens nyindelning av mark, byggnad och inventarier i avskrivningshänseende får också betydelse för en del andra skatteförfattningar. Jag syftar härvid närmast på lagstiftningen om investeringsfonder för konjunkturutjämning, om särskilda investeringsfonder för förlorade inventarier och lagertillgångar (s. k. eldsvådefonder), om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till särskild nyanskaffningsfond resp. fond för återanskaffning av fastighet. Gemensamt för dessa fondanordningar är att när fonden tas i anspråk på föreskrivet sätt skall tillgång, som anskaffats med fondmedel, i beskattningshänseende anses i motsvarande mån av- eller nedskriven. Förutsättningarna för rätt till avdrag vid inkomsttaxeringen till olika fonder är utformade med hänsyn till resp. fonds ändamål. Så gäller t. ex. för avdrag för avsättning till s. k. eldsvådefonder och nyanskaffningsfonder att avdraget ej får överstiga beloppet av ersättning för förlorade eller avyttrade maskiner och inventarier som ingår i den skattepliktiga intäkten av rörelsen. Avdrag för avsättning till återanskaffningsfond får ej överstiga beloppet av den skattepliktiga realisationsvinst som uppkommit genom avyttring av fastighet som använts i rörelsen. Eftersom realisationsvinstbeskattningen vid försäljning av rörelsefastighet inte omfattar den del av byggnaden, som i avskrivningshänseende hänförs till inventarier, medför de nya avskrivningsreglerna indirekt en viss beskärning av möjligheterna till avsättning till återanskaffningsfond. Å andra sidan ökar på samma sätt förutsättningarna för avsättning till eldsvådefond och nyanskaffningsfond. Vad gäller konjunkturinvesteringsfonderna får fonden tas i anspråk för bl. a. byggnader samt maskiner och andra inventarier. Med hänsyn till avskrivningstidens olika längd för byggnader och maskiner är det betydligt förmånligare för företagen att använda investeringsfonderna för bygnadsinvesteringar än för maskininvesteringar. Det utvidgade inventariebegreppet återverkar således även på detta fondinstitut.

Av vad jag här anfört torde framgå att en viss förskjutning i grunderna för rätt till avsättning till och ianspråktagande av olika fonder skett till följd av de nya avskrivningsreglerna. Jag finner det emellertid naturligt att den ändrade gränsdragningen mellan mark, byggnader och inventarier, som kommit till uttryck i de nya avskrivningsreglerna, tillämpas genomgående vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen i förekommande fall. I lagstiftningen om investeringsfonder bör ett par följdändringar av närmast formell natur vidtas i förtydligande syfte.

När investeringsfond för konjunkturutjämning utnyttjas får avdrag vid inkomsttaxeringen inte ske med belopp svarande mot fondens minskning. För beskattningsändamål skall som förut nämnts underlaget för årliga avdrag för värdeminskning av sådana avskrivningsbara tillgångar som anskaffats med fondmedel anses reducerat med det i anspråk tagna beloppet. Nuvarande bestämmelse härom i 15 § förordningen (1955:256) om investeringsfonder för konjunkturutjämning omfattar enligt lydelsen endast så-

dan kostnad för investeringar i byggnad och inventarier som hittills kunnat avskrivas skattetekniskt. Genom de nya avskrivningsreglerna kan årlig avskrivning för värdeminskning ske även av vissa investeringar i markanläggningar, bl. a. sådana markanläggningar för vilka enligt 14 § förordningen investeringsfond får tas i anspråk efter särskilt medgivande. Självfallet skall markinvesteringar som bekostats med fondmedel behandlas på enahanda sätt som investeringar i byggnader och inventarier. Jag förordar därför att bestämmelsen i 15 § genom ett tillägg utvidgas att omfatta även sådan kostnad för markanläggning som enligt gällande beskattningsregler kan bli föremål för årliga värdeminskningsavdrag vid inkomsttaxeringen.

I 4 § första stycket förordningen (1967:752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet stadgas att avsatta medel får tagas i anspråk för avskrivning av byggnad som anskaffats av den skattskyldige för användning i hans rörelse. Vidare föreskrivs att till byggnaden inte räknas sådana fasta maskiner och andra till byggnaden hörande inventarier, som skall åsättas särskilt maskinvärde vid fastighetstaxering. Sistnämnda stadgande står inte i överensstämmelse med det utvidgade inventariebegrepp som införts genom de nya avskrivningsreglerna. Jag föreslår därför den ändringen i paragrafen att till byggnaden inte skall räknas sådana tillgångar, som enligt de nya avskrivningsreglerna skall hänföras till maskiner och andra inventarier.

Fråga om dispens från utskiftningsskatt i vissa fall

Sveriges Industriförbund tar i en framställning upp en fråga som rör medgivande för moderbolag att överta dotterbolags utskiftningsskatteskuld i samband med fusion enligt 174 § 1 mom. lagen om aktiebolag. Förbundet erinrar om att riksskattenämnden enligt 1 § 2 mom. andra stycket förordningen (1927:321) om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar kan medge moderbolag, som enligt 174 § 1 mom. aktiebolagslagen fusionerar dotterbolag, att överta dotterbolagets utskiftningsskatteskuld. Sådan dispens kan enligt nämnda bestämmelse lämnas under följande förutsättningar, nämligen att med fusionen åsyftas en mera ändamålsenlig organisation, att erläggandet av utskiftningsskatten med hänsyn till dennas storlek kan anses utgöra ett väsentligt hinder för fusionen samt att fusionen inte kan antagas vara ett led i åtaganden, syftande till att erhålla obehörig förmån i beskattningsavseende för ettdera bolaget eller för någon, med vilken ettdera bolaget är i intressegemenskap. Förbundet pekar på att frågan om stadgandets innebörd tidigare varit föremål för diskussion (se BeU 1952:37 och prop. 1953:28, BeU 14).

Frågeställningen var då närmast om hinder förelåg mot att tillämpa stadgandet när det ena bolaget bedrev rörelse men det andra endast hade inkomst av jordbruksfastighet eller annan fastighet. Departementschefen ut-

talade i prop. 1953: 28 att han i princip var av den uppfattningen att dispens borde förekomma i första hand mellan rörelseidkande bolag, men han förnekade inte möjligheten av att så starka skäl av organisatorisk art kunde föreligga även då fusionen berörde icke rörelsedrivande bolag, att det framstod som motiverat med ett dispensmedgivande av riksskattenämnden. Vidare uttalade departementschefen att sådan gällande författningstext utformats ägde riksskattenämnden även medge dispens i sistnämnda fall, varför någon författningsändring inte var påkallad. Enligt förbundet har också riksskattenämnden sedermera medgivit dispens då ettdera bolaget haft inkomst av jordbruksfastighet, exempelvis skogsbruk. Däremot har nämnden ansett sig inte böra medge dispens i de fall då dotterbolaget endast hade till uppgift att förvalta fastighet för moderbolagets räkning.

Förbundet framhåller att under senare år företagsammanslagningar har förekommit i betydligt större omfattning än som tidigare varit fallet. I sådana sammanhang förekommer ofta, att ett bolag som före sammanslagningen drivit sin verksamhet i egna fastigheter fått överta bolag, vilka som enda uppgift hade att förvalta fastighet, i vilken annat övertaget bolag bedrivit sin verksamhet. Fall har naturligtvis också förekommit då sammanslagningen medfört att flera sådana förvaltningsbolag förekommer vid sidan av varandra inom samma koncern. Ofta saknas i de ändrade förhållandena skäl att längre bibehålla konstruktionen med särskilda fastighetsförvaltande bolag. Från mervärdeskattesynpunkt är det enligt förbundet avgjort enklare att verksamheten bedrivs i fastigheter som ägs av moderbolaget självt. Det finns därför anledning anta att företagen av förenklingsskäl vill verkställa fusioner mellan moderbolag och fastighetsförvaltande dotterbolag. En sådan såväl från företagets synpunkt som för det allmänna eftersträvansvärd förenkling kan dock omtintgöras, om den utskiftningsskatteskuld, som kan förekomma hos dotterbolaget, måste erläggas i samband med fusionen. Enligt förbundets uppfattning bör därför medgivande kunna ges moderbolaget att överta det fastighetsförvaltande bolagets skatteskuld i dylika fall.

Riksskattenämnden anför i yttrande över förbundets framställning att nämnden vid handläggningen av ifrågavarande dispensärenden följt de av departementschefen i 1953 års proposition uppdragna riktlinjerna för dispensgivningen. När fråga varit om rörelsedrivande moderbolag och dotterbolag som endast förvaltar annan fastighet än jordbruksfastighet, har en individuell och noggrann prövning skett av de i ansökningsärendet åberopade skälen för dispens. Då rörelsedrivande moderbolag enbart arrenderat dotterbolagets fastighet — i regel en fabriksfastighet — och några särskilda skäl inte förelegat, har sålunda den planerade fusionen inte ansetts av organisatoriska skäl så angelägen, att det ur allmän synpunkt framställt som motiverat att medge den begärda skattelindringen. Riksskattenämnden, som anser att nya motivuttalanden från statsmakternas sida bör föreligga om dis-

pens mera regelmässigt skall medges vid fusioner av ifrågavarande slag, har emellertid — med hänsyn till utskiftningsskattens ringa statsfinansiella betydelse — inte någon erinran mot att generösare riktlinjer meddelas. Nämnanden anmärker dock att detta innebär att en viss förskjutning sker i själva grunden för dispensgivningen.

Allmänna ombudet hos mellankommunala prövningsnämnden yttrar över framställningen att den ökade internationella konkurrensen medfört att det inom det svenska näringslivet bildas större företagsenheter än tidigare. Häri- genom har antalet företagsfusioner ökat under senare år. Denna utveckling torde i framtiden komma att intensifieras. Allmänna ombudet anser — i likhet med industriförbundet — att nuvarande regler och praxis kan verka hindrande på affärsmässigt motiverade fusioner. Han har därför i princip ingen erinran mot förbundets framställning, i varje fall beträffande dotterbolag i koncern där dotterbolaget endast förvaltar fastighet som helt eller till huvudsaklig del används i koncernens rörelse.

Departementschefen. Som allmänna ombudet anfört har antalet företagsfusioner ökat under senare år. Den internationella konkurrensen har medfört krav på större företagsenheter i svenskt näringsliv än tidigare och därigenom torde denna tendens i framtiden komma att förstärkas. Införandet av mervärdeskatten kan möjligen också i viss mån medverka till denna utveckling. Vidare har framvuxit ett ökat intresse av att, även utan samband med tillskapandet av större företagsenheter, fusionera fastighetsägande dotterbolag med rörelsedrivande moderbolag. Mot bakgrund av det sagda har jag ingen erinran mot att dispens meddelas i fall varom här är fråga. Jag vill dock understryka att de i 1 § 2 mom. andra stycket förordningen om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar angivna dispensföresättningar givetvis måste föreligga för att en dispensansökan skall kunna bifallas. Någon författningsändring är inte erforderlig för att medge en sådan tillämpning av dispensinstitutet som jag nu angett. Vad jag här anfört bör emellertid bringas till riksdagens kännedom.

Hemställan

Under åberopande av det anförda hemställer jag, att Kungl. Maj:t genom proposition föreslår riksdagen att antaga inom finansdepartementet upprättade förslag till

1) *förordning om ändring i förordningen (1951:763) angående ackumulerad inkomst,*

2) *lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),*

3) *lag om ändring i förordningen (1955:256) om investeringsfonder för konjunkturutjämning,*

4) lag om ändring i förordningen (1967:752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet.

Med bifall till vad föredraganden sålunda med instämmande av statsrådets övriga ledamöter hemställt förordnar Hans Kungl. Höghet Regenten att till riksdagen skall avlätas proposition av den lydelse bilaga till detta protokoll utvisar.

Ur protokollet:

Britta Gyllensten

Innehåll

Propositionens huvudsakliga innehåll	1
Författningsförslag	3
Utdrag av statsrådsprotokollet den 23 oktober 1970	8
Inledning	8
Ackumulerad inkomst	8
Nuvarande ordning	8
1970 års skattereform	10
Departementschefen	12
Allmänna synpunkter	12
Grundavdraget vid skatteberäkningen	13
Uppdelningen i A- och B-inkomst	13
Skatteberäkningen	15
Övergångsfall m. m.	17
Övriga frågor	18
Ändring i kommunalskattelagen	18
Lagstiftningen om investeringsfonder	19
Fråga om dispens från utskiftningsskatt i vissa fall	21
Hemställan	23