

# SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

NR.9 1978

---

## Kommunalskattelagen 50 år Vårt inkomstskattesystem vital femtioåring?

*Av generaldirektören Gösta Ekman*

### **Inledning**

Det kan diskuteras vilket år — 1927 eller 1928 — som bör anses vara kommunalskattelagens (KL) egentliga födelseår. Rent formellt antogs lagen först av 1928 års riksdag men det stora utredningsarbete som föregått lagens tillblivelse avslutades till väsentligaste delen genom den proposition (102) som förelades 1927 års riksdag. Första särskilda utskottet tillstyrkte också det framlagda förslaget i princip men vid kamrarnas behandling av frågan fattades olika beslut som måste gå till sammanjämkning. Därvid biträdades andra kammarens avslagsbeslut beträffande KL. I avsaknad av vägledande direktiv hur riksdagen ville ordna kommunalbeskattningen återkom regeringen till 1928 års riksdag med i huvudsak samma förslag (prop 1928:213). På vissa punkter, t ex skogsbeskattningen som diskuterats livligt året förut, bemödade man sig dock att komma med nya lösningar. Denna gång lyckades man få igenom förslaget men det är intressant att konstatera att riksdagens beslut i en väsentlig principfråga fick karaktären av provisorium. Man begärde genast nya utredningar.

Lagen utfärdades den 28 september 1928 och detta datum får väl högtidliggöras av dem som anser jubileet värt att fira. Ytterligare ett alternativ till högtidsdag är den 1 januari 1979 då lagen varit i kraft i 50 år.

Det är knappast lämpligt att begränsa sig till KL om man vill erinra om

femtioårsjubileet. Perspektivet bör vidgas till att avse hela inkomstskattesystemet — särskilt som KL innehåller de för hela systemet grundläggande bestämmelserna.

### **Historik**

1928 års riksdagsbeslut i skattefrågan innebar slutet på ett mer än trettioårigt utredningsarbete. Försöken att åstadkomma en rationell kommunal skatteordning får nämligen anses starta med 1897 års kommunal-skattekommitté som lämnade betänkande 1900. Det då framlagda förslaget ansågs inte kunna läggas till grund för lagstiftning. I stället koncentrerade man sig på att lösa problemet med den statliga inkomstskatten där det blivit aktuellt att göra skatten progressiv. Bakgrunden var följande.

Ursprungligen gjorde endast staten anspråk på inkomstskatt och denna flöt in genom en lång rad bevillningsförordningar under 1800-talet. Efter hand fick också kommunerna behov av medel genom en inkomstskatt bl a därför att de lagstiftningsvägen pålades ytterligare uppgifter. Någon särskild författning för att reglera den kommunala skatten ansågs emellertid inte nödvändig till en början utan saken ordnades genom komplettering av bevillningsförordningen. Det var ju fråga om proportionella skatter av tämligen enkel konstruktion.

Genom 1902 års riksdagsbeslut i skattefrågan, vilket innebar att en progressiv statlig inkomstskatt infördes, komplicerades emellertid situationen. Bevillningsförordningen, som strängt taget skulle reglera den statliga beskattningen, fick minskad betydelse för sitt egentliga ändamål och till slut — sedan 1902 års inkomstskatteförordning ersatts med 1910 års — uteslutande betydelse för den kommunala beskattningen. Eftersom bestämmelserna dessutom var i trängande behov av att moderniseras satte man på 10-talet på nytt igång utredningsarbetet med den kommunala beskattningen. Efter många turer ledde detta fram till inte bara KL utan också nya författningar såväl för den statliga inkomst- och förmögenhetsskatten som taxeringsförfarandet.

Bakom de stora svårigheterna att reglera den kommunala beskattningen låg principiella motsättningar. Frågan var om lagstiftningen skulle grunda sig på den s k intresseprincipen, d v s skatten skulle tas ut av kommunens medlemmar efter deras större eller mindre nytta av kommunens verksamhet, eller om den liksom den statliga skatten mer skulle utgå efter skatteförmågeprincipen. Före sekelskiftets reform hade intresseprincipen varit den förhärskande på statsskattesidan vilket främst manifesterat sig i att skatten tagits ut av fastighetsägare efter procentsatser som beräknats motsvara medelavkastningen av fastigheten. Efter hand hade visserligen förmågeprincipen kommit att göra sig gällande genom att olika avdrag med-

gavs men riktigt genomslag fick inte sistnämnda princip förrän genom 1902 års statsskatteförordning.

1897 års kommunalskattekommitté ville lösa också kommunalskattefrågan i huvudsak efter förmågeprincipen men tillgodose intresseprincipen genom garantier för ett visst minimiunderlag för den kommunala debiteringen. Som nyss nämndes lyckades inte kommittén vinna gehör för sin ståndpunkt på en gång men den läsare som kan sin KL observerar genast 1897 års förslags stora likheter med vad som 1928 godtogs som lämplig uppbyggnad av KL.

När 10-talets utredare, som var tekniker, tog sig an uppgiften att försöka lösa kommunalskattefrågan hade de svårt att frigöra sig från intresseprincipen som den riktiga metoden att ordna den kommunala beskattningen. Deras arbete splittrades dessutom av interna motsättningar och resultatet blev två betänkanden, kända som Eiserman — von Wolckers resp Landéns förslag. Nya utredningar tillsattes och under tiden fick man nöja sig med 1920 års provisorium som beskrivs som upptagande en klar intressebeskattning i förening med skatt efter förmåga.

När så 1927 års proposition i kommunalskattefrågan havererade synes lagstiftaren ha blivit desperat. Några djupgående nya utredningar kom inte till stånd utan regeringen lade fram det underkända förslaget på nytt med bara begränsade justeringar. Departementschefen hänvisade därvid till det trängande behovet av en reform på området. Även taxeringsförfarandet hade allvarliga brister och måste åtgärdas men att bygga en reform därav på då gällande skatteförfattningar kunde inte komma i fråga. Departementschefen befarade vidare en fruktlös strid om ett nytt skattesystem om man inte fattade beslut direkt. 1928 års särskilda utskott delade departementschefens uppfattning och tillstyrkte i huvudsak det föreliggande förslaget till KL. Utskottet underströk att det visat sig möjligt för utskottet att dra upp riktlinjer för ett fortsatt utredningsarbete ”i syfte att på vissa områden av den kommunala beskattningen åvägabringa ytterligare förbättringar” (särskilda utskottet utl. 1 s. 20).

I Eisermans bok ”Vad nytt i sak innehålla de nya skattelagarna” (Malmö 1929) framhålls inledningsvis (s 5) att författaren avsiktligt undviker att påstå att kommunalskattefrågan genom 1928 års beslut fått sin *slutliga* lösning ”ty i vår jäktade tid kan, i synnerhet på skattelagstiftningens område, ingenting betraktas som slutligt, men därtill kommer att. . . särskilt framhållits, att den lösning, som frågan fått, vore att anse såsom mera provisorisk”.

Å andra sidan synes beslutet ha kommit som en befrielse för många efter flera års väntan. I varje fall gavs det ut åtskilliga böcker och sammanställningar med redogörelse för de nya författningarna. Författarna synes där ha utgått från att man genom 1928 års beslut uppnått en lösning

som skulle komma att stå sig länge. Det provisoriska begränsade sig nog också till fastighetsbeskattningen där garantiskattesystemet ifrågasattes av många.

#### **KL från systematisk synpunkt**

KL kan karakteriseras som en allmän repartitionsskatt som har till uppgift att tillföra kommunerna de medel som de behöver vid sidan av andra inkomster för att täcka sina utgifter. Skatten är ordnad som en kombination av en garantiskatt på fastighet och en allmän inkomstskatt. Som förut antytts är garantiskatteinslaget, som avsågs tillgodose intresseprincipen, en utveckling från systemet med en skatt på fastigheter som utgår oavsett dess avkastning, s k objektskatt. Garantiskatten innebär i dag att kommunerna tillförsäkras ett skatteunderlag av 2% av fastigheternas taxeringsvärde. Om den verkliga avkastningen av en fastighet motsvarar ett skatteunderlag som är lika stort som eller större än det garanterade kan den uttagna skatten inte betraktas som en objektskatt. Så är fallet endast när den verkliga inkomsten understiger den garanterade.

Att KL kunde föras i hamn 1928 torde inte minst ha berott på att det då framlagda förslaget med den nu redovisade konstruktionen kunde presenteras som en kompromiss mellan de båda rivaliserande principerna i den föregående debatten. Genom att förmågeprincipen visserligen var styrande men fastigheter även i fortsättningen skulle garantera en viss inkomst hade en brygga slagits mellan principerna.

Med ett mer modernt språkbruk kan man säga att Sverige genom KL tog det definitiva steget in i ett inkomstskattesystem på nettovinstbeskattningens grund. Vid den statliga beskattningen hade detta steg tagits långt tidigare, nämligen redan 1902. När 1928 de båda inkomstskatterna byggdes på i stort sett samma grund kunde de också sakligt samordnas så att *en* författning gav alla övergripande bestämmelser. Man valde att göra det i KL för att säkerställa att ändring inte skulle kunna göras av riksdagen ensam. Författningar i lags form fordrar ju samstämmiga beslut av riksdag och regering i motsats till dåtidens förordningar som beslutades av riksdagen ensam.

Att Sverige valde nettovinstbeskattningssystemet kan knappast sägas vara särskilt originellt. Runt om i vår omvärld ordnades ungefär samtidigt inkomstbeskattningen efter samma principiella grund. Och det kan sägas att hela västvärlden sedan dess har inkomstskattesystem med gemensam grundfilosofi. Detta är en av anledningarna till att det internationella samarbetet i fråga om inkomstskatter tidigt satte igång och sedan bedrivits med accelererande hastighet. För Sveriges del startade det med dubbelbeskattningsavtalet med Tyskland som är samtida med KL men daterat något tidigare. I dag är nätet av avtal av denna natur mellan staterna

mycket finmaskigt och de stora internationella organisationerna arbetar genom särskilda "Committees" för en ytterligare samordning.

Alltsedan 1928 har skatteförmågeprincipen fått dominera vårt skattesystem. Man kan diskutera — och det görs i våra dagar med stor frenesi — om systemet är rättvist och verkligen når sitt syfte. Som nedan något närmare skall utvecklas har några avsteg gjorts från nettovinsttanken bl a för att tillgodose rättvisekrav. Men i stort sett har principen kunnat upprätthållas. Särskilt har det varit till god hjälp att kunna hänvisa till principen när det gällt att avvisa krav på att skattesystemet borde användas för att stimulera en eller annan verksamhet som ansetts speciellt samhällsnyttig. Visserligen hade KL redan från början det s k sociala avdraget för försäkringspremier och senare har tillkommit sådana generella avdrag som sparavdrag för att inte tala om 1978 års beslut om skattefritt sparande. På företagsbeskattningsområdet torde finnas ännu fler undantag. Men ändå kan hävdas att många tankar att använda skattesystemet för syften utanför beskattningen inte ens kommit på pränt sedan de konfronterats med den kalla verkligheten, dvs ställts emot systemets uppbyggnad. Framför allt är det olika skattefrihetskrav som kunnat avvisas med hänvisning till skatteförmågeprincipen. Känt är den av riksdagens skatteutskott ofta använda avslagsmotiveringen på motionsyrkanden: "Om en viss verksamhet är värd stöd från samhällets sida bör det inte ske genom frihet från beskattning utan genom direkta bidrag från det allmänna." Och vill man peka på en stor reform för vars genomförande denna princip spelade stor roll kan man ta 1973 års beslut att göra sjukpenningen skattepliktig.

#### **Lagstiftningstekniken**

1928 års lagstiftare använde tekniken att ge de grundläggande bestämmelserna i ett antal huvudparagrafer och den nödvändiga kompletteringen i anvisningar i anslutning till paragraferna. Anledningen kan ha varit en i och för sig god ambition att hålla antalet paragrafer i lagen nere. Om man vann något väsentligt i överskådlighet kan diskuteras. Man kan frestas att tro att avsikten var att värdera bestämmelserna så att vad som står i de "riktiga" paragraferna skulle ha större juridisk tyngd än vad som står i anvisningarna. Detta var knappast ens fallet från början och har med tiden helt utplånats. De ändringar som i dag beslutas i KL sätts givetvis i första hand in på den plats där de systematiskt hör hemma. Mindre vikt läggs vid om ändringen sker i huvudtext eller anvisningar.

Ambitionen att göra själva paragraferna kortfattade och anvisningarna mer tydliga har på sistone fått ett extremt uttryck i samband med den senaste reformen av jordbruksbeskattningen. Då ändrades 21 och 22 §§ KL så att huvudparagraferna bara ger en ram medan anvisningarna är utförliga och systematiskt ordnade.

Efter riksskattenämndens tillkomst 1951 och senare RSVs kan den valda lagstiftningstekniken diskuteras än mer från terminologisk synpunkt. Centralmyndigheten har ju till uppgift att genom råd och anvisningar verka för en likformig och rättvis taxering. Även detta är en form av kompletterande lagstiftning men termen anvisningar har här en annan och lägre valör än i KL. RSVs anvisningar är vägledande men inte direkt bindande medan som nyss nämndes KLs anvisningar har lags dignitet. Såvitt jag känner till har denna dubblyr inte hittills vållat några allvarliga missförstånd men det måste medges att den inte är ägnad att underlätta allmänhetens förståelse för skattelagstiftningen — särskilt som man numera också måste räkna med s k föreskrifter av RSV, vilka har högre valör än RSVs anvisningar. Så länge finansdepartementet fullgjorde de uppgifter som i dag ligger på centralmyndigheten när det gäller lagstiftningens tillämpningsföreskrifter uppkom inte problemet eftersom erforderliga kompletteringar gavs i kungörelser. Dessa gjordes vanligen utförligare än nuvarande förordningar från departementen.

Det torde stå klart att lagstiftaren inte i dag skulle ha valt samma lagstiftningsteknik som 1928 års lagstiftare gjorde beträffande KL. Det är emellertid intressant att konstatera att lagen tydligen vid sin tillkomst ansågs vara ett stort framsteg i fråga om lagskrivningsstilistik. Eiserman hälsar således KL med "verklig tillfredsställelse. Lagbestämmelserna med tillhörande anvisningar äro fylligare men också klarare än i någon förutvarande skattelag".

#### **Fortsatt lagstiftningsarbete**

Om KL från början ansågs vara ett provisorium får man säga att den blivit ett verkligt långlivat sådant. Men redan innan 1928 års skattesystem sjösattes hade man tillsatt den första utredningen med uppgift att föreslå ändringar. Det var 1928 års bolagsskatteberedning vars huvudsakliga uppdrag dock som namnet antyder låg på företagsbeskattningssidan. Av det följande framgår att beredningen också lade fram ett förslag av mer generell innebörd som i dag har särskilt intresse. Det gällde en generalklausul mot skatteundandragande som dock inte genomfördes (SOU 1931: 40).

Därefter har skattesystemet och framför allt KL prövats av en rad offentliga utredningar men alla har varit begränsade såtillvida att de måst hålla sig inom systemets ram — möjligen med undantag av 1972 års skatteutredning. Inte ens den bland föregångarna som kanske varit den mest vittsyftande, nämligen allmänna skatteberedningen (SOU 1964: 25), ifrågasatte systemets grundvalar.

Att här räkna upp alla utredningar och deras förslag är helt omöjligt. Det går knappast ens att med någon grad av exakthet beräkna antalet. Gör man ett försök med SOU innehållande ändringsförslag avseende de materiella reglerna kommer man till över 60 under tiden efter 1928, dvs mer än en

om året. Antalet departementspromemorior och liknande i inkomstskattefrågor överstiger 100 om man bara går 25 år bakåt i tiden. Alla förslag som framlagts har dock inte lett till lagstiftning — å andra sidan har många utredningar lagt fram förslag i ett flertal frågor, varav många godtagits.

Som kuriosa kan noteras att KLs 76 paragrafer under de gångna 50 åren utökats med 4 paragrafer genom att befintlig paragraf försetts med a eller b. I några fall har en tidigare upphävd paragraf väckts till liv i senare lagstiftningssammanhang, t ex 13 §. Många paragrafer har ändrats ett stort antal gånger. Rekordet torde innehas av 19 § som sedan 1950 ändrats ett 25-tal gånger, dvs i genomsnitt nästan varje år. Vissa år — 1973 och 1974 — har den därvid ändrats inte mindre än 3 gånger per år. Rekordet när det gäller ändringar på ett år torde dock 20§ ha. Den genomgick 1976 4 ändringar.

Söker man paragrafer som står kvar helt oförändrade sedan 1928 kan man ta de mycket korta "definitionsbestämmelserna" i 34, 37 och 40 §§ samt vidare några avslutande, 71 och 74 §§. Ett par ganska utförliga, nämligen 44 § med anvisningar och den momentindelade 72§, hör faktiskt också hit liksom exemplifieringen av rörelser i 27 § KL, som tycks ha stått sig genom åren.

#### **Skattesystemet ett lapptäcke?**

Viktigare än denna statistik är emellertid att bedöma riktigheten i den ofta framförda kritiken i sak mot vår skattelagstiftning att de många ändringarna gjort den till ett lapptäcke. Man måste då först göra klart för sig vad kritikerna egentligen menar och det är inte lätt eftersom man gärna undviker att konkretisera sig. Bara det förhållandet att lagstiftningen ändrats ofta gör inte påståendet berättigat. Endast om det med fog kan påstås att systematiska övertramp skett eller att något som strängt taget inte bör regleras i KL förts dit kan kritiken tas på allvar. Ser man på systematiken kan tvärtom påstås att man rensat ut det som inte hörde dit. Det skedde 1957 då eftertaxeringsreglerna (62 §) fördes över till taxeringslagen.

Det skulle föra för långt att här göra en grundlig genomgång av alla ändringar i KL. Det får räcka med att peka på milstolparna i ändringsarbetet:

- 1938 reformeras företagsbeskattningen — bl a införs fri avskrivningsrätt för inventarier
- 1947 det på grund av krigsförhållandena tillfälligt skärpta skattetrycket permanentas — barnavdrag tas bort och ersätts med barnbidrag
- 1951 bokföringsmässig inkomstberäkning av jordbruk tillåts på frivillig grund
- 1953 garantiskatten på fastigheter läggs om för att möjliggöra att bl a grundavdraget kan utnyttjas, villaschablonen införs

- 1955 företagsbeskattningen reformeras, innebärande bl a att räkenskapsenlig avskrivning på inventarier införs och att den fria nedskrivningsrätten på varulager begränsas
- 1966-
- 1967 den "eviga" realisationsvinstbeskattningen genomförs — först på aktier därefter på fastigheter
- 1969 byggnadsavskrivningarna regleras
- 1970 särbeskattningen av makar genomförs
- 1972 bokföringsmässig inkomstberäkning av jordbruk görs obligatorisk

En förteckning av detta slag kan naturligtvis alltid underkännas som missvisande. Det kan göras gällande att den borde vara fylligare. Men om målsättningen är att peka på de verkligt stora förändringarna synes den mig vara belysande.

Utan tvekan kan argumenteras att vissa reformer inte riktigt passar i ett nettovinstbeskattningssystem, t ex schablonbeskattningen av villor vilken har efterföljare när det gäller bostadsrättsföreningars och allmännyttiga bostadsföretags fastigheter. Vidare är särbeskattningen inte fullföljd. Här har andra skäl än principiella fått väga över.

Ser man däremot till företagsbeskattningen kan man urskilja ett successivt utvidgat inkomstbegrepp, först för inventarier och senare (1951) för goodwill m m. I vilken grad och efter vilka metoder av- och nedskrivning medges är mer en teknisk fråga och rubbar inte grunderna för systemet.

Vad beträffar realisationsvinstbeskattningen var den redan från början ett udda inkomstslag i systemet. Att den gjorts "evig" är därför inget systembrott.

Beträffande jordbruksbeskattningen måste hävdas att vi äntligen "kommit i mål" efter många vedermödor. Det får anses anmärkningsvärt att KL redan från början begärde bokföringsmässig inkomstredovisning av den minste rörelseidkare men tillät kontantmetoden för jordbrukare hur "stor" han än var. Först i dagarna synes fö bilden bli fullständig genom att det övervägs att gå över till bokföringsmässiga grunder vid inkomstberäkningen av hyresfastighet — låt vara på frivillig bas (Ds B 1978:7).

Går man till de mindre ingripande ändringarna kan man kanske få bättre belägg för påståendena om lapptäcke. Som exempel kan anföras metoden att begränsa rätten till underskottsavdrag. Början gjordes med partrederingreppet. Senare användes samma metod beträffande försäkringsbeskattningen. Till de principiella övertrampen i denna kategori bör möjligen hänföras också avdraget för make för underhållsbidrag till ej hemma- varande barn. I motsats till andra avdrag av denna typ motsvaras det inte av skatteplikt för mottagaren.

För nedtecknaren av dessa rader framstår kritiken mot vårt skattesys-

tem för att vara ett lapptäcke såsom överdriven. De täta ändringarna, som i och för sig är en belastning, är tvärtom ett tecken på lagstiftarens ambitioner att följa med sin tid och att hålla skattelagstiftningen så modern som möjligt. Att han lyckats ganska väl i det avseendet visar sig bäst vid en internationell jämförelse. Vårt land har ett mycket stort antal avtal med andra länder för att undvika dubbelbeskattning. Dessa avtal bygger i princip på att vi har en skattelagstiftning av ungefär samma slag som våra avtalsparter och vidare att lagstiftningen kvalitativt är jämförbar. Såvitt bekant har Sverige inte vid någon avtalsförhandling råkat ut för påståenden eller ens antydningar att vi skulle vara på efterkälken beträffande de materiella bestämmelsernas innehåll. Däremot har man ibland förvånat sig över vår föråldrade taxeringsorganisation.

#### **Den krångliga skattelagstiftningen**

Ett annat känt kritikerpåstående går ut på att KL och skattelagstiftningen över huvud taget skulle vara för krånglig. Inte heller här kommer internationella jämförelser kritikerna till hjälp. Något sådant är för övrigt inte att vänta. Skattelagstiftningen skall tillämpas i en komplicerad ekonomisk verklighet och det är därför helt naturligt att den blir komplicerad — särskilt om man också betänker svenskarnas kända läggning för millimeterrättvisa. Ett studium av riksdagsmotioner med yrkanden avseende skattelagstiftningen visar tydligt ambitionerna därvidlag. Och varför skulle för övrigt just skattelagstiftningen bli enklare med tiden när så gott som all annan lagstiftning blir alltmer omfattande och tillkrånglad?

Även om det är uppenbart att de flesta ändringarna i vår skattelagstiftning tyvärr går i komplicerande riktning — senare tiders ändringar på företagsbeskattningsområdet är kanske en höjdpunkt — skall vi inte glömma att en del förenklingar faktiskt åstadkommits under årens lopp. Först bör då pekas på 1957 års beslut att beloppsmässigt likställa de kommunala ortsavdragen med de statliga. I början på 60-talet avskaffades vidare ortsgrupperingen. Långt dessförinnan hade ett speciellt krängelement på detta område nämligen den s k bankningen slopats, dvs uppräknade av orts- och barnavdrag med hälften om inkomsten räckte till.

Den största förenklingen måste givetvis hänföras till 1953 då schablonbeskattningen av villor genomfördes. Härigenom undveks ett stort antal tvister om reparation/nybyggnad, beräkning av hyresvärde m m som med dagens bestånd av villor skulle utgjort en enorm belastning på systemet och för alla däri inblandade parter.

Ett frågetecken måste däremot sättas för den reform som 1955 lanserades som en förenkling. De då genomförda ändringarna avsågs bana väg för en definitiv källskatt men hade en begränsad effekt i förenklingshänseende.

Det måste betecknas som en utopi att uppnå några mer väsentliga förenklingar av skattelagstiftningen. Typiskt är att det enda hittills framlagda, något konkretiserade alternativet till vårt nuvarande system, nämligen utgiftsskatten, måste bedömas bli ännu krångligare än det vi har och dessutom fordra mer byråkrati. Givetvis skall alla möjligheter till förenklingar tas till vara och politikernas ofta uttalade strävanden att åstadkomma en enklare lagstiftning bör inte underkännas som tomt prat. Verkligheten är i stället att när starka politiska skäl talar för en viss lösning måste de höga idealen vika. Exempelen kan mångfaldigas. Utom de förut nämnda kan det nu räcka med att peka på realisationsvinstbeskattningen och från senare års lagstiftning regleringen av avdragsrätten för arbetskläder och 1978 års sparstimulerande åtgärder via beskattningen. För dörren synes också stå att införa avdragsrätt för fackföreningsavgift — en åtgärd som enligt författarens mening tar priset när det gäller att fjärma sig från den uppställda målsättningen. Inte långt efter kommer tanken att medge avdrag för gåvor.

Det kan alltså konstateras att KLs systematik trots alla angrepp, utredningar och ändringar står kvar oförändrad. Eftersom KL innehåller grunderna för vårt inkomstskattesystem innebär det att 1928 års beslut visat sig synnerligen livskraftigt — en bekräftelse på att provisorier ofta blir permanenta. Trots den enorma utveckling som samhället genomgått under det förflutna halvseket har beslutets grundvalar inte rubbats. Och då bör man komma ihåg att 1928 års lagstiftare och utredare säkerligen inte i sin vildaste fantasi kunde tänka sig att systemet skulle komma att ut sättas för de påfrestningar som dagens höga skattesatser medför. Jag tänker då både på den kommunala utdebiteringen, som 1978 i medeltal är 28,71 kr och i åtskilliga fall överstiger 30 kr, och den statliga skatteskalen.

Följande uppställning belyser den kommunala medelutdebiteringens utveckling:

	kr
1930.....	8,49
1940.....	10,53
1950.....	9,97
1960.....	14,63
1970.....	21,00
1978.....	28,71

1928 års statliga inkomstskatteskala startade med 3% på inkomster t o m 10 000 kr. Den gick därefter upp till högst 15% på inkomster över 1 000 000 kr.

I dag har vi ungefär samma startpunkt (2%) men når snabbt 15% (på inkomster 30 000—35 000 kr) för att sluta med 58% på inkomster över 150 000 kr (1978 års taxering).

En konsekvens av det höga skatteuttaget, som särskilt i medelinkomstlägena torde vara unikt bland jämförbara länder, är inte minst att avdragen blir mycket begärliga. Typiskt nog har vi också nu några avdragsposter där den totala avdragssumman inger allvarlig oro. Underskottsavdraget för villor torde vid årets taxering röra sig omkring 10 miljarder kr och avdraget för bilresor mellan bostad och arbetsplats om ca 4 miljarder kr.

Under senare år har kritiken från politiskt håll mot systemet skärpts från att länge ha rört sig på specialområden som t ex sambeskattningen. Sedan denna fråga lösts genom att särbeskattning av makar i princip infördes 1970 har man under 70-talet gått till val på slogans av typen "vi behöver ett totalt nytt skattesystem". I själva verket har man inte menat vad man sagt utan i första hand velat fånga in det missnöje som alltid råder med ett högt skattetryck — särskilt om man bortser från anledningen. När kraven på ett nytt skattesystem ibland konkretiseras visar det sig att man egentligen avser marginalskatteproblemet och frågan om inflationsskyddade skatteskalor — frågor som är viktiga men för en tekniker framstår som detaljer i skattesystemet. Att det knappast finns någon politisk vilja att skapa ett nytt skattesystem i den mening som avses i denna uppsats framgår av resultatet av de nyligen avslutade stora utredningarna på området. Den stort upplagda 1972 års skatteutredning, som hade mandat att ompröva hela skattesystemet, avslutade sitt arbete med att halvhjärtat rekommendera fortsatt utredning av utgiftsskatten samt att föreslå ändringar i några detaljfrågor. Samtidigt lämnade företagsskatteberedningen sitt betänkande. Det innehöll visserligen en del ganska långtgående ändringsförslag men står helt på den gamla systematikens grund.

### **Generalklausul**

1928 års lagstiftare ägnade sig knappast åt det problem som idag ligger i stöpsleven, nämligen frågan om en allmän paragraf mot skatteundandragande. I väsentliga frågor litade de dock på allmänna tolkningsregler i sitt principiella uppbyggnadsarbete av KL. Viktigast härvidlag är väl definitionen av vad som är skattepliktig inkomst. Striden stod mellan om man skulle definiera inkomstbegreppet i KL eller nöja sig med en exemplifiering i 19 § KL. Som bekant valdes klokt nog det senare alternativet.

Av den redogörelse för vissa ändringar i KL som lämnats i det föregående framgår att vissa ansetts i viss mån falla utanför KLs grundläggande principer. Det är betecknande att många reformer motiveras av önskemål att bekämpa skatteundandragande. Man kan därför spekulera över hur bedömningen blivit och KL sett ut i dag om vi redan från början haft en allmän paragraf.

I själva verket kom också — som förut antytts — det första förslaget

i ämnet strax efter det vårt skattesystem sjösatts, nämligen från 1928 års bolagsskatteberedning (SOU 1931:40). Ungefär samtidigt behandlades denna fråga av 1933 års bevillningsutskott i ett berömt betänkande, Be U 1933:40. Det behövdes således inte dagens skattetryck för att frågan skulle vara aktuell.

Den fortsatta utvecklingen torde vara bekant efter årets debatt i dagspressen. 1953 års skatteflyktskommitté avvisade en paragraf av detta generella slag (SOU 1963:52) men förordade bestämmelser mot skatteundandragande på begränsade avsnitt. Senare har nya förslag tagits fram och bearbetats. Just nu remissbehandlas en version som blivit så begränsad i sitt tillämpningsområde att man kan befara att vi får ett nytt fall liknande 1933 års ersättningsskatt innan förslaget har antagits av riksdagen. Alltså en klausul som är så omgiven av säkerhetsbestämmelser att den inte går att tillämpa i praktiken. I så fall måste övervägas om det inte är bättre att avstå från lagstiftningen.

### **Prognos**

Som torde framgå av det föregående menar författaren till dessa rader att vårt skattesystem, om man därmed avser de materiella reglerna, är betydligt bättre än sitt rykte. KL får faktiskt anses vara ganska pigg för sin ålder. Det största hotet är utan tvekan att systemet överansträngs genom de höga skattesatserna. Detta gäller inte bara statsskatten som diskussionen hittills oftast avser utan även kommunalskatten. Utdebiteringar på 30 kr och däröver måste anses vara mer än systemet tål. Den proportionella skatten tar därigenom så stort utrymme av vad som rimligen är tillgängligt att den progressiva statsskatten blir snedvriden. Redan nu är kommunalskatten den största posten i inkomsttagarens totala skatt ända upp i inkomstlägen över och omkring 100 000 kr. Det kan därför ifrågasättas om man kan fortsätta att höja utdebiteringarna — vilket aviserats — utan att ägna större uppmärksamhet åt följderna för skattesystemet. Från RSVs sida har i all blygsamhet väckts tanken att man skulle ta sig en funderare på denna sak i samband med att statsmakterna prövar företagsskatteberedningens förslag att slopa den kommunala beskattningen av juridiska personer (SOU 1977:87). RSVs förslag har tagits illa upp på vissa håll som framgått av pressen. Och visst är det svårt att se var lösningen finns att hämta. Närmast till hands ligger givetvis att slå ihop de statliga och kommunala inkomstskatterna till en och fördela den andel som kan anses tillkomma kommunerna mellan dem efter någon måttstock. Förebilder bör ju finnas efter alla system för kommunal skatteutjämning som använts genom åren.

Mot det skisserade systemet finns redan en principiell invändning, nämligen att det strider mot principen om en kommunal sk repartitionsskatt.

Inte desto mindre bör man försöka tackla problemet med de höga kommunala utdebiteringarna förutsättningslöst om man fortsättningsvis avser att satsa på inkomstskatter. Av de alternativ till inkomstskatter som framförts i debatten — egentligen endast två nämligen utgiftsskatt och någon form av produktionsskatt — förefaller endast det senare vara tänkbart för framtiden. Att den skulle helt kunna ersätta inkomstskatten är dock osannolikt.