

Nr 319.

Av herr **Hillgård**, om ändring eller förtydligande av bestämmelserna om B-skatt.

Under åren 1920—1926 uttogs av inländska aktiebolag och solidariska bankbolag en speciell inkomstskatt, den s. k. B-skatten. Denna, vilken till det yttre konstruerades såsom ett supplement till den vanliga inkomst- och förmögenhets-skatten, under förenämnda period benämnd A-skatten, var som bekant avsedd att träda i stället för den skatt, som av delägare i bolag erlades för utdelning från desamma. Enligt den år 1919 införda bestämmelsen i 1910 års numera upphävida förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt 19 § 2 mom. skulle B-skatten utgå med viss procent av ett grundbelopp, vilket utgjorde två kronor för varje fullt hundratal av den del av vederbörande bolags nästföregående år till A-skatt taxerade inkomst, som icke i vanlig ordning utdelades till delägarna, dock efter avdrag för de kronoutsylder, som belöpte på sistnämnda inkomst. (För försäkringsbolag skulle ske visst ytterligare avdrag.)

Samtidigt med införandet av beskattningen såsom sådan gavs också bestämmelser om restitution av erlagd B-skatt under vissa förhållanden. Dessa bestämmelser återfinnas i 19 § 3 mom. ovannämnda förordning och innefattade, att i den mån enligt 2 mom. beskattade tillgångar i vanlig ordning utdelades bolaget skulle äga rätt åtnjuta restitution i en mot B-skattens påläggande i huvudsak svarande utsträckning.

Emellertid upphörde B-skatten som ovan antytts att utgå med år 1926. Man hade då kommit så långt i arbetet med den form för beskattning av bolags besparade vinstmedel, vilken sedan under benämningen utskiftningskatt antogs av 1927 års riksdag (förordning den 27 juni 1927), att B-skatten ansågs kunna försvinna ur skattesystemet. Dess relativt korta livstid och den omständigheten att den avlöstes av en skatt med helt annan konstruktion och annat verkningssätt visar, att B-skatten hade en provisorisk karaktär. Man torde ock numera vara tämligen på det klara med, att B-beskattningen icke utgjorde någon lycklig form för ordnandet av dubbelbeskattningen å bolagsvinster; framför allt har detta blivit uppenbart genom de utomordentliga svårigheter, som uppstått i avseende å tillämpningen av bestämmelserna om restitution av B-skatt.

Till en början, d. v. s. under själva B-skattens livstid, voro dessa svårigheter icke så framträdande som sedan blev fallet. Dock förutsågs redan vid B-skattens tillkomst år 1919, att tolkningen av den föreslagna restitutionsbestämmelsen icke vore klar för varje fall. Fråga måste emellanåt uppstå, huruvida till den utdelning, varå kravet å restitution grundade sig, använts B-beskattade medel eller icke. De sakkunniga, vilka utarbetat 1919 års förslag om B-skatt och restitution av sådan, ansågo skyldighet icke kunna åläggas bolagen att för varje sär-

skilt fall visa, hurusom B-beskattade medel använts till den utdelning, på grund varav restitution begärdes. Skillnaden mellan B-beskattade och icke B-beskattade tillgångar torde i bolagens böcker icke kunna upprätthållas. Det torde icke heller vara möjligt att uppställa principen, att restitution icke skulle äga rum, så länge vederbörande bolag i sin hand ägde besparade, icke B-beskattade vinstmedel — d. v. s. sådana som intjänats under tiden före B-skattens införande — vilkas utbetalning till delägarna kunde ifrågakomma, och att sålunda icke B-beskattade tillgångar skulle anses i första hand hava använts till utbetalningen. Under sådana förhållanden stode icke någon annan utväg åter än att uppställa *en presumtion, enligt vilken utbetalningen i första hand skett med användande av B-beskattade medel.*

Innebörden av den sålunda uppställda presumtionen har, såvitt angår ansökningar om restitution under B-skattens livstid, klarlagts genom vissa av regeringsrätten givna avgöranden. Sålunda lär ha fastslagits, att utdelningen principiellt anses tagen av B-beskattade medel, oavsett om detta framgår av beslutet om utdelningen eller om dylika medel enligt räkenskaperna inestått, men att därvid undantages ett belopp, motsvarande den till A-skatt taxerade inkomsten, minskad med därå belöpande utskylder (bevillning och A-skatt). — Förstnämnda princip, vilken är viktig att här ihågkomma, visar, att regeringsrätten funnit den enda framkomliga vägen ligga i en långt gående liberalitet gentemot bolagen. Än tydligare blir detta, om man pekar på ett av de givna avgörandena, vilket innefattade följande: Enligt räkenskaperna för ett bolag inestodo icke några medel, som kunnat avsättas under tid, då B-beskattning pågått. I stället förefanns en dispositionsfond av äldre datum, och om denna tidigare disponerats till andra ändamål, såsom till betalning av skatter i stället för den härför avsatta skattereserven, skulle medel alltjämt inestått, vilka varit föremål för B-beskattning och nu kunde räknas använda till utdelning. Begärd restitution medgavs på denna grund.

I och med det att B-skatten upphävts framtråda svårigheterna vid restitution av B-skatt med förökad skärpa. Med avseende å tiden efter år 1926 gävos i förordning den 14 maj 1926 föreskrifter av följande lydelse: "Restitution äger rum, i den mån genom B-skatt beskattade tillgångar i vanlig ordning utdelas till delägarna, och utgår restitutionen med viss procent av ett grundbelopp, vilket utgör två kronor för varje fullt hundratal kronor av de till delägarna utdelade tillgångar. Vid restitutionen tillämpas å grundbeloppet det procenttal, som jämlikt 20 § 1 mom. i förordningen om inkomst- och förmögenhetsskatt bestämts att gälla för det år, under vilket utdelning, som föranlett restitution, ägt rum. Sammanlagda beloppet av restituerade medel må icke uppgå till högre belopp än vad bolaget sammanlagt erlagt i B-skatt. För utdelning, som skett efter utgången av det räkenskapsår, som gått till ända närmast före den 1 mars 1925, får restitution ej heller ske för sammanlagt högre belopp än det, som motsvarar skillnaden mellan bolagets behållna tillgångar enligt balansräkningen för nämnda räkenskapsår samt summan av bolagets aktie- eller lottkapital och reservfond

enligt samma balansräkning. Restitution sker i den ordning, som är stadgad i fråga om restitution av kronoutskylder.”

I dessa bestämmelser, som reglera bolagens rätt till restitution för en överskådlig framtid, finner man vissa begränsningar beträffande samma rätt. Den ena återfanns redan under B-skattens livstid och innefattar, att högre belopp av B-skatt icke får återgå än som sammanlagt erlagts av vederbörande bolag. Den andra begränsningen motiveras däremot av B-skattens upphävande och innefattar en, låt vara schablonmässigt uppgjord, norm för vad som vid utgången av B-skattens verkningstid skall anses vara belagt med dylik skatt. Bolagets behållna tillgångar utöver aktiekapital och reservfond (dess ”egna” fonder enligt utskiftningsskatteförelösningsordningens terminologi) vid utgången av det sista räkenskapsår, vars inkomst var föremål för taxering till B-skatt, anses således B-beskattade och detta oavsett, huruvida de verkligen intjänats under B-skatteperioden eller tidigare. Syftet var härvid uppenbarligen allenast att förhindra restitution av B-skatt för medel, vilka intjänats *efter* utgången av nämnda räkenskapsår. — De två nu omförmälda begränsningarna i restitutionsrätten lära i praktiken hava betecknats såsom Spärr 1 och Spärr 2 resp. samt skola jämväl här i fortsättningen upptagas under dessa beteckningar.

För det ändamål, vilket avses med förevarande framställning, är det ytterligt viktigt att rätt fatta betydelsen av Spärr 2. I själva verket innefattar denna den enda inskränkningen i rätten till restitution av B-skatt, sådan denna rätt enligt vad ovan anförts utformats för tiden före B-skattens avskaffande. Dep:chefens uttalande i prop. nr 193 vid 1926 års riksdag motsäger ej detta. Efter att hava konstaterat, hurusom bolagen efter B-skattens upphävande komme att innehava såväl B-beskattade som icke B-beskattade medel, uttalar han — i likhet med 1924 års bevillningsutskott — önskvärdenheten av allmän-giltiga regler till förekommande av restitution vid utdelning av medel, som intjänats efter B-skattens upphävande, men konstaterar samtidigt omöjligheten av dylika reglers uppställande. Väl anför dep:chefen i fortsättningen, att det med hänsyn härtill torde vara nödvändigt att låta vederbörande myndigheter lösa spörsmålet från fall till fall, och antyder sålunda möjligheten av en begränsning inom ramen av Spärr 1 och 2. Med hänsyn till den vägledning myndigheterna erhållit genom regeringsrättens ovan omförmälda avgöranden (vilka givits under åren 1929 och därefter) synes det dock under-tecknad som om grundvalen för en dylik ytterligare begränsning vore undanröjd. Regeringsrätten gav där i valet mellan B-beskattade och icke B-beskattade tillgångar, de senare intjänade före skattens införande, företrädet åt den för bolagen gynnsammaste tolkningen. Det kunde då förväntas, att i motsvarande situation, där skillnaden allenast låg i att de icke B-beskattade medlen intjänats efter B-skattens upphävande, samma för de skattskyldiga bolagen gynnsamma princip skulle följas.

Efter denna förutsättning har också restitution av B-skatt i det stora flertalet fall ägt rum för tiden efter år 1926. De i första hand beslutande myndig-

heterna, alltså länsstyrelserna, hava — med nedan nämnt undantag — icke funnit anledning ingå i prövning av, huruvida bolagen efter B-skatteperiodens utgång verkställt fonderingar, som kunnat tänkas använda till de utdelningar, å vilka restitution begärts. Jämväl inför Regeringsrätten hava förts ett antal fall, avseende utdelningar efter år 1926, där sådan prövning icke ägt rum och vilka avgjorts allenast med hänsyn till de i Spärr 1 och 2 innefattade begränsningarna. (Se bl. a. utslag den 12 dec. 1933, Regeringsrättens årsbok s. å. ref. 62.)

Emellertid hava den 6 november 1934 i Regeringsrätten meddelats två utslag av motsatt innebörd. Dessa innefatta godkännande av en utav länsstyrelsen i Malmöhus län uppställd princip, enligt vilken *till utdelning, som ägt rum efter år 1926, skall anses i första hand hava använts medel, vilka avsatts efter B-skattens upphävande*. Så vitt man kan döma av den avfattning, Regeringsrättens utslag erhållit, skulle därvid anses, att till utdelning visst år — i den mån utdelningen icke täckts av senaste årets vinst, beräknad enligt taxeringen till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt efter avdrag för därå belöpande kronoutskylder — tagits i anspråk i första hand vad som fonderats närmast föregående år, därefter vad som fonderats året dessförinnan och så vidare. Resultatet blev i de angivna fallen, att begärd restitution av B-skatt icke kunde medgivas.

Till följd av dessa beslut synes situationen vara följande. Ett antal bolag hava under en följd av år erhållit restitution av B-skatt utan annan inskränkning i nu förevarande avseende än som betingats av Spärr 1 och 2. Ett mindre antal bolag, nämligen i Malmöhus län hemmahörande, hava fått sin rätt kringskuren i nyss angiven utsträckning. I den mån regeringsrättens nya princip vinner tillämpning hos övriga länsstyrelser — och så torde väl få förutsättas bliva fallet beträffande samtliga dessa — komma visserligen alla bolag i fortsättningen att behandlas lika, men detta kan icke upphäva den ojämnhet i avseende på restitutionens totala resultat, som blir en följd av att den liberalare tolkningen av 1926 års bestämmelser genom laga kraft-ägande beslut tillämpats i det stora flertalet fall.

Det är icke undertecknads avsikt att åberopa den nu påpekade ojämnheten såsom ett helt avgörande skäl för bifall till den framställning, som i det följande skall göras och som går ut på ändring eller förtydligande av restitutionsbestämmelserna i sådan riktning, att grundvalen för Regeringsrättens senast omfördälda princip undanröjes. Det finnes andra och än mera talande skäl för en sådan ändring, såsom väl ock till en del torde hava framgått av den tidigare framställningen.

Huvudskälet torde kunna uttryckas på följande sätt. I och med det att utskiftningsskatten tillkommit, vilken framskjuter bolagens skatteplikt för fonderade medel till den tidpunkt, då dessa i extra ordinär ordning utbetalas till delägarna, har *B-skattens karaktär av ett provisorium, av ett s. a. s. tillfälligt förskott till staten*, definitivt fastslagits. Utskiftningsskatten är så konstruerad,

att den tager hänsyn till alla de B-skatterestitutioner vederbörande bolag erhållit, i det att underlaget för utskiftningsskatten ökas med det belopp, varå restitution av B-skatt erhållits. För det allmänna är det därvid en ren vinst, sett på lång sikt, att högsta möjliga underlag för utskiftningsskatt erhålles och att förty största möjliga restitution av B-skatt medgives. Utskiftningsskatten utgår nämligen efter 5 procent gentemot de 3 $\frac{3}{4}$ procent, som utgjorde effektivt maximum för B-skatten. Ur denna synpunkt måste man säga sig, att den för bolagen gynnsamma presumtion i avseende å restitution av B-skatt, varom ovan talats och som gällde för skattens livstid i första hand, erhållit en ytterligare motivering för så vitt angår restitutioner på grund av utdelningar under tiden efter skattens upphävande. Måhända hade ordalagen i 1926 års förordning givit ett tydligare uttryck åt bolagens rätt för den händelse bestämmelserna om utskiftningsskatt tillkommit samtidigt.

Under sådana förhållanden blir den naturliga frågan: Varför skola andra hinder läggas i vägen för bolagens restitutionsrätt än de, vilka författningen bestämt pekar på? Och vidare: Varför skola bolag, vilka icke mäktat verkställa fonderingar under åren efter 1926 och kanske ej heller utdelat något under en följd av år, vid sedan skedd utdelning bliva gynnsammare behandlade än företag, som gjort både det ena och det andra?

Här torde icke vara platsen att söka närmare utreda de skäl, på vilka Regeringsrätten kan hava grundat sina — för övrigt ej enhälliga — beslut av den 6 november 1934. Dock må den av landskamreraren i Malmöhus län förda argumenteringen för de av honom hos Regeringsrätten framställda besvärssyrkandena i sina viktigaste punkter beröras och bemötas, då ju antagas får, att det väsentligen är just denna argumentering, som skulle kunna anföras emot ett bifall till undertecknads här gjorda framställning.

Sålunda har framhållits, att bolagen genom att variera utdelningarnas storlek eller genom att verkställa utdelningar med visst eller vissa års mellanrum skulle kunna bereda sig möjlighet till restitution av B-skatt, vilken vid jämn årlig utdelning av årsvinsten icke skulle kunna ernås. — Härå må genmälas: Detta är icke annat än ett helt legalt förfarande. Man torde icke kunna anse, att bolagen begå någon oriktig handling genom att bevaka sina materiellt välgrundade fordringsintressen hos statsverket. Hänvisas må till 1928 års bolagskatteberednings betänkande (sid. 351), varest det på tal om B-skatterestitutionernas avveckling efter viss övergångstid uttryckligen förutsättes, att bolagen skola träffa vederbörliga anstalter för att komma i åtnjutande av den rätt till restitution av erlagd B-skatt, vartill de eljest kunna vara berättigade.

Vidare har anförts, att i förordningen den 26 juni 1933 om ersättningsskatt stadgats, att i fråga om restitution av sådan skatt senare intjänad vinst skall anses utdelad före tidigare intjänad vinst. Om en annan princip med avseende å utdelningar för tiden efter 1926 tillämpades vid restitution av B-skatt, skulle således av bolagen intjänade vinster för samma utdelning anses tagna i anspråk i motsatt ordning vid bedömande av de olika restitutions-

frågorna. — Härå genmäles: Bestämmelserna om ersättningsskatt gälla allenast en viss begränsad kategori av bolag, nämligen s. k. familjebolag, vilkas verksamhet består i förvaltning. Ersättningsskatten har på intet sätt trätt i stället för B-skatten. Den har tillkommit i syfte att förhindra ett ohemult utnyttjande av bolagsbildningar för vinnande av skattebesparingar. (Se bevillningsutskottets betänkande nr 64 vid 1933 års riksdag, sid. 13 och 14.) Utdelning, som verkställes för att undgå (och återfå) ersättningsskatt, och utdelning i vanlig ordning, som berättigar till restitution av B-skatt, kunna således icke jämföras. Än vidare bör en teknisk anordning, som föreskrivits för ett visst slags restitution och icke kan påvisas inverka till förfång för det skattskyldiga företagens materiella rätt, icke få anses tillämplig vid annan restitution, där resultatet blir en klar rättsförlust.

Man har påstått, att det betraktelsesätt, enligt vilket senare intjänade medel toges i anspråk för utdelning före tidigare intjänade dylika, skulle vara det "mest naturliga". Undertecknad kan ej finna detta. Bortsett från att det senast förflutna årets vinst alltid normalt måste anses i första hand tagen i anspråk för ett visst års utdelning, torde någon som helst "rangordning" mellan fonderade medel i övrigt icke kunna fastställas allt efter den tid, då fonderingen ägt rum. Ur bolagens synpunkt är givetvis det enda naturliga, att utdelningen sker med de medel, vilka det för bolaget är fördelaktigast att taga i anspråk, bl. a. med hänsyn just till den restitution av B-skatt, som kan påkallas. Ägde bolagen fri dispositionsrätt sålunda, att ett uttryckligt beslut av bolagsstämma om vilka medel, som skulle anses använda till viss utdelning, lände till efterrättelse i avseende å rätten till restitution av B-skatt, så skulle helt visst alltid beslutas, att till utdelningen använts B-beskattade medel, i den mån sådana förefunnes. Då en sådan frihet icke kunnat inrymmas åt bolagen, är det desto mera angeläget att restitutionsbestämmelserna erhålla en avfattning, som i alla förekommande fall åt bolagen giver den rätt, varå de inom de av Spärr 1 och 2 utstakade gränserna i övrigt kunna göra anspråk.

På sålunda anförda grunder hemställes om ändring eller förtydligande i bestämmelserna om restitution av B-skatt enligt förordningen den 14 maj 1926 i sådan riktning, att inländska aktiebolag och solidariska bankbolag, de där innehava såväl B-beskattade som icke B-beskattade tillgångar, vilka kunna tänkas använda till utdelning i vanlig ordning, med avseende å rätten till dylik restitution skola anses hava för utdelningen i första hand tagit i anspråk tillgångar av förstnämnda slag inom de av samma bestämmelser i övrigt uppställda gränserna.

Stockholm den 21 januari 1935.

Karl Hillgård.