

Nr 240.

Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till förordning angående ändring i förordningen den 27 juni 1927 (nr 321) om skatt vid utskiftning av aktiebolags och solidariska bankbolags tillgångar, m. m.; given Stockholms slott den 31 mars 1950.

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 angående ändring i förordningen den 27 juni 1927 (nr 321) om skatt vid utskiftning av aktiebolags och solidariska bankbolags tillgångar;

2) lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370);

3) förordning angående ändrad lydelse av 2 § och 4 § 1 mom. förordningen den 26 juli 1947 (nr 576) om statlig inkomstskatt; samt

4) förordning angående ändrad lydelse av 11 och 15 §§ förordningen den 2 maj 1947 (nr 174) om investeringsfonder.

Under Hans Maj:ts

Min allernådigste Konungs och Herres frånvaro:

GUSTAF ADOLF.

Per Edvin Sköld.

Propositionens huvudsakliga innehåll.

I propositionen föreslås en höjning av utskiftningsskatteprocenten från 30 till 40 procent.

Vidare föreslås bestämmelser avsedda att förhindra att vinstmedel skattefritt överförs från ett aktiebolag till dess delägare genom inlösning av fondaktier (gratisaktier).

Då aktiebolags vinstmedel kunna skattefritt tillföras bolagets delägare genom att bolaget förvärvar egna aktier, föreslås vissa bestämmelser till förhindrande härav.

För underlättande av fusion mellan moderbolag och helägt dotterbolag föreslås vissa lättnader i den utskiftningsbeskattning, som skulle förledas av fusionen. De förordade bestämmelserna innebära, att befrielse från utskiftningsskatt skall omedelbart medgivas i de fall, där moderbolaget ägt aktierna i dotterbolaget alltsedan den 1 januari 1940 eller — då koncernförhållandet uppstått senare — alltsedan dotterbolaget började bedriva verksamhet. I övriga fall föreslås ett dispensförfarande enligt vilket uppskov med skattens erläggande skall kunna på så sätt medgivas att moderbolaget får övertaga dotterbolagets utskiftningsskatteskuld. Förutsättningarna för meddelande av dispens föreslås skola vara *att* fusionen utgör ett led i strävanden att uppnå större organisatorisk ändamålsenlighet, *att* erläggandet av utskiftningsskatten med hänsyn till dennas storlek utgör ett väsentligt hinder för fusionens genomförande, *samt att* fusionen icke kan antagas vara ett led i åtgöranden, syftande till att uppnå opåkallade skattelättnader.

Dispensförfarandet föreslås skola handhavas av riksskattenämnden, där-est en sådan nämnd inrättas, och i annat fall av en särskild för ändamålet inrättad nämnd.

De förordade lättnaderna i utskiftningsbeskattningen vid fusion ha för-änlett förslag om vissa ändringar i inkomstskattelagstiftningen.

De i propositionen föreslagna bestämmelserna avses skola i huvudsak träda i kraft, då författningsändringarna utkomma från trycket i Svensk författningssamling. Höjningen av utskiftningsskatten och de nya reglerna om utskiftningsskatt vid inlösen av fondaktier skola dock icke tillämpas i de fall, där beslut om nedsättning av aktiekapital eller om aktiebolags trädande i likvidation anmälts för registrering före den 1 januari 1950. Bestämmelserna angående nyssnämnda dispensförfarande föreslås — i avvaktan på att ställning tages till frågan om inrättandet av en riksskattenämnd — skola träda i kraft först å dag, som Kungl. Maj:t bestämmer.

Förslag

till

förordning angående ändring i förordningen den 27 juni 1927 (nr 321) om skatt vid utskiftning av aktiebolags och solidariska bankbolags tillgångar.

Härigenom förordnas *dels* att rubriken till förordningen den 27 juni 1927 om skatt vid utskiftning av aktiebolags och solidariska bankbolags tillgångar skall lyda som nedan sägs, *dels ock* att 1—6 samt 8 och 9 §§ nämnda förordning ävensom anvisningarna till densamma skola erhålla följande ändrade lydelse.

Nuvarande lydelse:

Kungl. Maj:ts förordning om skatt vid utskiftning av aktiebolags och solidariska bankbolags tillgångar.

1 §.

Svenskt aktiebolag eller svenskt solidariskt bankbolag, som i samband med nedsättning av aktie- eller lottkapital eller vid bolagets upplösning utskiftar tillgångar, skall, på sätt i denna förordning stadgas, till staten erlägga skatt (utskiftningsskatt) å därvid utskiftat belopp, i den mån detta icke är att anse såsom återbäring av tillskjutet belopp.

Å sålunda bestämt beskattningsbart belopp skall utskiftningsskatt utgå med *tolv* kronor¹ för varje fullt hundratal kronor därav.

Föreslagen lydelse:

Kungl. Maj:ts förordning om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar.

1 §.

1 mom. Svenskt aktiebolag, som utskiftar tillgångar, skall, på sätt i denna förordning stadgas, till staten erlägga skatt (utskiftningsskatt) å därvid utskiftat belopp, i den mån detta icke är att anse såsom återbäring av tillskjutet belopp.

Å sålunda bestämt beskattningsbart belopp skall utskiftningsskatt utgå med *fjrtio* kronor för varje fullt hundratal kronor därav.

2 mom. Utskiftningsskatt skall icke erläggas, då aktiebolag genom fusion enligt 174 § 1 mom. lagen den 14 september 1944 om aktiebolag upplöses och uppgår i annat bolag, under förutsättning att moderbolaget alltsedan den 1 januari 1940 eller, om koncernförhållandet uppstått senare, alltsedan den dag, då dotterbolaget började bedriva verksamhet av något slag, vid varje tillfälle ägt aktier motsvarande mer än nio tiondelar av aktiekapitalet.

¹ Jfr förordningen den 21 juni 1940 (nr 545).

Nuvarande lydelse:

Föreslagen lydelse:

Uppgår aktiebolag, i annat fall än i föregående stycke sägs, i annat bolag genom fusion enligt 174 § 1 mom. lagen om aktiebolag, må myndighet, som Konungen bestämmer, under nedan angivna förutsättningar medgiva att utskiftningskatteskulden övertages av moderbolaget efter vad i 3 § 4 mom. stadgas. Dyligt medgivande må lämnas under följande förutsättningar, nämligen att med fusionen åsyftas att vinna en mera ändamålsenlig organisation, att erläggandet av utskiftningskatten med hänsyn till dennas storlek kan anses utgöra ett väsentligt hinder för fusionen samt att fusionen icke kan antagas vara ett led i åtgöranden, syftande till att er hålla obehörig förmån i beskattningsavseende för ettdera bolaget eller för någon, med vilken ettdera bolaget är i intressegemenskap.

Vad i detta moment är stadgat skall icke äga tillämpning, då moder- eller dotterbolaget driver penningrörelse eller yrkesmässig handel med fastigheter.

2 §.

Med utskiftat belopp förstås vad bolaget utgiver i penningar eller annat till delägare i förhållande till hans andel eller efter annan i bolagsordningen bestämd grund och som icke enligt förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt är att hänföra till utdelning från bolaget; dock skall i utskiftat belopp jämväl inräknas det belopp, bolaget har att i utskiftningskatt utgöra.

2 §.

Med utskiftat belopp förstås vad bolaget i samband med nedsättning av aktiekapital eller vid bolagets upplösning utgiver i penningar eller annat till delägare i förhållande till hans andel eller efter annan i bolagsordningen bestämd grund, i den mån vad sålunda utgivits icke enligt förordningen om statlig inkomstskatt är att hänföra till utdelning från bolaget. Om bolag mot vederlag förvärvat egen aktie annorledes än i samband med nedsättning av aktiekapitalet eller vid inrop å auktion av för bolagets fordran utmätt aktie eller om dotterbolag annorledes än vid inrop, som nyss sägs, mot vederlag för-

Nuvarande lydelse:

Föreslagen lydelse:

värvat aktie i moderbolaget, skall sådant vederlag, i den mån det icke hänföres till utdelning, likaledes anses såsom utskiftat belopp.

I utskiftat belopp skall inräknas jämväl det belopp bolaget har att i utskiftningskatt utgöra.

3 §.

3 §.

1 mom. Med tillskjutet belopp förstås bolags ingångsvärde, beräknat på sätt i 2 mom. här nedan sägs, med tillägg av vad som efter den tidpunkt, till vilken ingångsvärdet hänförs sig, av delägare tillskjutits i penningar eller annat men med avdrag av vad som efter nämnda tidpunkt dels utskiftats till delägare, i den mån detta, enligt vad i 4 § a) och b) här nedan sägs, är att anse såsom återbäring av tillskjutet belopp, dels ock utdelats till delägare och för vilket restitution av inkomst- och förmögenhetsskatt (B-skatt) ägt rum.

1 mom. Med tillskjutet belopp förstås bolags ingångsvärde, beräknat på sätt i 2 mom. här nedan sägs, med tillägg av vad som efter den tidpunkt, till vilken ingångsvärdet hänförs sig, av delägare tillskjutits i penningar eller annat men med avdrag av vad som efter nämnda tidpunkt dels utskiftats till delägare, i den mån detta, enligt vad i 4 § a) och b) här nedan sägs, är att anse såsom återbäring av tillskjutet belopp, dels ock utdelats till delägare och för vilket restitution av inkomst- och förmögenhetsskatt (B-skatt) ägt rum. Vid beräkning av tillskjutet belopp i fall, som i 3 och 4 mom. avses, skall iakttagas jämväl vad i nämnda moment är stadgat.

2 mom. Bolags ingångsvärde — — — ny räkning.

3 mom. Har aktiebolag nedsatt aktiekapital medelst indragning av egen aktie, som bolaget eller ett dess dotterbolag förvärvat mot vederlag, och har indragningen ägt rum under räkenskapsår, som gått till ända efter den 28 februari 1925, eller innehar bolaget vid sin upplösning egen mot vederlag förvärvad aktie, skall vid den i 1 mom. angivna beräkningen av tillskjutet belopp avdrag göras jämväl för belopp motsvarande detta vederlag, såvitt detsamma icke hänförs till utdelning eller jämlikt bestämmelserna i 2 § utgjort utskiftat belopp.

Nuvarande lydelse:

1

4 §.

Med återbäring av tillskjutet belopp förstås:

a) vad som i samband med inlösen av aktier enligt i fastställd bolagsordning gällande grunder *eller vid huvudlottägares utträde ur solidariskt bankbolag* utskiftas, i den mån det sålunda utskiftade beloppet icke överstiger i bolaget befintligt tillskjutet belopp;

b) vad som i samband med nedsättning av aktiekapital *i annan ordning än i a)* sägs utskiftas, i den mån bolagets egna fonder därigenom nedbringas under tillskjutet belopp; och

c) vad som — — — tillskjutet belopp.

5 §.

Nedsättning av aktiekapital *eller utträde av huvudlottägare*, som avses i denna förordning, anses hava skett, när de utskiftade medlen blivit för delägarna tillgängliga för lyftning.

När aktiebolag *eller solidariskt bankbolag* skall anses upplöst, därom är i allmän lag stadgat.

6 §.

Taxering till utskiftnings-skatt skall äga rum året efter det, då nedsätt-

Föreslagen lydelse:

4 mom. Har enligt vad i 1 § 2 mom. andra stycket stadgats medgivande lämnats till att utskiftnings-skulden må av moderbolaget övertagas, skall sistnämnda bolags tillskjutna belopp minskas med det belopp, som motsvarar skillnaden mellan dotterbolagets till utskiftnings-skatt beskattningsbara belopp och den skatt, som vid fusionen skulle hava erlagts därest medgivande som nyss sagts icke lämnats.

4 §.

Med återbäring av tillskjutet belopp förstås:

a) vad som i samband med inlösen av aktier enligt i fastställd bolagsordning gällande grunder utskiftas, i den mån det sålunda utskiftade beloppet icke överstiger *vare sig vad till bolaget för dessa aktier inbetalats eller vad som utgör* i bolaget befintligt tillskjutet belopp;

b) vad som *eljest utskiftas* i samband med nedsättning av aktiekapital *eller vid sådant förvärv av aktie som i 2 § sägs*, i den mån bolagets egna fonder därigenom nedbringas under tillskjutet belopp; och

5 §.

Nedsättning av aktiekapital, som avses i denna förordning, anses hava skett, när de utskiftade medlen blivit för delägarna tillgängliga för lyftning.

När aktiebolag skall anses upplöst, därom är i allmän lag stadgat.

6 §.

Taxering till utskiftnings-skatt skall äga rum året efter det då nedsättning

Nuvarande lydelse:

ning av aktiekapital, *huvudlottägar-
res utträde* eller upplösning skett.

Har beslut — — — — — — — — — — anses upplöst.

8 §.

Taxering till utskiftningskatt skall ske i den kommun, där bolaget skall taxeras till statlig *inkomst- och förmögenhetsskatt*.

9 §.

Uppgift till — — — därifrån utskiftats.

Deklaration för — — — anmaningen angives.

Deklaration för taxering till utskiftningskatt i andra fall än i andra stycket sagts skall inom den tid och i den ordning, som för bolags deklARATION för statlig *inkomst- och förmögenhetsskatt* finnes stadgad, utan anmaning avlämnas under det år, då taxeringen skall äga rum.

I övrigt skola de uti gällande taxeringsförordning rörande taxering till statlig *inkomst- och förmögenhetsskatt* givna bestämmelser i tillämpliga delar lända till efterrättelse även med avseende å taxering till utskiftningskatt.

Anvisningar.

Såsom tillskjutet belopp räknas i allmänhet tillskott av delägarna, vare sig det tillförts aktie-(*tott-*)kapitalet eller ej. Belopp, som inbetalts å aktie, för vilken aktierätt förverkats, ävensom tillskott enligt 92 och 209 §§

Föreslagen lydelse:

av aktiekapital, *förvärv av aktie som i 2 § avses* eller upplösning skett.

8 §.

Taxering till utskiftningskatt skall ske i den kommun, där bolaget skall taxeras till statlig *inkomstskatt*.

9 §.

Deklaration för taxering till utskiftningskatt i andra fall än i andra stycket sagts skall inom den tid och i den ordning, som för bolags deklARATION för statlig *inkomstskatt* finnes stadgad, utan anmaning avlämnas under det år, då taxeringen skall äga rum.

Har vid fusion medgivits, att utskiftningskatteskulden må av moderbolaget övertagas, skall deklARATION avgivas av dotterbolaget inom den tid och i den ordning, som i föregående stycke sagts, för beräkning av det belopp varmed moderbolagets tillskjutna belopp skall minskas.

I övrigt skola de uti gällande taxeringsförordning rörande taxering till statlig *inkomstskatt* givna bestämmelser i tillämpliga delar lända till efterrättelse även med avseende å taxering till utskiftningskatt.

Anvisningar.

Såsom tillskjutet belopp räknas i allmänhet tillskott av delägarna, vare sig det tillförts aktiekapitalet eller ej. Belopp, som inbetalts å aktie, för vilken aktierätt förverkats, ävensom tillskott enligt 92 och 209 §§ i lagen den

Nuvarande lydelse:

i lagen den 22 juni 1911 om bankrörelse räknas ej såsom tillskjutet belopp.

Med bolags — — — — — må avdragas.

Vid beräkning — — — — — för inkomst.

Har delägare — — — — — verkliga värde.

Utskiftas tillgångar i samband med nedsättning av aktiekapital i annan ordning än i 49 § aktiebolagslagen sägs, måste en värdering göras av bolagets tillgångar vid tiden för utskiftningen. Till grund för detta värdes beräkning bör läggas den av bolaget senast före utskiftningen uppräntade balansräkningen. Vid bestämmandet av vilka å balansräkningen upptagna tillgångar skola medräknas i värdet, skola givetvis samma grunder gälla som i fråga om beräkning av storleken utav bolags ingångsvärde.

Därest aktiebolag eller solidariskt bankbolag till delägare utskiftar annat än penningar, skall värdet av det sålunda utskiftade upptagas till belopp, som motsvarar saluvärdet vid tiden för utskiftningen.

Vid tillämpning — — — blivit realiserade.

Föreslagen lydelse:

22 juni 1911 om bankrörelse räknas ej såsom tillskjutet belopp.

Utskiftas tillgångar i fall som i 4 § b) sägs, måste en värdering göras av bolagets tillgångar vid tiden för utskiftningen. Till grund för detta värdes beräkning bör läggas den av bolaget senast före utskiftningen uppräntade balansräkningen. Vid bestämmandet av vilka å balansräkningen upptagna tillgångar skola medräknas i värdet, skola givetvis samma grunder gälla, som i fråga om beräkning av storleken av bolags ingångsvärde.

Därest aktiebolag till delägare utskiftar annat än penningar, skall värdet av det sålunda utskiftade upptagas till belopp, som motsvarar saluvärdet vid tiden för utskiftningen.

Har vid fusion medgivits, att utskiftningsskatteskulden må övertagas av moderbolaget, skall dotterbolagets till utskiftningsskatt beskattningsbara belopp utgöra skillnaden mellan, å ena sidan, summan av dotterbolagets aktiekapital, reservfond och skuldregleringsfond och, å andra sidan, dotterbolagets tillskjutna belopp. Aktiekapital, reservfond och skuldregleringsfond skola vid denna beräkning upptagas till de belopp, vilka angivits i den fastställda balansräkningen för det räkenskapsår, som gått till ända närmast före fusionstillfället.

Nuvarande lydelse:

Föreslagen lydelse:

Där vid tillämpning av bestämmelsen i 3 § 4 mom. det belopp, varmed moderbolagets tillskjutna belopp skall minskas, är större än sistnämnda belopp, skall skillnadsbeloppet läggas till moderbolagets egna fonder, då fråga är om nedsättning av aktiekapitalet eller om förvärv av aktie som i 2 § avses, och till det utskiftade beloppet, då fråga är om upplösning av moderbolaget.

Skall utskiftningskatt erläggas vid fusion enligt 174 § 1 mom. lagen om aktiebolag mellan sådana bolag, som i 1 § 2 mom. avses, skall dotterbolagets till utskiftningskatt beskattningsbara belopp beräknas enligt de värden å tillgångar och skulder, som upptagits i balansräkning avseende bolagets ställning vid fusionstillfället.

Denna förordning skall, såvitt här nedan icke annorledes sägs, träda i kraft dagen efter den, då förordningen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling. Därvid skall dock iakttagas, att de nya bestämmelserna i 1 § 1 mom. andra stycket och 4 § icke skola äga tillämpning, då beslut om nedsättning av aktiekapital eller om aktiebolags trädande i likvidation eller bolagsstämmas beslut om tillåtelse till fusionsavtal anmälts för registrering före den 1 januari 1950. Vidare skall iakttagas, att bestämmelserna i 2 § i dess ändrade lydelse, i vad bestämmelserna avse förvärv av egen aktie, icke skola tillämpas då förvärvet skett före den 1 januari 1950.

Bestämmelserna i 1 § 2 mom. andra stycket ävensom de därmed sammanhängande bestämmelserna i 3 § 1 och 4 mom., 9 § fjärde stycket samt åttonde och nionde styckena av anvisningarna skola träda i kraft den dag Konungen förordnar.

Har bolag åsatts taxering med stöd av bestämmelsen i 6 § andra stycket, skall — utan avseende å vad som finnes stadgat i övergångsbestämmelserna till förordningarna den 17 juni 1938, nr 373, och den 21 juni 1940, nr 545, samt i första stycket av dessa övergångsbestämmelser — vid taxering till utskiftningskatt, som efter förenämnda taxering kan komma att åsättas bolaget, utskiftningskatt utgå efter vad i 1 § 1 mom. andra stycket denna förordning sägs.

Förslag till

lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370).

Härigenom förordnas, *dels* att till 28 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 skola fogas två nya moment, betecknade 3 mom. respektive 4 mom., av nedan angiven lydelse, *dels* att 29 § 1 mom. samt punkt 4 av anvisningarna till 22 § och punkt 3 av anvisningarna till 29 § samma lag skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives, *dels ock* att till anvisningarna till 35 § kommunalskattelagen¹ skall fogas en ny anvisningspunkt, betecknad punkt 5, av den lydelse nedan angives.

Nuvarande lydelse:

28 §.

Föreslagen lydelse:

28 §.

3 mom. Har bolag (dotterbolag), som icke driver penningrörelse eller yrkesmässig handel med fastigheter, genom fusion enligt 174 § 1 mom. lagen den 14 september 1944 om aktiebolag uppgått i annat sådant bolag (moderbolag) och har moderbolaget genom fusionen övertagit fordringar i rörelse, skall såsom intäkt i moderbolagets rörelse räknas belopp, varmed dessa fordringar i moderbolagets räkenskaper vid fusionstillfället upptagits över de hos dotterbolaget i beskattningsavseende gällande värdena vid samma tillfälle.

4 mom. Därest moderbolag genom sådan fusion, som i 3 mom. avses, övertagit betalningsansvaret för framtida kostnader, för vilka avsättning gjorts i dotterbolagets räkenskaper med obeskattade vinstmedel, skall belopp motsvarande denna avsättning räknas såsom intäkt för moderbola-

¹ Senaste lydelse se beträffande 28 § och 29 § 1 mom. 1938:368 samt beträffande punkt 3 av anvisningarna till 29 § 1947:575.

Nuvarande lydelse:

Föreslagen lydelse:

get, därest icke utredning företes som visar dels att moderbolaget efter fusionen vidkänts eller kommer att få vidkännas dessa kostnader — varvid i sistnämnda fall en häremot svarande avsättning skall hava verkställts i moderbolagets räkenskaper — dels ock att moderbolaget icke tillgodofört sig avdrag för dessa kostnader eller denna avsättning.

29 §.

1 mom. Från bruttointäkten — — — bland annat:

hyra för — — — i rörelsen;

kostnad för anskaffning av råämnen och varor till förädling, förbrukning eller försäljning i rörelsen; skolorande, där vad sålunda förädlats eller eljest kommit till användning utgjorts av produkter eller råämnen från fastighet, som av den skattskyldige ägts eller brukats, eller från annan av honom idkad rörelse, som är att anse som särskild förvärvskälla, värdet av samma produkter eller råämnen upptagas till det belopp, varmed de redovisas såsom intäkt av fastigheten eller av den särskilda förvärvskällan;

avlöningar, pensioner, — — — i rörelsen;

kostnad för — — — och dylikt;

värdeminskning genom — — — av tillgången;

29 §.

1 mom. Från bruttointäkten — — — bland annat:

hyra för — — — i rörelsen;

kostnad för anskaffning av råämnen och varor till förädling, förbrukning eller försäljning i rörelsen; skolorande — där vad sålunda förädlats eller eljest kommit till användning utgjorts av produkter eller råämnen från fastighet, som av den skattskyldige ägts eller brukats, eller från annan av honom idkad rörelse, som är att anse som särskild förvärvskälla — värdet av samma produkter eller råämnen upptagas till det belopp, varmed de redovisas såsom intäkt av fastigheten eller av den särskilda förvärvskällan, samt — där moderbolag övertagit dessa råämnen eller varor från dotterbolag vid sådan fusion, som i 28 § 3 mom. avses — värdet av samma råämnen eller varor upptagas till belopp, motsvarande det hos dotterbolaget i beskattningsavseende gällande värdet å dessa tillgångar vid fusionstillfället;

avlöningar, pensioner, — — — i rörelsen;

kostnad för — — — och dylikt;

värdeminskning genom — — — av tillgången;

Nuvarande lydelse:

värde­minskning å — — — lik­nande rättighet;
värde­minskning genom — — — är underkastad;
värde­minskning å — — — deras tillgodogörande;
ränta å — — — för rörelsen;
kostnad för — — — jämförlig verksamhet;
speciella för — — — det allmänna;
förlust, som — — — till kapital­förlust.

Anvisningar

till 22 §.

4. Har skog — — — gällande in­gångsvärde.

Med skogs — — — sålunda mins­kats.

Med ingående — — — av ingångs­värdet.

Vare sig — — — ursprungliga in­gångsvärdet.

Är det — — — samma tid.

Om avdrag — — — av skogen.

Exempel å — — — ingående vir­kesförråd:

A. försäljer — — — erlagda köpe­skillingen.

Det för — — — 10 200 kronor.

Exempel å — — — i ingångsvär­de:

B. försäljer — — — 10 000 kro­nor.

Ingångsvärdet har — — — det ur­sprungliga.

Föreslagen lydelse:

värde­minskning å — — — liknan­de rättighet;
värde­minskning genom — — — är underkastad;
värde­minskning å — — — deras tillgodogörande;
ränta å — — — för rörelsen;
kostnad för — — — jämförlig verksamhet;
speciella för — — — det allmänna;
förlust, som — — — till kapital­förlust.

Anvisningar

till 22 §.

4. Har skog — — — gällande in­gångsvärde.

Med skogs — — — sålunda mins­kats.

Med ingående — — — av ingångs­värdet.

Vare sig — — — ursprungliga in­gångsvärdet.

Är det — — — samma tid.

Om avdrag — — — av skogen.

Om moderbolag genom sådan fu­sion, som i 28 § 3 mom. avses, över­tager skog från dotterbolag, skall det för dotterbolaget vid fusionstillfället gällande ingångsvärdet och ingående virkesförrådet anses som ingångsvär­de och ingående virkesförråd för mo­derbolaget.

Exempel å — — — ingående vir­kesförråd:

A. försäljer — — — erlagda köpe­skillingen.

Det för — — — 10 200 kronor.

Exempel å — — — i ingångsvär­de:

B. försäljer — — — 10 000 kro­nor.

Ingångsvärdet har — — — det ur­sprungliga.

Nuvarande lydelse:

till 29 §.

3. a. Kostnaden för — — — dess anskaffande.

b. Genom värdeminskingsavdrag — — — finnes lämpligt.

Värdeminskingsavdrag må, — — — är behörigt.

Vid bestämmande — — — blir utsliten.

Såsom tillgångs anskaffningsvärde skall anses, då tillgången förvärvats genom köp eller byte eller därmed jämförligt fång, den verkliga kostnaden för dess anskaffande och, då tillgången annorledes övergått till rörelsen, dess allmänna saluvärde vid tiden för övergången. Dock skall iakttagas följande. Har tillgång i samband med förvärv av den rörelse, vari den nyttjas, erhållits annorledes än genom köp eller byte eller därmed jämförligt fång, skall, där ej särskilda omständigheter till annat föranleda, såsom anskaffningsvärde för tillgången anses det belopp som kvarstår i beskattningsavseende oavskrivet för överlåtaren, försåvitt ej vid förvärv av rörelsen på grund av arv eller testamente stämpelpikt beräknats efter lägre belopp, i vilket fall det belopp efter vilket stämpelpikt sålunda beräknats skall anses såsom anskaffningsvärde. Skulle det i något fall befinnas, att den skattskyldige eller någon, som står honom nära, vidtagit åtgärd för att den skattskyldige skall kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som synes rimligt, och kan det antagas att detta skett för att åt någon av dem bereda obehörig förmån i beskattningsavseende, skall anskaffningsvärdet i skäligen mån jämkas.

Föreslagen lydelse:

till 29 §.

3. a. Kostnaden för — — — dess anskaffande.

b. Genom värdeminskingsavdrag — — — finnes lämpligt.

Värdeminskingsavdrag må, — — — är behörigt.

Vid bestämmande — — — blir utsliten.

Såsom tillgångs anskaffningsvärde skall anses, då tillgången förvärvats genom köp eller byte eller därmed jämförligt fång, den verkliga kostnaden för dess anskaffande och, då tillgången annorledes övergått till rörelsen, dess allmänna saluvärde vid tiden för övergången. Dock skall iakttagas följande. Har tillgång i samband med förvärv av den rörelse, vari den nyttjas, erhållits annorledes än genom köp eller byte eller därmed jämförligt fång, skall, där ej särskilda omständigheter till annat föranleda, såsom anskaffningsvärde för tillgången anses det belopp som kvarstår i beskattningsavseende oavskrivet för överlåtaren, försåvitt ej vid förvärv av rörelsen på grund av arv eller testamente stämpelpikt beräknats efter lägre belopp, i vilket fall det belopp efter vilket stämpelpikt sålunda beräknats skall anses såsom anskaffningsvärde. Skulle det i något fall befinnas, att den skattskyldige eller någon, som står honom nära, vidtagit åtgärd för att den skattskyldige skall kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som synes rimligt, och kan det antagas att detta skett för att åt någon av dem bereda obehörig förmån i beskattningsavseende, skall anskaffningsvärdet i skäligen mån jäm-

Nuvarande lydelse:

c. Värdeminskningsavdrag med — — — särskilda bestämmelser.

Jämkning av — — — i räkenskaperna.

Har skattskyldigs — — — följande år.

Ådagalägger skattskyldig, — — — bokförda värdet.

Har ett — — — återstående beloppet.

d. Då tillgång, — — — till 28 §.
till 35 §.

Föreslagen lydelse:

kas. Såsom anskaffningsvärde för tillgång, som moderbolag övertager från dotterbolag vid sådan fusion, som i 28 § 3 mom. avses, skall anses det belopp, som vid fusionstillfället kvarstår i beskattningsavseende oavskrivet hos dotterbolaget.

c. Värdeminskningsavdrag med — — — särskilda bestämmelser.

Jämkning av — — — i räkenskaperna.

Har skattskyldigs — — — följande år.

Ådagalägger skattskyldig, — — — bokförda värdet.

Har ett — — — återstående beloppet.

d. Då tillgång, — — — till 28 §.
till 35 §.

5. Skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust skall i intet fall anses uppkomma, då aktiebolag övertager tillgångar genom fusion, som i 28 § 3 mom. avses. Har moderbolag avyttrat egendom, som bolaget genom sådan fusion övertagit från dotterbolag, skall vid bedömandet av frågan om skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust uppkommit så anses, som om moder- och dotterbolag utgjort en skattskyldig.

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

Förslag

till

förordning angående ändrad lydelse av 2 § och 4 § 1 mom. förordningen den 26 juli 1947 (nr 576) om statlig inkomstskatt.

Härigenom förordnas, att 2 § och 4 § 1 mom. förordningen den 26 juli 1947 om statlig inkomstskatt¹ skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives.

Nuvarande lydelse:

2 §.

Om vad — — — beräknade netto-intäkten.

4 §.

1 mom. Från sammanlagda — — — kommunal samfällighet.

Skattskyldig, som — — — kommunalskattelagen sägs.

Föreslagen lydelse:

2 §.

Om vad — — — beräknade netto-intäkten.

Har sådan fusion mellan moder- och dotterbolag ägt rum, som i 28 § 3 mom. kommunalskattelagen avses, skall restituerad, avkortad eller avskriven skatt, som enligt vad ovan sagts skulle hava utgjort skattepliktig intäkt för dotterbolaget, utgöra skattepliktig intäkt för moderbolaget.

4 §.

1 mom. Från sammanlagda — — — kommunal samfällighet.

Skattskyldig, som — — — kommunalskattelagen sägs.

Har sådan fusion mellan moder- och dotterbolag ägt rum, som i 28 § 3 mom. kommunalskattelagen avses, är moderbolaget berättigat till avdrag för sådan dotterbolagets skatt, vilken enligt första stycket skulle hava varit avdragsgill för dotterbolaget.

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

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

Förslag

till

förordning angående ändrad lydelse av 11 och 15 §§ förordningen den 2 maj 1947 (nr 174) om investeringsfonder.

Härigenom förordnas, att 11 och 15 §§ förordningen den 2 maj 1947 om investeringsfonder skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan anges.

Nuvarande lydelse:

11 §.

Hava till — — — två procent.

Har skattskyldig — — — angivna grunder.

Föreslagen lydelse:

11 §.

Hava till — — — två procent.

Har skattskyldig — — — angivna grunder.

Har aktiebolag genom fusion uppgått i annat aktiebolag, skall investeringsfond hos det förra bolaget, därest den icke enligt fjärde stycket övertagits av det senare bolaget, återföras till beskattning för det beskattningsår, varunder rättens tillstånd till fusionen registrerats. Till beloppet skall därvid läggas ränta efter två procent om året enligt i 10 § angivna grunder.

Vid sådan fusion, som i 28 § 3 mom. kommunalskattelagen avses, må moderbolaget i beskattningsavseende övertaga investeringsfond, därest förutsättning därför enligt 1 § andra stycket föreligger. Därvid skall så anses som om fonden avsatts hos moderbolaget under det beskattningsår, då avsättningen skett hos dotterbolaget.

Kungl. Maj:t — — — fem år.

Det åligger — — — stycket sägs.

15 §.

Skattskyldig, som gjort avsättning till investeringsfond enligt denna förordning, är pliktig att vid självdeklara-

Kungl. Maj:t — — — fem år.

Det åligger — — — stycket sägs.

15 §.

Skattskyldig, som gjort avsättning till investeringsfond enligt denna förordning eller som jämlikt 11 § fjärde

Nuvarande lydelse:

ration för det beskattningsår, då avsättningen ägt rum, ävensom för varje påföljande beskattningsår, intill dess de avsatta medlen avförts ur fonden, foga uppgift enligt formulär, som fastställles av Kungl. Maj:t, rörande avsättning av medel till fonden samt fondens användning och avveckling. Vid allmän självdeklaration skall sådan uppgift fogas i tre exemplar.

Skattskyldig, som avsatt medel till investeringsfond, är skyldig att på anfordran till arbetsmarknadskommisionen lämna de uppgifter i fråga om fonden, som kommissionen anser erforderliga ur arbetsmarknadssynpunkt.

Föreslagen lydelse:

stycket övertagit sådan fond, är pliktig att vid självdeklaration för det beskattningsår, då avsättningen *eller övertagandet* ägt rum, ävensom för varje påföljande beskattningsår, intill dess de avsatta *eller övertagna* medlen avförts ur fonden, foga uppgift enligt formulär, som fastställles av Kungl. Maj:t, rörande avsättning av medel till fonden samt fondens användning och avveckling. Vid allmän självdeklaration skall sådan uppgift fogas i tre exemplar.

Skattskyldig, som avsatt medel till investeringsfond *eller jämlikt 11 § fjärde stycket övertagit sådan fond*, är skyldig att på anfordran till arbetsmarknadskommisionen lämna de uppgifter i fråga om fonden, som kommissionen anser erforderliga ur arbetsmarknadssynpunkt.

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

Utdrag av protokollet över finansärenden, hållet inför Hans Kungl. Höghet Kronprinsen-Regenten i statsrådet å Stockholms slott den 31 mars 1950.

Närvarande:

Statsministern ERLANDER, statsråden SKÖLD, QUENSEL, DANIELSON, VOUGT, ZETTERBERG, NILSSON, STRÄNG, ERICSSON, MOSSBERG, WEIJNE, ANDERSSON, LINGMAN.

Chefen för finansdepartementet, statsrådet Sköld, anmäler fråga om *ändring i bestämmelserna angående skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar, m. m.* samt anför därvid följande.

I. Inledning.

När ett företag bedrivs i aktiebolagets form, utgör den skatt, som aktieägarna ha att erlægga för utdelning från bolaget, den ur systematisk synpunkt primära skatten, genom vilken hänsyn tages till aktieägarnas skatteförmåga. Den inkomstskatt, som uttages hos aktiebolagen, avser i första hand att åstadkomma merbeskattning av inkomster förvärvade genom bolagen. Den omständigheten, att de vid ett bolags upplösning till aktieägarna utskiftade medlen icke bli till någon del beskattade såsom utdelning, betecknar alltså i och för sig en lucka i systemet. Denna lucka är avsedd att utfyllas genom bestämmelserna om utskiftningskatt. Enligt förordningen den 27 juni 1927, nr 321, skall nämligen utskiftningskatt erläggas till staten av svenskt aktiebolag, som i samband med bolagets upplösning utskiftar tillgångar. Skatten träffar därvid det utskiftade beloppet i den mån detta icke är att anse som återbäring av belopp, som tillskjutits av aktieägarna. Då utskiftning av tillgångar kan äga rum jämväl i samband med nedsättning av aktiekapitalet, har skyldighet att erlægga utskiftningskatt föreskrivits jämväl för sådant fall.

Utskiftningskatten är alltså en skatt på besparade vinstmedel, vilka ej i vanlig ordning utdelas och därför icke bliva föremål för inkomstbeskattning hos aktieägarna. Skattens karaktär framstår särskilt tydligt, om man jämför med förhållandet i fråga om ekonomiska föreningar. Beträffande dessa förefinnes nämligen icke någon sådan lucka som beträffande aktiebolagen, då enligt 38 § 1 mom. kommunalskattelagen såsom utdelning från svensk ekonomisk förening skall anses vad som vid föreningens upplösning utskiftas till medlem utöver inbetald insats. Utskiftningskatten är således icke i egentlig mening en skatt å aktiebolagen. Dess utformning bör

därför bestämmas med hänsyn till de regler, som gälla för beskattning av aktieägarna.

Utskiftningsskatt uttages för närvarande med 30 procent av det till sådan skatt beskattningsbara beloppet. Denna skattesats fastställdes vid 1940 års riksdag. Då inkomstskattesatserna gjordes till föremål för översyn i samband med 1947 års skattereform prövades icke frågan huruvida utskiftningsskatteprocenten kunde anses riktigt avvägd med hänsyn till de då beslutade ändringarna i den statliga beskattningen.

Genom ett av regeringsrätten den 10 juni 1948 avgjort mål, vilket tilldragit sig betydande intresse inom berörda kretsar, fastslogs att nu gällande bestämmelser i utskiftningsskatteförordningen icke medförde skatteplikt i det fall att ett aktiebolag först utgäve fondaktier (gratisaktier) och där- efter inlöste dessa. Vinstmedel till betydande belopp kunna således genom ett dylikt förfaringsätt överföras till aktieägarna utan att vinstmedlen beskattas i samband med överföringen. Detta förhållande har gjort frågan om en revision av utskiftningsskattelagstiftningen aktuell.

Här må vidare erinras om att medan äldre aktiebolagslagstiftning icke upptog några regler angående fusion av aktiebolag ha i lagen den 14 september 1944 (nr 705) om aktiebolag meddelats bestämmelser till underlätande av sammanslagning av bolag. I några av de yttranden, som på sin tid avgåvos över det av lagberedningen den 28 februari 1941 avlämnade förslaget till ny lag om aktiebolag, framhölls önskvärdheten av att bestämmelserna i utskiftningsskatteförordningen gjordes till föremål för översyn; det kunde annars befaras att de fusionsbefrämjande föreskrifterna i den nya aktiebolagslagen gjordes genom skattelagstiftningen praktiskt otillämpliga. I en till Kungl. Maj:t ställd skrivelse av den 25 juni 1948 har *Sveriges industriförbund* anfört liknande synpunkter och hemställt att det hinder för fusion mellan moderbolag och helägt dotterbolag, som den nuvarande utskiftningsskatten utgjorde, måtte undanröjas.

Med stöd av Kungl. Maj:ts bemyndigande den 30 december 1948 tillkallade dåvarande chefen för finansdepartementet särskilda sakkunniga — nämligen nedre justitierevisionens ordförande, revisionssekreteraren C. M. E. Wijnbladh, tillika ordförande, föredraganden i regeringsrätten, taxeringsintendenten J. Fröberg och jur. dr B. af Klercker — med uppdrag att verkställa en allmän översyn av bestämmelserna om utskiftningsskatt. Nyssnämnda framställning från industriförbundet överlämnades till de sakkunniga för att tagas i övervägande vid fullgörandet av det åt dem lämnade uppdraget.

De sakkunniga, vilka antagit benämningen *1949 års utskiftningsskattesakkunniga*, ha den 30 november 1949 avgivit betänkande med förslag till förordning om ändring i vissa delar av förordningen om skatt vid utskiftning av aktiebolags och solidariska bankbolags tillgångar m. m. Ett vid betänkandet fogat förslag till författningsändringar torde få såsom *Bihang* fogas vid statsrådsprotokollet för denna dag.

Över betänkandet ha, efter remiss, *yttranden* avgivits av kammarrätten, bank- och fondinspektionen (med överlämnande av yttrande från Svenska bankföreningen), kommerskollegium (med överlämnande av yttranden från Sveriges industriförbund, handelskamrarna i Stockholm, Göteborg och Gävle, Skånes handelskammare samt Östergötlands och Södermanlands handelskammare ävensom Sveriges redareförening), försäkringsinspektionen, överståthållarämbetet (med biläggande av ett av förste taxeringsintendenten S. Holdo avgivet yttrande), länsstyrelserna i samtliga län, mellankommunala prövningsnämnden och Sveriges advokatsamfund.

II. Utskiftningsskatteprocenten.

Gällande bestämmelser m. m.

Aktiebolag, som i samband med nedsättning av aktiekapitalet eller vid bolagets upplösning utskiftar tillgångar, skall till staten erlägga utskiftningsskatt å därvid utskiftat belopp, i den mån detta icke är att anse som återbäring av tillskjutet belopp. Det till utskiftningsskatt beskattningsbara beloppet utgöres alltså av skillnaden mellan utskiftat belopp och vad som därav är att anse som återbäring av tillskjutet belopp. Skatten utgår för närvarande med trettio kronor för varje fullt hundratal kronor av det beskattningsbara beloppet.

Utskiftningsskatt uttogs ursprungligen med fem procent av det beskattningsbara beloppet. Nämda procentsats förordades i den proposition (nr 134) till 1927 års riksdag, genom vilken förslag framlades om införande av en särskild utskiftningsskatt. Vid propositionen fanns fogat ett betänkande i ämnet av särskilda sakkunniga, vilka tillkallats att inom finansdepartementet biträda vid fortsatt utredning av frågan om beskattning av bolags besparade vinstmedel. I detta betänkande uttalades bl. a. att skatteprocenten vid utskiftningsskatten borde vara lika med den skatteprocent, som i genomsnitt skulle ha erlagts av delägarna, därest de besparade vinstmedlen under bolagets bestånd i vanlig tid och ordning utdelats. I betänkandet framhölls vidare, att då det icke läte sig bedömas efter vilken procentsats inkomst- och förmögenhetsskatten framdeles komme att utgå, vore det uppenbarligen omöjligt att med denna utgångspunkt föreslå en bestämd skattesats för utskiftningsskatten. Det syntes sannolikt, att något mera än fem procent skulle vara en lämpligen avvägd skattesats. Sistnämnda procentsats förordades emellertid under beaktande av önskemålet att icke lägga hinder i vägen för ur det allmännas synpunkt gagneliga bolagsfusioner.

Enligt beslut vid 1938 års riksdag bestämdes utskiftningsskatten till tolv kronor för varje fullt hundratal kronor av det beskattningsbara beloppet. I proposition nr 258 till nämnda års riksdag, vari berörda höjning av utskiftningsskatten förordades, hänvisade departementschefen till vad 1936 års skattekommitté i avgivet betänkande härutinnan anført. I detta betänkande hade framhållits att den dåmera genomförda höjningen av inkomst- och för-

mögenhetsskatten utgjorde ett skäl för höjning av utskiftningskatten. Därvid erinrades vidare om att denna skatt skulle utgöra kompensation för såväl stats- som kommunalskatten å utdelningar, varför en lägre skattesats än 12 procent knappast kunde ifrågakomma. En skattesats av denna storleksordning syntes också vara erforderlig för att förekomma att större inkomsttagare tillfälligt utnyttjade aktiebolagsformen för att hemtaga mer eller mindre tillfälliga större inkomster i fall då de skulle kunna finna det med sin fördel bättre förenligt att betala den skatt, som belöpte å aktiebolaget såsom sådant, jämte utskiftningskatten, än att erlægga den personliga skatt, varom fråga skulle varit om bolaget ej bildats.

Vid 1940 års riksdag höjdes utskiftningskatten att tills vidare utgå med trettio kronor för varje fullt hundratal kronor av det beskattningsbara beloppet. Denna höjning förordades i proposition nr 273 till sistnämnda års riksdag. I propositionen redogjordes för en inom finansdepartementet upprättad promemoria, vari påpekats att den år 1938 företagna höjningen av utskiftningskatten redan från början varit otillräcklig. Sedan dess hade den direkta beskattningen, särskilt den statliga, undergått en betydande skärpning, som finge antagas bliva i huvudsak bestående under de närmaste åren. En höjning av utskiftningskatten framstode därför såsom ofrånkomlig, så mycket mera som en tendens till ökning av de utskiftade beloppen kommit till synes. Med hänsyn till skattebelastningen å fysiska personer syntes skattesatsen för utskiftningskatten icke böra sättas lägre än till 30 procent.

De sakkunniga.

Sedan de sakkunniga erinrat om att vederbörande departementschef redan i nyssnämnda proposition till 1927 års riksdag framhållit att utskiftningskattens statsfinansiella betydelse finge anses ligga icke i den avkastning den själv lämnade utan i det förhållandet att den kunde antagas motverka minskning i skatten på aktieutdelning, lämnas följande statistiska uppgifter angående den debiterade utskiftningskatten under åren 1929—1948 i tusental kronor:

1929.....	60	1936.....	359	1943.....	1 229
1930.....	153	1937.....	332	1944.....	336
1931.....	120	1938.....	4 580	1945.....	1 139
1932.....	211	1939.....	353	1946.....	6 024
1933.....	303	1940.....	696	1947.....	2 850
1934.....	110	1941.....	755	1948.....	1 775
1935.....	201	1942.....	1 231		

De sakkunniga anföra därefter följande:

Principiellt skall utskiftningskatten motsvara summan av de ytterligare skattebelopp aktieägarna skulle haft att erlægga därest det utskiftade beloppet i stället hade utdelats och beskattats hos aktieägarna såsom utdelning. Hänsyn synes dock böra tagas till att det utskiftade beloppet utgör en ackumulerad utdelningsinkomst för aktieägarna och att den sammanlagda

skattehöjningen hos dessa på grund av den progressiva skatteskalen för fysiska personer i regel skulle ha blivit lägre, om de utskiftade vinstmedlen successivt utdelats under den tidsperiod, under vilken de uppstått hos bolaget, än om hela beloppet beskattades såsom inkomst det år utskiftningen ägde rum. — — —

Det synes de sakkunniga ovedersägligt, att en för alla aktiebolag gemensam utskiftningsskatteprocent skall allenast i undantagsfall befinnas tillgodose dessa synpunkter. En gemensam skatteprocent måste utom i undantagsfallen bliva antingen för hög eller för låg.

Om man med utskiftningsskatten vill åstadkomma, att utskiftning av medel icke i något fall skall medföra lindring i dubbelbeskattningen, måste utskiftningsskatteprocenten sättas mycket hög. 1936 års skattekommitté framhöll — såsom i det föregående återgivits — bl. a. att skatteprocenten borde vara så avvägd, att den kan förebygga, att större inkomsttagare tillfälligt utnyttja aktiebolagsformen för hemtagande av mer eller mindre tillfälliga större inkomster i fall då de skulle finna det med sin fördel bättre förenligt att betala den skatt, som belöper å aktiebolaget såsom sådant, jämte utskiftningsskatten, än att erlægga den personliga skatt, varom fråga skulle varit, om bolaget ej bildats. Sedan inkomstskatten för aktiebolagen avsevärt höjts, torde visserligen möjligheten för att nå dylik skattelättnad med anlitande av aktiebolagsformen ha i många fall minskats. Det synes dock böra framhållas, att utskiftningsskatten måste sättas mycket hög, därest det icke skattemässigt skall löna sig för en person i högt inkomstläge, att — så länge förvaltningsaktiebolagen äro fritagna från skattskyldighet för utdelningar å aktier i andra svenska aktiebolag och andelar i svenska ekonomiska föreningar — placera sitt innehav av svenska aktier och andelar i ett förvaltningsaktiebolag och taga ut vinstmedlen i form av utskiftning. Förordningen om ersättningskatt har icke visat sig utgöra ett effektivt skydd mot dylika transaktioner.

Om emellertid utskiftningsskatteprocenten sättes mycket hög, kan som resultat härav förutses, att nedsättning av aktiekapital, där utskiftningsskatt skall utgå, samt upplösning av aktiebolag med besparade vinstmedel skulle bliva sällsynta företeelser. Och denna hindrande verkan skulle utskiftningsskatten få även i de fall, där nedsättning av aktiekapitalet eller upplösning vore förestavad av andra skäl än erhållande av skattelättnad.

De sakkunniga framhålla vidare att utskiftningsskatten icke borde sättas så hög att dess verkan bleve att förfaranden, som vore avsedda att träffas av skatten, i allmänhet utan vidare upphörde. Detta borde så mycket mindre ske som möjligheterna att förhindra aktieägare, särskilt i familjebolag, att disponera och även uttaga bolagens vinstmedel utan att dubbelbeskattning skedde icke vore synnerligen stora. Då det icke vore möjligt att avväga skatteprocenten från fall till fall, vore det nödvändigt att finna en procentsats, som å ena sidan icke förhindrade önskvärda upplösningar av aktiebolag eller nedsättning av aktiekapital men å andra sidan icke vore ägnad att uppmuntra till dylika åtgärder enbart för de skattelättnader, som därigenom kunde vinnas.

Sedan de sakkunniga framhållit att det vore tänkbart att som en sådan procentsats skulle kunna godtagas marginalskatteprocenten vid ett inkomstläge, motsvarande medeltalet av de aktieägares inkomster, vilka vore fysiska personer, erinra de sakkunniga om att aktierna i ett utskiftande bolag

helt eller delvis kunde ägas av andra bolag eller ekonomiska föreningar. Om dessa tillförts tillgångarna i fråga såsom utdelning i stället för genom utskiftning, hade någon beskattning icke ifrågakommit. Problemet med den s. k. kedjebeskattningen hade de sakkunniga visserligen ansett icke kunna lösas inom området för utskiftningsskatten. Det syntes emellertid rimligt att viss hänsyn härtill toges vid bestämmandet av utskiftningsskatteprocenten.

De sakkunniga anföra därefter följande.

Å andra sidan är det möjligt, att en utskiftningsskatteprocent, motsvarande den angivna marginalskatteprocenten, i ett stort antal fall skulle bli för låg, när nedsättning och upplösning av beskaffenhet att leda till utskiftningsskatt i regel torde förekomma hos bolag med blott ett fåtal aktieägare, vilka äro fysiska personer och vilkas inkomstläge ligger högre än genomsnittet. Det har mot detta resonemang vid de sakkunnigas överläggningar framhållits, att man i framtiden bl. a. till följd av arvs- och kvarlåtenskapsskatten har att räkna med reducerade inkomster för aktieägare i s. k. familjebolag.

Det har emellertid syntes de sakkunniga uppenbart, att ifrågavarande marginalskatteprocent, om den med någorlunda säkerhet kunde fastställas, skulle utgöra en viss ledning vid bestämmande av utskiftningsskatteprocentens storlek.

Enligt en nyligen företagen utredning (se uppsats av fil. dr Erin E. Fleetwood i *Industria*, årg. 1948, nr 11), vilken i första hand gällt vissa större hörsnoterade bolag, har hälften av de aktieägare, som äro fysiska personer, inkomster på över 20 000 kronor och äger ungefär $\frac{3}{4}$ av de på fysiska personer samlade aktierna och andra hälften inkomster under 20 000 kronor och äger ungefär $\frac{1}{4}$ av aktierna. Om det förutsattes, att samtliga aktier ägdes av fysiska personer, och att de nämnda siffrorna gällde för samtliga bolag och att fördelningen av aktierna å olika slag av aktieägare vore enahanda för varje bolag, borde sålunda $\frac{3}{4}$ av de utskiftade beloppen gå till aktieägare med inkomster överstigande 20 000 kronor. Under sådana förhållanden borde en utskiftningsskatteprocent motsvarande marginalskatten vid ett inkomstläge av 20 000 kronor icke kunna anses för hög. Marginalskatteprocenten vid en inkomst av 20 000 kronor ligger för fysiska personer för närvarande över 40 procent.

Ingen av de nu angivna förutsättningarna håller emellertid. Av den åsyftade utredningen framgår, att en avsevärd del, i vissa fall bortåt 50 procent, av utdelningarna i de undersökta bolagen gå till andra än fysiska personer. Förmodligen skulle också antalet aktieägare med inkomster understigande 20 000 kronor finnas avsevärt större, om hänsyn toges till den stora mängden av små bolag. Fördelningen av aktieägare i olika inkomstlägen är slutligen mycket varierande inom olika bolag.

Å andra sidan kan det enligt de sakkunnigas mening med fog hållas för sannolikt, såsom ock tidigare framhållits, att nedsättning och upplösning av beskaffenhet att leda till utskiftningsskatt framför allt förekommer hos bolag med blott ett fåtal aktieägare, vilka äro fysiska personer och vilkas inkomstläge ofta ligger högre än genomsnittet.

En utskiftningsskatteprocent av 40 procent skulle ur nu berörda synpunkter möjligen kunna anses godtagbar.

De sakkunniga ha verkställt en undersökning avsedd att belysa huruvida det kunde anses riktigt att nu höja utskiftningsskatten till 40 procent, om

man utginge från att den år 1940 fastställda procentsatsen (30 procent) vore med hänsyn till då rådande förhållanden lämpligt avvägd. Av utredningen framgår, att procenttalet 30 år 1940 svarade mot ett ungefärligt inkomstläge av för gift person utan barn 13 000 kronor och för ensamstående person 11 500 kronor. Dessa inkomstlägen svarade numera mot en marginalskatt av respektive 31 och 34 procent. Därest de skattskyldiga kvarblivit vid sina inkomstlägen år 1940, skulle allenast en mindre höjning av utskiftningskatten framstå som motiverad. Emellertid anse de sakkunniga det vara berättigat antaga att genomsnittsinkomsten, bl. a. på grund av penningvärdets fall, ökat sedan åren 1939—1940. Om genomsnittsinkomsten för aktieägarna år 1940 antoges vara cirka 12 000 kronor, skulle denna inkomst numera svara mot en genomsnittsinkomst av cirka 18 000 kronor för att en marginalskatt av 40 procent skulle uppnås och därmed en utskiftningskatt av samma storlek framstå som motiverad. Enligt de sakkunnigas mening syntes den antydda stegringen av genomsnittsinkomsten icke vara otänkbar.

De sakkunniga anföra därefter följande.

Vid fastställande av utskiftningskatteprocenten måste emellertid även viss hänsyn tagas till det förhållandet, att i enlighet med gällande utskiftningskatteförordnings bestämmelser i utskiftat belopp skall inräknas jämväl det belopp, bolaget har att i utskiftningskatt erlägga. Utskiftningskatten räknad i procent av det nettobelopp aktieägarna faktiskt erhålla vid utskiftningen utgör sålunda:

vid en utskiftningskatt av 30 %	.....	42·85 %
» » » » 31 %	.....	44·92 %
» » » » 32 %	.....	47·05 %
» » » » 33 %	.....	49·25 %
» » » » 34 %	.....	51·51 %
» » » » 35 %	.....	53·84 %
» » » » 36 %	.....	56·25 %
» » » » 37 %	.....	58·73 %
» » » » 38 %	.....	61·29 %
» » » » 39 %	.....	63·93 %
» » » » 40 %	.....	66·66 %

Teoretiskt är givetvis intet att erinra emot, att i det utskiftade beloppet skall inräknas jämväl det belopp bolaget har att i utskiftningskatt erlägga, eftersom bolaget erlagt denna skatt för aktieägarnas räkning.

Det har emellertid vid de sakkunnigas överläggningar framhållits, att — om utskiftningskatteprocenten höjes till exempelvis 40 procent — sådana nedsättningar av aktiekapital, där skatt på skatten skall utgå, sannolikt icke komma till stånd, enär bolagen vid bedömandet av om nedsättning skall företagas i regel sätta den skatt, som skall utgå, i relation till det nettobelopp, som utbetalas till aktieägarna.

I vad mån vid tidigare fastställanden av utskiftningskatteprocenten hänsyn tagits till skatt på skatten vid nedsättning av aktiekapital kan icke med visshet avgöras (jfr RÅ 1941 ref. 48). Det må härutinnan framhållas, att hithörande deklarationsformulär icke är avpassat för beräkning av skatt på skatten vid nedsättningar.

De sakkunniga påpeka att som ett skäl för att, med hänsyn tagen till »skatten på skatten», fastställa en relativt låg utskiftningsskatteprocent vid nedsättning av aktiekapital kunde andragas de icke ovanliga fall, då aktieägare i familjebolag ärvt aktierna och hade att erlægga en betydande arvs- och kvarlätenskapsskatt för vilken medel måste tagas ur bolaget. Uttogets dessa medel i form av höga löner eller utdelningar, bleve beloppen reducerade med betydande inkomstskatter. Om även utskiftningsskatten sattes hög i förhållande till det belopp aktieägarna erhöle, kvarstode blott möjligheten att upplåna medel från bolaget, vilket innebure att varken inkomst- eller utskiftningsskatt erlades. De sakkunniga anse emellertid att mot det sålunda åberopade skälet för en lägre utskiftningsskatt kunde invändas, att erläggandet av arvs- och kvarlätenskapsskatten kunde få ske under en tioårsperiod och att aktieägaren under denna tid borde ha möjlighet att i form av lön eller utdelning uttaga medel ur bolaget för skattens erläggande.

I avseende å spørsmålet om »skatt på skatten» anföra de sakkunniga vidare.

Om utskiftningsskatten vid nedsättning av aktiekapital beräknas lägre än som är teoretiskt riktigt, d. v. s. med skatt på skatten, innebär detta som regel att uppskov med erläggande av del av utskiftningsskatten medgives till dess bolaget upplöses. Och såsom ovan framhållits är det mycket ovist, om och när denna del kommer att erläggas. Eftersom de utskiftade medlen bokföringsmässigt kvarstå hos bolaget, kan det å andra sidan inträffa, att de vinstmedel, för vilka utskiftningsskatt erlagts vid nedsättning av aktiekapital, utdelats eller gått förlorade vid tidpunkten för bolagets upplösning, varför bolaget erlagt för hög utskiftningsskatt. Detta är en följd av utskiftningsskatteförordningens presumtion att vid nedsättning i första hand utskiftas vinstmedel. Bolaget kommer dock icke i sämre läge än om vinstmedlen tidigare utdelats, i stället för att nedsättning av aktiekapitalet skett, och en del av insatskapitalet sedan gått förlorat före bolagets upplösning.

Mot en utskiftningsskatteprocent av 40 procent med bibehållande av skatt på skatten vid nedsättning av aktiekapital synes därför intet vara att ur skälighetssynpunkt invända.

Då det med hänsyn till att en utskiftningsskatt av 40 procent kunde tänkas i vissa fall verka förhindrande på ur företagsekonomisk synpunkt berättigade nedsättningar av aktiekapitalet, ha de sakkunniga vid avvägandet av en såsom oundgänglig bedömd höjning av utskiftningsskatteprocenten övervägt, huruvida något av följande tre alternativ vore att föredraga framför en höjning av skatten till 40 procent:

1) Utskiftningsskatteprocenten bestämdes något högre än 40 procent och tillika högre än skatt på skatten vid nu gällande skatteprocent (42,85 %) eller till förslagsvis 45 procent, men vid nedsättning av aktiekapital skulle utskiftningsskatten icke inräknas i utskiftat belopp.

2) Utskiftningsskatteprocenten sattes till 40 procent men vid nedsättning av aktiekapital skulle utskiftningsskatten icke i något fall överstiga 50 procent av det nettobelopp, som utbetalades till aktieägarna.

3) Utskiftningsskatteprocenten sattes till 35 procent med bibehållande av skatt på skatten vid nedsättningar.

De sakkunniga förklara sig emellertid icke kunna avvika från den teoretiskt riktiga linjen att jämväl vid nedsättning av aktiekapital utskiftningsskatten skulle inräknas i utskiftat belopp. Och då, såsom de sakkunniga påpekat, utskiftningsskatteprocenten visserligen icke finge sättas för hög men densamma, å andra sidan, icke finge sättas så låg, att enbart skattesynpunkter kunde i alltför stor utsträckning föranleda bolagen att vidtaga åtgärder, som vore avsedda att drabbas av utskiftningsskatt, hade de sakkunniga stannat för att föreslå en höjning av utskiftningsskatten till 40 procent.

Remissyttrandena.

De sakkunnigas förslag om höjning av utskiftningsskatten till 40 procent tillstyrkes eller lämnas utan erinran av *kammarrätten, försäkringsinspektionen, överståthållarämbetet, flertalet länsstyrelser* ävensom *mellankommunala prövningsnämnden*. En *majoritet inom bank- och fondinspektionen* uttalar sig för olika skattesatser för utskiftade vinstmedel, beroende på om dessa fonderats före eller efter den 1 januari 1948, medan en *minoritet inom inspektionen* ansluter sig till de sakkunnigas förslag. *Länsstyrelsen i Östergötlands län* förordar en på visst sätt ordnad beskattning hos aktieägarna av det utskiftade beloppet eller, i andra hand, en till 45 procent höjd utskiftningsskatteprocent men med möjlighet för Kungl. Maj:t att i särskilda fall förordna om en lägre skattesats. *Länsstyrelserna i Kalmar och Blekinge län* uttala önskemål om en mer ingående utredning, innan ställning toges till frågan om höjning av utskiftningsskatten, medan *länsstyrelserna i Kristianstads och Älvsborgs län* anse att med omprövning av utskiftningsskatteprocenten borde anstå i avvaktan på den översyn av statsskatterna och deras verkningar, som anförtrotts 1949 års skatteutredning. *Länsstyrelsen i Kopparbergs län* förordar det i det föregående omnämnda av de sakkunniga såsom alternativ 2) betecknade förslaget till höjning av skatten. Mot förslaget om höjning av utskiftningsskatten ha vidare *kommerskollegium, länsstyrelserna i Södermanlands och Västerbottens län, samtliga hörda näringsorganisationer* ävensom *advokatsamfundet* uttalat sig.

Från remissyttrandena må följande här återgivias.

Kammarrätten säger sig icke vilja bestrida, att den föreslagna skattehöjningen kunde anses motiverad med hänsyn till de förändringar i fråga om den statliga beskattningen, som beslutades år 1947. Därefter anföres följande:

Beträffande utskiftningsskattens finansiella betydelse har med rätta anförts, att densamma finge anses ligga icke i den avkastning den själv lämnade — vilken ju är ganska obetydlig — utan i det förhållandet att den kan antagas motverka en minskning i avkastningen av skatten på aktieutdelning. Emellertid har utskiftningsskattens höjd en viss betydelse även för taxeringen till förmögenhetsskatt. Detta inträffar vid värdering av aktier, särskilt sådana, vilka icke noteras å inländsk eller utländsk börs. I detta fall brukar nämligen i allmänhet — ehuru i växlande grad — vid taxering till förmögenhetsskatt hänsyn tagas till aktiernas matematiska värden. Där-

vid beaktas även den utskiftningsskatt, aktiebolaget kan hava att utgöra vid bolagets upplösning. Av sådan anledning har enligt vissa rättsfall räknats med en reduktion av det matematiska värdet, utgörande en tredjedel av den beräknade utskiftningsskatten. Storleken av denna reduktion kommer alltså att bli direkt beroende på utskiftningsskattens nivå, varför en höjning av utskiftningsskatteprocenten kommer att medföra sänkt värde å dylika aktier och därmed en minskning i den statliga förmögenhetsskattens avkastning.

Länsstyrelsen i Stockholms län, som tillstyrker den föreslagna höjningen till 40 procent, framhåller emellertid, att i de fall då skattskyldig överflyttade sitt innehav av svenska aktier till ett holdingbolag torde det kunna ifrågasättas om icke 40 procent vore för lågt, enär marginalskatten redan vid en inkomst av 16 000 kronor för ensamstående och 19 000 kronor för gift utan barn överstege 40 procent. I sådana fall kvarstode fortfarande möjligheterna till skattevinst för ägaren av aktierna. Denna möjlighet syntes kunna undanröjas genom inskränkning av skattefriheten för utdelning å svenska aktier. — För en likartad uppfattning har *mellankommunla prövningsnämnden* givit uttryck.

Länsstyrelsen i Örebro län uttalar som sin mening, att den föreslagna höjningen av skattesatsen allenast torde innebära en anpassning efter det nu rådande höga skattetrycket. Samtidigt framhålles emellertid att en skattesats av föreslagen storleksordning icke borde bibehållas längre tid än vad det ekonomiska läget krävde. Medgäves viss lättnad i skattebelastningen å fysiska personer, borde övervägas om icke utskiftningsskatten jämväl borde sänkas.

Bank- och fondinspektionen anför i sitt yttrande till en början följande.

Vid bedömande av förevarande spørsmål måste man enligt inspektionens uppfattning hålla i minnet, att skattens primära syfte är att förhindra skatteflykt. Så länge man icke har tillgång till lagbestämmelser, som hindra fysiska personer i högt inkomstläge att förskaffa sig skattelindring genom att placera sin förmögenhet i aktiebolag, vars tillgångar i sinom tid utskiftas av dem, måste man därför välja en utskiftningsskattesats, som åtminstone för flertalet fall har motsvarande prohibitiva effekt. Inspektionen kan därför icke i nuvarande situation godtaga det resonemang som går ut på att man bör fixera skattesatsen till ett sådant genomsnitt för inkomstskatten hos utdelningsmottagarna, som framräknats under hänsynstagande till jämväl det faktum, att flertalet bolag åtnjuta skattefrihet för inkomst av aktieutdelningar. Om sålunda här avsedda skattesats uppenbarligen borde, för att kunna tillgodose utskiftningsskattens huvudändamål, bestämmas med utgångspunkt från marginalskatten för fysiska personer med presumtivt utskiftningssyfte, får man också besinna, att en skatteprocent, som främst tillgodoser berörda ändamål, kommer att medföra olägenheter av annan art. Hit hör det förhållandet, att en mycket hög utskiftningsskatt kan befordra ett osunt och improduktivt skattetänkande. Vad särskilt utskiftningsskatten angår kan vidare befaras, att en alltför hög sådan kommer att praktiskt taget helt omöjliggöra bolagsupplösningar. Med hänsyn tagen till dessa skäl, och med beaktande av vad de sakkunniga i frågan anført, anser inspektionen den föreslagna procentsatsen 40 lämpligt vald, såvitt angår vinstmedel som numera fonderas.

Med utgångspunkt från uppfattningen att utskiftningsskatten principiellt borde motsvara summan av de ytterligare skattebelopp aktieägarna skulle haft att erlägga, därest utdelning i stället för utskiftning ifrågakommit, uttalar majoriteten inom inspektionen den meningen, att om inkomstskattens storlek ändrades under den tid, varunder vinstmedel ackumulerats i ett aktiebolag, utskiftningsskatten rätteligen borde differentieras så att den motsvarade vad som vid tiden för vinstmedlens intjänande skulle ha uttagits i inkomstskatt, därest vinstmedlen då utdelats. Anledningen till att man hittills avstått från att differentiera utskiftningsskatten torde vara att finna i de med en sådan metod förenade praktiska svårigheterna. Om emellertid differentieringskravet — vars accepterande tedde sig mer angeläget ju högre skatterna bleve — kunde tillgodoses genom någon enkel och lättillämplig regel, borde en sådan tillskapas. Majoriteten inom inspektionen anför vidare:

Såsom utvecklas av de sakkunniga har under 1940-talet marginals-katten för inkomst skärpts för de fysiska personer, som vid införandet av procenttalet 30 för utskiftningsskatten uppnådde ett inkomstläge, vid vilket marginals-katt uttogs med motsvarande belopp. Skärpningen torde *dels* sammanhänga med den av penningvärdesförsämringen föranledda nominella inkomststegringen som ägt rum under hela 1940-talet, *dels* bero på den höjning av progressiviteten i inkomstbeskattningen, vilken trädde i kraft med ingången av 1948; marginals-kattestegringen kan sålunda sägas ha skett kontinuerligt. Av praktiska skäl måste man emellertid välja någon viss tidpunkt, då ifrågavarande marginals-katteskärpning skall anses ha ägt rum. Med hänsyn särskilt till det i direktiven för utredningen förekommande uttalandet, att de sakkunniga böra överväga, huruvida utskiftningsskatteprocenten kan anses lämpligt avvägd med hänsyn till 1947 års riksdagsbeslut angående den statliga beskattningen, anser inspektionen, att tiden för ikraftträdandet av sagda beslut — d. v. s. årsskiftet 1947—1948 — kan godtagas såsom skiljelinje för differentieringen av ifrågavarande procenttal. Inspektionen anser sålunda, att i avseende å vinstmedel, som ackumulerats före nyssnämnda tidpunkt, utskiftningsskatt ej bör utgå med högre procentsats än för närvarande, medan det enligt ovan förordade högre procenttalet bör tillämpas, såvitt angår därefter uppsamlade vinstmedel. Kravet på lättillämplighet gör det emellertid nödvändigt att ytterligare förenkla beskattningsregeln därhän, att till ackumulerade vinstmedel per den 31 december 1947 hänföras allenast de enligt bokslutet synliga reserverna vid nämnda tidpunkt; från dolda reserver bör alltså helt bortses. Skulle bokslutet avse annan tid än utgången av kalenderåret 1947, torde bokslutet för det närmast före den 1 januari 1948 tilländalupna räkenskapsåret få läggas till grund för vad som är att anse såsom synliga reserver per den 31 december 1947.

Ytterligare en supplerande regel torde erfordras, därest här förordade bestämmelser godtagas. Vid nedsättning av aktiekapital lärers sålunda — i viss analogi med de sakkunnigas förslag i samma ämne — böra gälla, att nedsättningen skall anses i första hand taga i anspråk de reserver, som må ha ackumulerats efter den 31 december 1947.

En mot den nu återgivna uppfattningen avvikande mening anföres av en *minoritet inom bank- och fondinspektionen*. Minoriteten anser de av majoriteten förordade bestämmelserna ägnade att motverka utskiftningsskattens syfte och därjämte medföra påtagliga olägenheter av skatteteknisk art. Ut-

skiftningsskattens statsfinansiella betydelse låge icke i den avkastning den själv lämnade utan i det förhållandet, att den kunde antagas motverka minskning i avkastningen av inkomstskatten för bolag samt skatten på aktieutdelning. Utskiftningsskatteprocenten borde därför principiellt vara anpassad efter den *samtidigt* gällande inkomstskatteprocenten för fysiska personer. Även i fråga om fondmedel, som hopsamlats före nämnda tidpunkt, och som önskades överförda till aktieägarna, hade dessa att välja mellan utdelning och utskiftning. Valdes den förra vägen, tillämpades den nu gällande, höjda skattesatsen för inkomstskatt och icke den lägre skattesatsen, som gällde en gång, då medlen fonderades. Följdriktigt borde då, om utskiftningensvägen anlätades, samma fondmedel bli föremål för beskattning efter den högre utskiftningsskattesats, som nu föresloges införd. Denna princip hade också följts vid de tidigare tillfällen, då utskiftningsskatteprocenten höjts.

Ur skatteteknisk synpunkt skulle de av majoriteten föreslagna reglerna medföra bl. a. den komplikationen, att man under oöverskådlig tid finge handskas med olika skattesatser för skilda delar av bolagens fondmedel. En gång accepterad skulle den bakom förslaget liggande tanken vid framtida ändringar av utskiftningsskatteprocenten nödvändiggöra ytterligare en differentiering av skattesatsen. Skulle den i allmänhet gällande skatteprocenten sänkas, fordrade konsekvensen, att en *högre* skatteprocent än den senast fastställda tillämpades för medel, som fonderats under tid, då den högre skatteprocenten gällt; en konsekvens, som aktieägarna säkerligen skulle hysa föga förståelse för. I längden bleve ett sådant system uppenbarligen alldeles för invecklat; redan tillämpningen av två olika skattesatser torde medföra betydande praktiska olägenheter, i all synnerhet om skattelättnad vid fusion skulle medgivas i de former de sakkunniga föreslagit. Härtill komme slutligen, att några tungt vägande billighetshänsyn knappast torde kunna anföras för den av majoriteten hävdade uppfattningen. I de fall, då framdeles fråga uppkomme om utskiftningsskatt, torde vanligen hoppet om skattelättnad på sin tid ha varit ett starkt bidragande motiv för medlens fondering. Det synes icke alldeles obilligt att, om till följd av utskiftningsskatteprocentens höjning, den samlade skatten bleve något högre än vad från början beräknats, aktieägarna finge bära följderna av sin felspekulation.

Även *länsstyrelsen i Östergötlands län* diskuterar i sitt remissyttrande möjligheten att tillskapa en differentierad skatteskala, nämligen ur synpunkten att en gemensam procentsats i många fall komme att leda till en alltför gynnsam och i andra fall till en alltför hård beskattning. En möjlighet syntes därvid vara att föreskriva ett förfarande, varigenom det till aktieägarna utskiftade beloppet skulle fördelas på ett visst antal år och där-
efter beskattas på sätt som skedde vid eftertaxering, varvid tidsperioden för eftertaxering eventuellt finge utsträckas att omfatta så många år, på vilka det kunde anses lämpligt att fördela det utskiftade beloppet. En annan möjlighet syntes vara att utskiftningsskatten bestämdes efter en glidande skala med hänsyn till aktieägarnas inkomster beskattningsåret före det, då ut-

skiftningen skedde. I bägge fallen måste emellertid förutsättas, att den enskilde aktieägaren åsattes taxering för det utskiftade beloppet.

Länsstyrelsen erinrar själv gentemot de antydda förfaringsätten att densamma bleve arbetskrävande, men länsstyrelsen framhåller samtidigt att fråga vore huruvida de orättvisor, som en enhetlig skatteprocent medförde vid beskattningen, kunde försvaras med en hänvisning till det merarbete för taxeringsmyndigheterna, som vid ett genomförande av något av de av länsstyrelsen framförda förslagen skulle uppkomma.

Länsstyrelsen föreslår till sist, att om en enhetlig skatteprocent skulle bibehållas, densamma borde sättas till 45 procent men med möjlighet för Kungl. Maj:t att, efter framställning, föreskriva att en lägre procentsats skulle tillämpas i sådana fall, där eljest en för hård beskattning skulle äga rum.

Länsstyrelsen i Norrbottens län — som förordar att frågan om utskiftningsskattens avskaffande och ersättande med beskattning hos aktieägarna göres till föremål för omprövning — anser att den föreslagna skattehöjningen borde godtagas men att Kungl. Maj:t skulle tilläggas rätt att i vissa fall föreskriva en lägre procentsats.

Länsstyrelsen i Södermanlands län, som förordar att den nu gällande utskiftningsskatteprocenten bibehålles, riktar invändningar mot det av de sakkunniga gjorda uttalandet att aktieägarnas genomsnittsinkomst sedan år 1940 stegrats med cirka 50 procent. Enligt länsstyrelsens mening syntes en sådan stegring icke sannolik. — Även *länsstyrelsen i Västerbottens län* uttalar sin tveksamhet inför den föreslagna skattehöjningen främst ur synpunkten att det kunde ifrågasättas huruvida det för statsverkets del vore så mycket att vinna genom höjningen, då densamma otvivelaktigt komme att medföra en minskning av antalet taxeringar till utskiftningsskatt utan att någon däremot svarande ökning av vinstutdelning till aktieägarna nödvändigtvis behövde inträffa.

Kommerskollegium — som i sitt yttrande erinrat om att principen att i utskiftat belopp jämväl skulle inräknas det belopp ett aktiebolag hade att i utskiftningsskatt erlægga fastslagits först genom utslag av regeringsrätten den 12 november 1941 — hävdar den meningen, att då utskiftningsskatteprocenten år 1940 fastställdes till 30 procent därvid icke beaktades att vid nedsättning av aktiekapital skatt uttoges på skatten. Förslaget innebure därför en oskäligen höjning av utskiftningsskattesatsen för dessa fall från 30 till 66,66 procent. Kollegium anför vidare:

Det kan enligt kollegii förmenande ifrågasättas, om i och för sig en utskiftningsskatteprocent av 40 procent kan anses motsvara ett medeltal av de skattesatser, som i varje särskilt fall skulle ha gällt, om de besparade medlen utdelats i samband med intjänandet. Kollegium vill som sin mening uttala, att även om det skulle anses skäligt att utskiftningsskatteprocenten med hänsyn till gällande genomsnittsinkomst utgjorde 40 procent, den mot nuvarande utskiftningsskatteprocent svarande faktiska procentsatsen av 42,85 procent finge anses motsvara skatten för ifrågavarande inkomstläge, varför höjning av nuvarande utskiftningsskatteprocent till 40 procent

icke kan anses erforderlig. Slutligen vill kollegium framhålla, att, då den direkta statsbeskattningen för närvarande göres till föremål för översyn, det icke synes motiverat att nu vidtaga någon ändring av skatteprocenten för utskiftningskattens del.

Industriförbundet, bankföreningen och Stockholms handelskammare, som samtliga hemställa att den nuvarande skattesatsen å 30 procent bibehålles, åberopa ett yttrande av delegerade för nämnda näringsorganisationer och för Svenska försäkringsbolags riksförbund. I detta yttrande erinras inledningsvis om att utskiftningskatten vore avsedd att träffa icke blott aktiebolagens samlade fonderade årsvinster utan den ginge vida utöver inkomstbegreppet, i det att den vore avsedd att jämväl träffa vinst, som vid bolagets upplösning och realisation av dess egendom befundes ha uppstått genom värdestegring å denna. Skatten vore sålunda att betrakta såsom ett slags värdestegringskatt å bolagets egendom, som fölle helt utom skattesystemet i övrigt och som icke hade någon motsvarighet för andra skattskyldiga. De, som finge vidkännas utskiftningskatten, vore i stor utsträckning andra än de, som dragit fördel av de vinster som beskattades. Aktieägare, som köpt sina aktier under en uppgångsperiod till högt pris, kunde få vidkännas förlust vid upplösningen, men icke desto mindre komme de att drabbas av skatt för den vinst bolaget haft många år tidigare och som icke kommit dem utan förutvarande aktieägare till godo. Utskiftningskatten verkade därför orättvist. I samma mån som skattens tyngd ökades, måste känslan av orättvisa hos dem, som därav drabbades, bli allt starkare.

Vidare framhålles att i den mån värdestegringsvinster inginge i årsvinsten och bleve föremål för utdelning beskattades dessa vinstmedel visserligen hos aktieägarna, varför objektet för utskiftningskatt principiellt i detta avseende vore detsamma som objektet för skatt å utdelning, men det verkliga förhållandet vore dock att, medan värdestegringsvinster i ytterst ringa utsträckning bleve föremål för utdelning, utgjordes objektet för utskiftningskatt i väsentlig utsträckning av sådana vinster. De sakkunniga syntes emellertid förbise denna betydelsefulla omständighet och då det gällde fastställande av skattesatsen framlade de konsekvent problemet, som om beskattningen endast skulle avse fonderade årsvinster. Särskilt under nuvarande förhållanden verkade utskiftningskatten på grund av den avsevärda penningvärdeförsämring, som ägt rum alltsedan tillkomsten av denna skatt och framför allt efter den senaste höjningen av skattesatsen, i än högre grad än tidigare såsom en värdestegringskatt på rent fiktiva värdestegringar, icke minst å tomt- och skogsmark samt byggnader. Då förordningen icke utformats så, att ifrågavarande värdestegringar undantoges från beskattning samt kedjebeskattningen, såvitt anginge utskiftningskatt, även efter genomförandet av de sakkunnigas förslag alljämt i stor utsträckning bestode, föreläge enligt delegerades mening synnerligen starka skäl för en försiktig avvägning av skattesatsen.

Delegerade erinra vidare om den av de sakkunniga framförda synpunkten att det vore önskvärt att sätta skattesatsen så hög, att det icke skatte-

mässigt lönade sig för en person i högt inkomstläge att placera sitt innehav av svenska aktier och andelar i ekonomiska föreningar i ett förvaltningsbolag och uttaga vinstmedlen i form av utskiftning. Delegerade tillägga därefter, att om den nuvarande friheten från skattskyldighet för utdelning å aktier och andelar, enligt vad de sakkunniga antytt, för tillgodoseende av nämnda syfte skulle inskränkas, bleve dock situationen i detta avseende uppenbarligen helt förändrad.

Delegerade anföra därefter, att då den primära utgångspunkten för beräkningarna vore den sammanlagda skattebelastning, som skulle ha drabbat det utskiftade beloppet, därest detta i stället tillförts aktieägarna i form av utdelning, måste hänsyn självfallet tagas till, att ett stort antal aktier ägdes av sådana svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar, vilka vore undantagna från kedjebeskattning och som sålunda icke skulle ha varit skattskyldiga, om utbetalningen skett i form av utdelning. De sakkunniga hade ock själva åberopat detta förhållande i det att de anført, att då problemet med s. k. kedjebeskattning icke kunnat lösas inom området för utskiftningsskatten, viss hänsyn härtill rimligtvis borde tagas vid bestämmande av utskiftningsskatteprocenten. Vid sina ovanberörda beräkningar syntes de emellertid icke — i varje fall icke till fullo — ha dragit konsekvenserna av detta otvivelaktigt riktiga uttalande.

Under framhållande av att den sammanlagda statliga och kommunala marginalskatten vid ett inkomstläge av 20 000 kronor och en kommunal utdebitering av 10 kronor för skattekrona i de flesta fall kunde beräknas till 42,4 procent och då man med en försiktig beräkning kunde utgå från att en tredjedel av aktiebolagens utdelningar tillföлле sådana juridiska personer, som icke vore skattskyldiga för utdelning, måste man — enligt vad delegerade fortsättningsvis anföra — för att i överensstämmelse med den angivna utgångspunkten för beräkningarna få fram den sammanlagda skattebörda, som skulle ha drabbat det utskiftade beloppet om utbetalningen i stället skett i form av utdelning, reducera procentsatsen 42,4 med en tredjedel till 28 procent.

Delegerade rikta vidare erinringar mot att de sakkunniga icke beaktat att storleken av de skattesatser, som varit gällande om vinstmedlen i vanlig ordning utdelats året efter det de av bolaget intjänats, genomgående varit lägre än de nuvarande. Delegerade framhålla att ett tillbörligt beaktande av nämnda påpekande ledde fram till att nyssnämnda procentsats av 28 procent borde reduceras till 20 procent.

Delegerade framhålla till sist, att en höjning av utskiftningsskatten till 40 procent icke heller kunde motiveras genom en jämförelse med de förhållanden, som förelåge då skatten år 1940 höjdes till 30 procent. Ända intill regeringsrättens förut omnämnda utslag år 1941 hade i praxis icke räknats med skatt på skatten vid nedsättning av aktiekapital. Lagstiftaren måste ha varit medveten om denna praxis, helst som det fastställda deklara-tionsformuläret för taxering till utskiftningsskatt vore så uppställt, att därav syntes framgå att i utskiftat belopp icke skulle inräknas vad bolaget hade att i utskiftningsskatt erlægga.

De övriga näringsorganisationer, som avgivit yttranden över de sakkunnigas förslag, avstyrka den ifrågasatta höjningen av skatten under åberopande av i allt väsentligt enahanda synpunkter, som nyss återgivits från det av industriförbundet m. fl. åberopade yttrandet.

I det av *advokatsamfundet* avgivna yttrandet framhålles att de sakkunniga visserligen haft sin uppmärksamhet fäst på de svårigheter, som kunde uppstå genom att ett i aktiebolagets form drivet företag nödgades nedsätta aktiekapitalet för att bereda aktieägarna möjlighet att erlägga arvs- och kvarlåtenskapsskatt. De sakkunniga hade därvid hänvisat till att erläggandet av dessa skatter kunde få ske under en tioårsperiod och att aktieägarna under denna tid borde ha möjlighet att i form av lön eller utdelning uttaga erforderliga medel från bolaget. Enligt samfundets erfarenhet vore det emellertid i ett stort antal fall icke möjligt att på detta sätt erlägga ifrågasvarande skatter. Den avsevärt höjda inkomst- och förmögenhetsskatten gjorde det icke möjligt att erlägga arvs- och kvarlåtenskapsskatterna genom behållen inkomst av utdelning från aktiebolag. För betalande av sådana skatter skulle i ett stort antal fall endast återstå de 20 procent av utdelningsbeloppet, som funnes disponibla på grund av skattemaximeringen till 80 procent. Samfundet ansåge sig — med hänsyn till de nu nämnda och även vissa andra angivna fall — böra fästa uppmärksamheten på de för ett aktiebolags fortsatta verksamhet allvarliga verkningar, som en eljest önskvärd nedsättning av aktiekapitalet kunde få genom att bolaget nödgades erlägga skatt med ett belopp, vilket överstege 66 procent av minskningen av dess kapital.

Departementschefen.

Såsom av det förut sagda framgår, är den på aktiebolagen lagda utskiftningsskatten avsedd att utgöra ett komplement till aktieägarnas inkomstbeskattning. Utskiftningsskatten skall träffa sådan av aktiebolag förvärvat inkomst, som på grund av fondering hos bolaget icke blivit föremål för inkomstbeskattning hos aktieägarna, och skall uttagas då nämnda inkomst i samband med utskiftning av bolagets tillgångar överföres till aktieägarna.

Från denna utgångspunkt ter det sig naturligt, att man vid fastställandet av utskiftningsskattens storlek i första hand undersöker vilken inkomstbeskattning av tillgångarna i fråga, som skulle ha uppkommit hos aktieägarna, därest tillgångarna överförts till aktieägarna genom utdelning i stället för genom utskiftning.

Utav en nyligen verkställd, av de sakkunniga åberopad utredning, som i första hand avsett vissa större bolag, framgår att antalet aktieägare i de undersökta bolagen, till den del aktieägarna vore fysiska personer, fördelade sig med ungefärligen lika delar på personer i inkomstlägen över och under 20 000 kronor. Av de hos fysiska personer befintliga aktierna ägdes ungefär $\frac{3}{4}$ av personer med inkomst över 20 000 kronor medan blott $\frac{1}{4}$ ägdes av personer under denna inkomstnivå.

Även med beaktande av de invändningar, som de sakkunniga själva andragit mot för vittgående slutsatser på grundval av nämnda utredningsresultat, synes detta dock antyda att den av de sakkunniga föreslagna utskiftningskatteprocenten är riktigare avvägd än den nu gällande. Härtill kommer som en betydelsefull omständighet att, såsom de sakkunniga framhållit, åtgärder av beskaffenhet att föranleda påförande av utskiftningskatt framför allt förekomma hos bolag med blott ett fåtal aktieägare, vilka äro fysiska personer och vilkas inkomstlügen ofta ligga över genomsnittet.

De sakkunniga ha vidare erinrat om vissa andra omständigheter, beträffande vilka tvekan kan råda om eller i vad mån de böra inverka vid ett ställningstagande till frågan om utskiftningskattens storlek. Åtskilliga av dessa omständigheter ha i remissyttrandena ytterligare uppmärksamrats.

Till en början ha de sakkunniga anmärkt, att det utskiftade beloppet utgjorde en ackumulerad utdelningsinkomst och att denna inkomst, om den successivt utdelats under den tidsperiod under vilken den uppstått hos bolaget, skulle på grund av skatteskalans progressivitet ha föranlett en sammanlagt lägre skatt än om hela beloppet beskattats såsom inkomst det år utskiftningen ägde rum.

Mot detta påpekande ha vid remissbehandlingen några erinringar icke riktats. Emellertid bör framhållas att, om ett bolag i samband med likvidation eller eljest utskiftar tillgångar till betydande belopp av beskaffenhet att drabbas av utskiftningskatt, detta i flertalet fall torde sammanhånga med att bolaget med hänsyn till aktieägarnas inkomstförhållanden bedömt det ur skattesynpunkt såsom förmånligare med utskiftning än med utdelning.

I anslutning till de sakkunnigas nyss återgivna anmärkning har från några håll — så t. ex. i det yttrande som avgivits av majoriteten inom bank- och fondinspektionen samt i det av industriförbundet m. fl. näringsorganisationer åberopade yttrandet — gjorts gällande, att om inkomstskattesatsernas storlek varierat under den tid, varunder vinstmedel ackumulerats i ett aktiebolag, borde hänsyn härtill tagas vid bestämmandet av utskiftningskatteprocenten.

Mot den nu återgivna synpunkten synes emellertid böra invändas vad minoriteten inom bank- och fondinspektionen härutinnan anfört, nämligen att utskiftningskatteprocenten principiellt bör vara anpassad efter den vid samma tid gällande inkomstskatteprocenten för fysiska personer. Utskiftningskattens värde ligger huvudsakligen i dess prohibitiva betydelse; den bör motverka att man av skattehänsyn underlåter eljest motiverade vinstutdelningar. Ha vinstmedel innehållits hos ett bolag, bör skatten vid en framtida utskiftning icke vara lägre än den inkomstskatt, som skulle utgått därest vinstmedlen vid detta senare tillfälle utdelats i stället för utskiftats. Ett motsatt betraktelsesätt skulle för övrigt icke låta sig förenas med regeln att utdelning beskattas efter den aktuella skattesatsen, oavsett tidpunkten för bolagets förvärv av den inkomst som utnyttjats för utdelningen.

Åtskilliga av de hörda näringsorganisationerna göra i sina yttranden gällande, att utskiftningskatten vore så konstruerad att den — med hänsyn till att skatten drabbade icke blott verkliga vinster utan även sådana vinster som framkomme vid realisation av ett bolags tillgångar och som förändrades av värdestegringar eller förändringar i penningvärdet — ginge vida utöver det vedertagna inkomstbegreppet. Vidare framhålles att denna utvidgning av inkomstbegreppet visserligen gällde även för det fall, att värdestegringsvinster användes för utdelning, men att det i verkligheten förhölle sig så att sådana vinster sällan bleve föremål för utdelning.

Gentemot detta uttalande bör framhållas, att beskattningen hos aktieägarna av utdelning och utskiftningsbeskattningen hos bolagen äro i nu förevarande hänseende principiellt lika uppbyggda. Det synes icke med fog kunna göras gällande, att utskiftningskatten borde till sin storlek så avvägas, att olika beskattningsresultat i princip skulle uppnås allteftersom bolaget valde utdelningsvägen eller föredroge att tillföra aktieägarna tillgångarna genom utskiftning.

De sakkunniga ha vidare erinrat om att aktierna i ett bolag kunde helt eller delvis ägas av ett annat aktiebolag. Hade tillgångarna i sådant fall utdelats i stället för att utskiftas, hade desamma till den del de tillfallit detta andra aktiebolag icke blivit föremål för någon beskattning. Utskiftningskatten medförde i fall som dessa en s. k. kedjebeskattning. De sakkunniga ha ansett det rimligt att viss hänsyn toges härtill vid bestämmandet av utskiftningskatteprocenten.

I det av industriförbundet m. fl. åberopade yttrandet har framhållits att omkring en tredjedel av aktiebolagens utdelningar tillfölle sådana juridiska personer, som icke vore skattskyldiga för utdelning; den från andra utgångspunkter framräknade utskiftningskatteprocenten borde med hänsyn härtill reduceras med en tredjedel.

Frågan om kedjebeskattningen på förevarande område har redan tidigare varit föremål för uppmärksamhet. Det må här allenast erinras om att vederbörande departementschef vid framläggandet av proposition nr 134 till 1927 års riksdag framhöll, att det kunde synas naturligt nog att i de fall frihet från kedjebeskattning för utdelningsinkomst förelåge, en motsvarande inskränkning i beskattningen till utskiftningskatt föreskrevs. Men mot en sådan anordning talade vägende skäl av främst praktisk art. Eftersom utskiftningskatten uttoges hos det utskiftande bolaget erfordrades att detta ålades lämna uppgift angående dem av dess delägare, beträffande vilka utskiftningen icke borde föranleda skatteplikt för bolaget. En sådan uppgiftsskyldighet skulle i regel icke tillfredsställande kunna iakttagas, varjämte andra betydande taxeringstekniska svårigheter skulle uppkomma. Vidare anfördes att de skäl, som varit avgörande för stadgandet om skattefrihet för aktieutdelning, ej kunde anses äga samma styrka, då det gällde beskattning av bolag som vid upplösning utskiftade sina tillgångar. Det förelåge ju t. ex. en väsentlig skillnad mellan ett bolag, som för ett ändamålsenligt bedri-

vande av sin verksamhet krävde en organisation med dotterbolag, och ett bolag som funne en dylik anordning obehövligen och upplöste dotterbolaget. Departementschefen påpekade även de möjligheter som förelåge att före utskiftningen utdela vinstmedel och på så sätt helt eller delvis undgå den kedjebeskattnings, som eljest kunde uppkomma. Slutligen framhölls att en bestämmelse om befrielse från utskiftningsskatt av ifrågasatt beskaffenhet lätt kunde leda till ett icke avsett kringgående av författningens bestämmelser.

Vad departementschefen år 1927 sålunda anfört, torde alltfört äga tillämplighet. Jag kan även instämma i de sakkunnigas uttalande att problemet med kedjebeskattningen icke låter sig lösas inom området för utskiftningsbeskattningen. Nackdelen härav synes emellertid icke böra överdrivas, så länge de i 1927 års proposition antydda och i förekommande fall troligen även utnyttjade möjligheterna att genom utdelning helt eller delvis förhindra kedjebeskattningen stå öppna. Det bör hela tiden ihågkommas, att utskiftningsskatten icke i första hand har karaktären av en självständig skatt utan främst är avsedd att motverka att vinstmedlen överföras annorledes än genom utdelning. Jag vill i detta sammanhang även framhålla, att därest riksdagen skulle bifalla vad jag i det följande kommer att föreslå angående eftergift av utskiftningsskatt vid fusion, kommer en inskränkning av kedjebeskattningen i vissa fall att ske.

Jag vill i anledning av den nu diskuterade invändningen slutligen framhålla att även om en kedjebeskattnings till nackdel för aktiebolagen understundom skulle uppkomma, denna omständighet knappast kan utgöra ett tillräckligt skäl för att fastställa en lägre skattesats än den som ur andra synpunkter kan befinnas riktig. Vål kan sägas att med denna uppfattning det allmänna kunde komma att tillföras högre intäkter av utskiftningsskatten än som ur vissa synpunkter kunde finnas skäligt, men för den skull föreligger icke anledning att uttaga en för låg utskiftningsskatt å den större delen av de utskiftade tillgångarna, nämligen den del som tillföres fysiska personer.

Enligt 2 § utskiftningsskatteförordningen skall i utskiftat belopp jämväl inräknas det belopp, bolaget har att i utskiftningsskatt utgöra. Denna regel innebär, att om i samband med nedsättning av aktiekapitalet i ett bolag ett belopp av t. ex. 100 000 kronor utskiftas och utskiftningsskatt skall utgå med 40 procent, aktieägarna erhålla 60 000 kronor. Å andra sidan kan saken naturligtvis även ses så att bolaget — för att kunna tillföra aktieägarna 60 000 kronor — måste erlägga en skatt av 40 000 kronor, vilket belopp, satt i relation till vad aktieägarna erhålla, utgör 66,66 procent av detta.

Den nu återgivna regeln om »skatt på skatten» är tydligt angiven i förordningen redan enligt dess ursprungliga lydelse. Likväl uppges att man i praxis fram till år 1941 — då genom ett utslag i regeringsrätten uppmärksamheten riktades på bestämmelsens innebörd — skulle ha förfarit så att utskiftningsskatten vid nedsättning av aktiekapital beräknats allenast på

det till aktieägarna utbetalta beloppet. Detta har i vissa remissyttranden lagts till grund för ett uttalande, att den av de sakkunniga föreslagna skattehöjningen skulle innebära en höjning av skatten från — såsom lagstiftaren vid 1940 års lagstiftning förmodades ha avsett — 30 procent till 66,⁶⁶ procent; en sådan skattehöjning skulle icke vara rimlig.

Det är visserligen riktigt, att frågan om »skatt på skatten» av lagstiftaren icke vidare berörts än att vid förordningens tillkomst en uttrycklig författningsbestämmelse därom meddelats. Den omständigheten att nämnda spörsmål icke särskilt omnämnts vid de efter år 1927 beslutade höjningarna av skatten, kan emellertid icke berättiga till ett antagande att bestämmelsernas innebörd icke skulle varit för lagstiftaren klar. Ett dylikt antagande är så mycket mindre befogat som utskiftningsskatten bör träffa de vinstmedel hos ett bolag, vilka icke utdelats, med varken mer eller mindre än den gällande skatteprocenten och detta just inträffar om regeln om »skatt på skatten» tillämpas. Därigenom försätts nämligen aktieägare, vilkas marginalskatt motsvarar de procenttal varmed utskiftningsskatten utgår, i samma läge vare sig skatten uttages hos bolaget som utskiftningsskatt eller hos aktieägarna såsom inkomstskatt; om aktieägarnas marginalskatt är 40 procent, fordras tydligen en utdelning av 100 000 kronor för att aktieägarna skola få behålla 60 000 kronor efter betalning av inkomstskatten.

Vad i det föregående anförts visar enligt min mening, att utskiftningsskatteprocenten med beaktande av den år 1947 beslutade ändringen i statsbeskattningen icke bör sättas lägre än till 40 procent. I åtskilliga av de yttranden, som avgivits av de statliga myndigheterna, har emellertid påpekats, att denna procentsats vore otillräcklig för att förhindra personer i högre inkomslägen att på ett icke avsett sätt utnyttja utskiftningsförfarandet till att erhålla lindring i beskattningen. Även enligt min mening är det uppenbart att en på förslaget sätt höjd utskiftningsskatt är ur berörda synpunkter otillräcklig. Med hänsyn till att en höjning av utskiftningsskatten utöver vad de sakkunniga föreslagit skulle innebära risk icke blott för en i vissa fall för hård beskattning utan även för att i och för sig önskvärda bolagsupplösningar icke komma till stånd, anser jag mig likväl icke nu böra förorda en höjning av skattesatsen utöver vad de sakkunniga föreslagit. Det nyss anförda belyser emellertid riktigheten i och för sig av den kritik, som framförts mot en för alla fall gemensam utskiftningsskatteprocent. I de yttranden, som avgivits av bank- och fondinspektionen samt av länsstyrelserna i Östergötlands och Norrbottens län, har även ifrågasatts om icke en differentierad skatteskala borde införas. Då emellertid övervägande skäl, främst av praktisk men i vissa hänseenden även av principiell art, tala mot en dylik anordning, kan jag icke biträda vad i nyssnämnda remissyttranden föreslagits.

Jag förordar alltså att utskiftningsskatteprocenten höjes till 40 procent.

III. Utskiftningsskatt vid inlösen av fondaktier.

Gällande bestämmelser.

Som tidigare nämnts skall, när bolag i samband med nedsättning av aktiekapitalet eller vid bolagets upplösning utskiftar tillgångar, utskiftningsskatt erläggas för därvid utskiftat belopp, i den mån detta icke är att anse såsom återbäring av tillskjutet belopp. Bestämmelserna om vad som i samband med nedsättning av aktiekapitalet är att anse såsom återbäring av tillskjutet belopp återfinnas i 4 § utskiftningsskatteförordningen. Såsom sådan återbäring anses enligt punkt a) i nämnda paragraf vad som i samband med inlösen av aktier enligt i fastställd bolagsordning gällande grunder utskiftas, i den mån det sålunda utskiftade beloppet icke överstiger i bolaget befintligt tillskjutet belopp, samt enligt punkt b) i samma paragraf vad som i samband med nedsättning av aktiekapitalet i annan ordning än nyss sagts utskiftas i den mån bolagets egna fonder därigenom nedbringas under tillskjutet belopp. Det sagda innebär, att vid utskiftning av tillgångar i samband med nedsättning av aktiekapital, skillnad göres mellan å ena sidan sådana fall, där nedsättningen ägt rum jämlikt föreskrift i bolagsordningen, och å andra sidan sådana fall där nedsättningen skett i anslutning till ett vid bolagsstämma fattat och av rätten därefter fastställt beslut. I de förra fallen anses det utskiftade beloppet i första hand taget av tillskjutet belopp och går i denna del alltså fritt från utskiftningsskatt. I de senare fallen presumeras vinstmedel i första hand komma till användning, i följd varav det utskiftade beloppet belägges med utskiftningsskatt till den del samma belopp icke överstiger bolagets vinstmedel.

Det må i detta sammanhang erinras om föreskriften i anvisningarna till utskiftningsskatteförordningen, att till grund för den värdering av bolagets tillgångar, som blir erforderlig vid tidpunkten för utskiftning av tillgångar i samband med nedsättning av aktiekapital, bör läggas den av bolaget senast före utskiftningen upprättade balansräkningen. Denna föreskrift har i praxis tolkats så, att den i bolagets räkenskaper verkställda värderingen av tillgångar i regel godtages, i följd varav allenast synliga vinstmedel men icke sådana vinstmedel, som döljas i nedvärderingar av inventarier, lagertillgångar o. d., i förevarande sammanhang beaktas.

Frågan om rätta innebörden av stadgandet att skatt icke skall utgå, då fråga är om återbäring av tillskjutet belopp, har såsom förut omnämnts varit föremål för regeringsrättens prövning i ett den 10 juni 1948 avgjort mål. I detta mål hade vid bolagsstämma fattats beslut om sådan ändring av bolagsordningen att preferensaktier kunde utgivas till visst angivet belopp, samt att aktiekapitalet kunde nedsättas genom inlösen av preferensaktier. Samtidigt hade beslutats om ökning av aktiekapitalet genom överföring av besparade vinstmedel till visst belopp och utgivande av preferensaktier till samma belopp. Sedermera hade beslutats att aktiekapitalet skulle nedsättas genom inlösen av preferensaktier till visst angivet belopp under

vartdera av de båda närmast följande åren. Regeringsrätten fann att det belopp, som utbetalats vid inlösen av aktierna, skett enligt i fastställd bolagsordning gällande grunder. På grund härav och då sagda belopp icke överstigit i bolaget befintligt tillskjutet belopp, vore utbetalningen att anse såsom återbäring av tillskjutet belopp i följd varav någon utskiftningskatt icke skulle erläggas.

Genom berörda utslag har fastslagits, att gällande bestämmelser medge möjlighet för aktiebolagen att — i anslutning till ändringar i bolagsordningen — med bibehållande av det ursprungliga aktiekapitalet överföra vinstmedel till stora belopp till aktieägarna utan att vinstmedlen beskattas i samband med överföringen. Varje bolag kan sålunda successivt, i den mån tillgängliga vinstmedel därtill förslå och aktiebolagslagens konsolideringskrav icke därigenom trädas för när, till aktieägarna överföra tillhoppa ett belopp, motsvarande det tillskjutna beloppet, och detta utan att det ursprungliga aktiekapitalet minskas.

Beträffande tillkomsten av nu ifrågakvarande författningsbestämmelser må följande här anföras. Mot den år 1919 införda s. k. B-skatten, vilken avsåg att träffa hos aktiebolagen fonderade vinstmedel, hade på sin tid riktats så allvarliga invändningar att den avskaffades vid 1926 års riksdag utan att annan lagstiftning då sattes i dess ställe; först år 1927 infördes utskiftningskatten. I den proposition (nr 193) till 1926 års riksdag, däri avskaffandet av B-skatten förordades, framhöll vederbörande departementschef att om sistnämnda skatt avskaffades utan att ersättas av annan skattelagstiftning, finge aktieägarna möjlighet att undgå beskattning av utdelning genom att först fondera vinstmedel och därpå utsläppa gratisaktier samt därefter nedsätta aktiekapitalet till vad det tidigare varit. I en vid nämnda proposition fogad, inom finansdepartementet upprättad promemoria rörande bl. a. möjligheten att ersätta B-skatten med annan skatteform hade påpekats, att om skatt infördes på besparade vinstmedel vid bolagets upplösning, borde en dylik skatt införas även för det fall att besparade vinstmedel tillfördes aktieägarna i samband med nedsättning av aktiekapitalet. Därvid stode två möjligheter öppna. Den ena vore att låta skattskyldigheten inträffa först när det utskiftade beloppet överstege av delägarna gjort tillskott. Den andra vägen vore att beskatta utdelning i samband med nedsättning av aktiekapital, i den mån vinstmedel funnes tillgängliga för denna utdelning. Till utdelning ansåges då i första hand besparade vinstmedel komma till användning. Skulle den förra vägen väljas, kunde delägarna genom utsläppande av gratisaktier och därpå följande nedsättning av aktiekapitalet utdela ett belopp, som vore lika stort som summan av aktiekapitalet och övriga av delägarna gjorda tillskott utan att skatt därför erlades. I promemorian förordades att vid nedsättning av aktiekapitalet besparade vinstmedel i första hand borde anses komma till användning, dock att från huvudregeln undantag syntes böra stadgas för det fall, att inlösen av aktier ägde rum efter i bolagsordningen bestämda grunder. Dylik inlösen komme

oftast i fråga beträffande preferensaktiekapital och syntes då närmast vara att likställa med återbetalning av upplånat kapital.

Jämväl i det sakkunnigbetänkande, som låg till grund för proposition nr 134 till 1927 års riksdag med förslag till införande av utskiftningsskatt och som finnes fogat vid samma proposition, anfördes att vid nedsättning av aktiekapital genom inlösen av aktier enligt 49 § i 1910 års aktiebolagslag i regel torde utbetalas allenast det belopp, som erlagts för den inlösta aktien, och att någon utskiftningsskatt i sådant fall uppenbarligen icke borde ifrågakomma.

De sakkunniga.

De sakkunniga uttala inledningsvis, att det nyss återgivna resonemanget att nedsättning av aktiekapital enligt i bolagsordningen bestämda grunder närmast hade karaktären av återbetalning av upplånat kapital i betydande omfattning tydligen icke hölle streck. Och det förfarande, som varit föremål för prövning genom nyssnämnda regeringsrättsavgörande, måste uppenbarligen anses stridande mot syftemålet med nu ifrågavarande lagstiftning.

De sakkunniga ha från patent- och registreringsverket infordrat vissa statistiska uppgifter, ägnade att ge en föreställning om i vilken utsträckning den nu förevarande luckan i utskiftningsskatteförordningen utnyttjats. De sakkunniga, som verkställt vissa bearbetningar av de erhållna uppgifterna, anföra följande.

Antalet under tiden $\frac{1}{2}$ 1947— $\frac{30}{12}$ 1949 registrerade beslut om nedsättning av aktiekapital genom inlösen av fondaktier enligt i bolagsordningen fastställda grunder utgjorde 95, varav under år 1947 24, under 1948 41 och under 1949 30 beslut. Nedsättningarna avse ett sammanlagt nominellt aktiekapital av för år 1947 8 875 500 kronor, för år 1948 11 357 200 kronor och för år 1949 7 776 300 kronor.

Den företagna granskningen av primärmaterialet för dessa 95 fall har givit vid handen, att praktiskt taget alla bolagsordningsändringar, varigenom förbehåll om inlösen enligt bestämda grunder intagits i bolagsordningen, ha skett i anslutning till en fondemission.

Av följande sammanställning framgår, hur dessa 95 nedsättningar fördela sig med hänsyn till månad, då registrering av beslutet om nedsättning skett hos patent- och registreringsverket.

	jan.	febr.	mars	april	maj	juni	juli	aug.	sept.	okt.	nov.	dec.	
1947 ..	1	2	1	2	—	—	3	1	1	4	2	7	S:a 24
1948 ..	3	3	—	—	2	—	1	—	7	8	4	13	» 41
1949 ..	3	2	1	3	5	6	3	4	3				» 30
													S:a 95

Fem av de under år 1949 registrerade 30 nedsättningarna ha beslutats under år 1948. I två av dessa fall ha besluten anmälts till registrering före år 1949. Återstående 28 nedsättningar avse ett sammanlagt belopp av 6 176 300 kronor.

Under år 1949 ha t. o. m. den 12 januari 1949 — dagen för publicering av de för de sakkunnigas arbete givna direktiven — av sistnämnda 28 fall 3 anmälts för registrering, avseende ett sammanlagt belopp av 321 000 kronor.

De sakkunniga framhålla, att av undersökningen beträffande tiden $\frac{1}{2}$ 1947—³⁰%, 1949 framginge, att utskiftning i viss utsträckning ägt rum utan att de utskiftade medlen blivit föremål för avsedd beskattning. Att icke bolagen — framför allt sedan utskiftningsskatteprocenten blivit betydande — i större utsträckning än som skett begagnat sig av den möjlighet utskiftningsskatteförordningen lämnat öppen till utskiftning av medel utan erläggande av utskiftningsskatt, torde till stor del ha berott på att bolagen icke varit medvetna om denna möjlighet. Att antalet fall sedan regeringsrättens den 10 juni 1948 meddelade utslag blivit känt ej ökat mer än som skett, torde i sin tur till stor del ha berott på den spärregel, som funnes i 65 § tredje stycket nya aktiebolagslagen.

De sakkunniga ange därefter på vilka olika sätt utskiftningsskatteförordningen skulle kunna ändras i syfte att tilltäppa nyssnämnda lucka. Här om anföres följande.

En utväg vore, att bestämmelsen i 4 § a) utskiftningsskatteförordningen upphävdes, varav skulle bliva en följd, att vid varje nedsättning av aktiekapital i förening med återbetalning — såväl nedsättning enligt i bolagsordningen bestämda grunder som nedsättning på grund av bolagsstämmobeslut — vinstmedlen skulle i första hand anses tagna i anspråk för utskiftning.

Denna utväg ha de sakkunniga ansett böra avvisas, då det stundom skulle innebära en uppenbar obillighet att uttaga utskiftningsskatt, nämligen i de fall då, såsom vid utskiftningsskattens införande i lagstiftningen anförts, fråga i själva verket är om återbetalning av ett tecknat och inbetalt preferensaktiekapital. Möjlighet bör stå öppen för bolagen att upplåna medel genom utgivande av inlösbara preferensaktier, vilka kunna inlösas utan att utskiftningsskatt behöver erläggas.

En annan väg är, att stadgandet i 4 § a) bibehålles men att i detta göres ett tillägg av innebörd, att, även om vad som utskiftas i samband med inlösen av aktier enligt i bolagsordningen fastställda grunder icke överstiger tillskjutet belopp, återbäring enligt förevarande punkt likväl icke skall anses föreligga försåvitt fråga är om fondaktier.

De sakkunniga förklara sig förorda det senare alternativet.

I detta sammanhang framhålles att jämväl i författningstexten borde ordet fondaktier användas för att beteckna aktier, som utgaves i samband med ökning av aktiekapitalet medelst överföring till detsamma av besparade vinstmedel. De sakkunniga erinra om att i lagberedningens förslag till ny aktiebolagslag för detta slag av aktier hade upptagits benämningen gratisaktier. I proposition nr 5 till 1944 års riksdag med förslag till lag om aktiebolag hade i stället benämningen tilläggsaktier nyttjats. På förslag av vederbörande riksdagsutskott hade emellertid ur lagtexten borttagits den särskilda benämningen på förevarande slag av aktier. Det syntes dock vara förbundet med praktiska fördelar att kunna genom en särskild benämning ange detta slags aktier. Då uttrycket fondaktier torde ha vunnit burskap i det ekonomiska livet, hade de sakkunniga stannat för detta ord.

De sakkunniga påpeka, att jämlikt 64 § 1 mom. nya aktiebolagslagen kunde aktiekapitalet ökas med belopp, varmed uppskrivning av anläggnings-

tillgång ägt rum enligt 100 § 2 mom. samma lag. Det syntes utan vidare tydligt, att vad som föreslagits beträffande aktier, som utgivits vid aktiekapitalets ökning med besparade vinstmedel, borde gälla även sådana aktier. Definitionen av fondaktier borde avfattas i enlighet härmed.

De sakkunniga framhålla, att icke varje fall av nedsättning av aktiekapital enligt bestämda grunder genom utskiftning av medel i samband med inlösen av fondaktier vore av beskaffenhet att utskiftningsskatt skulle utgå. Säsom exempel härå anföres att aktiekapitalet i ett bolag kunde ha nedsatts för att täcka förlust för att sedermera, sedan vinstmedel ansamlats, genom fondemission åter uppbringas till ursprunglig storlek. Skulle dessa fondaktier därefter inlösas, bleve huvudregeln i 4 § b) utskiftningsskatteförordningen tillämplig. Detta innebure, att bolaget visserligen finge såsom tillskjutet belopp räkna hela det ursprungligen inbetalta aktiekapitalet, men att frågan huruvida utskiftningsskatt skulle utgå i samband med inlösen av fondaktierna bleve beroende av om och i vad mån synliga vinstmedel utöver vad som överförts till aktiekapitalet funnes i bolaget.

Därefter påpekas att om bestämmelsen i punkt a) av 4 § ändrades på av de sakkunniga föreslaget sätt, så följde härav att punkten b) i samma paragraf måste utvidgas att omfatta jämväl fall av nedsättning av aktiekapital jämlikt i bolagsordningen fastställda grunder medelst inlösen av fondaktier.

De sakkunniga anföra vidare.

Det må i detta sammanhang anföras, att farhågor uttalats, att utskiftningsskatteförordningen skulle kunna på det sätt kringgås, att det inbetalade aktiekapitalet göres inlösbart genom sedermera beslutad bolagsordningsändring, varefter tidigare utgivna aktier inlösas och aktiekapitalet bringas upp till sin ursprungliga storlek genom utgivande av fondaktier. Detta skulle i själva verket innebära en skattefri överföring av besparade vinstmedel.

Emellertid synes det de sakkunniga uppenbart, att det i 65 § andra stycket nya aktiebolagslagen givna stadgandet, att nedsättning enligt i bolagsordningen bestämda grunder må avse allenast aktier utgivna efter bolagsordningsändringen, är av den karaktär, med hänsyn till de intressen som genom stadgandet skola skyddas, att det icke ens med samtliga aktieägares bifall kan sättas ur kraft.

De sakkunniga — som erinrat om den i femte stycket av anvisningarna till ifrågavarande förordning upptagna bestämmelsen att, om tillgångar utskiftas i samband med nedsättning av aktiekapitalet i annan ordning än i 49 § aktiebolagslagen (gamla) sägs, skall den därvid erforderliga värderingen av bolagets tillgångar ske på grundval av bolagets balansräkning — föreslå till sist att nämnda anvisningspunkt så ändras att densamma blir tillämplig när tillgångar utskiftas i samband med nedsättning av aktiekapital i annat fall än som avses i 4 § a).

Remissyttrandena.

Förslaget att genom ändring i utskiftningsskatteförordningen förhindra att vinstmedel genom fondemission överföras till aktiekapitalet för att där- efter, i samband med inlösen av aktier enligt i bolagsordningen angivna grunder, skattefritt utskiftas till delägarna har tillstyrkts eller lämnats utan erinran i samtliga avgivna yttranden. I samband därmed har i ett flertal yttranden angelägenheten av en sådan författningsändring understrukits. I några yttranden har de sakkunnigas förslag dock föranlett vissa påpekanden. Följande torde här få återgivas.

Kammarrätten erinrar om att de sakkunniga såsom alternativ till den förordade författningsändringen övervägt att helt slopa undantagsbestäm- melsen i 4 § a) utskiftningsskatteförordningen — genom vilken anordning ga- rantin mot missbruk bleve fullständig — men avvisat denna utväg med hän- syn till angelägenheten för bolagen att kunna anskaffa medel genom utgi- vande av preferensaktier, vilka kunde inlösas utan att utskiftningsskatt be- hövde erläggas. Kammarrätten uttalar i anslutning härtill, att kammarrätten ansåge sig icke kunna yttra sig om huruvida dylika finansieringsmetoder fortfarande spelade någon nämnvärd roll i det ekonomiska livet. Då gällande aktiebolagslag lämnade utrymme därför och då de bolag, vilka begagnade sig därav, i många fall kunde ha en svag ekonomisk ställning, ansåge sig kammarrätten dock kunna tillstyrka de sakkunnigas förslag. Kammarrätten anför därefter.

Emellertid anser sig kammarrätten böra i detta sammanhang erinra där- om, att den av de sakkunniga föreslagna lösningen synes lämna utrymme för vissa transaktioner, vilka måste anses stridande mot andemeningen i ut- skiftningsskatteförordningen. Detta inträffar i fall, då de aktier, som skola amorteras enligt i fastställd bolagsordning gällande grunder, icke utgöra ett verkligt preferensaktiekapital utan härröra från samma håll som stam- aktiekapitalet. Varje rörelse fordrar ju för sitt framgångsrika bedrivande, att ett visst eget kapital disponeras; ur företagsledningens synpunkt torde det emellertid vara skäligen likgiltigt om detta i rörelsen redovisas som aktiekapital eller under annan rubrik. Sistnämnda förhållande är emellertid av stor betydelse för företags borgenärer och stundom utslagsgivande för bedömandet av företags kreditvärdighet. Detta inträffar dock i allmänhet icke om företaget är av enmans- eller familjebolagstyp, i vilket fall snarare bolagsledningens personliga soliditet och duglighet bliva avgörande härut- innan. Ägarna av ett aktiebolag av nyssnämnd beskaffenhet skulle alltså — utan att bolagets rörelse i märklig grad skulle menligen påverkas därav — kunna göra ett arrangemang, innebärande nedsättning av aktiekapitalet i ungefärligen samma takt som vinster beräknas bliva disponibla. Bakom en dylik kuliss skulle alltså vinstmedel till belopp, motsvarande skillnaden mellan det tillskjutna och minimikapitalet, kunna skattefritt uttagas ur bo- laget. De sakkunniga hava i annat sammanhang framhållit, att lättnad i dub- belbeskattningen kan erhållas t. ex. genom höga löneuttag. Emellertid står denna utväg i allmänhet icke bolagsledningen till buds i fråga om fastighets- bolag och förvaltningsbolag, vid vilka bolags taxering avdrag för lön i praxis

är begränsat enligt viss schablon, varjämte möjligheten även i andra fall kan vara begränsad.

Kammarrätten påpekar vidare det angelägna i att begreppet fondaktier erhöles en definition, som i görligaste mån uteslöte missbruk och samtidigt vore så klar att onödiga skatteprocesser undvekes. I samband därmed framhålls att aktiebolagslagen icke syntes innefatta något förbud mot att en ökning av aktiekapitalet och därmed utgivande av aktier finansierades dels genom tillskott och dels genom överföring av fondmedel. En sammanblandning mellan fond- och tillskottskapital syntes vidare kunna komma till stånd genom sammanläggning av aktier enligt 222 § aktiebolagslagen.

Länsstyrelsen i Kopparbergs län anför, att den föreslagna definitionen å fondaktier syntes böra omformuleras så, att tvekan icke kunde uppstå om att jämväl enligt äldre aktiebolagslagstiftning utgivna gratisaktier innefattades i begreppet fondaktier.

Länsstyrelsen i Norrbottens län framhåller, att även om den genom regeringsrättens förenämnda utslag konstaterade luckan i lagstiftningen bleve vid ett genomförande av de sakkunnigas förslag tilltäppt, kunde man icke vara övertygad om att icke andra liknande luckor förefunnes och komme att utnyttjas. Länsstyrelsen ifrågasatte därför huruvida icke i utskiftningsskatteförrordningen borde införas ett stadgande av den innebörden, att varje transaktion, som uppenbart syftade till att kringgå förordningens bestämmelser om skatteplikt, skulle bedömas som om förutsättningarna för utskiftningsskatts uttagande förelåge.

Mellankommunala prövningsnämnden påpekar, att som de föreslagna bestämmelserna utformats förelåge fortfarande en möjlighet för de skattskyldiga att erhålla ett icke avsett uppskov med erläggandet av utskiftningsskatten. Aktiebolag kunde nämligen i samband med nyemission av aktier mot kontant inbetalning intaga bestämmelser i bolagsordningen som möjliggjorde inlösen av dessa aktier till hög överkurs. Aktiebolagslagen innehöll inga bestämmelser om maximering av sådan överkurs. Sådana aktier kunde senare inlösas, såvida icke bestämmelserna i 65 § aktiebolagslagen lade hinder i vägen. Den därvid utbetalade överkursen skulle, om bestämmelserna utformades enligt de sakkunnigas förslag, i första hand anses såsom återbäring av tillskjutet belopp. Nämnden föresloge därför att bestämmelserna ändrades så, att utbetalning av sådan överkurs i första hand ansåges utgöra utskiftning av fonderad inkomst.

Advokatsamfundet berör i sitt yttrande det av de sakkunniga omnämnda fallet, då ett aktiekapital ökats genom överförande av vinstmedel, sedan kapitalet tidigare nedsatts för täckande av förlust, varefter de vid fondemissionen utgivna aktierna åter inlöstes. Samfundet förordar för detta fall en regel, att utskiftningsskatt icke borde uttagas i vidare mån än vad aktiekapitalet genom fondemissionen ökats utöver bolagets ingångsvärde med tillägg av därefter tillskjutna belopp. En motsvarande bestämmelse anser samfundet borde meddelas jämväl för det fall, då aktieägarna gjort tillskott enligt 142 § aktiebolagslagen samt bolagets aktiekapital därefter ökats ge-

nom utgivande av fondaktier, som sedan inlöstes genom nedsättning av aktiekapitalet.

Departementschefen.

Enligt utskiftningskatteförordningen skall vad som utskiftas i samband med inlösen av aktier enligt i fastställd bolagsordning gällande grunder i första hand anses såsom återbäring av tillskjutet belopp. Av det förut sagda framgår, att denna bestämmelse tillkommit med tanke på önskemålet att icke försvåra för bolag, som upplagt preferensaktielån, att inlösa preferensaktierna. Därvid utgick man från att vid sådan inlösen utbetalades i regel allenast det belopp, som av aktieägarna erlagts för aktierna.

Såsom de sakkunniga påpekat har sistnämnda antagande icke hållit streck. I icke obetydlig utsträckning har det förfaringsätt, som tillämpats i förenämnda av regeringsrätten den 10 juni 1948 avgjorda mål, praktiserats i uppenbart syfte att vinna icke avsedda skattelättnader. Till det av de sakkunniga framlagda statistiska materialet kan läggas den uppgiften, att under de tre sista månaderna av år 1949 inregistrerades hos patent- och registreringsverket 8 beslut om nedsättning av aktiekapital genom inlösen av fondaktier enligt i bolagsordningen fastställda grunder. Nedsättningarna i dessa fall avsågo ett nominellt aktiekapital av 3 449 000 kronor. Detta innebär, att under sistnämnda år inregistrerades beslut om nedsättning av aktiekapital genom inlösen av fondaktier i tillhopa 38 fall, avseende ett sammanlagt nominellt aktiekapital av 11 225 300 kronor. Man torde kunna antaga, att i åtskilliga av dessa fall åtgärden vidtagits i syfte att utnyttja den konstaterade luckan i lagstiftningen. I andra fall kan åtgärden däremot ha föranletts av överväganden angående vilket av alternativen utdelning eller utskiftning som med gällande skatteskalor vore förmånligast.

De sakkunniga ha angivit två olika vägar, som kunna beträdas vid en ändring i utskiftningskatteförordningen i syfte att förhindra ett kringgående av författningsbestämmelserna. Den ena möjligheten är att helt slopa bestämmelserna under punkten a) i 4 §, vilket skulle innebära att vad som utskiftades i samband med nedsättning av aktiekapital alltid bleve att anse såsom i första hand taget av vinstmedel. Med hänsyn till önskemålet att icke försvåra av affärsekonomiska skäl betingade preferensaktieemissioner ha de sakkunniga emellertid avvisat denna utväg och i stället förordat, att tillämplighetsområdet för bestämmelsen i sistnämnda punkt så begränsades att därunder icke längre skulle hänföras de fall, där inlösen avsågo fondaktier.

De sakkunniga synas själva ha varit något tveksamma, huruvida den av dem förordade författningsändringen skulle innebära tillräckliga garantier mot missbruk. Emellertid hänvisa de sakkunniga till bestämmelsen i 65 § aktiebolagslagen av vilken bestämmelse framgår, att det en gång inbetalade aktiekapitalet icke kan göras inlösbart genom sedermera beslutad ändring i bolagsordningen.

Av bestämmelsen i nyssnämnda lagrum framgår visserligen, att en sedermera vidtagen ändring i ett aktiebolags bolagsordning av innebörd att aktier skola kunna inlösas icke möjliggör nedsättning av det ursprungliga aktiekapitalet. Men i de fall, där redan i den ursprungliga bolagsordningen en sådan bestämmelse intagits i bolagsordningen, föreligger intet hinder mot att förfara t. ex. så att detta aktiekapital nedsättes med belopp, motsvarande hos bolaget ansamlade vinstmedel — vilket icke skulle medföra påföring av utskiftningskatt — samt att aktiekapitalet därefter genom fondemission uppbringas till ursprungligt belopp. Ett sådant förfaringsätt skulle i realiteten icke innebära annat än ett skattefritt överförande av vinstmedel till aktieägarna. Även andra härmed jämförbara åtgöranden kunna de föreslagna bestämmelserna lämna rum för. Vad angår bolag, som framtiden bildas, finge man vidare räkna med att i bolagsordningen kunde upptagas bestämmelser om möjlighet till aktieinlösen, vilka bestämmelser — sedan vinstmedel hos bolaget ansamlats — läte sig utnyttjas i nyss angivet syfte.

Av det nu sagda framgår alltså att vissa skäl tala för effektivare bestämmelser än de föreslagna. Mot att fullständigt slopa bestämmelsen i 4 § a) utskiftningskatteförordningen talar å andra sidan den nyss angivna omständigheten att bolag, som för anskaffande av riskvilligt kapital utgivit preferensaktier, i så fall icke skulle kunna inlösa dessa utan att träffas av utskiftningskatt. En sådan konsekvens av bestämmelserna synes icke önskvärd. Visserligen torde, såsom kammarrätten antytt, det vara i viss mån tveksamt, huruvida finansieringsmetoder av nyssnämnda art numera spela någon större roll. Ur bolagens synpunkt torde uppläggandet av förlags- eller obligationslån av olika skäl vara att föredraga. Emellertid äro dessa lånemöjligheter ur skilda synpunkter begränsade. När det gäller nystartade företag eller under tider av lågkonjunktur, torde det mången gång knappast vara möjligt att annorledes än genom utgivande av preferensaktier uppbringa kapital. Med hänsyn härtill anser jag mig icke kunna förorda att lagstiftningen i denna del nu skärpes utöver vad de sakkunniga föreslagit. Emellertid må i detta sammanhang anmärkas, att 1944 års allmänna skattekommitté — som jämlikt lämnade direktiv bl. a. har att undersöka huruvida gällande författningsbestämmelser lämna möjlighet för icke avsedda skattelättnader — för närvarande är sysselsatt med att undersöka de s. k. familjebolagens och deras delägnares beskattning. Skulle dessa undersökningar, vilka äro avsedda att slutföras i en nära framtid, leda fram till en lagstiftning av innebörd att särskilda beskattningsregler gälla för familjebolag, synes samtidigt böra prövas, huruvida i ett sådant läge bestämmelsen i 4 § a) utskiftningskatteförordningen kunde ytterligare inskränkas, nämligen i så måtto att den skulle gälla allenast andra bolag än familjebolag. Med en sådan anordning skulle de här uttalade invändningarna mot de sakkunnigas förslag väsentligen minska i betydelse. Med hänsyn till det nu anförda anser jag mig böra för närvarande i princip godtaga de sakkunnigas förslag.

Vad mellankommunala prövningsnämnden påpekat angående möjligheten att genom inlösen till överkurs av nyemitterade aktier kringgå de av de sakkunniga föreslagna bestämmelserna bör föranleda viss ändring av förslaget. Den enklaste utvägen att förhindra ett dylikt kringgående synes vara att förse det föreslagna stadgandet i 4 § a) med ett tillägg av innebörd, att såsom återbäring av tillskjutet belopp skall anses allenast vad som för de inlösta aktierna verkligen inbetalts till bolaget. Därest detta tillägg göres, torde man icke behöva i författningstexten använda uttrycket »fondaktier», vilket med hänsyn till detta begrepps stundom tveksamma innebörd synes vara en fördel.

Vad angår de av advokatsamfundet uppmärksammade fallen av nedsättning av aktiekapital, vilka äro av speciell natur, synas tillräckliga skäl icke föreligga att för dylika fall meddela särskilda bestämmelser angående uttagandet av utskiftningskatt. Inlösen av fondaktier bör alltså i dessa fall bedömas enligt huvudregeln. Det är att märka, att ifrågavarande bolag äro berättigade att i tillskjutet belopp inräkna den del av det inbetalta aktiekapitalet, som i det tidigare skedet gått förlorat.

IV. Aktiebolags förvärv och innehav av egen aktie.

Inledning.

Enligt 69 § nya aktiebolagslagen äger aktiebolag icke direkt eller indirekt (genom dotterbolag) mot vederlag förvärva egen aktie. Undantag är medgivet — förutom i anslutning till beslutad nedsättning av aktiekapital — allenast för inrop å auktion av för bolagets fordran utmätt aktie; med sådant förvärv är dock förbundet avyttringsskyldighet. Avtal i strid mot förbudet är ogillt.

Förbud för aktiebolag att förvärva egen aktie upptogs i svensk lagstiftning första gången i 27 § av 1895 års aktiebolagslag. Lagen innehöll icke någon bestämmelse om påföljden av att avtal träffades i strid mot förbudet.

Motsvarande bestämmelse upptogs i 51 § av 1910 års aktiebolagslag, därvid förvärvsförbudet uttryckligen begränsades till att avse förvärv mot vederlag. Vidare föreskrevs, att stadgandet ej utgjorde hinder för aktiebolag att å auktion inropa för bolagets fordran utmätt aktie, dock med skyldighet att åter avyttra aktien, så snart det kunde ske utan förlust.

Genom lag den 30 juni 1944, som trädde i kraft den 7 juli samma år, intogs i 51 § av 1910 års lag bestämmelse, enligt vilken avtal, som träffats i strid mot förbudet, blev ogillt. Vederbörande departementschef uttalade i propositionen i ämnet, att den nya bestämmelsen bleve tillämplig även vid de indirekta formerna av förvärv av egen aktie.

Vad angår tiden före den 7 juli 1944 skall enligt ett avgörande i högsta domstolen (NJA 1942: 614) förbudet i 51 § i 1910 års lag icke »i och för sig» medföra, att ett förvärv av egen aktie skall vara ogillt. Med det citera-

de uttrycket torde ha avsetts, att aktiebolags förvärv av egen aktie under stundom av särskilda aktierättsliga skäl kunde drabbas av ogiltighet.

Ett aktiebolags förvärv av egna aktier innebär, att bolagets medel användas för övertagande av aktier från enskilda aktieägare. Förvärvet är alltså en åtgärd, som är jämförlig med nedsättning av aktiekapital i förening med återbetalning till vissa aktieägare. Att, såvitt angår förvärv som ägt rum före den 7 juli 1944, ett bolag trots förvärvets lagstridighet civilrättsligt kan äga aktierna innebär bl. a., att bolaget kan sälja eller eljest disponera över aktierna samt även använda dem sålunda, att aktiekapitalet i vanlig ordning nedsättes genom dessa aktiers indragning.

De sakkunniga.

De sakkunniga framhålla, att förvärv av egna aktier mot vederlag utan samband med beslutad nedsättning av aktiekapital vore att ur utskiftningskattesympunkt likställa med utskiftning. I följd härav borde en nedsättning av aktiekapitalet genom indragning enligt 66 § 2 mom. aktiebolagslagen av dessa aktier rätteligen föranleda taxering till utskiftningskatt. Utrymme härför torde dock icke finnas enligt nuvarande bestämmelser i utskiftningskatteförordningen, när någon utskiftning i samband med nedsättningsbeslutet (indragningen) ej ägt rum. Utskiftningen hade ägt rum redan vid bolagets förvärv av aktierna. Enligt de sakkunnigas uppfattning komme därför det av bolaget utgivna vederlaget för aktierna icke att bliva taget till beskattning enligt utskiftningskatteförordningen. Med hänsyn till önskvärdheten av att avvecklingen av från tiden före den 7 juli 1944 bestående innehav av egna aktier icke försvårades ansåge de sakkunniga sig icke böra förorda sådan ändring i förordningen, att skatt uttoges i samband med indragning av dessa aktier.

De sakkunniga förorda i stället att indragning av egna aktier skulle i princip jämföras med återbäring av tillskjutet belopp. Om sålunda ett bolag indroge egna aktier, skulle enligt förslaget bolagets tillskjutna belopp minskas med vederlaget för aktierna, under förutsättning att indragningen skett under räkenskapsår, som utgått efter den 28 februari 1925 (jfr 3 § 2 mom. i utskiftningskatteförordningen).

De sakkunniga föreslå vidare, att därest ett bolag ännu vid sin upplösning till äventyrs icke avvecklat sitt innehav av egna aktier, skulle bolagets tillskjutna belopp minskas med vederlaget för kvarvarande aktier. Däremot föreslås icke någon motsvarande bestämmelse om minskning av tillskjutet belopp med vederlaget för kvarvarande aktier vid nedsättning av aktiekapital, när en sådan bestämmelse skulle bliva av ringa praktisk betydelse.

De sakkunniga framhålla slutligen, att utan särskild bestämmelse torde det vara tydligt, att vid moderbolags förvärv av egen aktie från dotterbolag såsom vederlag borde räknas vad dotterbolaget erlagt vid aktiens förvärvande från utomstående. Det vore nämligen det av dotterbolaget erlagda vederlaget, som genom aktieförvärvet utskiftats från koncernen.

Remissyttrandena.

Vad de sakkunniga i förevarande hänseende föreslagit, tillstyrkes eller lämnas utan erinran i så gott som samtliga avgivna yttranden. Blott i det yttrande, som avgivits av *länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län*, avstyrkes förslaget under framhållande av att frågan om utskiftningskatt vid indragning av egna aktier vore av speciell natur och ur fiskalisk synpunkt av begränsad räckvidd, varför man icke borde belasta utskiftningskattförordningen och deklaraionsblanketten med särbestämmelser av föreslagen art.

Från remissyttrandena torde härutöver blott få återgivas vad *överståthållarämbetet* anfört därom, att taxeringsmyndigheterna bleve för kontroll av bestämmelsernas iakttagande synnerligen beroende av att bolagen lojalt följde aktiebolagslagens bestämmelser om att innehav av egen aktie skulle redovisas i balansräkningen (inom linjen). Särskilt stora bleve kontrollsvårigheterna, när det gällde s. k. indirekt innehav av egna aktier. I samband härmed uttalas önskemålet, att deklaraionsblanketten gäves sådan utformning, att bolagen där tvingades redogöra för direkt eller indirekt innehav av egna aktier.

Departementschefen.

Såsom de sakkunniga framhållit, synes bolags förvärv av egen aktie utan samband med beslutad nedsättning av aktiekapital i princip vara att jämställa med utskiftning. Därest aktien icke åter avyttras, innebär förvärvet i regel — liksom vid nedsättning av aktiekapital — att vinstmedel uttages ur bolaget och överföres till aktieägaren.

Enligt min mening bör vid bolags förvärv av egna aktier utan samband med nedsättning av aktiekapitalet utskiftning anses ha ägt rum redan vid förvärvet av aktierna. En ändring av utskiftningskattförordningen blir med denna uppfattning erforderlig. Med hänsyn till att utskiftningskattförordningens bestämmelser hittills icke lämnat utrymme för taxering till utskiftningskatt i nu avsedda fall och då det är önskvärt att avvecklingen av bolagens vid författningsändringens ikraftträdande bestående innehav av egna aktier icke försvåras, synes dock skäligt att den utskiftning, som ägt rum i samband med dessa äldre förvärv, blott på så sätt beaktas att utskiftningen anses utgöra återbetalning av tillskjutet belopp. Jag tillstyrker därför de av de sakkunniga föreslagna bestämmelserna i 3 § 3 mom.

De sakkunniga synas förutsätta, att efter den 6 juli 1944 några nya förvärv av egna aktier icke kommit eller framdeles komma till stånd i andra fall än då förvärven äro tillåtna enligt nya aktiebolagslagens bestämmelser, nämligen — förutom i samband med beslutad nedsättning av aktiekapital — vid inrop å auktion av för bolagets fordran utmätt aktie. Emellertid förelåg förbud mot här ifrågavarande förvärv av egen aktie även före

den 7 juli 1944, vilket emellertid icke hindrade att sådana förvärv då gjordes. Det i lagen stadgade förbudet mot förvärv av egna aktier synes därför knappast utgöra någon garanti för att förvärv framdeles icke komma till stånd i strid mot lagens bestämmelser.

För egen del finner jag därför önskvärt att bestämmelse intages i utskiftningsskatteförordningen av innebörd att framtida förvärv av egna aktier utan samband med beslut om nedsättning av aktiekapital — där det icke gäller inrop å auktion av för bolagets fordran utmätt aktie — i utskiftningsskattehänseende i princip behandlas på samma sätt som de fall av utskiftning, vilka omnämnas under punkt b) i 4 §. Då den ifrågasatta bestämmelsen är avsedd att förhindra ett kringgående av utskiftningsskatteförordningen och då bestämmelsen avser sådant aktieförvärv som skett i strid mot aktiebolagslagens föreskrifter, synes det icke påkallat att meddela bestämmelser angående ett restitutionsförfarande i de fall, där aktierna åter försäljas.

Med bolags förvärv av egen aktie bör i förevarande sammanhang jämföras dotterbolags förvärv av aktie i moderbolag. Det må i anslutning till det sist sagda framhållas, att begreppen moderbolag och dotterbolag självfallet böra vid tillämpningen av utskiftningsskatteförordningen ha samma innebörd som begreppen enligt 221 § aktiebolagslagen äga vid tillämpningen av nämnda lag.

Vad nu föreslagits påkallar, förutom nyssnämnda tillägg till 3 §, vissa andra tillägg till eller ändringar i 1—4 och 6 §§.

V. Utskiftningsskatt vid fusion.

Gällande bestämmelser m. m.

Genom nya lagen om aktiebolag, vilken trädde i kraft den 1 januari 1948, infördes särskilda bestämmelser om fusion av aktiebolag i syfte att underlätta en koncentration av ekonomiska företag i större enheter. Dessa bestämmelser innebära att fusion kan ske antingen genom att ett dotterbolag, vars samtliga aktier ägas av moderbolaget, sålunda uppgår i moderbolaget, att dotterbolaget utan likvidation upplöses samt att alla dess tillgångar och skulder övertagas av moderbolaget (174 § 1 mom.), eller ock därigenom, att ett aktiebolags tillgångar och skulder övertagas av ett annat aktiebolag mot vederlag i penningar eller aktier i det övertagande bolaget (175 §). I båda fallen upprättas ett fusionsavtal, för vars verkställande erfordras rättens tillstånd. Vid fusion mellan helägt dotterbolag och moderbolaget skall dotterbolaget anses upplöst samt dess tillgångar och skulder övertagna av moderbolaget, när rättens beslut om tillstånd till fusionen registrerats. I det senare fallet skall, när rättens tillstånd registrerats, styrelsen och verkställande direktören i det överlåtande bolaget föranstalta om skifte av vederlaget och avgiva slutredovisning.

Till reglerna om fusion av helägt dotterbolag med moderbolaget ha anknytits bestämmelser, varigenom moderbolag, som äger mer än nio tiondelar av aktierna i dotterbolag, berättigas att av övriga aktieägare inlösa återstående aktier. Dessa aktieägare äga även rätt att påkalla, att moderbolaget inlöser deras aktier (174 § 2 mom.).

Den koncernbildning, som uppstår när ett aktiebolag (moderbolaget) successivt, direkt eller indirekt, förvärvar aktierna i andra bolag (dotterbolag) kan på grund av ordningen för förvärven bliva till sin utformning mindre ändamålsenlig och understundom mycket invecklad, vilket försvårar överblicken över koncernen såsom ekonomisk enhet och komplicerar koncernredovisningen. En sammanslagning av vissa dotterbolag med moderbolaget i en koncern kan därför framstå såsom önskvärd för vinnande av organisatorisk ändamålsenlighet och förenkling. Det i nya aktiebolagslagen upptagna fusionsinstitutet har därför ansetts vara starkt av behovet påkallat.

Emellertid motverkas strävandena att uppnå en koncentration av de ekonomiska företagen av bestämmelserna om utskiftningskatt. Det bolag, som genom fusionen upplöses, är enligt utskiftningskatteförordningens bestämmelser skyldigt att erlägga utskiftningskatt för de vinstmedel, som vid fusionstillfället finnas hos bolaget.

Innan nya aktiebolagslagens fusionsbestämmelser trädde i kraft, kunde en fusion genomföras endast med anlitande av allmänna civilrättsliga och aktiebolagsrättsliga regler om överlåtelse, skuldövertagande, likvidation, ökning av aktiekapital m. m. I bolagspraxis torde det vanligaste sättet ha varit, att det ena bolaget förvärvade alla aktierna i det andra bolaget, varefter det förra genom att sätta det senare i likvidation bringade detta att upphöra och till sig i form av likvidationsandel överförde dess tillgångar. Även då fusion genomfördes på detta sätt utgjorde skyldigheten att erlägga utskiftningskatt ett hinder.

Utskiftningskattebestämmelsernas fusionshinderande karaktär uppmärksammades redan vid utskiftningskatteförordningens tillkomst. Sålunda hade bl. a. kammarrätten riktat invändningar ur nämnda synpunkt mot vad som föreslagits i det betänkande som låg till grund för proposition nr 134 till 1927 års riksdag. I nämnda proposition yttrade vederbörande departementschef härom följande.

Kammarrätten har anmärkt, att, under det upplösning av ett solvent bolag med påföljd att aktieägarna toge sina tillgångar ur rörelsen vore en sällsynt företeelse, sådana upplösningar, som innebure rekonstruktion eller fusion med annat bolag, vore vanliga företeelser och att enligt det remitterade förslaget jämväl dylika upplösningar träffades av skatt, ehuru rationell grund för beskattning saknades i sådana fall.

Gentemot denna kammarrättens anmärkning må först framhållas, att det enligt min åsikt icke kan anses orättvist att beskatta ett aktiebolags besparade vinstmedel jämväl då bolaget upplöses av den anledning, att bolagets rörelse uppgår i ett annat bolag. Ofta torde de gamla aktieägarna icke ingå i det nya bolaget, ehuru detta fortsätter det gamla bolagets rörelse. Men även om det nya bolaget skulle utgöra en direkt fortsättning på det gamla bolaget, så att det gamla bolagets delägare ingå såsom delägare i det nya, synes det ur rättvisans synpunkt fullt i sin ordning att uttaga utskiftningskatt. Ett

nästan analogt fall föreligger, när man såsom realisationsvinst beskattar vinst vid byte av aktier. Något hinder att beskatta dylik vinst anses icke föreligga, oaktat man icke vet, huruvida den vid bytet erhållna valutan kommer att hava kvar sitt antagna värde, när den en gång i sin ordning realiseras. Medgivas skall, att det är tänkbart, att utsikten att få erlægga utskiftningsskatt skulle kunna i vissa fall avskräcka från bolagsfusioner, vilka vore önskvärda ur såväl aktieägarnas som det allmännas synpunkt. Det torde emellertid ej vara möjligt att fastställa andra regler för beskattning av upplösningar i sammanhang med fusioner än de för upplösning i allmänhet gällande. Men vidare synes kammarrättens berörda anmärkning även av en annan orsak förlora i värde. Med hänsyn till den föreslagna skattefriheten för moderbolag för från dotterbolag uppuren aktieutdelning torde väl i fall av bolagsfusioner sådana dispositioner vidtagas, att utskiftningsskatt i stort sett kan undvikas. Slutligen vill jag framhålla, att den beskattning det här gäller är så jämförelsevis obetydlig, att verkligt betydelsefulla bolagsfusioner knappast av densamma kunna röna någon nämnvärd inverkan.

Till de frågor, som sammanhånga med problemet om uppmjukning av utskiftningsskattebestämmelserna vid fusion, hör även spörsmålet om kedjebeskattningen på utskiftningsskattelagstiftningens område. Här torde till en början få hänvisas till vad i nämnda hänseende i det föregående anförts vid behandlingen av frågan om höjningen av utskiftningsskatteprocenten.

Vidare må framhållas, att 1928 års *bolagsskatteberedning*, som hade under utredning hela det komplex av frågor, som rörde beskattning av aktiebolag och andra näringsföretag, sökte lösa frågan om kedjebeskattningen genom ett restitutionsförfarande. Förslaget innebar i princip, att om ett bolag upplöstes och utskiftningsskatt erlades och aktierna därvid helt eller delvis ägdes av annat svenskt bolag, skulle sistnämnda bolag erhålla restitution av den del av utskiftningsskatten, som belöpte å det erhållna utskiftade beloppet. Förslaget avvisades då genomförandet av detsamma skulle medföra stora praktiska svårigheter.

Då utskiftningsskatteprocenten vid 1940 års *riksdag* höjdes, anfördes från vissa näringsorganisationer betänkligheter beträffande utskiftningsskattens inverkan på bolagsfusioner. Bevillningsutskottet (betänkande nr 45) uttalade i anslutning härtill önskvärdheten av en allmän översyn av utskiftningsskatteförordningens bestämmelser.

Frågan om åtgärder för att underlätta tillämpningen av det genom nya aktiebolagslagen införda fusionsinstitutet, främst genom borttagande i dylika fall av skyldigheten att erlægga utskiftningsskatt, har även i andra sammanhang förts på tal.

Sälunda berördes spörsmålet i en del remissyttranden vid tillkomsten av nya aktiebolagslagen.

I de yttranden, som därvid avgåvos av kommerskollegium och av vissa näringsorganisationer, framhölls att med hänsyn till betydelsen av den nutida utvecklingen i riktning mot koncentration av ekonomiska företag i större enheter vore det ägnat att väcka tillfredsställelse, att fusionsfrågan upptagits

till reglering. Det påpekades, att skälig hänsyn till olika intressen hade påkallat vissa bestämmelser, att kunna i samband med fusion tillämpas, angående aktieägares skyldighet att tåla resp. rätt att kräva inlösen av vissa aktier. Vidare anfördes.

Att uttagande av utskiftningsskatt vid fusion mellan moderbolag och helägt dotterbolag skulle vara alldeles stridande mot denna beskattnings mening och syfte, må synas självfallet. Försiktigheten bjuder dock, att det genom särskild undersökning blir fastställt, att någon anledning till farhåga för sakligt ogrundad beskattning här icke förefinnes. Beträffande de övriga fallen av fusion synes beskattningsfrågan mindre klar, och sannolikt torde vara, att för åstadkommande av en rimlig lösning vissa jämkningar måste vidtagas i författningen om utskiftningsskatt. Även härom bör utredning företagas. Därvid bör beaktas, att det måste anses motsvara även ett betydande allmänt intresse, att sammanflätade koncerners förenkling genom fusion icke genom opåkallad beskattning förhindras.

Vidare har *industriförbundet* i skrivelse den 25 juni 1948 till Kungl. Maj:t anfört bl. a. följande.

Inom aktiebolagsområdet förekommer ett ofta rätt komplicerat koncernväsende. Detta kan ha sin grund i omsorgen om en rationell organisation, men lika ofta torde grunden vara att söka i historiska förhållanden. I sistnämnda fall innebär koncernbildningen icke sällan en olämplig företagsform och det framstår då såsom önskvärt, att en koncentration till större enheter kommer till stånd. Koncernen utgör i ekonomiskt hänseende en enhet, men förvaltningen och redovisningen av denna företagsenhet försvåras genom koncernbildningen liksom ock överblicken över verksamhetens resultat och företagets ekonomiska ställning. För att utvinna full effektivitet av tillgängliga produktionsmedel är det nödvändigt, att den i varje särskilt fall lämpligaste företagsformen kommer till användning. Detta är givetvis även ett allmänt intresse. Även ur andra synpunkter har det allmänna intresse av att koncernbildningar, vilka icke innebära en rationell organisation, upphöra. Det är under sådana förhållanden ägnat väcka allvarliga betänkligheter, att den lättillgängliga väg för vinnande av organisatorisk ändamålsenlighet och förenkling, 174 § aktiebolagslagen avsett att bereda, måste befaras komma till allenast ringa användning och att denna väg i de flesta fall snarare måste betecknas såsom praktiskt taget oframkomlig. Anledningen härtill ligger emellertid icke i aktiebolagslagens bestämmelser utan framför allt i gällande lagstiftning om utskiftningsskatt.

Efter att ha redogjort för huvudprincipen i utskiftningsskatteförordningen yttrade *industriförbundet* vidare.

Å det belopp, varmed värdet å de tillgångar, moderbolaget vid fusion jämlikt 174 § aktiebolagslagen övertager, överstiger dotterbolagets skulder och ingångsvärde, utgår således utskiftningsskatt med 30 %, trots att koncernen icke tillföres någon som helst inkomst genom fusionen och delägarna icke uttaga något kapital ur rörelsen. Syftet med utskiftningsskatten är emellertid allenast att beskatta sådan inkomst, som vid utskiftningen tillförts enskilda aktieägare och sålunda är att jämställa med vinstutdelning. — — —

Ur rationell synpunkt finnes intet att erinra mot att uttagandet av utskiftningsskatten vid fusion mellan dotter- och moderbolaget uppskjutes till dess moderbolagets tillgångar skiftas mellan delägarna. En reform av denna innebörd skulle, även om den begränsades till allenast sådana fusionsfall som

avses i 174 § 1 mom. nya aktiebolagslagen, utan tvivel undanröja det mest dominerande hindret för åstadkommande av de önskvärda organisatoriska förbättringar inom näringslivet, aktiebolagslagens fusionsbestämmelser avse att möjliggöra. Industriförbundet hemställer därför, att det hinder för fusion mellan moderbolag och helägt dotterbolag, som den nuvarande utskiftnings-skatten utgör, måtte undanröjas.

Att utskiftningskatten vore ägnad att motverka bolagsfusioner uppmärksammades även vid tillkomsten av den nya lagen om försäkringsrörelse. Första lagutskottet vid 1948 års riksdag uttalade i sitt utlåtande nr 34 i anledning av Kungl. Maj:ts proposition med förslag till lag om försäkringsrörelse m. m., att en uppmjukning av bestämmelserna om utskiftningskatt kunde anses motiverad med hänsyn till önskemålet att få till stånd en reduktion av antalet företagsenheter på försäkringsväsendets område. Beträffande försäkringsaktiebolagen löstes frågan därvid på så sätt, att Kungl. Maj:t erhöll bemyndigande av riksdagen att under vissa förutsättningar efterskänka utskiftningskatt vid fusion mellan försäkringsaktiebolag.

Slutligen må nämnas, att 1948 års bevillningsutskott i sitt betänkande nr 46 i anledning av Kungl. Maj:ts proposition nr 197 med förslag till förordning angående frihet från utskiftningskatt vid upplösning av Bergslagens järnvägsaktiebolag m. fl. bolag anförde bl. a. följande.

Utskottet förutsätter, att vid den allmänna översyn av utskiftningskattförordningen, som kan väntas komma till stånd inom en nära framtid, även frågan om utskiftningskatten vid bolagsfusioner blir föremål för en förnyad undersökning. Därvid synes särskilt böra utredas, huruvida den utveckling, som föranlett tillskapandet av de nya reglerna om fusion i aktiebolagslagen, bör medföra en uppmjukning av bestämmelserna om utskiftningskatt i sådana fall där det icke är fråga om utskiftning i egentlig mening.

De sakkunniga.

Efter att ha framhållit, att fusionsinstitutets användning icke borde försväras eller rent av ominstetgöras i de fall, där från företagsekonomisk synpunkt en fusion framstode såsom påkallad, anföra de sakkunniga:

Angelägenheten av att fusion kommer till stånd är för övrigt mången gång påkallad jämväl av andra intressen än bolagets egna och dess aktieägares. Det må i detta hänseende allenast erinras om de problem, som uppstå i samband med koncernredovisningen och som nära beröra icke blott dem, som i egenskap av borgenärer eller eljest träda i förbindelse med koncernen, utan även det allmänna. De bestämmelser, som i avseende å koncernredovisningen upptagits i nya aktiebolagslagen och vartill för övrigt motsvarighet i stor utsträckning läser saknas i främmande rättssystem, torde få betraktas såsom ett första försök till reglering av dessa problem och kunna alltså icke betraktas vare sig såsom fullt uttömmande eller såsom slutgiltiga.

De sakkunniga framhålla, att de funne det ovedersägligt att åtminstone vissa lättnader i avseende å utskiftningskattplikten vid fusion måste komma till stånd, därest icke vad med fusionsinstitutet åsyftats, skulle till stor

del omintetgöras. Dessa lättnader kunde bestå *antingen* i frihet för dotterbolaget från erläggande av utskiftningsskatt *eller* däri att skatteskulden finge övertagas av moderbolaget, vilket senare alternativ innebure att uppskov med skattens erläggande medgäves till dess hos moderbolaget sådant fall föreläge, att utskiftningsskatteförordningen skulle därå tillämpas d. v. s. att moderbolaget nedsatte sitt aktiekapital eller upplöstes. Emellertid syntes en sådan lättnad i utskiftningsskattehänseende böra medgivas endast vid fusion jämlikt 174 § 1 mom. nya aktiebolagslagen d. v. s. mellan helägt dotterbolag och moderbolaget. De sakkunniga anföra därefter följande.

Den omständigheten att två bolag, som icke stå till varandra i det förhållande som kännetecknar moderbolag och helägt dotterbolag, vilja sammanföras på det sätt som kännetecknar fusion, synes icke böra föranleda att skattelindring beredes dem vid fusionen. Även om på grund av föremålet för de båda bolagens verksamhet vissa, måhända betydande, fördelar i ekonomiskt eller organisatoriskt avseende skulle vinnas genom en fusion av två av varandra helt oberoende bolag, lärer detta böra ske under beaktande av de konsekvenser i avseende å utskiftningsskatten, som därav kunna bliva en följd.

Det sagda gäller även bolag, som, utan att det ena bolaget äger aktiemajoriteten i det andra, genom det ena bolagets dominans över det andra stå i det förhållande, att nya aktiebolagslagens bestämning av begreppen moder- och dotterbolag träffar in på dem.

Helt annorlunda ställer sig det fall, då moderbolaget äger samtliga aktier i dotterbolaget. Här är ofta nog grunden till koncernförhållandet att söka i historiska förhållanden, där — såsom industriförbundet påpekat — koncernbildningen innebär en olämplig företagsform, som det är önskvärt att genom fusion eliminera. Och även där koncernbildningen ursprungligen förestavats av omsorgen om en rationell organisation kunna förutsättningarna sedermera ha så förändrats, att rationella synpunkter numera med lika stor styrka leda till krav på fusionering.

Därefter framhålles, att genom denna begränsning komme till en början försäkringsaktiebolagen att falla utanför området för de nya bestämmelsernas tillämplighet. För dessa bolag funnes emellertid redan möjlighet till lättnader genom nyssnämnda dispensförfarande, vilket med hänsyn till de speciella skatteproblemen hos dessa bolag syntes erbjuda den för dessa fall lämpligaste lösningen. Vidare föresloges den begränsningen, att lättnaderna icke skulle gälla för de fall, där någotdera av de bolag, vilka sammansloges, dreve penningrörelse eller yrkesmässig handel med fastigheter. Denna ytterligare begränsning hade föranletts av praktiska skäl för att möjliggöra en enkel beräkning av dotterbolagets utskiftningsskatteskuld vid fusionstillfället och för att icke komplicera de tillägg till kommunalskattelagen m. m., som enligt de sakkunnigas mening bleve erforderliga, därest lättnader i utskiftningsskattehänseende medgäves vid fusion. De sakkunniga framhålla samtidigt, att för de bolag, som genom denna begränsning undantoges från lättnader, torde fusionsbestämmelserna knappast ha någon större betydelse. Därjämte påpekas att därest andra bolag än de, som dreve bank- eller annan penningrörelse eller försäkringsrörelse, framdeles skulle göras skattskyldiga för utdelningar från andra svenska aktiebolag, borde begränsning-

en avse samtliga de fall, där moderbolaget vore skattskyldigt för utdelningar från dotterbolaget. De sakkunnigas förslag byggde nämligen delvis på att vinstmedel kunde före fusionen överföras från dotterbolaget till moderbolaget utan att skattskyldighet därvid uppkomme för moderbolaget.

De sakkunniga ansåge det emellertid uteslutet, att ens i samtliga de fall, där fusion skedde enligt 174 § 1 mom. aktiebolagslagen och där tillika icke något av bolagen dreve penningrörelse eller yrkesmässig handel med fastigheter, medgiva frihet från eller uppskov med erläggandet av dotterbolagets utskiftningsskatteskuld. En sådan lättnad ur utskiftningsskattesynpunkt vore ofta icke berättigad, och en generell bestämmelse skulle därför kunna leda till missbruk. En frihet från utskiftningsskatt, som följde omedelbart vid förhandenvaron av vissa i förordningen angivna förutsättningar, borde medgivas allenast för de fall, där dotterbolagets utskiftningsskatteskuld icke hade kunnat påverka moderbolagets köpeskilling för aktierna i dotterbolaget. För vissa andra fall föresloges ett dispensförfarande, varigenom antingen frihet från skatt eller uppskov med skattens erläggande skulle kunna ernås, därest erforderliga förutsättningar funnes vara för handen.

De sakkunniga förorda, att en av förordningen omedelbart följande frihet från erläggande av utskiftningsskatt skulle medgivas, där moderbolaget a) alltsedan den 1 januari 1927 eller, där koncernförhållandet uppstått senare, b) alltsedan dotterbolagets bildande vid varje tillfälle ägt mer än nio tiondelar av aktierna i dotterbolaget. I dessa fall kunde dotterbolagets utskiftningsskatteskuld icke ha påverkat moderbolagets köpeskilling för aktierna i dotterbolaget. Ehuru vid fusionstillfället dotterbolaget skulle vara till 100 procent ägt av moderbolaget, begränsades kravet på det tidigare aktieinnehavets storlek till överstigande 90 procent, då enligt 174 § 2 mom. aktiebolagslagen moderbolaget i sådant fall hade en ovillkorlig rätt att lösa återstående aktier av de övriga aktieägarna.

De sakkunniga framhålla, att i de fall där frihet från erläggande av utskiftningsskatt vid fusion av dem förordades skulle, om denna befrielse icke medgäves, i regel uppkomma en kedjebeskattnig. De sakkunniga anföra härom följande.

I fallet b) är moderbolagets anskaffningskostnad för dotterbolagsaktierna icke högre än dotterbolagets tillskjutna belopp enligt utskiftningsskatteförordningens bestämmelser. Detta innebär, att de vinstmedel, som hos dotterbolaget orsaka utskiftningsskatteskulden, i regel komma att efter fusionen medföra motsvarande utskiftningsskatteskuld hos moderbolaget. De vinstmedel, som under den tid koncernförhållandet rått uppkommit hos dotterbolaget, skapa en utskiftningsskatteskuld hos såväl dotter- som moderbolaget, i den mån dessa vinstmedel icke utdelas till moderbolaget. Om båda dessa skatteskulder erläggas, uppstår en tredubbel beskattning, dels inkomst- och utskiftningsskatt hos dotterbolaget och dels utskiftningsskatt hos moderbolaget eller eventuellt inkomstskatt hos moderbolagets aktieägare, därest vinstmedlen i stället utdelas. Då det synes önskvärt, att inom området för utskiftningsskatten undvika kedjebeskattnig, där icke praktiska svårigheter lägga hinder i vägen, synes fusion i dylika fall böra få ske utan att utskiftningsskatt behöver erläggas. Om moderbolaget vid fusions-

tillfället har ett negativt saldo, d. v. s. skillnaden mellan verkliga värdena av bolagets tillgångar och skulder är lägre än bolagets tillskjutna belopp, reduceras visserligen dotterbolagets utskiftningsskatteskuld hos moderbolaget, men förhållandet skulle bliva detsamma, om vinstmedel före fusionen överfördes från dotterbolaget till moderbolaget.

I fallet a) kan det visserligen ofta hända, att moderbolagets anskaffningskostnad för aktierna i dotterbolaget är högre än dotterbolagets tillskjutna belopp, varigenom dotterbolagets utskiftningsskatteskuld icke helt »övergår» till moderbolaget. De sakkunniga ha dock ansett övervägande skäl tala för att utskiftningsskatt vid fusion icke skall behöva erläggas, när förhållandet moderbolag—helägt dotterbolag rått sedan före år 1927. Dotterbolagets utskiftningsskatteskuld kan i dessa fall icke ha påverkat moderbolagets köpeskilling för dotterbolagsaktierna, och fusionen skulle år 1928 kunna genomföras genom att dotterbolaget likviderat, sedan dess vinstmedel utdelats till moderbolaget, varvid utskiftningsskatt endast skulle ha utgått å de vinstmedel, som under åren 1925—1927 bundits i fondaktier och reservfond. I regel skulle också kedjebeskattning uppstå i dylika fall, om dotterbolagets utskiftningsskatteskuld vid fusionstillfället skulle gäldas.

Beträffande den tidpunkt, som i detta fall skall vara avgörande, kunna givetvis olika synpunkter göra sig gällande. Redan år 1926 förelåg förslag till fonderings- och upplösningsskatt, varför tidpunkten möjligen borde sättas före 1926. Å andra sidan äger utskiftningsskatteförordningen icke tillämpning å bolag, som före den 25 maj 1927 beslutat träda i likvidation, varför även vissa skäl kunde sägas tala för att välja sistnämnda tidpunkt. De sakkunniga ha stannat för den 1 januari 1927.

Därefter framhålles att hur än gränserna droges för en omedelbart av författningen följande frihet från utskiftningsskatt, gränshall alltid måste uppkomma. De sakkunniga ansåge det emellertid nödvändigt, att den av författningen omedelbart följande skattefriheten begränsades så, att den om möjligt icke i något fall medförde orättmätig förmån och icke heller föranledde missbruk.

De sakkunniga påpeka, att i de fusionsfall, som icke rymdes inom de sålunda uppdragna gränserna, torde dotterbolaget i regel haft en utskiftningsskatteskuld vid den tidpunkt, då moderbolagets innehav av dotterbolagsaktier överskred 90 procent. I dessa fall vore det oftast icke möjligt att avgöra, i vad mån kedjebeskattning uppstode vid fusion, om dotterbolagets utskiftningsskatteskuld erlades. Det vore nämligen endast de vinstmedel, som uppstått hos dotterbolaget under den tid koncernförhållandet rått, vilka teoretiskt kunde anses föranleda kedjebeskattning. Medgäves frihet från utskiftningsskatt vid fusion i andra fall än dem de sakkunniga föreslagit medförde detta i regel att de vinstmedel, som funnos hos dotterbolaget vid det tillfälle, då moderbolaget förvärvade aktierna i dotterbolaget, icke bleve föremål för dubbelbeskattning. Dessutom kunde dotterbolagets utskiftningsskatteskuld vid den tidpunkt, då moderbolaget förvärvade aktierna, ha medfört att moderbolaget erhållit aktierna för ett lägre pris än om denna skuld icke funnits. Om så vore fallet föreläge ytterligare skäl att icke medgiva befrielse från utskiftningsskattens erläggande vid fusion. De sakkunniga anföra härom följande.

Med andra ord borde i princip moderbolaget, om det i stället för aktierna i dotterbolaget förvärvat dotterbolagets tillgångar och övertagit dess skulder exklusive utskiftningskatteskuld, för dessa tillgångar minus skulder ha fått erlægga en köpeskilling motsvarande köpeskillingen för aktierna plus dotterbolagets utskiftningskatteskuld. Under sådana förhållanden skulle skäl knappast föreligga att medgiva lättnad i avseende å utskiftningskatten, då moderbolaget genom fusion övertager dotterbolagets tillgångar och skulder. I praktiken är det dock svårt att avgöra, i vad mån dotterbolagets utskiftningskatteskuld påverkat köpeskillingen för aktierna.

De sakkunniga framhålla vidare, att även om skäl för befrielse från erläggande av utskiftningskatt sålunda i regel icke förelåge i de fall dotterbolaget vid moderbolagets förvärv av aktierna hade en utskiftningskatteskuld, vissa lättnader i utskiftningskattelhänseende likväl syntes böra medgivas. De sakkunniga anföra härom följande.

I vissa fall torde emellertid den omständigheten, att en betydande utskiftningskatt skall erläggas, vara ett avgörande hinder för en ur företagsekonomisk synpunkt önskvärd fusion.

Med hänsyn härtill och med hänsyn till utskiftningskattens ringa statsfinansiella betydelse synes i dylika fall åtminstone uppskov med utskiftningskattens erläggande kunna förordas. Att utsträcka förmånen till fullständig befrielse läser i regel icke vara motiverat. Det är endast det hindret för fusionen, att dotterbolagets utskiftningskatteskuld *skall erläggas vid fusionstillfället*, som bör undanröjas. I övrigt bör koncernen icke genom fusionen komma i bättre läge ur utskiftningskattesympunkt. Dotterbolagets utskiftningskatteskuld skall övertagas av moderbolaget och skatten erläggas, när moderbolaget upplöses eller nedsätter aktiekapital. Det må dock framhållas, att ett uppskov med erläggandet av utskiftningskatten vid fusion i praktiken ofta medför, att skatten icke erlägges, enär moderbolaget varken upplöses eller nedsätter aktiekapital. Å andra sidan skulle — om detta uppskov icke medgaves — fusion ofta icke komma till stånd, varför någon utskiftningskatt sålunda ändock icke skulle erläggas inom överskådlig tid.

Förutsättning för befrielse från utskiftningskattens erläggande föreligger dock i vissa fall, som gränsa till det i första stycket av 1 § 2 mom. förutsedda fallet, t. ex. när moderbolagets överskridande av 90 %-innehavet av dotterbolagsaktierna ägt rum en kortare tid efter den 1 januari 1927 eller bolagets bildande, eller när moderbolaget ägt i det närmaste 90 % av aktierna i dotterbolaget sedan före 1927 eller från bolagets bildande, eller när dotterbolagets ställning vid moderbolagets förvärv av aktierna icke var sådan, att dotterbolaget då hade en utskiftningskatteskuld.

För sådana fusionsfall, där skäl för lättnad i utskiftningskattelhänseende förelåge, men som icke omfattades av de generella bestämmelserna, förordade de sakkunniga ett dispensförfarande. Genom ett dispensförfarande skulle många fördelar vinnas. I motiven kunde i en utförligare form än som vore möjligt i författningstext klargöras de förutsättningar, varunder enligt de sakkunnigas mening dispens borde kunna beviljas. Vidare vore en sådan form ägnad att på ett smidigare sätt än fixa lagregler möta hittills icke observerade fall av den natur att dispens icke borde beviljas. Ett dispensförfarande tillgodosåge också det oefftergivliga kravet, att bolagen skul-

le kunna på förhand erhålla ett auktoritativt besked i skattefrågan. En likformig behandling av de skilda fallen möjliggjordes också härigenom.

De sakkunniga föreslå, att dispensförfarandet skulle handhavas av Kungl. Maj:t. Att för detta ändamål tillskapa en särskild institution syntes knappast förenligt med tidsläget och någon redan bestående institution, som utan vidare lämpade sig för uppgiften, syntes icke stå till buds.

De sakkunniga framhålla vidare, att antalet dispensansökningar icke behövde bliva så stort, att praktiska svårigheter vid tillämpningen uppstode, därest såsom förutsättningar för dispens angåves:

1) att båda bolagen dreve rörelser, som bildade en naturlig enhet, och att fusionen föranleddes av en strävan att vinna organisatorisk ändamålsenlighet,

2) att den utskiftningskatt, som skulle erläggas, vore av sådan storleksordning, att den kunde anses utgöra ett väsentligt hinder för fusionen, samt

3) att, där moderbolaget förvärvat dotterbolagsaktierna från fysisk person eller därmed i skattehänseende likställd skattskyldig, dotterbolagets utskiftningskatteskuld uppenbarligen icke avsevärt påverkat köpeskillingen för aktierna.

De sakkunniga framhålla, att trots de sålunda angivna villkoren förslaget dock öppnade möjlighet för dispens i de fall, där utskiftningskatten utgjorde ett verkligt hinder för en önskvärd fusion och där lättnad i utskiftningskatteshänseende vore motiverad. Att vissa fall, vilka gränsade till dem, som inbegreps under de generella bestämmelserna, komme att helt undantagas från lättnader, syntes icke kunna undvikas.

I avseende å den närmare innebörden av nyssnämnda förutsättningar för dispens anföra de sakkunniga följande.

Huruvida förutsättningar enligt vad under 1) anföres äro för handen, måste givetvis bolagen förebringa erforderlig utredning om.

Huruvida utskiftningskattens storlek kan utgöra verkligt hinder för fusionen får bedömas med hänsyn till om skatten är av sådan storleksordning, att dess erläggande är betungande med hänsyn till finansieringen av de båda bolagens verksamhet. Att närmare angiva när så kan anses vara fallet, låter sig icke göra. Bedömandet får bliva beroende av vunen erfarenhet. Även om utskiftningskatten icke kan sägas vara av sådan storleksordning synes för övrigt — om övriga förutsättningar uppfyllas — dispens ändock kunna ifrågakomma, där utredning företes, som visar, att dotterbolagets utskiftningskatteskuld vid den tidpunkt, då moderbolagets innehav av dotterbolagsaktier överskred 50 % av aktierna, var avsevärt lägre än vid fusionstillfället (jfr 221 § lagen om aktiebolag). Hänsyn synes dock därvid icke böra tagas till ändringar av utskiftningskatteprocenten, utan jämförelsen skall göras mellan de till utskiftningskatt beskattningsbara beloppen vid båda tidpunkterna. Befrielse från utskiftningskattens erläggande synes dock endast böra ifrågakomma, när dotterbolaget vid den tidpunkt, då moderbolagets aktieinnehav överskred 90 %, icke hade någon utskiftningskatteskuld.

Den tredje förutsättningen för dispensmedgivandet avser att förhindra, att lättnader medgivas i de icke ovanliga fall, där moder- och dotterbolagsförhållandet tillkommit i avsikt att genom vissa transaktioner undvika eller

mildra dubbelbeskattningen. I dessa fall är tillskapandet av koncernförhållandet ofta en ren skentransaktion. En möjlighet till uppskov med erläggandet av utskiftningsskatten vid fusion inom en sådan koncern kunde befaras inbjuda till dylika transaktioner. Ej heller föreligga skäl till uppskov med utskiftningsskattens erläggande, om det är uppenbart, att moderbolaget fått en ej obetydlig kompensation för skatten vid fastställande av köpeskillingen för aktierna. Såsom redan framhållits är det i regel svårt att konstatera, om dotterbolagets utskiftningsskatteskuld påverkat köpeskillingen, men en undersökning i fråga om tidigare aktieägare i dotterbolaget och omständigheterna vid aktieförsäljningen lär ofta kunna giva upplysning, huruvida utskiftningsskatteskulden avsevärt påverkat köpeskillingen. I de fall, där försäljningen uppenbart kommit till stånd för att bereda tidigare aktieägare i dotterbolaget lättnad i dubbelbeskattningen, torde kunna förutsättas, att utskiftningsskatteskulden avsevärt påverkat köpeskillingen för aktierna. Tänkbart är dock, att det förvärvande bolaget icke alls tagit någon hänsyn till dotterbolagets utskiftningsskatteskuld, emedan det icke räknat med utskiftningsskattens erläggande inom överskådlig tid.

Uppskov med erläggandet av utskiftningsskatt vid fusion synes således i regel icke motiverat i de fall, där utskiftningsskatten varit en av orsakerna till att förutvarande aktieägare velat sälja aktierna och där köpare och säljare medvetet delat utskiftningsskatten. Säljarna ha velat erhålla ersättning för bolagets vinstmedel utan att drabbas av dubbelbeskattning (förutsättningar för realisationsvinstbeskattning antagas icke föreligga), och köparen räknar icke med att inom överskådlig tid behöva erlægga utskiftningsskatten, när han låter bolaget fortleva. Om köparen i sådant fall är ett aktiebolag, skulle uppskov med erläggandet av utskiftningsskatten vid fusion innebära, att moderbolaget undgick besväret med att låta dotterbolaget fortleva. Visserligen kan häremot invändas, att uppskov med erläggande av skatten i dylika fall icke medför någon skatteförlust för staten, när fusionen annars icke kommer till stånd och någon skatt ändock icke erlägges. Detta förhållande synes emellertid icke utgöra något skäl att underlätta dylika transaktioner.

Uppskov med utskiftningsskattens erläggande vid fusion bör med andra ord i princip icke medgivas i fall, där det kan antagas, att ett väsentligt syfte med tillkomsten av moder- och dotterbolagsförhållandet varit att bereda viss person eller vissa personer, vilka ägt del i dotterbolaget, lindring i deras beskattning.

De sakkunniga påpeka, att det vore svårigheten att genom fixa lagregler effektivt utgallra sistnämnda fall, som framför allt nödvändiggjorde ett dispensförfarande. I samband därmed framhålles även, att om en bestämmelse om uppskov med erläggandet av utskiftningsskatten intoges i förordningen och rätten till uppskov därvid knötes till bl. a. den förutsättningen att syftet med tillkomsten av moder- och dotterbolagsförhållandet icke varit att bereda viss person eller vissa personer lindring i beskattningen, skulle en sådan bestämmelse otvivelaktigt bli mycket svårpraktikabel för beskattningensmyndigheterna.

De sakkunniga behandla därefter spörsmålen hur dotterbolagets utskiftningsskatteskuld skall beräknas för de fall, då moderbolaget skall övertaga nämnda skatteskuld, samt hur detta övertagande tekniskt skall genomföras.

I förstnämnda hänseende anföres att i huvudsak tvenne alternativ syntes

tänkbara. Det första av dessa innebure, att i stort sett samma regler skulle tillämpas som de vilka gällde vid utskiftningsskattens beräkning vid bolagsupplösning. Här om anföres följande.

Detta alternativ förutsätter, att i samband med fusionen skall konstateras, dels dotterbolagets tillskjutna belopp, dels ock det verkliga värdet av de i samband med fusionen till moderbolaget utskiftade tillgångarna och skulderna. En sådan värdering av dotterbolagets tillgångar och skulder skulle emellertid medföra stora praktiska svårigheter utan att ändock bliva fullt effektiv. Dessutom skulle skiljaktiga meningar lätt komma att råda mellan bolagen och beskattningsmyndigheterna beträffande värderingen.

Det torde — enligt de sakkunnigas uppfattning — vara nödvändigt, att den utskiftningsskatteskuld, som skall överflyttas, skall kunna lätt fastställas och beräkningen av densamma såvitt möjligt icke giva anledning till några tvister. Sådana tvister om beräkningen av densamma skulle icke kunna komma under beskattningsdomstolarnas prövning, förrän moderbolaget efter fusionen vidtager åtgärd (upplösning eller nedsättning av aktiekapital), som skall föranleda erläggande av utskiftningsskatt. Denna tidpunkt torde ofta ligga mycket långt fram i tiden.

Med hänsyn härtill finna de sakkunniga en beräkning enligt detta alternativ icke kunna förordas.

Såsom det andra alternativet angiva de sakkunniga tillämpningen av i stort sett samma regler, som enligt praxis gällde för beräkning av bolagets egna fonder vid nedsättning av aktiekapital. Detta alternativ innebure, i motsats till det förra, att någon särskild värdering av dotterbolagets tillgångar och skulder vid fusionen icke behövde göras; utskiftningsskatteskulden kunde lätt fastställas och några meningsskiljaktigheter om beräkningen av densamma syntes i regel icke kunna uppstå.

Det framhålles att en beräkning av skatteskulden enligt detta senare alternativ i realiteten icke innebure något avsteg från den av de sakkunniga hävdade principen, att bolagen icke borde genom fusionen komma i bättre ställning i utskiftningsskattehänseende. Man hade nämligen — därest en beräkningsmetod enligt det först angivna alternativet föreskrevs — att räkna med att dotterbolagets tillgångar före fusionen genom utdelning eller försäljning (till bokförda eller lägre värden) överfördes till moderbolaget, varför det beskattningsbara beloppet i regel komme att beräknas till skillnaden mellan å ena sidan summan av aktiekapital, reservfond samt skuldregleringsfond och å andra sidan dotterbolagets tillskjutna belopp. Då det icke syntes önskvärt att framtvinga en sådan i och för sig meningslös justering av dotterbolagets balansräkning före fusionen, hade de sakkunniga ansett sig kunna förorda det senare alternativet i en modifierad form, innebärande att den utskiftningsskatteskuld, som moderbolaget hade att övertaga vid fusionen, skulle beräknas å ett beskattningsbart belopp, som motsvarade skillnaden mellan å ena sidan summan av dotterbolagets aktiekapital, reservfond och skuldregleringsfond samt å andra sidan dotterbolagets tillskjutna belopp.

De sakkunniga påpeka, att den av dem föreslagna metoden vore oförmanlig för bolagen, om dotterbolaget hade balanserade förluster, vilka icke

kunde täckas genom andra vinstmedel än sådana som bundits i aktiekapital, reservfond och skuldregleringsfond, och förlusterna icke före fusionen täcktes med anlåtande av sålunda bundna vinstmedel. Skäl att tynga förordningen med särskilda bestämmelser för dessa undantagsfall hade dock icke ansetts föreligga.

I sammanhang därmed påpekas, att om dotterbolagets till utskiftningsskatt beskattningsbara belopp efter avdrag för utskiftningsskatten vore större än moderbolagets tillskjutna belopp, bleve moderbolagets tillskjutna belopp efter fusionen negativt. Att det tillskjutna beloppet bleve negativt innebure, att vid moderbolagets upplösning i utskiftat belopp skulle inräknas jämväl det negativa beloppet. Vid nedsättning av aktiekapital skulle till bolagets egna fonder läggas ett belopp, som motsvarade detta negativa belopp.

De sakkunniga framhålla att den från dotterbolaget övertagna utskiftningsskatteskulden kunde hos moderbolaget minskas eller helt försvinna t. ex. genom att moderbolagets rörelse efter fusionen ginge med förlust. Det kunde dock ofta vara svårt att avgöra, om förlusten framkommit å den från dotterbolaget övertagna rörelsen eller icke, och en utjämning hade också kunnat ske även om koncernförhållandet ägt bestånd.

De sakkunniga framhålla till sist att en förutsättning för att befrielse från eller uppskov med utskiftningsskattens erläggande skulle kunna medgivas på sätt de sakkunniga föreslagit vore, att vissa ändringar och tillägg vidtoges i kommunalskattelagen, i förordningen om statlig inkomstskatt och i förordningarna om investeringsfonder. De sakkunniga framlade även förslag om sådana ändringar.

I anslutning härtill uttalas önskvärdheten av att dessa ändrade bestämmelser utsträcktes till att avse varje fusion, som skett enligt 174 § 1 mom. aktiebolagslagen och där icke någotdera bolaget dreve penningrörelse eller yrkesmässig handel med fastigheter — alltså även de fall där befrielse från eller uppskov med skattens erläggande enligt de sakkunnigas förslag icke skulle medgivas. Därigenom möjliggjordes att i alla dylika fall av fusion beräkna dotterbolagets utskiftningsskatteskuld med ledning av de värden å bolagets tillgångar och skulder, som upptagits i dotterbolagets balansräkning vid fusionstillfället.

Remissyttrandena.

De sakkunnigas förslag i nu förevarande hänseende har i huvudsak tillstyrkts eller lämnats utan erinran i flertalet remissyttranden.

Från remissyttrandena må här följande återgivas.

Kammarrätten framhåller i sitt yttrande, att utskiftningsskatten obestriddligen innebure ett allvarligt hinder mot en koncentration av ekonomiska företag i större enheter, en olägenhet, som vore allmänt vitsordad och kunde antagas bliva alltmer framträdande, ju högre utskiftningsskatteprocenten sattes. De sakkunnigas förslag byggde på en konsekvent genomförd fiska-

lisk princip, men torde just genom sitt fasthållande vid kedjebeskattningen knappast kunna antagas medföra en slutgiltig och allmänt godtagen lösning av detta problem.

Bank- och fondinspektionen — som förordar en viss utvidgning av området för den av de sakkunniga föreslagna, av förordningens bestämmelser omedelbart följande skattebefrielsen vid fusion men som samtidigt ifrågasätter behovet och lämpligheten av de föreslagna dispensbestämmelserna — anför till en början följande.

De sakkunniga ha ansett, att man för samtliga de fall, där moderbolagets förvärv av dotterbolagsaktier skett från fysiska personer efter den 1 januari 1927, måtte kräva särskild utredning om att den erlagda köpeskillingen icke avsevärt påverkats av dotterbolagets utskiftningsskatteskuld. För tiden fram till den 1 december 1937 utgick emellertid utskiftningsskatt med endast 5 % av ett bolags beskattningsbara belopp, varför dess verkan på köpeskillingen för aktierna under alla förhållanden måste ha varit *relativt sett* obetydlig. Om man sålunda skall kunna tala om att köpeskillingen »avsevärt» påverkats av utskiftningsskatten vid aktieförvärv under tiden $\frac{1}{1}$ 1927— $\frac{30}{11}$ 1937, måste bestämmingen »avsevärd» rymmas inom en latitud, som i de flesta fall torde avsevärt understiga 5 % av aktiens matematiska värde. Om, för att taga ett exempel, ett bolag som inköptes 1930 då hade ett tillskjutet belopp av 1 miljon kronor och ett till utskiftningsskatt beskattningsbart belopp å 0,5 miljoner kronor — alltså innebärande fondmedel med belopp motsvarande hälften av vad som tillskjutits — skulle, om utskiftningsskatten hade beaktats, aktiens matematiska värde indexmässigt (aktiens nominella värde = 100) sjunka från 150 till 147,5, d. v. s. med mindre än 2 %. Sätts i exemplet fondmedlen lika med 200 000 kronor — vilket belopp kan antagas motsvara fondställningen hos många bolag, som icke utgivit gratisaktier — bli motsvarande matematiska värden 120 och 119, d. v. s. värdet skulle nedgå med mindre än 1 %. I själva verket torde det i de allra flesta fall vara omöjligt att numera, minst 13 år efter ett aktieförvärv, utreda, hurvida köpeskillingen ens påverkats något av den dåförtiden utgående utskiftningsskatten. Med hänsyn härtill synes man av praktiska skäl kunna presumera, att ett bolag, som sedan tid före den 1 december 1937 ägt mer än 90 % av aktierna i ett bolag, förvärvat dessa till ett pris, som ej påverkats av det senare bolagets utskiftningsskatteskuld.

Sedan inspektionen erinrat om att utskiftningsskatteprocenten höjdes med verkan från den 15 november 1939 till 30 procent anføres fortsättningsvis följande.

Att ett så betydande skatteuttag i många fall avsevärt påverkat köpeskillingen, då ett aktiebolag från fysiska personer förvärvat alla eller så gott som alla deras aktier i ett annat bolag, får anses ligga i sakens natur. Men man torde icke kunna göra gällande, att en sådan påverkan skulle vara möjlig att konstatera vid samtliga eller ens de flesta av ifrågakommande aktieförvärv. Om utskiftningsskatteprocenten 30 apteras på de här ovan framlagda exemplen, skulle sålunda aktiens matematiska värde indexmässigt nedgå, i det förra fallet från 150 till 135, d. v. s. med 10 %, och i det senare fallet från 120 till 114, d. v. s. med 5 %; att en värdenedgång med 10 % bör kunna iakttagas får anses klart, varemot det torde vara mera ovisst, om man alltid kan finna belägg för, att en femprocentig nedräkning av aktievärdet ägt rum. Den slutsatsen synes dock berättigad att antalet dispens-

fall, som avse fusioner, där aktieförvärvet skett från fysisk person efter 1939, måste bli ringa. Skulle, såsom inspektionen ämnar föreslå, dispensinstitutet icke införas, torde det vidare, under förutsättning att utskiftningskatteprocenten icke sänkes, kunna antagas, att vid framtida aktieförvärv, som ske för att möjliggöra en blivande fusion, köparen kommer att vid köpeskillingens bestämmande söka få kompensation för dotterbolagets utskiftningskatteskuld.

Beträffande de aktieförvärv i fusionssyfte, som skett från fysiska personer under den tid, då utskiftningskatt uttogs med 12 %, finnes skäl förmoda, att man endast i ett begränsat antal fall kan numera utröna, huruvida köpeskillingen avsevärt påverkats av det inköpta bolagets utskiftningskatteskuld. Då vidare nyssnämnda tid omfattade endast ett par år, måste det antagas, att antalet dispensfall av hithörande art måste bli obetydligt. Behovet av dispensmöjligheten för berörda kategori av fusioner synes alltså vara ringa.

Inspektionen framhåller, att ett bolags aktieförvärv emellertid kunde ske även från ett annat aktiebolag men att dessa fall torde vara relativt så fåtaliga, att man icke av hänsyn till desamma behövde införa någon dispensmöjlighet.

Inspektionen sammanfattar det nu återgivna så, att behovet av dispensbestämmelser kunde sägas reduceras till sådana fall, där aktieförvärvet skett efter år 1937 antingen från fysisk person (eller därmed i skattehänseende likställd) eller från aktiebolag, samt att detta behov kunde antagas vara tämligen ringa.

Därefter anföres följande.

Mot det sålunda existerande behovet av dispensbestämmelser få vägas *dels* de olägenheter, som kunna uppstå, om man avstår från att införa sådana bestämmelser, *dels* det förhållandet att dispensinstitutet i och för sig är principiellt föga tilltalande.

Nyssnämnda olägenheter bestå däri, att vissa fusioner ej komma till stånd. Betydelsen härav bör dock icke överskattas eftersom några allvarliga nackdelar knappast äro förbundna med att en del i och för sig överflödiga bolag kvarstå. Inspektionen kan över huvud taget icke helt frigöra sig från det intrycket, att fördelarna av fusionsmöjligheten i någon mån överdrivits.

Mot dispensmetoden kunna anföras flera skäl. I första hand bör sålunda framhållas, att avgörandet av en dispensansökan alltid måste innefatta en viss skälighetsbedömning, varigenom prövningen lätt förlänas ett drag av godtycke. Härtill kommer att dispensbestämmelserna komplicera och tynga den redan nu ganska svårtolkade lagstiftningen om utskiftningskatt. På grund härav och då såsom ovan påvisats behovet av en dispensmöjlighet kan antagas vara tämligen ringa, anser sig inspektionen böra föreslå, att dispensbestämmelserna slopas, varvid emellertid området för den automatiska skattebefrielsen bör vidgas till att gälla även de fall, där moderbolagets överskridande av 90 %-innehavet ägt rum före den 1 december 1937.

Även *kommerskollegium* ifrågasätter i sitt yttrande, huruvida icke ytterligare lättnader i utskiftningskattelhänseende utöver vad de sakkunniga föreslagit vore motiverade. Därvid erinras om att omedelbar frihet från

erläggandet av utskiftnings-skatt hade föreslagits blott om dotterbolagets utskiftnings-skatteskuld icke påverkat moderbolagets köpeskilling för aktierna i dotterbolaget. Denna begränsade befrielse från skattskyldighet, vilken kompletterats med ett dispensförfarande för vissa andra fusionsfall, skulle måhända kunna givas vidgad omfattning.

Länsstyrelsen i Kristianstads län anser att den inverkan, som utskiftnings-skatteskulden kunde ha haft under den tid skatten icke överstege 12 procent, torde ha varit så obetydlig att omedelbar frihet från erläggande av utskiftnings-skatt borde kunna medgivas i de fall, där moderbolaget förvärvat $\frac{1}{10}$ av aktierna i dotterbolaget före den 1 januari 1940. — *Länsstyrelsen i Gävleborgs län* anför i sitt yttrande liknande synpunkter.

I det av *industriförbundet m. fl. näringsorganisationer* åberopade yttrandet understrykes starkt angelägenheten av sådana ändringar i utskiftnings-skatteförordningen, att ur såväl företagsekonomisk som allmän synpunkt önskvärda fusioner kunde komma till stånd. I nämnda yttrande framhålles därefter, att de föreslagna bestämmelserna rörande den omedelbart av förordningen följande skattefriheten visserligen syntes snävt utformade, men att desamma dock torde bereda myndigheterna möjlighet att genom en i erforderlig grad extensiv tolkning i den praktiska tillämpningen tillgodose det avsedda syftet. Därefter anføres:

Tillämpningsområdet för det genom sistnämnda författningsrum införda dispensförfarandet är enligt den föreslagna lydelsen inskränkt till att avse allenast sådana bolag, som angivas i första stycket. Sålunda äro bl. a. bankbolag undantagna från möjlighet att erhålla dispens. Detta torde sammanhånga med, att dessa bolag enligt gällande bestämmelser äro underkastade kedjebeskattning för all utdelning från andra svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar. I en den 24 oktober 1942 till finansdepartementet ingiven underdånig skrivelse har emellertid Svenska bankföreningen hemställt, att skattefrihet måtte medgivas bankaktiebolag för bl. a. utdelning å aktier eller andelar, vilkas innehavande utgjort ett led i organisationen av bolagets verksamhet. Framställningen, som tillstyrkts av samtliga däröver hörda myndigheter, har överlämnats till 1944 års allmänna skattekommitté. Om den av Bankföreningen begärda författningsändringen kommer till stånd, synes anledning icke föreligga att undantaga ett bankaktiebolag, vilket med sig fusionerar ett sådant helägt dotterbolag som i berörda framställning avses, exempelvis ett fastighetsbolag, från möjlighet att erhålla dispens. Även i andra fall torde ett ovillkorligt utestängande av vissa bolag från denna möjlighet kunna visa sig vara varken motiverat eller önskvärt. Vi hemställa därför, att orden »som nyss sagts» i förevarande författningsrum måtte utgå. Att dispensförfarandet härigenom formellt komme att stå öppet för alla bolag synes desto mindre böra föranleda några betänkligheter som antalet dispensansökningar icke härigenom kan befaras komma att öka i nämnvärd grad.

I yttrandet riktas vissa invändningar mot vad de sakkunniga föreslagit angående förutsättningarna för meddelande av dispens. Härom anføres till en början följande.

De sakkunniga uttala sålunda, att en »betydande» utskiftnings-skatt torde vara ett avgörande hinder för en ur företagsekonomisk synpunkt önsk-

värd fusion, samt vidare, att frågan, huruvida utskiftningskattens storlek kan utgöra »verkligt hinder» för fusionen får bedömas med hänsyn till, om skatten är av sådan storleksordning, att dess erläggande är »betungande» med hänsyn till finansieringen av de båda bolagens verksamhet. En i och för sig till beloppet »betydande» utskiftningskatt å exempelvis 50- å 100-tusen kr. kan emellertid, då fråga är om en större koncern, ofta icke anses vara av sådan storleksordning, att dess erläggande bör betecknas såsom betungande för denna koncern. Ej heller skulle den alltid utgöra något »verkligt hinder» för fusionen, om denna vore oundgängligen nödvändig. I regel torde emellertid övervägandena rörande fusionens genomförande resultera i att därmed får anstå, om den föranleder skyldighet att utgiva utskiftningskatt med ovan angivna belopp, eftersom koncernen likväl kan drivas i den gamla formen och ifrågavarande skatteutgift därför icke framstår såsom nödvändig. Man måste således räkna med, att ur organisatoriska synpunkter önskvärda fusioner icke komma till stånd, om koncernen måste vidkännas kostnader för utskiftningskatt, även om skatten icke är av den storleksordning, att den kan anses vara betungande för en större koncern. Avsikten med de sakkunnigas ovan citerade uttalanden synes vara att förhindra, att antalet dispensansökningar bleve alltför stort. Detta syfte kan emellertid i huvudsak lika väl tillgodoses, om man såsom förutsättning för meddelande av dispens kräver, att dispensansökningen icke avser ett »i och för sig» obetydligt belopp och uppställandet av en dylik förutsättning kan icke, såsom fallet blir om de sakkunnigas ifrågavarande uttalanden läggas till grund för prövningen, befaras äventyra syftet med fusionsinstitutet. Vi hemställa därför att såsom förutsättning för meddelande av dispens klart anges, att ansökningen icke må avse ett i och för sig obetydligt belopp samt att utskiftningskatteskulden bör vara av den betydelsen, att uttagandet därav kan antagas föranleda, att fusionen icke kommer till stånd med hänsyn till att koncernen även kan drivas i den gamla formen och att skatteutgiften således icke framstår såsom oundgängligen nödvändig.

I avseende å villkoret, att moderbolagets överskridande av 90 %-innehavet av dotterbolagsaktierna skulle ha ägt rum endast en kortare tid efter den 1 januari 1927 eller en kortare tid efter bolagets bildande, erinras om att de flesta önskvärda fusioner torde avse köpta dotterbolag. I anslutning därtill framhålles att om fusionsinstitutet skulle komma till praktisk användning beträffande åtskilliga efter den 1 januari 1927 inköpta dotterbolag, vilkas fusionering med moderbolaget vore önskvärd, måste dispens i form av uppskov med skatten meddelas utan hinder av att överskridandet av 90 %-innehavet ägt rum först sedan viss tid förflutit efter sistnämnda dag. I samband därmed erinras om att utskiftningskatten så länge skatteprocenten utgjorde allenast 5 procent endast i jämförelsevis ringa utsträckning hade influerat på köpeskillingen. Med hänsyn härtill borde ett vägledande uttalande göras i motiven, varav framginge, att då moderbolagets överskridande av 90 %-innehavet ägt rum före den 1 december 1937, förelåge i allmänhet anledning medgiva, att utskiftningskatteskulden finge övertagas av moderbolaget.

Bankföreningen framhåller, att om skattefrihet för utdelning komme att medgivas bankaktiebolag i enlighet med bankföreningens förslag därom, syntes frihet från erläggande av utskiftningskatt böra inträda oberoende

av dispens, i vad det gällde fusionering med ett penningföretag av dotterföretag, vars aktier eller andelar innehades av förstnämnda företag såsom ett led i organisationen av dettas verksamhet. Bankföreningen tillägger, att föreningen för sin del ville lämna öppet om hänsyn redan nu skulle tagas till denna eventualitet eller om ändring i utskiftningsskatteförordningen — ävensom i 28 § kommunalskattelagen — borde ske först om och i den mån sagda skattefrihet för utdelning i lag föreskrevs.

Skånes handelskammare uttalar den meningen, att då den koncentration, som i rationaliseringssyfte ägt rum inom svenskt näringsliv, till huvudsaklig del skett under tiden efter år 1927, komme det övervägande flertalet fusionsfall att utestängas från rätten till befrielse från utskiftningsskatt. Handelskammaren riktar vidare kritik mot dispensinstitutet såsom sådant och framhåller att den enda godtagbara lösningen syntes vara att stadga befrielse från utskiftningsskatt vid alla slags fusioner.

Övriga hörda handelskamrar ävensom *advokatsamfundet* ha förordat i huvudsak enahanda uppmjukningar i de föreslagna bestämmelserna, som de vilka föreslagits i det av industriförbundet m. fl. åberopade yttrandet.

Länsstyrelsen i Västerbottens län föreslår — med hänsyn till de stränga förutsättningar som av de sakkunniga förordats för meddelandet av dispens — att dispens endast borde avse definitiv befrielse från skatt. Därför talade även att ett uppskov med skattens erläggande icke skulle undanröja det starka hinder mot fusion, som kedjebeskattningen innebure. Därest de sakkunnigas förslag likväl komme att genomföras, syntes det länsstyrelsen lämpligast att moderbolaget borde på så sätt övertaga utskiftningsskatteskulden, att densamma öppet redovisades i balansräkningarna intill den dag, då även moderbolaget upplöstes. Vid detta tillfälle borde moderbolaget erlægga dels den övertagna utskiftningsskatteskulden och dels den utskiftningsskatt som belöpte på utskiftat belopp, i den mån detta överstege tillskjutet belopp.

Mellankommunala prövningsnämnden påpekar, att det ofta förekomme att ett moderbolag icke bildade ett dotterbolag utan att ett redan existerande aktiebolag förvärvades från en bank eller en advokat. Dessa hade nämligen ofta lager av aktiebolag, som aldrig drivit ekonomisk verksamhet och som bildats uteslutande för att tillhandahållas klienter. Eftersom det vore fullt legitima motiv som låge bakom detta tillvägagångssätt, skulle det vara obilligt om den formella omständigheten att moderbolaget icke ägt aktierna i ett sådant dotterbolag alltsedan dettas bildande skulle utgöra ett hinder för befrielse från utskiftningsskatt. Nämnden förordade därför, att de föreslagna bestämmelserna så ändrades att utskiftningsskatt vid fusion ej skulle erläggas, om moderbolaget under den tid då dotterbolaget drivit verksamhet vid varje tillfälle ägt mer än nio tiondelar av aktierna i dotterbolaget.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län ifrågasätter om det vore nödvändigt att i författningstexten införa invecklade regler sådana som de föreslagna och förordar, att behovet av skattebefrielse vid fusion tillgodosåges genom ett dispensförfarande. Vidare anför länsstyrelsen:

Av praktiska skäl torde nog beskattningen icke böra uppskjutas till den kanske avlägsna tidpunkt, då moderbolaget träder i likvidation. Registreringen av sådana uppskovsfall samt deras slutliga behandling och bevakning vid moderbolagets framtida upplösning kommer att vålla svårigheter. Det ekonomiska värdet för statsverket av en på detta sätt infrusen rätt till utskiftningsskatt är obetydlig. Skulle med hänsyn till omständigheterna i det speciella fallet en fullständig frihet från utskiftningsskatt icke kunna komma i fråga, utan jämkning må vara lämplig, torde kunna övervägas, huruvida icke behovet av lättnad kan tillgodoses antingen genom en *ned-sättning* av skatten eller genom en *uppdelning* av denna på ett visst antal år, ungefär i den ordning, som gäller för anstånd vid inbetalning av arvs-skatt.

Även *länsstyrelsen i Östergötlands län* ifrågasätter, om icke för samtliga fall av fusion frågan om skattefrihet borde prövas av Kungl. Maj:t.

Länsstyrelsen i Älvsborgs län framhåller, att den enkelhet vid tillämpningen, som på sin tid var avgörande vid valet av skatteform till ersättning för B-skatten, syntes i väsentlig grad komma att gå förlorad, om de föreslagna komplicerade bestämmelserna infördes.

Länsstyrelsen i Kopparbergs län, som erinrat om att i fall där dotterbolagets utskiftningsskatteskuld finge övertagas av moderbolaget, vore dotterbolaget ålagt deklarationsskyldighet, framhåller att deklarationen icke alltid kunde förväntas bli godtagen i oförändrat skick. Deklarationen skulle emellertid först vid någon tidpunkt i framtiden komma att påverka en taxering till utskiftningsskatt. Det måste anses ovisst, huruvida deklarationen före en eventuell taxering kunde bli föremål för prövning i den ordning, som gällde för taxeringsfrågor i allmänhet. Då det vore önskvärt, att deklarationens riktighet kunde bli prövad medan de förhållanden, varå den grundades, ännu vore aktuella, syntes uttrycklig föreskrift böra meddelas, att sådan möjlighet förefunnes.

Slutligen må här nämnas att i *åtskilliga remissyttranden* förordats, att — därest det av 1947 års taxeringssakkunniga framlagda förslaget till inrättande av en riksskattenämnd genomfördes — meddelandet av dispens i avseende å erläggandet av utskiftningsskatt vid fusion lämpligen borde uppdragas åt denna nämnd.

Departementschefen.

Av den lämnade redogörelsen framgår, att redan då utskiftningsskatten på sin tid infördes i skattesystemet framhölls som en olägenhet med densamma, att skatten kunde befaras utöva en hämmande inverkan på tillkomsten av i och för sig önskvärda bolagsfusioner. När under åren verkställda skärpningar av inkomstbeskattningen föranlett höjningar av utskiftningsskatten, har denna olägenhet i motsvarande mån ökat. Den nu föreslagna höjningen av utskiftningsskatten till 40 procent utgör alltså i och för sig ett skäl för omprövning av frågan, huruvida lättnader i utskift-

ningsbeskattningen vid fusion av aktiebolag kunna anses motiverade och genomförbara. Härtill kommer att i den nya aktiebolagslagen upptagits fusionsbefrämjande regler, vilka på grund av utskiftningsskattebestämmelsernas utformning visat sig i praktiken icke erhålla avsett utnyttjande.

Den främsta invändning, som i detta sammanhang göres mot bestämmelserna i utskiftningsskatteförordningen, är att trots att fusionen icke innebär någon utskiftning av tillgångar från koncernen såsom helhet betraktad, föranleder fusionen likväl att utskiftningsskatt uttages. Denna omständighet är i sin tur att se mot bakgrunden av den kedjebeskattnings, som i vissa fall föranledes av bestämmelsernas utformning.

Av det nu sagda framgår, att man vid övervägandet av uppmjukningar i förordningen i första hand bör pröva i vad mån frågan kan lösas genom inskränkningar i kedjebeskattningen. I fall, där denna väg befines icke vara framkomlig, synes böra prövas om lindring i form av uppskov med erläggandet av utskiftningsskatten framstår som motiverad. Det är även efter dessa linjer de sakkunnigas förslag utarbetats.

Utskiftningsskatten är avsedd som ett komplement till inkomstskatten å utdelning och har tillkommit för att dubbelbeskattningen av aktiebolags vinstmedel skall konsekvent genomföras i enlighet med inkomstskattelagstiftningens grunder. Däremot har syftet i och för sig icke varit att genomföra en renodlad dubbelbeskattnings i samtliga de fall, då tillgångar genom utskiftning överföras från ett bolag till ett annat.

Ur sistnämnda synpunkt skulle möjligen kunna göras gällande, att utskiftningsskatten borde eftergivnas i samtliga fall av fusion. Emellertid är — som de sakkunniga framhållit — detta resonemang icke hållbart. En kedjebeskattnings i egentlig mening kan nämligen sägas föreligga, allenast då vid fusion utskiftningsskatt erlägges för vinstmedel, som uppkommit hos dotterbolaget *efter* den tidpunkt, då moderbolaget förvärvat aktierna i dotterbolaget. Den vinst, som uppkommit hos sistnämnda bolag i tiden före koncernförhållandets inträdande, blir däremot enligt denna uppfattning icke att anse som föremål för kedjebeskattnings genom att vinsten i samband med fusion utskiftningsbeskattas.

Det torde vara angeläget att beakta det principiellt riktiga i detta av de sakkunniga förda resonemang. Ett annat betraktelsesätt skulle nämligen leda fram till bestämmelser, som — förutom att de icke vore materiellt grundade — lätt läte sig utnyttjas för allehanda skattetransaktioner.

En kedjebeskattnings av den art, som i enlighet med det förut sagda bör i görligaste mån undanröjas, uppkommer enligt gällande bestämmelser i regel blott där det gäller fusion mellan ett helägt dotterbolag och moderbolaget och där dotterbolaget vid den tidpunkt, då moderbolaget förvärvade aktierna i dotterbolaget, icke hade några vinstmedel. Så torde i allmänhet vara förhållandet blott i de fall, där moderbolaget ägt samtliga aktier i dotterbolaget alltsedan detta bildades.

De sakkunniga ha från dessa utgångspunkter föreslagit, att en av förordningens bestämmelser omedelbart följande frihet från utskiftningsskatt

skall medgivas, där fråga är om ett av moderbolaget helägt dotterbolag och där moderbolaget alltsedan den 1 januari 1927 eller, om koncernförhållandet uppstått senare, alltsedan dotterbolagets bildande ägt mer än 90 procent av aktierna i dotterbolaget. För övriga fall av fusion enligt 174 § 1 mom. aktiebolagslagen ha de sakkunniga föreslagit ett dispensförfarande av innebörd, att Kungl. Maj:t på därom gjord framställning skulle under vissa av de sakkunniga närmare angivna förutsättningar kunna medgiva antingen frihet från eller uppskov med erläggandet av dotterbolagets utskiftningsskatteskuld. Befrielse från skatt skulle medgivas i fall, som stode mycket nära de fall där skattefrihet följde omedelbart av förordningen, medan uppskov skulle ifrågakomma i övriga fall, som uppfyllde de av de sakkunniga angivna förutsättningarna för meddelande av dispens.

Av det förut sagda framgår, att jag delar uppfattningen att ändringar i utskiftningsskatteförordningen i syfte att underlätta vissa fall av fusion äro påkallade. Jag kan även i princip ansluta mig till den av de sakkunniga förordade anordningen med en direkt reglering i förordningen av sådana fusionsfall, där ett eftergivande av skatten redan på förhand kan bedömas som tillräckligt grundat, och med ett dispensförfarande för vissa andra fall där en särskild prövning är nödvändig.

Vad först angår det av de sakkunniga för samtliga fall av lättnad i utskiftningsbeskattningen vid fusion angivna villkoret, att fråga skall vara om fusion mellan moderbolag och *helägt* dotterbolag, torde nämnda villkor på skäl de sakkunniga anfört vara att anse som en självklar förutsättning. Det må i detta sammanhang erinras om att industriförbundet i sin förenämnda, till de sakkunniga överlämnade framställning anfört, att även om man begränsade lättnaderna i utskiftningskattehänseende till fusionsfall, som avsåges i 174 § 1 mom. aktiebolagslagen, skulle man utan tvivel undanröja det mest dominerande hindret för åstadkommande av de önskvärda organisatoriska förbättringar inom näringslivet, vilka aktiebolagslagens fusionsbestämmelser avsåge att möjliggöra. I det helt övervägande antalet remissyttranden ha direkta invändningar mot det principiellt riktiga i denna gränsdragning ej heller framställts.

Jag kan även ansluta mig till de sakkunnigas uttalande att som villkor för en omedelbar skattefrihet vid fusion bör i princip krävas, att moderbolaget ägt mer än 90 procent av aktierna i dotterbolaget alltsedan detta bildades; dock bör — med hänsyn till det av mellankommunala prövningsnämnden gjorda påpekandet — villkoret så utformas att moderbolaget skall ha ägt 90 procent av dotterbolagets aktier alltsedan den tid, då sistnämnda bolag började bedriva verksamhet av något slag.

Emellertid ha de sakkunniga, som nyss framhållits, vidare föreslagit att den av förordningen omedelbart följande skattefriheten skulle utsträckas att omfatta — förutom nyssnämnda fall — jämväl de fall av fusion mellan helägt dotterbolag och moderbolag, där moderbolaget sedan tiden före den 1 januari 1927 ägt mer än 90 procent av aktierna i dotterbolaget. Detta avsteg

från principen att lättnaderna i utskiftningskattelhänseende icke borde medföra att vissa vinstmedel undantoges från dubbelbeskattning, har motiverats med att fusionen år 1928 i regel hade kunnat genomföras utan utskiftningskatt, samt att moderbolagets köpeskilling för dotterbolagsaktierna icke kunde ha påverkats av dotterbolagets utskiftningskatteskuld.

De erinringar mot de sakkunnigas förslag i denna del, som framförts i remissyttrandena, avse framför allt att förslaget icke medgåve lättnader i den utsträckning, som vore önskvärd. I anslutning härtill föreslås att den av förordningen omedelbart följande friheten från utskiftningskatt vid fusion borde utsträckas till att avse samtliga de fall, där moderbolaget ägt mer än 90 procent av aktierna i dotterbolaget sedan före den tidpunkt, då utskiftningskatteprocenten höjdes till 12 procent eller — såsom i några yttranden ifrågasatts — till 30 procent. Detta motiveras med att dotterbolagets utskiftningskatteskuld i dessa fall icke kunde i någon nämnvärd mån ha påverkat moderbolagets köpeskilling för aktierna.

Då det gäller att taga ställning till frågan om förutsättningarna för en av förordningens bestämmelser omedelbart följande frihet från utskiftningskatt vid fusion vill jag först framhålla, att man vid ett konsekvent fasthållande av den princip, som enligt det förut sagda synes vara ur fiskalisk synpunkt berättigad, icke läser uppå erforderliga lättnader i utskiftningskattelhänseende. Å andra sidan böra sådana uppmjukningar i förordningen icke göras, att genomförandet av en fusion medför en opåkallad skattelättnad. Mot varandra får alltså vägas å ena sidan önskemålet att så uppmjuka utskiftningskatteförordningens bestämmelser, att genomförandet av ur företagsekonomisk och allmän synpunkt önskvärda fusioner verkligen underlättas, och å andra sidan kravet på att icke fritaga hos bolagen ansamlade vinstmedel från en beskattning, som ur andra synpunkter framstår såsom riktig och rättvis. De sakkunniga ha i sitt förslag lagt tonvikten på sistnämnda synpunkt. Emellertid synes troligt, att då moderbolag förvärvat aktierna i dotterbolaget under tid, då utskiftningskatten uppgick till 5 respektive 12 procent, en eventuell utskiftningskatteskuld i regel icke påverkat köpeskillingen för aktierna. Detta innebär i realiteten, att överlåtaren av aktierna icke till moderbolaget — i form av nedsättning av den köpeskilling, som eljest bort utgå — erlagt den utskiftningskatt, som vid överlåtelse tillfället åvilde icke utdelade vinstmedel; det innebär givetvis också att det förvärvande bolaget icke i samband med aktieköpet erhållit någon särskild förmån såsom gottgörelse för att bolaget övertagit utskiftningskatteskulden.

Med beaktande av det sist sagda såväl som övriga på frågan inverkan omständigheter anser jag mig böra föreslå en ytterligare uppmjukning av bestämmelserna utöver vad de sakkunniga ifrågasatt. Jag föreslår sålunda, att en bestämmelse införes i utskiftningskatteförordningen av innebörd att vid fusion mellan moderbolag och helägt dotterbolag frihet från utskiftningskatt medgives i de fall, där moderbolaget ägt mer än 90 procent av aktierna i dotterbolaget alltsedan tiden före det utskiftningskatteprocenten höjdes till 30 procent. Med hänsyn till tiden för ikraftträdandet av förordningen

om höjningen av skattesatsen till 30 procent och de i samband därmed givna övergångsbestämmelserna synes såsom lämplig tidpunkt kunna väljas den 1 januari 1940.

Vad härefter angår det av de sakkunniga föreslagna dispensförfarandet, ha i några remissyttranden riktats invändningar däremot. Bank- och fondinspektionen har t. o. m. — i samband med att inspektionen förordat en utvidgning av de av de sakkunniga föreslagna bestämmelserna angående omedelbar skattefrihet — ifrågasatt ett fullständigt slopande av dispensinstitutet.

För egen del anser jag — ehuru jag är väl medveten om de invändningar av principiell art, som kunna riktas mot införandet av bestämmelser av föreslagna art i en permanent lagstiftning — dispensförfarandet likväl böra godtagas. Trots den utvidgning av de omedelbara skattefrihetsfallen, som jag i det föregående förordat, skulle man med all sannolikhet ha att räkna med åtskilliga fall av ur företagsekonomisk och allmän synpunkt önskvärda fusioner, där en lättnad i avseende å utskiftningskattens erläggande kunde framstå som en nödvändig och befogad förutsättning för en fusion, men vilka fall icke skulle gå in under förordningens bestämmelser om omedelbar skattefrihet. Det synes i detta sammanhang även böra erinras om att det föreslagna dispensförfarandet för de sakkunniga framstått som ett alternativ till en i förordningen omedelbart utförd reglering av samtliga de fall, där lindring på ett eller annat sätt i utskiftningsbeskattningen vid fusion kunde framstå som motiverad.

Såsom allmänna förutsättningar för lindring i utskiftningsbeskattningen vid fusion ha de sakkunniga angivit, att båda bolagen dreve rörelse, som bildade en naturlig enhet, varför fusionen vore att anse som betingad av strävanden att vinna större organisatorisk ändamålsenlighet, att den utskiftningskatt som skulle erläggas vore av sådan storleksordning att den kunde anses utgöra ett väsentligt hinder för fusionen, samt att, där moderbolaget förvärvat dotterbolagsaktierna från fysisk person, dotterbolagets utskiftningskatteskuld uppenbarligen icke avsevärt påverkat köpeskillingen för aktierna.

Några invändningar ha i remissyttrandena icke riktats mot den förstnämnda av dessa tre förutsättningar liksom icke heller mot de sakkunnigas uttalande, att det givetvis ålåge bolagen att styrka förhandenvaron av denna förutsättning.

I avseende å den andra av de tre förutsättningarna har i det av industriförbundet m. fl. åberopade yttrandet påyrkats, att såsom förutsättning för meddelande av dispens skulle — i stället för vad de sakkunniga härutinnan föreslagit — angivas att ansökningen icke avsåge ett i och för sig obetydligt belopp samt att utskiftningskatteskulden vore av sådan betydelse, att uttagandet därav kunde antagas föranleda att fusionen icke komme till stånd med hänsyn till att koncernen kunde drivas även i den gamla formen och att skatteutgiften således icke framstode såsom oundgängligen nödvändig.

Den nu ifrågavarande förutsättningen för dispens ha de sakkunniga uppställt med tanke på önskvärdheten av att den dispensprövande myndigheten icke belastades med ansökningar av mera bagatellartad karaktär. Då en uppmjukning av bestämmelserna på sätt föreslagits i sistnämnda yttrande icke synes innebära att syftet med villkoret förfelas, har jag för egen del intet att i princip erinra mot den ifrågasatta uppmjukningen. Detta synes dock icke behöva föranleda en mera detaljerad utformning av bestämmelserna än vad de sakkunniga föreslagit. Det bör ankomma på den dispensprövande myndigheten att på grundval av det nu anförda och med stöd av efter hand vunna erfarenheter utforma en praxis, som ur olika synpunkter kan anses tillfredsställande.

Mot den tredje av de utav de sakkunniga uppställda förutsättningarna — eller att dotterbolagets utskiftningsskatteskuld uppenbarligen icke avsevärt påverkat köpeskillingen för aktierna — ha några direkta invändningar i remissyttrandena icke riktats.

Beträffande denna förutsättning torde jag till en början få erinra om att i de fall, där moderbolagets köpeskillning för aktierna i dotterbolaget påverkats eller teoretiskt kan ha påverkats av den dotterbolaget åvilande utskiftningsskatteskulden, finnas hos sistnämnda bolag vinstmedel, beträffande vilka anledning i och för sig saknas att eftergiva utskiftningsbeskattningen. Som tidigare framhållits skulle nämligen uttagandet av utskiftningsskatt i dessa fall icke i egentlig mening innebära någon kedjebesättning. Därmed är å andra sidan icke sagt, att dispens i form av uppskov med erläggandet av skatten, d. v. s. en anordning enligt vilken moderbolaget övertoge skatteskulden, bör vara i dessa fall utesluten.

Såsom framgår av de sakkunnigas kommenterande utläggning av innebörden av den tredje dispensförutsättningen har syftet med uppställandet av denna förutsättning i första hand varit att förhindra lättnader i sådana icke ovanliga fall, där det egentliga syftet med koncernförhållandet och fusionen varit att uppnå av lagstiftaren icke avsedda skattelindringar. För dessa fall är bibehållandet av den tredje dispensförutsättningen en angelägenhet av vikt. Det är för övrigt svårigheten att på ett ur lagteknisk synpunkt tillfredsställande sätt utgallra dylika fall, som utgör ett av skälen till att alternativet med ett dispensförfarande är att föredraga framför att omedelbart i författningstexten söka angiva, när lättnader med utskiftningsskattens erläggande böra medgivas. För andra fall av fusion än de nyss antydda behöver däremot den omständigheten, att köpeskillingen kan tänkas ha påverkats av dotterbolagets utskiftningsskatteskuld, icke vara av utslagsgivande betydelse för frågan om uppskov med skatten. Här måste en prövning från fall till fall med beaktande av de föreliggande särskilda omständigheterna bli avgörande. Om det är uppenbart att köpeskillingen för aktierna så bestämts, att moderbolaget fått en så gott som fullständig kompensation för dotterbolagets utskiftningsskatteskuld, saknas anledning att medge skatteuppskov. Har moderbolaget däremot fått allenast en ofullständig kompensation, bör uppskov med skattens erläggande kunna ifrågakomma. Det tor-

de böra tilläggas, att när det i praktiken icke går att fastställa om eller i vad mån utskiftningsskatteskulden påverkat köpeskillingen vid en fusion, som icke kan antagas ha tillkommit för att vinna av lagstiftaren icke avsedda skattelindringar, torde svårigheten att konstatera huruvida den tredje förutsättningen är förhånden icke behöva vara i och för sig utslagsgivande för möjligheten att erhålla uppskov med skattens erläggande. I de fall, där det är uppenbart att moder- och dotterbolagsförhållandet tillkommit därför att moderbolaget velat förvärva den av dotterbolaget drivna rörelsen på grund av dess naturliga samband med moderbolagets rörelse, bör den omständigheten att tidigare aktieägare i dotterbolaget genom aktieförsäljningen måhända göra en viss skattevinst icke i och för sig innebära ett absolut hinder mot att uppskov med utskiftningsskattens erläggande vid fusion medgives.

Med det nu sagda har jag velat klargöra den innebörd av den utav de sakkunniga uppställda tredje dispensförutsättningen, som enligt min mening bör tilläggas densamma. Det må emellertid tillfogas, att den dispensprövande myndigheten vid sitt handläggande av nu ifrågasvarande ärenden icke bör bindas vid alltför strängt preciserade villkor. Frågan huruvida dispens bör i det särskilda fallet medgivas eller ej, synes böra i första hand prövas utifrån de allmänna förutsättningar, som ligga till grund för den nu föreslagna lagstiftningen. En påtagligt restriktiv tillämpning av dispensinstitutet bör sålunda ifrågakomma endast i de fall, där syftet eller ett av syftena med den ifrågasatta fusionen kan förmodas ha varit önskemålet att uppnå opåkallade skattelättnader; därtill bör då även räknas den lättnad som ett överförande av en utskiftningsskatteskuld från ett bolag, som önskas upplöst, till ett annat bolag i och för sig innebär.

Med hänsyn till den uppfattning jag sålunda hyser angående den innebörd, som bör tilläggas den av de sakkunniga föreslagna tredje dispensförutsättningen, synes en omformulering av densamma böra ske. Den ifrågasvarande förutsättningen torde lämpligen kunna formuleras så, att dispens må beviljas under förutsättning att fusionen icke kan antagas vara ett led i åtgöranden, syftande till att vinna obehörig förmån i beskattningsavseende för ettdera bolaget eller för någon, med vilken ettdera bolaget är i intressegemenskap.

Jag vill i detta sammanhang nämna, att enligt min mening synas de grundläggande dispensförutsättningarna böra närmare än vad de sakkunniga föreslagit angivas i själva författningstexten.

Som tidigare framhållits ha de sakkunniga tänkt sig att dispensen för flertalet fall skulle avse allenast uppskov med erläggandet av skatten. Men i fall, som stode de av förordningens bestämmelser omedelbart följande fallen av skattefrihet nära, skulle en fullständig befrielse kunna medgivas.

Vad jag i det föregående förordat i avseende å omedelbar frihet från erläggande av utskiftningsskatt vid fusion innebär en icke obetydlig utvidgning av skattebefrielsefallen utöver vad de sakkunniga föreslagit. Denna utvidgning skulle tillika innebära, att i åtskilliga av de fall, för vilka de sakkunniga avsett att skattebefrielse skulle kunna ifrågakomma dispens-

vägen, befrielse erhöles omedelbart på grund av författningens bestämmelser. Redan detta är alltså ett skäl för att överhuvud icke låta dispensen avse befrielse från skatt utan allenast uppskov med dess erläggande. Ytterligare skäl härför kunna emellertid anföras. Då det synes uteslutet att tänka sig någon övergångsform mellan fullständig skattefrihet och uppskov med skattens erläggande, måste en gräns någonstädes dragas. Hur denna gränsdragning än göres, skulle tvivelaktiga gränsfall uppkomma och åtskilliga dispens sökande, som medgivits allenast uppskov, skulle känna sig utsatta för en godtycklig behandling. Därtill kommer att starka skäl tala för att gränsen för skattebefrielsen drages just så, att till befrielsefallen hänföras allenast de fall, där enligt vad jag förordat befrielse erhöles omedelbart på grund av förordningens bestämmelser. Slutligen må tilläggas att själva dispensförfarandet som sådant skulle kompliceras, om man godtoqe vad de sakkunniga i förevarande hänseende föreslagit.

På grund av det nu sagda och med beaktande av att det egentliga hindret för genomförandet av en fusion torde vara att utskiftningskatten enligt gällande bestämmelser skall erläggas vid fusionstillfället, förordar jag att dispensförfarandet begränsas till att avse allenast uppskov med erläggandet av skatten.

Vad de sakkunniga föreslagit angående beräkningen av dotterbolagets utskiftningskatteskuld, då denna skall övertagas av moderbolaget, har icke föranlett några erinringar i remissyttrandena. Jag ansluter mig i princip till vad de sakkunniga härutinnan föreslagit.

Däremot ha vissa erinringar riktats mot den föreslagna formen för skuldens övertagande. Sålunda har i ett remissyttrande ifrågasatts, om icke dotterbolagets utskiftningskatteskuld borde till beloppet uträknas och av moderbolaget därefter öppet redovisas intill tiden för sistnämnda bolags upplösning, då skulden skulle infrias.

Gentemot denna invändning kan emellertid ur principiell synpunkt erinras, att moderbolaget icke övertager en utskiftningskatteskuld, som under alla förhållanden skall erläggas. Skulden kan öka eller minska, beroende bl. a. på det fortsatta resultatet av den av moderbolaget från dotterbolaget övertagna verksamheten. Härtill kommer att man med den av de sakkunniga föreslagna anordningen undviker att för en obestämd — och kanske mycket lång — tidrymd belasta moderbolagets bokföring med en skattepost, som slutligen kan visa sig vara utan betydelse. Den av de sakkunniga föreslagna anordningen medför att, om bolaget vid ett framtida tillfälle i samband med nedsättning av aktiekapitalet eller vid bolagets upplösning har att erlægga utskiftningskatt, den övertagna utskiftningskatteskulden automatiskt inverkar och att skatten, såsom följdriktigt är, uträknas med tillämpning av den vid det tillfället gällande utskiftningskattprocenten.

En konsekvens av den utav de sakkunniga föreslagna metoden för skattens övertagande, vilken metod jag alltså förordar, blir visserligen — såsom de sakkunniga påpekat — att i vissa undantagsfall moderbolagets tillskjutna belopp blir negativt, vilket i sin tur innebär, att vid moderbolagets upplösning i utskiftat belopp skall inräknas jämväl det negativa beloppet och

att vid nedsättning av aktiekapitalet till egna fonder skall läggas motsvarande belopp. Med hänsyn till att de nu nämnda fallen torde bli mycket sällsynta, synas nämnda konsekvenser knappast innebära någon allvarligare olägenhet.

Jag torde i detta sammanhang även få beröra det av länsstyrelsen i Kopparbergs län gjorda påpekandet, att dotterbolagets utskiftningsskatteskuld, där denna skulle övertagas av moderbolaget, borde bliva prövad medan de förhållanden, varå den grundades, ännu vore aktuella.

De sakkunniga ha eftersträvat sådana regler, att dotterbolagets utskiftningsskatteskuld skulle kunna bestämmas utan att några tvister om beräkningen behövde uppkomma. Utskiftningsskatteskulden skall enligt förslaget beräknas å skillnaden mellan å ena sidan summan av dotterbolagets aktiekapital, reservfond och skuldregleringsfond och å andra sidan dotterbolagets tillskjutna belopp. Beräkningen avses skola göras på grundval av dotterbolagets balansräkning vid fusionstillfället. För att emellertid än ytterligare förebygga tvistigheter i avseende å skatteskuldens beräkning vill jag för egen del förorda, att denna beräkning skall ske på grundval av den fastställda balansräkningen för det räkenskapsår, som gått till ända närmast före fusionstillfället. Om alltså för dotterbolaget ett räkenskapsår utgått t. ex. den 31 december 1952 och fusionen sker den 1 mars 1953 skall skatteskulden beräknas på grundval av den fastställda balansräkningen per förstnämnda dag. Hänsyn skall med andra ord icke tagas till den vinstdisposition, som beslutas för det räkenskapsår, som utgått den 31 december 1952. Med den nu föreslagna anordningen synes man kunna utgå från att tvist om skuldens beräkning icke skall uppkomma. Skulle mot förmodan delade meningar likväl komma att uppstå, synes den dispensprövande myndigheten kunna giva ett vägledande uttalande.

Härefter torde jag få något beröra de invändningar, som i åtskilliga remissyttranden framställts mot de sakkunnigas förslag att begränsa de fall, där lättnader i utskiftningsskattehänseende kunde ifrågakomma, till att avse fusioner där varken moder- eller dotterbolag driver penningrörelse. Nämnda begränsning har av de sakkunniga motiverats med hänvisning till bestämmelsen i kommunalskattelagen att bolag, som bedriva bank- eller penningrörelse, äro skattskyldiga för utdelningar från andra bolag. De sakkunnigas förslag om lättnader i utskiftningsskattehänseende bygger nämligen på den föreliggande möjligheten för moderbolaget att till sig överföra dotterbolagets fria vinstmedel genom skattefri utdelning.

I de åsyftade remissyttrandena har framhållits, att frågan om bankbolagens fritagande från skattskyldighet för utdelning vore under omprövning och att så starka skäl talade för att bankbolagen sluppe skatta för utdelning, att lättnaderna i utskiftningsskattehänseende vid fusion borde avse jämväl dessa företag.

Det torde i anledning härav böra framhållas, att fusion enligt 174 § 1 mom. aktiebolagslagen synes kunna ske allenast under förutsättning att såväl moder- som dotterbolag äro s. k. allmänna aktiebolag. Nämnda fusionsbe-

stämmelser äro med andra ord icke tillämpliga på bankaktiebolag, för vilka lagen om bankrörelse gäller. I sistnämnda lag upptagas för närvarande icke några fusionsbestämmelser, motsvarande dem som aktiebolagslagen innehåller. På grund härav synas de föreslagna bestämmelserna om lättnad i utskiftningskattelhänseende vid fusion redan av denna grund för närvarande icke kunna utsträckas att avse bankaktiebolag. Härtill kommer att frågan om nämnda bolags fritagande från skatt för utdelning ännu icke varit föremål för statsmakternas ställningstagande.

Av det anförda framgår, att önskemålet om utsträckning av skattelättnadsbestämmelserna vid fusion till bolag, som bedriva bank- eller penningrörelse, för närvarande icke kan föranleda någon åtgärd.

Jag vill i detta sammanhang även framhålla, att om inskränkningar framdeles komma att föreskrivas i avseende å vissa bolags rätt till skattefrihet för utdelning från andra bolag, kan detta nödvändiggöra motsvarande inskränkningar i de nu förordade bestämmelserna om lättnad i utskiftningsbeskattningen vid fusion; jag åsyftar härvid särskilt de s. k. familjebolagen.

De sakkunniga ha förordat, att meddelandet av dispens från bestämmelserna om utskiftningskatt skulle handhas av Kungl. Maj:t i statsrådet. I åtskilliga remissyttranden har häremot invänts, att därest den av 1947 års taxeringssakkunniga föreslagna riksskattenämnden skulle inrättas, det syntes lämpligare att anförtro handhavandet av dispensförfarandet åt denna nämnd.

För egen del är jag av den uppfattningen, att prövningen av ifrågavarande dispensärenden icke bör handhas av Kungl. Maj:t i statsrådet. Här för tala flera skäl, främst ärendenas egen karaktär och beskaffenhet. Därest dispensförfarandet anförtroddes åt en blivande riksskattenämnd eller till äventyrs åt en särskild för ändamålet inrättad nämnd, skulle dispensavgörandena erhålla en mer domstolsmässig prövning, något som ur skilda synpunkter ter sig önskvärt. Slutligen må anmärkas, att man kan räkna med att — i synnerhet under de närmaste åren efter de föreslagna bestämmelsernas ikraftträdande — anhopningen av dispensansökningar kommer att bli ganska betydande, vilket skulle innebära en i och för sig icke önskvärd utökning av arbetsuppgifterna inom Kungl. Maj:ts kansli.

Jag vill sålunda förorda, att dispensförfarandet anförtros åt riksskattenämnden, därest en sådan kommer att inrättas, och i annat fall åt en för ändamålet särskilt inrättad nämnd. Detta innebär å andra sidan, att med ikraftträdandet av de förordade bestämmelserna om uppskov med erläggandet av utskiftningskatt vid fusion bör anstå till dess frågan om inrättandet av en riksskattenämnd prövats av statsmakterna. Såsom dag för ifrågavarande bestämmelsers ikraftträdande skulle i enlighet härmed kunna angivas den 1 juli 1951. Därest skattebefrielse omedelbart på grund av förordningens bestämmelser medges i den utsträckning jag tidigare förordat, torde ett dylikt uppskov med ikraftträdandet av dispenserreglerna icke möta några betänkligheter.

Med hänsyn till det nu anförda torde i förordningen lämpligen böra angi-

vas, att de föreslagna bestämmelserna angående dispensförfarandet skola träda i kraft den dag Konungen förordnar.

Vad de sakkunniga anfört i de hänseenden, som i det föregående icke närmare berörts, föranleder icke några erinringar från min sida.

I fråga om de ändringar i utskiftningsskatteförordningen, som föranledas av vad jag nu förordat, torde få hänvisas till den föreslagna författningstexten. Det må tilläggas, att jämväl några ändringar av redaktionell karaktär företagits i det av de sakkunniga utarbetade författningsförslaget.

VI. Ändringar i kommunalskattelagen m. m.

De sakkunniga.

De sakkunniga ha, som förut nämnts, framhållit att — om de av de sakkunniga förordade lättnaderna i avseende å utskiftningsskattens erläggande vid fusion medgäves — bleve vissa ändringar erforderliga i kommunalskattelagen samt förordningarna om statlig inkomstskatt och om investeringsfonder. Innebörden av dessa ändringar skulle vara, att sammanförandet av moderbolags och helägt dotterbolags tillgångar och skulder genom fusionen icke finge i inkomstskattehänseende innebära några förändringar för koncernen, i de fall då befrielse från eller uppskov med utskiftningsskattens erläggande medgäves eller då den utskiftningsskatt, som skulle erläggas, beräknades med hänsyn till bokförda värdena av dotterbolagets tillgångar och skulder.

De sakkunniga påpeka, att då det gällde att taga ställning till de inkomstskatteproblem, som uppstode vid fusion enligt 174 § 1 mom. aktiebolagslagen, måste först avgöras huruvida överflyttandet av dotterbolagets tillgångar till moderbolaget vid sådan fusion skulle i skattehänseende anses innebära, att moderbolaget förvärvat dessa tillgångar genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. De sakkunniga anföra härom följande.

Det är tidigare i rättspraxis fastslaget, att dylikt fång föreligger i de fall dotterbolaget likviderar och tillgångarna utskiftas till moderbolaget. (Jfr RÅ 1927 ref. 32). Då även vid fusion dotterbolaget upplöses och moderbolaget i utbyte för dotterbolagsaktierna erhåller dotterbolagets tillgångar och skulder synes det de sakkunniga naturligt, att även fusion ur skatteteknisk synpunkt skall anses innebära, att moderbolaget förvärvat dotterbolagets tillgångar genom ett med köp eller byte jämförligt fång.

Från denna utgångspunkt framhålls, att fusionen kunde — om verkliga värdet av de från dotterbolaget vid fusionen övertagna tillgångarna efter avdrag för övertagna skulder överstege moderbolagets anskaffningskostnad för dotterbolagsaktierna — i vissa fall medföra uppkomsten av skattepliktig realisationsvinst för moderbolaget. Vid fastställandet av denna vinst måste värdering göras av övertagna tillgångar och skulder. De värden, som därvid komme att åsättas, borde rimligtvis vara desamma som de, vilka upptagits vid beräkningen av den utskiftningsskatt, som dotterbolaget haft att vid

fusionen erläggga. Tidpunkten för förvärvet av de vid fusionen erhållna tillgångarna torde få anses vara den dag, då rättens tillstånd till fusionen registrerats.

De sakkunniga ha därefter behandlat de inkomstskatteproblem, som vid en tillämpning av nu gällande bestämmelser skulle uppkomma vid fusion enligt 174 § 1 mom. aktiebolagslagen, samt anföra därvid till en början följande.

I dylika fall låter sig antaga att — framför allt när moderbolaget icke är skattskyldigt för utdelningar från dotterbolaget — dotterbolagets balansräkning före fusionen »justeras» på det sätt, att vissa tillgångar utdelas eller försäljas till moderbolaget. Dessa tillgångar övergå således till moderbolaget — i den mån de utdelas — till de hos dotterbolagets bokförda värdena och — i den mån de försäljas — till försäljningsvärdena. Därest försäljning sker, beskattas därigenom uppkomna vinster hos dotterbolaget, i den mån vinsterna äro skattepliktiga. Om tillgångar såsom maskiner och inventarier utdelas till moderbolaget och dessa tillgångar hos dotterbolaget äro bokförda över de taxeringsmässiga restvärdena, torde — i de fall moderbolaget icke är skattskyldigt för utdelningar från dotterbolaget — bestämmelserna i anvisningarna under punkt 3 b sista stycket till 29 § kommunalskattelagen kunna givas den innebörden, att moderbolagets anskaffningsvärde för ifrågavarande tillgångar icke skall beräknas till högre belopp än som kvarstår i beskattningshänseende oavskrivet hos dotterbolaget. Detsamma gäller även från dotterbolaget i form av utdelning övertagen patenträtt och annan liknande tidsbegränsad rättighet.

I avseende å de vid fusionstillfället hos dotterbolaget kvarvarande tillgångarna påpeka de sakkunniga, att utskiftningsskatten skulle beräknas med hänsyn till saluvärdena vid fusionstillfället.

För dessa tillgångar bör moderbolaget ur skatteteknisk synpunkt vara berättigat räkna med anskaffningsvärden, som motsvara de värden desamma åsatts vid utskiftningsskattens beräkning hos dotterbolaget men däremot icke med högre belopp. Såsom tidigare framhållits kan moderbolaget vid fusionen bliva skattskyldigt för realisationsvinst, vilken vinst i så fall beräknas med hänsyn till verkliga värdena av från dotterbolaget utskiftade tillgångar. Dessa överväganden leda till följande slutsatser.

1) Vid fusionen utskiftat varulager får hos moderbolaget upptagas till saluvärdet minus försäljningskostnader vid fusionstillfället (d. v. s. det värde, vartill varulagret upptagits vid dotterbolagets taxering till utskiftningsskatt), trots att lagret i dotterbolagets räkenskaper kan ha varit nedskrivet med obeskattade vinstmedel till betydande belopp.

2) Moderbolaget erhåller ett skattemässigt avskrivningsunderlag å från dotterbolaget övertagna maskiner och inventarier, motsvarande saluvärdet av dessa tillgångar vid fusionstillfället (jfr ovan under 1) oberoende av det skattemässiga restvärdet hos dotterbolaget. Moderbolaget har förvärvat dessa tillgångar genom ett med köp och byte jämförligt fång och för ett pris, som motsvarar saluvärdet av tillgångarna, eftersom sistnämnda värde tidigare innefattats i värdet av dotterbolagsaktierna. Det synes i vart fall tveksamt, om bestämmelserna i anvisningarna under punkt 3 b sista stycket till 29 § kommunalskattelagen kunna medföra, att avskrivningsunderlaget för moderbolaget för dessa tillgångar skall sättas lägre än saluvärdet, i de fall då dotterbolagets taxeringsmässiga restvärde understiger saluvärdet.

3) I de fall där moderbolaget efter fusionen ayyttrar från dotterbolaget övertagna tillgångar, därvid eventuellt skattepliktig vinst skall beräknas enligt bestämmelserna om realisationsvinstbeskattning, skall anskaffningskostnaden för dessa tillgångar anses motsvara saluvärdet vid fusionstillfället (jfr ovan under 1). Tidpunkten för förvärvet lär — såsom tidigare framhållits — få anses vara den dag, då rättens tillstånd till fusion registrerats.

De sakkunniga framhålla, att även från dotterbolaget vid fusionen övertagna skulder kunde föranleda inkomstskatteproblem samt anföra härom bl. a. följande.

Om dotterbolaget vid inkomstskattetaxeringen medgivits avdrag för reserveringar för framtida kostnader såsom pensionsförpliktelser (här avses icke avsättningar till pensionsstiftelser), garantiförbindelser eller dylikt och dessa avsättningar vid utskiftningskattens beräkning godkänts såsom skulder, synes moderbolaget i princip icke vara berättigat till avdrag för dessa kostnader vid inkomsttaxeringen, i den mån de icke överstiga de belopp, var till de uppskattats vid utskiftningskattens beräkning hos dotterbolaget. — Om icke avsättningarna vid taxeringen till utskiftningskatt godkännas såsom skulder med hela beloppen, därför att avsättningarna vid fusionstillfället bedömas vara för stora, bör dotterbolaget inkomstbeskattas för skillnaden, i den mån vid tidigare års inkomsttaxeringar avdrag åtnjutits för avsättningarna. — I princip bör moderbolaget beskattas för belopp, varmed avsättningarna senare befinnas vara för stora.

Därefter framhålles, att om de av de sakkunniga förordade lättnaderna i utskiftningskattelhänseende genomfördes, borde sådana bestämmelser meddelas, att fusionen icke medförde opåkallade förmåner vid inkomstbeskattningen. Såsom grundläggande princip borde därvid gälla, att moderbolagets skattemässiga ingångsvärden av de från dotterbolaget vid fusionen övertagna tillgångarna skulle vara lika med de i beskattningshänseende gällande värdena hos dotterbolaget vid fusionstillfället. Därefter anföres följande.

I regel kommer detta att innebära, att moderbolagets skattemässiga restvärde av från dotterbolaget övertaget varulager motsvarar det bokförda värdet av detta lager hos dotterbolaget vid fusionstillfället. Det är dock tänkbart, att det bokförda värdet hos dotterbolaget är lägre än det skattemässiga, nämligen då avdrag för nedskrivning av lagret till viss del vägrats vid inkomsttaxeringen. Om skattemål beträffande denna nedskrivning icke slutligen avgjorts, lär det ankomma på vederbörande taxeringsintendent att i vissa fall hålla talan beträffande moderbolagets taxering för fusionsåret öppen. Detta lär således böra bli fallet, då moderbolaget i sina räkenskaper såsom anskaffningsvärde för det övertagna lagret upptagit det i beskattningshänseende gällande värdet av lagret för dotterbolaget vid fusionstillfället eller ock upptagit anskaffningsvärdet lika med det bokförda värdet hos dotterbolaget men vid beräkningen av nettointäkten för fusionsåret yrkat och medgivits avdrag för skillnaden mellan dessa värden.

Om moderbolaget vid fusionen i sina räkenskaper upptager övertaget varulager till högre värde än det i beskattningshänseende gällande värdet hos dotterbolaget, skall i förekommande fall hänsyn härtill tagas vid beräkning av den skattepliktiga nettointäkten av rörelsen för moderbolaget för fusionsåret. Skulle moderbolaget vid fusionen upptaga lagret till ett lägre värde än det skattemässiga värdet hos dotterbolaget, bör moderbolaget vara berättigat till avdrag för skillnaden vid nettointäktens beräkning.

De sakkunniga påpeka, att beträffande från dotterbolaget övertagna fordringar borde gälla att desamma ur skatteteknisk synpunkt skulle anses övertagna av moderbolaget till de hos dotterbolaget i beskattningshänseende gällande värdena. Om moderbolaget vid fusionen i sina räkenskaper upptog dylika tillgångar till värden, som överstege de skattemässiga värdena hos dotterbolaget, syntes hänsyn härtill böra tagas vid beräkning av nettointäkten för moderbolaget för fusionsåret. — Skulle moderbolaget däremot vid fusionen i sina räkenskaper ha upptagit de övertagna fordringarna till lägre värden än de skattemässiga värdena hos dotterbolaget vid fusionstillfället, syntes avdrag för skillnaden böra i princip medgivas vid beräkningen av nettointäkten för moderbolaget för fusionsåret, därest förutsättningar enligt 29 § 1 mom. sista ledet kommunalskattelagen förelåge. Detta syntes stå i överensstämmelse med grunderna för bestämmelserna i punkt 1 av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen, varför uttrycklig föreskrift härom ej torde erfordras.

Därefter anföra de sakkunniga följande.

Beträffande av moderbolaget vid fusionen övertagna aktier, andelar eller liknande tillgångar synes böra gälla, att moderbolagets skattemässiga restvärde för dessa tillgångar skall motsvara det bokförda värdet hos dotterbolaget med tillägg för sådana nedskrivningar, för vilka avdrag icke medgivits vid inkomsttaxeringen hos dotterbolaget.

Om vinst vid försäljning av dessa tillgångar hos dotterbolaget skulle ha beskattats såsom inkomst av rörelse, bör även eventuell vinst vid moderbolagets försäljning av samma tillgångar i princip hänföras till inkomst av rörelse. Därav bör följa, att om moderbolaget vid fusionen i sina räkenskaper upptager dylika tillgångar till anskaffningsvärden, som överstiga de i beskattningshänseende gällande värdena av tillgångarna hos dotterbolaget, hänsyn härtill skall tagas vid beräkning av nettointäkten för moderbolaget för fusionsåret. — —

Upptager moderbolaget vid övertagandet i sina räkenskaper dylika från dotterbolaget övertagna tillgångar till lägre värden än de skattemässiga värdena hos dotterbolaget, bör moderbolaget vara berättigat till avdrag för skillnaden vid beräkningen av nettointäkten för fusionsåret, under förutsättning att motsvarande nedskrivning skulle ha varit avdragsgill hos dotterbolaget. Härför tala samma skäl, som anförts beträffande övertagna fordringar i rörelse.

I avseende å tillgångar av anläggningsnatur, som övertagits vid fusionen, anföra de sakkunniga.

Såsom skattemässigt restvärde för moderbolaget av vid fusionen övertagna övriga tillgångar i rörelse, för vilka medgives avdrag för värdeminskning vid inkomsttaxeringen, skall anses det skattemässiga restvärdet hos dotterbolaget vid fusionstillfället av dessa tillgångar. Redan förefintliga bestämmelser i anvisningarna under punkt 3 b sista stycket till 29 § kommunalskattelagen kunna möjligen givas denna tolkning. De sakkunniga ha dock ansett det önskvärt, att till nämnda anvisningspunkt fogas ett tillägg av innebörd, att såsom skattemässigt restvärde för tillgång, som moderbolag övertager från dotterbolaget vid sådan fusion, som här avses, skall anses det belopp, som vid fusionstillfället kvarstår i beskattningssavseende oavskrivet hos dotterbolaget.

Av denna bestämmelse följer bl. a.:

1) om såväl moder- som dotterbolag har bunden avskrivning, skall moderbolaget övertaga dotterbolagets vid inkomsttaxeringen tillämpade avskrivningsplan för maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier;

2) om dotterbolaget har fri avskrivning, skall moderbolaget i förekommande fall övertaga sådan dotterbolagets avskrivningsplan, som omförmäles i andra stycket av punkt 4 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen;

3) om moderbolaget har fri avskrivning och i räkenskaperna vid fusionen upptager högre värden å övertagna tillgångar än som kvarstå i beskattningshänseende oavskrivna hos dotterbolaget — exklusive i förekommande fall hos dotterbolaget resterande avdrag enligt tredje stycket av punkt 3 c av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen — och de övertagna tillgångarna kunna omfattas av den fria avskrivningsrätten, skall i enlighet med grunderna för den fria avskrivningsrätten tillägg för skillnaden göras vid moderbolagets inkomsttaxering, därest icke moderbolaget önskar övergå till bunden avskrivning. Upptager moderbolaget lägre värden, bliva bestämmelserna i andra stycket av punkt 4 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen tillämpliga.

Det torde böra påpekas, att de skattemässiga värdena hos dotterbolaget kunna vara beroende på utgången av skattemål.

Det sålunda föreslagna tillägget till sista stycket av punkt 3 b av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen, kommer även att gälla av moderbolaget vid fusionen övertagen patenträtt och liknande tidsbegränsad rättighet, när beträffande värdeminskningens avdrag för dylik tillgång föreskrifterna i punkt 3 av anvisningarna till 29 § skola äga motsvarande tillämpning.

Avdrag för värdeminskning av från dotterbolaget övertagna fastigheter och avdrag för substansminskning vid tillgodogörande av från dotterbolaget övertagna naturtillgångar såsom gruvor, stenbrott m. m. kan för moderbolaget i princip endast medgivas med belopp och efter grunder, som skulle ha godkänts, därest tillgångarna fortfarande ägts av dotterbolaget. De sakkunniga ha emellertid icke ansett särskild föreskrift härom erforderlig. (En given sak är, att moderbolagets avskrivningsunderlag kan ökas genom eventuellt förekommande lagfarts- och andra dylika kostnader i samband med fusionen.)

Däremot förorda de sakkunniga ett tillägg till punkt 4 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen av innebörd, att moderbolagets ingångsvärde respektive ingående virkesförråd av från dotterbolaget vid fusionen övertagen skog skall vara lika med dotterbolagets ingångsvärde respektive ingående virkesförråd vid fusionstillfället.

De sakkunniga framhålla beträffande övertagna tillgångar, vid vilkas försäljning eventuell skattepliktig vinst respektive avdragsgill förlust skulle beräknas enligt bestämmelserna om realisationsvinstbeskattning, att denna vinst eller förlust borde beräknas som om moder- och dotterbolag vore ett och samma skattesubjekt. Detta skulle innebära bl. a. att såsom tidpunkt för förvärvet av tillgången skulle anses tidpunkten för dotterbolagets förvärv av densamma, att anskaffningskostnaden skulle vara dotterbolagets anskaffningskostnad, att till anskaffningskostnaden skulle läggas kostnader för ny-, till- eller ombyggnad av fastighet även under den tid

dotterbolaget ägt densamma, samt att från vid realisationsvinstberäkningen avdragsgilla kostnader skulle dragas vid taxeringen åtnjutna värdeminskningsavdrag även under den tid dotterbolaget ägt tillgången.

De sakkunniga tillägga, att med fusion i förekommande fall förenade avgifter såsom lagfartsstämpel o. d. skulle tilläggas anskaffningskostnaden för tillgången i fråga. Därjämte ifrågasättes ett tillägg till 28 § 2 mom. kommunalskattelagen av innebörd att, därest ersättning, varom i nämnda lagrum talades, icke i sin helhet upptagits till beskattning hos dotterbolaget, resterande belopp skulle efter fusionen upptagas till beskattning hos moderbolaget inom samma tid, som beskattningen skulle skett hos dotterbolaget.

De sakkunniga anföra därefter följande.

Om dotterbolaget vid fusionstillfället har avsättningar för framtida kostnader, för vilka kostnader avdrag medgivits vid dotterbolagets inkomsttaxering, synes det klart, att moderbolaget efter fusionen icke är berättigat till avdrag för dessa kostnader vid taxeringen, i den mån de icke överstiga reserveringarna hos dotterbolaget. Då det kan tänkas, att de i dotterbolagets räkenskaper verkställda reserveringarna icke alltid komma till synes i moderbolagets räkenskaper efter fusionen, förorda de sakkunniga ett tillägg till 28 § kommunalskattelagen av innebörd, att, om aktiebolag genom sådan fusion, som här avses, övertager betalningsansvar för framtida kostnader, för vilka kostnader reservering gjorts i dotterbolagets räkenskaper med obeskattade vinstmedel, belopp motsvarande dessa reserveringar skall räknas såsom intäkt för moderbolaget. Sådan beskattning bör emellertid icke förekomma, därest utredning företes, som visar, att moderbolaget efter fusionen haft eller kan väntas få dessa kostnader — varvid dock i sistnämnda fall reservering måste finnas i moderbolagets räkenskaper — samt det finnes styrkt, att moderbolaget icke tillgodofört sig avdrag för dessa kostnader eller denna reservering vid taxeringen. — — —

I det föregående har i princip förordats, att moderbolaget efter fusionen skall i beskattningshänseende så behandlas, som om moder- och dotterbolag redan före fusionen varit samma skattesubjekt.

I konsekvens härmed föreslå de sakkunniga ett tillägg till anvisningarna till 35 § kommunalskattelagen av innebörd, att där dotterbolags tillgångar och skulder övergått till moderbolag genom sådan fusion, som här avses, skall anses, att hos moderbolaget genom fusionen icke uppkommit vare sig skattepliktigt realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust.

De sakkunniga förorda vidare vissa ändringar i förordningen om statlig inkomstskatt av innebörd dels att sådan restituerad, avkortad eller avskrivnen skatt, som skulle ha varit att räkna som skattepliktig intäkt för dotterbolaget, skulle efter fusionen utgöra skattepliktig intäkt för moderbolaget, dels ock att moderbolaget efter fusionen skulle vara berättigat till avdrag för sådan skatt, som varit för dotterbolaget avdragsgill.

Till sist ifrågasätts vissa ändringar i förordningarna om investeringsfonder, innebärande bl. a. att moderbolaget i skattehänseende skulle vid vissa fall av fusion äga inträda i dotterbolagets ställe.

Remissyttrandena.

I remissyttrande ha några egentliga invändningar icke riktats mot vad de sakkunniga ansett böra gälla i inkomstskattehänseende vid sådana fusioner, där lättnader i avseende å utskiftningskatten förordats. Dock ha vissa erinringar beträffande bestämmelsernas utformning m. m. framställts.

Från remissyttrandena torde här följande få återgivas.

Kammarrätten, som påpekat att kommunalskattelagen icke innehåller några bestämmelser huru en fusion skall behandlas i beskattningshänseende, framhåller därefter följande.

Några säkra ledtrådar torde ej heller kunna erhållas av kommunalskattelagens olika bestämmelser om andra fång, då fusion var ett helt okänt begrepp vid tidpunkten för tillkomsten av de bestämmelser, som närmast kunna komma i fråga. Någon praxis har icke utbildat sig. Härav torde framgå osäkerheten av varje uttalande om innebörden av fusion enligt gällande beskattningsrätt. Vid sådant förhållande finner kammarrätten det knappast tillrådligt, att lagstiftningsåtgärder företagas på ett begränsat område, enär osäkerheten därigenom blir så mycket större å de områden, som lämnas utanför den rättsliga regleringen. Den av de sakkunniga -- för vissa fall -- förordade kontinuitetsprincipen synes lämpligen kunna erhålla en ännu vidsträcktare tillämpning i förevarande hänseende. Med det anförda har kammarrätten velat framhålla angelägenheten av att hithörande beskattningsproblem med det snaraste bliva föremål för rättslig reglering. Därvid är det enligt kammarrättens uppfattning önskvärt, att regleringen omfattar samtliga fusionsfall.

Kammarrätten, som närmare angivit de huvudprinciper efter vilka de ifrågasatta bestämmelserna i kommunalskattelagen borde utformas, påpekar att dessa principer icke i allo beaktats i det av de sakkunniga utarbetade författningsförslaget samt anför därvid bl. a. följande.

De bestämmelser, som i förslaget återfinnas i 28 § 3 och 4 mom., 29 § 1 mom. kommunalskattelagen samt anvisningarna till 29 § 3. b samma lag -- -- -- innebära i fråga om varulager och tillgångar för stadigvarande bruk, att alla differenser i beskattningshänseende skola beaktas vid moderbolagets taxering. I fråga om andra tillgångar av rörlig natur liksom i fråga om reservationer kan förslaget sägas i huvudsak innehålla den regeln att, om nybildning av dolda reserver skett hos moderbolaget i samband med fusionen, det belopp, varmed nybildning skett, förklaras skola utgöra för moderbolaget skattepliktig intäkt. Det motsatta förhållandet eller att vid fusionen dolda reserver framkommit eller att i moderbolagets räkenskaper poster bokförts till ett ur moderbolagets synpunkt oförmånligt belopp regleras icke i förslaget. De sakkunniga hava uttalat att moderbolaget i dylika fall syntes vara berättigat till avdrag för differensen enligt grunderna för anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen. Enligt kammarrättens mening är det ur billighetssynpunkt önskvärt, att moderbolaget erhåller avdraget; frågan är emellertid om detta kan anses klart framgå av nämnda anvisningar. Vid fusion torde nämligen i motsats till vad förhållandet är i ett aktiebolags fortlöpande redovisning icke föreligga skyldighet att iakttaga kontinuitet i redovisningshänseende. De sakkunnigas förslag till lagändringar får även anses delvis vara byggt på samma uppfattning.

Kammarrätten ifrågasätter vidare huruvida det icke vore lämpligare om lagbestämmelserna sammanfördes och därvid erhöles en mera generell avfattning. Därigenom skulle man även kunna undgå att vissa lagbestämmelser och anvisningar, som redan nu vore ganska vidlyftiga, ytterligare betungades med specialstadganden.

Länsstyrelsen i Blekinge län ifrågasätter om det vore erforderligt att tynga lagtexten med alla de föreslagna ändringsbestämmelserna. Det synes kunna övervägas om det ej vore tillräckligt med en enda föreskrift rörande hithörande slag av fusioner, vilken utsade att vid inkomstberäkningen moder- och dotterbolag vore att anse som ett och samma skattesubjekt.

Mellankommunala prövningsnämnden framhåller, att det uppenbarligen icke vore önskvärt att kommunalskattelagen påbyggdes i sådan omfattning, som de sakkunniga föreslagit för att reglera beskattningsfrågor, vilka kunde uppkomma i ett mycket begränsat antal fall samt anför därefter följande.

Huvudtankegången bakom de föreslagna bestämmelserna är att varken det allmänna eller de skattskyldiga skola lida skatteförluster i samband med fusion. Enligt nämndens uppfattning bör det undersökas, om detta mål icke nås genom uttalande i motiven till lagstiftningen. I vart fall synas de föreslagna tilläggen till 28 § kommunalskattelagen, betecknade såsom 3 och 4 mom., samt till 29 § samma lag vara överflödiga, då något skattemässigt svinn i samband med överlåtelse av tillgångar till och övertagande av förpliktelser från närstående företag redan enligt gällande rätt icke tillåtes. (Jämför Regeringsrättens utslag den 27 september 1949 i mål angående Bultfabriks Aktiebolagets inkomsttaxering år 1944).

Länsstyrelsen i Stockholms län anför delvis likartade synpunkter och ifrågasätter, huruvida de föreslagna bestämmelserna i 3 och 4 mom. av 28 § kommunalskattelagen vore behövliga, enär redan i nuvarande praxis syntes fastslaget, att vid överlåtelse mellan dotter- och moderbolag värdesättningsen av tillgångar och skulder skulle överensstämma.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län anför bl. a. följande.

Huruvida särskilda bestämmelser erfordras vid fusionsfallen för reglering av inkomsttaxeringen är svårt att överblicka. Gäller det inkomst av rörelse, som övertages från dotterbolag till moderbolag, skall sådan inkomst beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Storleken av inkomsten blir i detta fall, både för dotterbolaget under dess sista verksamhetsår före fusionen och för moderbolaget under dess första verksamhetsår efter denna händelse, direkt beroende på storleken av de balansposter, som skola vara i inkomsttaxeringshänseende gällande. Detta måste innebära, att de i taxeringshänseende gällande, utgående balansvärdena för dotterbolaget skola vara ingående balansvärden för moderbolaget. Denna beräkningsmetod äger tillämpning i fråga om varulagret, fordringsbeståndet och varuskulderna. Föreligger någon tvist om exempelvis varulagrets i taxeringshänseende utgående värde för något längre tillbaka liggande beskattningsår hos dotterbolaget, är därmed icke sagt, att denna tvist med nödvändighet behöves påverka dotterbolagets taxering för det beskattningsår, som ligger närmast före fusionsdagen. Att en sådan tvist för ett visst äldre beskattningsår hos dotterbolaget kan påverka inkomstberäkningen för det *näst därefter* följande beskattningsåret och nödvändiggöra reservationsbesvär från taxeringsintendentens

sida är otvetydigt, men dessa besvär komma i sådant fall i första hand att avse frågan om det *ingående* lagrets värde för detta andra beskattningsår. Endast om tvisten utsträcker sig till det *utgående* lagrets värde för det ifrågasatta andra beskattningsåret, kan tvisten behöva omfatta mer än två år. Det är klart, att om en tvist av angivet slag skulle gälla just utgående lagret för dotterbolaget vid fusionstillfället, denna fråga också kan komma att påverka moderbolagets taxering under dess första verksamhetsår efter fusionen. Dessa problem — i och för sig ganska speciella — utgöra emellertid icke någon för fusionsfallen utmärkande svårighet.

Med länsstyrelsens nu angivna inställning till kontinuitetsprincipens upprätthållande mellan dotterbolag och moderbolag följer, att vad som vid inkomstbeskattningen blir till förmån för dotterbolaget samtidigt blir till nackdel för moderbolaget och tvärtom. Huruvida den värdering, som göres för *utskiftningsskattens* bestämmande hos dotterbolaget, i och för sig skall påverka moderbolagets *inkomsttaxering*, anser länsstyrelsen icke utan vidare klart. En omvärdering av det likviderande bolagets tillgångar och skulder kan tänkas leda till ett sådant resultat, men endast under den särskilda förutsättningen att den för utskiftningsskatten gällande speciella värderingen även medfört motsvarande konsekvenser i fråga om *dotterbolagets* inkomsttaxering. Den omständigheten att utskiftningsskatt beräknas på ett värde, exempelvis å varulager, som hos dotterbolaget är högre än hos moderbolaget, synes i och för sig icke böra medföra, att detta skillnadsbelopp bör hos moderbolaget få användas såsom avskrivningsunderlag.

Länsstyrelsen i Östergötlands län — som erinrat om vad de sakkunniga påpekat därom att taxeringsintendenten i vissa fall skulle hålla talan öppen för fusionsåret i fråga om moderbolagets taxering i avvaktan på den slutliga utgången i tvist rörande dotterbolagets skattemässiga lagervärdering m. m. — ifrågasätter om icke genom uttrycklig bestämmelse i taxeringsförordningen borde utsägas, att moderbolagets taxering i nu avsedda fall kunde omprövas. Därjämte förordrar länsstyrelsen en tilläggsbestämmelse till 57 § 3 mom. kommunalskattelagen i syfte att förhindra att någon kommun bleve av fusionsförfarandet lidande.

Slutligen anför länsstyrelsen följande.

Speciella regler ha de sakkunniga ansett böra tillämpas vid fusion enligt 174 § 1 mom. aktiebolagslagen, därest utskiftningsskatt erlägges vid fusionen och det utskiftade beloppets storlek bestämts med hänsyn till de verkliga värdena av dotterbolagets tillgångar och skulder vid fusionstillfället. Därvid har ansetts, att utan någon ändring i gällande skattelagstiftning i princip dotterbolagets tillgångsvärden vid utskiftningsskattens beräkning skola gälla såsom ingångsvärden hos moderbolaget. De sakkunniga medgiva, att detta förfarande kan medföra förmåner vid inkomstbeskattningen. I vilken utsträckning en ändrad skattelagstiftning kan möta ett dylikt förfarande är emellertid icke möjligt för länsstyrelsen att bedöma med ledning av den av de sakkunniga på denna punkt framlagda utredningen. Länsstyrelsen har funnit de sakkunnigas uttalanden i denna fråga otillfredsställande. Den omständigheten, att utskiftningsskatt utgår kan, då denna skatt endast är en del av den allmänna tillkommande kompensation för utebliven inkomstskatt från aktieägarna, icke ha någon betydelse för värdesättningen av det övertagna företagens tillgångar och skulder och sålunda icke heller för koncernens skattemässiga vinst av den under fusionsåret eller tiden därefter bedrivna rörelsen. Vid fusion av olika bolag torde det oftast förhålla sig så, att bola-

gen i realiteten utgjort en enhet eller ett företag, ehuru juridiskt sett det varit fråga om två rättssubjekt. Under sådana förhållanden synes det ligga närmast till hands att försätta moderbolaget i samma situation beträffande det skattemässiga restvärdet av tillgångar och skulder, som vid tidpunkten för rättens tillstånd till fusionen gällde för dotterbolaget. Medgäves moderbolaget rätt att upptaga dotterbolagets tillgångar och skulder till andra värden, kunde moderbolaget göra sig betydande vinster vid inkomstbeskattningen.

Länsstyrelsen i Gotlands län framhåller i sitt yttrande, att i praxis torde hitintills ha ansetts att skatteplikt uppkommit hos dotterbolaget i de fall tillgångar utskiftats till moderbolag till högre värden än de hos dotterbolaget i beskattningshänseende gällande värdena. Enär dotterbolaget icke erhöle någon valuta från moderbolaget vid utskiftningen, kunde denna praxis ingalunda anses vara självklar. Det syntes länsstyrelsen med anledning därav angeläget, att i kommunalskattelagen infördes uttryckliga bestämmelser av innebörd, att dotterbolag skulle påföras beskattning i de fall tillgångar utskiftades till moderbolag till högre värden än de för dotterbolaget i skattehänseende gällande samt icke sådant samband rådde mellan moder- och dotterbolag att i stället beskattning i enlighet med de sakkunnigas förslag skulle ske hos moderbolaget. — I huvudsak liknande synpunkter anföras i det av *överståthållarämbetet* avgivna yttrandet.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län ifrågasätter huruvida de föreslagna ändringarna i förordningarna om investeringsfonder och i 28 § 2 mom. kommunalskattelagen vore erforderliga. Detta vore beroende av om sådana fonder eller sådan i nämnda paragraf avsedd uppskovsrätt i större utsträckning funnes hos dotterbolag varom i förevarande sammanhang vore fråga. Länsstyrelsen hölle före att så knappast vore förhållandet.

I det av *industriförbundet m. fl.* åberopade yttrandet framhålles, att avsikten med den föreslagna ändringen i anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen vore, att då skogbärande mark genom fusion av här ifrågavarande slag överfördes till moderbolaget, dotterbolaget självfallet icke skulle beskattas för inkomst genom avyttring av växande skog i samband med försäljning av marken. I annat sammanhang hade emellertid de sakkunniga uttalat, att fusion ur skatteteknisk synpunkt skulle anses innebära, att moderbolaget förvärvat dotterbolagets tillgångar genom ett med köp eller byte jämförligt fång. På grund härav syntes erforderligt, att i 21 § eller anvisningarna till nämnda lagrum stadgades, att dotterbolaget på grund av en dylik överlåtelse icke skulle beskattas för inkomst av skogsbruk.

Departementschefen.

Kommunalskattelagen innehåller icke några bestämmelser, varav uttryckligen framgår huru de vid fusion uppkommande inkomstskatteproblemen skola behandlas. Ej heller torde någon fast praxis ha utbildat sig på ifrågavarande område.

De sakkunniga, i vilkas uppdrag icke direkt ingått att framlägga något förslag till lösning av nämnda problem, ha vid övervägandet av möjlighe-

terna att införa lättnader i fråga om utskiftningsbeskattningen vid fusion funnit, att sådana lättnader visserligen kunde medgivas för vissa fall av fusion, men att en nödvändig förutsättning härför vore att garantier erhöles för att de i dessa fusionsfall uppkommande inkomstskatteproblemen finge en tillfredsställande lösning.

Kammarrätten har härvid invänt, att därest de av de sakkunniga föreslagna lagstiftningsåtgärderna vidtoges, bleve osäkerheten i avseende å inkomstbeskattningen vid fusion så mycket större å de områden, som lämnades utanför den rättsliga regleringen.

I det uppkomna läget har man uppenbarligen — därest man delar de sakkunnigas uppfattning att de av dem förordade ändringarna i inkomstskattelagstiftningen utgöra en nödvändig förutsättning för genomförandet av de föreslagna lättnaderna i utskiftningsskattelhänseende — att välja mellan att antingen låta med dessa lättnader anstå till dess hela det ifrågasvarande problemkomplexet gjorts till föremål för en närmare utredning eller tills vidare låta sig nöja med den av de sakkunniga ifrågasatta, begränsade regleringen.

Vid ett ställningstagande till kammarrättens invändning anser jag för egen del önskemålet att nu genomföra lättnader i utskiftningsskattebestämmelserna väga tyngre än den omständigheten att blott en del av de utav kammarrätten åsyftade inkomstskattespörsmålen bliva uttryckligen reglerade. Vid detta ståndpunktstagande har jag särskilt beaktat, att de sakkunnigas förslag medför en reglering av de praktiskt betydelsefulla fallen.

De sakkunniga ha, som den lämnade framställningen utvisar, undersökt hur de vid fusion uppkommande inkomstskatteproblemen te sig vid en tillämpning av nu gällande bestämmelser. Dessa problem ha behandlats med utgångspunkt från den uppfattningen, att i sådana fall där dotterbolaget haft att erlægga utskiftningsskatt och en värdering av dess tillgångar i samband därmed verkställt, moderbolaget skulle äga rätt att — utan att dotterbolaget för den skull gjordes till föremål för en motsvarande inkomstbeskattning — i inkomstskattelhänseende upptaga de övertagna tillgångarna till de värden, som åsatts desamma vid utskiftningsskattens beräkning.

Mot vad de sakkunniga sålunda anfört ha i vissa remissyttranden rikts invändningar, därvid bland annat den meningen uttalats, att redan gällande bestämmelser vore tillräckliga för att förhindra, att vinstmedel på dylikt sätt skulle kunna undandragas en ur materiell synpunkt befogad inkomstbeskattning.

Även enligt min mening är det tveksamt huruvida icke redan gällande bestämmelser medgiva möjlighet att uppnå ett materiellt riktigt taxeringsresultat. Det torde nämligen kunna göras gällande, att om det vid utskiftningsskattens beräkning framkomna värdet å dotterbolagets tillgångar av moderbolaget upptages såsom skattemässigt ingångsvärde och om detta värde överstiger dotterbolagets skattemässiga restvärde å samma tillgångar, har en uppskrivning av tillgångarna ägt rum, vilket i sin tur bör medföra en motsvarande inkomstbeskattning.

Då, såsom förut framhållits, skattedomstolarna hittills icke haft att taga ställning till förevarande spörsmål, kan emellertid icke med erforderlig säkerhet bedömas, huruvida gällande bestämmelser skola anses ha nyss angiven innebörd. På grund härav och då lättnaderna i utskiftningsskattehänseende kunna antagas föranleda ett betydande antal fusionsfall, där de föreslagna ändringarna i inkomstskattelagstiftningen skulle bliva tillämpliga, delar jag de sakkunnigas uppfattning om önskvärldheten av bestämmelser, som för de fall, där lättnad i utskiftningsskattehänseende kan ifrågakomma, garantera ett materiellt riktigt inkomsttaxeringsresultat och som därjämte för taxeringsorganen undanröja eljest uppkommande tolkningssvårigheter.

Jag torde härefter få övergå till att behandla övriga i remissyttrandena framställda erinringar mot de av de sakkunniga förordade bestämmelserna.

Kammarrätten har påpekat, att de sakkunniga väl upptagit sådana bestämmelser, som vore ägnade att tillgodose de fiskaliska intressena, men däremot icke föreslagit några bestämmelser med avseende å de fall, där tillgångarna överfördes till värden, som för de skattskyldiga medförde oförmånliga konsekvenser ur inkomstskattesynpunkt.

Häremot torde böra erinras att de föreslagna bestämmelserna ha till huvudsakligt ändamål att förhindra, att fusionsbestämmelserna utnyttjas för obehörigt skatteundandragande. Då det därjämte torde finnas anledning antaga, att bokföringsåtgärder med sådan verkan, som kammarrätten åsyftar, i praktiken knappast skola förekomma, synes det knappast erforderligt att ytterligare tynga lagstiftningen med de av kammarrätten ifrågasatta bestämmelserna.

I anslutning till det sist sagda finnes anledning erinra om det av länsstyrelsen i Blekinge län framförda förslaget, att de av de sakkunniga ifrågasatta bestämmelserna borde utbytas mot en enda föreskrift, vilken utsade att vid inkomstberäkningen moder- och dotterbolag vore att anse såsom ett och samma skattesubjekt.

En bestämmelse av sistnämnda innebörd kunde visserligen tänkas möjliggöra materiellt riktiga inkomsttaxeringar men skulle å andra sidan icke i detalj angiva, huru de särskilda skatteproblemen skulle lösas; sålunda skulle t. ex. tvekan komma att råda huruvida en verkställd uppskrivning av de övertagna tillgångarna skulle föranleda taxering hos moder- eller hos dotterbolaget. På grund härav anser jag, att de sakkunnigas förslag innebär en mer tillfredsställande lösning.

Härnäst torde jag få behandla frågan i vilken utsträckning en reglering av de vid här åsyftade fall av fusion uppkommande inkomstskatteproblemen må anses påkallad. I detta avseende har från vissa remissinstansers sida gjorts gällande, att flertalet föreslagna författningsändringar av olika skäl icke syntes erforderliga. Jag torde få behandla de framställda erinringarna i anslutning till den ordningsföljd, vari de sakkunnigas förslag till författningsändringar upptagits i det av dem utarbetade förslaget till dylika ändringar, vilket finnes såsom *bihang* fogat vid statsrådsprotokollet.

Vad först angår det ifrågasatta tillägget till 28 § 2 mom. andra stycket kommunalskattelagen, delar jag den av länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län uttalade meningen att de fall, som komme att omfattas av tillägget i fråga, skulle bliva så sällsynta att redan av denna grund tillägget icke synes påkallat. Härtill kommer att det utan särskilt stadgande torde vara uppenbart, att vid fusionstillfället obeskattad del av i nämnda moment avsedd försäkringsersättning skall — därest dotterbolaget icke senast i anslutning till fusionen upptagit resterande del till beskattning — inom den angivna tiden beskattas hos moderbolaget, vilket dåmera övertagit dotterbolagets rättigheter och skyldigheter.

I 28 § 3 mom. första stycket kommunalskattelagen föreslå de sakkunniga regler, som avse övertagna fordringar. I andra stycket av samma moment meddelas vissa regler angående övertagna aktier, andelar m. m., som ha med i första stycket avsedda fordringar likartad karaktär. Vidare föreslås i ett nytt fjärde moment av nyssnämnda paragraf bestämmelser angående övertaget betalningsansvar för vissa framtida kostnader, för vilka reserveringar med obeskattade medel verkställt i dotterbolagets räkenskaper.

Mot de nu nämnda författningsändringarna har invänts, att desamma icke syntes erforderliga med hänsyn till den inriktning praxis i vissa andra, härmed delvis likartade hänseenden under senare tid erhållit.

Häremot synes kunna erinras att nyss åsyftad praxis hänför sig till fall av försäljning mellan bolag inom en koncern och alltså icke till fall av fusion. På grund härav och med hänvisning till vad tidigare sagts om önskvärdheten av att erhålla klara och otvetydiga bestämmelser på förevarande område anser jag mig böra förorda, att de föreslagna bestämmelserna upptagas i kommunalskattelagen. Dock synes bestämmelsen i 3 mom. andra stycket kunna utgå av i huvudsak samma skäl, som föranlett mig att förorda slopandet av det föreslagna tillägget till andra momentet. Det synes härvid kunna förutsättas, att om i något enstaka fall sådan fråga skulle uppkomma, som avses i det av de sakkunniga föreslagna stadgandet i 3 mom. andra stycket, denna fråga i praxis kommer att lösas genom en analog tillämpning av bestämmelsen i första stycket av samma moment.

Det av de sakkunniga föreslagna tillägget till 29 § kommunalskattelagen — mot vilket riktats i huvudsak enahanda invändningar som de vilka anförts mot bestämmelserna i 3 och 4 mom. av 28 § — tillstyrker jag av samma skäl, som föranlett mig att förorda vissa tillägg till sistnämnda paragraf. Dock synes tillägget till 29 § böra undergå en viss omarbetning av redaktionell natur. — I anslutning till det nu sagda och av i det föregående anförda skäl tillstyrker jag vidare, att det av de sakkunniga föreslagna tillägget till anvisningarna till sistnämnda paragraf godtages.

Mot det föreslagna tillägget till anvisningarna i 22 § kommunalskattelagen ha några invändningar icke riktats. Tillägget i fråga synes även enligt min mening böra göras. — I sammanhang härmed torde få erinras om det i ett yttrande uttalade önskemålet om ett tillägg till 21 § samma lag av innebörd att fusionen icke skulle föranleda någon beskattning enligt reg-

lerna om beskattning av inkomst genom avyttring av växande skog i samband med försäljning av marken. Nämnda önskemål hade framställts i anledning av ett av de sakkunniga gjort uttalande, att fusion ur skatteteknisk synpunkt skulle anses innebära att moderbolaget förvärvade dotterbolagets tillgångar genom ett med köp eller byte jämförligt fång. Då emellertid — såsom de sakkunniga uttalat — moderbolag och dotterbolag vid sådana fall av fusion, varom nu är fråga, i princip böra betraktas som ett enda skattesubjekt, torde härav utan vidare följa att någon beskattning sådan som den i nyssnämnda yttrande antydda icke kan föranledas av dylika fusioner. Något uttryckligt stadgande i saken synes enligt min mening icke erforderligt.

Jämväl de bestämmelser, som av de sakkunniga upptagits i anvisningarna till 35 § kommunalskattelagen, synas i princip böra godtagas.

Det må härjämte erinras om att en ytterligare ändring i kommunalskattelagen ifrågasatts av länsstyrelsen i Östergötlands län, som ansett erforderligt med en kompletterande tilläggsbestämmelse till 57 § 3 mom. nämnda lag av innebörd, att i sådana fall, där moder- och dotterbolag taxerades i skilda kommuner, icke någon kommun finge bli lidande till följd av fusionsförfarandet. Gentemot vad sålunda ifrågasatts torde emellertid böra framhållas, att moderbolaget efter fusionen regelmässigt kommer att i dotterbolagets hemortskommun fortsättningsvis bedriva dotterbolagets tidigare verksamhet, varvid fördelningsreglerna i 58 § kommunalskattelagen bli tillämpliga.

Vad härefter angår de i förordningen om statlig inkomstskatt av de sakkunniga föreslagna ändringarna, synas desamma böra genomföras.

De sakkunniga föreslå även vissa ändringar i förordningarna om investeringsfonder. I såväl 1947 års förordning om investeringsfonder som 1948 års förordning med provisoriska bestämmelser om investeringsfond för ersättning av normallagar, m. m. finnas bestämmelser införda av innebörd, att om skattskyldig, som gjort avsättning till investeringsfond, trätt i likvidation, skall investeringsfonden återföras till beskattning för det beskattningsår, varunder beslutet om likvidation fattats. De sakkunniga, som säga sig finna det naturligt att fonderna återfördes till beskattning även då bolag genom fusion uppginge i annat bolag, föreslå bestämmelser av sådan innebörd men förorda samtidigt att undantag göres då fråga är om sådan fusion, där lättnad i utskiftningsbeskattningen enligt vad tidigare förordats kan ifrågakomma. I sistnämnda fall skulle moderbolaget i beskattningsavseende äga övertaga dotterbolagets investeringsfonder. Denna undantagsbestämmelse skulle dock icke gälla fond, varom förmåles i 2 § första stycket a) i 1948 års nyssnämnda förordning; ett utsträckande av undantagsbestämmelsen till att avse jämväl sådan fond skulle nämligen — enligt de sakkunniga — i hög grad komplicera lagstiftningen.

Jag delar de sakkunnigas uppfattning, att fusion i princip bör vara att likställa med likvidation, i vad det gäller återförandet till beskattning av till investeringsfond avsatta medel. Ett huvudstadgande av denna innebörd

synes därför böra intagas i 1947 års förordning. Däremot torde det knappast vara erforderligt att intaga ett sådant stadgande i 1948 års förordning med hänsyn till denna förordnings karaktär av provisorisk lagstiftning.

Vad angår det av de sakkunniga föreslagna undantagsstadgande, enligt vilket moderbolaget skulle äga rätt att vid sådan fusion, där lättnad i utskiftningsbeskattningen kan ifrågakomma, övertaga dotterbolagets investeringsfonder, torde ur saklig synpunkt intet vara att erinra mot detsamma. Ett dylikt stadgande torde alltså böra upptagas i 1947 års förordning. — Jag vill tillägga, att det enligt min mening knappast synes erforderligt att tynga sistnämnda förordning med de stadganden, som de sakkunniga föreslagit till införande i 13 och 14 §§.

Till sist torde få erinras om vad de sakkunniga föreslagit därom, att därest vid fusion tvist skulle råda beträffande dotterbolagets skattemässiga varulagervärdering vid fusionstillfället, taxeringsintendenten borde till bevarande av de fiskaliska intressena hålla talan öppen beträffande moderbolagets taxering i avvaktan på att frågan om varulagervärderingen blivit avgjord. Länsstyrelsen i Östergötlands län har häremot invänt, att moderbolagets taxering i stället borde hållas öppen genom uttrycklig bestämmelse därom i taxeringsförordningen. I det av länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län avgivna yttrandet ha även vissa hithörande problem närmare belysts.

Enligt min mening synes det icke böra ifrågakomma att belasta taxeringsförordningen med särbestämmelser för fall, som på förhand kunna bedömas bli synnerligen sällsynta. Detta synes desto mindre nödvändigt, som det torde kunna förutsättas, att taxeringsintendenten ändå kommer att bevaka, att de ändringar i moderbolagets inkomsttaxering bli vidtagna, vilka — för erhållande av en rättvis och riktig taxering — kunna föranledas av avvikelser från den av dotterbolaget för beskattningsåret närmast före fusionstillfället avgivna självdeklarationen.

VII. Övergångsbestämmelser.

De sakkunniga.

De sakkunniga erinra om att i de för dem meddelade direktiven angivits, att upplysningar borde införskaffas angående den omfattning, i vilken aktiebolag under tiden efter det regeringsrättens tidigare omnämnda, den 10 juni 1948 meddelade utslag blivit känt, utnyttjat möjligheten att på förut angivet sätt skattefritt överföra vinstmedel från vederbörande bolag till aktieägarna. Skulle det visa sig att sådana transaktioner förekommit i större skala, borde enligt direktiven övervägas, huruvida icke — mot vad eljest i princip borde gälla — de nya bestämmelserna rörande utskiftnings-skatten skulle erhålla retroaktiv tillämpning.

Under hänvisning till de statistiska uppgifter i nyss angivet hänseende,

som de sakkunniga infordrat från patent- och registreringsverket och för vilka en redogörelse lämnats i det föregående, framhålla de sakkunniga, att en icke obetydlig ökning av de antal fall, där genom inlösning av fondaktier ett skattefritt utskiftande av vinstmedel kunde antagas ha förekommit, ägt rum efter det berörda regeringsrättsutslag meddelats, men att antalet fall likväl finge betecknas som relativt lågt. I betraktande härav och med hänsyn jämväl till att det statsfinansiella intresset av att dessa fall toges till beskattning måste anses ringa, hade de sakkunniga icke ansett sig böra föreslå en retroaktiv tillämpning i den omfattning, som i direktiven framlagts till övervägande. Däremot syntes enligt de sakkunnigas mening vägande skäl tala för att beslut i här avsedda hänseenden, som anmäldes för registrering efter tidpunkten för offentliggörandet av de sakkunnigas betänkande, d. v. s. i slutet av november 1949, skulle behandlas enligt de av de sakkunniga föreslagna ändrade bestämmelserna i 4 § utskiftningsskatteförordningen.

I avseende å den föreslagna höjningen av utskiftningsskatteprocenten framhålla de sakkunniga, att anledning torde saknas att tillämpa den högre procentsatsen på andra transaktioner än sådana, som anmäls för registrering efter betänkandets offentliggörande. I följd härav föreslås att den höjda skatteprocenten skall tillämpas i andra fall än sådana, där beslut om nedsättning av aktiekapital eller beslut om trädande i likvidation eller rättens beslut om tillstånd till fusionsavtals verkställande anmäls för registrering före den 30 november 1949.

Övriga av de sakkunniga föreslagna ändringar i skattelagstiftningen föreslås skola träda i kraft dagen efter den, då författningarna därom utkommit från trycket i Svensk författningssamling.

Remissyttrandena.

De av de sakkunniga föreslagna övergångsbestämmelserna ha blott i några remissyttranden närmare berörts.

Sålunda anför *Östergötlands och Södermanlands handelskammare* följande.

I övergångsbestämmelserna ha de sakkunniga jämställt bolagsstämmas beslut om nedsättning av aktiekapitalet med rättens beslut om tillstånd till fusion. Det synes kammaren mera konsekvent att även beträffande fusionsfallet anknyta till dagen för stämmobeslutet eller eventuellt dagen för registreringsanmälan av stämmobeslutet. Medan beslut om nedsättning av aktiekapitalet kan genomföras utan större omgång, måste nämligen ett domstolsförfarande av minst 7 månaders varaktighet avvaktas, innan fusionsbeslutet kan verkställas, och denna tidsutdräkt kan icke förkortas genom åtgärd från bolagets sida. Kammaren kan därför för sin del icke finna skäl till olika behandling i beskattningshänseende av de ovan berörda stämmobesluten.

Advokatsamfundet framhåller, att samfundet funne det ur allmänt rättsvärdande synpunkter betänkligt, att de föreslagna bestämmelserna skulle — om än i begränsad omfattning — givas retroaktiv verkan.

Mellankommunala prövningsnämnden anför följande.

Vid införandet av utskiftningsskatten och vid efterföljande höjningar av utskiftningsskatteprocenten hava aktiebolag, som anmält beslut angående likvidation eller nedsättning av aktiekapital före visst vid varje tillfälle angivet datum tillförsäkrats rätt till skattepåföring (ev. till frihet från skattepåföring) i enlighet med äldre bestämmelser. Någon skyldighet att inom viss tid slutföra likvidationen föreligger icke, varför ett bolag i likvidation kan driva verksamhet hur länge som helst. Enligt vad nämnden erfarit har det förekommit, att fysisk person överfört inkomst till aktiebolag som trätt i likvidation vid sådan tidpunkt att utskiftningsskatt utgår efter låg procentsats. Det kan antagas att den fysiska personen härigenom velat vinna lättnader i skattehänseende. Även om ett sådant utnyttjande av aktiebolag i likvidation ej förekommer i större utsträckning, synes det dock lämpligt att i samband med översynen av utskiftningsskatteförordningen förhindra missbruk av övergångsbestämmelserna. Nämnden föreslår därför att bolag, som trätt i likvidation efter den 25 maj 1927 men före den 30 november 1949, beredas tillfälle att slutlikvidera inom viss tid och därvid erlægga utskiftningsskatt enligt äldre bestämmelser. Om slutlikvidationen ej slutföres inom den angivna tiden, bör utskiftningsskatt utgå efter 40 procent.

Slutligen må här omnämnas att i *några remissyttranden* — däribland det som avgivits av *bankföreningen* — ifrågasatts, huruvida icke i samband med genomförandet av de nu ifrågasatta ändringarna i utskiftningsskatteförordningen jämväl den formella ändringen borde vidtagas i förordningens rubrik och text, att det för länge sedan avskaffade begreppet solidariska bankbolag utmönstrades ur förordningen.

Departementschefen.

Med hänsyn till den förhållandevis ringa omfattning, i vilken de nuvarande bestämmelserna i utskiftningsskatteförordningen utnyttjats för skattefritt utskiftande av vinstmedel, anser jag mig kunna förorda, att den föreslagna nya bestämmelsen i 4 § nämnda förordning gives tillämpning blott vad angår de fall av nedsättning av aktiekapital, där beslut om nedsättningen anmälts för registrering efter den 31 december 1949.

Jag förordar vidare, att samma ikraftträdandebestämmelser, som de nyss angivna, skola gälla i avseende å den föreslagna höjningen av utskiftningsskatteprocenten. Härav följer att om bolags beslut att träda i likvidation anmälts till registrering före den 1 januari 1950, blir den föreslagna höjda skatteprocenten icke tillämplig. I samband med det nu sagda vill jag förorda, att det av Östergötlands och Södermanlands handelskammare uttalade önskemålet på så sätt tillgodoses, att i övergångsbestämmelserna utsäges, att då utskiftningsskatt erlägges i samband med fusion, denna skatt skall beräknas med tillämpning av den skatteprocent, som gällde då anmälan om registrering av bolagsstämmbeslutet angående fusionen gjordes.

De föreslagna bestämmelserna i utskiftningsskatteförordningen rörande aktiebolags förvärv av egen aktie böra tillämpas å sådana förvärv, som skett

efter den 31 december 1949. Detta innebär, att någon taxering eller eftertaxering till utskiftningsskatt i anledning av aktieförvärv före nämnda dag icke skall ifrågakomma.

Övriga av mig i det föregående förordade författningsändringar böra träda i kraft dagen efter den, då författningen i fråga utkommit från trycket i Svensk författningssamling, dock att, såsom jag förut framhållit, bestämmelserna i utskiftningsskatteförordningen om lättnad i utskiftningsbeskattningen vid fusion i form av uppskov med skattens erläggande böra träda i kraft först å dag, som Kungl. Maj:t bestämmer.

Jag torde härefter få behandla det av mellankommunala prövningsnämnden framställda önskemålet om regler, som förhindra ett obehörigt utnyttjande av vissa övergångsbestämmelser, som meddelats vid förordningens tillkomst och vid därefter vidtagna ändringar i densamma.

Då någon föreskrift angående den tid, inom vilken likvidationen av ett bolag skall verkställas, icke finnes meddelad, följer härav att ett bolag i likvidation kan fortleva under obegränsad tid och efter likvidationsbeslutet tillföras nya vinstmedel. Dessa vinstmedel kunna till aktieägarna utskiftas — därest anmälan om likvidation skett före den 25 maj 1927 — helt skattefritt och — därest anmälan skett därefter men före den 1 december 1937, den 15 november 1939 respektive den 1 januari 1950 — mot erläggandet av en utskiftningsskatt av respektive 5, 12 eller 30 procent. Det är uppenbart, att de nu berörda bestämmelserna kunna obehörigt utnyttjas. Att detta i praktiken även förekommit i vad det gäller bolag, som trätt i likvidation under tid då en lägre utskiftningsskatteprocent varit gällande, bestyrkes av bl. a. mellankommunala prövningsnämndens yttrande. För dessa fall synes därför påkallat med en bestämmelse, som förhindrar dylikt missbruk.

Enligt bestämmelserna i 6 § andra stycket utskiftningsskatteförordningen må, om likvidationen oskäligt fördröjes, taxering till utskiftningsskatt ske innan bolaget enligt allmänna regler skall anses upplöst. Det torde böra ankomma på taxeringsmyndigheterna tillse, att denna bestämmelse i förekommande fall tillämpas. Sker detta, bli de vinstmedel, som hos bolaget ansamlats intill tidpunkten då sådan taxering sker, beskattade efter den lägre procentsatsen. Vinstmedel, som efter denna tidpunkt tillföras bolaget, böra däremot vid utskiftning beskattas efter den vid utskiftningstillfället gällande procentsatsen. Jag föreslår därför att övergångsbestämmelserna kompletteras med ett dylikt stadgande.

Jag får slutligen föreslå att — såsom i vissa remissyttranden ifrågasatts — de numera icke aktuella bestämmelserna i utskiftningsskatteförordningen angående solidariska bankbolag utmönstras ur förordningen och att vissa andra omarbetningar av redaktionell natur företagas. En följd härav blir att jämväl förordningens rubrik bör ändras.

Omfattningen av de föreslagna ändringarna i utskiftningsskatteförordningen kunde i och för sig motivera, att en helt ny författning i ämnet ut-

färdades. Detta skulle emellertid medföra, att övergångsbestämmelser av invecklad art finge utarbetas. Jag vill därför icke förorda detta alternativ. Emellertid vill jag tillägga att, därest riksdagen godtager de föreslagna författningsändringarna, förordningen bör i sin helhet nytryckas i Svensk författningssamling.

Departementschefens hemställan.

I enlighet med vad i det föregående anförts ha inom finansdepartementet upprättats förslag till

1) *förordning angående ändring i förordningen den 27 juni 1927 (nr 321) om skatt vid utskiftning av aktiebolags och solidariska bankbolags tillgångar;*

2) *lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370);*

3) *förordning angående ändrad lydelse av 2 § och 4 § 1 mom. förordningen den 26 juli 1947 (nr 576) om statlig inkomstskatt; samt*

4) *förordning angående ändrad lydelse av 11 och 15 §§ förordningen den 2 maj 1947 (nr 174) om investeringsfonder.*

Föredragande departementschefen hemställer, att förenämnda författningsförslag måtte genom proposition föreläggas riksdagen till antagande.

Med bifall till denna av statsrådets övriga ledamöter biträdade hemställan förordnar Hans Kungl. Höghet Kronprinsen-Regenten, att till riksdagen skall avlåtas proposition av den lydelse bilaga till detta protokoll utvisar.

Ur protokollet:
B. Sandberg.

Bihang.

Förslag

till

förordning om ändring i vissa delar av Kungl. Maj:ts förordning den 27 juni 1927 (nr 321) om skatt vid utskiftning av aktiebolags och solidariska bankbolags tillgångar.

Härigenom förordnas, att 1, 3, 4, 6 och 9 §§ förordningen den 27 juni 1927 om skatt vid utskiftning av aktiebolags och solidariska bankbolags tillgångar samt anvisningarna till samma förordning¹ skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives.

1 §.

1 mom. Svenskt aktiebolag eller svenskt solidariskt bankbolag, som i samband med nedsättning av aktie- eller lottkapital eller vid bolagets upplösning utskiftar tillgångar, skall, på sätt i denna förordning stadgas, till staten erlägga skatt (*utskiftningskatt*) å därvid utskiftat belopp, i den mån detta icke är att anse såsom återbäring av tillskjutet belopp.

Å sålunda bestämt beskattningsbart belopp skall utskiftningskatt utgå med fyrtyo kronor för varje fullt hundratal kronor därav.

2 mom. Utskiftningskatt skall icke erläggas, där svenskt aktiebolag, som icke driver penningrörelse eller yrkesmässig handel med fastigheter, genom fusion enligt 174 § 1 mom. lagen den 14 september 1944 om aktiebolag upplöses och uppgår i annat sådant bolag och moderbolaget alltsedan den 1 januari 1927 eller, där koncernförhållandet uppstått senare, alltsedan dotterbolagets bildande vid varje tillfälle ägt mer än nio tiondelar av aktierna i dotterbolaget.

Uppgår bolag, som nyss sagts, i annat fall än i föregående stycke avses genom fusion enligt 174 § 1 mom. lagen den 14 september 1944 om aktiebolag i annat sådant bolag, må Konungen medgiva, om med hänsyn till ändamålet med fusionen och övriga omständigheter synnerliga skäl därtill föranleda, att utskiftningskatt icke skall erläggas eller att utskiftningskatteskulden må övertagas av moderbolaget efter vad i 3 § 4 mom. stadgas.

3 §.

1 mom. Med tillskjutet belopp förstås bolags ingångsvärde, beräknat på sätt i 2 mom. här nedan sägs, med tillägg av vad som efter den tidpunkt, till

¹ Senaste lydelse av 1 § se SFS 1938:373.

vilken ingångsvärdet hänför sig, av delägare tillskjutits i penningar eller annat men med avdrag *ej mindre* av vad som efter nämnda tidpunkt dels utskiftats till delägare, i den mån detta, enligt vad i 4 § första stycket a) och b) här nedan sägs, är att anse såsom återbäring av tillskjutet belopp, dels ock utdelats till delägare och för vilket restitution av inkomst- och förmögenhetsskatt (B-skatt) ägt rum, *än även*, i förekommande fall, av belopp som i 3 och 4 mom. avses.

2 mom. Bolags ingångsvärde — — — ny räkning.

3 mom. Har aktiebolag nedsatt aktiekapitalet medelst indragning av egen aktie, som av bolaget eller ett dess dotterbolag förvärvats mot vederlag, och har indragningen ägt rum under räkenskapsår, som gått till ända efter den 28 februari 1925, skall tillskjutna beloppet minskas med belopp motsvarande detta vederlag.

Därest bolaget vid sin upplösning innehar egen aktie, skall tillskjutna beloppet minskas med belopp motsvarande vederlaget för densamma.

4 mom. Har, enligt vad i 1 § 2 mom. andra stycket stadgats, Konungen medgivit, att utskiftningskatteskulden må övertagas, skall moderbolagets tillskjutna belopp minskas med belopp, som motsvarar skillnaden mellan dotterbolagets till utskiftningskatt beskattningsbara belopp och dotterbolagets utskiftningskatteskuld. Med dotterbolagets utskiftningskatteskuld förstås härvid den utskiftningskatt, som dotterbolaget skulle hava erlagt å det beskattningsbara beloppet.

4 §.

Med återbäring av tillskjutet belopp förstås:

a) vad som i samband med inlösen av andra aktier än fondaktier enligt i fastställd bolagsordning gällande grunder eller vid huvudlottägarers utträde ur solidariskt bankbolag utskiftas, i den mån det sålunda utskiftade beloppet icke överstiger i bolaget befintligt tillskjutet belopp;

b) vad som eljest i samband med nedsättning av aktiekapital utskiftas, i den mån bolagets egna fonder därigenom nedbringas under tillskjutet belopp; och

c) vad som — — — tillskjutet belopp.

Med fondaktier förstås aktier, som utgivits vid sådan ökning av aktiekapitalet, som i 64 § 1 mom. lagen den 14 september 1944 om aktiebolag avses.

6 §.

Taxering till utskiftningskatt skall äga rum året efter det, då nedsättning av aktiekapital, huvudlottägarers utträde eller upplösning skett, dock *ej såvitt fråga är om upplösning*, där jämlikt 1 § 2 mom. första stycket utskiftningskatt icke skall erläggas eller där Konungen lämnat medgivande, som i 1 § 2 mom. andra stycket sägs.

Har beslut — — — anses upplöst.

9 §.

Uppgift till — — — därifrån utskiftats.

Deklaration för — — — anmaningen anges.

Deklaration för — — — äga rum.

I fall där vid fusion Konungen medgivit, att utskiftningsskatteskulden må övertagas, skall deklARATION avgivas av dotterbolaget i den ordning, som i föregående stycke sagts, för fastställande av moderbolagets tillskjutna belopp.

I övrigt — — — till utskiftningsskatt.

Anvisningar.

Såsom tillskjutet — — — tillskjutet belopp.

Med bolags — — — må avdragas.

Vid beräkning — — — för inkomst.

Har delägare — — — verkliga värde.

Utskiftas tillgångar i samband med nedsättning av aktiekapital i annat fall än 4 § första stycket a) sägs, måste en värdering göras av bolagets tillgångar vid tiden för utskiftningen. Till grund — — — bolags ingångsvärde.

Därest aktiebolag — — — för utskiftningen.

Vid tillämpning — — — blivit realiserade.

I fall där vid fusion Konungen medgivit, att utskiftningsskatteskulden må övertagas, skall dotterbolagets till utskiftningsskatt beskattningsbara belopp utgöra skillnaden mellan, å ena sidan, summan av dotterbolagets aktiekapital, reservfond och skuldregleringsfond och, å andra sidan, dotterbolagets tillskjutna belopp.

Där vid tillämpning av bestämmelsen i 3 § 4 mom. moderbolagets tillskjutna belopp blir negativt, skall motsvarande belopp läggas, vid nedsättning av aktiekapital till moderbolagets fonder och vid moderbolagets upplösning till det utskiftade beloppet.

Skall vid fusion enligt 174 § 1 mom. lagen den 14 september 1944 om aktiebolag mellan sådana bolag, som i 1 § 2 mom. avses, utskiftningsskatt erläggas, skall dotterbolagets till utskiftningsskatt beskattningsbara belopp beräknas enligt de värden, som upptagits i bolagets balansräkning vid fusionstillfället.

Denna förordning träder i kraft dagen efter den, då förordningen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling; dock att 1 § 1 mom. samt 4 § i dess nya lydelse icke skola äga tillämpning i fall då beslut av aktiebolag om nedsättning av aktiekapital eller beslut om aktiebolags trädande i likvidation eller rättens beslut om tillstånd till fusionsavtals verkställande anmälts för registrering före den 30 november 1949.

Genom denna förordning upphäves förordningen den 21 juni 1940 (nr 545) om höjning av utskiftningsskatten.

F ö r s l a g

till

**lag om ändring i vissa delar av kommunalskattelagen den
28 september 1928 (nr 370).**

Härigenom förordnas, att 28 och 29 §§ samt anvisningarna till 22, 29 och 35 §§ kommunalskattelagen den 28 september 1928¹ skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives.

28 §.

1 mom. Till *intäkt* — — — av rörelse.

2 mom. Ersättning på — — — sådan intäkt.

Avser ersättningen — — — sålunda använts. Har, i fall av fusion enligt 174 § 1 mom. lagen den 14 september 1944 om aktiebolag där varken moder- eller dotterbolag driver penningrörelse eller yrkesmässig handel med fastigheter, ersättning, som nyss sagts, icke i sin helhet varit upptagen till beskattning hos dotterbolaget, skall resterande belopp upptagas till beskattning hos moderbolaget under samma tid som beskattningen skulle hava skett hos dotterbolaget.

3 mom. Därest aktiebolag genom sådan fusion, som i 2 mom. avses, från dotterbolag övertager fordringar i rörelse, skall såsom intäkt av rörelse för moderbolaget räknas belopp, varmed vid övertagandet dessa fordringar i moderbolagets räkenskaper må hava upptagits över de hos dotterbolaget i beskattningsavseende gällande värdena vid fusionstillfället.

Om moderbolaget genom dylik fusion från dotterbolaget övertager aktier, andelar eller liknande tillgångar, vid vilkas försäljning möjligen uppkommande vinst hos dotterbolaget skulle hava varit att hänföra till intäkt av rörelse, och moderbolaget i sina räkenskaper vid övertagandet upptager dessa tillgångar till högre värden än de i beskattningsavseende gällande värdena hos dotterbolaget, skall för moderbolaget skillnaden utgöra intäkt av rörelse.

4 mom. Därest moderbolag genom sådan fusion, som i 2 mom. avses, övertager betalningsansvar för framtida kostnader, för vilka reservering gjorts i dotterbolagets räkenskaper med obeskattade vinstmedel, skall belopp motsvarande dessa reserveringar räknas såsom intäkt för moderbolaget, därest icke utredning företes som visar, att moderbolaget efter fusionen haft eller kan väntas få dessa kostnader, varvid i sistnämnda fall reservering härför skall finnas i moderbolagets räkenskaper, samt tillika finnes styrkt,

¹ Senaste lydelse av 28 § se SFS 1938:368, av 29 § se SFS 1942:274, av anvisningarna till 22 § se 1947:586, av anvisningarna till 29 § se 1948:204 samt av anvisningarna till 35 § se SFS 1946:109.

att moderbolaget icke tillgodofört sig avdrag för dessa kostnader eller denna reservering vid taxeringen.

29 §.

1 mom. Från bruttointäkten — — — bland annat:

hyra för — — — i rörelsen;

kostnad för anskaffning av råämnen och varor till förädling, förbrukning eller försäljning i rörelsen; skolande, där vad sålunda förädlats eller eljest kommit till användning utgjorts av produkter eller råämnen från fastighet, som av den skattskyldige ägts eller brukats, eller från annan av honom idkad rörelse, som är att anse som särskild förvärvskälla, värdet av samma produkter eller råämnen upptagas till det belopp, varmed de redovisas såsom intäkt av fastigheten eller av den särskilda förvärvskällan, dock att, där dessa produkter eller råämnen utgjort tillgångar, som övertagits från dotterbolag vid sådan fusion, som i 28 § 2 mom. avses, de skola upptagas till belopp, motsvarande det hos dotterbolaget i beskattningsavseende gällande värdet för dessa tillgångar vid fusionstillfället;

avlöningar, pensioner — — — i rörelsen;

kostnad för — — — och dylikt;

värdeinsknijning genom — — — av tillgångar;

värdeinsknijning å — — — liknande rättighet;

värdeinsknijning genom — — — är underkastad;

värdeinsknijning å — — — deras tillgodogörande;

ränta å — — — för rörelsen;

kostnad för — — — jämförlig verksamhet;

speciella för — — — det allmänna;

förlust, som — — — till kapitalförlust.

Anvisningar

till 22 §.

1. Såsom driftkostnad — — — som driftkostnad.

2. Avdrag medgives — — — nödig bostadsbyggnad.

3. Såsom speciell — — — (se 20 §).

4. Har skog — — — gällande ingångsvärde.

Med skogs — — — sålunda minskats.

Med ingående — — — av ingångsvärdet.

Vare sig — — — ursprungliga ingångsvärdet.

Är det — — — samma tid.

Om avdrag — — — av skogen.

Vid sådan fusion, som i 28 § 2 mom. avses, skall moderbolagets ingångsvärde respektive ingående virkesförråd av från dotterbolaget genom fusionen övertagen skog vara lika med dotterbolagets ingångsvärde respektive ingående virkesförråd vid fusionstillfället.

Exempel å — — — *ingående virkesförråd:*

A. försäljer — — — erlagda köpeskillingen.

Det för — — — 10 200 kronor.

Exempel å — — — i ingångsvärde:

B. försäljer — — — 10 000 kronor.

Ingångsvärdet har — — — det ursprungliga.

5. Har växande — — — skogens försäljning.

6. Hemmavarande barn — — — (se 48 §).

7. Till avdragsgill — — — skogsmarkens försumpning m. m.

till 29 §.

1. Har annan — — — särskild förvärvskälla.

2. Har aktiebolag — — — till avdrag.

3. a. Kostnaden för — — — dess anskaffande.

b. Genom värdeminskningssavdrag — — — finnes lämpligt.

Värdeminskningssavdrag må, — — — är behörigt.

Vid bestämmande — — — blir utsliten.

Såsom tillgångs — — — mån jämkas. Såsom skattemässigt restvärde för tillgång, som moderbolag övertager från dotterbolag vid sådan fusion, som i 28 § 2 mom. avses, skall anses det belopp, som vid fusionstillfället kvarstår i beskattningssavseende oavskrivet hos dotterbolaget.

c. Värdeminskningssavdrag med — — — återstående beloppet.

d. Då tillgång, — — — till 28 §.

4. Aktiebolag, ekonomisk — — — till 41 §.

5. Avdrag får — — — motsvarande tillämpning.

6. Avdrag för — — — med kapitalförlust.

7. Avdrag medgives — — — eller rivningen.

8. För substansminskning — — — löpande driften.

9. Såsom speciella — — — (se 20 §).

10. I anslutning — — — såsom *kapitalförlust*.

11. Angående hemmavarande — — — till 22 §).

12. En ekonomisk — — — föreningarnas medlemsantal.

13. Ideell organisation, — — — skattepliktig inkomst.

till 35 §.

1. Är fråga — — — av byggnad.

2. Har vid — — — till 28 §).

3. Har egendom, — — — sistnämnda fång.

4. Lika med — — — hava uppkommit.

5. Är fråga om skattepliktig realisationsvinst respektive avdragsgill realisationsförlust vid avyttring av egendom, som moderbolag övertagit från dotterbolag vid sådan fusion, som i 28 § 2 mom. avses, skall moder- och dotterbolag anses såsom en skattskyldig.

Genom sådan fusion i och för sig skall varken skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust anses hava uppkommit hos moderbolaget.

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

Förslag

till

**förordning om ändring i vissa delar av Kungl. Maj:ts förordning
den 26 juli 1947 (nr 576) om statlig inkomstskatt.**

Härigenom förordnas, att 2 § och 4 § 1 mom. förordningen den 26 juli 1947 om statlig inkomstskatt¹ skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan anges.

2 §.

Om vad — — — följande undantag.
till intäkt — — — års taxeringar;
vid beräkning — — — beräknade nettointäkten;
efter sådan fusion, som i 28 § 2 mom. kommunalskattelagen avses, skall sådan restituerad, avkortad eller avskriven skatt, som skulle hava varit skattepliktig intäkt för dotterbolaget enligt bestämmelserna i första ledet, utgöra skattepliktig intäkt för moderbolaget.

4 §.

1 mom. Från sammanlagda — — — ske för
underskott, som — — — eller lotterivinst;
slutlig skatt, — — — kommunal samfällighet.
Skattskyldig, som — — — kommunalskattelagen sägs.
Efter sådan fusion, som i 28 § 2 mom. kommunalskattelagen avses, är moderbolaget berättigat till avdrag för sådan dotterbolagets skatt, som avses i första stycket sista ledet, i den mån skatten skulle hava varit avdragsgill hos dotterbolaget.

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

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

Förslag

till

förordning om ändring i vissa delar av Kungl. Maj:ts förordning den 2 maj 1947 (nr 174) om investeringsfonder.

Härigenom förordnas, att 11, 13, 14 och 15 §§ förordningen den 2 maj 1947 om investeringsfonder skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives.

11 §.

Hava till — — — två procent.

Har skattskyldig — — — angivna grunder.

Har aktiebolag genom fusion uppgått i annat aktiebolag, skall investeringsfond hos det förra bolaget, därest den icke enligt fjärde stycket övertagits av det senare bolaget, återföras till beskattning för det beskattningsår, varunder rättens tillstånd till fusionen registrerats. Till beloppet skall därvid läggas ränta efter två procent om året enligt i 10 § angivna grunder.

Har sådan fusion, som i 28 § 2 mom. kommunalskattelagen avses, ägt rum, må moderbolaget i beskattningsavseende övertaga investeringsfond, därest förutsättningar enligt 1 § andra stycket föreligga. Därvid skall avsättning anses hava skett hos moderbolaget under det beskattningsår, då avsättning skett hos dotterbolaget.

Kungl. Maj:t äger — — — fem år.

Det åligger — — — stycket sägs.

13 §.

Har fastighet, — — — angiven tid.

Vid beräkning — — — för värdeminskning.

Vid tillämpning av bestämmelserna i denna paragraf skall beträffande fastighet, som övertagits genom sådan fusion, som i 28 § 2 mom. kommunalskattelagen avses, moder- och dotterbolag anses som en skattskyldig.

14 §.

Har taxeringsnämnd — — — dessa distrikt.

Där i fall, som i 11 § fjärde stycket avses, moder- och dotterbolag taxeras till statlig inkomstskatt i skilda distrikt, skall taxeringsnämndens ordförande i det senare distriktet underrätta ordföranden i det förra distriktet om det övertagande, som enligt dotterbolagets uppgift ägt rum.

15 §.

Skattskyldig, som gjort avsättning till investeringsfond enligt denna förordning eller som jämlikt 11 § fjärde stycket övertagit sådan fond, är pliktig att vid självdeklaration för det beskattningsår, då avsättningen eller övertagandet ägt rum, ävensom för varje påföljande beskattningsår, intill dess de avsatta eller övertagna medlen avförts ur fonden, foga uppgift enligt formulär, som fastställs av Kungl. Maj:t, rörande avsättning av medel till fonden eller dess övertagande samt fondens användning och avveckling. Vid allmän självdeklaration skall sådan uppgift fogas i tre exemplar.

Skattskyldig, som avsatt medel till investeringsfond eller jämlikt 11 § fjärde stycket övertagit sådan fond, är skyldig att på anfordran till arbetsmarknadskommisionen lämna de uppgifter i fråga om fonden, som kommissionen anser erforderliga ur arbetsmarknadssynpunkt.

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

F ö r s l a g

till

förordning om ändring i vissa delar av Kungl. Maj:ts förordning den 4 juni 1948 (nr 278) med provisoriska bestämmelser om investeringsfond för ersättande av normallager, m. m.

Härigenom förordnas, att 6, 8 och 9 §§ förordningen den 4 juni 1948 med provisoriska bestämmelser om investeringsfond för ersättande av normallager, m. m. skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan anges.

6 §.

Har skattskyldig — — — två procent.

Har aktiebolag genom fusion uppgått i annat aktiebolag, skall investeringsfond hos det förra bolaget, därest den icke enligt tredje stycket övertagits av det senare bolaget, återföras till beskattning för det beskattningsår, varunder rättens tillstånd till fusionen registrerats. Till beloppet skall därvid läggas ränta efter två procent om året enligt i 5 § angivna grunder.

Har sådan fusion, som i 28 § 2 mom. kommunalskattelagen avses, ägt rum, må moderbolaget i beskattningavseende övertaga investeringsfond som i 2 § första stycket b) sägs. Därvid skall avsättning anses hava skett hos

moderbolaget under det beskattningsår, då avsättning skett hos dotterbolaget.

Vid återföring av medel till beskattning enligt första eller andra stycket skall vad i 5 § andra stycket sägs äga motsvarande tillämpning.

8 §.

Har taxeringsnämnd — — — dessa distrikt.

Där i fall, som i 6 § tredje stycket avses, moder- och dotterbolag taxeras till statlig inkomstskatt i skilda distrikt, skall taxeringsnämndens ordförande i det senare distriktet underrätta ordföranden i det förra distriktet om det övertagande, som enligt dotterbolagets uppgift ägt rum.

9 §.

Skattskyldig, som gjort avsättning till investeringsfond enligt denna förordning eller som jämlikt 6 § tredje stycket övertagit sådan fond, är pliktig att vid självdeklaration för det beskattningsår, då avsättningen eller övertagandet ägt rum, ävensom för varje påföljande beskattningsår, intill dess de avsatta eller övertagna medlen avförts ur fonden, foga uppgift enligt formulär, som fastställs av Kungl. Maj:t, rörande avsättning av medel till fonden eller dess övertagande samt fondens användning och avveckling.

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