

Nr 440

Av herr **Svärd**, *angående beskattningen av utdelning, som företages i samband med upplösning av fastighetsförening.*

I Kungl. Maj:ts proposition nr 187/1954 föreslogs, i huvudsaklig överensstämmelse med ett förslag av 1953 års skatteflyktskommitté, att en särskild fondskatt av engångsnatur skulle uttagas på ansamlade vinstmedel hos vissa familjebolag. Förslaget utgjorde ett led i strävandena att eliminera möjligheterna att utnyttja vissa luckor i skattelagstiftningen för undandragande av vinstmedel från beskattning. Fondskatten skulle i princip beräknas till 30 % av de fonderade vinstmedlen med undantag för s. k. bundet kapital. De sålunda fondbeskattade vinstmedlen skulle vederbörande företag äga utskifta utan att någon ytterligare beskattning skulle inträda, såvitt upplösningen skedde inom 10 år efter fondbeskattningen. Med förslaget avsågs följaktligen — förutom ett tvångsmässigt realiserande av det andra ledet i dubbelbeskattningen av ifrågavarande juridiska personers ansamlade vinstmedel — att främja en avveckling av de familjebolag som kunde komma i fråga för fondbeskattning, nämligen sådana förvaltningsbolag som utnyttjades i skatteundandragande syfte. Det föreslogs rätt för företagets delägare att utan skattekonsekvenser utköpa företagets tillgångar, däribland fastigheter, till företagets anskaffningskostnad. Därigenom skulle undvikas att fondskatten träffade en icke realiserad värdestegring. För att möjliggöra ytterligare avvecklingar föreslogs att även delägare i förvaltningsbolag, som ej vore familjebolag eller utnyttjades i skatteundandragande syfte men som frivilligt underkastade sig fondbeskattning, skulle äga att i samband därmed utköpa företagets tillgångar å enahanda villkor.

Det ovan angivna syftemålet skulle enligt propositionen realiseras därigenom att, sedan fondskatt uttagits, 70 % av det till fondskatt beskattningsbara beloppet i princip skulle behandlas såsom tillskjutet belopp enligt 3 § utskiftningsskatteförordningen, då fråga vore om bolag. På motsvarande sätt skulle 70 % av det till fondskatt beskattningsbara beloppet få skattefritt utskiftas till delägarna då fråga vore om företag i föreningsform. Detta skulle uppnås därigenom att vid utskiftning ett belopp motsvarande 70 % av det till fondskatt beskattningsbara beloppet vid tillämpning av 38 § första momentet sista stycket kommunalskattelagen skulle likställas med inbetalda insatser varom i nämnda stycke sägs.

Riksdagen antog det i propositionen framlagda förslaget till fondskatteförordning. I den i enlighet med riksdagens beslut utfärdade författningen

saknades tillämpliga regler om avräkning, då utskiftade medel är att hänföra till inkomst av rörelse. Anledningen härtill synes vara en av länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län påtalad omständighet, nämligen att särskild uppmärksamhet borde ägnas åt det förhållandet att skattskyldig, som driver handel med andelar och aktier, ägde vissa möjligheter att nedskriva värdet på denna sin egendom med anlitande av mottagen utdelning. De föreslagna bestämmelserna om skattefrihet borde därför enligt länsstyrelsen kompletteras med en föreskrift om att skattefrihet för mottagen utdelning eller utskiftning icke skulle föreligga för aktiebolag eller förening, som drev handel med andelar eller aktier. Departementschefen tog upp denna fråga och anförde: "Av det utav mig förordade avräkningsförfarandet följer, då det upplösta företaget är en förening, att vid beräkning av inkomst av kapital skattefrihet medges för ett belopp motsvarande 70 % av vad som fondbeskattats. Skall mottagaren enligt allmänna regler skatta för utdelning såsom för inkomst av rörelse erhålles icke någon skattelindring. Denna konsekvens överensstämmer med vad länsstyrelsen förordat och ligger i linje med beskattningsreglernas utformning i jämförbara fall. Är det upplösta företaget ett bolag, som åsättes taxering till utskiftningsskatt, får frågan huruvida mottagaren av det utskiftade beloppet skall skattläggas för detsamma bedömas enligt allmänna regler."

Av departementschefens yttrande framgår, att reglernas utformning skulle avse att förhindra en skattelindring, om utskiftade medel vore att hänföra till inkomst av rörelse. Någon extra beskattning i sådana fall kan däremot icke ha varit åsyftad. Så har emellertid blivit konsekvensen då fråga är om fastighetsföreningar som äges av byggnadsföretag eller byggnadsföretagare, vilket framgår av vad nedan sägs.

Sedan fondskatteförordningen införts ansökte en byggmästare, ägare till en fastighetsförening, om förhandsbesked huruvida, sedan fondskatt uttagits, vinstmedel kunde utskiftas till honom utan beskattning i samband med föreningens upplösning. Riksskattenämnden lämnade den 15 mars 1955 ett förhandsbesked av innehåll att den vinst som kunde uppkomma för sökanden om han förvärvat föreningens fastighet och därefter försålde densamma eller om han försålde andelarna i föreningen, för honom utgjorde skattepliktig intäkt av rörelse samt att vad som vid föreningens upplösning utskiftades till sökanden utöver vad han erlagt för andelarna för honom utgjorde skattepliktig intäkt av rörelse, oavsett om föreningen enligt bestämmelserna i fondskatteförordningen taxerats till fondskatt. Besvär anfördes, men regeringsrätten fann i utslag den 2 juni 1955 ej skäl att göra ändring i det överklagade förhandsbeskedet.

Riksskattenämnden har vidare i allmänhet vägrat medgiva befrielse från taxering till fondskatt efter ansökningar som gjorts av härovan nämnda företagskategori.

Förutsättningen för riksskattenämndens och regeringsrättens nysnämnda avgöranden torde vara, att andelarna i ett såsom fastighetsförening drivet företag i utskiftningshänseende enligt gällande lagstiftning anses vara att betrakta såsom ingående i rörelsen, om det äges av ett byggnadsföretag eller en byggnadsföretagare, oaktat föreningen i fondskattehänseende skall anses vara ett förvaltningsföretag. Detta betraktelsesätt medför skattekonsekvenser, som icke är rimliga. Avsikten med fondskatteförordningen var att påtvinga en dubbelbeskattning av ansamlade vinstmedel och få till stånd en upplösning av förvaltningsföretag. När det gäller berörda fastighetsföreningar blir det emellertid en trippelbeskattning, därigenom att de en gång i vanlig ordning beskattade vinstmedlen först dubbelbeskattas genom fondskatten, varefter skatt åter uttages på de medel som utskiftas, eftersom dessa enligt regeringsrätten då skall anses såsom skattepliktig intäkt av rörelse. Har en sådan trippelbeskattning varit åsyftad, borde riksdagen blivit tillbörligen uppmärksamrad härom. Emellertid kan den icke vara avsedd, eftersom fondskatteförordningen icke har till syfte att diskriminera en grupp av skattskyldiga och för dem medföra högre skatt än vad en upplösning enligt eljest gällande regler skulle ha medfört, vilket nu blir resultatet i berörda fall. Nedanstående exempel belyser uppkommande skatteolikheter mellan byggnadsföretag resp. byggnadsföretagare samt andra ägare av fastighetsföreningar. Det förutsättes i exemplet,

1. att föreningens fondskattepliktiga förmögenhet (= ansamlade vinstmedel, som tidigare inkomstbeskattats) utgör 100 000 kronor,
2. att föreningen likvideras omedelbart efter det fondskatten erlagts,
3. att föreningens ägare (ogift) har andra årliga inkomster till ett beskattningsbart belopp av 20 000 kronor,
4. att kommunalskatten är 10 kronor per skattekrona.

	Byggnads- företagare	Icke byggnads- företagare
Fondskatt (påföres föreningen)	30 000	30 000
Statlig inkomstskatt för de från föreningen utdelade 70 000 kr.	34 650	
Kommunalskatt för d:o	7 000	
Summa skatter, kronor	71 650	30 000
Föreningens ursprungliga förmögenhet utgjorde	100 000	100 000
Avgår skatter enligt ovan	71 650	30 000
Netto att disponera, kronor	28 350	70 000

Det är att märka att angivna skattekonsekvens endast uppkommer vid fastighetsförvaltning i föreningsform. Drives däremot förvaltningen i bolagsform saknar ägarens karaktär av byggnadsföretag eller byggnadsföretagare betydelse. Detta följer därav att fondskatteförordningen i fråga om

bolag endast talar om att ett belopp motsvarande 70 procent av det till fondskatt fastställda beskattningsbara beloppet skall inräknas i tillskjutet belopp. Det kan icke finnas något reellt skäl för denna skillnad. Tvärtom belyser den de nuvarande bestämmelsernas oriktiga utformning.

Gentemot det sagda kan måhända anföras, att regeringsrätten ännu inte tagit slutlig ställning till huruvida fastighetsföreningar verkligen skall fondbeskattas, då de tillhör byggnadsföretag eller byggnadsföretagare. Formuleringen i det av regeringsrätten fastställda förhandsbeskedet ger emellertid närmast vid handen, att regeringsrätten tolkat fondskatteförordningen så att dylik beskattning skall ske. Även om därför möjligheten återstår att regeringsrätten vid senare prövning skulle komma till annan uppfattning, synes det oss från rättssäkerhetssynpunkt nödvändigt att en ändring av fondskatteförordningen utan dröjsmål kommer till stånd, så att vederbörande skattskyldiga får klara regler beträffande skattskyldighetens omfattning.

Enligt vad vi inhämtat har riksskattenämnden i åtminstone ett fall bifallit ansökning från ett byggnadsföretag om dispens från fondskatt, medan andra ansökningar som nämnts avslagits. Även denna omständighet synes ge anledning till omprövning av ifrågakavande bestämmelse.

Två alternativ synes kunna tänkas för genomförandet av en författningsändring i syfte att tillrättalägga det här berörda missförhållandet. Antingen kan föreskrivas dels att ifrågakavande fastighetsföreningar icke skall anses såsom sådant förvaltningsföretag som avses i fondskatteförordningen, dels att av ifrågakavande företag uppburen fondskatt skall återbäras, eller också kan den bestämmelsen införas att vid upplösning av företagen utdelning skall anses såsom hänförlig till inkomst av kapital i den mån medlen blivit föremål för fondbeskattning. Eftersom dessa föreningar får antagas i allmänhet redan ha blivit taxerade till fondskatt och det skulle medföra ett administrativt merarbete att återbära uppburen skatt, synes det sistnämnda alternativet vara att föredraga. Därigenom skulle bl. a. även vinnas den upplösning av förvaltningsföreningar, som åsyftades med fondskatteförordningen. På så sätt tillgodoses sålunda såväl statens intressen som de berörda medborgarnas nödvändiga rättssäkerhet.

Under återopande av vad vi ovan anført hemställer jag,

dels att riksdagen måtte besluta, att utdelning företagen i samband med upplösning av fastighetsförening skall anses såsom hänförlig till inkomst av kapital, i den mån medlen blivit föremål för fondbeskattning,

dels att vederbörande utskott måtte utarbeta förslag till härför erforderlig ändring av fondskatteförordningen.

Stockholm den 26 januari 1956

G. Svärd