

## Nr 38

*Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till lag om ändrad lydelse av punkt 5 av anvisningarna till 35 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370), m. m.; given Stockholms slott den 19 december 1963.*

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

- 1) lag om ändrad lydelse av punkt 5 av anvisningarna till 35 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370); samt
- 2) förordning angående ändrad lydelse av 2 § och 4 § 1 mom. förordningen den 26 juli 1947 (nr 576) om statlig inkomstskatt.

## GUSTAF ADOLF

G. E. Sträng

---

### Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås, att de bestämmelser för beräkning av skattepliktig realisationsvinst, som för närvarande gäller bl. a. vid fusion enligt aktiebolagslagens regler av moderbolag och helägt dotterbolag — d. v. s. att det övertagande och överlåtande företaget skall anses som en och samma skattskyldig — skall äga motsvarande tillämpning vid sammanslagning av sparbanker och av försäkringsbolag. Vidare föreslås — även detta i överensstämmelse med gällande regler vid bl. a. fusion av aktiebolag — att den övertagande sparbanken eller det övertagande försäkringsbolaget skall vid taxeringen få avdraga det överlåtande företagens avdragsgilla kommunalutskylder och i konsekvens härmed även skatta för restituerad sådan skatt.

De föreslagna nya bestämmelserna är avsedda att tillämpas första gången vid 1965 års taxering.

**Förslag**

till

**Lag****om ändrad lydelse av punkt 5 av anvisningarna till 35 § kommunal-  
skattelagen den 28 september 1928 (nr 370)**

Härigenom förordnas, att punkt 5 av anvisningarna till 35 § kommunal-  
skattelagen den 28 september 1928<sup>1</sup> skall erhålla ändrad lydelse på sätt  
nedan angives.

*(Nuvarande lydelse)**(Föreslagen lydelse)***Anvisningar**

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. första stycket 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. Vad nu sagts skall äga motsvarande tillämpning vid sådan fusion mellan föreningar, som i 28 § 3 mom. andra stycket avses.

5. Skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust skall i intet fall anses uppkomma, då aktiebolag övertager tillgångar genom fusion, som i 28 § 3 mom. första stycket 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. Vad nu sagts skall äga motsvarande tillämpning vid sådan fusion mellan föreningar, som i 28 § 3 mom. andra stycket avses, *och vid fusion mellan sparbanker enligt 78 § lagen den 3 juni 1955 om sparbanker samt då ett försäkringsbolags hela försäkringsbestånd övertagits av ett annat försäkringsbolag.*

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1964. Äldre bestämmelser skola dock alltså gälla i fråga om 1964 års taxering och i fråga om eftertaxering för år 1964 eller tidigare år.

<sup>1</sup> Senaste lydelse av punkt 5 av anvisningarna till 35 § se 1957: 72.

## 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 inkomstskatt<sup>1</sup> skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

## 2 §.

Om vad — — — — beräknade nettointäkten.

Har sådan fusion mellan aktieföretag eller föreningar ägt rum, som i 28 § 3 mom. första eller andra stycket kommunalskattelagen avses, skall restituerad, avkortad eller avskriven skatt, som enligt vad ovan sagts skulle hava utgjort skattepliktig intäkt för dotterbolaget eller den överlåtande föreningen, utgöra skattepliktig intäkt för moderbolaget eller den övertagande föreningen.

Har sådan fusion mellan aktieföretag eller föreningar ägt rum, som i 28 § 3 mom. första eller andra stycket kommunalskattelagen avses, skall restituerad, avkortad eller avskriven skatt, som enligt vad ovan sagts skulle hava utgjort skattepliktig intäkt för dotterbolaget eller den överlåtande föreningen, utgöra skattepliktig intäkt för moderbolaget eller den övertagande föreningen. Vad nu sagts skall äga motsvarande tillämpning vid fusion mellan sparbanker enligt 78 § lagen den 3 juni 1955 om sparbanker samt då ett försäkringsbolags hela försäkringsbestånd övertagits av ett annat försäkringsbolag och beloppet i fråga icke uppgivits till beskattning hos det överlåtande bolaget.

## 4 §.

1 mom. Från sammanlagda — — — nästföljande stycke.

Skattskyldig, som — — — kommunalskattelagen sägs.

Har sådan fusion mellan aktieföretag eller föreningar ägt rum, som i 28 § 3 mom. första eller andra stycket kommunalskattelagen avses, äger moderbolaget eller den övertagande föreningen åtnjuta avdrag för sådan dotterbolagets eller den överlåtande föreningens skatt, vilken enligt första

Har sådan fusion mellan aktieföretag eller föreningar ägt rum, som i 28 § 3 mom. första eller andra stycket kommunalskattelagen avses, äger moderbolaget eller den övertagande föreningen åtnjuta avdrag för sådan dotterbolagets eller den överlåtande föreningens skatt, vilken en-

<sup>1</sup> Senaste lydelse av 2 § se 1957: 73 och av 4 § 1 mom. se prop. 1964: 18.

*(Nuvarande lydelse)*

stycket skulle hava varit avdragsgill för dotterbolaget eller den överlåtande föreningen.

*(Föreslagen lydelse)*

ligt första stycket skulle hava varit avdragsgill för dotterbolaget eller den överlåtande föreningen. *Vad nu sagts skall äga motsvarande tillämpning vid fusion mellan sparbanker enligt 78 § lagen den 3 juni 1955 om sparbanker samt då ett försäkringsbolags hela försäkringsbestånd övertagits av ett annat försäkringsbolag och det överlåtande bolaget avstår från att yrka avdraget i fråga.*

Denna förordning träder i kraft den 1 juli 1964. Äldre bestämmelser skola dock alltså gälla i fråga om 1964 års taxering och i fråga om eftertaxering för år 1964 eller tidigare år.

*Utdrag av protokollet över finansärenden, hållet inför Hans Maj:t Konungen i statsrådet å Stockholms slott den 19 december 1963.*

#### Närvarande:

Statsråden STRÄNG, ANDERSSON, LINDSTRÖM, LANGE, LINDHOLM, KLING, SKOGLUND, EDENMAN, JOHANSSON, AF GEIJERSTAM, HERMANSSON, HOLMQVIST, ASPLING, PALME.

Efter gemensam beredning med statsrådets övriga ledamöter anmäler chefen för finansdepartementet, statsrådet Sträng, fråga om *vissa beskattningsregler vid fusion mellan sparbanker och mellan försäkringsbolag* samt anför därvid följande.

#### Inledning

Gällande lagstiftning på civilrättens område innehåller bestämmelser om fusion av aktiebolag, av ekonomiska föreningar, av jordbrukets kreditkassor och av sparbanker. För försäkringsbolagens del finnes bestämmelser om frivillig överlåtelse av försäkringsbestånd, d. v. s. då ett försäkringsbolags försäkringsbestånd övertages av ett annat försäkringsbolag. Dessa civilrättsliga regler kompletteras i viss mån med beskattningsregler, syftande till att undanröja de hinder för fusion, som de skatterättsliga följderna av en sammanslagning eljest kunde medföra. Sådana skatteregler finnes meddelade för aktiebolag, ekonomiska föreningar och jordbrukets kreditkassor men saknas för sparbanker och försäkringsbolag.

*Svenska sparbanksföreningen* har i en den 29 december 1962 ingiven, till Kungl. Maj:t ställd skrivelse hemställt om sådan ändring av skatteförfattningarna, att de för aktiebolag, ekonomiska föreningar och jordbrukets kreditkassor gällande reglerna rörande fusion blir tillämpliga även för sparbanker. Vidare har *Svenska försäkringsbolags riksförbund* i en den 30 maj 1963 ingiven, till chefen för finansdepartementet ställd skrift hemställt om rätt för försäkringsbolag, som övertager annat bolags försäkringsbestånd, att vid taxeringen få avdraga överlåtande bolags avdragsgilla skatt.

Med anledning av nämnda skrivelser har i september 1963 inom finansdepartementet upprättats en *promemoria angående vissa beskattningsfrågor vid fusion mellan sparbanker och mellan försäkringsbolag* (stencilerad). Vid promemorian fogade författningsförslag torde såsom *Bihang* få fogas vid statsrådsprotokollet för denna dag.

Över promemorian har, efter remiss, *yttranden* avgivits av kammarrätten, riksskattenämnden, bankinspektionen, försäkringsinspektionen, överståthållarämbetet, länsstyrelserna i Stockholms, Östergötlands, Kristianstads, Malmöhus, Göteborgs och Bohus, Örebro, Västernorrlands och Norrbottens län, allmänna ombudet hos mellankommunala prövningsnämnden, Svenska bankföreningen, Svenska sparbanksföreningen, Konungariket Sveriges stadshypotekskassa, Svenska försäkringsbolags riksförbund, försäkringsanstalterna Folket och Samarbeta (Folksam), Svenska kommunförbundet, Svenska stadsförbundet samt Föreningen Auktoriserade revisorer.

De i promemorian framlagda förslagen har i huvudsak godtagits av de hörda remissinstanserna.

Jag anhåller nu att få upptaga denna fråga till närmare behandling.

### Civilrättsliga bestämmelser

#### Sparbankslagen

Sparbankerna har inte såsom aktiebolag och föreningar egenskapen av sammanslutningar. De är juridiska personer av särskilt slag. Deras väsentliga underlag och innehåll är själva rörelsen och förmögenhetsmassan. Denna förvaltas av styrelse och huvudmän som representanter för insättarna. Styrelse och huvudmän äger icke sparbanken och har icke andel däri.

Bestämmelser om fusion i begreppets trängre innebörd — sammanslagning utan likvidation — infördes för sparbankernas del först genom lagen den 3 juni 1955 om sparbanker, som trädde i kraft den 1 januari 1956. Bestämmelserna, som återfinnes i 78 § nämnda lag, är i stort sett utformade efter mönster av fusionsreglerna i 175 § lagen om aktiebolag, d. v. s. reglerna för fusion mellan andra aktiebolag än moderbolag och helägt dotterbolag. Sparbankslagens fusionsregler skiljer sig dock från dem i aktiebolagslagen samt 96 och 97 §§ lagen om ekonomiska föreningar väsentligen därigenom att tillsynsmyndigheten (bankinspektionen) och inte domstol skall lämna tillstånd till fusionen och att intet proklamaförfarande erfordras. Då koncernförhållanden inte kan förekomma mellan sparbanker saknas motsvarighet till reglerna i 174 § aktiebolagslagen om fusion mellan moderbolag och helägt dotterbolag. Inte heller finns motsvarighet till bestämmelserna i 176 § aktiebolagslagen, vilka reglerar fusion av aktiebolag i likvidation med annat bolag. I propositionen med förslag till sparbankslag uttalades, att den situation, som avses i sistnämnda lagrum, i varje fall för sparbanksväsendets del ej hade sådana särdrag att inte de allmänna fusionsreglerna skulle kunna tillämpas.

Enligt reglerna i 78 § sparbankslagen, kompletterade med detaljbestämmelser i 45 § kungörelsen den 3 juni 1955 (nr 422) om sparbanker, kan avtal träffas mellan två sparbanker, att en överlåtande sparbanks alla

tillgångar och skulder skall övertagas av en annan genom fusion, varvid den överlåtande sparbanken upplöses utan likvidation. Sparbankslagen saknar i stort sett bestämmelser, som reglerar hur övertagande av tillgångar och skulder skall ske. De ekonomiska förhållanden, som blir en följd av fusionen, skall regleras genom ett fusionsavtal. Fusionsavtalet får anses innebära en affärstransaktion, genom vilken den övertagande sparbanken förvärvar den överlåtande sparbankens tillgångar. Hur avräkningen av övertagna tillgångar och skulder skall ske och hur fusionsavtalet i övrigt utformas beror på omständigheterna i de olika fallen.

Fusionsavtal kan inte träffas med mindre förslag till avtal godkänts av huvudmännen i den överlåtande sparbanken. Inom fyra månader från det beslutet om godkännande av fusionsavtalet fattats eller, om klandertalan därå väckts, från det denna talan ogillats genom lagakraftätagande dom skall godkännandet av den överlåtande sparbankens styrelse anmälas för registrering. Senast fyra månader efter det registrering skett skall såväl den övertagande som den överlåtande sparbankens styrelse göra ansökan hos bankinspektionen om tillstånd att bringa fusionsavtalet till verkställighet. Bankinspektionens beslut, varigenom tillstånd givits, skall inom sex månader sedan beslutet vunnit laga kraft av båda sparbankernas styrelser anmälas för registrering. När inspektionens beslut om tillstånd till fusionsavtalets verkställande registrerats, anses fusionen genomförd genom att den överlåtande sparbanken skall anses upplöst och dess tillgångar och skulder ha övergått till den övertagande sparbanken, även till den del dessa inte omnämnts i fusionsavtalet.

Det må anmärkas att sparbankslagen i 79 § upptar regler för sammanslagning i annan form än genom fusion, varvid överlåtelse sker av hela rörelsen i samband med likvidation. Sparbank förutsättes i det angivna lagrummet kunna sammanslås även med penninginrättning som ej är sparbank.

### Lagen om försäkringsrörelse

Lagen om försäkringsrörelse innehåller icke några bestämmelser om fusion i egentlig mening. En annan form av sammanslagning av försäkringsbolag finnes dock närmare reglerad. Enligt 295 § sagda lag kan avtal träffas om att ett försäkringsbolags hela försäkringsbestånd eller del därav skall övertagas av ett annat försäkringsbolag.

Avtalet kan träffas endast om förslaget framlagts av styrelsen i det överlåtande bolaget och godkänts av bolagsstämman i detta bolag. De för fusioner mellan sparbanker gällande fyramånadersfristerna, den första för registrering av beslutet om godkännande, den andra för ansökan om tillstånd, återfinnes även i försäkringsbolagslagstiftningen. Tillstånd av försäkringsinspektionen till avtalets verkställande erfordras. När inspektionen registrerat tillståndsbeslutet, skall det överlåtande bolaget anses fritaget från sina

förpliktelser på grund av det överlåtna försäkringsbeståndet, vilka förpliktelser i stället skall åvila det övertagande bolaget.

Vid överlåtelse av försäkringsbestånd i sin helhet övertar således det övertagande försäkringsbolaget alla förpliktelser gentemot försäkringstagarna och även de däremot svarande tillgångarna. I dylikt fall förutsättes det överlåtande försäkringsbolaget behålla endast tillgångar motsvarande aktie- eller garantikapital och skall enligt 135 eller 233 § lagen om försäkringsrörelse efter överlåtelsen träda i likvidation.

### Skatterättsliga bestämmelser

I skattelagarna har intagits bestämmelser, som reglerar inkomstbeskattningen vid vissa fusioner mellan aktiebolag, mellan ekonomiska föreningar och mellan jordbrukets kreditkassor. En kortfattad redogörelse för dessa bestämmelser torde här få lämnas.

#### Fusion mellan aktiebolag

Genom beslut av 1950 års riksdag infördes i skattelagarna bestämmelser, som reglerar skattekonsekvenserna vid fusion enligt 174 § 1 mom. aktiebolagslagen, d. v. s. vid fusion mellan moderbolag och helägt dotterbolag. Vid utformningen av dessa bestämmelser har den grundläggande principen varit, att moderbolagets skattemässiga ingångsvärden för de från dotterbolaget övertagna tillgångarna skall vara lika med de i beskattningshänseende gällande värdena hos dotterbolaget vid fusionstillfället. Dotterbolagets med obeskattade vinstmedel upplagda dolda reserver skall övergå till moderbolaget och skattemässigt behandlas, som om de uppstått hos moderbolaget. I femte punkten av anvisningarna till 35 § kommunalskattelagen uttryckes denna princip sålunda, att moder- och dotterbolag skall anses ha utgjort en skattskyldig.

Beträffande vid fusionen övertaget *varulager* stadgas i 29 § 1 mom. kommunalskattelagen, att om moderbolaget vid fusionen av dotterbolaget övertagit råämnen eller varor till förädling, förbrukning eller försäljning i rörelsen, skall värdet av samma råämnen eller varor upptagas till belopp, motsvarande det hos dotterbolaget i beskattningshänseende gällande värdet å dessa tillgångar vid fusionstillfället.

Beträffande övertagna *fordringar* gäller enligt bestämmelserna i 28 § 3 mom. kommunalskattelagen, att — om desamma hos moderbolaget upptagits till högre värden än de hos dotterbolaget i beskattningshänseende gällande — det överskjutande beloppet beskattas såsom intäkt i moderbolagets rörelse.

Dotterbolaget kan vid inkomsttaxeringen ha medgivits avdrag för i rä-



kenskaperna verkställda *reserveringar för framtida kostnader* såsom pensionsförpliktelser, garantiförbindelser o. dyl. Om moderbolaget i samband med fusionen övertager dessa förpliktelser, äger moderbolaget inte få avdrag — vare sig på förhand eller vid förpliktelsernas infriande — för vad hos dotterbolaget redan avdragits. Däremot äger moderbolaget rätt till avdrag för sådana kostnader som inte omfattas av det hos dotterbolaget avdragna. Detta har reglerats på det sätt att i 28 § 4 mom. kommunalskattelagen upptagits en bestämmelse av innebörd, att ett belopp, motsvarande de hos dotterbolaget gjorda reserveringarna för nu ifrågavarande ändamål, skall räknas som intäkt i moderbolagets rörelse. Men moderbolaget har samtidigt tillagts rätt till ett motsvarande avdrag under förutsättning att det visar att det efter fusionen vidkänts eller kommer att få vidkännas ifrågavarande kostnader, därvid i sistnämnda fall en häremot svarande synlig avsättning skall ha gjorts i dess räkenskaper, samt att moderbolaget inte redan tillgodoförts avdrag för dessa kostnader eller denna avsättning.

I punkt 3 b av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen stadgas, att — beträffande vid fusion övertagna *inventarier och andra liknande tillgångar* — såsom anskaffningsvärde för moderbolaget skall upptagas det vid fusionstillfället gällande skattemässiga restvärdet hos dotterbolaget.

I punkt 5 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen stadgas, att beträffande värdeminskningsavdrag för *patenträtt* och liknande tidsbegränsad rättighet skall föreskrifterna i punkt 3 av nämnda anvisningar äga motsvarande tillämpning.

I punkt 4 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen har upptagits den föreskriften, att om moderbolaget genom fusionen övertagit *skog* från dotterbolaget, skall det för dotterbolaget vid fusionstillfället gällande ingångsvärdet och ingående virkesförrådet för skogen gälla såsom ingångsvärde resp. ingående virkesförråd för moderbolaget.

Genom bestämmelse i 4 § förordningen om statlig inkomstskatt har moderbolaget berättigats göra avdrag för sådan dotterbolagets *skatt*, som sistnämnda bolag — därest det inte genom fusionen upplösts — varit berättigat avdraga. I 2 § samma förordning har å andra sidan föreskrivits, att moderbolaget skall skatta för sådan restituerad, avkortad eller avskrivnen skatt, för vilken dotterbolaget skulle varit skattskyldigt.

I punkt 5 av anvisningarna till 35 § kommunalskattelagen slutligen har införts en bestämmelse av innehåll att skattepliktig *realisationsvinst* eller avdragsgill realisationsförlust inte skall anses uppkomma genom fusionen. Denna föreskrift är att se mot bakgrunden av, å ena sidan, det resonemanget att överlåtelse genom fusion kan i princip jämföras med försäljning och, å andra sidan, att moderbolaget efter fusionen bör så behandlas som om moder- och dotterbolaget redan före fusionen varit samma skattesubjekt. Även om moderbolaget innehåft aktierna i dotterbolaget kortare

tid än fem år, kan någon skattepliktig realisationsvinst på grund av fusionen alltså inte uppkomma för moderbolaget. I sistnämnda anvisningspunkt föreskrives vidare, att om moderbolaget avyttrat genom fusionen övertagen egendom, skall vid bedömandet av frågan om skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust så anses, som om moder- och dotterbolaget utgjort en skattskyldig. Detta innebär bl. a. att såsom tidpunkt för förvärvet av tillgången i fråga skall anses tidpunkten för dotterbolagets förvärv av densamma, att såsom anskaffningskostnad skall gälla dotterbolagets anskaffningskostnad, att till anskaffningskostnaden skall läggas kostnaden för ny-, till- eller ombyggnad av fastighet även under den tid dotterbolaget ägt densamma, samt att från vid realisationsvinstberäkningen avdragsgilla kostnader skall dragas vid taxeringen åtnjutna värdeminskningsskatt avdrag även under den tid dotterbolaget ägt tillgången i fråga.

De särskilda skattereglerna gäller emellertid inte om något av de bolag som fusionerar driver penningrörelse eller yrkesmässig handel med fastigheter.

I förordningen den 19 november 1914 angående stämpelavgiften stadgas stämpelplikt för förvärv av fast egendom och fartyg genom fusion enligt 175 § aktiebolagslagen, under det att förvärv av sådana tillgångar genom fusion enligt 174 § samma lag är fritt från stämpelavgift.

### **Fusion mellan ekonomiska föreningar**

Genom beslut av 1957 års riksdag infördes i skattelagarna särskilda bestämmelser även vid fusion av ekonomiska föreningar, som är av beskaffenhet som sägs i 1 § 1951 års lag om ekonomiska föreningar. Dessa bestämmelser motsvarar i stort sett de bestämmelser som gäller vid fusion enligt 174 § 1 mom. lagen om aktiebolag och för vilka redogörelse redan lämnats och har intagits i samma paragrafer i skattelagarna.

Liksom då fråga är om fusion av aktiebolag gäller de speciella fusionsreglerna i skattelagarna vid fusion av ekonomiska föreningar endast under förutsättning att inte någon av föreningarna — med undantag av jordbrukets kreditkassor — driver penningrörelse eller yrkesmässig handel med fastigheter. Förening som vid sidan av sin egentliga verksamhet driver sparskasserörelse genom att från medlemmar mottaga medel för förvaltning skall dock inte på denna grund anses driva penningrörelse.

I stämpelförordningen stadgas stämpelplikt för förvärv av fast egendom och fartyg genom fusion enligt 96 § lagen om ekonomiska föreningar.

### **Fusion mellan jordbrukets kreditkassor**

Jordbrukets kreditkassor, vilka utgöres av jordbrukskassor och centralkassor för jordbrukskredit, är registrerade som ekonomiska föreningar. Vad om sådana föreningar är i lag stadgat skall äga motsvarande tillämp-

ning i fråga om kreditkassorna, såvitt ej annat följer av bestämmelserna i 1956 års lag om jordbrukskasserörelsen.

Genom beslut av 1962 års riksdag infördes samtidigt med tillskapandet av ett civilrättsligt fusionsinstitut för jordbrukets kreditkassor även särskilda skatteregler för fusion av sådana kassor. Därmed genomfördes ett undantag från bestämmelsen, att de skatterättsliga fusionsreglerna icke gäller sådan ekonomisk förening som driver penningrörelse. Enligt 28 § 3 mom. kommunalskattelagen skall sålunda de skatterättsliga stadgandena rörande fusion mellan ekonomiska föreningar gälla även vid fusion enligt 87 § 1 mom. lagen om jordbrukskasserörelsen, oavsett föreningarna driver penningrörelse. Dessa bestämmelser tillämpas från och med 1963 års taxering.

Att undantag i princip gjorts för förening som driver penningrörelse beror på att speciella skatteproblem uppkommer då i fusionen deltar företag, som driver sådan rörelse. Tillgång som hos det överlåtande företaget utgjort anläggningstillgång kan hos det övertagande bli lagertillgång eller tvärtom.

Motiven för 1962 års lagstiftning var följande. Redan i prop. 1956: 122 med förslag till lag om jordbrukskasserörelsen, m. m. underströks, att tillämpningen av s. k. tvåledssystem enligt 23 § nämnda lag, d. v. s. att central-kassorna under riksorganisationen arbetar utan jordbrukskassor, ej fick medföra avgång av eget kapital eller annan för kasserörelsen menlig följd. Sedermera framhölls i prop. 1962: 50 att skattekonsekvenserna vid fusion mellan jordbrukets kreditkassor måste befaras försvåra genomförandet av dylika fusioner. Beskattningen skulle träffa redan beskattad, såsom kapital avsatt intäkt. Då det var angeläget att de fusionsfrämjande föreskrifter, som samtidigt föreslogs skola införas i jordbrukskasselagen, inte motverkades av skattelagstiftningen, ansågs särskilda bestämmelser som reglerade skattekonsekvenserna böra meddelas. Därvid framhölls i propositionen att kreditkassornas verksamhet var i detalj reglerad i jordbrukskasselagen, varför man hade helt andra möjligheter att bedöma skattekonsekvenserna vid fusion mellan dylika kassor än när fråga var om fusion mellan andra föreningar, där endera eller båda driver penningrörelse. Vidare uttalades i propositionen att några speciella skatteproblem inte uppkommer på den grund att kassorna driver penningrörelse. De tillgångar, som vid fusionen övergår från en kassa till en annan, kan inte ändra karaktär från anläggningstillgångar till varulager eller tvärtom. Det behövde därför inte möta några betänkligheter att låta de för icke penningdrivande föreningar gällande fusionsreglerna bli tillämpliga även för jordbrukets kreditkassor.

### Fusion mellan sparbanker

Skatteförfattningarnas fusionsregler är inte tillämpliga vid sammanslagningar av sparbanker. I regel torde sparbankerna — under förutsättning

att överföring av tillgångar sker till de hos den överlåtande sparbanken vid fusionstillfället bokförda värdena — undgå skattekonsekvenser vid fusion på den grund att i dem icke finnes ägarintressen av något slag. På en punkt har emellertid avsaknaden för sparbankernas del av sådana skatterättsliga specialregler, som efter hand genomförts för aktiebolag, ekonomiska föreningar och jordbrukets kreditkassor, visat sig medföra konsekvenser, som ej var förutsedda då man år 1955 införde det civilrättsliga fusionsinstitutet i sparbankslagen.

I ett den 6 september 1962 meddelat förhandsbesked har riksskattenämnden funnit att fastighet, som i ett visst fall genom en år 1961 verkställd fusion överförts från överlåtande till övertagande sparbank, hade förvärvats genom ett med köp eller byte jämförligt fång. På grund härav har nämnden förklarat att, om den övertagande sparbanken inom tio år från fusionsförvärvet avyttrade fastigheten, den vinst som kunde uppkomma på grund av avyttringen utgjorde för sparbanken skattepliktig realisationsvinst i den omfattning som omförmäles i 35 § 2 mom. kommunalskattelagen. I utslag den 20 november 1962 med anledning av sparbankens besvär över riksskattenämndens beslut har regeringsrätten ej funnit skäl att göra ändring i nämndens förhandsbesked.

Till belysande av de praktiska konsekvenserna av utslaget må nämnas, att i det speciella fall, varom i förhandsbeskedet var fråga, den överlåtande sparbanken hade ägt fastigheten ända sedan 1897. Det bokförda värde, till vilket fastigheten var upptagen hos den överlåtande sparbanken — och som också var det vid fusionstillfället tillämpade överföringsvärdet — var därför avsevärt lägre än det försäljningsvärde fastigheten i dagens läge betingade, i följd varav vid en försäljning den skattemässiga realisationsvinsten skulle ha blivit betydande. I detta sammanhang må erinras om att jämlikt 32 § sparbankslagen sparbank ej må förvärva fast egendom eller tomträtt, såframt ej med fånget åsyftas att bereda sparbanken lokaler för dess inrymmande. Har sparbank till skyddande av fordran eller av annan liknande anledning förvärvat egendom, skall egendomen enligt 33 § sparbankslagen åter avyttras, så snart lämpligen kan ske och senast då avyttring kan äga rum utan förlust för sparbanken.

Enligt stämpelförordningen föreligger stämpelfrihet vid förvärv av fast egendom och fartyg genom fusion mellan sparbanker.

*Svenska sparbanksföreningen* har i sin förenämnda framställning hemställt om sådan ändring i skattelagarna, att de för aktiebolag, ekonomiska föreningar och jordbrukets kreditkassor gällande reglerna rörande fusion blir tillämpliga även för sparbanker.

I skrivelsen anför sparbanksföreningen med anledning av regeringsrättens omnämnda utslag, att det sålunda konstaterade, ej förutsedda resultatet av fusionen ställt den övertagande sparbanken i en besvärlig situation, då banken nu, i anslutning till en av företagsekonomiska skäl påkallad kon-

centration av de sammanslagna enheternas rörelse och med hänsyn till bestämmelserna i 32 § sparbankslagen, vill försälja fastigheten i fråga. Sparbanksföreningen finner resultatet av gällande skatteregler i ämnet framstå som ej blott materiellt stötande utan även ägnat att skapa onödiga svårigheter, då det gäller att genomföra av rationaliseringsskäl önskvärda sparbanksfusioner. Föreningen anför vidare, att i departementschefens uttalande rörande förslaget till nya civilrättsliga och skatterättsliga fusionsregler för jordbrukskasserörelsen klart understrukits angelägenheten av att de fusionsfrämjande föreskrifter, som föreslogs för jordbrukskasselagen, inte motverkades av skattelagstiftningen. Avslutningsvis har sparbanksföreningen hemställt att — till undvikande av de olägenheter för den inom sparbanksfältet pågående strukturrationaliseringen, som ett dröjsmål med de önskade lagändringarna skulle kunna medföra — frågan måtte bli föremål för särskild utredning och ej hänvisas till allmänna skatteberedningen.

#### Fusion mellan försäkringsbolag

De skattekonsekvenser som kan bli en följd av en frivillig sammanslagning av försäkringsföretag har inte särskilt reglerats i skattelagarna. I stället har Kungl. Maj:t av riksdagen bemyndigats medgiva dispens från den utskiftningsskatt och inkomstskatt som må uppkomma på grund av sammanslagningen (rskr 1948: 221 och 1949: 216). I prop. 1949: 175 framhölls bl. a. att den beskattning av fondmedel, som kunde tänkas bli aktuell vid sammanslagningen, skulle äga rum utan att någon inkomst i egentlig mening skulle föreligga. Å andra sidan kunde det tänkas, att en beskattning i vissa fall framstod som motiverad, t. ex. om det övertagande bolaget genom fusionen förvärvar medel, som användes för utdelning till aktieägarna i bolaget. Då det skulle vara förenat med avsevärda svårigheter att utarbeta bestämmelser, som ledde till ett i varje särskilt fall önskvärt resultat, förordades ett dispensförfarande. Riksdagen beslöt i enlighet härmed. Kungl. Maj:t har med stöd av bemyndigandet medgivit befrielse vid ett flertal sammanslagningar av försäkringsföretag från skyldighet att erlägga statlig och kommunal inkomstskatt, som kunde uppkomma på grund av sammanslagningen, i den mån skattskyldigheten icke föranleddes därav att i samband med genomförandet av fusionen uppskrivning skett av värdehandlingar eller eljest framtagits dolda reserver som tillskapats av obeskattade vinstmedel.

*Svenska försäkringsbolags riksförbund* har i förenämnda skrivelse framhållit att en sammanslagning av försäkringsföretag kan få till följd att det bolag som upplöses inte kan utnyttja sitt kommunalskatteavdrag. I fall där aktiekapitalet eller garantikapitalet är obetydligt — i fråga om ömsesidigt bolag kan garantikapitalet även vara återbetalat — uppkommer en i

förhållande till den tidigare rörelseinkomsten obetydlig kapitalinkomst. Den kommunalskatt, som bolaget påförts på grund av sin tidigare försäkringsrörelse, kan följaktligen beräknas vida överstiga den inkomst, från vilken skatten må avdragas. Då det enligt förbundets mening inte finns anledning till särbehandling av försäkringsbolags »fusioner», har förbundet hemställt om sådan ändring i skatteförfattningarna att övertagande försäkringsbolag får rätt till avdrag för överlåtande försäkringsbolags avdragsgilla skatt. Riksförbundet anser en sådan ändring angelägen, enär de angivna skatteeffekterna belastar försäkringstagarna i »fusionerande» försäkringsbolag på ett sätt som inte torde ha varit avsett.

### Departementspromemorian

I promemorian konstateras till en början att — då s p a r b a n k upplöses genom fusion enligt 78 § sparbankslagen — övertagandet av tillgångarna anses ske genom ett med köp eller byte jämförligt fång.

Beskattningskonsekvenserna av dylik fusion mellan sparbanker blir därför, att skattepliktig realisationsvinst kan uppkomma för den förvärvande sparbanken, om denna inom tio år med vinst avyttrar fastighet som övertagits från den överlåtande sparbanken. Har fastigheten övertagits till ett lågt bokfört värde och är den förvärvande sparbanken skyldig att snart avyttra densamma, kan beskattningen av realisationsvinsten bli kännbar.

Det förhållandet, att fusionen kan medföra att dold reserv i fastighet framtvingas till beskattning och att fusionen således leder till en viss avtappning av det i sparbankerna arbetande kapitalet, torde, framhållas i promemorian, utgöra ett hinder för en dylik fusion. Därefter anföres.

Den företagskoncentration, som äger rum då sparbanker sammanföres genom fusion, måste i regel anses nyttig och önskvärd både med hänsyn till insättarnas intressen och ur allmän synpunkt såsom befrämjande den alltmera betydelsefulla ekonomiska verksamhet sparbankerna bedriver. Skattereglerna synes därför böra vara så utformade att de inte direkt motverkar fusionsbildningar. Såväl på grund härav som med hänsyn till skäliga krav på likställighet i beskattningshänseende med fusion enligt 174 § 1 mom. aktiebolagslagen, 96 § 1 mom. lagen om ekonomiska föreningar och 87 § lagen om jordbrukskasserörelsen synes i och för sig motiverat att införa specialregler vid fusion mellan sparbanker.

Emellertid synes, framhållas vidare i promemorian, i dagens läge en viss restriktivitet böra iakttas då det gäller att utvidga tillämplighetsområdet för de skatterättsliga fusionsreglerna. Hittills har sådana bestämmelser successivt införts först sedan det visat sig att ett påtagligt behov av en skattemässig reglering uppstått. Beträffande de övriga fall av fusion, vilka inte nu omfattas av de skatterättsliga fusionsreglerna, har i samband med införandet av civilrättsliga och skatterättsliga regler vid fusion av jordbru-

kets kreditkassor (prop. 1962: 50) uttalats, att frågan om reglering av skattekonsekvenserna självfallet inte kunde lösas i det sammanhanget. Det framhölls även att man lämpligen borde avvakta de förslag, som allmänna skatteberedningen kan komma att framlägga, innan frågan om fusionsregler vid inkomstbeskattningen göres till föremål för närmare ställningstagande. I promemorian anföres därefter.

Med hänsyn till vad sålunda anförts synes för sparbankernas del införandet av nya skatterättsliga fusionsregler nu böra begränsas till sådana fall där ett påtagligt behov visats föreligga. Det enda fall, som ur dessa synpunkter torde påkalla en reglering, synes vara realisationsvinstbeskattningen. I övrigt torde sparbankerna nämligen kunna undvika skattekonsekvenser på grund av sammanslagningen. I sparbankerna saknas ägarintressen och det ligger därför i sakens natur att sparbank genom fusion övertaga en annan sparbanksrörelse med tillämpning av de hos den överlåtande sparbanken vid fusionstillfället bokförda värdena å tillgångar och skulder. Någon inkomstbeskattning uppkommer då i princip inte. I detta sammanhang må erinras om att sparbanks förvärv av fast egendom genom fusion reglerats på ett annat beskattningsområde, nämligen omsättningsskattestämplarnas, där frihet från lagfartsstämpel råder. Härvidlag har utredningen angående översyn av lösen- och stämpelförordningarna i sitt år 1961 avgivna betänkande (SOU 1961: 37) inte föreslagit någon ändring.

För att undvika att fusionen medför realisationsvinstbeskattning föreslås i promemorian, att i punkt 5 av anvisningarna till 35 § kommunalskattelagen intages ett stadgande vari utsäges, att realisationsvinstbestämmelserna vid fusion av aktiebolag enligt 174 § 1 mom. aktiebolagslagen skall äga motsvarande tillämpning vid sådan fusion av sparbanker, som avses i 78 § sparbankslagen. Utanför den föreslagna bestämmelsens tillämplighetsområde faller således sådana sammanslagningar, som inte sker i form av fusion i teknisk mening och som nu regleras genom 79 § sparbankslagen.

Utöver nu angiven ändring i kommunalskattelagen föreslås i promemorian, att övertagande sparbank skall vid taxeringen till statlig inkomstskatt äga åtnjuta sådant avdrag för kommunalutskylder, som den överlåtande banken inte kunnat utnyttja. Denna fråga behandlas närmare i det följande.

Vad härefter angår sammanslagning av försäkringsbolag torde, framhållas i promemorian, icke önskvärda beskattningskonsekvenser av sammanslagningen kunna undvikas genom Kungl. Maj:ts bemyndigande att befria från skyldighet att erlægga inkomstskatt vid fusion mellan försäkringsbolag. Bemyndigandet innebär emellertid inte att Kungl. Maj:t kan medgiva det övertagande bolaget rätt att vid inkomsttaxeringen åtnjuta sådant avdrag, som författningsenligt tillkommer det överlåtande bolaget. Såsom Svenska försäkringsbolags riksförbund framhållit i sin skrivelse kan sålunda det övertagande bolaget inte komma i åtnjutande av sådant avdrag för kommunalutskylder som det överlåtande bolaget efter fusionen inte kan utnyttja.

En dylik rätt till avdrag har författningsmässigt reglerats vid fusion av aktiebolag enligt 174 § 1 mom. aktiebolagslagen och vid fusion mellan ekonomiska föreningar och mellan jordbrukets kreditkassor. Dessa regler bör enligt promemorieförslaget göras tillämpliga vid fusion av såväl försäkringsbolag som sparbanker. Bestämmelse härom bör intagas i 4 § förordningen om statlig inkomstskatt. I konsekvens härmed bör i 2 § samma förordning föreskrivas, att det övertagande försäkringsbolaget eller sparbanken skall skatta för sådan restituerad, avkortad eller avskriven skatt, för vilken det överlåtande försäkringsbolaget respektive sparbanken skulle varit skattskyldig.

Något behov av att för försäkringsbolagens del införa samma lättnader i fråga om realisationsvinstbeskattningen, som föreslagits för sparbanker, torde, framhålles i promemorian, inte föreligga, eftersom enligt lagen om försäkringsrörelse någon skyldighet inte föreligger för försäkringsbolag att åter avyttra förvärvad fastighet.

### Remissyttrandena

Promemorieförslaget har i huvudsak tillstyrkts av samtliga hörda remissinstanser. I några remissyttranden ifrågasättes dock vissa tillägg till och förtydliganden av de föreslagna bestämmelserna. Sålunda bör enligt *rikskattenämnden* försäkringsbolag erhålla samma skattelättnad i fråga om realisationsvinstbeskattningen som sparbanker. Nämnden framhåller, att — om en övertagen kontorsfastighet icke längre skall användas för kontorslokaler åt det övertagande försäkringsbolaget — någon realisationsvinstbeskattning icke kan komma i fråga, eftersom fastigheten ändrar karaktär från anläggningstillgång till omsättningstillgång. Skulle däremot det övertagande bolaget behålla dessa kontorslokaler men likväl sälja fastigheten, kan realisationsvinstbeskattning bli aktuell.

Liknande uttalande göres av *Folksam* som anför följande.

Det föreligger visserligen inte något tvång i lagen om försäkringsrörelse att avyttra förvärvad fastighet, men det kan vid ett samgående mellan två försäkringsbolag bli frågan om att relativt kort tid efter fusionen avyttra en organisationsfastighet (huvudkontor). *Folksam* anser att ett försäkringsbolag därför bör i princip ha samma lättnader i fråga om realisationsvinstbeskattningen som nu föreslås för sparbanker. *Folksam* vill därför föreslå, att man i den föreslagna lydelsen i anvisningarna till 35 § kommunalskattelagen omedelbart till ordet »sparbanker» fogar en fortsättning som innebär, att då ett försäkringsbolags hela försäkringsbestånd övertages av ett annat försäkringsbolag motsvarande tillämpning skall gälla som vid fusion mellan föreningar och mellan aktiebolag.



Även försäkringsinspektionen anser att stadgandet i punkt 5 av anvisningarna till 35 § kommunalskattelagen bör bli tillämpligt, då försäkringsbolags hela försäkringsbestånd övertagits av ett annat försäkringsbolag. Inspektionen anför härom.

Det ovan angivna förslaget omfattar jämväl sparbanker. För dessas vidkommande har emellertid därutöver föreslagits vissa lättnader ifråga om den realisationsvinstbeskattning, som kan uppkomma i anslutning till en fusion. Dessa lättnader tar närmast sikte på den tvångsförsäljning av fast egendom, som kan föranledas av stadgandena i 32 och 33 §§ sparbankslagen. Någon motsvarande lättnad har ej föreslagits ifråga om försäkringsbolagen. I anslutning härtill vill inspektionen fästa uppmärksamheten på att en fusion mellan försäkringsbolag i vissa fall kan medföra att det övertagande bolaget kommer i besittning av så många aktier i ett och samma svenska eller utländska aktiebolag att en del av aktierna måste avyttras till följd av stadgandet i 336 § lagen om försäkringsrörelse. I den åberopade bestämmelsen föreskrives nämligen att ett försäkringsbolag, med vissa i lagen särskilt angivna undantag, icke utan försäkringsinspektionens medgivande må äga mer än en tjugondel av aktierna i svenskt eller utländskt aktiebolag, eller, om aktier med olika röstvärde finnes, större antal än att röstetalet för aktierna utgör högst en tjugondel av röstetalet för samtliga aktier. Tillhör försäkringsbolaget koncern skall vad sålunda stadgats gälla koncernen. Inspektionens möjligheter att ge dispens får ses mot bakgrunden av bestämmelsens syfte att förebygga att försäkringsbolagen genom aktieförvärv förskaffar sig för stort inflytande i företaget utanför försäkringsväsendets eget område.

*Svenska sparbanksföreningen* finner det angeläget, att förslaget förtydligas på en punkt. Föreningen erinrar om, att föreningens skrivelse med hemställan om ändrade regler i ämnet hade direkt aktualiserats av ett visst i skrivelsen refererat fall, där fusion mellan två sparbanker genomförts under år 1961, varvid den överlåtande sparbankens huvudkontorsfastighet överförts till den övertagande sparbanken. Sistnämnda sparbank avsåg — av företagsekonomiska skäl samt med hänsyn till bestämmelserna i 32 § sparbankslagen — att inom en nära framtid avyttra den genom fusionen förvärvade fastigheten, en försäljning som dock tills vidare måste uppskjutas på grund av det skattemässigt ytterst ofördelaktiga resultat, som skulle bli följden av nu gällande realisationsvinstbestämmelser. Därefter anför föreningen.

Av den remitterade promemorian framgår ej huruvida de där föreslagna ändrade reglerna avses skola bli tillämpliga även på sådana fall som det här återgivna, där visserligen försäljning av fastigheten kommer att ske först efter lagändringarnas ikraftträdande men fusionen genomförts redan dessförinnan. Svenska sparbanksföreningen får därför hemställa att i de blivande övergångsbestämmelserna tydligt klarlägges, att de ändrade realisationsvinstreglerna för sparbanker skall tillämpas vid avyttring av genom fusion förvärvad egendom, som den övertagande sparbanken företager efter det att lagändringarna trätt i kraft, även om fusionsförvärvet skett redan före ikraftträdandet.

Liknande synpunkter anföres av *Föreningen Auktoriserade revisorer*.

Beträffande förslaget, att bestämmelserna i 2 § sista stycket och 4 § 1 mom. sista stycket förordningen om statlig inkomstskatt skall göras tillämpliga på försäkringsföretag, gör *länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* följande uttalande.

Länsstyrelsen vill emellertid erinra om att ett försäkringsbolag, som överlåtit sitt försäkringsbestånd, kan fortleva även efter överlåtelsen och därvid även ha vissa inkomster. Det synes oklart, huruvida ett försäkringsbolag, som överlåtit sitt försäkringsbestånd till annat försäkringsbolag, genom de föreslagna reglerna går förlustigt rätten att vid sina egna taxeringar erhålla avdrag för kommunalskatt, som påförts bolaget. Om rätten icke går förlorad genom överlåtelsen av försäkringsbeståndet synes — såsom bestämmelserna utformats i förslaget — risk föreligga för att kommunalskatteavdraget kan utnyttjas hos såväl det överlåtande som det övertagande försäkringsbolaget. Därest det överlåtande försäkringsbolaget kommer att fortleva under flera år och därunder har vissa inkomster, uppkommer även frågan, om detta bolags samtliga kommunalskatteavdrag skola tillgodoföras det övertagande bolaget, eller om de föreslagna reglerna tager sikte på förhållandena ett enda bestämt taxeringsår. Motsvarande frågeställningar gäller även den skattemässiga behandlingen av restituerad kommunalskatt. Ett förtydligande om de föreslagna lagreglernas innebörd i dessa hänseenden torde vara erforderlig, innan förslaget göres till föremål för lagstiftning.

I några remissyttranden har upptagits en fråga, som inte berörts i promemorian, nämligen förlustutjämningsavdrag. *Riksskattenämnden* uttalar, att det hade varit önskvärt, att en utredning gjorts om möjligheterna för fusionerande sparbanker och försäkringsbolag att erhålla förlustutjämningsavdrag. *Kammarrätten* säger sig inte kunna bedöma, huruvida en översyn av dessa bestämmelser varit påkallad i förevarande sammanhang. *Försäkringsinspektionen* ifrågasätter, om inte stadgandet i 9 § förordningen om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst borde utsträckas att gälla även för försäkringsområdet. *Svenska försäkringsbolags riksförbund* finner en sådan ändring av förordningen om förlustutjämning angelägen.

### Departementschefen

Den departementspromemoria angående vissa beskattningsfrågor vid fusion mellan sparbanker och mellan försäkringsbolag, vilken behandlats i det föregående, har utarbetats med anledning av framställningar från Svenska sparbanksföreningen och från Svenska försäkringsbolags riksförbund.

Sparbanksföreningen framhåller i sin skrivelse, att avsaknaden för sparbankernas del av sådana skatterättsliga specialregler, som gäller för aktiebolag, ekonomiska föreningar och jordbrukskassor, på en punkt visat sig

medföra konsekvenser, som ej var förutsedda, då man införde de nya civilrättsliga fusionsbestämmelserna i 1955 års sparbankslag. Det har numera genom utslag i regeringsrätten fastslagits att — om en sparbank, som vid fusion med annan sparbank övertagit fastighet, avyttrar fastigheten inom tio år från fusionsförvärvet — den vinst, som kan uppkomma på grund av avyttringen, utgör skattepliktig realisationsvinst i den omfattning, som omfattas i 35 § 2 mom. kommunalskattelagen.

I den skrivelse, som avgivits av riksförbundet, har hemställts om rätt för övertagande försäkringsbolag att vid fusion få — på sätt gäller i fråga om allmänna aktiebolag och ekonomiska föreningar — åtnjuta avdrag för överlåtande försäkringsbolags avdragsgilla kommunalskatt.

Enligt det förslag, som framlagts i departementspromemorian, skall vid bedömningen av, huruvida skattepliktig realisationsvinst uppkommer vid försäljning av fastighet, som sparbank övertagit vid fusion, så anses som om den övertagande och överlåtande sparbanken varit en och samma skattskyldig. Detta innebär att — om skattepliktig realisationsvinst inte hade förelagat om den överlåtande sparbanken försålt fastigheten — skattepliktig dylik vinst inte heller skall uppkomma när den övertagande sparbanken säljer densamma. Någon motsvarande bestämmelse har enligt promemoriaförslaget inte ansetts erforderlig vid fusion av försäkringsbolag, enär ett försäkringsbolag — i motsats till en sparbank — kan behålla en fastighet, även om den inte utnyttjas av företaget för dess verksamhet. Något tvång att försälja dylik fastighet föreligger inte för försäkringsföretag.

För såväl sparbanker som försäkringsbolag föreslås i departementspromemorian regler av innebörd, att vid fusion det övertagande företaget äger rätt till avdrag för det överlåtande företags avdragsgilla kommunalskatt och är skattskyldigt för sådan restituerad, avkortad eller avskriven skatt, som skulle utgjort skattepliktig intäkt för det överlåtande företaget.

Promemoriaförslaget har i huvudsak godtagits av samtliga remissinstanser och jag kan tillstyrka, att förslaget lägges till grund för lagstiftning. Med hänsyn till vad som anförts från vissa remissinstansers sida vill jag inte motsätta mig, att de bestämmelser i fråga om realisationsvinstbeskattningen, som i promemorian föreslagits för sparbanker, göres tillämpliga även för försäkringsbolag. Bestämmelserna torde dock för försäkringsbolagens del ha relativt liten betydelse.

Med anledning av vad sparbanksföreningen anfört angående innebörden av ikraftträdandebestämmelserna vill jag framhålla, att bestämmelserna om realisationsvinstbeskattning blir tillämpliga vid försäljning, som sker vid sådan tidpunkt att beskattningsfrågan skall prövas vid 1965 eller senare års taxering. Huruvida fusionen och övertagandet ägt rum före eller efter den nya lagens ikraftträdande har därvid ingen betydelse.

Såsom länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län påpekat kan ett försäkringsbolag, som överlåtitt hela sitt försäkringsbestånd, fortleva någon tid efter överlåtelsen och därvid även ha en del inkomster. Ett försäkringsbolag, som överlåtitt hela sitt försäkringsbestånd, är visserligen skyldigt att träda i likvidation men detta hindrar inte, att viss tid kan förflyta mellan fusions-tillfället och den tidpunkt, då bolaget skall anses upplöst. Rätt till avdrag för det överlåtande bolagets kommunalutskylder bör därför tillkomma det övertagande bolaget endast under förutsättning att det överlåtande bolaget inte yrkar samma avdrag. Detta innebär, att det överlåtande bolaget i första hand har rätt till avdraget men bestämmelsen lämnar med denna utformning även möjlighet till en valrätt. Avdragsrätten kan, om det befines lämpligt, överflyttas på det övertagande bolaget, genom att det överlåtande bolaget förklarar sig avstå från att yrka avdrag. Motsvarande valrätt synes böra föreskrivas även i fråga om skattskyldigheten för restituerad, avkortad eller avskriven skatt, som enligt vanliga regler skulle utgjort skattepliktig intäkt för det överlåtande bolaget.

Frågan om rätten att övertaga förlustavdrag vid fusion, som här avses, kan inte upptagas till prövning i detta sammanhang. Jag vill erinra om att enligt 1960 års förordning om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst möjligheten att övertaga förlustavdrag har begränsats till vissa fall av fusioner mellan s. k. allmänna aktiebolag. Någon rätt att övertaga förlustavdrag föreligger sålunda inte t. ex. vid fusion av ekonomiska föreningar. Det får ankomma på allmänna skatteberedningen att pröva i vad mån rätten att övertaga förlustavdrag bör utsträckas att gälla även i andra fall än de, som nu anges i 1960 års förordning.

Under åberopande av vad jag sålunda anfört hemställer jag, att Kungl. Maj:t måtte genom proposition föreslå 1964 års riksdag att antaga inom finansdepartementet upprättade förslag till

1) lag om ändrad lydelse av punkt 5 av anvisningarna till 35 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370); samt

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

Med bifall till vad föredraganden sålunda med instämmande av statsrådets övriga ledamöter hemställt förordnar Hans Maj:t Konungen att till riksdagen skall avlätas proposition av den lydelse bilaga till detta protokoll utvisar.

Ur protokollet:

Sven-Olof Norberg

**I promemorian framlagt förslag**

till

**lag om ändrad lydelse av punkt 5 av anvisningarna till 35 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370)**

Härigenom förordnas, att punkt 5 av anvisningarna till 35 § kommunalskattelagen den 28 september 1928<sup>1</sup> skall erhålla ändrad lydelse på sätt nedan anges.

*(Nuvarande lydelse)**(Föreslagen lydelse)***Anvisningar**

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. första stycket 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. Vad nu sagts skall äga motsvarande tillämpning vid sådan fusion mellan föreningar, som i 28 § 3 mom. andra stycket avses.

5. Skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust skall i intet fall anses uppkomma, då aktiebolag övertager tillgångar genom fusion, som i 28 § 3 mom. första stycket 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. Vad nu sagts skall äga motsvarande tillämpning vid sådan fusion mellan föreningar, som i 28 § 3 mom. andra stycket avses, *samt vid fusion mellan sparbanker enligt 78 § lagen den 3 juni 1955 om sparbanker.*

Denna lag träder i kraft dagen efter den, då lagen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling; dock att äldre bestämmelser alltjämt skola gälla i fråga om 1964 års taxering samt i fråga om eftertaxering för år 1964 eller tidigare år.

<sup>1</sup> Senaste lydelse av punkt 5 av anvisningarna till 35 § se 1957:72.

## I promemorian framlagt 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 inkomstskatt<sup>1</sup> skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

#### 2 §.

Om vad — — — — beräknade nettointäkten.

Har sådan fusion mellan aktiebolag eller föreningar ägt rum, som i 28 § 3 mom. första eller andra stycket kommunalskattelagen avses, skall restituerad, avkortad eller avskriven skatt, som enligt vad ovan sagts skulle hava utgjort skattepliktig intäkt för dotterbolaget eller den överlåtande föreningen, utgöra skattepliktig intäkt för moderbolaget eller den övertagande föreningen.

Har sådan fusion mellan aktiebolag eller föreningar ägt rum, som i 28 § 3 mom. första eller andra stycket kommunalskattelagen avses, skall restituerad, avkortad eller avskriven skatt, som enligt vad ovan sagts skulle hava utgjort skattepliktig intäkt för dotterbolaget eller den överlåtande föreningen, utgöra skattepliktig intäkt för moderbolaget eller den övertagande föreningen. *Vad nu sagts skall äga motsvarande tillämpning vid fusion mellan sparbanker enligt 78 § lagen den 3 juni 1955 om sparbanker samt då ett försäkringsbolags hela försäkringsbestånd övertagits av ett annat försäkringsbolag.*

#### 4 §.

1 m o m. Från sammanlagda — — — nästföljande stycke.

Skattskyldig, som — — — kommunalskattelagen sägs.

Har sådan fusion mellan aktiebolag eller föreningar ägt rum, som i 28 § 3 mom. första eller andra stycket kommunalskattelagen avses, äger moderbolaget eller den övertagande föreningen åtnjuta avdrag för sådan dotterbolagets eller den överlåtande föreningens skatt, vilken enligt första stycket skulle hava varit avdrags-

Har sådan fusion mellan aktiebolag eller föreningar ägt rum, som i 28 § 3 mom. första eller andra stycket kommunalskattelagen avses, äger moderbolaget eller den övertagande föreningen åtnjuta avdrag för sådan dotterbolagets eller den överlåtande föreningens skatt, vilken enligt första stycket skulle hava varit avdrags-

<sup>1</sup> Senaste lydelse av 2 § se 1957: 73 och av 4 § 1 mom. se 1960: 173.

*(Nuvarande lydelse)*

gill för dotterbolaget eller den överlåtande föreningen.

*(Föreslagen lydelse)*

gill för dotterbolaget eller den överlåtande föreningen. *Vad nu sagts skall äga motsvarande tillämpning vid fusion mellan sparbanker enligt 78 § lagen den 3 juni 1955 om sparbanker samt då ett försäkringsbolags hela försäkringsbestånd övertagits av ett annat försäkringsbolag.*

---

Denna förordning träder i kraft dagen efter den, då förordningen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling; dock att äldre bestämmelser alltjämt skola gälla i fråga om 1964 års taxering och i fråga om eftertaxering för år 1964 eller tidigare år.