

Nr 395.

Kungl. Maj:ts nådiga proposition till riksdagen med förslag till förordning om ändrad lydelse av 20 § i förordningen den 28 oktober 1910 om inkomst- och förmögenhetsskatt samt avdelning 4:o i de vid samma förordning fogade särskilda anvisningar till ledning vid taxeringen m. m.; given Stockholms slott den 3 maj 1918.

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

1:o) förslag till förordning om ändrad lydelse av 20 § i förordningen den 28 oktober 1910 om inkomst- och förmögenhetsskatt samt avdelning 4:o i de vid samma förordning fogade särskilda anvisningar till ledning vid taxeringen; och

2:o) förslag till förordning om ändring i viss del av det vid förordningen den 28 oktober 1910 om taxeringsmyndigheter och förfarandet vid taxering fogade formulär nr 1 A.

De till ärendet hörande handlingar skola riksdagens vederbörande utskott tillhandahållas; och Kungl. Maj:t förbliver riksdagen med all kungl. nåd och ynnest städse välbevågen.

GUSTAF.

F. V. Thorsson.

Förslag

till

förordning om ändrad lydelse av 20 § i förordningen den 28 oktober 1910 om inkomst- och förmögenhetsskatt samt avdelning 4:o) i de vid samma förordning fogade särskilda anvisningar till ledning vid taxeringen.

Häri genom förordnas, att 20 § i förordningen den 28 oktober 1910 om inkomst- och förmögenhetsskatt samt avdelning 4:o) i de vid samma förordning fogade särskilda anvisningar till ledning vid taxeringen skola i nedan angivna delar hava följande ändrade lydelse:

20 §.

Inkomstskatt — — — — 5: 35.

Till kapital, varom nu är fråga, hänföres, med de inskränkningar nedan sägs, dels bolagets aktie- eller lottkapital, upptaget till det belopp, som angivits i ingående balansräkningen för nästföregående år, eller, om aktie- eller lottkapitalet samma år undergått förändring, till medelstorleken därav under nämnda år, dels ock bolagets reservfond, beräknad enligt enahanda grunder.

I den mån aktie- eller lottkapital icke blivit före den 1 januari 1915 hos vederbörande myndighet inregistrerat eller anmält såsom inbetalt, må till detsamma ej räknas mera än vad som motsvarar verkligt, av delägarna gjort tillskott.

Ej heller må reservfonden upptagas till mera än femtio procent av det belopp, vartill bolagets aktie- eller lottkapital enligt ovan angivna bestämmelser skall beräknas; dock att i varje fall reservfonden må upptagas till det belopp, vartill densamma må hava uppgått den 1 januari 1915, ökat med vad som sedermera blivit lagt till densamma av vid aktieteckning influtna medel.

4:o) *Inkomst från bolag m. m.*

Såsom beskattningsbar utdelning från aktiebolag eller solidariskt bankbolag upptages *dels* det belopp, som under bolags bestånd delägare nästföregående år uppburit eller ägt uppbära i utdelning från bolaget, utan hänsyn till vilka bolagets tillgångar, som använts till utdelningen, *dels ock* vad som vid bolags upplösning tillskiftats delägare näst föregående år utöver den å honom belöpande andel i de bolagets tillgångar, till vilka enligt 20 § hänsyn skall tagas vid beräkande av taxerad inkomsts förhållande till bolags kapital. Har aktie eller banklott under nästföregående år bytt ägare, upptages sådan utdelning, varom först sägs, såsom inkomst för den, som varit ägare av den till aktien eller banklotten hörande kupongen vid den tidpunkt, då utdelningen blev tillgänglig för lyftning. Under inkomst, varom här är fråga, hänföres jämväl utdelning till kommanditlottägare i solidariskt bankbolag.

Delägare — — — — förvärvade vinst.

Denna förordning skall vinna tillämpning, i vad den avser ändring av 20 § från och med den 1 januari 1919 och i vad den avser ändring i avdelning 4:o) i särskilda anvisningar till ledning vid taxeringen från och med den 1 januari 1920; dock att, då fråga uppstår om efterbeskattning för år före år 1919, beträffande eftertaxeringen skola tillämpas de bestämmelser, som gällde för det år, eftertaxeringen avser.

Förslag

till

förordning om ändrad lydelse av det vid förordningen den 28 oktober 1910 om taxeringsmyndigheter och förfarandet vid taxering fogade formulär nr 1 A.

Härmed förordnas, att det vid förordningen den 28 oktober 1910 om taxeringsmyndigheter och förfarandet vid taxering fogade formulär nr 1 A, sådant detsamma lyder enligt förordning den 24 oktober 1913, skall i nedan angivna del hava följande ändrade lydelse:

Anvisningar för deklarationsblankettens ifyllande.

31. Till *kapital* räknas, med nedan angivna inskränkningar, aktie- eller lottkapital samt reservfond; och skola bägge upptagas till belopp, som angivits i ingående balansräkningen, där de ej under året undergått förändring. I sådant fall bör upplysning lämnas, efter vilka grunder medelstorleken av kapitalet beräknats.

I den mån aktie- eller lottkapitalet icke blivit före den 1 januari 1915 hos vederbörande myndighet inregistrerat eller anmält såsom inbetalt, må till detsamma ej räknas mera än vad som motsvarar verkligt, av delägarna gjort tillskott.

Ej heller må reservfonden upptagas till mera än femtio procent av det belopp, vartill bolagets aktie- eller lottkapital enligt ovan angivna bestämmelser skall beräknas; dock att i varje fall reservfonden må upptagas till det belopp, vartill densamma må hava uppgått den 1 januari 1915, ökat med vad som sedermera lagts till densamma av vid aktieteckning influtna medel.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1919.

*Utdrag av protokollet över finansärenden, hållet inför Hans Maj:t
Konungen i statsrådet å Stockholms slott den 3 maj
1918.*

Närvarande:

Hans excellens herr statsministern EDÉN,
Hans excellens herr ministern för utrikes ärendena HELLNER,
Statsråden: PETERSSON,
PETRÉN,
NILSON,
LÖFGREN,
friherre PALMSTIERNA,
RYDÉN,
UNDÉN,
THORSSON.

Chefen för finansdepartementet, statsrådet Thorsson anförde härefter:

Enligt 7 § 2:o b) i förordningen om inkomst- och förmögenhets-
skatt av den 28 oktober 1910 skall såsom inkomst av kapital beskattas
utdelning å aktier i inländska aktiebolag eller å lotter i solidariska
bankbolag, medan enligt 20 § i samma förordning dylikt bolag skall
för hela sin inkomst erlägga inkomstskatt, oavsett huruvida utdelning
av inkomsten ägt rum eller ej.

*Ändring av
20 § i för-
ordningen om
inkomst- och
förmögenhets-
skatt.*

Med de nu angivna bestämmelserna har icke åstadkommits en
konsekvent genomförd beskattning av aktiebolags vinst. (Då här nedan
för korthetens skull endast talas om aktiebolag, aktiebrev och aktie-
ägare, underförstås likväl, att detsamma gäller om solidariska bank-
bolag samt lottbrev och lottägare i sådana bolag.) Den del av vinsten,
som utdelas, göres nämligen, såsom av det anförda framgår, principiellt
till föremål för en dubbel beskattning, under det att återstoden av

vinsten beskattas allenast såsom en bolagets inkomst. Därest aktieägarna besluta utdelning av ett bolags hela vinst, bliva de alltså tyngre beskattade, än om vinsten fonderas inom bolaget och där göres räntebärande. Allenast för ett särskilt fall bliver den inom bolaget fonderade vinsten på sätt och vis beskattad jämväl hos aktieägaren. Därest en aktie går i handel, skall nämligen därvid uppkommen vinst under viss förutsättning beskattas såsom inkomst av arbete. Till den del en fondering av bolagets vinst föranlett förhöjningen av aktiens värde, kan således sägas, att en beskattning äger rum jämväl hos aktieägaren av den fonderade vinsten. Emellertid är det tydligt, att de delar av bolagens årsvinster, som icke utdelas, i regel icke på detta sätt bliva föremål för beskattning.

Under de senaste åren med de för företag inom skilda branscher ofta synnerligen stora vinsterna har nu antydda fondering av vinstmedel inom bolagen tagit en omfattning, som dragit till sig allmän uppmärksamhet. I synnerhet torde detta hava gällt den form av fondering, som tagit sig uttryck i utsläppande av så kallade gratisaktier.

Då det sålunda syns mig, som om kapitalbildningen genom fondering inom bolagen av vinstmedel vore i beskattningshänseende särskilt gynnad, har jag låtit inom finansdepartementet verkställa en utredning i hithörande avseende. Ett i anledning därav inom departementet upprättat förslag till författningsändring, avseende att i viss mån beskatta avkastningen av dylika fonderade vinstmedel hårdare än avkastningen av det av aktieägarna tillskjutna kapitalet, har remitterats till kammarrätten, som den 13 februari 1918 inkommit med utlåtande däröver.

Innan jag redogör för innehållet i nämnda författningsförslag och utlåtande, vill jag emellertid lämna en kort framställning av uppkomsten av nu gällande bestämmelser i ämnet.

Äldre bestämmelser.

En dubbel beskattning av inländska aktiebolags (och enskilda bankbolags) vinstmedel infördes första gången genom förordningen den 21 juni 1902 om inkomstskatt, i det att enligt nämnda förordning såväl den enskilde aktieägaren skulle beskattas för erhållen utdelning som ock bolaget självt erlægga skatt för sin vinst. Häri gjordes emellertid den inskränkning, att vid taxering av bolagets inkomst avdrag fick ske för ett belopp, som motsvarade den till aktie- eller lottägarna bestämda utdelningen, dock icke för mera än sex procent å inbetalt aktie- (eller lott-)kapital. I detta sammanhang bör omnämnas, att enligt 1902 års förordning skatt utgick å bolags beskattningsbara inkomst progressivt

efter inkomstens storlek utan hänsyn till, huruvida denna inkomst härledde sig från ett större eller mindre kapital.

Under år 1907 utfärdades en ny förordning om inkomstskatt, men därvid gjordes i berörda hänseende ingen ändring i dittills gällande bestämmelser rörande bolags beskattning.

Genom förordningen den 28 oktober 1910 om inkomst- och förmögenhetsskatt vidtogs däremot beträffande principerna för aktiebolags och solidariska bankbolags beskattning den ändring, att dylika bolag skulle erlägga inkomstskatt för hela sin inkomst, samt att skatten skulle utgå med högre procent av inkomsten, ju större denna vore i förhållande till bolagets kapital. Enligt nämnda förordning skulle såsom bolagets kapital i nu berörda hänseende räknas allenast det inbetalta aktie- eller lottkapitalet; och lämnades närmare bestämmelser angående vad som vore att anse såsom inbetalt kapital.

I sitt den 8 januari 1910 avgivna yttrande över det till grund för 1910 års berörda förordning liggande förslaget anförde kammarrätten, bland annat, att verkningarna av bestämmelserna rörande bolags beskattning bleve givetvis i många fall beroende av föreskrifterna därom, vad med bolagets kapital skulle förstås. Enligt de i sista stycket av 20 § härom föreslagna bestämmelserna skulle annat kapital än aktie- eller lottkapital under inga omständigheter få i detta avseende tagas i beräkning. Det syntes likväl icke vara med billighet överensstämmande, att då exempelvis nya aktier i ett bolag utbjödes till teckning till pris, överstigande nominella beloppet, samt därvid, jämlikt föreskriften i 29 § i lagen om aktiebolag den 28 juni 1895, det belopp, som inflöte utöver de tecknade aktiernas nominella värde, lades till bolagets reservfond, detta belopp icke skulle få inberäknas i bolagets kapital. Kammarrätten ansåge alltså, att allt av delägarna verkligt inbetalt kapital, oberoende därav, huruvida det nedlagts i aktie- eller lottkapitalet eller i reservfonden, borde få i nu förevarande avseende räknas till bolagets kapital.

Då författningsförslaget sedermera anmäldes inför Kungl. Maj:t, anförde dåvarande departementschefen med hänsyftning på det av kammarrätten avgivna utlåtandet:

»Kammarrättens erinran därom, att vid skattläggning borde få till inbetalt aktiekapital räknas jämväl de till reservfond lagda medel, som motsvara överkursen å nytecknade aktier, kan ju icke fränkännas fog. Ja, man skulle, synes det mig, icke utan skäl kunna ifrågasätta, huruvida icke progressionen vid aktiebolags beskattning borde göras beroende av inkomstens förhållande till sammanlagda beloppet av bolagets alla fonder. Den statsfinansiella betydelsen av en sådan omläggning skulle

emellertid icke kunna med den nu föreliggande utredningen överskådas. Härtill kommer, att den officiella kontroll över lämnade uppgifter, som ligger i anmälningar till aktiebolagsregistret, skulle i såväl ena som andra hänseendet saknas.»

Vid 1910 års riksdag upptogs frågan om vad som skulle förstås med bolags kapital i en inom riksdagen väckt motion, däri yrkades, att riksdagen måtte besluta, att 20 § i Kungl. Maj:ts berörda förslag måtte ändras så, att till inländskt aktiebolags eller solidariskt bankbolags kapital i paragrafens mening skulle räknas jämväl sådant bolags reservfond.

1910 års riksdag fattade sitt beslut i enlighet med det av Kungl. Maj:t framlagda förslaget. Då riksdagen i skrivelse den 9 juni 1910 anmälde sitt berörda beslut, anförde riksdagen emellertid i anledning av motionen:

»Det i motionen framställda förslaget har synts riksdagen beaktansvärt. Därest förefintligheten av en reservfond och dennas tillväxt för vederbörande bolag skulle komma att medföra lindring i skattskyldigheten, torde detta kunna förväntas i sin mån bidra till upplägget av reservfonder i större utsträckning än till det lagstadgade minimibeloppet. Ehuru en sådan utveckling, varigenom ökad soliditet för bolagen skulle vinnas, måste anses önskvärd, har likväl riksdagen med hänsyn till den av departementschefen anmärkta svårigheten att beräkna verkningarna i statsfinansiellt avseende av en omläggning i den i motionen angivna riktningen av bestämmelserna om beräkningen av bolagets kapital, funnit sig icke kunna bifalla motionen. Då det emellertid synts riksdagen angeläget, att undersökning anställes rörande möjligheterna för det ifrågakommande önskemålets förverkligande, har riksdagen, som förutsätter, att någon minskning av den skattesumma, som enligt förslaget är avsedd att uttagas från samtliga bolag inom landet, icke bör ifrågakomma, och att fördelningen av skattskyldigheten mellan bolagen sinsemellan avväges enligt rättvisa grunder, ansett sig böra hos Eders Kungl. Maj:t anhålla om utredning, på vad sätt den i motionen föreslagna ändringen i fråga om beräkningen av bolags kapital lämpligen må kunna genomföras, samt om framläggande för riksdagen av det förslag i ämnet, vartill utredningen må kunna föranleda.»

*Nu gällande
bestämmelser.*

I anledning av berörda riksdagsskrivelse framlade Kungl. Maj:t för 1911 års riksdag förslag till ändrade bestämmelser rörande aktiebolags beskattning. Enligt detta förslag, som av riksdagen antogs, skall vid den för skatteprogressionens bestämmande erforderliga beräkningen av förhållandet mellan bolags vinst och bolags kapital till det

sistnämnda räknas aktie- eller lottkapital samt reservfond, oavsett huru nämnda kapital och fond bildats. Förslaget innebar emellertid vidare sådan jämkning i skatteskalen, att den föreslagna ändringen ej skulle verka minskning av inkomstskattens totalbelopp.

Till motivering av nämnda förslag anförde dåvarande departementschefen till statsrådsprotokollet, bland annat:

»Det är uppenbart, att då man för beskattningsändamål skall ställa inkomst eller vinst hos ett bolag i förhållande till ett visst kapital, till detta kapital bör räknas bolagsmännens hela behållna förmögenhet i bolaget. Bolagets inkomst utgör avkastningen å allt det delägarna tillhöriga, i bolaget nedlagda kapitalet. Principiellt sett bör alltså skatteprogressionen följa inkomstens förhållande till bolagets samlade förmögenhet, således till sammanlagda beloppet av bolagets samtliga fonder.

Enligt den hittills följda och även i gällande förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt tillämpade ordning tages emellertid vid skatteberäkningen — om man från ser en del äldre bolag — icke hänsyn annat än till det verkligen inbetalda aktie- eller lottkapitalet. Om de under bolagets verksamhet intjänade och fonderade medlen överförs till aktiekapitalet eller grundfonden, lämnas denna ökning av aktiekapitalet eller grundfonden ur räkningen vid beskattningen. Ännu mindre kan hänsyn tagas till bolagets såsom reservfond fonderade tillgångar.

En sådan begränsning av det bolagets kapital, i förhållande till vilket skatteprocenten skall beräknas, är, såsom jag redan framhållit, mindre rationell och därjämte eller rättare sagt just på grund därav i saknad av den effektivitet, utan vilken en rättvis och jämlik beskattning icke kan ernås. I sådant avseende må allenast framhållas, hurusom, då ett bolag med ringa inbetalt aktiekapital men med stora fonderade tillgångar av en eller annan anledning undergår ombildning, det nybildade bolaget, där större delen av tillgångarna, för övrigt till fromma för bolagets konsolidering, upptages såsom aktiekapital, kommer i tillfälle att vid skatteberäkningen få tillgodoräkna sig större delen av det äldre bolagets egna fonder såsom inbetalt kapital. Därjämte kan jag icke underlåta att ytterligare framhålla den oegentlighet i nuvarande ordning, som gör sig gällande vid emission av aktier och banklotter till överkurs. Såsom kammarrätten i sitt förutnämnda utlåtande över förslaget till förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt påpekat, kan, ehuru vid emission av nya aktier och banklotter aktie- och lottägarna ofta nog betala den nya aktien och lotten med ett belopp, betydligt överstigande nominella värdet, ändock icke den gjorda överbetalningen i någon som

helst mån i skatteavseende räknas såsom inbetalt kapital. Enligt lag skall nämligen överbetalningen läggas till reservfonden.

Dessa och andra med nuvarande skattebestämmelser förenade olägenheter och oegentligheter skulle i stort sett undanröjas, om man uppbyggde en ändring i fråga om bolagsbeskattningen å den av riksdagen i dess framställning angivna grunden. Denna framställning måste nämligen, såsom ock framgår av den motion, som legat till grund för framställningen, anses utgå från den förutsättningen, att till det slags kapital, varom här är fråga, bör vara hänförligt ej blott allt vad delägaren i en eller annan form tillskjutit, utan även medel, som av bolaget i verksamheten intjänats. Under sådana förhållanden kan man uppenbarligen icke göra någon åtskillnad mellan medel, som lagts till reservfond, och sådana, vilka överförts till aktiekapital eller grundfond. Finge i anslutning härtill utom det av delägarna inbetalda kapitalet även de bolagets intjänade medel, som lades till reservfond eller till aktiekapital eller grundfond, tagas i betraktande vid skatteberäkningen, bleve nämligen bolagsbeskattningen ordnad på ett sådant sätt, att det närmast ankomme på bolagen själva att sins emellan vinna full jämlikhet i beskattningsavseende. Ty även om till kapital skulle räknas allenast aktie- och lottkapital samt reservfond, läser dock ett bolag i regel hava i egen hand att avgöra, om detsamma genom dispositionsfondens överförande till reservfonden skulle komma i samma skatteläge som ett vart annat bolag, som med det förra vore likställt i fråga om kapitaltillgångar och avkastningsprocent.»

Att återigen utsträcka begreppet kapital i förevarande avseende till att omfatta även dispositions- och därmed likartade fonder syntes departementschefen icke tillrådligt, då dessa fonder, såsom i allmänhet under bolagets verksamhet för delägarna disponibla, kunde förväntas bliva alltför rörliga för att lämpligen kunna läggas till grund för skatteberäkningen.

Det av Kungl. Maj:t för 1911 års riksdag framlagda förslaget tillstyrktes av bevillningsutskottets majoritet. Sex ledamöter av utskottet reserverade sig emellertid däremot samt anförde i nu berörda hänseende huvudsakligen följande:

Det skulle villigt medgivas, att 1910 års riksdag, genom att peka på lättad skattskyldighet för bolag med större reservfonder som en uppmuntran till ökad omtanke om bolagens soliditet, själv i någon mån hjälpt till att föra Kungl. Maj:ts utredning in på just den väg, som propositionen fullföljde. Ett närmare inträngande i det visserligen ingalunda lättlösta problem, som hänskjutits till Kungl. Maj:t, borde

dock ha fört till, att även andra, efter reservanternas mening viktigare synpunkter kommit till sin rätt. Först genom en mera ingående prövning och genom vägning av olika synpunkters relativa berättigande torde man kunna nå ett större mått av den rättvisa i skattehänseende mellan bolagen inbördes, som riksdagen med all rätt framhållit som ett huvudvillkor för en mera definitiv ordning på detta område.

Reservanterna framhöllo, att då skatteprogressionen enligt förslaget skulle börja redan vid 4 procents vinstutdelning, beskattningen komme att, i jämförelse med vad dittills varit fallet, höjas för alla nya bolag, som icke hunnit förvärva reservfond, liksom för sådana äldre företag, vilka gått mindre väl och därför icke varit i tillfälle att nämnvärt använda vinstmedel till fondbildning; i anslutning härtill anförde reservanterna vidare: Ett sådant allt annat än tilltalande resultat bleve den oundvikliga följden av den ensidighet, varmed Kungl. Maj:t i sin proposition hållit sig enbart till synpunkten, att reservfonds bildande borde uppmuntras även med skattelindring, medan Kungl. Maj:t alldeles förbigått den viktiga sida av saken, att med stora reservfonder för ett bolag väl också i allmänhet borde följa ökad skattekraft. Att reservanterna ville se detta beaktat, stode alldeles icke i någon motsättning till den bärande grundtanken i föregående årets riksdagsskrivelse. Denna syntes fastmera ligga däri, att det funnes fog för att vid beräkning av bolagens vinst och på denna grundad beskattning taga hänsyn icke blott, som i dittills gällande bestämmelser, till aktiekapitalet, utan även till reservfonden. Även efter reservanternas mening borde en ny skattelagstiftning för bolagen byggas på denna nya grund. Men Kungl. Maj:t hade gått att utföra denna tanke utan att taga tillräcklig hänsyn till att de väl konsoliderade bolagen, som befunne sig — även fränsett skiftande vinster — så att säga i god förmögenhetsställning, just därigenom hade en större skattekraft än lika stora bolag med samma vinstprocent, men utan nämnvärda reservfonder. Undanskjutandet av denna synpunkt hade haft till följd, att det nu framlagda förslaget, hur nära det än kunde sägas formellt anknyta sig till riksdagens skrivelse, dock efter reservanternas mening ingalunda fyllde denna skrivelser fordran att skapa rättvisa mellan bolagen inbördes. Kungl. Maj:ts proposition borde därför icke av riksdagen antagas. I stället syntes böra utredas, om icke för bolagens rättvisa beskattning en viss analogi kunde sökas med de anordningar, varigenom, då det gällde enskilda personer, inkomstskatten kompletterades med en förmögenhetsskatt. Självklart borde tillses, att skatten icke lades så tyngande, att den kunde motverka den för soliditeten önskvärda fondbildningen. Men det borde ingalunda vara omöjligt

att finna en framkomlig medelväg mellan att, så som Kungl. Maj:t gjort, gynna de starkaste och att belasta dem så hårt, att deras uppväxt till styrka hämmades. Man kunde dock icke helt bortse från, att ett bolag med stora reservfonder vore ett starkt beskattningsobjekt, vilket knappt kunde sägas om ett nybildat belag eller om sådana, vilkas rörelse varit mindre inkomstbringande. Det borde även beaktas, att för det dåvarande *den del av vinsten, som avsattes till fonder, undginge den dubbelbeskattning, som ansåges böra påföras vinstmedel, vilka utdelades till aktieägarna.*

Riksdagen biföll emellertid Kungl. Maj:ts förslag.

Sedermera har vid 1913 års riksdag frågan rörande aktiebolags beskattning i så måtto ånyo upptagits, att i en inom andra kammaren väckt motion föreslagits, bland annat, att utdelning av aktier eller lotter i eget eller annat aktiebolag skulle beskattas såsom vinstutdelning.

Bevillningsutskottet yttrade, att motionen i denna del avsåg beskattning av så kallade gratisaktier, varefter utskottet vidare anförde:

»I detta avseende kan utskottet icke dela motionärens uppfattning. Det får nämligen ihågkommas, att ett aktiebrev icke representerar någon given rätt till just det belopp, varå det lyder. En aktie medför enligt sitt begrepp allenast rätt till en viss kvotdel av bolagets behållna tillgångar. Kvoten ändras ej därigenom, att aktieägaren i stället för en aktie får flera, som tillsammans förete ett högre nominellt belopp än den förra. De nya aktierna tillföra icke aktieägarna något nytt värde och företräda ej annan tillgång, än redan de gamla aktierna gjort, utan innebära så att säga blott en klyvning av dessa senare. Att beskatta sådan aktieutdelning måste därför anses oriktigt, vare sig utdelningen skett under bolagets fortbestånd eller, såsom i ett av motionären citerat rättsfall, vid ett äldre bolags uppgående i ett nytt i form av aktier i detta.»

*Föreliggande
ändrings-
förslag.*

En del av de synpunkter, som sålunda reservations- eller motionsvis framställts, hava lagts till grund för ovan omnämnda, inom finansdepartementet nu upprättade författningsutkast, enligt vilket åt sista stycket av 20 § i förordningen den 28 oktober 1910 om inkomst- och förmögenhetsskatt skulle givas följande ändrade lydelse:

Med kapital förstås dels det bolagets aktie- eller lottkapital, som varit inbetalt vid början av nästföregående år, eller, om kapitalet sagda år undergått förändring, medelstorleken därav under året, dels ock därutöver bolagets reservfond intill ett belopp av femtio procent utav ifrågavarande, vid föregående årets början befintliga aktie- eller lottkapital. Såsom inbetalt kapital skall anses bolagets in-

registrerade eller anmälda aktie- eller lottkapital, i den mån detsamma motsvarar verkligt, av delägarna gjort tillskott; skolande dock i varje fall aktie- eller lottkapital, som intill den 1 januari 1915 hos vederbörande myndighet inregistrerats eller anmälts såsom inbetalt, såsom sådant tillskott anses.

I en vid författningsutkastet fogad promemoria angivas grunderna för detsamma. Sedan i nämnda promemoria vidrörts de av mig här ovan påpekade inkonsekvenserna i fråga om beskattning av aktiebolags vinst, anföres med avseende å möjligheten att avhjälpa nämnda brist i vår skattelagstiftning:

»Den närmast till hands liggande lösningen synes vara att, med utgångspunkt från nu gällande bestämmelser rörande dubbelbeskattning, stadga, att hos aktieägarna skall beskattas, ej den utdelning, som belöper å en var av dem, utan det belopp, vartill utdelningen skolat uppgå, därest all bolagets beräknade vinst utdelats. Till stöd härför skulle kunna åberopas, att aktieägarens vinst är densamma, vare sig utdelning sker eller ej; i sistnämnda fallet kan nämligen hans aktier anses hava stigit med ett belopp, som motsvarar utdelningen i det förstnämnda fallet. Ett dylikt beskattningssätt torde dock knappast vara att tillråda. För en skattskyldig, som äger ett större antal aktier i skilda företag, är det visserligen utan större betydelse vare sig han erhåller koutant utdelning å alla sina aktier eller utdelningen å vissa av dem fonderas; hans skatteförmåga torde nog kunna anses vara densamma i båda fallen. Helt annorlunda ställer sig däremot förhållandet i fråga om den, som äger ett mindre antal aktier, måhända i ett och samma bolag. Han kan ej avgörande inverka på frågan, huruvida eller till vilket belopp utdelning skall ske. Redan nu torde det förekomma, att en ekonomiskt mera uthållig majoritet bland aktieägarna i ett bolag besluta innehålla utdelningen år efter år för att förmå de mindre aktieägarna, vilka hava svårare att undvara den årliga räntan å sitt kapital, att slutligen sälja sina aktier, understundom till underpris. Förvisso komme sistnämnda aktieägare i en än sämre ställning, om de bleve skyldiga att årligen betala skatt för en inkomst, som ej vore åtkomlig för dem.

En särskild beskattning av bolagens fonderade vinster torde därför böra ske hos bolagen. Riktigast vore måhända att i sådant avseende uttaga viss procent av den ej utdelade vinsten. Mot detta förfaringsätt kan visserligen anmärkas, att beskattningen blir densamma, vare sig aktieägarna äro flera eller färre, mer eller mindre burgna, ehuru skatten, som ju egentligen borde vila å aktieägarna, borde rätta sig efter dessas skatteförmåga. En lösning inom ramen för vår nuvarande skattelagstiftning torde dock knappast låta sig tänkas på annat sätt. Frågan

är emellertid av den synnerliga vikt, att en slutgiltig lösning i denna riktning icke bör ske utan föregående noggrann utredning; möjligen kunna vid en revision av vår skattelagstiftning i dess helhet nya, mera lämpliga utvägar yppa sig.

Emellertid synes en tillfällig ändring kunna vidtagas, avseende att i någon mån utjämna den olikhet i beskattningshänseende, varom ovan talats. Enligt ursprungliga lydelsen av 20 § i 1910 års förordning skulle vid beräkning av vinstens förhållande till bolagets kapital icke tagas hänsyn till annat kapital än sådant, som verkligen blivit inbetalt. Genom en återgång till nämnda bestämmelse skulle åstadkommas, visserligen icke en dubbelbeskattning av de inom bolagen fonderade vinsterna, men däremot en något strängare beskattning av bolagens årliga avkastning, i den mån densamma till mera avsevärd del härrör från dylika fonderingar. Någon fara för, att en sådan beskattning skulle verka allt för hårt, synes ej förefinnas. Om såsom ett exempel väljes ett bolag, vars kapital fördubblats genom fonderingar och vilket går med en vinst av 5 procent å det nominella och således 10 procent å det verkligen inbetalda kapitalet, utgör skillnaden i skatt 0.75 procent av årsvinsten. Med den nuvarande skatteprogressionen blir skillnaden vid de högre vinstresultaten såsom regel än lägre; sålunda skulle vid en vinst av 25 respektive 50 procent av bolagets kapital, skatten ökas med allenast 0.60 procent av årsvinsten.»

Med avseende å de närmare detaljerna i ovannämnda författningsutkast anföres i promemorian vidare:

»Med hänsyn till önskvärdheten av, att bolagen erhålla ekonomisk stadga, torde emellertid fondering till en viss gräns böra uppmuntras. Avkastningen av fonder inom denna gräns torde därför ej böra beskattas hårdare än avkastning av det inbetalade aktiekapitalet. Först då fondering verkställts därutöver, lärer den strängare beskattningen böra tillgripas. Var en sådan gräns bör dragas är tveksamt. Behovet av reservfond torde till och med vara olika för olika slags företag. Att i beskattningshänseende uppställa skilda regler låter sig dock icke göras, utan en enhetlig gräns måste bestämmas. Denna bör ej dragas så snävt, som till det i 53 § av lagen den 12 augusti 1910 om aktiebolag angivna minimibelopp för reservfond eller 10 procent av inbetalda aktiekapitalet. Fastän det ansetts icke böra ovillkorligen åläggas aktieägarna att avsätta större belopp till reservfond, än i nämnda lagrum angives, äro dock större avsättningar önskvärda. Om däremot avsättningar medgivas exempelvis upp till 50 procent av det inbetalda aktiekapitalet,

torde intresset att uppmuntra ett säkerställande av bolagens ekonomi vara fullt tillgodosett.

Vid en återgång i nu ifrågakvarande hänseende till den ursprungliga bestämmelsen i 1910 års förordning måste emellertid en begränsning ske jämväl i annat avseende. Med hänsyn till skedda förändringar i äganderätten till aktier läser nämligen den hårdare beskattningen utav avkastning från fonderad vinst icke böra gälla fonderingar, som verkställts för längre tid tillbaka. I sist avsedda fall hava måhända större delen av aktierna sedermera gått i handel och köparna hava därvid erlagt köpeskilling med hänsyn tagen till bolagets avkastning och storleken av dess tillgångar men utan avseende å, huruvida dessa utgöra inbetalt aktiekapital eller ej. Sant är, att av samma skäl varje retroaktiv verkan av en bestämmelse i nu ifrågakvarande riktning kan innebära en orättvisa. Faran härför blir emellertid mindre ju närmare i tiden gränsen bakåt bestämmes. Lämpligen synes denna gräns kunna sättas till den 1 januari 1915 d. v. s. den ungefärliga tidpunkt, då de nuvarande, av krigstiden föranledda abnorma förhållandena inom affärsvärlden kunna anses hava börjat. En skärpt beskattning skulle alltså träffa endast de bolag, inom vilka efter nämnda dag verkställts fonderingar. Vid en sådan begränsning torde någon fara ej förefinnas för att senare aktieköpare drabbas av en orättvis beskattning. Dels kan nämligen värdet av aktier i företag, vilka lämnat en så avsevärd krigstidsvinst, att densamma i förevarande avseende är av betydelse, icke så noga fastslås, att ej köp av sådana aktier i viss mån kan anses som ett slags äventyrsavtal, dels måste det ock framstå såsom uppenbart för en var, vilken köper aktier i dylika bolag, att desamma kunna, i enlighet med vad genom förordningen om krigskonjunkturskatt redan skett, bliva föremål för särskild beskattning.»

I det angivna utlåtandet förklarade sig kammarrätten — i den mån förslaget kunde anses utgöra ett steg i riktning mot genomförande av en konsekvent dubbelbeskattning av aktiebolags vinst — bestämt avstyrka, att en sådan princip lades till grund för beskattning av aktiebolags inkomster. I anslutning härtill anförde kammarrätten:

»Vår skattelagstiftning har på alla områden av densamma — såsom det vill synas med all rätt — sökt i möjligaste mån undvika verklig dubbelbeskattning av samma inkomst. Att sådan ändock i viss utsträckning äger rum beträffande aktiebolags inkomst, läser bero på den omständigheten, att man icke lyckats finna någon utväg att undgå densamma vid ett skäligt och effektivt utnyttjande av den särskilda skattekraft, som ansetts förefinnas hos aktiebolagen. Kammarrätten, som

förut vid olika tillfällen i princip uttalat sig mot dubbel beskattning av samma inkomst, har icke funnit några sådana omständigheter hava tillkommit, som kunna föranleda kammarrätten att frågå sin till grund för nämnda uttalande liggande uppfattning.»

Sedan kammarrätten härefter erinrat, att det direkta syftet med det nu framlagda förslaget angäves vara en något strängare beskattning av bolagens årliga avkastning, i den mån densamma till mera avsevärd del härrörde från fonderade vinster, anförde kammarrätten vidare:

»Vid framläggande för 1911 års riksdag av det förslag till ändrade bestämmelser om aktiebolags beskattning, som då antogs, har dåvarande chefen för finansdepartementet utförligt redogjort för de skäl, som föranledde författningsändringen. Dessa skäl, vilka återgivits här ovan i redogörelsen för tillkomsten av gällande bestämmelser, voro för kammarrätten avgörande, då kammarrätten tillstyrkte förslagets antagande, och enligt kammarrättens mening äga berörda skäl fortfarande i stort sett sin giltighet. Så länge statsbeskattningen av aktiebolags inkomst är byggd på den principen, att bolagens beskattning skall avpassas efter inkomstens förhållande till kapitalet, synes också såsom kapital böra anses allt det bundna kapital, varav inkomsten utgör avkastning. Bestämmelser av den art, förslaget innehåller, innebära icke, i motsats till gällande bestämmelser, någon uppmuntran till en även från national-ekonomisk synpunkt önskvärd kapitalbildning hos bolagen, utan måste snarare antagas komma att motverka sådan kapitalbildning, då nämnda bestämmelser locka bolagen att hellre utdela sina årsvinster i full utsträckning än genom fonderingar stärka sin ekonomiska ställning. Förslaget har sökt minska räckvidden av denna olägenhet genom att låta även reservfonden till en viss grad få räknas såsom kapital i beskattningsavseende. Enligt kammarrättens åsikt kan dock intresset att uppmuntra bolagens konsolidering och utveckling icke vara fullt tillgodosett genom nämnda bestämmelse. Ett dylikt stadgande synes i varje fall icke vara med billighet överensstämmande, om större del av ett aktiebolags reservfond, än där avses, utgör av delägarna verkligen inbetalt kapital, varförutom detsamma skulle medföra en viss ojämnhet i fråga om aktiebolags beskattning, i det att ett bolag, vars reservfond icke uppginge till 50 procent av det verkligen inbetalda kapitalet och som överförde besparade vinstmedel till aktiekapitalet, bleve hårdare beskattat än ett annat bolag i samma ställning, som lade besparade vinstmedel till reservfonden.

Enligt kammarrättens uppfattning skulle alltså förslaget, om det

genomföres, innebära ett redan i och för sig olyckligt sönderbrytande av den grundläggande principen för aktiebolags beskattning enligt förordningen om inkomst- och förmögenhetsskatt. Ett dylikt tillvägagångssätt synes kammarrätten desto mindre välbetänt, som förslaget uttryckligen avser att utgöra en tillfällig anordning. Därest vid den i utsikt ställda noggranna utredningen av frågan om en särskild beskattning av bolagens fonderade vinster — genom uttagande av skatt i form av viss procent av den ej utdelade vinsten eller på annat sätt — det befinnes, att en sådan beskattning kan genomföras och att beskattningen av bolagens inkomst i förhållande till kapitalet då bör ordnas på sätt nu är förhållandet, *kan* det bliva förenat med ökade svårigheter att verkställa en omläggning av hithörande bestämmelser, om desamma kanske kort förut omformats i ett tillfälligt syfte.

Kammarrätten anser sig följaktligen icke kunna tillstyrka antagandet av förslaget i vad det avser ändring av 20 § i förordningen om inkomst- och förmögenhetsskatt.»

Kammarrätten förklarade sig emellertid, för den händelse att förslaget ansåges böra läggas till grund för ändrad lagstiftning i ämnet, vilja ytterligare anföra:

»Om det nu i enlighet med förslaget skulle vidtagas en begränsning av kapitalbegreppet, skulle en förskjutning av skattetrycket de olika bolagen emellan därav otvivelaktigt bliva följden, under förutsättning, att den nu tillämpade skatteskalen bibehålles i oförändrat skick. Kammarrätten saknar emellertid material att bedöma, hur en dylik förskjutning skulle verka.

Enligt förslaget skall registrering av inbetalt aktie- eller lottkapital äga vitsord, endast om registreringen skett före den 1 januari 1915, och har någon fara ej ansetts förefinnas att bestämma gränsen uti ifrågavarande avseende till en förfluten tidpunkt, då denna tidpunkt icke lägges längre tillbaka i tiden än nyss är nämnt. Kammarrätten måste för sin del ställa sig tveksam om lämpligheten härav, då all fara för orättvis beskattning måhända icke kan anses undanröjd, även om gränsen sättes till en så pass nära liggande tidpunkt som den 1 januari 1915, men har å andra sidan icke ansett sig böra direkt avstyrka en dylik anordning, enär utan densamma syftet med författningsändringen till stor del skulle förfelas.

Slutligen anser sig kammarrätten icke böra underlåta att erinra därom, att det måste antagas bliva förenat med betydande svårigheter för beskattningsmyndigheterna att utöva en effektiv kontroll över bolagens uppgifter om kapitalets storlek, om kapitalet skall beräknas på sätt

förslaget angiver. Samma anmärkning kunde visserligen riktas mot den före år 1912 gällande lagstiftningen på ifrågavarande område, men med hänsyn till det alltjämt ökade taxeringsarbetet måste densamma anses än mera befogad nu än förr. Till underlättande av kontrollen synes därför, om förslaget genomföres, aktiebolag böra åläggas att i deklARATIONEN lämna uppgift om, huru och när det uppgivna kapitalet tillkommit.»

Departements-
chefen.

Enligt min mening kunna de nuvarande bestämmelserna rörande aktiebolags beskattning icke anses vara tillfredsställande. Såsom förut framhållits, är det en inkonsekvens att, medan i ett bolag, där vinsten helt eller delvis utdelas till aktieägare, som eventuellt placera sina vinstandelar i andra företag, dessa aktieägare bli underkastade beskattning, varemot i ett annat bolag, där vinsten får stå inne och göras räntebärande i bolaget, aktieägarna undgå beskattning för vinsten. Vare sig all vinsten utdelas eller, genom en fondering, bolagets tillgångar och i följd därav även aktiernas värde ökas år från år, har aktieägaren egentligen haft samma förmögenhetstillskott och borde följaktligen även beskattas lika för båda fallen. Man kan ej jämföra en genom fondering verkställd ökning av aktiers värde med t. ex. värdestegring i inskränkt bemärkelse av fast egendom och på denna grund bestrida befogenheten av en beskattning i nu antytt hänseende såsom stridande mot grunderna för förordningen om inkomst- och förmögenhetsskatt. Aktiebrevet har ju såsom sådant ej något värde, utan den aktiens värdeökning, varom här är fråga, motsvarar närmast det fall, att någon använder en del av sin årsinkomst till sin fasta egendoms förbättring eller placerar densamma i sin affär. Denna del av inkomsten blir dock beskattad.

Ovan angivna olikhet med avseende å beskattning av bolags vinstmedel blir emellertid så mycket större, som därigenom de mera vinstgivande företagen i realiteten ofta gynnas mest. Erfarenheten torde nämligen giva vid handen, att, medan ett bolag med vanlig affärsvinst i regel utdelar största delen därav, de företag, som lämnat särskilt stor avkastning, ofta utdela allenast en mindre del av densamma, under det att återstoden fonderas inom bolaget genom överförande till aktiekapital, reservfond eller på annat sätt.

Då de nu gällande bestämmelserna rörande beskattning av aktiebolags vinst voro föremål för prövning, torde man ej hava tillräckligt beaktat ovan berörda synpunkter. Man framhöll såsom oriktigt, att två bolag med lika stora tillgångar och lika stor avkastning bleve olika beskattade blott på den grund, att bolagens kapital ursprungligen upp-

kommit på olika sätt, det ena genom kontant tillskott från aktieägarna och det andra genom fondering av vinstmedel, samt förmenade, att bakom varje aktie i realiteten låge samma insats från aktieägarna, vare sig aktieägaren gjort denna insats kontant eller genom underlåtenhet att uttaga å honom belöpande vinstandel. Därvid synes man dock hava förbisett den stora olikhet, som ligger däri, att kapitalbildningen varit i det förra fallet beskattad på vanligt sätt och i det senare fallet skattefri hos aktieägaren. Först i händelse denna olikhet utjämnas, blir den tankegång, som låg till grund för 1911 års ändring i förordningen om inkomst- och förmögenhetsskatt, konsekvent fullföljd.

Bakom 1911 års beslut låg emellertid jämväl en strävan att underlätta bolagens konsolidering. Därvid torde man emellertid ingalunda hava förutsett, att denna »konsolidering» skulle taga den omfattning, som sedermera blivit fallet. En sak är, att ett bolag för att säkerställa sin ekonomi upplägger fonder, motsvarande viss del av aktiekapitalet. Helt annat blir däremot förhållandet, då ett bolag, såsom numera understundom sker, mångdubblar det ursprungligen inbetalta kapitalet. En dylik fondering tjänar ej att trygga bolagets soliditet i egentlig mening utan gör i själva verket bolaget till ett helt annat företag, än det från början varit. Att i sådant fall åberopa nödvändigheten av bolagens konsolidering för vinnande av särskilda förmåner i beskattningshänseende kan ej vara riktigt. Jag vill i detta sammanhang upplysa, att, enligt vad en i patent- och registreringsverket på uppdrag från dåvarande chefen för finansdepartementet vid senaste årsskiftet verkställd utredning giver vid handen, ett synnerligen stort antal bolag under den nu rådande kristiden genom fondering av vinstmedel avsevärt ökat sina kapital. Dylik kapitalökning har registrerats, under år 1915 till belopp av 9,653,110 kronor, under år 1916 till belopp av 61,749,090 kronor och under år 1917 till belopp av 164,816,365 kronor eller sålunda tillhopa 236,258,565 kronor. De bolag, som berörda avgifter avse, hade vid 1917 års slut ett sammanlagt aktiekapital av 600,220,479 kronor. Då emellertid i berörda belopp ingår icke blott nämnda fonderade vinstmedel utan jämväl åtskilliga, under kristiden verkställda nyteckningar (vilkas avkastning ännu ej hunnit ingå bland berörda vinstmedel), kan det antagas, att dessa bolags den 1 januari 1915 befintliga aktiekapital blivit åtminstone i det närmaste fördubblat genom överförda vinstmedel. I detta sammanhang kan det vara av intresse att omnämna, att samtliga de aktiebolag, som under något av nu nämnda år verkställt en ökning av sitt aktiekapital, vare sig genom nyteckning eller genom utsläppande av gratisaktier, under år 1916 gått med en vinst av 509,887,148 kronor 7 öre, medan deras

sammanlagda aktiekapital vid 1915 års slut utgjorde 1,132,715,520 kronor. I detta sammanhang är att ihågkomma, att i nämnda aktiekapital ingå även utlämnade gratisaktier samt att vinstsiffran är hämtad från bolagens balansräkningar, vadan de ändringar, som möjligen kunna hava vidtagits av vederbörande beskattningsmyndigheter, icke här kommit till synes. Vidare bör erinras om, att sistberörda siffror avse jämväl de bolag, som på grund av mindre god ställning funnit erforderligt att anskaffa mera aktiekapital genom nyteckning. De bolag, vilka haft att draga fördel av den rådande kristiden, hava därför i verkligheten lämnat vida större vinst än ovanberörda genomsnittssiffror giva vid handen. Vinster överstigande hela aktiekapitalet äro icke ovanliga. Understundom hava de flera gånger överstigit aktiekapitalet, i ett fall under år 1916 nära 39 gånger.

Av det ovan anförda lärer framgå, att ändring erfordras i gällande bestämmelser rörande beskattning av aktiebolags vinst. Att på ett både rättvist och effektivt sätt anordna en dylik beskattning möter emellertid stora svårigheter.

Vad då först angår den av motionären vid 1913 års riksdag föreslagna skatten å så kallade gratisaktier, så torde det visserligen vara riktigt, såsom riksdagen i enlighet med bevillningsutskottets hemställan yttrade, att gratisaktier ej i och för sig innebära någon vinst för aktieägaren. Hans kvotdel av bolagets tillgångar är ju densamma och dessa tillgångar hava ej i någon mån ökats genom utdelningen av gratisaktier. Emellertid synes man därvid hava förbisett motionens grundtanke, som torde hava varit att på nu angivna sätt beskatta just den inom bolagen verkställda fonderingen. Sedd ur denna synpunkt finner jag motionen hava varit värd allt beaktande. Då jag likväl anser, att den av motionären föreslagna utvägen icke är den lämpligaste, så är det därför, att genom densamma bolagens fonderade vinstmedel icke bliva effektivt beskattade. Därest varje fondering av ett bolags vinstmedel följdes av utsläppande av gratisaktier till motsvarande belopp, vore visserligen beskattningen av gratisaktier ett praktiskt och rättvist sätt att beskatta bolagens ej utdelade vinstmedel. Då emellertid dessa medel lika väl kunna överföras till reservfonden eller på annat sätt fonderas inom bolagen, blir en sådan beskattning, såsom antytts, ineffektiv och ojämn.

Ovanberörda missförhållande i avseende å beskattning av aktiebolags vinst bör därför på annat sätt avhjälpas. Jag finner därvid det till kammarrätten remitterade förslaget innebära en i sådant avseende för det närvarande tillfredsställande lösning. Såsom i ovannämnda promemoria antytts, torde nämligen förevarande fråga sannolikt icke eljest

kunna lösas annat än i samband med en revision av vår skattelagstiftning; i alla fall lärer varje annan utväg visa sig för aktiebolagen medföra en så avsevärt tyngre beskattning, att den ej kan tillgripas utan föregående vidlyftig utredning. Jag finner emellertid frågan, särskilt med hänsyn till det sätt, varpå under rådande kristid fonderingar verkställts inom bolagen, vara av den principiella betydelse, att den ej i avvaktan på andra skatteutredningar bör skjutas åt sidan. Visserligen är en revision av vår lagstiftning rörande den direkta beskattningen till staten ifrågasatt, men det är ju ovisst, huru snart en sådan revision kan hinna bli verkställd. Därjämte anser jag, i motsats mot kammarrätten, att förslagens antagande icke kan komma att innebära ökade svårigheter för en omläggning av hithörande bestämmelser. I detta sammanhang bör erinras, att förslaget icke innebär någon för vår skattelagstiftning främmande nyhet, mot vars införande man av sådan anledning måste ställa sig tveksam.

Vad angår kammarrättens påstående, att förslagens antagande skulle motverka lusten till kapitalbildning hos bolagen, så vill jag erinra om att, därest vinsten i sin helhet utdelades, vederbörande aktieägare skulle hava att för densamma erlagga en skatt, som med hänsyn därtill, att aktieägarna i allmänhet äro till finnandes bland de mera burgna samhällsklasserna, väl i allmänhet torde belöpa sig till några procent av den utdelade vinsten. För att på nu angivna väg motsvarande skatteeffekt skulle ernås, borde alltså av den årliga avkastningen av de inom varje bolag fonderade vinstmedlen uttagas samma skatteprocent, som skulle uttagits av själva det fonderade beloppet, därest detta i stället utdelats, men den i anledning av vinstfonderingen orsakade skatteökningen blir enligt förslaget mycket mindre. Det förefinnes alltså ingen grundad anledning antaga, att förslagens genomförande skulle motverka bolagens konsolidering. Därest dessutom bolags reservfond i den utsträckning, förslaget angiver, likställes med inbetalt aktiekapital, lärer varje befogat anspråk i sådant avseende böra vara tillfredsställt. Emellertid böra i det remitterade förslaget vidtagas vissa ändringar. Då enligt hittills gällande bestämmelser bolags reservfond skolas i beskattningshänseende tillerkännas samma betydelse som aktie- eller lottkapital, har det varit för bolagen likgiltigt, huruvida besparade vinstmedel blivit överförda till aktie- eller lottkapitalet eller till reservfonden. Rättvisan synes därför kräva, att om till bolags kapital i förevarande hänseende räknas hela dess vid en viss tidpunkt inregistrerade eller anmälda aktie- eller lottkapital, oavsett huru detsamma tillkommit, så bör jämväl hela den vid samma tidpunkt befintliga reservfonden medräknas. Därjämte lärer, på sätt kammarrätten

erinrat, reservfonden böra få utan någon begränsning medräknas till den del, som densamma utgör av delägarna verkligen inbetalt kapital.

Kammarrätten har vidare gjort gällande, att det remitterade förslaget skulle medföra en viss ojämnhet i fråga om aktiebolags beskattning, i det att ett bolag, vars reservfond icke uppginge till 50 procent av det verkligen inbetalda kapitalet och som överförde besparade vinstmedel till aktiekapitalet, bleve hårdare beskattat än ett annat bolag i samma ställning, som lade besparade vinstmedel till reservfonden. Detta är visserligen i viss grad sant; emellertid må det erinras, att den undantagsställning, som reservfonden i viss utsträckning tillagts enligt det remitterade förslaget, betingats uteslutande av hänsyn till önskan att ej hämma bolagens konsolidering. Detta intresse synes vara tillräckligt tillgodosett genom nämnda förslag. Jag finner därför ej anledning att i denna del frångå det remitterade förslaget.

Den i förslaget valda tidsgräns, intill vilken allt registrerat aktiekapital är att anse såsom inbetalt, finner jag vara lämpligt vald. På de i promemorian framhållna skäl torde man ej böra gå alltför långt tillbaka i tiden. Däremot lärer det ej behöva möta betänkligheter att sätta tidsgränsen så tidigt som till den 1 januari 1915. Jag vill i detta sammanhang erinra, att 1902 års förordning bestämde motsvarande gräns till den 1 juli 1897 och alltså längre tillbaka i tiden. Vad kammarrätten anfört därom, att det skulle möta svårigheter att utöva effektiv kontroll över bolagens uppgifter om kapitalets storlek, synes mig icke vara riktigt. Därest en felaktig uppgift lämnas, är ju vederbörande underkastad ansvar därför och möjlighet finnes alltid att kontrollera uppgiftens riktighet.

För att kunna i det remitterade förslaget införa de av mig ovan berörda ändringarna, har jag funnit nödigt att låta detsamma jämväl i övrigt undergå en omarbetning av redaktionell art. Härjämte bör åtpunkt 31 i de till deklara-tionsformuläret nr 1 A hörande »anvisningar för deklara-tionsblankettens ifyllande», givas den ändrade lydelse, som betingas av den föreslagna lagändringens genomförande.

Att med tillförlitlighet beräkna den ökade inkomst, som genom ifrå-gavarande förslag skulle tillföras statsverket, låter sig ej göra. Enligt en inom statistiska centralbyrån verkställd beräkning skulle denna ökade inkomst för år 1919 kunna skattas till mellan 500,000 och 750,000 kronor. Till frågan om denna skatteökning lämpligen bör föranleda någon ändring av det belopp, vartill inkomst- och förmögenhetsskatten blivit upptagen i förslaget till 1919 års riksstat, skall jag senare återkomma.

Det inom departementet upprättade författningsförslaget upptager emellertid ytterligare en bestämmelse rörande aktiebolags beskattning. Enligt förslaget skulle nämligen åt avdelning 4:0 i de vid förordningen om inkomst- och förmögenhetsskatt fogade anvisningar till ledning vid taxeringen givas sådan avfattning, att såsom beskattningsbar utdelning från aktiebolag eller solidariskt bankbolag upptages jämväl vad som vid bolagets upplösning tillskiftats delägare utöver den å honom belöpande andel i de bolagets tillgångar, till vilka enligt 20 § i berörda förordning hänsyn skulle tagas vid beräkning av taxerad inkomsts förhållande till bolagets kapital.

I den vid förslaget fogade promemorian anföres härom, bland annat:

»En återgång till de beskattningsprinciper, som infördes genom § 20 enligt dess ursprungliga lydelse, tarvar emellertid ändring i 1910 års förordning, avseende att förhindra, det skärpningen i beskattningsavseende göres verkningslös därigenom, att bolag ombildas till nya bolag med större aktiekapital. Detta synes kunna ske allenast genom föreskrift, att, därest vid bolags upplösning å aktieägare belöper mera, än vad som motsvarar honom tillkommande andel i det kapital, vilket i beskattningshänseende skall anses lika med bolagets inbetalda aktiekapital, nämnda överskott beskattas såsom vinstutdelning. Visserligen kan med fog anmärkas, att den, som inköpt en aktie för dennas verkliga värde och vid bolagets kort därefter inträffade upplösning erhåller samma belopp, kan bliva beskattad såsom för vinstutdelning, ehuru han ej haft ett öres vinst. Emellertid torde en sådan farhåga ej hava så stor praktisk betydelse, som vid första påseendet kan synas. De bolag, där en upplösning är nödtvungen, lära nämligen ej heller lämna någon beskattningsbar behållning. De fall, där frågan är av praktisk betydelse, avse alltså frivilliga upplösningar. Dessa betingas vanligen av någon för aktieägarna förmånlig affärssammanslagning. Ofta torde det emellertid även förhålla sig så, att bolag bildats för fullföljandet av en viss bestämd affär, t. ex. utstyckning av en egendom i villatomter, samt att, till undvikande av beskattning hos aktieägarna, vinsten ej utdelas utan fonderas, tills bolaget upplöses. De fall, där en beskattning av nu antydd art skulle framstå som en obillighet mot den enskilda aktieägaren, torde bliva synnerligen få samt komma att inskränka sig till en tämligen kort övergångsperiod. Den, som sedermera köper aktier, måste taga med i beräkningen en eventuell skattskyldighet i händelse av bolagets upplösning. Ehuru förslaget om en lagändring i nu antydd riktning närmast föranletts av hänsyn till önskan att förhindra, det bestämmel-

ser rörande hårdare beskattning av avkastning från fonderad vinst än från inbetalt aktiekapital göras ineffektiva, är nämnda förslag även i annat hänseende av synnerlig betydelse. Visserligen kan ej därigenom frågan om jämväl den fonderade vinstens dubbelbeskattning lösas. För de flesta bolagen med deras långvariga fortbestånd blir nämligen bestämelsen utan verkan. Däremot förekommes, att aktieägarna till undvikande av dubbelbeskattning fondera vinsten i avsikt att sedermera utdela densamma i samband med bolagets upplösning. Mot en föreskrift i nu angiven riktning synes väl kunna anmärkas, att därigenom, till följd av skatteprogressionen, aktieägaren får betala högre skatt för vad han i ett sammanhang bekommer vid bolagets upplösning än om han bekommit motsvarande belopp vid skilda vinstutdelningar. Emellertid torde denna obillighet bliva endast skenbar. Då ett bolag upplöses först efter en längre tids fortbestånd, kommer säkerligen aktieägarens räntevinst till följd därav, att han ej tidigare behövt utgöra skatten, att uppväga en möjlig ökning av dennas belopp. Beträffande åter de bolag, vilka äro avsedda endast för en mera kortvarig verksamhet, är behovet av en konsolidering ej detsamma. En större fondering torde där mera sällan erfordras, och det står således i aktieägarnas fria val att besluta utdelning eller ej.»

I sitt utlåtande upplyser kammarrätten, att enligt rådande praxis beskattningsbar utdelning å aktier icke ansåges vara för handen, då, i sammanhang med bolags upplösning, till delägare utbetalades hans andel i bolagets kapitaltillgångar; gjorde delägaren därvid en vinst, vore beskattningen av denna beroende av de allmänna reglerna för beskattning av vinster av tillfällig natur; ej heller ansåges någon beskattningsbar utdelning föreligga, om ett bolag uppginge i ett annat och aktieägarna i det äldre bolaget i utbyte mot sina aktier erhöle aktier i det nya bolaget.

Kammarrätten meddelar vidare, att de kommunalskattesakkunniga i sitt den 16 april 1917 avgivna förslag till lag angående kommunal taxering och skattskyldighet upptagit ett stadgande av innehåll, att kommunal inkomst- och förmögenhetsskatt skall erläggas för, bland annat, inkomst genom utdelning å aktier i inländska och utländska bolag samt å lotter i solidariska bankbolag utan avseende å, huruvida utdelningen utgjort årsutdelning eller utdelning vid bolagets upplösning, men att dit dock ej skall hänföras utdelning, som bestått i aktier eller lotter i samma bolag eller i annat bolag, som vid det förras upplösning övertager dess verksamhet, och ej heller sådan utdelning, som innefattar återbetalning av inbetalt kapital.

I anslutning härtill anför kammarrätten vidare: »Även enligt kammarrättens uppfattning kunna principiellt sett goda skäl anföras till stöd för att såsom inkomst hos aktieägaren beskatta vad som vid bolags upplösning tillskiftas honom av tillgångar, som icke utgöra verkligt tillskott av delägare. Sådan utdelning torde nämligen under vissa förutsättningar med fullt fog böra anses såsom inkomst för delägaren, lika väl som utdelning under bolags bestånd gör det. Då kammarrätten dock icke anser sig kunna tillstyrka den föreslagna ändringen av avdelning 4:o i de särskilda anvisningarna till ledning vid taxeringen, sker det — fränsett att med kammarrättens ståndpunkt i fråga om förslaget till ändring av 20 § i skatteförordningen ifrågavarande ändring, såvitt den motiveras av sambandet med den föreslagna lydelsen av 20 §, icke erfordras — av följande skäl.

Enligt grunderna för förordningen om inkomst- och förmögenhetskatt skall inkomst beskattas hos den, som verkliga åtnjutit densamma. Det är emellertid ingalunda säkert, att vad delägare i aktiebolag, som upplöses, tillskiftas ur tillgångar, som icke utgöra inbetalt kapital, ens till någon del utgör vinst för honom. Ofta nog läser aktien en eller flera gånger hava bytt ägare genom köp, varvid köparen med all säkerhet fått betala en köpeskillning, som svarat mot aktiens till följd av fonderingar hos bolaget ökade värde. Den sista ägarens skattskyldighet för utdelning vid aktiebolags upplösning kan bliva i särskilt hög grad orättvis, om 20 § i skatteförordningen erhåller den föreslagna lydelsen och aktieägaren efter den 1 januari 1915 men före förslagets framläggande förvärvat aktier i ett bolag, vars kapital i större utsträckning utgöres av icke inbetalt kapital. Vid bolagets upplösning får då aktieägaren skatta såsom för utdelning för vad som tillskiftats honom ur det icke inbetalta kapitalet, ehuru det vid köpet av aktierna varit honom omöjligt att nedbringa köpeskillningen genom hänvisning till en sådan eventualitet. Därtill kommer, att utdelning vid bolags upplösning ej sällan kan uppgå till betydande belopp och till följd av den progressiva skatteskalen föranleda en väsentligt högre skatt för delägaren, än som hade träffat honom, därest vinsten beskattats i olika poster. Den räntevinst, som tillfallit delägaren därigenom, att han ej tidigare behövt erlägga skatten, torde ofta nog icke tillnärmelsevis motsvara ökningen av skatten. Här nämnda förhållande måste antagas komma att, i likhet med en begränsning av kapitalbegreppet, varom redan förut är nämnt, föranleda ökade utdelningar på bekostnad av bolagens konsolidering genom fonderingar.

Kammarrätten kan å andra sidan icke annat än instämma i det

uti motiveringen till förslaget gjorda uttalandet om önskvärdheten av att förekomma, att aktieägarna, genom fondering av ett bolags årsvinster för utdelning först i sammanhang med bolagets upplösning, undgå beskattning av samma inkomst. Därest med hänsyn härtill den ifrågasatta beskattningen av vad vid bolags upplösning tillskiftas delägare, trots de betänkligheter, som onekligen måste hysas däremot, anses böra komma till stånd, torde denna beskattning dock i varje fall icke böra erhålla en mera vidsträckt omfattning än som, på sätt ovan är antytt, blivit av kommunalskattesakkunniga ifrågasatt. En dylik beskattning synes emellertid, om den genomföres, utgöra ytterligare ett skäl att icke genom den ifrågasatta skärpningen av aktiebolagens inkomstbeskattning utvidga omfattningen av den redan förefintliga dubbelbeskattningen på ifrågavarande område.»

Förevarande fråga har redan en gång förut varit föremål för riksdagens prövning. I en inom andra kammaren vid 1913 års riksdag väckt motion föreslogs nämligen, att riksdagen ville besluta, antingen, att 7 § 2 mom. av förordningen om inkomst- och förmögenhetsskatt den 28 oktober 1910 skulle erhålla följande ändrade lydelse:

»b) Utdelning å aktier i inländska aktiebolag eller å lotter i solidariska bankbolag, vare sig denna utdelning sker i penningar eller penningars värde, genom utdelning av aktier eller lotter i eget eller annat aktiebolag eller solidariskt bankbolag eller på annat sätt»;

eller ock, att punkt 4:o i de vid berörda förordning fogade »Särskilda anvisningar till ledning vid taxeringen» måtte erhålla följande ändrade lydelse:

»Såsom beskattningsbar — — — — till utdelningen. Likaledes anses såsom beskattningsbar utdelning av nu nämnda slag all utdelning av aktier eller lotter i eget eller annat aktiebolag eller solidariskt bankbolag, ävensom varje annan utdelning till aktieägare eller lottägare av penningar eller penningars värde, såvida utdelningen ej är att hänföra till återbetalning vid bolags upplösning av inbetalt aktiekapital. Har aktie — — — — (nuvarande lydelse) — — — — förvärvat vinst.»

Bevillningsutskottet, dit motionen hänvisades, lämnade en redogörelse för gällande rätts ståndpunkt uti förevarande avseende, varefter utskottet, såvitt nu är i fråga, anförde:

»Vad nu angår beskattningen av utdelning under ett bolags fortbestånd synas, efter vad ovan anförts, lag och rättspraxis, utom be-
träffande s. k. gratisaktier, redan motsvara motionens syfte, vadan ut-

skottet finner förhållandena i denna del ej påkalla några ändrade bestämmelser.

Däremot kunna onekligen de av motionären framhållna olägenheterna framträda i många fall av bolags upplösning och tillgångarnas utskiftande bland delägarna. Vad därvid utdelas blir, med nu gällande bestämmelser, i regel skattefritt, ehuru i utdelningen ofta nog ingå medel, som, materiellt sett, borde beskattas. Detta förhållande kan inbjuda till bestämmelsernas kringgående, exempelvis så, att ett bolag, som, på grund av sitt ändamål att t. ex. köpa och stycka en fastighet eller exploatera ett patent, är av kort varaktighet, underlåter att utdela eventuell vinst förrän i sammanhang med bolagets upplösning. I sådana och andra liknande fall synes orättvist, att vinster, som, där de omedelbart hade utdelats, blivit utan tvekan beskattade, skola undgå skatt blott därför, att de i stället under några år fonderats för att sedan på en gång falla aktieägarna till.»

I enlighet med av utskottet därom gjord hemställan beslöt där- efter riksdagen, enligt skrivelse den 30 maj 1913, anhålla, att Kungl. Maj:t täcktes föranstalta om utredning, huruvida och i vad mån, då ett aktiebolag eller solidariskt bankbolag upplöstes, bolagets uppsparade tillgångar, vilka icke utdelades förrän i sammanhang med bolagets upplösning, måtte kunna göras till föremål för inkomstbeskattning hos delägarna, samt för riksdagen framlägga det förslag till ändring i gällande författningar, som av utredningen kunde föranledas.

Ett stadgande i den riktning, det remitterade förslaget i denna del innehåller, synes oundgängligt, därest icke den ovan ifrågasatta skärpningen av bolags beskattning skall göras ineffektiv genom bolagens upplösning och ombildande till nya bolag med större kapital. Såsom av kammarrättens utlåtande framgår, lärer i främsta rummet kunna mot det föreslagna stadgandet åberopas, att detsamma genomförande skulle särskilt tungt drabba den aktieägare, vilken inköpt aktier för belopp, något så när motsvarande aktiernas värde vid tiden för bolagets upplösning men mera avsevärt överstigande aktiens nominella värde. Denna olägenhet torde dock, såsom framhålles i den vid det remitterade förslaget fogade promemorian, bliva av mindre praktisk betydelse samt för övrigt komma att göra sig gällande allenast i händelse av en kort övergångstid. Om det ifrågasatta stadgandet göres tillämpligt först i fråga om de utdelningar, som äga rum efter den 1 januari 1919, torde berörda obillighet kunna, om ej fullständigt bortfalla, dock högst väsent-

Departementschefen.

ligt inskränkas, och något hinder mot förslaget genomförande sålunda icke behöva möta av denna orsak. Mot förslaget har emellertid kammarrätten vidare erinrat, att utdelning vid bolags upplösning ej sällan komme att uppgå till betydande belopp och på grund av den progressiva skatteskalen föranleda en väsentligt högre skatt för vederbörande delägare, än om vinsten beskattats i olika poster. Häremot kan emellertid, såsom redan påpekats i ovanberörda promemoria, framhållas, att aktieägaren i viss mån gottgöres genom räntevinsten till följd därav, att han ej tidigare behövt erlägga skatten. I detta sammanhang må erinras om, att kommunalskattesakkunnige i sitt av kammarrätten vidrörda betänkande föreslagit, att en dylik beskattningsprincip skulle tillämpas, då vid ett bolags upplösning dess tillgångar kontant utdelades.

Det kunde ifrågasättas, huruvida icke såsom utdelning borde beskattas allt vad delägarna vid bolags upplösning erhålla utöver gjorda insatser. Emellertid synes det knappast vara tillrådligt att nu göra ifrågavarande skatteskärpning strängare än vad som erfordras för tillgodoseende av det i promemorian framhållna syftemålet. Vid sådant förhållande kan dock frågan om beskattning av utdelning till aktieägare i samband med bolags upplösning icke anses vara slutgiltigt ordnad. Ihågkommas bör nämligen, att särskilt i de ovanberörda fall, där ifråga om bolag av kort varaktighet vinsten icke utdelas utan fonderas för att i ett sammanhang fördelas vid bolagets upplösning, det icke kan anses tillfredsställande, att någon del av vad delägarna bekomma utöver sin insats, går fri från beskattning. Denna beskattningsfråga läser dock bäst böra lösas vid en mera omfattande revision av skattelagstiftningen.

I det remitterade förslaget har jag låtit vidtaga ett par mindre, redaktionella ändringar, för vilka icke läser behöva här redogöras.

Föredragande departementschefen uppläste härefter två i enlighet med vad han nu anført inom finansdepartementet upprättade förslag, det ena till förordning om ändrad lydelse av 20 § i förordningen den 28 oktober 1910 om inkomst- och förmögenhetsskatt samt avdelning 4:o i de vid samma förordning fogade särskilda anvisningar till ledning vid taxeringen och det andra till förordning om ändring i viss del av det vid förordningen den 28 oktober 1910 om taxeringsmyndigheter och förfarandet vid taxering fogade formulär nr 1 A; och hemställde föredragande departementschefen, att berörda förslag måtte föreläggas riksdagen till antagande.

Till denna av statsrådets övriga ledamöter biträdde hemställan täcktes Hans Maj:t Konungen lämna bifall; och skulle till riksdagen avlåtas proposition av den lydelse, bil. litt. vid detta protokoll utvisar.

Ur protokollet:

Sten Zethelius.