

Nr 171.

Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till lag om ändrad lydelse av 38 § 1 mom. samt 64 och 66 §§ kommunalskattelagen den 28 september 1928 m. m.; given Stockholms slott den 24 februari 1933.

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

dels lag om ändrad lydelse av 38 § 1 mom. samt 64 och 66 §§ kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370);

dels förordning om ersättningsskatt;

dels ock förordning om ändrad lydelse av 31 § taxeringsförordningen den 28 september 1928 (nr 379).

Under Hans Maj:ts

Min allernådigste Konungs och Herres frånvaro:

GUSTAF ADOLF.

Ernst Wigforss.

Förslag

till

lag om ändrad lydelse av 38 § 1 mom. samt 64 och 66 §§ kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370).

Härigenom förordnas, att 38 § 1 mom. samt 64 och 66 §§ kommunalskattelagen den 28 september 1928 skola, 38 § 1 mom. och 66 § i nedan angivna delar, hava följande ändrade lydelse:

38 §.

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

Såsom utdelning från svensk ekonomisk förening anses jämväl vad som vid föreningens upplösning utskiftats till medlem utöver inbetald insats.

64 §.

1 mom. Vid taxering till kommunal inkomstskatt skall med ägare av fastighet likställas den, som jämlikt 13 § är att anse såsom ägare eller är i ägares ställe skattskyldig för fastighet.

2 mom. Har bolag eller annan sammanslutning för ekonomisk verksamhet sitt säte i utlandet, men utövas den verkliga ledningen av företaget här i riket, skall företaget enligt denna lag betraktas som svensk ekonomisk förening, såvida företaget, direkt eller genom förmedling av juridisk person, huvudsakligen äges av svenska fysiska personer och företagens verksamhet väsentligen består i förvaltning av eller handel med fastigheter i Sverige eller med värdepapper.

66 §.

Med *hemortskommun* — — — taxeringsåret mantalsskriven.

För den — — — under beskattningsåret.

För oskift — — — avlidnes hemortskommun.

För bolag eller annan sammanslutning, som jämlikt 64 § 2 mom. skall betraktas såsom svensk ekonomisk förening, gäller såsom hemortskommun den kommun, inom vilken den verkliga ledningen av företaget vid taxeringsårets ingång utövats.

För annan juridisk person än oskift dödsbo och bolag eller annan sammanslutning, som nyss sagts, gäller såsom hemortskommun den kommun, där vederbörande styrelse eller förvaltning vid taxeringsårets ingång haft sitt säte eller där syssloman eller ombud vid nämnda tid varit bosatt.

(Se vidare anvisningarna.)

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1934.

Förslag

till

förordning om ersättningsskatt.

Härigenom förordnas som följer:

1 §.

Har svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening eller bolag eller annan sammanslutning, som enligt kommunalskattelagen skall, ändå att dess säte är i utlandet, i beskattningsavseende betraktas såsom svensk ekonomisk förening, vid disponerandet av sin vinst för visst verksamhetsår underlåtit att besluta vinstutdelning, ehuru sådan underlåtenhet icke skäligen kan anses påkallad av företagets ställning, eller ock beslutat vinstutdelning med belopp, som med hänsyn till ställningen må anses mer än skäligt ringa, och göra omständigheterna sannolikt, att ett väsentligt syfte härvid varit att bereda fysiska personer, vilka ägt del i företaget, lindring i deras beskattning här i riket, skall av företaget erläggas särskild skatt till staten, benämnd ersättningsskatt.

2 §.

Ersättningsskatten skall utgöra tjugufem procent av det till dylik skatt beskattningsbara beloppet.

Det beskattningsbara beloppet fastställs till vad av vinsten för verksamhetsåret som utöver utdelat belopp skäligen kunnat utdelas till aktie- eller andelsägare och utföres i fulla hundratal kronor, så att överskjutande belopp, som ej uppgår till fullt hundratal kronor, bortfaller.

3 §.

Taxering till ersättningsskatt skall ske i den kommun, som enligt kommunalskattelagen utgör företagets hemortskommun.

4 §.

Taxering till ersättningsskatt verkställs av den prövningsnämnd, som har att handlägga företagets taxering till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt.

Yrkande om taxering skall framställas hos prövningsnämnden senast andra året efter det år, då företaget rätteligen skolat taxeras till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt för sin inkomst under det i 1 § avsedda verksamhetsåret.

5 §.

Har företag eftertaxerats till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt, skall, i den mån eftertaxeringen därtill föranleder, företaget eftertaxeras jämväl till ersättningsskatt.

6 §.

Därest efter anförda besvär eller eljest företags taxering till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt ändrats eller sådan taxering blivit företag påförd, skall på därom framställt yrkande, i den mån förhållandena därtill föranleda, tillika vidtagas ändring i verkställd taxering till ersättningsskatt eller sådan taxering påföras företaget.

7 §.

Därest företaget före augusti månads utgång året efter det, då ersättningsskatt påförts företaget, till delägarna utdelar sålunda beskattat belopp, må restitution ske av därå belöpande ersättningsskatt. Dylig restitution beslutas av prövningsnämnd, som i 4 § sägs, och verkställes av länsstyrelsen. Till prövningsnämnden ställd ansökan om sådan restitution skall senast den 1 september ingivas till länsstyrelsen.

Vid bedömande av frågan, huruvida utdelningen avsett genom ersättningsskatt beskattat belopp, skall iakttagas, att senare intjänad vinst, i den mån den ej använts för lagstadgad avsättning till reservfond eller för erforderlig avsättning till på vinsten belöpande skatter, skall anses utdelad före tidigare intjänad vinst.

Å medel, som i enlighet med vad ovan sagts restitueras, utgår ej ränta.

8 §.

Med iakttagande av vad ovan stadgats skola taxeringsförfordningens bestämmelser om taxering till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt i tillämpliga delar lända till efterrättelse med avseende å taxering till ersättningsskatt.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1934.

Taxering enligt förordningen må ej avse tidigare verksamhetsår än det, som gått till ända närmast före den 1 mars 1933.

Anvisningar.

1. Den omständigheten att visst inkomstbelopp stundom beskattas avsevärt lägre hos aktiebolag och vissa andra juridiska personer än hos fysiska personer kan föranleda ägare av förmögenhet, som icke hava behov av att förbruka mera än någon del av dess avkastning, att bereda sig lindring i beskattningen genom att placera förmögenheten i

ett dem tillhörigt aktiebolag eller annat dylikt företag, vars vinst helt eller delvis får kvarbliva hos företaget utan att utdelas. Om i förmögenheten ingått svenska aktier, banklotter eller föreningsandelar, skulle en sådan åtgärd dessutom medföra den förmån, som följer av att svenska aktiebolag, solidariska bankbolag och ekonomiska föreningar i allmänhet icke äro skattskyldiga för utdelning från andra sådana företag.

Ersättningsskatten avser att göra vidtagandet av anordningar med det nämnda syftet mindre lockande och att, där de förekomma, bereda det allmänna ersättning för av dem föranledd skatteminskning. Förordningen riktar sig således icke mot fonderingen såsom sådan utan allenast mot visst, av lagstiftningen icke avsett utnyttjande av skatteförmåner, som genom fondering kunna vinnas. Detta förhållande måste väl beaktas vid prövningen av uppkommande frågor och bör föranleda till varsamhet vid förordningens tillämpning.

2. Vid övervägande, huruvida eller med vilket belopp utdelning skäligen bort äga rum, bör hänsyn tagas icke blott till sådana omständigheter som att lagstadgad avsättning till reservfonden skall ske eller att fondering i viss omfattning för tillgodoseende av exempelvis nyanskaffningsbehov eller för bibehållande av en jämn utdelningskvot kan vara påkallad utan ock till arten av företagets verksamhet. Ett holdingbolag för förvaltning av värdepapper eller fastigheter läser i allmänhet hava mindre behov av fondering än ett bolag, som idkar industriell eller liknande verksamhet med uppenbara risker.

3. När det gäller att bedöma, huruvida det kan anses sannolikt att ett väsentligt syfte med ett företags återhållsamma utdelningspolitik varit att bereda dess delägare eller vissa av dem lindring i deras beskattning, bör hänsyn tagas till deras ställning till företaget samt till deras inbördes förhållanden. Merendels torde en förutsättning för tillämpning av förordningen vara, att större delen av företagets aktie-, lott- eller andelskapital äges av en person eller att företagets delägare eller flertalet av dem äro inbördes förbundna genom nära släktskap eller andra personliga band eller gemensamma intressen. Fysiska personer kunna äga del i ett företag antingen direkt eller genom förmedling av företag, som varit med det förstnämnda företaget och i förekommande fall med varandra förbundna såsom moder- och dotterföretag. För att tvenne företag skola anses stå i förhållande till varandra av moder- och dotterföretag bör i allmänhet krävas, att det ena företagets innehav av aktier, lotter eller andelar i det andra förlänar detsamma bestämmande inflytande å det andra företaget.

4. Det till ersättningsskatt beskattningsbara beloppet kan bestämmas med utgångspunkt från den i räkenskaperna redovisade vinsten för räkenskapsåret eller från det enligt förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt taxerade belopp, som åsatts företaget för dess inkomst under verksamhetsåret i fråga. Avdrag skall ske för lagstad-

gad avsättning till reservfond samt för erforderlig skatteavsättning, så ock för vinstutdelning, som av företaget beslutats under året efter verksamhetsåret. Även i övrigt göras sådana tillägg eller avdrag, som synas påkallade för att få fram det belopp, som kan anses hava utan giltig orsak undantagits från utdelning. Verkställes taxeringen med utgångspunkt från det till statlig inkomst- och förmögenhetskatt taxerade beloppet, bör sålunda till detta läggas exempelvis ej beskattad realisationsvinst samt behållna beloppet av aktieutdelningar o. dyl., för vilka frikallelse från skattskyldighet åtnjutes. Verkställes åter taxeringen med utgångspunkt från den i räkenskaperna redovisade vinsten, kan det tänkas, att tillägg bör ske med beloppet av företagna oskäligen avskrivningar. Finner beskattningsmyndigheten, att viss fondering av de ifrågavarande vinstmedlen kan anses skälig utöver de nyss omnämnda avsättningarna, må avdrag ske även för dylik fondavsättning.

Förslag

till

förordning om ändrad lydelse av 31 § taxeringsförordningen den 28 september 1928 (nr 379)¹.

Härigenom förordnas, att 31 § taxeringsförordningen den 28 september 1928 skall i nedan angivna delar hava följande ändrade lydelse:

31 §.

Vid självdeklaration — — — om sådan förts.

För verk eller bolag, som ovan nämnts, så ock för svensk ekonomisk förening skall avlämnas bestyrkt avskrift eller tryckt exemplar av revisionsberättelse, som avgivits för beskattningsåret. Enahanda gäller beträffande förvaltningsberättelse, som det åligger styrelse för svenskt aktiebolag, svenskt solidariskt bankbolag, svenskt ömsesidigt försäkringsbolag eller svensk ekonomisk förening att avgiva.

För svenskt aktiebolag, svenskt solidariskt bankbolag, svenskt ömsesidigt försäkringsbolag och svensk ekonomisk förening skall utan anmanning därjämte avlämnas bestyrkt avskrift av protokoll eller annan handling, som utvisar, huru vinst- och förlusträkningen samt balansräkningen slutgiltigt fastställts samt huru vinsten för samma år disponerats.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1934.

¹ Senaste lydelse av 31 § se 1930:192.

Utdrag av protokollet över finansärenden, hållet inför Hans Kungl. Höghet Kronprinsen-Regenten i statsrådet å Stockholms slott den 24 februari 1933.

Närvarande:

Statsministern HANSSON, statsråden UNDÉN, NOTHIN, SCHLYTER, WIGFORSS,
VENNERSTRÖM, LEO, ENGBERG, EKMAN, SKÖLD.

Chefen för finansdepartementet, statsrådet Wigforss, anför:

Vissa av de förslag, som av den s. k. bolagsskatteberedningen framlades i dess den 18 december 1931 dagtecknade betänkande, avsågo vidtagande av åtgärder för fyllande av förefintliga luckor i den gällande skattelagstiftningen. Starka skäl tala enligt mitt förmenande för att, utan avvaktan på den lagstiftning, som i övrigt må finnas böra åvägabringas i anledning av berörda betänkande, förslag framläggas för riksdagen i dylika särskilda punkter. Det är uppenbart, att de höga skattesatser, varmed de skattskyldiga nu hava att räkna, utgöra en stark lockelse för mången att genom olika åtgärder, låt vara inom lagens rāmärken, söka vinna sådan lindring i sin skatt, som ej överensstämmer med skattelagstiftningens allmänna grunder. Vissa härmed sammanhängande frågor får jag nu för Kungl. Maj:t anmäla.

Beskattning av medel, som utskiftas från svensk ekonomisk förening.

Genom s. k. utskiftningskatt beskattas för närvarande belopp, som vid nedsättning av aktiebolags aktiekapital eller vid bolagets upplösning utskiftas till delägarna, försåvitt ej vad som sålunda utskiftas är att anse såsom återbäring av tillskjutet belopp. Denna beskattning avser att göra beskattningen å inkomst, som åtnjutes från aktiebolag, fullständig. De belopp, som på sätt nu nämnts utskiftas till delägarna, beskattas ej såsom utdelning hos dessa men beläggas i stället på nu angivet sätt med skatt hos aktiebolaget för aktieägarnas räkning. Motsvarande gäller för solidariska bankbolag men ej för ekonomiska föreningar. Vad som utskiftas till delägarna vid upplösning av svensk ekonomisk förening blir följaktligen enligt gällande bestämmelser ej beskattat annorledes än genom den vanliga skatten å föreningens inkomst. Berörda olikhet påpekades av kammarrätten i ett år 1926 avgivet utlåtande i anledning av framlagt förslag till utskiftningskatt, men detta påpekande föranledde då ingen särskild åtgärd.

I bolagsskatteberedningens betänkande föreslås emellertid, att i anvisningen till 38 § kommunalskattelagen skall införas ett stadgande, att såsom utdelning från ekonomisk förening skall anses jämväl vad som vid föreningens upplösning utskiftats till medlem utöver inbetald insats. I sin motivering anför beredningen:

»I fråga om de ekonomiska föreningarna finner däremot beredningen anledning föreslå lagändring i syfte att låta dubbel beskattning träffa även utskiftade vinstmedel. Två utvägar hava därvid framstått som möjliga, den ena att utsträcka utskiftningsskattens tillämpningsområde till ifrågasvarande föreningar och den andra att likställa av ekonomisk förening utskiftade medel med utdelning. Den förra utvägen synes emellertid vara förbunden med vissa svårigheter, sammanhängande med det förhållandet att insatskapitalet kan genom medlemmars in- eller utträde undergå vida större och talrikare förändringar än vad fallet är inom ett aktiebolag. Det skulle därför antagligen bliva ganska besvärligt — synnerligast för stora föreningar, som varit verksamma under många år — att tillfredsställande utreda storleken av det belopp, som vore att anse såsom tillskjutet. Den andra utvägen ställer sig däremot väsentligen enklare och måste tillika betecknas såsom innebärande en mera rationell lösning än utskiftningsskatten, i det att den åsyftade beskattningen drabbar medlemmen direkt utan omvägen över företaget. Dessutom kan på detta sätt även kommunal dubbelbeskattning åvägbringas, vilket ej utan väsentlig omläggning kan ske beträffande utskiftningsskatten. Det torde ock förtjäna påpekas, att föreningsandelar icke gå i handel i samma omfattning som aktier. Den under förarbetena till utskiftningsskatten mot en liknande lösning i fråga om aktiebolagen framställda invändning, att en ny ägare av aktie skulle drabbas av beskattning, ehuru han icke kommit i åtnjutande av någon inkomst, nämligen då denna i realiteten tillfallit en tidigare ägare, kan därför icke anses hava någon bärkraft beträffande de ekonomiska föreningarna. Därmed har det skäl, som torde hava varit det verkligt avgörande, när 1918 års riksdag avvisade det då framlagda förslaget till lösning av frågan om dubbelbeskattning av fonderade vinstmedel i aktiebolag, befunnits sakna betydelse för det nu föreliggande spörsmålet.

Något påpekande av att belopp, som under en ekonomisk förenings bestånd utbetalas till delägare för hans andel utöver insatsen, är att i beskattningsavseende behandla såsom utdelning, har ansetts icke vara erforderligt, enär enligt lagen om ekonomiska föreningar dylik utbetalning icke kan ske annorledes än såsom vinstutdelning och utbetalningens skatterättsliga karaktär av utdelning därmed är klar.»

I de utlåtanden, som från länsstyrelser, ämbetsverk, näringsorganisationer m. fl. inhämtades över bolagsskatteberedningens betänkande, har detta i nu berörda del lämnats utan erinran.

Kammarrätten anför i huvudsak:

»Stadgandet innebär ett frånträdande av grunderna för den i gällande rätt tillämpade inkomstberäkningen, i det att avdrag från det utskiftade beloppet alltid skall medgivas för den inbetalda insatsen även om denna verkställt av en föregående ägare och uppgått till högre eller lägre belopp än vad den skattskyldige erlagt för andelen. Enligt praxis lär utskiftat belopp vara skattefritt, därest det icke jämlikt 35 § kommunal-

skattelagen hänföres till intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet (realisationsvinst) eller undantagsvis anses utgöra intäkt av annan förvärvskälla. Vid beräkning av realisationsvinstens belopp avdrages givetvis från det utskiftade beloppet den erlagda köpeskillingen för andelen vare sig denna över- eller understigit den inbetalda insatsen. Beredningens förslag torde få anses innebära, att inkomst genom utskiftning av ekonomisk förening alltid skall taxeras såsom inkomst av kapital och beräknas enligt i anvisningarna till 38 § kommunalskattelagen angivna grunder.

Med hänsyn till att föreningsandelar på sätt beredningen anfört icke gå i handel i samma omfattning som aktier samt att stadgandet torde sakna större praktisk betydelse, anser kammarrätten den påtalade avvikelser från eljest gällande grunder för inkomstberäkningen icke utgöra hinder för tillstyrkande av förslaget i denna del, helst som den av beredningen förordade lösningen av frågan är enkel och rationell samt det med förevarande lagändring avsedda syftet icke torde kunna uppnås, därest icke antingen eljest tillämpade grunder för inkomstberäkningen frångås eller ock en lagstiftning av så invecklad och vidlyftig natur, att den icke står i rimlig proportion till frågans vikt, blir nödvändig.»

Departements-
chefen.

För egen del finner jag förslaget, att vad som erhålles vid utskiftning av ekonomisk förenings tillgångar skall, i den mån det ej utgör återbetalning av inbetald insats, betraktas såsom utdelning, välgrundat. Behov av ett dylikt stadgande lärer föreligga, och det kan antagas, att, därest de förslag, jag i det följande kommer att framlägga för fyllande av andra luckor i skattelagstiftningen, bifallas, behovet blir än mera framträdande. Av det följande kommer jämväl att framgå, att stadgandet får en särskild tillämpning å vissa utländska bolag, rörande vilkas likställighet med svenska sammanslutningar förslag framlägges. Emellertid föreslår jag, att stadgandet i fråga införes i 38 § i stället för, såsom bolagsskatteberedningen ifrågasatt, i anvisningarna till detta lagrum. Den olika behandlingen av medel, som utskiftas från aktiebolag, och medel, som utskiftas från ekonomiska föreningar, synes motivera en dylik ändring.

Beskattning av vissa i utlandet registrerade holdingbolag m. fl.

Skattskyldighet för all inkomst, som här i riket eller å utländsk ort förvärvats (oinskränkt skattskyldighet) åligger enligt 53 § kommunalskattelagen och 6 § förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt, bland andra, svenskt aktiebolag, svenskt solidariskt bankbolag och svensk ekonomisk förening. Såsom svenskt företag räknas härvid enligt gällande uppfattning sådant företag, som registrerats i Sverige. Utländskt bolag åter är enligt samma lagrum skattskyldigt endast för viss från Sverige åtnjuten inkomst, såsom inkomst av fastighet och rörelse i riket m. m. (inskränkt skattskyldighet). Med utländskt bolag likställs, bland andra, utländsk förening och annan i Sverige ej hemmahörande juridisk person (67 § kommunalskattelagen och 25 § 2 mom. förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt). I allmänhet behandlas i beskattningsavseende svenskt aktiebolag, svenskt solidariskt bankbolag och svensk ekonomisk

förening lika. Såsom inkomst för delägarna beskattas sålunda i princip endast utdelning (beträffande behandlingen av utskiftade belopp hänvisar jag till det nyss anförda). Frihet från skattskyldighet för utdelningar från såväl aktiebolag och solidariska bankbolag som ekonomiska föreningar åtnjutes av samtliga dessa slag av juridiska personer. Men olikhet dem emellan råder därutinnan, att den progressiva skatten uträknas efter annan grund för aktiebolag och solidariska bankbolag än för ekonomiska föreningar, i det att för de förra företagens räntabilitet, d. v. s. förhållandet mellan å ena sidan vinsten och å andra sidan storleken av aktiekapital och reservfond blir avgörande för skatteprocentens storlek, medan för de senare skatten utgår efter den för enskilda personer gällande skatteskalan och sålunda blir beroende av dennas absoluta belopp. Utländskt bolag åtnjuter ej frihet från kedjebeskattning, men dess skattskyldighet i Sverige för utdelningar o. dyl. är begränsad till att avse statsskatt för utdelning å svenska aktier, svenska banklotter och svenska föreningsandelar. Den progressiva skatten för utländska bolag utgår enligt samma skala som för enskilda personer.

Bolagsskatteberedningen har nu i sitt betänkande föreslagit, att i 64 § kommunalskattelagen — vilken gäller jämväl för statsskatten (3 § statskatteförordningen) — skall införas ett nytt 2 mom. av följande lydelse:

»Då den verkliga ledningen av ett bolags verksamhet utövas här i riket, skall bolaget, ändå att dess säte är i utlandet, i beskattningsavseende betraktas såsom svenskt, såvida bolaget, direkt eller genom förmedling av juridisk person, huvudsakligen äges av svenska fysiska personer och bolagets verksamhet väsentligen består i förvaltning av eller handel med fastigheter i Sverige eller värdepapper.»

Vidare har beredningen föreslagit, att såsom hemortskommun — vilken är beskattningssort — skall gälla den kommun, inom vilken den verkliga ledningen av bolagets verksamhet vid taxeringsårets ingång utövats (66 § kommunalskattelagen).

Under rubriken »Vissa frågor rörande kedjebeskattning och beskattning av holdingbolag» anför bolagsskatteberedningen för detta stadgande följande motivering:

»Enligt beredningens mening finnes icke anledning för Sverige att genom särskilda beskattningsprivilegier söka draga till sig utländska holdingbolag, vilka ej hava annat intresse av eller för Sverige än den billiga skatten.

Annorlunda synes frågan böra bedömas beträffande svenska holdingbolag, vare sig dessa äro svenska även därutinnan, att deras aktieägare företrädesvis äro svenska eller blott såtillvida att deras verkliga ledning är svensk. Om ett av svenska intressenter bestående holdingbolag placeras utomlands, betyder detta merendels kapitalexport för en verksamhet, som lika väl kunnat äga rum här i landet, med det resultat, att Sverige går miste om skatt, som i stället går till utlandet. Även holdingbolag med intressenter, som i större eller mindre utsträckning äro utländska kapitalister, men med svensk ledning, torde i regel vara av värde

för landet på grund av den tillgång av utländskt kapital, som därigenom kommer att stå under svenskt inseeende.

Med hänsyn till den lockelse till flyttning från Sverige, som utländska skatteförmåner kunna föranleda, ligger det nära till hands att möta detta genom att i lagstiftningen införa den föreskrift, att i egentlig mening svenska holdingbolag skola i beskattningsavseende behandlas såsom svenska, även om de ej äro registrerade i Sverige. Att alltid låta ett bolags registrering vara avgörande för dess skatterättsliga nationalitet innebär onekligen fördelen av enkelhet och klarhet i tillämpningen, och en dylik regel har även i övrigt varit tillfredsställande, innan nutidens internationella bolagsbildningar börjat få mera avsevärd omfattning och samtidigt skattesatserna blivit av sådan storleksordning, att man måste räkna dem såsom en betydelsefull omkostnad. Med den överflyttning av bolag till främmande länder för att undgå skatt, som numera äger rum, kan det anses naturligt, att man i många länder alltmer målmedvetet inställt sig på att behandla såsom inländska även sådana utomlands registrerade bolag, vilkas verkliga ledning befinner sig i det egna landet. Särskilt England, där en dylik princip ej är ny, har med mycken konsekvens genomfört densamma, ett förhållande, varom många rättsfall bära vittnesbörd. Den anmärkning kan givetvis göras, att det ej alltid är möjligt att utfå skatt av bolag, som hava alla sina tillgångar i utlandet. Det oaktat har emellertid principens genomförande sitt värde, eftersom de företag, varom här är fråga, vanligen ej vilja undandraga sig betalning av en skatt, vars rättmätighet de svårligen kunna bestrida. I sista hand återstår möjligheten att göra aktieägarna personligen ansvariga, envar åtminstone för den på honom belöpande delen av skatten å bolaget.

Beredningen anser skäl tala för att Sverige i viss utsträckning beträdder den antydda vägen. Gäller det bolag, som i verkligheten äro svenska, ehuru de låtit registrera sig utomlands, finns ingen grundad anledning varför de ej skulle i beskattningsavseende behandlas såsom svenska. Samtidigt torde man dock av praktiska skäl böra vidhålla den nuvarande regeln, att i Sverige registrerade bolag alltid skola betraktas såsom svenska. Om andra länder hava motsvarande regler, kan härav följa, att ett bolag anses hemmahörande i två länder, ett resultat, som bör undanröjas genom dubbelbeskattningsavtal. Utan tvivel står det bäst i överensstämmelse med hittills diskuterade principer att i dylikt fall giva det land, där bolaget verkligen hör hemma, företrädet. Det torde i förbigående få anmärkas, att följden för Sveriges vidkommande av dylika avtal ej torde bliva uppgivande i nämnvärd utsträckning av bestående beskattning, enär i realiteten utländska men i Sverige registrerade bolag, som ej bedriva verksamhet i Sverige, torde bliva sällsynta — såväl aktiebolags- som skattelagstiftning medverka till detta förhållande.

När det gäller att närmare bestämma, vilka i utlandet registrerade bolag skola anses som svenska, synes det lämpligt att såsom sådana behandla endast bolag, vilkas verkliga ledning utövas här i riket, vilkas intressenter huvudsakligen äro svenska och vilkas verksamhet väsentligen består i förvaltning av eller handel med fastigheter i Sverige eller värdepapper. Det är således ej avsett att under regeln inbegripa industri- eller handelsaktiebolag i utlandet, som äro svenska dotterbolag. Ej heller finner beredningen sig böra för närvarande föreslå några särskilda bestämmelser i syfte att göra berörda beskattning effektiv, utan håller före, att

det bör bero på framtida erfarenheter, huruvida i dylikt avseende något bör åtgöras.»

I de över bolagsskatteberedningens betänkande avgivna yttrandena har nu berörda förslag nästan undantagslöst lämnats utan erinran. *Överståthållarämbetet* har bestämt förordat, att ändringen i fråga snarast införes. Den vore nödvändig för att förhindra domicilierandet i utlandet av bolag, vilka i realiteten vore svenska, ett förfarande som årligen ökades. Även *Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* har uttalat, att det syntes vara önskligt att med beskattning nå dylika bolag. *Länsstyrelsen i Södermanlands län* har däremot ställt sig tveksam till förevarande förslag, då tillämpningen torde bliva förenad med stora svårigheter. *Västernorrlands och Jämtlands läns handelskammare* framhåller, att den internationella dubbelbeskattning, som kan uppkomma genom förslagets genomförande, bör kunna undanröjas genom särskilda överenskommelser, och understryker, att om ändring ej göres, det kan befaras att svenskt kapital i betydande omfattning söker sig till länder med lindrigare bolagsbeskattning än Sverige.

Det förslag om behandling av vissa i utlandet domicilierade bolag såsom svenska, vars framläggande föreslagits av bolagsskatteberedningen, innefattar en nyhet i vårt beskattningssystem av ej ringa principiell betydelse.

*Departements-
chefen.*

I olika länder hava sedan länge tillämpats två skilda huvudregler vid avgörande, huruvida ett bolag skulle betraktas såsom hemmahörande i landet eller ej. I vissa länder, förmodligen de flesta, har man tagit hänsyn till den formella tillhörigheten, d. v. s. bolagets registrering o. dyl., medan i andra länder nationalitetsfrågan bedömts med hänsyn till var det avgörande inflytandet å bolagets ledning vore att finna. Det förra alternativet erbjuder den stora fördelen av enkelhet i tillämpningen, medan det senare alternativet synes möjliggöra en sakligt rättvisare fördelning av beskattningsföremålen på de olika länderna. I äldre tider var emellertid den verkliga skillnaden mellan de båda principerna ej så stor; det var mycket ovanligt, att ett bolag registrerades i ett annat land än det, där det så att säga reellt hörde hemma. Numera ligger saken annorlunda. Det har vad angår den grupp av länder, för vilken registreringen bestämt den skatterättsliga nationaliteten, visat sig en tendens att, i den mån det av olika hänsyn låtit sig göra, låta registrera bolag i sådana länder, där beskattningen skulle ställa sig så billig som möjligt. Det är uppenbart, att härigenom i viss utsträckning åstadkommits en internationell fördelning av beskattningsföremålen, som svårligen kan försvaras av sakliga grunder. Såsom en reaktion framstår den tanken rätt naturlig att låta de faktiska förhållandena vid sidan av de formella bliva bestämmande för den skatterättsliga nationaliteten.

Det förslag, som bolagsskatteberedningen nu framlagt, innebär en avslutning i viss utsträckning till sistnämnda tankegång. Även vad angår företag, som uppenbarligen bort vara hemmahörande här i riket, hava åtgärder förekommit i syfte att förlägga deras verksamhet helt eller delvis hos bolag registrerade utomlands. Förslaget torde kunna betraktas som ganska försiktigt; det innebär ett steg på den väg, som vi liksom andra länder förr eller senare torde nödgas slå in på. Det är möjligt, att anordningen kommer att för nu avsedda ändamål visa sig tillräcklig, men det är också tänkbart, att man sedermera nödgas gå längre än som nu föreslagits. Om man för närvarande liksom beredningen nöjer sig med att såsom svenska företag behandla vissa utländska företag för finansiell verksamhet men ej vidtager särskilda åtgärder för att göra denna beskattning effektiv, måste man tvivelsutan räkna med möjligheten att ett kommande år sörja för sådan effektivitet, om den nu skulle utebli. En allmän känsla för vad samhället rimligen kan kräva av sina medborgare i förening med möjligheten att när som helst stadga personligt ansvar för skatten kommer måhända att visa sig tillräckligt verksam för att hindra uppkomsten av nya företag av berörda typ och att återföra dylika nu förefintliga företag till Sverige.

Formuleringen av det av bolagsskatteberedningen föreslagna stadgandet, vars upptagande i huvudsak i den svenska skattelagstiftningen jag nu förordar, synes mig vara sådan, att vid bedömandet huruvida ett i utlandet registrerat företag skall i beskattningsavseende betraktas såsom svenskt hänsyn skall tagas till föreliggande sakförhållanden och ej till det sätt, man tilläventyrs må finna sig böra tillämpa i avseende å utseende av personer som formellt svara för företagets ledning, hållande av sammanträden, adresserande av korrespondens och dylikt, så ock att förläggandet av fast driftställe i ena eller andra landet ej skall vara avgörande. Vidtages en åtgärd just för att förebygga en alltför stark bundenhet vid formella faktorer, är det uppenbart, att man ej skall låta dylika faktorer av mera underordnad betydelse sätta en sådan verkan ur kraft.

Bolagsskatteberedningens förslag i förevarande punkt utgick såtillvida från andra förutsättningar än dem, med vilka man för närvarande har att räkna, att en enhetlig proportionell beskattning av beredningen föreslogs för alla ifrågakvarande slag av juridiska personer. Vid en dylik ståndpunkt låg det nära till hands att, såsom beredningen gjort, likställa de i utlandet registrerade ifrågakvarande bolagen med svenska aktiebolag. Nu är det emellertid praktiskt taget ej möjligt att på dessa företag tillämpa den för de svenska aktiebolagen gällande progressiva beskattningsformen, vilken för övrigt ej enligt gällande rätt tillämpas å de inskränkt skattskyldiga utländska bolagen. De utländska företag, vilkas likställighet med svenska nu ifrågasättes, kunna vara av mycket skiftande konstruktion. Frågan löses emellertid, om man behandlar de i utlandet registrerade företag, vilka skola betraktas såsom svenska, efter samma princip som

övriga i utlandet registrerade, här i riket skattskyldiga bolag, d. v. s. beskattar dem enligt den allmänt gällande progressiva skalan, vilken tillämpas bland annat å svenska ekonomiska föreningar. Det synes därför böra stadgas, att, om ett bolag eller en annan sammanslutning för ekonomisk verksamhet — en formulering som måhända är något vidare än bolagsskatteberedningens men som synes sakligt motiverad — har sitt säte i utlandet men den verkliga ledningen av företagens verksamhet utövas i Sverige, företaget skall under angivna förutsättningar betraktas såsom en svensk ekonomisk förening. Ett särskilt skäl för ett dylikt stadgande förefinnes därutinnan, att därmed medel, som erhållas vid utskiftning av företagens tillgångar, enligt den lydelse av 38 § kommunalskattelagen som jag förut i dag ifrågasatt, i den mån de överskjuta inbetald insats, bliva att betrakta såsom utdelning och sålunda beskattas såsom sådan hos delägarna. En dylik bestämmelse synes i olika avseenden förmånlig. Om utdelningen tillfaller svenskt aktiebolag, svenskt solidariskt bankbolag eller svensk ekonomisk förening, blir den emellertid skattefri, och detta vare sig företaget likställes med ett svenskt aktiebolag eller med en svensk ekonomisk förening, liksom utdelning, som tillkommer företaget i fråga från dylik juridisk person, innefattas i friheten från kedjebeskattning.

Det av bolagsskatteberedningen framlagda förslaget beträffande beskattningssort i nu ifrågavarande fall föranleder ingen erinran från min sida. En obetydlig redaktionell ändring i den föreslagna lydelsen följer av vad jag förut yttrat.

S. k. ersättningskatt.

Gällande lagstiftning erbjuder vissa möjligheter att genom fondering av bolags vinstmedel nedbringa beskattningen av dem. Dessa möjligheter sammanhännga därmed, att vinstmedel, som ett aktiebolag fonderar, drabbas av skatt allenast hos bolaget, så länge vinstmedlen innestå hos detsamma. Men de orsakas framför allt därav, att skatten hos bolaget kan vara väsentligt lägre än den personliga skatt, som aktieägaren skulle hava erlagt, för den händelse bolagets inkomst omedelbart — alltså utan förmedling av bolaget — tillkommit honom själv. Ett sådant resultat kan med nuvarande utformning av skatteskalen för bolagen lätteligen åstadkommas genom att bolagets för inkomstprocentens beräkning relevanta kapital tilltages tillräckligt högt. Härtill kommer, att den utskiftningsskatt, som utgår i händelse de fonderade medlen uttagas ur bolaget genom utskiftning, i regel är lägre än den skatt, som skulle utgått, därest utdelning ägt rum i vanlig ordning.

Nu relaterade förhållande kan tänkas föranleda en förmögen person att för förvaltningen av sin förmögenhet bilda ett aktiebolag, vars samtliga aktier han praktiskt taget ensam äger. För bestridande av sina årliga ut-

gifter har han behov av endast en mindre del av bolagets inkomst, och han uttager årligen från bolaget genom utdelning eller såsom avlöning för förvaltningen eller eventuellt såsom försträckning vad han sålunda behöver, medan återstoden inestår hos bolaget och där göres fruktbarande. Samtidigt tillses, att bolagets inkomstprocent genom erforderliga åtgärder med bolagets aktiekapital och reservfond hålles å så låg nivå, att skatteprocenten för bolaget blir lägre än hans egen skatteprocent skulle hava varit, därest förmögenheten ej placerats hos bolaget. Den sammanlagda beskattning, som den ifrågavarande personen på dylikt sätt, själv och genom bolaget, får vidkännas, kan sålunda bliva lägre än om han behållit förmögenheten i eget namn. Är förmögenheten placerad i aktier i främmande företag, kan angivna förfaringssätt med förmögenhetens överlåtande på ett enkom bildat förvaltningsbolag medföra ännu mera påtaglig skatteminskning, i det att förvaltningsbolaget till följd av frihet från kedjebesattning undgår att skatta för utdelningen å de övertagna aktierna.

Nu berörda förhållande har vid upprepade tillfällen uppmärksamrats och förorsakat uttalanden i statsrådet och i riksdagen.

När kedjebesattningen av vinster, förvärvade genom aktiebolag och ekonomiska föreningar, år 1928 avskaffades för statsbesattningens vidkommande, ökades i själva verket lockelsen att tillgripa åtgärder av nu antydd beskaffenhet därigenom att det bolag, hos vilket fonderingen ägde rum, gjordes helt fritt från skatt för utdelningar å aktie- och föreningsandelar. Redan vid anmälan av 1927 års förslag i ämnet uttalade chefen för finansdepartementet, att försök att använda aktiebolagsformen i syfte att kringgå gällande beskattningsregler torde bliva föga lönande, då man vid den utredning, som syntes bära företagars rörande aktiebolagsbesattningen i allmänhet, givetvis komme att hava uppmärksamheten inriktad därpå, att några luckor i systemet ej skulle förekomma. 1927 års riksdags första särskilda utskott (utlåtande nr 1) underströk behovet av dylika bestämmelser och instämde tillika i departementschefens uttalande, att försök att använda aktiebolagsformen i syfte att kringgå gällande beskattningsregler torde bliva föga lönande. Avsaknaden av förslag till lagstiftning, varigenom berörda lucka bleve tilltäppt, påtalades särskilt i en reservation, i vilken yrkades avslag å det lagstiftningskomplex, som genom berörda proposition förelagts riksdagen.

När förslaget om den statliga kedjebesattningens avskaffande åter genom proposition förelades 1928 års riksdag, berörde chefen för finansdepartementet ånyo den fara för missbruk, som på förevarande område föreläge. Denna fara, yttrade departementschefen, syntes ej kunna sägas äga någon större räckvidd, försåvitt ej fråga vore om möjligheten att inrätta sig på visst sätt under en längre tidrymd. Den nya lagstiftning rörande aktiebolags beskattning, som kunde antagas komma till stånd inom

de närmaste åren, komme med all sannolikhet att till förekommande av dylika missbruk innehålla bestämmelser, vilka försatte även dem, vilka dessförinnan gjort sig skyldiga till missbruk, i ett relativt ogynnsamt läge. Med hänsyn till att missbruk alltså icke skulle i längden medföra fördel utan troligare nackdel för vederbörande, torde det vara att förvänta, att missbruk i någon nämnvärd omfattning icke skulle äga rum under den tid, som kunde förflyta innan den nya lagstiftningens ikraftträdande. Spörsmålet i fråga föranledde intet särskilt uttalande av 1928 års särskilda utskott, men i en reservation framhölls, att man, när man anslöte sig till förslaget om kedjebeskattnings avskaffande, förutsatte, att missbruk av de nya reglerna komme att mötas med åtgärder från statsmakternas sida.

I det betänkande (nr 55), som 1932 års bevillningsutskott avgav rörande det till nämnda års riksdag framlagda förslaget till extra inkomst- och förmögenhetsskatt, uttalade slutligen utskottet önskvärdheten av att riksdagen inom en nära framtid bereddes tillfälle att taga ställning till frågan om förhindrande av ett utnyttjande av bolagsbildningar för vinnande av skattebesparingar, i vilken fråga förslag utarbetats av 1928 års bolagsskatteberedning.

Enligt vad som framgår av bolagsskatteberedningens betänkande hava på många håll i utlandet likartade företeelser uppmärksamats och givit anledning till överväganden från det allmännas sida. I vissa länder hava på grund av skattesystemets konstruktion särskilda lagstiftningsåtgärder icke ansetts erforderliga. Så är förhållandet i Tyskland och Holland. I dessa länder beskattas alltid vad som vid likvidation av aktiebolag utskiftas till delägarna utöver vad som tillskjutits lika som utdelning, varav torde följa, att, då hos bolag betydande vinstbelopp kumulerats, inkomstbeskattningen vid deras utskiftande till delägarna blir till följd av progressiviteten tillräckligt betungande för att kunna antagas motväga den skattelindring, som bolagets ägare tidigare må hava genom kumuleringen åtnjutit. Annorlunda är förhållandet i länderna med skattesystem av den anglosachsiska typen, England, åtminstone ett flertal av Brittiska Dominions och Förenta Staterna. I dessa länder äro skattereglerna av beskaffenhet att ganska uppenbart inbjuda till deras kringgående genom arrangemang av här avsedd beskaffenhet. Där hava ock företeelserna i fråga antagit en för det allmänna så oroande omfattning, att man mot dem ingripit genom speciella för det särskilda syftet avpassade skatteregler.

I såväl England som Förenta Staterna äro svårigheterna i fråga beroende på att den progressiva delen av skatten, den s. k. surtax, vilken för större inkomster är av betydande storlek, endast uttages av fysiska personer och således ej av aktiebolag, varför medel, som få innestå hos bolagen, ej bliva föremål för surtax.

Vad England beträffar infördes lagstiftning i det nu förevarande ämnet genom 1922 års Finance Act. Lagstiftningen är tillämplig endast på aktiebolag, vilka icke utgivit aktier efter offentlig inbjudan till teckning, vilka icke räkna flera än femtio delägare och vilka kontrolleras (genom innehav av röstövertikt) av högst fem av delägarna. Finnes anledning antaga, att ett sådant bolag underlåtit att utdela en skälig del av sin inkomst till delägarna med påföljd att staten därigenom undandragits surtax, äger taxeringsmyndigheten göra undersökning hos bolaget. Giver denna vid handen, att antagandet var befogat, uträknas med ledning av lämnade upplysningar eller beräknas skönsmässigt de surtaxbelopp, som delägarna var för sig skulle hava varit skyldiga att utöver dem eljest åliggande surtax erlægga, därest vederbörande utdelning till dem ägt rum från bolaget. Delägarna få en månad på sig för erläggande av beloppen; vad som de icke under denna tid åtaga sig att betala åligger det bolaget att betala med rätt för bolaget att från vederbörande delägare återkräva det betalda. I den mån den sålunda beskattade vinsten sedermera utdelas, är mottagaren berättigad att i sin surtaxdeklaration göra avdrag för densamma. Det befanns snart nog, att 1922 års lag kringgicks genom att mellan det förmögenhetsförvaltande bolaget och förmögenhetens ägare inköts ytterligare ett eller flera bolag. Genom 1927 års Finance Act hava åtgärder vidtagits mot dylika kringgåenden.

I Brittiska Dominions synes man i huvudsak hava följt den metoden, att man hos delägarna beskattar vad man anser hava kunnat eller bort utdelas, därvid man vid bedömande av den så att säga skäliga kumuleringen synes följa mer eller mindre långt gående presumtionsregler.

I Förenta Staterna följde man till en början ungefär samma linje som i Brittiska Dominions, men i 1928 års skattelag har man gått väsentligt längre och meddelat så långt gående bestämmelser, att det uppenbarligen varit lagstiftarnas mening att genom dem grundligen avskräcka från varje försök att medelst kumulering av vinster hos aktiebolag åstadkomma skattelindring. Enligt dessa bestämmelser skall, ifall bolag bildats för att genom kumulering förekomma debitering av surtax, bolaget åläggas, jämte den vanliga inkomstskatten, en extra beskattning av 50 procent av den kumulerade vinstens belopp. Det uttalas i stadgandet, att den omständigheten att ett bolag är uteslutande ett holding- eller investmentbolag eller att dess vinster kumuleras utöver rörelsens skäliga behov skall anses såsom ett prima facie bevis för att uppsåt att undandraga det allmänna surtax föreligger. Befrielse från den särskilda skatten kan emellertid bolaget vinna genom att dess samtliga delägare i sina i behörig tid avlämnade deklARATIONER såsom inkomst upptaga en var av dem den på honom i förhållande till hans aktieinnehav belöpande andelen av bolagets vinst, oavsett att den helt och hållet eller delvis icke utdelats. I den mån den genom detta tillvägagående beskattade outdelade vinsten sedermera utdelas, åtnjuta de delägare, som redan beskattats för densamma, rätt till

däremot svarande avdrag. I en kommentar till stadgandet framhålles, att med detsamma icke avses att hindra kumulering av vinstbelopp, som skäligen erfordras för rörelsen, samt att det är omöjligt att uppräknade fall, i vilka kumuleringen bör anses vara skälig. Såsom exempel på skälig användning av vinstmedel nämnas anskaffande av inventarier eller dylikt, som är av behov för rörelsen, ävensom medels förande till en »sinking fund» för inlösen av bolagets obligationslån.

Bolagsskatteberedningen har nu framlagt förslag till förordning om ersättningsskatt av i huvudsak följande innehåll.

Har företag underlåtit att i samband med disponerandet av sin vinst för ett verksamhetsår besluta vinstutdelning, ehuru denna underlåtenhet icke skäligen kan anses påkallad av företagets ställning, eller ock beslutat vinstutdelning med belopp, som med hänsyn till ställningen må anses mera än skäligt ringa, och göra omständigheterna sannolikt, att företagets nämnda förfarande i väsentlig mån haft till syfte att bereda fysiska personer, som ägt del i företaget vare sig direkt eller genom förmedling av ett eller flera andra företag, som varit med det förstnämnda företaget och med varandra förbundna såsom moder- och dotterföretag, lindring i deras beskattning, skall å företaget läggas en särskild skatt till staten, benämnd ersättningsskatt.

Med företag förstås enligt förslaget svenskt aktiebolag, svenskt solidariskt bankbolag och svensk ekonomisk förening ävensom sådant bolag, som enligt kommunalskattelagen skall, ändå att dess säte är i utlandet, i beskattningsavseende betraktas såsom svenskt.

Vad i förordningen sägs om företags vinst eller inkomst skall såvitt angår svenskt försäkringsaktiebolag avse den del av vinsten eller inkomsten, som belöper å aktieägarna i denna deras egenskap.

Ersättningsskatt skall utgå med tjugufem procent av ett på följande sätt bestämt beskattningsbart belopp. Till det enligt förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt taxerade belopp, som åsatts företaget för dess inkomst under verksamhetsåret i fråga, läggas sådana under samma år från andra företag uppburna belopp, för vilka frikallelse från skattskyldighet är medgiven enligt 7 § förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt. Från det sålunda erhållna beloppet göres avdrag för dels den inkomst- och förmögenhetsskatt, som företaget skall utgöra för sin omförmälda inkomst, och dels den av företaget under året beslutade vinstutdelning. Vad därefter återstår utgör beskattningsbart belopp och utföres i fulla hundratal kronor, så att överskjutande belopp, som ej uppgår till fullt hundratal kronor, bortfaller.

Taxering till ersättningsskatt må icke verkställas av taxeringsnämnd utan ankommer på den prövningsnämnd, som har att handlägga företagets taxering till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt.

Taxeringen skall äga rum senast å femte året efter det år, då företaget

rätteligen skolat taxeras till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt för sin inkomst under verksamhetsåret.

Har företaget eftertaxerats till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt, skall, i den mån eftertaxeringen därtill föranleder, företaget eftertaxeras jämväl till ersättningsskatt.

Förutom vissa bestämmelser av formell natur innehåller förslaget vidare anvisningar av följande lydelse:

»1. Den omständigheten att visst inkomstbelopp stundom beskattas avsevärt lägre hos aktiebolag och vissa andra juridiska personer än hos fysiska personer kan föranleda personer, som äga förmögenhet och icke hava behov av att förbruka mera än någon del av dess avkastning, att bereda sig lindring i beskattningen genom att placera förmögenheten i ett dem tillhörigt aktiebolag eller annat dylikt företag, vars vinst helt eller delvis får kvarbliva hos företaget utan att utdelas. Om i förmögenheten ingått aktier, banklotter eller föreningsandelar, skulle en sådan åtgärd dessutom bereda personerna den förmån, som följer av att svenska aktiebolag, solidariska bankbolag och ekonomiska föreningar i allmänhet icke äro skattskyldiga för utdelning från andra sådana företag.

Ersättningsskatten avser att göra vidtagandet av anordningar med det nämnda syftet mindre lockande och att, där de förekomma, bereda det allmänna ersättning för av dem föranledd skatteminskning. Förordningen riktar sig således icke mot fonderingen såsom sådan utan allenast mot visst, av lagstiftningen icke avsett utnyttjande av skatteförmåner, som genom fondering kunna vinnas. Detta förhållande måste väl beaktas vid prövningen av uppkommande frågor och bör föranleda till varsamhet vid förordningens tillämpning.

2. Vid övervägande, huruvida eller med vilket belopp utdelning skäpligen bort äga rum, bör hänsyn tagas icke blott till sådana omständigheter som att lagstadgad avsättning till reservfonden skall ske eller att fondering i viss omfattning för tillgodoseende av exempelvis nyanskaffningsbehov kan vara påkallad utan ock till arten av företagets verksamhet. Ett holdingbolag för förvaltning av värdepapper eller fastigheter lär i allmänhet hava mindre behov av fondering än ett bolag, som idkar industriell verksamhet med uppenbara risker.

3. Vid bedömande huruvida ett företags återhållsamma utdelningspolitik rimligen kan anses i avsevärd mån vara föranledd av önskan att bereda dess delägare eller vissa av dem skattelindring bör hänsyn tagas till delägarnas ställning till företaget samt deras inbördes förhållanden. Merendels torde en förutsättning för tillämpning av förordningen vara, att större delen av företagets aktie-, lott- eller andelskapital äges av en person eller att företagets delägare eller flertalet av dem äro inbördes förbundna genom nära släktskap eller andra personliga band eller gemensamma intressen.

4. För att tvenne företag skola anses stå i förhållande till varandra av moder- och dotterföretag bör i allmänhet krävas, att det ena företagets innehav av aktier, lotter eller andelar i det andra förlänar detsamma bestämmande inflytande å det andra företaget.»

Efter att hava framhållit, att det svenska skattesystemet ställer oss inför samma problem, som särskilt i England och Amerika orsakat så

mycket bekymmer, framlägger bolagsskatteberedningen såsom motivering för berörda förslag följande allmänna synpunkter:

»Frågan huruvida speciellt denna svaghet hos vårt skattesystem är av den svårartade beskaffenhet, att den bör i vårt land, såsom annorstädes skett, föranleda till särskilda ingripanden från det allmännas sida, synes beredningen böra besvaras jakande. Samtidigt vill beredningen dock betona, att enligt beredningens mening läget icke är sådant, att dylika ingripanden kunna anses påkallade i vidare mån än som må erfordras för stävjande av åtgöranden, som med fog böra betecknas såsom verkliga missbruk av en i skattesystemet förefintlig svaghet. Att under fullt normala omständigheter uppsamlandet av reserver hos ett aktiebolag kan leda till lindrigare beskattning än som skulle ifrågakommit, därest medlen utdelats, är givetvis en egendomlighet hos systemet. Utskiifningsskatten torde få anses vara en tillräcklig anordning med anledning av denna egendomlighet. I vanliga fall innebär denna skatt en nöjaktig ersättning för de skatter, som det allmänna går miste om genom fonderingen. Såsom förut framhållits är utskiifningsskatten dock icke tillräckligt verksam för att förhindra de verkliga missbruken. Då det är så, att snart sagt vilken förmögen person som helst, som icke har behov av att konsumera förmögenhetens avkastning, kan bereda sig avsevärd skattelindring genom en så enkel åtgärd som att på papperet grunda ett aktiebolag, och då erfarenheten visar, att denna utväg till ernående av skattelindring begynt att beaktas, synes det vara av olika, vart för sig bärande skäl nödvändigt att ingripa. Först och främst bör, om det underlåtes att ingripa, vara anledning att antaga, att de ifrågavarande företeelserna skola vinna allt större spridning till verklig olägenhet för det behöriga tillgodoseendet av det allmännas fiskala intresse. En medverkande omständighet härvid kommer säkerligen att vara, att, om intet åtgöres, den föreställningen småningom kommer att göra sig gällande, att ifrågavarande slags arrangemang få anses åtnjuta formligt godkännande från det allmännas sida. Oavsett huru utvecklingen härutinnan kommer att gestalta sig, synes emellertid skyldig hänsyn till de skattskyldiga i allmänhet kräva, att erforderlig åtgärd vidtages till förhindrande av att en lucka av så tydlig beskaffenhet som den ifrågavarande får utan vidare stå öppen. I själva verket torde intet verka mera deprimerande på intresset för det noggranna fullgörandet av förpliktelserna mot det allmänna än om det befinnes, att lagstiftningen är sådan, att vissa skattskyldiga kunna genom enkla arrangemang av formell beskaffenhet bereda sig icke avsedda förmåner på de övrigas bekostnad.

Därest således, såsom beredningen håller före, lagstiftningen bör finna sig i förekomsten av sådana företeelser på förevarande område, som framträda såsom en följd av fullt naturliga åtgärder inom den ekonomiska verksamheten, vartill bör räknas fondering, betingad av ett bolags skäliga behov, och således reagera allenast mot sådant, som bör karakteriseras såsom missbruk av en egendomlighet hos skattesystemet, uppstår först och främst frågan, huru det skall vara möjligt att i lagstiftningen avskilja missbruken från de övriga fallen. Spörsmålet igenkännes från de ovan lämnade redogörelserna för motsvarande överväganden utrikes. Här är att välja mellan tvenne vägar. Enligt den ena söker man att genom mycket fullständiga definitioner avgränsa alla de fall, som avses inrymda under de särskilda bestämmelserna. Mot ett dylikt tillvägagående kan invändas, att även med den största sorgfällighet vid bestämmelsernas av-

fattande det sannolikt kommer att visa sig, att å ena sidan ramen för säkerhets skull blivit på sina ställen alltiör vid och å andra sidan maskorna dock icke kunnat avpassas så väl, att icke en del fall komma att utan vidare passera, som riktigast bort infångas. Oaktat de invändningar, som självfallet framtråda mot att åt lagstiftningsregler gives karaktär av allmänt hållna anvisningar, som det överlåtes åt vederbörande myndigheters goda omdöme att tillämpa i anslutning till det genom anvisningarna uttryckta syftet, anser sig beredningen bära förorda detta tillvägående såsom det från både det allmännas och de skattskyldigas synpunkt lämpligaste. Då det, såsom här, gäller att utan rubbning av själva systemet täcka luckor, som uppdagats, lärers endast på sådan väg nöjaktigt resultat kunna förväntas.

Det särskilda ingripandet synes beredningen bära ske på så sätt, att å företag, hos vilket oskäligen kumulering av vinstmedel ägt rum, lägges en skatt, vilken skall utgå vid sidan av den beskattning, som enligt eljest gällande regler åvilar företaget och dess delägare. Genom denna särskilt beredes ersättning för de skatter, som genom det anmärkta förfarandet undandragits det allmänna; skatten benämnes av beredningen ersättnings-skatt.

Det objektiva rekvisit, som måste föreligga för att skattskyldighet till ersättningsskatt skall inträda, är, att oskäligen kumulering ägt rum, vilket vill säga, att antingen ingen vinstutdelning beslutats, ehuru denna underlåtenhet icke skäligen kan anses påkallad av företagens ställning, eller ock vinstutdelning beslutats med belopp, som med hänsyn till ställningen må anses mera än skäligen ringa. Skall emellertid, såsom beredningen håller före, den särskilda skattskyldighetens inträdande dessutom vara beroende av att sådana omständigheter äro för handen, att det med fog kan göras gällande, att underlåtenheten att utdela innebär ett obehörigt utnyttjande av skattesystemet, måste uppenbarligen dessutom fordras förefintligheten av ett subjektivt rekvisit, ägnat att avgränsa de beskattningsbara fallen gentemot dem, där skattskyldighet icke bör inträda, oaktat vinstmedel kumulerats till större belopp än som nödvändiggöras av bolagets ställning. Detta subjektiva rekvisit är att finna i kumuleringens syftemål; göra omständigheterna sannolikt, att kumuleringen i väsentlig mån haft till syfte att bereda de fysiska personer, som ägt del i företaget, skattelindring, skall skattskyldigheten inträda, eljest icke.»

Ur bolagsskatteberedningens detaljmotivering anser jag mig bära återgiva vissa uttalanden av mera principiell innebörd, medan jag i övrigt tillåter mig hänvisa till betänkandet.

Då det, yttrar beredningen, i punkt 1 av anvisningarna påpekas, att förordningen icke riktar sig mot fonderingen såsom sådan, beröres en synpunkt, som på sina håll utomlands givit anledning till mycket övervägande. Man har tyckt sig stå inför ett nära nog olösligt dilemma, då man å ena sidan ansett bolagens konsolidering genom kumulering av vinstmedel såsom något önskvärt men å andra sidan funnit sig icke kunna undgå att i viss mån ingripa mot dylik konsolidering genom ett slags straffbeskattning av densamma. Med den begränsning, som beredningen givit åt beskattningen, föreligger emellertid, såvitt beredningen kan finna, icke någon dylik konflikt. Praktiskt taget bör med den av beredningen föreslagna skatten träffas allenast åtgärder av formell mera än reell innebörd inom en förmögenhetsmassa eller koncern. Härå syftas

med den i anvisningen givna maningen till varsamhet vid författningens tillämpning. Av punkt 2 i anvisningarna följer, att sådan fondering, som har till ändamål konsolidering av företaget, vilken objektivt och reellt sett bör anses behöfelig, icke är avsedd att föranleda skattskyldighet. Annorledes är däremot förhållandet, därest dylikt behov icke är för handen; uppsamlandet av medel för möjliggörande av verksamhetens utvidgande lärer i allmänhet icke kunna åberopas såsom skäl för friande från skatt. Genom punkt 3 av anvisningarna är enligt beredningen begränsningen av författningens intentioner given. Vad man vill åtkomma är anordningar, som förutsätta emans- eller familjebolag eller liknande bolag, vilkas huvudsakliga delägare utgöras av ett någorlunda begränsat antal i intressegemenskap förenade personer. Däremot lämnas utanför lagstiftningen sådana fall, där bolaget och dess självständiga intresse äro det primära, medan delägarnas personliga ekonomiska förhållanden och beskattningsintresse hava endast sekundär eller ingen betydelse för bolaget. Den omständigheten att det är bolagsbildningar av här antydd beskaffenhet, som med lagstiftningen åsyftas, lärer å andra sidan stundom böra leda till en viss skärpning vid bedömandet, huruvida fondering, som ägt rum, skall anses vara av verkligt behov påkallad. Om en rörelseidkare driver sin rörelse genom ett honom tillhörigt aktiebolag, lärer det nämligen med fog kunna påstås, att det för rörelsens konsolidering icke är oundgängligt, att dess i bolaget insamlade vinstmedel utan vidare kvarhållas i bolaget; rörelsen konsolideras ju även om medlen utdelas till bolagets ägare, som eiter avdrag för av honom betalad skatt för inkomsten genom dem åter insätter dem i bolaget för rörelsens räkning. Givetvis kan i dylika fall skälighetsprövningen bliva särskilt svår.

Beträffande själva utformandet av ersättningsskatten kunna, yttrar beredningen, olika alternativ komma under öfvervägande. Ett alternativ är, att skatten lägges på delägarna i det kumulerande företaget och utmätas efter storleken av deras andelar i detsamma och således jämväl i den kumulerade vinsten. Ett annat tillvägagående är, att skatten lägges på det kumulerande bolaget sjelvt. Oavsett andra skäl, som må tala till förmån för sistnämnda alternativ, lärer endast detta erbjuda den enkelhet i effektuerandet, som här måste krävas. Fixerandet av skattens höjd beror av vad man önskar genom densamma vinna. Vill man icke vinna något annat än att skaffa det allmänna komensation för den genom kumuleringen åstadkomna skatteminskningen, bör man givetvis göra skatten lindrigare än om man med densamma därjämte åsyftar att förebygga kumulering av vinster i sådana fall, som under beskattningen inrymmas. Då beredningen funnit sig böra föreslå skattens höjd till 25 procent av företagets inkomst, på visst sätt bestämd, har beredningen velat åstadkomma, ej endast att skatten skall vara tillräcklig för att så gott som alltid erbjuda full ersättning för vad det allmänna (stat och kommun) mistat men även att den dessutom skall vara nog kraftig för att merendels verka avskräckande, så att, med andra ord, sådana förfaranden, som äro avsedda att träffas av skatten, i allmänhet utan vidare upphöra. Från sistnämnda synpunkt försvaras, att förslaget icke upptager någon rätt för vederbörande företag att återbekomma ersättningsskatt, då utdelning av kumulerade vinster senare företages, liksom ock att skatten jämväl i övriga avseenden utformats elter en mycket enkel och grov linje. Allenast genom att beskattningen lägges på sådant sätt, torde det bliva möjligt att utan orimliga besvärligheter manövrera densamma. En så pass hård beskattning,

som här föreslås, kan förefalla oskäligen med hänsyn till de inflytelseslösa minoriteter, som eventuellt finnas i bolag, som drabbas av beskattningen; med visst fog torde det emellertid kunna göras gällande, att beskattningen just genom sin stränghet snarast kommer att bli till hjälp för dessa minoriteters anspråk på utdelning, nämligen genom att föranleda beslut om utdelning. Denna verkan av beskattningen, varigenom dess tillämpning inskränkes till sällsynta fall, motiverar ock, att det ej ifrågasättes att giva någon del av skatten kommunal karaktär; en anordning i dylik riktning skulle för övrigt medföra komplikationer av alltför besvärlig beskaffenhet. Gentemot alla invändningar från de skattskyldigas sida, att beskattningen gjorts alltför sträng och grov, bör slutligen erinras, att ingen behöver underkasta sig densamma. Tillämpas de givna reglerna rätt, kommer beskattning icke att äga rum i andra fall än sådana, där densamma skulle kunnat undgå utan kränkning av skattskyldigs behöriga intresse.

Att förslag framlagts om taxeringens förläggande till prövningsnämnderna motiveras av de anspråk på erlarenhet och omdöme, som uppkommande frågor om taxering till ersättningsskatt komma att ställa på taxeringsmyndigheterna, så ock av önskemålet att befordra enhetlighet vid tillämpningen.

Taxeringen till ersättningsskatt kommer, uttalar beredningen, att vara en tillfällig då och då inträffande händelse. Å ena sidan kan det tänkas, att stundom rätt lång tid kommer att förilyta, innan prövningsnämndens uppmärksamhet blir riktad på fall, varom här är fråga; å andra sidan kräver hänsynen till de skattskyldiga, att rimlig preskriptionstid ej förmenas dem. Härav föranledas de i sådant avseende föreslagna stadgandena.

I de över bolagsskatteberedningens betänkande avgivna utlåtandena har förslaget till förordning om ersättningsskatt i regel lämnats utan erinran.

Vad länsstyrelserna angår hava *länsstyrelserna i Hallands, Skaraborgs och Örebro län* särskilda uttalanden om förslagets tillstyrkande. *Länsstyrelsen i Älvsborgs län* har däremot ej ansett sig kunna tillstyrka densamma, medan viss tvekan om behovet av skatten och om de praktiska möjligheterna att genomföra densamma uttalats av *överståthållarämbetet* samt *länsstyrelserna i Södermanlands, Jönköpings, Gotlands och Malmöhus län*.

Överståthållarämbetet anför:

»Ersättningsskatten är en fullständig nyhet inom vår skattelagstiftning och synes ämbetet tveksamt om dess införande är påkallat. Enda försvaret för densamma synes vara att den gjorts så avskräckande att dess tillämpning icke skall behöva ifrågakomma. Anses emellertid dess införande lämpligt, har överståthållarämbetet den mening att den bör kunna påföras även av taxeringsnämnd, enär den därtill taxerade då har längre tid på sig för att hos prövningsnämnden utveckla de skäl, som kunna anföras mot taxeringen, än om fråga om sådan taxering skall upptagas först av prövningsnämnden. Därjämte är överståthållarämbetet synnerligen tveksamt om eftertaxering till ersättningsskatt bör ifrågakomma, särskilt om bolaget för året i fråga icke varit påförd sådan skatt.»

Länsstyrelsen i Älvsborgs län anför:

»Länsstyrelsen finner det föga tilltalande med införandet av ytterligare skatteformer utöver de många, som redan nu vila på taxeringsmyndigheterna, liksom det måste anses principiellt mindre riktigt att söka råda bot på taxeringsnämndernas överbelastning genom att överskjuta en del av taxeringsarbetet i första instans på prövningsnämnderna.

Den ifrågasatta nya skatteformen har i utlandet tillgripits för att motarbeta fysiska personers försök att med användning av bolagsformen undgå en dem oskäligt tryckande direkt beskattning. Det rationella bote-medlet är således att ge den direkta beskattningen rimligare proportioner.

Nu uppgives, att liknande tendenser även skulle visat sig hos oss — naturligtvis av samma skäl som i utlandet — till obehörig användning av bolagsformen. Kunde man vara viss därom, att den föreslagna ersättningsskatten skulle strängt begränsas till sådana fall, vore ej mycket att säga mot förslaget. Men lagtexten ger ej någon trygghet härför. Så ej ens motiveringen, som dock synes skriven i avsikt att verka lugnande. Och ingen skattelagstiftning kan vara osundare än en sådan, som kan motverka företagets konsolidering. Öändligt mycket mer förloras för vårt näringsliv i sundhet och kraft och därigenom även för våra statsfinanser genom att för stora utdelningar lämnas, än vad som tillfälligt kan förloras i skatt genom att för små utdelningar lämnas.

B-skatten, vid vars tillkomst kraftiga varningar hördes, måste snart övergivnas av sina egna tillskyndare. Ersättningsskatten är en skatteform, likartad med den misslyckade B-skatten. Den skadegörelse, som en icke endast vid undantagsfall tillämpad ersättningsskatt kan åstadkomma, är ofantligt mycket större än åtminstone för närvarande torde vara fallet med skadan av de missbruk, för vilkas motarbetande skatten skulle införas. Länsstyrelsen vill därför avstyrka införandet av ersättningsskatt enligt beredningens förslag.»

Länsstyrelsen i Skaraborgs län anför:

»Det av beredningen framlagda förslaget till ersättningsskatt anser sig länsstyrelsen böra på det livligaste tillstyrka till genomförande snarast möjligt. Härigenom yppas möjlighet att i beskattningsavseende åtkomma vissa s. k. holding-bolag, som ägas av en eller ett par fysiska personer. Med nu gällande lagstiftning på detta område kan det förekomma att en person med en miljonförmögenhet placerad i aktier i andra bolag överlåter dessa till ett så att säga privat holding-bolag, varefter han kan från detta sistnämnda bolag uttaga avsevärda belopp, i verkligheten utgörande utdelning, i form av lån, som sedermera kanske avskrivs i bolagets räkenskaper och sålunda undandragas beskattning. Möjligen böra bestämmelserna i förordningen skärpas till förhindrande av dylik trafik.»

De hörda *centrala ämbetsverken*, så ock de hörda *kommunala sammanlutningarna* hava i allmänhet lämnat förslaget till ersättningsskatt utan erinran. Emellertid anför *riksräkenskapsverket*:

»Vad angår bolagsskatteberedningens förslag till ersättningsskatt vill riksräkenskapsverket uttala, att jämväl enligt ämbetsverkets uppfattning såväl gällande som av beredningen föreslagna regler för bolagens beskattning erfordra särskilda anordningar, varigenom förhindras, att aktieägarnas personliga skatter genom fondering av vinstmedel hos bolagen otillbörligt nedbringas.

Riksräkenskapsverket finner emellertid skatteberedningens hithörande förslag giva anledning till allvarliga erinringar. Den föreslagna ersättningsskattens karaktär av ren straffskatt och skattepåläggnings allt för stora beroende av skattemyndigheternas subjektiva uppfattning innebära risker för bristande likformighet vid tillämpningen. Angivna förhållanden måste tillmätas särskild vikt, därest, såsom beredningen förutsett, restitution av ersättningsskatt å de icke utdelade och på den grund straffbeskattade vinstmedlen icke skall ske, även om dessa vinstmedel sedermera utdelas till aktieägarna.»

Kammarrätten yttrar:

»Då det torde kunna förväntas, att den föreslagna förordningen om ersättningsskatt blir tillämpad med varsamhet, så att densamma icke kommer att verka avhållande från legitima fonderingar, har kammarrätten intet att erinra mot beredningens förslag till förordning om sådan skatt.»

Även i de av näringsorganisationer avgivna yttrandena över det föreliggande förslaget till ersättningsskatt hava olika ståndpunkter intagits.

Stockholms handelskammare och *Sveriges industriförbund*, med instämmande av *Sveriges allmänna exportförening* och *Jernkontoret*, yttra:

Organisationerna förklara sig i fråga om förslaget till påförande av ersättningsskatt väl inse det berättigade i att åtgärder vidtagas för att förhindra att beskattningen nedbringas genom oskäligen fondering av bolags vinstmedel, men vilja dock beteckna det föreliggande förslaget som en ingalunda önskvärd utväxt på skattesystemet. Organisationerna finna den ifrågasatta beskattningen innebära ett synnerligen beklagligt avsteg från rättvisans och billighetens krav därutinnan, att restitution icke skulle medgivas, då de vinstmedel, som straffbeskattats, sedermera bleve i vanlig ordning utdelade till aktieägarna. Framför allt bör enligt organisationernas mening mot ersättningsskatten invändas, att det kan befaras, att den skulle komma att stundom drabba även väl motiverade konsolideringsåtgärder och att den torde komma att giva anledning till många stridigheter mellan skattemyndigheterna och de skattskyldiga. Det är av utomordentlig vikt, att på beskattningens område icke vidtages någon åtgärd, som kan vara ägnad att motverka näringsföretagens konsolidering eller att minska intresset härför. Vådan av att ersättningsskatten, mot vad avsett är, skulle i detta hänseende åstadkomma skadliga verkningar bör icke underskattas. I betraktande av de ömtåliga prövningar, vartill den föreslagna beskattningsrätten skulle giva anledning, känna organisationerna sig icke övertygade om att tillräcklig säkerhet mot felaktiga bedömanden skulle ernås genom att överlämna skattens påläggande till prövningsnämnderna. Särskilda för ändamålet inrättade och lämpade taxeringsorgan synas organisationerna här påkallade.

Även vissa av de övriga handelskamrarna hava uttalat viss tvekan rörande ifrågavarande beskattningsform. *Smålands och Blekinge handelskammare* ifrågasätter, om ej utskiftningsskattens av bolagsskatteberedningen föreslagna fördubbling eller eventuellt en ytterligare höjning av denna kunde göra ersättningsskatten överflödig. *Skånes handelskammare* har ej velat motsätta sig förslaget, därvid utgående från att taxeringens överlåtande till prövningsnämnderna skall visa sig vara en tillräcklig ga-

ranti för att denna beskattning handhaves med varsamhet och urskillning.

Handelskammaren i Göteborg yttrar:

Handelskammaren finner den föreslagna ersättningsskatten i viss mån betänklig. Handelskammaren medgiver väl, att själva tanken är riktig, men befarar, att densamma tillämpning i praktiken kan komma att förhindra en fondbildning, som för företagens konsolidering och vidare utveckling synes högeligen önskvärd. Redan den omständigheten, att syftet med fonderingen skall bli avgörande för frågan, huruvida ersättningsskatt skall uttagas eller ej, inför i lagstiftningen ett subjektivt moment, som kan synas betänkligt och som kan giva upphov till svårslitna tvister mellan beskattningsmyndigheterna och dem, som träffas av skatten. Möjligheten till att bli utsatt för ett krav på erläggande av ersättningsskatt torde även kunna avhålla företagare från att göra fonderingar; ett förhållande, som icke kan anses fördelaktigt för landets näringsliv. Av egen erfarenhet har handelskammaren kännedom om fall, där ett från början relativt obetydligt företag genom en återhållsamhet vid utdelandet av vinster, som kanske skulle kunna rubriceras såsom icke »skäligen påkallad av företagets ställning», lyckats upparbeta företaget till stor omfattning och givit åt detsamma en mycket god ställning. Då ersättningsskatten således, därest den icke handhaves med mycket stor urskillning och med större kunskaper inom affärslivet än som i regel kan förutsättas hos våra taxeringsmyndigheter, kan verka skadligt, förordar handelskammaren, att, därest förslaget i denna del skall upphöjas till lag, större garantier mot missgrepp lämnas än dem, som ligga i att taxering till ersättningsskatt icke får verkställas av taxeringsnämnd utan först av prövningsnämnd.

Västergötlands och Norra Hallands handelskammare, handelskammaren i Karlstad, handelskammaren för Örebro och Västmanlands län samt Västernorrlands och Jämtlands läns handelskammare hava avstyrkt förslaget om ersättningsskatt. Förstnämnda handelskammare yttrar:

»Handelskammaren betvivlar icke, att beredningen har fullgoda skäl för sin uppfattning, att missbruk i fonderingshänseende förekommit, men måste det oaktat protestera mot föreliggande förslag. En ersättningsskatt, som skall utgå med 25 procent å den vinst, som prövningsnämnden anser bort utdelas, som drabbar den inkomst, vilken redan är beskattad, och som icke medgiver restitution, då den fonderade redan straffbeskattade inkomsten sedermera utdelas, kan visserligen betraktas som en straffåtgärd, men aldrig som ett uttryck av rättvisa och billighet. Handelskammaren förnekar icke, att åtgärder kunna vara erforderliga för att hindra en genom oskälig fondering minskad beskattning, men vill på det bestämdaste hävda, att en förordning icke får avfattas så, att den kränker den allmänna rättsuppfattningen. Dessutom skulle den föreslagna ersättningsskatten med stor sannolikhet komma att motverka näringsföretagens konsolidering, då man på många håll skulle avstå från även väl motiverade fonderingar i känslan av att delade meningar rörande deras behörighet lätt kunde uppstå.»

Tre handelskammare hava lämnat förslaget om ersättningsskatt utan erinran.

Sveriges redareförening har befarat, att ersättningsskatten skulle i sin

tillämpning medföra praktiska svårigheter och risk för obillig beskattning samt understrukit nödvändigheten av varsamhet i tillämpningen. Sveriges köpmannaförbund har ifrågasatt, om icke såväl hänsynen till för näringslivet nödig kapitalbildning som önskvärldheten att utnyttja de lärdomar den pågående ekonomiska krisen kunde giva, borde föranleda att med införandet av ersättningsskatt tills vidare finge anstå.

Övriga näringsorganisationer hava ej rörande ifrågavarande skatteform gjort något särskilt uttalande.

Departements-
chefen.

Av den lämnade redogörelsen framgår, att såväl chefen för finansdepartementet som olika riksdagsutskott upprepade gånger framhållit behovet av en lagstiftning med det syfte, som förslaget om ersättningsskatt avser att tillgodose. Senast 1932 års bevillningsutskott uttalade önskvärldheten av att förslag om dylik lagstiftning så snart som möjligt förelades riksdagen. Det har också i yttrandena vitsordats, att behov av lagstiftning i ämnet föreligger. Det är måhända ej osannolikt, att detta behov skulle varit än mera synbart, om ej de uttalanden blivit gjorda, som jag nyss omnämnt; en och annan kan antagas hava utgått från att försök att utnyttja bolagsformen för att vinna skattelindring skulle snart nog stävjas, och därför avstått från dylika försök.

I de föreliggande yttrandena över bolagsskatteberedningens ifrågavarande förslag synes man ganska genomgående hava behjärtat dettas syfte. Även i de jämförelsevis fåtaliga yttranden, där man ställt sig avvisande mot förslaget, synes man hava utgått från att skatten ifråga hade en uppgift att fylla, ehuruval de olägenheter, som skatten kunde befaras medföra, förmenats överväga fördelarna. I dylikt avseende har särskilt framhållits risken för att beskattningen skulle motverka en önskvärd fondbildning hos och konsolidering av vissa företag. De garantier, som bolagsskatteberedningen sökt skapa genom den i förslaget till anvisningar intagna uppmaningen till varsamhet i tillämpningen och taxeringens förläggande till prövningsnämnden m. m., hava ansetts i sådant avseende ej vara tillräckliga. I andra yttranden har nyssberörda risk för hämmad fondbildning jämväl betonats, men man har det oaktat funnit sig ej böra avstyrka förslaget just med hänsyn till de garantier mot missbruk, som bolagsskatteberedningen sökt åvägbringa.

För min del anser jag läget kräva en lagstiftning mot uppsamling av besparingar hos bolag i syfte att erhålla lindring i delägarnas egen beskattning. Förslaget till ersättningsskatt avser, såsom det förut anförda giver vid handen, ej i första hand att göra dubbelbeskattningen av aktiebolagsvinster effektiv utan att förhindra att beskattningen blir lindrigare än om delägarna bedrivit verksamheten i fråga i eget namn utan anlåtande av ett aktiebolag såsom mellanhand. Såsom av den förut lämnade redogörelsen jämväl framgår, har motsvarande spørsmål i ett antal främmande länder fått karaktär av en stor skattefråga, och olika

sätt för dess lösning hava försökts. Dessa möjligheter hava redovisats i bolagsskatteberedningens betänkande, men i intet av de föreliggande yttrandena har antytts, att någon annan lösning av frågan skulle vara att föredraga framför den av beredningen förordade. Jag finner därför detta förslag böra läggas till grund för lagstiftning.

Vad angår frågan om erforderlig garanti för en varsam och enhetlig tillämpning av lagstiftningen, så har det förefallit mig, som om några risker i detta avseende icke skulle föreligga. Den omständigheten, att ifrågavarande ärenden skulle kunna fullföljas till kammarrätten och regeringsrätten, synes mig i själva verket innebära en betryggande garanti för en enhetlig tillämpning av beskattningen i avsedd riktning. Ordalagen i den föreslagna förordningen äro för övrigt sådana, att de knappast inbjuda till ersättningsbeskattning i otid. Det synes mindre sannolikt, att någon skulle underlåta en i och för sig önskvärd fondering därför att han oberättigat befarade taxering till ersättningsskatt. De fonderingar, för vilka ett legitimt behov förefinnes, torde också kunna behörigen motiveras, det må nu gälla att göra erforderliga avsättningar för mötande av väntade utgifter eller att kunna under en väntad mindre god konjunktur hålla någorlunda jämn utdelning. I praktiken torde mycket få fall förekomma, då vederbörande bolagsstyrelse redan vid beslutet om förslag till vinstmedlens disponerande skall behöva hysa tvekan, huru beskattningsmyndigheterna komma att se på saken. Skulle emellertid så i något fall vara förhållandet, så vinnes dock en tillräcklig garanti för vederbörande bolag, om man stadgar rätt till restitution av ersättningsskatten, såframt företaget vid nästa tillfälle, då beslut om utdelning kan fattas, beslutar utdelning av de fonderade medlen. Anmärkas må, att syftet med ifrågavarande beskattning nåtts, även om ersättningsskatten återbetalas. Jag anser övervägande skäl tala för att en dylik möjlighet att erhålla återbetalning beredes. Det bör påpekas, att de olägenheter, som skulle vidlåda en mera allmän restitutionsrätt och vilka bland annat skulle hänföra sig till svårigheten att bedöma, huruvida det är de ersättningsbeskattade medlen eller andra som utdelas, kunna i huvudsak elimineras genom ett stadgande, att de sist intjänade medlen skola anses vara först utdelade. Det måste anses naturligt, att ett företag använder årets vinst till utdelning, innan fonderna tillgripas för detta ändamål. Då det kan antagas, att taxering till ersättningsskatt stundom ej kommer att företagas förrän året efter det, då beslutet om fondering fattats, och restitution skulle ifrågakomma först året efter taxeringen, kan det inträffa, att berörda presumtionsbestämmelse medför, att förutom det sista årets jämväl det närmast föregående årets vinst skall anses hava använts till utdelning, innan de ersättningsbeskattade medlen disponerats för ändamålet. I undantagsfall, framför allt vid efterbeskattning, kan ytterligare något mellanliggande år tillkomma, vars vinst anses i första hand utdelad. Jag kan emellertid ej

finna någon olägenhet härav beträffande ifrågavarande skatt. Såsom genomgående regel bör för övrigt förutsättas, att vad vederbörande företag använder för lagstadgad avsättning till reservfond och för erforderlig avsättning till skatter ej får antagas använt till utdelning. Prövningen i vad mån utdelningen avser ersättningsbeskattade medel eller ej synes emellertid bliva av sådan beskaffenhet, att det må anses lämpligare att låta prövningsnämnd fatta beslut därom än att anförtro hela restitutionsärendet åt länsstyrelsen.

Med skapandet av möjlighet att erhålla återbetalning av skatten genom omedelbar efterföljande utdelning synes den anmärkningen, att befarad osäkerhet skulle hindra önskvärd fondbildning, förlora varje berättigande. Fråga kan i själva verket uppställas, om ej restitutionsmöjligheten berövar skatten dess avsedda effektivitet. Det måste emellertid anses såsom en olägenhet för företaget att under någon tid ligga ute med de medel, som erfordras till skatten. Då tillika ränta ej synes böra utgå å dessa medel, lär det ej behöva befaras, att restitutionsmöjligheten får den verkan, att vederbörande handlar, som om ersättningsskatten ej finnes. Såsom en kvarstående effekt av skatten lär man kunna anteckna, att bildande av bolag för att hos dem placera sina förmögenhetsbesparingar i syfte att undgå skatt ej kommer att bliva lönande. Och det är detta syfte, man främst velat vinna med ersättningsskatten.

Vad härefter angår ersättningsskattens detaljer finner jag den tidsperiod av fem år efter det, då företaget skolat taxeras för sin inkomst under verksamhetsåret, såsom gräns för möjligheten att åsätta taxering till ersättningsskatt ägnad att hålla företagets beskattningsförhållanden svävande alltför länge. Jag föreslår därför, att femårsperioden utbytes mot en tvåårsperiod.

Vissa av de bestämmelser, som enligt bolagsskatteberedningens förslag inlagits i själva lagtexten, synas böra överföras till anvisningarna. Det särskilda stycke i bolagsskatteberedningens förslag, som avser försäkringsaktiebolag, synes kunna helt utgå. Reglerna om sättet för bestämmande av det beskattningsbara beloppet, vilkas utformning i viss mån sammanhänge med andra av beredningen avgivna förslag, böra enligt mitt förmenande erhålla en ändrad avfattning. Det synes överhuvud svårt att åt ifrågavarande föreskrifter giva en bindande formulering, då storleken av det belopp, som skäligen bort utdelas, kan vara beroende av olika faktorer. Vad som kunnat utdelas kan man egentligen ej få fram ur bolagets till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt taxerade belopp utan av den bokföringsmässiga vinsten, vilken stundom kan rätt väsentligt skilja sig från den beskattade. Detta hindrar ej, att man vid taxeringen till ersättningsskatt vanligen torde kunna utgå från statsskattetaxeringen och däri göra vissa omräkningar. Jag finner det emellertid lämpligare att i själva lagtexten införa en mera allmänt hållen regel och till anvisnin-

garna i modifierad form överföra den regel, som återfinnes i 3 § andra stycket bolagsskatteberedningens förslag.

Övriga av mig föreslagna ändringar i förordningen om ersättningsskatt äro av huvudsakligen formell natur. Jag torde dock böra tillägga, att det synes mig vara tillräckligt, att förordningen tillämpas första gången vid 1934 års taxering å det verksamhetsår, som gått till ända närmast före den 1 mars 1933. En mera utsträckt retroaktiv tillämpning synes ej erforderlig, ehuru en sådan med hänsyn till förut berörda tidigare uttalanden kunnat ifrågasättas.

Jag förordar ock i detta sammanhang de av bolagsskatteberedningen föreslagna ändringarna i andra och tredje styckena av 31 § taxeringsförordningen.

Föredragande departementschefen uppläser härafter inom finansdepartementet utarbetade förslag till

dels lag om ändrad lydelse av 38 § 1 mom. samt 64 och 66 §§ kommunal-skattelagen den 28 september 1928 (nr 370);

dels förordning om ersättningsskatt;

dels ock förordning om ändrad lydelse av 31 § taxeringsförordningen den 28 september 1928 (nr 379),

samt hemställer, att dessa förslag måtte i proposition föreläggas riksdagen till antagande.

Denna av statsrådets övriga ledamöter biträdda hemställan behagar Hans Kungl. Höghet Kronprinsen-Regenten bifalla, och skall till riksdagen avlätas proposition av den lydelse, bilaga vid detta protokoll utvisar.

Ur protokollet:

Elis Lindahl.