

## **Nr 134.**

*Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till lag om ändring i vissa delar av kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370), m. m.; given Stockholms slott den 6 mars 1942.*

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

- 1) lag om ändring i vissa delar av kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370); samt
- 2) förordning angående ändring i vissa delar av förordningen den 28 september 1928 (nr 373) om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt.

Under Hans Maj:ts  
Min allernådigste Konungs och Herres sjukdom,  
enligt Dess nådiga beslut:

**GUSTAF ADOLF.**

*Ernst Wigforss.*



fattningsenligt uttagits, samt avsättningen är nödvändig för uppbringande av fonden till ett belopp motsvarande i fråga om kassan tre och såvitt gäller förening sex procent av inrättningens skulder.

## 53 §.

1 mom. Skyldighet att — — — av rörelse;

d) akademier, allmänna undervisningsverk, sådana sammanslutningar av studerande vid rikets universitet och högsolor i vilka de studerande enligt gällande stadgar äro skyldiga att vara medlemmar, sjömanshus, svenska skeppshypotekskassan, järnkontoret, så länge kontorets vinstmedel användas till allmänt nyttiga ändamål och kontoret icke lämnar utdelning åt sina delägare, aktiebolaget tipstjänst, svenska penninglotteriet aktiebolag, pensionsanstalter som icke äro bolag, understödsföreningar, jämlikt lagen om aktiebolags pensions- och andra personalstiftelser bildade stiftelser för arbetslöshetsunderstöd, sjukhjälp eller hjälp vid olycksfall, sådana ömsesidiga försäkringsbolag för försäkring av egendom, å vilka lagen om försäkringsrörelse icke äger tillämpning eller vilkas verksamhetsområden falla utanför Stockholm och omfatta allenast visst län eller del av län, ävensom sådana ömsesidiga olycksfallsförsäkringsbolag, som avses i lagen om försäkring för olycksfall i arbete:

för inkomst av fastighet samt, vad angår allmän kassa, som åtnjutit inkomst från lediga ecklesiastiska sysslor, tillika för sådan inkomst;

e) kyrkor, sjukvårdsinrättningar vilkas verksamhet ej bedrivs i vinstsyfte, barmhärtighetsinrättningar, stiftelser som hava till huvudsakligt ändamål att under samverkan med militär eller annan myndighet stärka rikets försvar eller att, utan begränsning till viss familj, vissa familjer eller bestämda personer, främja vård och uppfostran av barn eller lämna understöd för beredande av undervisning eller utbildning eller utöva hjälpverksamhet bland behövande eller främja vetenskaplig forskning, ävensom sådana föreningar vilka, utan att i sin verksamhet tillgodose medlemmarnas ekonomiska intressen, huvudsakligen verka för ändamål av den i fråga om stiftelser här angivna art:

för inkomst av fastighet och av rörelse;

f) svenska aktiebolag och sådana bolag, som enligt särskild författning äro skyldiga att avstå sin vinst, ekonomiska föreningar, samfund, stiftelser, verk, inrättningar och andra inländska juridiska personer, därunder inbegripna ägare av för gemensamt behov avsatta så kallade besparingsskogar, häradsallmänningar och andra likartade samfälligheter, som förvaltas självständigt för delägarnas gemensamma räkning, samtliga i den mån de ej inbegripas under punkterna d) och e):

för all inkomst, som här i riket eller å utländsk ort förvärvats;

g) utländska bolag:

för inkomst av här belägen fastighet;

för inkomst av rörelse, som här bedrivits; samt

för vinst å icke yrkesmässig avyttring av fastighet eller rörelse här i riket eller tillbehör till sådan fastighet eller rörelse.

**Anvisningar**

till 31 §.

1. Med pension — — — eller omgifte.
2. Såsom periodiskt understöd räknas icke vad en skattskyldig uppbär från stiftelse eller förening som avses i 53 § 1 mom. e), dock att såsom periodiskt understöd betraktas vad som uppbäres från varje slags stiftelse, om och i den mån det i de för stiftelsen gällande stadgar är föreskrivet, att stiftelsens intäkter skola för all framtid eller viss tid tillfalla viss familj, vissa familjer eller bestämda personer.

till 32 §.

1. Vissa befattningshavare — — — — — prästerliga befattningshavare.
6. Värnpliktig för — — — däremot skattepliktig intäkt. För tid då krigsavlöningsreglementet är tillämpligt skall för värnpliktig terminslön icke räknas till skattepliktig intäkt, dock att vid sjötjänstgöring eller tjänstgöring i sjöreserv skatteplikt föreligger för den del av terminslönen, som motsvarar sjötjänstbidrag, i den mån densamma överstiger terminslön för den värnpliktige enligt 6 § krigsavlöningsreglementet. Månadslön skall — — — gällande grunder.  
För annan — — — eller verksamhetsorten. Vid sjötjänstgöring eller tjänstgöring i sjöreserv gäller, att såsom intäkt upptages den del av terminslönen, som motsvarar sjötillägg eller uppbördsersättning, i den mån densamma överstiger terminslön för befattningshavaren enligt 6 § krigsavlöningsreglementet.  
Den för — — — deras bestridande.
7. Till ersättning — — — — — utbetalt belopp.

till 53 §.

1. Såsom bosatt — — — — — till pensionsanstalter.
7. Frågan om skattskyldigheten för stiftelse eller förening skall bedömas med hänsyn till det ändamål som tillgodoses i den bedrivna verksamheten. Om stiftelse under längre tid icke bedrivit eller icke kan väntas komma att bedriva verksamhet i en omfattning som skäligen svarar mot avkastningen å stiftelsens tillgångar, skall stiftelsen, oavsett dess ändamål, anses hänförlig under 53 § 1 mom. f). Stiftelse eller förening, som i sin verksamhet främjar flera ändamål, anses hänförlig under 53 § 1 mom. e), därest verksamheten huvudsakligen avser att tillgodose ändamål av sådan beskaffenhet som i nämnda stadgande omförmäles. Detta anses vara fallet, om i verksamheten allenast i ringa omfattning främjas ändamål av annan art.
8. Delägare i vanligt handelsbolag, kommanditbolag, enkelt bolag eller rederi beskattas för den del av bolagets eller rederiets vinst, som å honom

belöper, huru denna än må hava av bolaget eller rederiet använts, och oberoende av vad han må hava lyftat av bolagets eller rederiets under beskattningsåret eller tidigare förvärvade vinst.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1943.

Beträffande eftertaxering till kommunalskatt, som skolat utgöras enligt kommunalskattelagen i dess hittillsvarande lydelse, skall denna fortfarande äga tillämpning.

## Förslag

till

### förordning angående ändring i vissa delar av förordningen den 28 september 1928 (nr 373) om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt.

Härigenom förordnas, att 7 och 10 §§, 12 § 1 mom., 15 § och 18 § 2 mom. förordningen den 28 september 1928 om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt<sup>1</sup> skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan anges.

#### 7 §.

Från skattskyldighet — — — ävensom hushållningssällskap:  
för all inkomst;

e) akademier, allmänna undervisningsverk, sådana sammanslutningar av studerande vid rikets universitet och högskolor i vilka de studerande enligt gällande stadgar äro skyldiga att vara medlemmar, sjömanshus, svenska skeppshypotekskassan, järnkontoret, så länge kontorets vinstmedel användas till allmänt nyttiga ändamål och kontoret icke lämnar utdelning åt sina delägare, aktiebolaget tipstjänst, svenska penninglotteriet aktiebolag, pensionsanstalter som icke äro bolag, understödsföreningar, jämlikt lagen om aktiebolags pensions- och andra personalstiftelser bildade stiftelser för arbetslöshetsunderstöd, sjukhjälp eller hjälp vid olycksfall, sådana ömsesidiga försäkringsbolag för försäkring av egendom, å vilka lagen om försäkringsrörelse icke äger tillämpning eller vilkas verksamhetsområden falla utanför Stockholm och omfatta allenast visst län eller del av län, ävensom sådana ömsesidiga olycksfallsförsäkringsbolag, som avses i lagen om försäkring för olycksfall i arbete:

för all inkomst;

f) kyrkor, sjukvårdsinrättningar vilkas verksamhet ej bedrivs i vinstsyfte, barmhärtighetsinrättningar, stiftelser som hava till huvudsakligt ändamål

<sup>1</sup> Senaste lydelse av 7 och 15 §§ samt 18 § 2 mom. se SFS 1938:369.

att under samverkan med militär eller annan myndighet stärka rikets försvar eller att, utan begränsning till viss familj, vissa familjer eller bestämda personer, främja vård och uppfostran av barn eller lämna understöd för beredande av undervisning eller utbildning eller utöva hjälpverksamhet bland behövande eller främja vetenskaplig forskning, ävensom sådana föreningar vilka, utan att i sin verksamhet tillgodose medlemmarnas ekonomiska intressen, huvudsakligen verka för ändamål av den i fråga om stiftelser här angivna art:

för sådan inkomst som ej härflutit av rörelse;

g) här ovan ej upptagen ägare av sådan fastighet, som omförmäles i 5 § 1 mom. kommunalskattelagen:

för inkomst av fastigheten genom dess begagnande för de i samma mom. avsedda ändamål;

h) svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar, vilka icke driva bank- eller annan penningrörelse eller försäkringsrörelse:

för utdelning från svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar;

i) här i riket bosatt delägare i oskift dödsbo efter person, som vid sitt frånfälle icke varit här i riket bosatt:

för av dödsboet åtnjuten, till honom utdelad inkomst, för vilken dödsboet skall utgöra inkomst- och förmögenhetsskatt.

Att personer — — — samma paragraf.

## 10 §.

Värdesättning av — — — — — yngstes ålder.

Andel i ekonomisk förening, vars behållna tillgångar vid likvidation allenast delvis skola skiftas mellan medlemmarna, skall upptagas till ett värde motsvarande den del av föreningens förmögenhet som skulle fallit på andelen därest föreningen trätt i likvidation.

Övrig lös — — — normala förhållanden.

(Se vidare anvisningarna.)

## 12 §.

1 mom. Skyldighet att — — — 30 §§ sägs:

a) fysiska personer, vilka varit — — — utländsk ort;

b) föreningar och — — — utländsk ort;

c) ekonomiska föreningar, vilkas behållna tillgångar vid likvidation allenast delvis skola skiftas mellan medlemmarna:

för deras vid beskattningsårets utgång här i riket eller å utländsk ort nedlagda förmögenhet, i den mån densamma vid likvidation ej skulle skiftas mellan medlemmarna;

d) fysiska personer, vilka icke varit här i riket bosatta vid beskattningsårets utgång, oskifta dödsbon efter personer, som vid dödsfallet icke varit här i riket bosatta, samt utländska bolag:

för den förmögenhet, de vid beskattningsårets utgång haft här i riket nedlagd.

Medlem av — — — för förmögenhet.

För skattskyldiga, — — — meddelade föreskrifter.

Hypoteksföreningar, bostadskreditföreningar och jordbrukets kreditkassor äro frikallade från skattskyldighet för förmögenhet.

### 15 §.

Till grund för beräkningen av inkomst- och förmögenhetsskatt skall läggas sammanlagda beloppet av den skattskyldiges taxerade inkomst samt en etthundradedel av hans och i förekommande fall hans omyndiga barns skattepliktiga förmögenhet. För ekonomisk förening skall dock till grund för skattens beräkning läggas den taxerade inkomsten och en tvåhundrededel av den förmögenhet, för vilken föreningen är skattskyldig. Är någon skattskyldig allenast för inkomst eller allenast för förmögenhet, skall till grund för skattens beräkning läggas inkomsten eller den del av förmögenheten som nyss sagts.

Det sålunda — — — kronor, bortfaller.

### 18 §.

2 mom. Bottenskattens grundbelopp utgöra:

b) för svenska aktiebolag, svenska ekonomiska föreningar, svenska försäkringsanstalter som icke äro aktiebolag, sparbanker, sparbankernas säkeretskassa, Sveriges allmänna hypoteksbank, Konungariket Sveriges stadshypotekskassa, hypoteksföreningar, svenska bostadskreditkassan, bostadskreditföreningar samt sådana utländska juridiska personer som ej beskattas enligt a) här ovan:

tio procent av det beskattningsbara beloppet;

c) för andra — — — beskattningsbara beloppet.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1943.

Beträffande eftertaxering till inkomst- och förmögenhetsskatt, som skolat utgöras enligt förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt i dess hittillsvarande lydelse, skall denna fortfarande äga tillämpning.

*Utdrag av protokollet över finansärenden, hållet inför Hans Maj:ts  
Konungen i statsrådet å Stockholms slott den 6 mars  
1942.*

**Närvarande:**

Statsministern HANSSON, ministern för utrikes ärendena GÜNTHER, statsråden PEHRSSON-BRAMSTORP, WESTMAN, WIGFORSS, MÖLLER, SKÖLD, ERIKSSON, BERGQUIST, BAGGE, ANDERSSON, DOMÖ, ROSANDER, EWERLÖF.

Chefen för finansdepartementet, statsrådet Wigforss, anför efter gemensam beredning med statsrådets övriga ledamöter:

Efter att den 27 november 1937 ha avgivit ett betänkande med förslag till omläggning av den direkta statsbeskattningen m. m., vilket förslag i huvudsakliga delar lades till grund för lagstiftning vid 1938 års riksdag, slutförde 1936 års skattekommitté sitt arbete med avgivandet den 20 december 1939 av betänkande med förslag rörande beskattning av stiftelser och ideella föreningar m. fl. juridiska personer m. m. (SOU 1939: 47). I detta betänkande behandlade kommittén frågor rörande dels beskattning av stiftelser och ideella föreningar m. fl. juridiska personer, dels avdragsrätt och skatteplikt för periodiskt understöd, dels ock kooperativa och andra ekonomiska föreningars beskattning. Betänkandet utmynnade i förslag till

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

2) förordning angående ändring i vissa delar av förordningen den 28 september 1928 (nr 373) om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt samt

3) förordning om ändring i vissa delar av taxeringsförordningen den 28 september 1928 (nr 379).

De båda förstnämnda författningsförslagen torde, såvitt däri behandlats frågorna om beskattning av stiftelser samt ideella och ekonomiska föreningar m. fl. juridiska personer, få såsom bilaga (*Bilaga A*) fogas till statsrådsprotokollet för denna dag.

Över betänkandet ha yttranden avgivits av kammarrätten, statskontoret, riksräkenskapsverket, socialstyrelsen (efter hörande av hyresgästernas spar-kasse- och byggnadsföreningars riksförbund), statistiska centralbyrån, kommerskollegium (efter hörande av järnkontoret, svenska skeppshypotekskassan, kooperativa förbundet och Sveriges köpmannaförbund), bank- och fondinspektionen (efter hörande av svenska jordbrukskreditkassan), lantbruksstyrelsen (efter hörande av Sveriges lantbruksförbund, svenska mejeriernas riksförening u. p. a., svenska lantmännens riksförbund och föreningen Sveriges



*spannmålsintressenter), kanslern för rikets universitet (efter hörande av drätselnämnderna vid universiteten i Uppsala och Lund), överståthållaräm- betet (efter hörande av stadskollegiet i Stockholm), länsstyrelserna i samt- liga län (av vilka länsstyrelsen i Malmöhus län bifogat yttrande från drät- selkammaren i Malmö och länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län bifogat yttrande från stadskollegiet i Göteborg), svenska stadsförbundet, svenska landskommunernas förbund, svenska landstingsförbundet, taxeringsnämnds- ordförandenas riksförbund, skogssällskapet och skogssällskapets skogsfond, svenska missionsförbundet, sällskapet svenska baptistmissionen, frälsnings- armén, riddarhusdirektionen, vetenskapsakademien, Nobelstiftelsen, Knut och Alice Wallenbergs stiftelse, Wenner-Grenska samfundet, stiftelsen Lars Hiertas minne, överstyrelsen för svenska röda korset, Sveriges förenade studentkårer, svenska gymnastik- och idrottsföreningarnas riksförbund, skyt- teförbundens överstyrelse, Sveriges landstormsföreningars centralförbund, Kronprinsessan Margaretas landstormsfond, föreningen för Stockholms fasta försvar, Sveriges allmänna hypoteksbank (efter hörande av hypoteksför- eningarna), Konungariket Sveriges stadshypotekskassa och svenska bostads- kreditkassan.*

Vad under remissbehandlingen anförts beträffande frågan om avdrags- rätt och skatteplikt för periodiskt understöd har ingivit mig tvekan om, hu- ruvida kommittéförslaget i denna del bör läggas till grund för lagstiftnings- åtgärder. I varje fall är jag icke beredd att nu framlägga något förslag i detta ämne.

Jag anhåller emellertid att få till behandling upptaga övriga delar av kom- mittéförslaget och i samband därmed jämväl viss fråga om beskattningen av terminslön vid sjötjänstgöring eller tjänstgöring i sjöreserv.

## **Beskattning av stiftelser och ideella föreningar m. fl. juridiska personer.**

### **Gällande bestämmelser.**

5 § 1 mom. *kommunalskattelagen* lyder i de delar, som här äro av in- tresse, sålunda:

Från skatteplikt till fastighetsskatt undantagas:

-----  
b) staten samt kommun eller annan menighet tillhöriga allmänna platser, så ock begravningsplatser;

-----  
d) statens samt kommuns eller annan menighets byggnader för allmän styrelse eller förvaltning ävensom för kultur- eller rättsvård, ordning eller säkerhet, fattigvård, barnavård, sundhetsvård, religionsvård eller undervis- ning;

e) akademier, vetenskapliga samfund, allmänna undervisningsverk, sjuk- vårds- och barmhärtighetsinrättningar jämte andra fromma stiftelser tillhö-

riga, för nämnda institutioners verksamhet såsom sådana avsedda byggnader, så ock dylik institution tillhöriga allmänna platser;

f) regementens, officerskårers och underofficerskårers vid mötesplatser uppförda byggnader, avsedda till begagnande under tjänstgöring därstädes;

g) nykterhetsföreningars byggnader ävensom byggnader, som tillhöra sådana sammanslutningar av studerande vid rikets universitet och högskolor, i vilka de studerande enligt gällande stadgar äro skyldiga att vara medlemmar, därest byggnaderna äro avsedda för nu nämnda föreningars eller sammanslutningars verksamhet såsom sådana;

h) sammanslutningar eller enskilda tillhöriga kyrkobyggnader och bönehus, museer och så kallade soldathem;

Därest under d)—i) angiven fastighet jämväl användes för industriellt eller därmed jämförligt ändamål eller mot vederlag upplåtes åt annan till begagnande, föreligger skatteplikt för däremot svarande del av fastighetens värde.

Enligt 5 § 3 mom. är till en sålunda från skatteplikt undantagen byggnad hörande tomtområde även undantaget från skatteplikt.

Vidare stadgas i 53 § 1 mom., såvitt nu är i fråga, följande:

Skyldighet att erlagga skatt för inkomst åligger

c) landsting, kommuner och andra menigheter ävensom hushållningssällskap:

för inkomst av fastighet och av rörelse;

d) kyrkor, akademier, vetenskapliga samfund, allmänna undervisningsverk, sjukvårds- och barmhärtighetsinrättningar jämte andra fromma stiftelser ävensom stipendiefonder, Sveriges allmänna hypoteksbank, Konungariket Sveriges stadshypotekskassa, allmänna hypotekskassan för Sveriges städer, hypoteksföreningar, Svenska bostadskreditkassan, bostadskreditföreningar, Svenska skepphypotekskassan, järnkontoret, så länge kontorets vinstmedel användas till allmänt nyttiga ändamål och kontoret icke lämnar utdelning åt sina delägare, aktiebolaget tipstjänst, svenska penninglotteriet aktiebolag, pensionsanstalter som icke äro bolag, sjukkassor, understödsföreningar, jämlikt lagen om aktiebolags pensions- och andra personalstiftelser bildade stiftelser för arbetslöshetsunderstöd, sjukhjälp eller hjälp vid olycksfall, sådana ömsesidiga försäkringsbolag för försäkring av egendom, å vilka lagen om försäkringsrörelse icke äger tillämpning eller vilkas verksamhetsområden falla utanför Stockholm och omfatta allenast visst län eller del av län, ävensom sådana ömsesidiga olycksfallsförsäkringsbolag, som avses i lagen om försäkring för olycksfall i arbete:

för inkomst av fastighet samt, vad angår allmän kassa, som åtnjutit inkomst från lediga ecklesiastiska sysslor, tillika för sådan inkomst;

e) svenska aktiebolag och sådana bolag, som enligt särskild författning äro skyldiga att avstå sin vinst, ekonomiska föreningar, samfund, stiftelser, verk, inrättningar och andra inländska juridiska personer, därunder inbegripna ägare av för gemensamt behov avsatta så kallade besparingsskogar, häradsallmänningar och andra likartade samfälligheter, som förvaltas självständigt för delägarnas gemensamma räkning, samtliga i den mån de ej inbegripas under punkt d):

för all inkomst, som här i riket eller å utländsk ort förvärvats;

Emellertid är ägare av sådan fastighet, varom förmåles i 5 § 1 mom., jämlikt 54 § frikallad från skattskyldighet för inkomst av fastigheten genom dess begagnande för de i nämnda mom. avsedda ändamål.

Vad härefter skattskyldigheten enligt *förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt* beträffar, så äro samtliga de under 53 § 1 mom. c) och d) kommunalskattelagen uppräknade rättssubjekten enligt 7 § d) och e) samt 12 § 1 mom. nämnda förordning frikallade från skattskyldighet för såväl inkomst som förmögenhet, varjämte annan ägare av sådan fastighet, som omförmåles i 5 § 1 mom. kommunalskattelagen, jämlikt 7 § f) statsskatteförordningen är frikallad från skattskyldighet för inkomst av fastigheten genom dess begagnande för de i nämnda mom. avsedda ändamål.

De i 53 § 1 mom. e) kommunalskattelagen åsyftade rättssubjekten äro enligt 6 § 1 mom. samma förordning skyldiga att erlägga skatt för all inkomst, som av dem här i riket eller å utländsk ort förvärvats. Bland dessa rättssubjekt åligger enligt 12 § 1 mom. skattskyldighet för förmögenhet allenast föreningar och samfund, vilkas medlemmar icke på grund av medlemskapet äga del i föreningens eller samfundets förmögenhet, ägare av för gemensamt behov avsatta s. k. besparingsskogar, häradsallmänningar samt andra likartade samfälligheter, som förvaltas självständigt för delägarnas gemensamma räkning, ävensom stiftelser.

Bortsett från fysiska personer samt oskifta dödsbon och familjestiftelser utgör enligt 18 § 2 mom. bottens kattens grundbelopp för svenska aktiebolag, svenska ekonomiska föreningar, svenska försäkringsanstalter som icke äro aktiebolag, sparbanker och utländska juridiska personer tio procent samt för övriga skattskyldiga fem procent av det beskattningsbara beloppet.

Det torde vara av intresse att med de sålunda återgivna bestämmelserna jämföra de stadganden i *förordningen den 6 juni 1941 om arvsskatt och gåvoskatt*, vilka handla om frihet från dylik skatt. Enligt 3 § sistnämnda förordning äro, förutom staten, följande rättssubjekt befriade från såväl arvs- som gåvoskatt, nämligen stiftelse eller sammanslutning med huvudsakligt ändamål att under samverkan med militär eller annan myndighet stärka rikets försvar; stiftelse eller sammanslutning, som har till huvudsakligt ändamål att främja barns eller ungdoms vård och fostran eller utbildning eller att främja vård av behövande ålderstigna, sjuka eller lytta, dock icke där ändamålet är att sålunda tillgodose medlemmar av viss eller vissa släkter eller utom riket bosatta utlänningar; samt stiftelse eller sammanslutning, som har till huvudsakligt ändamål att främja vetenskaplig undervisning eller forskning. Skattebefrielse enligt denna paragraf tillkommer dock icke sammanslutning, som har till syfte att i sin verksamhet tillgodose medlemmarnas ekonomiska intressen, och ej heller utländsk stiftelse eller sammanslutning.

Dessutom äro enligt 38 § samma förordning från gåvoskatt, men ej från arvsskatt, befriade kyrka, landsting, kommun eller annan menighet ävensom hushållningssällskap; stiftelse med huvudsakligt syfte att främja religiösa,

välgörande, sociala, politiska, konstnärliga, idrottsliga eller andra därmed jämförliga kulturella eller eljest allmännyttiga ändamål; stiftelse med huvudsakligt ändamål att främja landets näringsliv; samt registrerad understödsförening eller sådan sammanslutning, som, utan att hava till syfte att i sin verksamhet tillgodose medlemmarnas ekonomiska intressen, huvudsakligen fullföljer ovan angivet ändamål. Skattebefrielse enligt denna paragraf tillkommer emellertid endast svensk juridisk person och äger icke rum, där givaren för sin livstid eller för viss tid förbehållit sig nyttjanderätt till eller rätt till ränta, avkomst eller annan förmån av den bortgivna egendomen eller del därav.

För de i 38 § uppräknade rättssubjekten utgår arvsskatt enligt klass III i den i 28 § intagna tariffen, medan övriga juridiska personer ha att erlægga såväl arvs- som gåvoskatt enligt klass IV i tariffen (angående gåvoskatt se 43 §).

1936 års skattekommitté har i kapitel I i sitt betänkande lämnat en *historik* rörande den nuvarande skattefriheten för vissa stiftelser m. fl. juridiska personer och i kapitel II redogjort för viss *utländsk lagstiftning* i fråga om beskattning av stiftelser och ideella föreningar m. fl. juridiska personer. Rörande innehållet i dessa översikter hänvisar jag till betänkandet.

Erinras må i detta sammanhang, att frågan om skattefriheten för vissa rättssubjekt berördes i *bevillningsutskottets* vid 1936 års riksdag avgivna betänkande nr 46 i anledning av det då framlagda förslaget till omläggning av den direkta statsbeskattningen. Utskottet anförde härutinnan följande:

Enligt nu gällande skattebestämmelser äro vissa rättssubjekt helt eller delvis undantagna från skattskyldighet för inkomst samt befriade från skattskyldighet för förmögenhet. I den mån statsbeskattningen kan hållas på en relativt låg nivå, är det givetvis möjligt att bereda vissa rättssubjekt exempelvis fromma stiftelser skattebefrielse eller skattelättnad. I den mån en ökad skattebörd måste påläggas de fysiska personerna och även näringsföretagen, uppkommer den frågan, huruvida staten i den utsträckning som för närvarande gäller bör helt eller delvis undantaga vissa rättssubjekt från skatteplikt. Utskottet anser, att vid den omprövning av statsbeskattningen, som förutsättes komma att inom den närmaste tiden äga rum, jämväl den nu berörda frågan upptages till övervägande.

I enlighet med detta uttalande har i direktiven för 1936 års skattekommitté uppdragits åt kommittén att till prövning upptaga frågan om upphävande av den skattebefrielse som nu tillkommer vissa rättssubjekt.

### **Statistiska uppgifter angående stiftelser och ideella föreningar.**

I den officiella statistiken finnas visserligen utredningar angående såväl stiftelser som ideella föreningar, men dessa utredningar äro nu mycket föråldrade. Under år 1917 offentliggjordes sålunda en av statistiska centralbyrån verkställd undersökning rörande stiftelserna i Sverige vid 1910 års

utgång. Enligt denna undersökning uppgick vid nämnda tidpunkt stiftelsernas antal till 12,629 och den däri nedlagda förmögenheten till sammanlagt 329.5 miljoner kronor. Beträffande ideella föreningar skedde på föranstaltande av de år 1918 tillsatta föreningsskattesakkunniga en statistisk utredning, vilken verkställdes av socialstyrelsen. Enligt denna utredning, som avsåg förhållandena under år 1917, utgjorde antalet kända ideella föreningar 26,386. Den sammanlagda förmögenheten hos dessa föreningar beräknades till c:a 106 miljoner kronor.

Under den tid som förflutit, sedan dessa statistiska utredningar ägde rum, har givetvis såväl antalet stiftelser och ideella föreningar som den däri nedlagda förmögenheten ökat högst betydligt. I vilken utsträckning detta skett är för närvarande icke möjligt att bedöma. Emellertid må nämnas, att i det av 1936 års skattekommitté år 1937 avgivna betänkandet rörande omläggning av den direkta statsbeskattningen (statens offentliga utredningar 1937: 42) vissa uppgifter kunna hämtas angående de sistnämnda år till statsskatt taxerade stiftelserna och ideella föreningarna. Enligt de i samma betänkande sid. 292—294 intagna statistiska sammanställningarna utgjorde vid 1937 års taxering antalet »Övriga skattskyldiga» — varav de flesta torde vara stiftelser — 595 med en debiterad statsskatt av sammanlagt 350,825 kronor och antalet ideella föreningar 1,444 med en sammanlagd statsskatt av 523,750 kronor. De för närvarande inflytande skatteintäkterna av stiftelser och ideella föreningar äro således relativt obetydliga. Dessa siffror förefalla dock mycket låga redan vid en jämförelse med de vid nyssnämnda statistiska utredningar framkomna uppgifterna.

1936 års skattekommitté har övervägt, huruvida en efter nuvarande förhållanden upprättad statistik beträffande stiftelser och ideella föreningar borde verkställas, innan kommittén fattade ståndpunkt till frågan om ändrade bestämmelser rörande dessa juridiska personers beskattning. Kommittén har emellertid icke ansett storleken av de skatteintäkter, som erhållas eller skulle kunna erhållas från desamma, vara i första hand avgörande vid utformningen av beskattningsreglerna på ifrågavarande område och har därför funnit sig kunna framlägga förslag i ämnet utan att hava tillgång till ett fullständigt statistiskt material. Emellertid har kommittén verkställt viss utredning dels angående storleken av de kommunala donationsfonderna enligt tillgängliga uppgifter, dels rörande de stiftelser, som stå under länsstyrelsernas tillsyn eller därstädes anmälts men undantagits från tillsyn, dels ock i fråga om storleken av de under en följd av år för allmännyttigt ändamål donerade kapitalbeloppen enligt uppgifter i dagspressen. Resultatet av utredningen framgår av en vid kommittébetänkandet fogad bilaga, varur må återgivas följande.

Enligt för kommittén tillgängliga uppgifter, vilka till övervägande del hänfört sig till 1935 eller 1936 års utgång, ha de i *kommunala donationsfonder* nedlagda kapitaltillgångarna beräknats till följande belopp

för landskommuner och köpingar . . . . .	55.1	miljoner	kronor
» municipalsamhällen . . . . .	0.2	»	»
» städer . . . . .	250.0	»	»
» landsting . . . . .	20.0	»	»
» hushållningssällskap . . . . .	5.6	»	»

---

Summa 330.9 miljoner kronor

De hos länsstyrelserna anmälda stiftelserna med undantag av kommunala donationsfonder hade vid 1937 års utgång eller vid slutet av det närmast dessförinnan tilländalupna räkenskapsåret kapitaltillgångar om tillhopa cirka 130.3 miljoner kronor. Emellertid äro ett stort antal stiftelser undantagna från anmälnings skyldighet enligt lagen den 24 maj 1929 om tillsyn över stiftelser, och den sammanlagda förmögenheten hos de sålunda undantagna stiftelserna torde säkerligen vara högst betydande. Kommittén har uppskattat dem till avsevärt mycket mer än 200 miljoner kronor.

Om man, oaktat att materialet sålunda varit ytterst ofullständigt, sammanställer de vid denna undersökning framkomna förmögenhetsbeloppen för de olika grupperna av stiftelser, skulle det sammanlagda förmögenhetsbeloppet ha varit cirka 660 miljoner kronor. Detta belopp är dock som sagt uppenbarligen alldeles för lågt.

Efter hänvändelse till en av de dagliga tidningarna i Stockholm har å dess arkiv med ledning av därstädes förvarade pressurklipp erhållits uppgifter om beloppen å donationer för allmännyttiga ändamål under åren 1919—1938 enligt notiser i dagspressen. Enligt dessa uppgifter, som dock endast avse kontanta donationer, hade under tio-årsperioden 1919—1928 för sådana ändamål donerats sammanlagt 99.9 miljoner kronor och under tio-årsperioden 1929—1938 tillhopa 179.2 miljoner kronor eller sammanlagt under dessa tjugu år 279.1 miljoner kronor. Givetvis äro dessa uppgifter emellertid behäftade med stora felkällor.

## Stiftelser och ideella föreningar i allmänhet.

### Framställningar i ämnet.

Den 12 och den 28 januari 1938 meddelade regeringsrätten utslag i ett flertal mål angående beskattning av vissa under Göteborgs stads förvaltning stående donationsfonder för allmännyttiga ändamål. Av fonderna i målen framställda yrkanden om befrielse från skattskyldighet för inkomst och förmögenhet ogillades därvid av regeringsrätten med den motiveringen, att fonderna måste anses utgöra stiftelser samt att dessa stiftelser icke på grund av sitt ändamål vore fritagna från skattskyldighet för inkomst och förmögenhet.

I anledning av dessa regeringsrättsutslag hava Göteborgs stadskollegium, svenska stadsförbundets styrelse och överståthållarämbetet i särskilda till Kungl. Maj:t ställda skrivelser hemställt om sådan ändring av gällande skattelagar, att donationsfonder för kulturella och liknande ändamål bleve befriade

från skattskyldighet för inkomst och förmögenhet. Framställningarna överlämnades till 1936 års skattekommitté för att tagas under övervägande vid fullgörande av kommitténs uppdrag.

*Göteborgs stadskollegium* anförde i sin skrivelse, att donationerna tillkommit för tillgodoseende av bland annat allmännyttiga, kulturella, merkantila, industriella och välgörande ändamål. Genom donationernas avkastning hade yppat sig för de samhällseliga myndigheterna välkomna möjligheter att utan ytterligare belastning av skattebetalarna tillgodose olika behjärtansvärda syften, vilka i många fall säkerligen eljest icke kommit att understödjas av samhällets egna medel. Vissheten om att en donations avkastning kunde komma att genom beskattning avsevärt beskäras torde dock näppeligen verka stimulerande för personer att grunda donationer för samhällseliga ändamål. Stadskollegiet hade därför ansett sig böra påkalla statsmakternas uppmärksamhet på betydelsen av att genom en ändring i gällande skattelagar bereddnes möjlighet till skattebefrielse för donationsfonder med kulturella och liknande syften.

*Svenska stadsförbundets styrelse* underströk vikten av de av Göteborgs stadskollegium begärda författningsändringarna och yttrade vidare, att ifrågavarande donationsfonder alltsedan sin tillkomst hittills åtnjutit skattefrihet. Genom de nu föreliggande prejudikaten hade den »vedertagna» skattefriheten i ett slag och utan ändring av en bokstav i gällande författningar förbytts i skattskyldighet. För egen del vore styrelsen av den bestämda uppfattningen, att den hittills följda praxis i avseende å donationsfondernas beskattning hade alla skäl för sig.

*Överståthållarämbetet* framhöll, att taxeringsnämnderna i Stockholm och säkerligen även på många andra håll av ålder givit en vidsträckt och välvillig tillämpning åt föreskrifterna angående stiftelsers och fonders skattskyldighet. Sålunda hade fonder, vilkas avkastning ginge till samhällsgagneliga ändamål, till allmänna kulturella sådana eller till ändamål av gagn för kommuner, befriats från skattskyldighet. Denna praxis hade syntts överståthållarämbetet väl motiverad och till gagn för det allmänna. Frågan om dylika fonders skattefrihet hade emellertid genom omförmälda utslag av regeringsrätten kommit i annat läge. Därest icke andra bestämmelser bleve meddelade, måste givetvis taxeringsnämnderna följa den av regeringsrätten intagna ståndpunkten, med påföljd att en mångfald donationsfonder för allmännyttiga och landsgagneliga ändamål skulle bliva föremål för en ofta hård beskattning. Sådana beskattningsåtgärder komme med säkerhet även att för framtiden motverka intresset för att ställa medel till förfogande för allmängagneliga ändamål. Överståthållarämbetet hemställde därför, att det måtte tagas under övervägande, huruvida icke sådana ändrade bestämmelser borde meddelas rörande donationsfonders beskattning, att den av överståthållarämbetet berörda tidigare praxis bleve i huvudsak lagfäst.

Regeringsrätten meddelade vidare den 24 oktober 1941 utslag i mål angående beskattning av Knut och Alice Wallenbergs stiftelse samt Wenner-Gren-

ska samfundet. Enligt stadgarna för stiftelsen har denna till huvudsakligt ändamål att främja vetenskaplig forskning och undervisnings- eller studieverksamhet av landsgagnelig innebörd; och skall detta ändamål ses till godo genom direkta anslag eller anslag till institut för sådan forskning eller verksamhet. Ändring i stadgarna kan dock ske, om stiftarna eller, sedan dessa avlidit, Stockholms enskilda banks bolagsstämma samt stiftelsens styrelse därom äro ense. Samfundet har enligt sina stadgar till ändamål att främja vetenskaplig forskning, företrädesvis inom de sociala, ekonomiska, naturvetenskapliga och medicinska områdena, och dess tillgångar må användas utslutande för dylika ändamål eller för understödjande av andra allmännyttiga företag. I målen påstodo sig stiftelsen och samfundet vara vetenskapliga samfund, men detta bestreds av t. f. skattedirektören hos överståthållarämbetet under hänvisning bland annat till att stiftelsen och samfundet icke själva bedrevo någon vetenskaplig verksamhet. I utslagen förklarades såväl stiftelsen som samfundet vara skattskyldiga för inkomst och förmögenhet med den motiveringen, att de icke kunde anses vara att hänföra till vetenskapliga samfund eller eljest enligt 53 § 1 mom. d) kommunalskattelagen och 7 § e) statsskatteförordningen frikallade från skattskyldighet.

Utslagen ha föranlett *Uppsala universitet, Lunds universitet, karolinska mediko-kirurgiska institutet, Stockholms högskola, Göteborgs högskola, vetenskapsakademien, vitterhets-, historie- och antikvitetsakademien, lantbruksakademien och ingenjörsvetenskapsakademien* att i en gemensam, till Kungl. Maj:t ställd skrivelse hemställa om åtgärder för upphävande av den ifrågasvarande skattskyldigheten, vilken komme att huvudsakligen gå ut över den vetenskapliga verksamheten i landet. Då de årliga skatterna utgjorde för Wallenbergska stiftelsen mellan 500,000 och 600,000 kronor och för Wenner-Grenska samfundet omkring 140,000 kronor, komme den vetenskapliga verksamheten att drabbas mycket hårt. De medel, som av stiftelsen och samfundet ställts till förfogande för vetenskapliga forsknings- eller undervisningsändamål, hade utgjort mycket värdefulla bidrag härtill och hade ej sällan varit oumbärliga förutsättningar för betydelsefulla arbetens igångsättande och fullföljande. Det vore icke uteslutet, att en avsevärd minskning av dessa medel skulle medföra, att vissa vetenskapliga arbeten måste helt nedläggas eller i en beklagansvärd utsträckning begränsas. Särskilt allvarlig komme denna minskning att framstå, då den infölle samtidigt med den väsentliga nedsättning av statsanslagen till vetenskapliga institutioner, som under krigets tryck företagits. Skrivelsen, vid vilken fogats förteckningar över av stiftelsen och samfundet beviljade anslag, utmynnade i en hemställan, att Kungl. Maj:t måtte i proposition till 1942 års riksdag föreslå skattefrihet för stiftelser, som hade till huvudsakligt ändamål att främja vetenskaplig forskning eller vetenskaplig undervisning.

Jämväl *Wenner-Grenska samfundet* har med anledning av det beträffande samfundet meddelade utslaget i skrivelse till Kungl. Maj:t — under hänvisning till en i skrivelsen lämnad utförlig redogörelse för samfundets hittillsvarande verksamhet — anhållit om åtgärder för att befria detsam-



ma från skattskyldighet eller, om detta ej låte sig göra, lätta dess skattebörda. Samfundet har härutinnan ifrågasatt i första hand, huruvida icke skatteförfattningarnas bestämmelser om skattefrihet för vetenskapliga samfund kunde ändras till att avse samfund och stiftelser, vilkas uppgift vore att främja vetenskaplig forskning eller vetenskaplig undervisning, samt i andra hand, huruvida icke i skatteförfattningarna kunde intagas bestämmelser om rätt för samfund och stiftelser att vid inkomstens beräkning göra avdrag för utgifter till vetenskaplig forskning eller undervisning.

Slutligen må omnämnas, att *svenska gymnastik- och idrottsföreningarnas riksförbund* i en till 1936 års skattekommitté inkommen skrift hemställt om sådan ändring av gällande beskattningsregler, att inkomst av inträdesavgifter vid av idrottsförening eller idrottsförbund anordnad tävling eller uppvisning i icke-professionell idrott ej bleve beskattad. Då emellertid berörda spörsmål enligt kommitténs mening icke fölle inom kommitténs uppdrag, har kommittén icke i sitt betänkande tagit ställning till denna framställning.

I detta sammanhang må erinras, att vid 1936 års riksdag motioner väckts dels i första kammaren av herr Torsten Ström m. fl. (nr 254) och dels i andra kammaren av herr Holmström m. fl. (nr 452), vari hemställdes, att riksdagen måtte besluta sådan ändring av anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen, att avgifter, som influtit till idrottsförening vid tävling eller uppvisning i icke professionell idrott, bleve undantagna från beskattning. Motionärerna framhöllo såsom motivering härför idrottens stora allmänna och sociala betydelse samt påpekade, att hel skattebefrielse för idrottsföreningar även kunde ifrågasättas.

Bevillningsutskottet, som avstyrkte motionerna, ansåg i likhet med motionärerna den icke professionella idrotten äga stor betydelse och vara förtjänt av stöd för sin verksamhet från det allmännas sida. Utskottet ifrågasatte emellertid lämpligheten av att detta stöd bereddes genom befrielse från skatt för ifrågavarande avgifter. En dylik skattelindring skulle huvudsakligen komma de större och i ekonomiskt hänseende bäst ställda föreningarna till godo, medan däremot de mindre föreningarna, vilka i regel torde vara i största behov av understöd för sin verksamhet, skulle erhålla relativt ringa nytta av en lindring i sin beskattning. Utskottet ansågo vidare, att ifrågavarande spörsmål borde bliva föremål för en mera ingående undersökning än den utskottet kunnat verkställa samt förväntade, att de för utredningen rörande den kommunala beskattningen tillsatta sakkunniga komme att ägna uppmärksamhet åt förevarande spörsmål.

I enlighet med utskottets förslag avslögs motionerna av riksdagen.

#### **Kommittéförslaget.**

Såsom framgår av *Bilaga A* har kommittén beträffande stadgandet i 5 § 1 mom. e) kommunalskattelagen angående undantagande från skatteplikt till fastighetsskatt föreslagit bland annat den ändringen, att uttrycken »veten-

skapliga samfund» samt »sjukvårds- och barmhärtighetsinrättningar jämte andra fromma stiftelser» skulle ersättas med »sjukvårdsinrättningar, vilkas verksamhet ej bedrivs i vinstsyfte, barmhärtighetsinrättningar samt sådana stiftelser och föreningar, som avses i 53 § 1 mom. e)».

Stadgandet i 53 § 1 mom. d) kommunalskattelagen, varav följer frihet för däri uppräknade rättssubjekt från skattskyldighet för annan inkomst än av fastighet samt, vad angår allmän kassa som åtnjutit inkomst från lediga ecklesiastika sysslor, tillika från sådan inkomst, har i kommittéförslaget uppdelats i två punkter, d) och e). Beträffande de under punkt d) hänfödda rättssubjekten föreslås ingen ändring i skattskyldighetens omfattning, medan däremot de under punkt e) angivna skulle bli skattskyldiga jämväl för inkomst av rörelse. Förslaget innebär tillika, bland annat, att uttrycken »vetenskapliga samfund» samt »sjukvårds- och barmhärtighetsinrättningar jämte andra fromma stiftelser ävensom stipendiefonder» ersatts med de under punkt e) införda beteckningarna »sjukvårdsinrättningar, vilkas verksamhet ej bedrivs i vinstsyfte, barmhärtighetsinrättningar, stiftelser, som utan begränsning till viss familj, vissa familjer eller bestämda personer hava till huvudsakligt ändamål att främja vård och uppfostran av barn eller att lämna understöd för beredande av undervisning eller utbildning eller att utöva hjälpverksamhet bland behövande eller att främja vetenskaplig forskning, ävensom sådana föreningar, som utan att i sin verksamhet tillgodose medlemmarnas ekonomiska intressen huvudsakligen verka för ändamål av den i fråga om stiftelser här angivna art». I anslutning härtill har föreslagits, att i anvisningarna till 53 § skulle införas ett nytt moment av följande lydelse:

7. Frågan om skattskyldigheten för en stiftelse eller en förening skall bedömas med hänsyn till det ändamål, som tillgodoses i den bedrivna verksamheten. En stiftelse eller en förening, som i sin verksamhet främjar flera ändamål, anses hänförlig under 1 mom. e), därest verksamheten huvudsakligen avser att tillgodose ändamål av sådan beskaffenhet, som i nämnda stadgande oförmåles. Detta anses vara fallet, om i verksamheten allenast i ringa omfattning främjas ändamål av annan art.

Stadgandet i 7 § e) förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt, enligt vilket däri uppräknade rättssubjekt — desamma som angivas i 53 § 1 mom. d) kommunalskattelagen — frikallas från skattskyldighet för all inkomst, skulle enligt förslaget ändras på motsvarande sätt som stadgandet i sistnämnda författningsrum.

*Kommittén* har i *motiveringen* till sitt förslag i nu angivna delar i n l e d n i n g s v i s anført i huvudsak följande:

Gällande lagstiftning angående *stiftelser* är i hög grad ofullständig. I 1 § av 1929 års lag om tillsyn över stiftelser finnes visserligen en definition på begreppet stiftelse, vilken innebär, att stiftelsens tillgångar skola bilda en självständig förmögenhet samt att stiftelsen skall hava ett bestämt ändamål och en viss varaktighet. Beträffande stiftelsernas allmänna rättsställning och förutsättningarna för att de skola erhålla rättssubjektivitet finnas emellertid icke några bestämmelser i svensk rätt, om ock hos domstolar och andra myn-

digheter utbildat sig viss praxis i sistnämnda hänseende. Ej heller finnas i gällande lagstiftning några allmänna föreskrifter angående stiftelsers förvaltning. Lagen om tillsyn över stiftelser innehåller visserligen stadganden i sådant avseende, men det är endast vissa stiftelser som äro underkastade lagens tillämplighet. Tillsynslagen, som har till syfte att åvägabringa en offentlig kontroll beträffande stiftelser med allmännyttigt ändamål, är nämligen icke tillämplig på stiftelser, som främja ändamål av annan art. Emellertid äro ej ens alla stiftelser med allmännyttigt ändamål underkastade tillsyn enligt nämnda lag, ty enligt 2 § i tillsynslagen äro åtskilliga stiftelser med sådant ändamål undantagna från anmälningsplikt. De stiftelser, som ej komma inom tillsynslagens tillämplighetsområde, äro ej underkastade registreringskyldighet i någon form. Med största sannolikhet är såväl antalet sådana stiftelser som beloppet å de däri nedlagda kapitaltillgångarna högst betydande.

Beträffande *ideella föreningar* finnas i svensk rätt ännu icke några bestämmelser, ehuru frågan om lagstiftning på detta område länge varit aktuell. Någon lagfästad definition på begreppet ideell förening finnes alltså icke och ej heller några i lag givna regler om villkoren för att ideella föreningar skola tillerkännas rättssubjektivitet. Inom justitiedepartementet har under år 1938 utarbetats en promemoria om grunderna för en lagstiftning angående ideella föreningar jämte utkast till lag om sådana föreningar. Medan tidigare utarbetade förslag till lagstiftning om ideella föreningar byggt på registrering såsom villkor för rättssubjektivitet, ifrågasattes i promemorian icke registreringsskyldighet för sådana föreningar. Meningen är i stället, att med utgångspunkt från rådande rättspraxis lagfästa de förutsättningar, under vilka rättssubjektivitet nu tillerkännes ideell förening. Denna promemoria har emellertid hittills icke föranlett annan åtgärd än att yttranden över densamma infordrats från vissa myndigheter och korporationer.

Frånvaron av en allmän reglering beträffande stiftelsers och ideella förenings rättsförhållanden har utan tvivel vållat olägenheter på beskattningsväsendets område. I de under senare tid ganska ofta hos skattedomstolarna förekommande målen angående stiftelsers skattskyldighet torde det nämligen mestadels hava gällt att bedöma, huruvida det varit fråga om en verklig stiftelse. Inom rättsvetenskapen skiljes mellan självständiga och osjälvständiga stiftelser, vilken distinktion innebär, att endast den självständiga stiftelsen utgör ett rättssubjekt. Med begreppet osjälvständig stiftelse åsyftas däremot sådana fall, där den, som genom en donation med äganderätt erhållit viss egendom, på grund av donators särskilda föreskrift ej får fritt disponera över egendomen. Något nytt rättssubjekt har alltså icke bildats därigenom. Under förarbetena till lagen om tillsyn över stiftelser framhölls av lagrådet det vanskliga i att komma till rätta med distinktionen mellan självständiga och osjälvständiga stiftelser. Huruvida denna distinktion tillämpats vid beskattningen, är med ledning av tillgängliga prejudikat svårt att bedöma. Då det exempelvis gällt beskattning av donationsfonder, vilkas förvaltning anförtröts åt en kommunal myndighet, synas emellertid skattedomstolarna i regel hava ansett dessa donationsfonder såsom verkliga stiftelser. Måhända har vid detta ställningstagande presumerats, att donator avsett att bilda en självständig stiftelse, d. v. s. ett nytt rättssubjekt. Emellertid synes utgången i vissa beskattningsmål angående donationsfonder närmast tyda på att även osjälvständiga stiftelser ansetts utgöra särskilda skatteobjekt.

Enligt kommitténs mening vore det i hög grad önskvärt, om större klarhet kunde skapas rörande särskilt stiftelsernas rättsliga ställning. De i det praktiska taxeringsarbetet uppkomna svarigheterna i fråga om stiftelsers beskatt-

ning torde till icke ringa del bero på den bristfälliga regleringen i rättsligt avseende. För såväl taxeringsmyndigheterna som de skattskyldiga skulle det i sådana fall vara en avsevärd fördel, om det funnes lagbestämmelser, som kunde tjäna till ledning vid bedömandet huruvida en viss fond kan anses utgöra en stiftelse. Behovet av sådana lagbestämmelser framträder så mycket klarare, om man betänker, att det ofta är taxeringsnämnder utan någon juridisk förfarenhet som hava att i första hand träffa avgörandet i dylika fall. Det torde emellertid vara uppenbart, att bestämmelser i sådant syfte icke höra hemma i en skatteförfattning. Denna sak bör regleras i den civila lagstiftningen och med beaktande jämväl av andra synpunkter än dem som sammanhånga med beskattningen. Kommittén anser sig fördenskull icke kunna i sitt förslag giva några bestämmelser i detta hänseende. Så länge några civilrättsliga föreskrifter i ämnet icke finnas, torde det därför liksom hittills få ankomma på praxis att avgöra, under vilka förutsättningar en stiftelse kan anses föreligga.

Lagen om tillsyn över stiftelser bygger såsom ovan nämnts på den tanken, att stiftelser, som äro av betydelse för det allmänna, skola ställas under offentlig kontroll, medan däremot för andra stiftelser tillsyn från det allmänns sida icke ansetts påkallad. Det torde emellertid ligga i sakens natur, att i fråga om beskattningen en motsatt synpunkt måste anläggas. Vid beskattningen är behovet av en registrering störst i fråga om stiftelser, som tjäna ändamål av mera enskild art, under det att detta behov är minst framträdande beträffande stiftelser med i hög grad allmännyttigt ändamål. Såsom saken nu är ordnad, torde det säkerligen bereda taxeringsmyndigheterna stora svårigheter att effektivt övervaka, att skattskyldiga stiftelser och ideella föreningar icke undgå beskattning för sina inkomster. Mestadels bedriva icke dessa juridiska personer verksamhet av sådan art, att deras existens blir mera allmänt känd.

Enligt nuvarande bestämmelser åtnjutes skattefrihet av bland annat akademier, allmänna undervisningsverk samt sjukvårds- och barmhärtighetsinrättningar. Med dessa benämningar avses endast privata institutioner av denna beskaffenhet. Statens och kommunernas inrättningar av detta slag äro befriade från skattskyldighet redan genom bestämmelserna om skattefrihet för staten och kommunerna. Utmärkande för alla de institutioner, som här avses, är emellertid, att de åsyfta att främja viktiga samhällsfunktioner, vilka lika väl kunnat omhändervhas av statliga eller kommunala organ. Institutionerna kunna betecknas såsom *anstalter* för undervisning, barnuppfostran, sjukvård eller annan hjälpverksamhet. Något vinstsyfte för anstaltens ägare får icke förefinnas.

Förutom nyssnämnda anstalter hava i skatteförfattningarna sedan lång tid tillbaka jämväl »andra fromma stiftelser» varit befriade från skattskyldighet till staten. Någon förklaring angående innebörden av begreppet from stiftelse har icke lämnats i skatteförfattningarna eller i förarbetena till desamma. Vid tolkningen av begreppet har fördenskull någon annan ledning icke stått att vinna än skattedomstolarnas — och främst regeringsrättens — praxis. Enligt denna torde till fromma stiftelser hava hänförts sådana stiftelser som främja sjukvård, barnavård och barnuppfostran eller utöva annan hjälpverksamhet bland behövande. Däremot räknas icke till fromma stiftelser sådana, som hava ett religiöst ändamål eller främja kulturella, sociala eller eljest allmännyttiga intressen eller utöva välgörenhet gentemot andra än behövande.

Emellertid torde det nog förhålla sig så, att regeringsrättens praxis i fråga om stiftelsers beskattning endast i mindre grad vunnit tillämpning hos taxe-

ringsmyndigheterna. Hos beskattningsnämnderna synes i stor utsträckning hava rätt den uppfattningen, att till fromma stiftelser vore hänförliga stiftelser med allmännyttiga ändamål överhuvud taget. Härpå tyder bland annat innehållet i de skrivelser, som Göteborgs stadskollegium, Svenska stadsförbundets styrelse och överståthållarämbetet avgivit till Kungl. Maj:t i anledning av regeringsrättens utslag rörande de s. k. Göteborgsfonderna. Dessa utslag, vilka väckt stor uppmärksamhet, synas ganska allmänt hava uppfattats såsom en ändring av tidigare praxis. Såvitt kommittén kunnat finna, utgjorda emellertid den ståndpunkt, som kommit till uttryck genom utslagen, knappast någon nyhet.

Kommittén vill emellertid framhålla, att den feltolkning, som sålunda förekommit, icke torde kunna i första hand läggas taxeringsmyndigheterna till last. Anledningen får nog närmast sökas i stadgandet om skattefrihet för fromma stiftelser. Detta stadgande har genom sin oklarhet länge berett tolkningssvårigheter. Kommittén finner för sin del angeläget, att begreppet from stiftelse ej längre bibehålles i skattelagstiftningen.

Kommittén har därefter behandlat frågan huruvida överhuvud taget någon skattefrihet för enskilda juridiska personer bör bibehållas och har härom anfört väsentligen följande:

I den allmänna diskussionen har under senare tid frågan om stiftelsers beskattning ofta förts på tal. Därvid har från många håll framställts krav på en betydande utvidgning av den nuvarande skattefriheten. Man har ansett det nära nog självklart, att stiftelser, som främja något allmännyttigt ändamål, skulle befrias från beskattning. Denna uppfattning torde bero därpå att skattefriheten för vissa slag av stiftelser och andra inrättningar funnits så länge i vår skattelagstiftning, att tillvaron av denna skattefrihet ingått i det allmänna föreställningssättet. Man utgår med andra ord ifrån, att vissa ur allmän synpunkt mera betydelsefulla rättssubjekt icke skola beskattas. Det måste emellertid betänkas, att, då skattefriheten infördes i vår skattelagstiftning och under lång tid därefter, förhållandena voro helt annorlunda än nu. Vid tiden för skattefrihetens införande var det allmänns verksamhet ytterst begränsad. För vård av sjuka och fattiga ingrep det allmänna endast i en mycket ringa omfattning. Omsorgen härom överläts i stor utsträckning till privata institutioner eller enskilda samhällsmedlemmar. Dessa privata institutioner erhöilo benämningen fromma stiftelser, vilket nog torde hava sin förklaring däri att i äldre tid kyrkan varit den, som närmast tagit sig an vården av sjuka och fattiga. Skattefriheten för dessa stiftelser måste under sådana förhållanden te sig helt naturlig. Men saken kommer i ett annat läge, när såsom nu är fallet av staten och kommunerna årligen utgivas hundratals miljoner kronor för den allmänna välfärden. Det kan då icke undgås, att skattefriheten måste tagas under noggrann omprövning.

Vid ett sådant övervägande uppkommer först den frågan, huruvida någon principiell grund förefinnes för skattefriheten. Under tidigare lagstiftningsarbeten har detta spörsmål behandlats särskilt av inkomstskattesakkunniga, vilka ansågo, att en verksamhet, som främjar statsändamål, borde under viss angiven förutsättning vara berättigad till skattefrihet. Givet är att vissa skäl kunna tala för en sådan uppfattning. Om man emellertid ser saken ur principiell synpunkt, torde detta betraktelsesätt knappast vara hållbart. Icke ens stat och kommun äro principiellt befriade från skattskyldighet, då ju vid kommunalbeskattningen för dem föreligger skatteplikt för viss inkomst. Skattebefrielsen till statsskatt beror givetvis därpå att en statsbeskattning av stat och kommun vore meningslös.

Kommittén anser för sin del, att någon principiell grund för skattefrihet icke torde kunna av någon åberopas. Genom den samhällseliga verksamheten på olika områden uppstå utgifter, och det torde principiellt sett åligga envar, som av samhället åtnjuter rättsskydd, att lämna sitt bidrag till dessa utgifters täckande. Denna bidragsplikt finner för övrigt icke i första hand sin motivering i hänsynen till det allmänna. Det är icke statens »fiskaliska intresse» det här närmast gäller. Om vissa rättssubjekt äro befriade från skatteplikt, så medför detta den ofrånkomliga konsekvensen, att de, som ej kunna åberopa någon skattefrihetsgrund, få bära desto högre skattebörd. Denna synpunkt måste givetvis tillmätas ökad betydelse i den mån som skattebördan stegas.

Eftersom någon fullständig statistik icke finnes beträffande de i stiftelser och ideella föreningar nedlagda kapitaltillgångarna, är det icke möjligt att med siffror närmare belysa, på vad sätt ett fritagande från beskattning av alla juridiska personer med allmännyttigt ändamål skulle inverka på skatteunderlaget. Redan den inom kommittén verkställda statistiska undersökningen synes dock ganska klart tyda på, att det icke är oväsentliga belopp det här gäller. Det får ej heller förbises, att en lagstadgad skattefrihet i praktiken lätt kan få betydligt större omfattning än som egentligen varit avsett. Så torde uppenbarligen vara fallet för närvarande, om ock detta till stor del beror på feltolkning av gällande bestämmelser.

Å andra sidan torde emellertid icke kunna förnekas, att starka billighets-skäl tala för att institutioner, som främja allmännyttiga ändamål av högt kvalificerad art, böra medgivas en viss särställning i skattehänseende. Framför allt gäller detta sådana ändamål, som eljest skolat tillgodoses av skattemedel. Kommittén har för sin del ansett uppenbart, att inrättningar, vilka i sin verksamhet främja sådana syften, skäligen böra komma i åtnjutande av vissa förmåner vid beskattningen. Med hänsyn till den enligt nuvarande bestämmelser bristfälliga kontrollen över stiftelser och ideella föreningar har kommittén emellertid ifrågasatt, huruvida befrielse från skattskyldighet och därmed åtföljande frikallelse från deklaraionsplikt är den lämpligaste formen för dessa skatteförmånens meddelande.

Inom kommittén har fördenskill övervägts möjligheten av att helt borttaga skattefriheten för enskilda juridiska personer. Alla sådana juridiska personer skulle alltså enligt denna tanke vara underkastade deklaraionsplikt, såvida deras inkomster eller förmögenhet uppginge till beskattningsbart belopp. De stiftelser och ideella föreningar, som främja vissa i hög grad allmännyttiga ändamål, skulle emellertid erhålla lättnad i eller befrielse från beskattning på så sätt, att de finge från sina inkomster avdraga vad de utgivit till fullföljande av sitt ändamål. Med en sådan anordning ville kommittén framför allt vinna, att en allmän deklaraionsplikt bleve föreskriven för ifrågavarande juridiska personer samt att skattefriheten endast skulle omfatta den del av stiftelsernas och de ideella föreningarnas inkomster, som verkligen användes till allmännyttiga ändamål. Bedömandet av huruvida skäl förefunnnes för skattebefrielse skulle därigenom komma att ske hos taxeringsmyndigheterna och ej såsom nu i stor utsträckning är fallet hos de skattskyldiga själva.

Kommittén har emellertid funnit denna väg icke vara framkomlig. Beträffande särskilt sådana inrättningar, som fylla verkliga samhällsfunktioner, skulle införandet av skattskyldighet och deklaraionsplikt te sig ganska meningslöst. Taxeringsmyndigheterna finge sig ålagt ett besvärligt och tidsödande kontrollarbete, som i många fall icke skulle leda till någon taxering. Det nu ifrågasatta avdragssystemet skulle även kunna verka i hög grad obil-

ligt för den skattskyldige. Om exempelvis en stiftelse något år reserverade avkastningen av sin förmögenhet för att användas ett följande år, finge stiftelsen för det beskattningsår, då inkomsten icke blivit använd, erlægga skatt för hela sin inkomst.

På grund av nu anförda omständigheter har kommittén stannat för ett bibehållande av det nuvarande systemet med skattefrihet för vissa rättssubjekt med allmännyttigt ändamål. Vid detta ställningstagande har även beaktats, att sådan skattefrihet finnes föreskriven i åtminstone dansk, finsk, norsk och tysk skattelagstiftning.

Kommittén har i detta sammanhang framhållit behovet av en registrering av stiftelser och ideella föreningar eller i varje fall en statistik över stiftelser. Härutinnan har kommittén anført:

Därest bestämmelser om skattefrihet för vissa rättssubjekt fortfarande komma att finnas i våra skatteförfattningar, torde det vara av synnerlig vikt att på annan väg söka råda bot mot den bristande effektiviteten vid stiftelsers och ideella föreningars beskattning. Närmast kommer därvid i fråga införandet av en allmän registreringsplikt för dessa juridiska personer. Enligt kommitténs mening skulle det beträffande beskattningen vara en avsevärd fördel, om en sådan registreringsplikt kunde införas. Därest en allmän registreringsplikt emellertid icke skulle bli föreskriven, torde ett efter statistisk undersökning upplagt register över stiftelser erbjuda vissa möjligheter för taxeringsmyndigheterna att utöva en vid beskattningen erforderlig kontroll. Detta register torde kunna utarbetas efter ungefärligen samma grunder som vid den tidigare undersökningen rörande stiftelserna under år 1910. Då det är av synnerlig vikt, att registret blir fullständigt, böra föreskrifter utfärdas om skyldighet för stiftelser att lämna uppgifter vid ifrågavarande undersökning. Nytt register bör uppläggas efter jämna tidsperioder, exempelvis vart femte eller möjligen vart tionde år.

I en vid 1939 års lagtima riksdag i andra kammaren av herr Osberg väckt motion (nr 108) hemställdes, att riksdagen måtte hos Kungl. Maj:t göra framställning om uppläggande av ett offentligt register över stiftelser och donationer. Motionen avslogs emellertid av riksdagen. Statistiska centralbyrån, som i avgivet yttrande över denna motion tillstyrkte bifall till densamma, förordade av praktiska skäl, att i registret icke skulle redovisas andra stiftelser än sådana, som hade en förmögenhet överstigande 1,000 kronor. Beträffande övriga stiftelser skulle angivas allenast antalet av desamma kommunvis. Enligt kommitténs mening torde ur beskattningssynpunkt något hinder icke möta för en sådan begränsning av materialet vid registrets uppläggande.

Rörande omfattningen av skattefriheten för stiftelser har kommittén uttalat i huvudsak följande:

I vilken omfattning skattefrihet bör medgivas är mycket vanskligt att avgöra. Enligt kommitténs mening torde det dock vara uppenbart, att skattefriheten icke kan göras så vidsträckt, att däri inrymmas allmännyttiga ändamål överhuvud taget. Detta skulle innebära, att de allra flesta stiftelser bleve skattefria. Det torde dock ingalunda vara säkert, att medel, som donerats till stiftelser, alltid komma till den bästa användningen. Även om ändamålet med en donation i och för sig kan anses vara behjärtansvärt, så är därmed icke klart, att donator för tillgodoseende av detta ändamål valt en väg, som ur allmän synpunkt är den lämpligaste. Stundom kunna donationsbestämmelserna till och med vara så avfattade, att svårigheter uppstå att

finna användning för de donerade medlen. Sålunda har en av kommittén verkställd undersökning rörande Stockholms stads donationsfonder givit vid handen, att flera fonder på betydande belopp och med klart allmännyttiga ändamål icke av staden tagits i anspråk utan under årtionden fått tillväxa genom räntans läggande till kapitalet.

Kommittén har för sin del kommit till den uppfattningen, att skattefriheten icke bör omfatta andra institutioner än sådana som främja ändamål, vilka eljest måst tillgodoses av det allmänna. När skattebördan för fysiska personer nått en sådan höjd som nu är fallet, kan det enligt kommitténs mening icke försvaras att låta dessa få bära ökad skattebörd på grund av skattefrihet för ändamål, som icke skolat bliva tillgodosedda av det allmänna. Det torde i detta sammanhang även böra framhållas, att det är ändamålet, sådant detsamma visar sig i den bedrivna verksamheten, som bör vara avgörande för frågan huruvida skattefrihet skall medgivas eller icke. Därest exempelvis en stiftelse i sin verksamhet skulle främja annat ändamål än som angives i stadgarna, blir skattefriheten beroende av på vad sätt verksamheten bedrivs.

Det torde vara uppenbart, att en gränsdragning mellan skattefria och skattskyldiga rättssubjekt måste bereda svårigheter. Någon allmängiltig norm att lägga till grund vid denna gränsdragning finnes icke. Enligt kommitténs mening torde man vid bestämmande av skattefrihetens omfattning böra bland de allmännyttiga ändamålen utvälja vissa av särskilt hög valör och medgiva desamma en vid beskattningen privilegierad ställning. Vid bedömandet av graden av allmännyttighet finnes naturligtvis icke någon klar skiljelinje. Kommittén har dock för sin del funnit, att de nuvarande bestämmelserna om skattefrihet för stiftelser i stort sett kunna sägas — rätt tolkade — innebära en ganska god systematik. Medan akademier, allmänna undervisningsverk samt sjukvårds- och barmhärtighetsinrättningar kunna rubriceras såsom anstalter för främjande av undervisning, barnuppfostran, sjukvård och annan hjälpverksamhet, torde »andra fromma stiftelser ävensom stipendiefonder» få anses utgöra institutioner, som på annat sätt än å anstalt verka för samma ändamål.

Den verksamhet, som utövas av akademier, allmänna undervisningsverk samt sjukvårds- och barmhärtighetsinrättningar, torde utan gensägelse få anses vara av den högt kvalificerade art, att en särställning för dem i beskattningshänseende är befogad. Enligt kommitténs förslag utgöra dessa inrättningar en kärna, omkring vilken skattefriheten i övrigt uppbyggt. I förslaget bibehållas dessa begreppsbestämningar, dock med den ändringen att begreppet »sjukvårds- och barmhärtighetsinrättningar» i syfte att förtydliga dess innebörd ersättes med benämningarna »sjukvårdsinrättningar, vilkas verksamhet ej bedrivs i vinstsyfte» och »barmhärtighetsinrättningar». Kommittén har icke ansett tillrådligt att i övrigt beträffande de anstalter, varom här är fråga, införa ändrade benämningar, vilket skulle få till följd, att hittillsvarande praxis på detta område bleve helt betydelselös.

I likhet med vad som gäller enligt nuvarande lagstiftning bör skattefriheten icke vara begränsad till sådana rättssubjekt, som utöva sin verksamhet på egen anstalt. De alla flesta stiftelser torde vara att hänföra till penningstiftelser och dessa böra, därest de främja samma ändamål som akademier, allmänna undervisningsverk samt sjukvårds- och barmhärtighetsinrättningar, erhålla samma skatteförmåner som dessa. I enlighet därmed föreslår kommittén, att stiftelser, vilkas verksamhet har till ändamål att främja vård och uppfostran av barn, att lämna understöd för beredande av undervisning eller utbildning eller att utöva hjälpverksamhet bland behövande, skola tillerkännas skattefrihet. En sådan reglering av skattefrihetens



omfattning torde ganska nära överensstämma med innebörden av det i nu gällande lagtext förekommande uttrycket »andra fromma stiftelser ävensom stipendiefonder». I ett avseende har emellertid kommittén funnit en utsträckning av skattefriheten utöver vad nu nämnts vara av behovet påkallad, nämligen i fråga om sådana stiftelser, som främja vetenskaplig forskning.

Enligt nu gällande lagsliftning äro vetenskapliga samfund frikallade från skattskyldighet till staten. Stiftelser, som främja vetenskaplig forskning, äro däremot icke befriade från beskattning i vidare mån än desamma kunna anses hänförliga till stipendiefonder. En sådan ordning kan enligt kommitténs mening icke bibehållas. Kommitténs förslag bygger på den förutsättningen att stiftelser och ideella föreningar skola, i den mån de främja samma ändamål, behandlas lika i beskattningshänseende. Akademier och allmänna undervisningsverk (t. ex. högskolor) främja icke endast undervisning utan även vetenskaplig forskning. Ur principiell synpunkt sett utgör detta enligt kommitténs uppfattning en anledning att utsträcka skattefriheten till att avse även stiftelser för främjande av vetenskaplig forskning. Emellertid torde härför tala jämväl praktiska skäl. De stiftelser, som främja vetenskapen, göra ej sällan detta i form av understöd till såväl undervisning som forskning. Ett typiskt exempel därpå utgör Knut och Alice Wallenbergs stiftelse, vars ändamål i stiftelsens stadgar anges sålunda: »Stiftelsen har till huvudsakligt ändamål att främja vetenskaplig forskning och undervisnings- eller studieverksamhet av landsgagnelig innebörd; och skall detta ändamål ses till godo genom direkta anslag eller anslag till institut för sådan forskning eller verksamhet.»

När nu skattefrihet föreslås för stiftelser med ändamål att främja vetenskaplig forskning, skulle det kunna ifrågasättas, om icke även stiftelser, som gynna konst och litteratur, borde erhålla skattefrihet. Därvid må erinras, att sådana stiftelser, som hava till ändamål att lämna understöd för mottagarens undervisning eller utbildning, enligt kommitténs förslag skola erhålla skattefrihet. I den mån stiftelser för främjande av konst och litteratur kunna hänföras under detta stadgande, komma de således i åtnjutande av skattebefrielse. Beträffande övriga stiftelser för främjande av konst och litteratur synas emellertid icke föreligga tillräckliga skäl att undantaga desamma från skattskyldighet.

Jämväl i ett annat avseende skulle en utsträckning av skattefriheten kunna ifrågasättas, nämligen beträffande sådana stiftelser, som förvaltas av landsting eller kommuner. Enligt nuvarande bestämmelser intaga dessa stiftelser icke någon särställning i beskattningshänseende utan frågan om deras skatterättsliga behandling blir närmast beroende av huruvida de kunna anses hänförliga till fromma stiftelser. Under den senaste tiden har emellertid av regeringsrätten avgjorts ett flertal mål angående kommunala donationsfonders beskattning. Vid dessa avgöranden, som bland annat avsett några av Malmö stad förvaltade donationsfonder, har en mera vidsträckt lagtillämpning ägt rum. I vissa fall har nämligen skattefrihet medgivits sådana donationsfonder jämlikt grunderna för lagrummen om skattefrihet för kommuner. Innebörden av denna lagtillämpning synes vara, att skattefrihet ansetts böra tillkomma kommunala donationsfonder *dels* om desamma främja ändamål som det enligt lag åligger kommuner att tillgodose *och dels* då vederbörande kommun på grund av en vidsträckt formulering av donationsbestämmelserna äger själv bestämma det ändamål, som donationsfonden skall tillgodose. Det är alltså i sistnämnda fall kommunens vidsträckt dispositionsrätt över de donerade medlen som ansetts böra föranleda skattefrihet. Är däremot i donationsbrevet stiftelsens ändamål uttryckligen fixerat till något som kommunen väl är berättigad men ej lagligen pliktig att själv

tillgodose, synes enligt denna praxis skattefrihet icke kunna ifrågakomma för stiftelsen.

Beträffande de kommunala donationsfonderna med vidsträckt dispositionsrätt för vederbörande kommun måste kommittén för sin del ifrågasätta lämpligheten av att lagfästa den praxis som sålunda kommit till uttryck. Medgiver man skattefrihet för stiftelser av detta slag, så är grunden för denna skattefrihet rent formell. Det är donationsbestämmelsernas avfattning som i så fall blir avgörande vid beskattningen. Hur stiftelsens medel faktiskt användas inverkar däremot icke. Ett sådant betraktelsesätt överensstämmer mindre väl med grundtanken i kommitténs förslag nämligen att ändamålet, sådant det tager sig uttryck i den bedrivna verksamheten, skall vara bestämmande för frågan huruvida skattefrihet bör medgivas eller ej. För övrigt må påpekas, att nyssnämnda praxis kan leda till konsekvenser, som ur principiell synpunkt icke synas vara riktigt tilltalande. Om en donationsfond är avsedd att tillgodose ett ändamål, som kommunen väl är berättigad men ej lagligen skyldig att främja, exempelvis uppförande av biblioteksbyggnad, så skall enligt denna praxis donationsfonden vara underkastad beskattning för sin inkomst. Men situationen kan också vara den, att donationsfonden enligt stadgarnas ordalydelse har att främja något för kommunen nyttigt ändamål. I ett sådant fall äger kommunen en vidsträckt dispositionsrätt till de donerade medlen, och donationsfonden torde enligt nämnda praxis bliva skattefri. Även om dessa medel till äventyrs användas till uppförande av en biblioteksbyggnad åt kommunen, synes detta icke utgöra något hinder för skattefrihetens erhållande.

Kommittén har emellertid tagit under övervägande huruvida i förslaget borde intagas en bestämmelse om skattefrihet för stiftelser, vilka främja ändamål, som det lagligen åligger landsting eller kommuner att tillgodose. Hit hör exempelvis skyldigheten att sörja för sjukvård, barnavård, fattigvård och skolundervisning, vilka alla verksamhetsgrenar inrymmas inom det av kommittén föreslagna området för skattefriheten. Den nu ifrågasatta bestämmelsen skulle alltså avse andra ändamål, vilkas tillgodoseende lagligen ankommer på landsting eller kommuner. Kommittén har emellertid funnit, att en sådan bestämmelse skulle få en mycket begränsad räckvidd. Då därtill kommer, att det nu ifrågasatta stadgandet lätt skulle kunna giva anledning till misstolkning, har kommittén icke ansett skäl förefinnas att i förslaget upptaga detsamma.

Kommittén har härefter beträffande omfattningen av skattefriheten för ideella föreningar anfört:

Beträffande ideella föreningar gäller enligt nuvarande bestämmelser att dessa i princip äro skattskyldiga för sin inkomst och förmögenhet. Endast om en ideell förening kan anses hänförlig till någon av de från skattskyldighet befriade inrättningarna, åtnjuter föreningen skattefrihet. En sådan reglering av skattefriheten torde icke kunna anses tillfredsställande. Enligt kommitténs mening måste det vara uppenbart, att ideella föreningar böra, i den mån de främja samma ändamål som de från skattskyldighet frikallade stiftelserna, erhålla skattefrihet i likhet med dessa. Eftersom begreppet ideell förening icke finnes någonstades i lagstiftningen, kan denna benämning icke användas. En förutsättning för att en förening med sådant ändamål, varom nu är fråga, skall komma i åtnjutande av skattefrihet torde emellertid böra vara, att föreningen icke i sin verksamhet på något sätt tillgodoser medlemmarnas ekonomiska intressen. Detta har uttryckligen angivits i förslaget till lagtext.

Då enligt kommitténs förslag föreningar med ändamål att främja vetenskaplig forskning skola erhålla skattefrihet, torde begreppet vetenskapliga samfund ej längre behöva bibehållas i skattelagstiftningen. Till föreningarna med nu angivet ändamål torde kunna räknas även de vetenskapliga samfundet. Vid tillämpningen har begreppet vetenskapliga samfund stundom föranlett tolkningssvårigheter, varför detta begrepps försvinnande ur skattelagstiftningen jämväl lagtekniskt torde innebära en fördel.

Kommittén har framhållit, att om en stiftelse eller en förening i sin verksamhet främjade något av de ändamål, som ansåges böra föranleda skattefrihet, men stiftelsen eller föreningen därvid allenast tillgodosåge personer inom en viss trängre krets, anledning icke förefunnes att medgiva någon förmånsställning i skattehänseende. Kommittén hade fördenskull i sitt förslag såsom villkor för skattefrihetens tillgodonjutande angivit, att verksamheten skulle utövas utan begränsning till viss familj, vissa familjer eller bestämda personer.

Därest en stiftelse eller en förening i sin verksamhet främjar flera ändamål av olika slag, skulle det enligt kommitténs mening leda till obilliga konsekvenser, om man för skattefrihetens erhållande uppställde det villkoret, att ändamålet uteslutande måste vara av den art som föranledde skattefrihet. För sina övertåganden rörande det lämpligaste sättet att undvika en sådan obillighet har kommittén lämnat i huvudsak följande redogörelse:

Om en stiftelse eller en förening exempelvis har två ändamål, varav det ena är av beskaffenhet att föranleda skattefrihet och det andra ej är av sådan beskaffenhet, skulle man kunna tänka sig den möjligheten, att inkomsten uppdelades i en skattefri och en skattepliktig del med ledning av den proportion, i vilken den juridiska personen främjar de särskilda ändamålen. Man finge då en anordning likartad med den som enligt gällande lagstiftning finnes beträffande fastighetsbeskattningen. Såvitt kommittén kan finna, skulle en sådan uppdelning av stiftelsers och förenings inkomster, om densamma kunde genomföras, innebära en rationell lösning av ifrågasatt spörsmål. Det bleve därigenom möjligt att göra en exakt avvägning av skattefriheten med hänsyn tagen till vart och ett av de syften, som av den juridiska personen tillgodoses. I många fall förhåller det sig nog även så, att en dylik uppdelning rent tekniskt skulle vara genomförbar. Ofta finnas i stadgar eller donationsbrev uttryckliga bestämmelser angående i vilken utsträckning inkomsten skall användas för varje särskilt ändamål. Den sålunda föreskrivna proportionen mellan de olika ändamålen skulle kunna begagnas vid den nu ifrågasatta uppdelningen av inkomsten. Emellertid är saken ingalunda alltid ordnad på detta sätt. Ej sällan medgiva stadgarna eller donationsbrevet den juridiska personens styrelse en vidsträckt befogenhet att vid inkomstens disponerande med förbigående av vissa ändamål anslå medel allenast till något eller några av de ändamål, som den juridiska personen avses att tillgodose. Den möjligheten bör ej heller förbises, att inkomsten kan till större eller mindre del reserveras till ett följande år. Uppenbart är att en uppdelning av inkomsten i en skattefri och en skattepliktig del ej är möjlig att genomföra i sådana fall som de här berörda. Någon norm för en sådan uppdelning finnes icke. Då skattefriheten för alla de stiftelser och föreningar, varom här är i fråga, torde böra ordnas efter enhetliga grunder, har kommittén icke ansett sig kunna fullfölja den nu framförda tanken.

Närmast torde då böra tagas under öfvervägande, huruvida det ändamål, som tillgodoses i den största utsträckningen, kan få vara avgörande vid bedömandet av frågan om skattefriheten. Meningen skulle då alltså vara, att stiftelsens eller föreningens ställning i skattskyldighetshänseende vore beroende av det ändamål, som rent matematiskt hade öfvervikten i jämförelse med verksamheten i öfrigt. Att välja denna väg anser kommittén dock icke tillrädligt. Ett ändamål, som i och för sig ej är av beskaffenhet att föranleda skattefrihet och som kan motsvara nära hälften av stiftelsens hela verksamhetsområde, skulle endast av den anledningen, att detta ändamål är sammankopplat med ett annat, erhålla en privilegierad ställning vid beskattningen.

Enligt kommitténs mening torde den lämpligaste vägen vara att låta det huvudsakliga ändamålet med stiftelsens eller föreningens verksamhet vara avgörande för frågan om skattefriheten. För att ett ändamål skall kunna rubriceras såsom det huvudsakliga förutsättes då, att detta ändamål, om man ser saken i stort, kan anses vara det egentliga föremålet för stiftelsens eller föreningens verksamhet. Om en stiftelse eller förening vid sidan av detta egentliga ändamål i obetydlig omfattning tillgodoser ett annat syfte, som i och för sig skolat föranleda skatteplikt, synas billighetsskäl tala för att det hela blir skattefritt. Mången gång är det väl även så, att detta i mindre omfattning tillgodosedda syfte är likartat med eller har åtminstone något samband med verksamheten i öfrigt. I varje fall torde det få anses vara mera tilltalande att i en sådan situation medgiva någon utsträckning av skattefriheten än att helt beröva den juridiska personen förmånen av skattefrihet, vilket skulle bliva resultatet, om man fasthölle vid kravet på att ändamålet uteslutande skall vara av skattefri natur. Till förebyggande av missuppfattning beträffande innebörden av uttrycket huvudsakligt ändamål bör kanske dock ytterligare understrykas, att om en stiftelse eller förening i sin verksamhet främjar två ändamål, varav det ena i något större utsträckning än det andra, så anses icke förstnämnda ändamål vara det huvudsakliga. För att ett huvudsakligt ändamål skall kunna anses vara för handen, skall detta till sin omfattning vara så dominerande i jämförelse med verksamheten i öfrigt, att sistnämnda del av verksamheten ter sig såsom en oväsentlig bisak.

Mot den av kommittén föreslagna metoden att låta det huvudsakliga ändamålet bliva avgörande för skattefriheten skulle kunna resas den invändningen, att denna metod icke giver effektivt rättvisa i sådana fall, då den juridiska personens verksamhet icke är begränsad till ett enda område. En stiftelse kan sålunda med en avsevärd del av sin inkomst främja ändamål av sådan beskaffenhet, som i och för sig skolat föranleda skattefrihet, men på grund av att stiftelsen därjämte tillgodoser ett ändamål av annat slag, blir stiftelsens inkomst i sin helhet underkastad beskattning. Detta kan ju synas irrationellt. Den här ovan lämnade redogörelsen för de olika möjligheter, som kunna tänkas ifrågakomma vid utformningen av beskattningsreglerna i förevarande avseende, synes emellertid giva vid handen, att skattefrihetens anknytande till det huvudsakliga ändamålet måste anses utgöra den lämpligaste lösningen. Vill man erhålla en anordning, som mera smidigt ansluter sig till de särskilda ändamålen, torde det icke finnas någon annan utväg än att helt och hållet borttaga skattefriheten för stiftelser och föreningar samt i stället medgiva rätt till avdrag vid taxeringen för de till främjande av vissa bestämda ändamål havda utgifterna.

I formellt hänseende skulle kunna invändas, att uttrycket »huvudsakligt ändamål» är något obestämt till sin innebörd och lätt kan giva anledning till misstolkning. Att risk för misstolkning förefinnes, torde ej heller kunna förnekas. Kommittén har fördens skull ansett lämpligt att i en särskild anvisning till 53 § kommunalskattelagen under punkt 7 närmare förklara uttryckets

innebörd. Ordet »huvudsakligen» eller liknande förekommer för övrigt redan nu på ett flertal ställen i skatteförfattningarna.

Uppenbart är emellertid, att skattefrihetens anknyttande till det huvudsakliga ändamålet skulle komma att inom vissa gränser medgiva taxeringsmyndigheterna någon möjlighet till fri bedömning av hithörande frågor. Såvitt kommittén kan se, bör någon olägenhet icke kunna befaras därigenom. I betraktande av de många olika kombinationer av ändamål, som kunna finnas särskilt beträffande stiftelser, synes det snarare vara en fördel, att denna möjlighet är för handen. Hur angeläget det än är, att lagbestämmelserna äro klart och otvetydigt avfattade, torde man knappast kunna undgå att giva något utrymme för den fria prövningen i varje särskilt fall. I detta hänseende må endast påpekas, att vid bedömandet av frågan om skattefrihet hänsyn torde böra tagas ej allenast till det sätt, på vilket verksamheten bedrivits under beskattningsåret. Då fråga uppkommer om skattefrihet, måste man enligt kommitténs tanke även beakta förhållandena under tidigare verksamhetsår, i den mån detta låter sig göra. Det förutsättes alltså, att en viss avvägning sker vid bedömandet av det ifrågavarande rättssubjektets ändamål.

Ej sällan föreskrives i donationsbrevet för en i allmännyttigt syfte bildad stiftelse, att livräntor skola utgå till vissa personer under deras livstid. Utbetalandet av sådana livräntor torde icke kunna anses ingå i stiftelsens ändamål och bör ej betraktas såsom ett led i stiftelsens verksamhet. Vid bedömandet av frågan om stiftelsens ändamål torde således böra bortses från dylika utbetalningar. Är stiftelsen skattskyldig för sin inkomst, äger stiftelsen vid inkomstberäkningen åtnjuta avdrag för utbetalningarna. Å andra sidan torde mottagarna av sådana livräntor — oavsett huruvida stiftelsen är skattskyldig eller icke — böra beskattas för vad de sålunda uppburit.

Såsom kommittén framhållit i det föregående förekommer stundom, att en stiftelses inkomster under en längre tid icke alls komma till användning. Detta kan bero på svårigheter att finna den lämpliga formen för stiftelsens verksamhet eller att stiftelsens förvaltare av en eller annan anledning anser förmånligast, att stiftelsens förmögenhet tills vidare får tillväxa genom avkastningens läggande till kapitalet. Men orsaken kan också vara att söka i donationsbrevets avfattning. Det förekommer nämligen, att i donationsbrevet föreskrives att stiftelsens avkastning först vid en viss framtida tidpunkt skall tagas i anspråk för stiftelsens ändamål. Hur skattedomstolarna skulle vid tillämpningen av nuvarande bestämmelser ställa sig till alla de fall, där användningen av en stiftelses inkomster uppskjutits till framtiden, synes ej vara fullt klart. Mål angående sådana stiftelser hava nog icke i någon större utsträckning kommit under skattedomstolarnas prövning. Emellertid hava förekommit avgöranden, som tyda på att enligt praxis en dylik uppskjuten användning av en stiftelses medel icke ansetts utgöra hinder för skattefrihet.

Enligt kommitténs mening bör skattefriheten i regel icke omfatta andra juridiska personer än sådana, som *faktiskt* utöva en verksamhet av allmännyttig beskaffenhet. Kommitténs förslag bygger på den förutsättningen, att rättssubjekt, som genom sin verksamhet *äro* i hög grad nyttiga för det allmänna, skola erhålla skattefrihet. Om en stiftelses medel av en eller annan orsak under en följd av år icke komma till användning för det med stiftelsen avsedda ändamålet, kan kommittén för sin del icke se någon anledning att medgiva skattefrihet. Givet är emellertid, att det är svårt att här uppställa några bestämda regler. Ett tillfälligt reserverande av avkastningen bör naturligtvis icke inverka på skattefriheten, liksom ej heller sedvanliga avsättningar för ökande av stiftelsens kapital. Det torde få ankomma på taxerings-

myndigheterna att i varje särskilt fall bedöma, huruvida omständigheterna äro sådana att skattefrihet bör medgivas.

Kommittén har slutligen i denna del av betänkandet behandlat frågan, huruvida skattefriheten för vissa stiftelser och ideella föreningar jämväl borde avse inkomst av rörelse. Efter att ha erinrat, att enligt nuvarande bestämmelser den för nu ifrågavarande rättssubjekt stadgade skattefriheten gäller vid statsbeskattningen all inkomst och vid den kommunala beskattningen i stort sett annan inkomst än av fastighet samt att, ehuru väl dessa rättssubjekt i allmänhet icke torde bedriva rörelse, det dock icke kunde anses uteslutet att rörelse bedreves åtminstone undantagsvis och i mindre omfattning, har kommittén anfört i huvudsak följande:

Det torde vara med allmänna beskattningsprinciper bäst överensstämmande, att inkomst av rörelse blir föremål för beskattning. Det får icke heller förbises, att om en stiftelse, som bedriver rörelse, skulle erhålla skattefrihet för sin inkomst därav, så skulle detta innebära ett gynnande av stiftelsen i konkurrensen med andra näringsidkare. Kommittén anser fördenskull, att skattskyldighet bör föreskrivas för inkomst av rörelse, i den mån sådan bedrives.

På grund av den nu föreslagna bestämmelsen om skattskyldighet för inkomst av rörelse torde det vara nödvändigt att uppdelna den nuvarande 7 § e) förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt i två punkter e) och f), varav punkten e) skall avse skattefrihet för all inkomst och punkten f) skattefrihet för annan inkomst än av rörelse. Under sistnämnda punkt hava hänförs sjukvårds- och barmhärtighetsinrättningarna samt de stiftelser och föreningar, som enligt förslaget ansetts böra erhålla en förmånsställning i skattehänseende.

Beträffande kommunalbeskattningen hava i förslaget motsvarande ändringar vidtagits i 53 § 1 mom. kommunalskattelagen. Samtliga de stiftelser och föreningar, som enligt förslaget skola åtnjuta skattefrihet vid inkomstbeskattningen, hava även ansetts böra erhålla befrielse från fastighetsskatt enligt 5 § 1 mom. e) nämnda lag.

#### Yttranden.

Kommittéförslaget i nu förevarande del har, i den mån detsamma får anses hava behandlats i de avgivna yttrandena, tillstyrkts eller lämnats utan erinran av *kammarrätten, riksräkenskapsverket, socialstyrelsen, kanslern för rikets universitet, drätselnämnderna vid universiteten i Uppsala och Lund, länsstyrelserna i Jönköpings, Kronobergs, Kalmar, Gotlands, Kristianstads, Malmöhus, Skaraborgs, Värmlands, Kopparbergs, Gävleborgs, Västernorrlands, Västerbottens och Norrbottens län, svenska landskommunernas förbund, svenska landstingsförbundet, vetenskapsakademien, Knut och Alice Wallenbergs stiftelse samt stiftelsen Lars Hiertas minne.*

Allenast *taxeringsnämndsordförandenas riksförbund* har avstyrkt, att förslaget i denna del lägges till grund för ny lagstiftning.

Övriga *remissinstanser* hava, i den mån de yttrat sig över förslaget i denna del, förordat vissa mer eller mindre betydelsefulla ändringar i detsamma.

Ur yttrandena må följande här återgivas.

Beträffande behovet av författningsändringar på detta område har *kammarrätten* framhållit, att bestämmelserna om stiftelsers och ideella föreningars m. fl. juridiska personers beskattning sedan lång tid tillbaka berett svårigheter vid tillämpningen. Framför allt syntes stadgandena om skattefrihet för fromma stiftelser vara alltför oklart avfattade. En ny reglering av detta lagstiftningsområde vore därför av behovet påkallad. Kommittéförslaget syntes väl motiverat och ägnat att läggas till grund för lagstiftning i ämnet. Om förslaget genomfördes, skulle större klarhet och reda på området skapas.

Även *taxeringsnämndsordföranden*s riksförbund har ansett gällande bestämmelser vara i behov av omarbetning. Förbundet ville emellertid starkt ifrågasätta, huruvida den av kommittén anvisade vägen vore den lämpligaste. Ur taxerings synpunkt skulle det otvivelaktigt utgöra den enklaste lösningen, om samtliga stiftelser och ideella föreningar beskattades, eventuellt med vissa undantag, så klart och skarpt angivna att någon bedömning från taxeringsmyndigheternas sida ej behövde ifrågakomma. Härvid skulle också vinnas, att frågan om det anslagsbeviljande, som skattefrihet till sitt väsen utgjorde, komme att avgöras av statens och kommunernas sedvanliga anslagsbeviljande myndigheter och icke av taxeringsnämnderna, som, ehuru folkvalda, dock ej hade med beviljande av anslag att skaffa, och än mindre av skattedomstolarna. — Förbundet ville alltså i första hand förorda denna linje. Skulle den emellertid ej anses godtagbar, ville förbundet frånråda att nuvarande åtminstone tämligen stadgade praxis brötes och en ny, till synes godtycklig gräns mellan skattskyldiga och skattefria organisationer droges, med all den osäkerhet för lång tid framåt som därav måste följa. Avgjort lämpligare syntes då vara att så långt görligt kodifiera nuvarande praxis.

En liknande synpunkt som den sist anförda har anlagts av *överstyrelsen för svenska röda korset*, som särskilt beträffande uttrycket »from stiftelse» framhållit, att detta, trots den obestämdhet som kunde ligga däri, dock innefattade ett gammalt hävdvunnet begrepp, till ledning för vars tolkning föreläge en omfattande rättspraxis.

I anslutning till vad kommittén uttalat i frågan, huruvida överhuvud taget någon skattefrihet för enskilda juridiska personer bör bibehållas, har *riksräkenskapsverket* yttrat, att ett system med allmän deklarationsplikt uppenbarligen vore bäst ägnat att tillgodose kravet på effektiv kontroll. De skäl av företrädesvis praktisk art, som kommittén anfört gentemot tanken på att utvidga deklarationsplikten även till nu ifrågavarande rättssubjekt, måste emellertid anses tungt vägande. Under förutsättning att åtgärder vidtoges för ernående av bättre kontroll över stiftelser och ideella föreningar — i vilket avseende de av kommittén antydda vägarna syntes ämbetsverket framkomliga — ansåge sig verket därför kunna tillstyrka kommitténs förslag om bibehållande i princip av nuvarande system med skattefrihet.

*Socialstyrelsen* har anfört:

Rent principiellt anser kommittén, att någon grund för skattefrihet över huvud icke kan åberopas och att väsentligen blott lämplighetsskäl hänvisa till denna väg såsom den mest framkomliga för meddelandet av de ekonomiska lättnader, vilka enligt kommitténs uppfattning äro rimliga i fråga om de i särskild grad allmännyttiga institutionerna. Enligt styrelsens mening kunde det snarare vara befogat och skäligt att här klart hävda skattefrihetens grundsats såsom en i och för sig riktig och bärande princip. De i synnerlig grad allmännyttiga stiftelser och ideella föreningar, som här äro i fråga, äro resultat av sådana initiativ, som böra uppmuntras från det allmännas sida. Lusten att donera pengar till vissa samhällsnyttiga och välgörande ändamål bör icke hämmas; skattefriheten synes vara ett naturligt och självfallet uttryck för denna inställning.

*Länsstyrelsen i Malmöhus län* har yttrat:

I sin allmänna motivering har kommittén uttalat, att någon principiell grund för skattefrihet icke torde kunna av någon åberopas. Detta må vara riktigt. Emellertid synes det lika ovedersägligt, att i den mån en stiftelse eller förening fullföljer, eller rättare sagt fullföljt, ett statligt eller kommunalt ändamål, densamma bör vara befriad från statlig eller kommunal skattepålaga. Det kan nämligen icke under alla förhållanden vara riktigt att påstå, att om ett visst rättssubjekt befriades från skatteplikt, detta skulle medföra den ofrånkomliga konsekvensen, att de, som icke kunde åberopa någon skattefrihetsgrund, finge bära desto högre skattebörd. Om nämligen en institution, som fullföljer ett direkt statligt eller kommunalt intresse, genom skattepåföring blir berövad en del av de medel, som till fullföljande av nämnda intresse finnas till förfogande, måste samma intresse tillgodoses genom en skatteutskrivning å övriga statligt eller kommunalt skattskyldiga, med andra ord: det allmännas utgifter skulle ökas i motsvarande grad som institutionens medel genom skattepålagan minskades. Så långt detta resonemang håller streck föreligger således en fast principiell grund för skattebefrielse. Men även därutöver synes i ovannämnda utsträckning, nämligen så långt stiftelsen eller föreningen fullföljer ett allmännyttigt, d. v. s. statligt eller kommunalt, ändamål, skattebefrielsen vara logiskt, om än ej alltid principiellt, motiverad. Enligt länsstyrelsens förmenande bör således skattebefrielsen så långt sig göra låter strängt och konsekvent graderas efter nyss angivna synpunkter, och torde detta i regel icke stöta på oöverstigliga svårigheter. Oftast torde det vara ganska lätt att avgöra i vad mån en förening eller stiftelse fullföljt det ena eller andra ändamålet, och bör för övrigt härutinnan åt beskattningsmyndigheterna inrymmas en viss möjlighet till fri bedömning. Länsstyrelsen vill än en gång understryka, att länsstyrelsen förutsätter en konsekvent tillämpning av principen, vadan skattebefrielse bör ifrågakomma allenast i den mån föreningen eller stiftelsen verkligen fullföljt det ändamål, som utgör skattebefrielsens grund. Om av en eller annan anledning den på ett beskattningsår belöpande inkomsten icke blivit för ändamålet förbrukad, bör den således, med undantag möjligen för en i stiftelsens urkund eventuellt fastställd normal fondering, vara att anse såsom skattepliktig. Med denna inställning undgår man också en del av de mindre tilltalande konsekvenser, som bliva en följd av den av kommittén intagna ståndpunkten att anse stiftelsens huvudsakliga ändamål vara för frågan om skattebefrielse avgörande.

Vad kommittén anfört rörande behovet av en registrering av stiftelser och ideella föreningar eller i varje fall en statistik



över stiftelser har föranlett särskilda uttalanden från åtskilliga remissinstansers sida.

Sålunda har *kammarrätten* erinrat, att kammarrätten i utlåtande över 1936 års uppbördskommittés betänkande angående omorganisation av uppbördsväsendet och folkbokföringen ansett det ur beskattningssynpunkt vara en angelägenhet av vikt, att juridiska personer, vilka kunde tänkas bli föremål för taxering, bleve vederbörligen registrerade. Under återopande härav har kammarrätten uttalat sig för verkställande av en statistisk undersökning beträffande stiftelser, därvid föreskrifter borde utfärdas om skyldighet för stiftelser att lämna uppgifter vid undersökningen.

*Socialstyrelsen* har ansett, att en såvitt möjligt fullständig översikt av stiftelser och ideella föreningar borde kunna tjäna till ledning för en systematisk gruppering av dessa olikartade institutioner med hänsyn till deras grad av allmännyttighet, samt har vidare anfört:

Med hänsyn såväl härtill som till behovet av viss kontroll för undvikande av att skattefriheten utnyttjas i obehörig utsträckning vill styrelsen tillstyrka förslaget om en statistisk undersökning, avseende uppläggning av ett offentligt register över stiftelser, liknande det som utarbetades av statistiska centralbyrån för år 1910. Det är önskvärt, att registret något utvidgas, så att det omfattar även viktigare ideella föreningar. En sådan utökning av den statistiska undersökningen torde icke bli särdeles kostsam i förhållande till den fördel, som skulle vinnas.

Såsom ett alternativ till förslaget om ett register av detta slag har kommittén velat göra gällande, att en allmän registreringsplikt borde införas för ifrågasvarande juridiska personer. Ett sådant alternativ kan styrelsen för sin del icke anbefalla. Det må erinras, att registreringskyldighet för ideella föreningar icke ifrågasatts i den promemoria angående grunderna för en lagstiftning om dylika föreningar, som under år 1938 utarbetats inom justitiedepartementet. I sitt den 13 oktober 1938 avgivna utlåtande över denna promemoria uttalade även styrelsen den meningen, att beträffande ideella föreningar registrering icke borde uppställas som villkor för full rättskapacitet. Gentemot ett flertal skäl, som talade för registreringsprincipens införande jämväl på detta område, såsom tidigare skett beträffande ekonomiska föreningar och vissa andra slag av sammanslutningar, framhölls i detta utlåtande, att man härmed skulle göra ett avsteg från en rättsuppfattning, som vunnit hävd och blivit stadfäst genom praxis. De i utlåtandet anförda skälen synas styrelsen alltjämt vara hållbara och vägande, även om hänsyn å andra sidan toges till behovet av bättre överblick över den stora mängden av föreningar och stiftelser samt därigenom ökade möjligheter till skattekontroll. Detta behov synes kunna i tillräcklig mån tillgodoses genom uppläggning av det ovan berörda registret.

*Överståthållarämbetet* har yttrat:

I betänkandet gjort förslag om allmän registreringsplikt för stiftelser och ideella föreningar vill ämbetet särskilt tillstyrka, ehuru formen därför kan välla tvekan. För ideella föreningar och sådana stiftelser, vilka icke stå under tillsyn enligt lagen den 24 maj 1929, föreligger för närvarande icke registreringstvång. Enligt uppgift från ämbetets bolagstaxeringskontor hava de efterforskningar, som beträffande dessa ägt rum efter adresskalendern eller andra uppslagsböcker samt med ledning av notiser eller annonser i

dagspressen, lett därefter, att ett år från år ökat antal stiftelser och föreningar kommit under beskattningsnämndernas prövning. År 1938 uppgick antalet nytillkomna till cirka 1,000 stycken samt år 1939 till cirka 400 stycken. Den absoluta ökningen från år 1937 uppgick emellertid endast till cirka 1,100 stycken på grund därav, att sådana, vilkas uppgifter icke givit anledning till taxering, påföljande år ej prövats. Ökningen motsvarar emellertid i runt tal 100 %. Oaktat dessa efterforskningar torde ett flertal stiftelser och föreningar fortfarande vara okända för taxeringsmyndigheterna. Bidragande till detta missförhållande torde även vara, att dylika juridiska personer i regel icke anses skyldiga att uppgiva sig till mantalsskrivning; endast då de hyra lokal eller hava kontor, komma de därvid till synes.

Närmast skulle överståthållarämbetet vilja förorda, att jämväl för juridiska personer infördes skyldighet att mantalsskriva sig. Mantalsskrivningen har ju ursprungligen tillkommit för att möjliggöra en riktig beskattning — den gamla beteckningen »skattskrivning» är därvid belysande — och alltjämt är mantalsskrivningen härför av den största betydelse.

*Länsstyrelsen i Stockholms län* har vitsordat kommitténs uttalande om, att frånvaron av registreringsplikt för stiftelser och ideella föreningar vållade taxeringsmyndigheterna stora svårigheter, och har ansett angeläget att frågan i någon form löstes, eventuellt genom upprättande av fem- eller tioårsstatistik över dessa juridiska personer. *Länsstyrelsen i Södermanlands län* har förordat införandet av allmän registreringsplikt för stiftelser och ideella föreningar. *Länsstyrelsen i Kristianstads län* har icke velat taga ställning till frågan om införandet av en dylik plikt men har ansett nödvändigt, att sådan kännedom vunnes om förefintliga stiftelser och ideella föreningar, att en mera effektiv övervakning av deras beskattning kunde äga rum. *Länsstyrelsen i Västmanlands län* har framhållit angelägenheten av uppläggandet på det ena eller andra sättet av register över ifrågavarande juridiska personer.

*Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund* har ansett, att en allmän registreringsplikt för stiftelser och ideella föreningar måste införas. Registreringen borde ordnas centralt för att en enhetlig bedömning skulle kunna ernås.

*Statistiska centralbyrån* har anfört bland annat följande:

I utlåtande med anledning av herr Osbergs motion vid 1939 års lagtima riksdag om uppläggande av offentligt register över stiftelser och donationer har centralbyrån framhållit önskvärdheten av att en ny förteckning över inom riket befintliga stiftelser och donationer komme till utförande, vilken ståndpunkt centralbyrån alltjämt vidhåller.

I lagen den 24 maj 1929 om tillsyn över stiftelser stadgas anmälningsplikt för dylika. Från anmälningsplikten äro emellertid vissa kategorier av stiftelser undantagna, bl. a. stiftelser, vilkas förmögenhet ej överstiger 5,000 kr. Många stiftelser, särskilt mindre sådana, torde därför ej vara kända. Då emellertid ett officiellt register måste omfatta samtliga stiftelser, delar centralbyrån kommitténs åsikt, att föreskrifter om uppgiftsskyldighet böra utfärdas. Vidare anser centralbyrån det lämpligast att insamlandet av uppgifterna verkställas av länsstyrelserna med begagnande av särskilda av centralbyrån tillhandahållna formulär, vilka till avfattningen ansluta sig till dem, som kommo till användning vid 1910 års statistik över stiftelser.

Beträffande publiceringen av registret har centralbyrån i utlåtandet över herr Osbergs motion framhållit, att en mera summarisk redovisning, såsom angivande av antalet stiftelser kommunvis, mycket väl torde kunna ske i fråga om de minsta stiftelserna. Centralbyrån har i utlåtandet föreslagit, att denna begränsade redovisning skulle gälla stiftelser med en förmögenhet om högst 1,000 kr., vilka enligt 1910 års förhållanden utgjorde visserligen nära  $\frac{1}{3}$  av hela antalet stiftelser men representerade endast 0.6 procent av samtliga stiftelsers förmögenhetstillgångar. Oaktat denna inskränkning har centralbyrån likväl beräknat, att registret skulle upptaga ungefär samma volym — 790 sidor — som 1910 års publikation. För att i någon mån nedbringa kostnaderna för publikationstryck anser sig emellertid centralbyrån böra föreslå, att registret endast skall upptaga individuella uppgifter för stiftelser med förmögenhet uppgående till mer än 2,500 kr., under det övriga stiftelser redovisas mer summariskt. Antalet stiftelser med en förmögenhet om högst detta belopp uppgick — likaledes enligt 1910 års förhållanden — till något mer än hälften av samtliga stiftelser, medan den sammanlagda förmögenheten hos dessa stiftelser utgjorde endast inemot 2 procent av det totala stiftelsekapitalet. Den olägenhet ur beskattningshänseende, som en dylik begränsning av registret skulle medföra, kunde i så fall kompenseras genom att centralbyrån till varje länsstyrelse överlämnade en förteckning över de inom resp. län befintliga, i det tryckta registret ej medtagna stiftelserna. Huru stort antal trycksidor, som härigenom skulle inbesparas, låter sig svårigen beräknas. Flertalet av de år 1910 förefintliga mindre stiftelserna torde vara av äldre datum, och man kan med hänsyn till det förändrade penningvärdet utgå ifrån, att de efter år 1910 nytillkomna stiftelserna till övervägande delen falla på förmögenhetsgrupper över 2,500 kr.

Beträffande personalen för arbetet med stiftelseregistrets uppläggande uttalade centralbyrån i sitt förenämnda utlåtande, att ledaren borde hava aktuariers tjänsteställning samt att det i övrigt torde föreligga behov av två arbetskrafter av amanuensgrad samt fyra kvinnliga biträden, av vilka två med hänsyn till att arbetet måste bli högt kvalificerat torde böra vara placerade i lönegrad A 7, medan för de två återstående en placering i lönegrad A 2 syntes vara tillräcklig. Personalen antogs komma att erfordras under cirka 1 års tid. Även om föreskrifter om uppgiftsskyldighet meddelas, kommer detta ej att minska centralbyråns kontrollarbeten, som att döma av erfarenheten från 1910 års statistik torde komma att bli av betydande omfattning. Ovan nämnda personal torde därför komma att erfordras för arbetets genomförande. Samtliga avlöningskostnader kunna, inklusive ersättning för rörligt tillägg enligt nu gällande grunder, beräknas till omkring 33,000 kr. Häri ingå ej kostnader för publikations- och blankettryck eller andra expenser, vilka kostnader enligt nuvarande priser torde kunna beräknas till omkring 25,000 kr. för det fall registret erhåller samma upplaga (650 kartonnerade och 400 häftade ex.) och omfattning som »Stiftelser år 1910».

Vad åter beträffar frågan om den personal, som skulle erfordras för en fortlöpande statistik över stiftelser, torde beräkningar häröver näppeligen kunna göras nu, utan torde dylika lättare grundas på erfarenheten från arbetet med uppläggandet av registret.

Beträffande skattefrihetens omfattning ha delade meningar yppats i de yttranden, vari denna fråga särskilt berörts.

Länsstyrelsen i Örebro län har anfört i huvudsak följande:

Utgående från att icke alla stiftelser med allmännyttig verksamhet kunna beredas skattefrihet utan endast sådana där verksamheten är av högt kva-

lificerad art definierar kommittén i första hand sin ståndpunkt så, att skattefrihet icke bör omfatta andra institutioner än sådana, som främja ändamål, vilka eljest *måst* tillgodoses av det allmänna. Inom den sålunda angivna ramen utväljer kommittén de stiftelser, som enligt nu gällande bestämmelser, rätt tolkade i överensstämmelse med regeringsrättens prejudikat, skulle äga skattefrihet. Härutöver göres ett tillägg till förmån för stiftelser för vetenskaplig forskning.

Lyckligtvis har kommittén vid lagtextens formulering icke dragit gränsen för skattefrihet så snäv som således i motiven angives. Inom lagtextens ram rymmas en mångfald arter av verksamhet, som ingalunda *måste* tillgodoses av det allmänna. Verksamheten kan icke desto mindre vara synnerligen allmännyttig just såsom kompletterande sådan, som tillgodoses av det allmänna.

Såsom kommittén själv framhåller har den allmänna uppfattningen i strid mot förutnämnda prejudikat ansett det nära nog självklart, att stiftelser, som främjade något allmännyttigt ändamål, skulle befrias från beskattning. Enligt kommittén skulle detta hava sin grund däri, att vid den tid, då skattefrihet för vissa rättssubjekt infördes i lagstiftningen, dessa fullgjorde en funktion »som eljest *skolat* ankomma på det allmänna». När numera stat och kommun utgåve hundratals miljoner kronor för den allmänna välfärden, måste skattefriheten tagas under noggrann omprövning.

Länsstyrelsen kan icke underlåta framhålla, att denna bevisföring knappast bort leda till det förslag, som kommittén i motiven framlagt, eller att skattefrihet bör tillerkännas stiftelser, vilka främja ändamål som eljest *måste* tillgodoses av det allmänna. Kommittén synes förbise, att vid den av kommittén åsyftade tid då skattefrihet tillerkändes »fromma» stiftelser det ingalunda *tillkom* det allmänna att utföra deras gärning. Det åliggandet för det allmänna har kommit långt senare och i många fall härletts ur de fromma stiftelsernas pionjärbete. Skulle man därför ur kommitténs anförda motivering draga någon slutsats, skulle det närmast bliva den, att skattefrihet framförallt skulle beredas stiftelser med sådan verksamhet, som ej vore sådan som stat och kommun nu vore skyldig utöva men likväl samhällsgagnande och kompletterande den statliga eller kommunala.

Kommittén anser för sin del, att någon principiell grund för skattefrihet icke torde kunna av någon åberopas. Envar som av samhället åtnjuter rättskydd borde lämna sitt bidrag till utgifterna härför. Om vissa rättssubjekt bleve befriade från skatteplikt, så finge de övriga bära en högre skattebörd. Mot detta må allenast anföras, att kommittén själv anser sig böra föreslå undantag från skatteplikten samt att kommittén torde förbise, att den skatt, som skulle kunna uttagas av en samhällsgagnande stiftelse, blir högst väsentligt lägre än kostnaden för samma verksamhet, utövad av stat eller kommun, och därigenom ökande skattebördan i högre grad än stiftelsens skattefrihet.

Kommittén har själv framhållit, att rådande allmän uppfattning om rätten i förevarande avseende är en annan än den, som tagit sig uttryck i kommitténs förslag. Den säkraste grunden för en lag är rådande rättsuppfattning, och en lagstiftare bör icke utan mycket goda skäl gå emot den. Vad länsstyrelsen anført, torde vara fullt tillräckligt för att visa, att kommittén ingalunda kunnat för sitt förslag åberopa sådana skäl.

Länsstyrelsen är emellertid ense med kommittén om att den nuvarande bestämmelsen behöver en klarare utformning. Denna bör emellertid gå i den riktning, att den kommer bättre i överensstämmelse med rådande rättsuppfattning. I detta sammanhang må också med styrka framhållas, att ett antagande av kommitténs förslag skulle komma att allvarligt motverka benägenheten att skänka medel för allmännyttiga och landsgagneliga ändamål. Såsom redan framhållits ha enskilda personers framsynta initiativ många

gångar visat sig innebära ett pionjärarbete högst gagneligt för god samhällsutveckling. Att hämma dylika initiativ genom en för långt driven fiskalisk formalism synes länsstyrelsen onödigt och olyckligt.

Länsstyrelsen kan för sin del väl godtaga kommitténs förslag, så som det uttryckts i lagtexten, men anser, att därutöver bör göras ett tillägg, som sätter stadgandet bättre i överensstämmelse med rättsuppfattningen. I sådant avseende vill länsstyrelsen föreslå, att efter orden vetenskaplig forskning inskjutes följande »eller ock eljest på ett för det allmänna ändamålsenligt och ekonomiskt sätt utövar annan allmännyttig verksamhet av samma art eller kompletterande sådan, som stat eller kommun allmänligen utövar eller understödjer».

Länsstyrelsen förmenar, att genom en dylik ordalydelse eller annan i huvudsaklig överensstämmelse därmed skulle vinnas en begränsning av skattskyldigheten, som stode i överensstämmelse med icke blott rätt och billighet utan även det allmännas intresse.

*Länsstyrelsen i Älvsborgs län har yttrat:*

Kommittén säger sig ha kommit till den uppfattningen, att skattefriheten icke bör omfatta andra institutioner än sådana som främja ändamål, vilka eljest »måst» tillgodoses av det allmänna. Denna regel lär vara synnerligen svår att tillämpa, och kommittén har väl knappast själv lyckats därmed. Statsverksamhetens omfattning är mycket tänjbar, och den har på senare tider mycket utvidgats. Försämrade statsfinanser kunna tvinga till inskränkningar. Vad som »måste» bekostas av staten på områden, som i detta sammanhang hava intresse, undandraget sig objektivt bedömande. Men just den nuvarande möjligheten, för att ej säga sannolikheten, av nödvändiga indragningar på den statliga kulturbudgeten är en anledning till undvikande av att genom åtdragning av skatteskrubben skrämman bort donatorer liksom att genom beskattning av befintliga donationer ytterligare minska vad för kulturella ändamål kan finnas tillgängligt. Enligt länsstyrelsens mening äro dessa synpunkter otillräckligt beaktade av kommittén.

*Svenska stadsförbundet har anfört:*

Kommittén har uppställt den fordran för skattebefrielse, att donationen varit avsedd att »främja ändamål, som eljest måst tillgodoses av det allmänna». Principen är varken till sitt innehåll klar eller i praktiken lätt-tillämplig.

Först må i fråga om uttrycket »allmänna» framhållas, att detta ord här torde syfta på både stat och kommun. Ändamålet för verksamheten är emellertid därvidlag ej sammanfallande. För kommunens del äro gränserna för dess verksamhet och kompetens som bekant flytande. Vad som innefattas i kommunallagens bestämmelser om »gemensamma ordnings- och hushållsangelägenheter» bestämmas av praxis. Denna växlar starkt. Även de författningar, som förutsätta kommunal medverkan och därigenom ställa olika åtgärder inom den kommunala kompetensen, ökas starkt. Mycket av det, som ännu för bara några eller något år sedan ansågs helt främmande för kommunal verksamhet, hör nu otvetydigt dit. Även området för statens omsorger har varit föremål för ständig utökning. Man kan under sådana förhållanden icke säga att det ovan citerade uttalandet ger någon fullgiltig gallringsgrund av bestående värde.

Ser man frågan så att säga ur donatorernas synvinkel, torde det av stiftelseurkunderna i många fall framgå, att donatorerna anlagt de rent motsatta synpunkterna. De ha ofta ställt medel till förfogande just för det, som icke faller exempelvis inom kommunens verksamhetsområde. Med eller

utan uppräknig av olika ändamål ha de sagt klart och tydligt ifrån, att medlen icke få disponeras för ändamål, vilkas realiserande ålegat kommunen eller som denna eljest sört för att tillgodose. Ramen för den kommunala verksamheten var tidigare snäv. Många åtgärder, som kunde te sig nog så eftersträvansvärda, fingo en stads invånare avstå ifrån, om icke enskilda donatorer trädde emellan. Det var här ofta fråga om en komplettering av vad som kunde utvinnas med skattebetalarnas medel. En lagstiftning, som för framtiden motarbetade dylika utslag av god medborgaranda, vore säkerligen minst av allt önskvärd. Själva utgångspunkten synes styrelsen därför oriktigt vald.

Därutöver vill kommittén emellertid reducera möjligheterna till skattebefrielse. Bland de »allmännyttiga» ändamålen gör den ytterligare en gallring och får kvar endast ändamål »av särskild valör». Visserligen kan det icke förnekas, att åtskilliga av de kvarstående äro att betrakta såsom typiska för kommunal verksamhet. Men gränsen är uppenbarligen alltför snävt dragen. I åtskilliga av våra städer finnas många donationer för estetiska, allmänt kulturella och i vidare mening filantropiska syften, som efter ett antagande av kommitténs förslag skulle beskattas.

Följderna av den snäva begränsningen skulle säkerligen bli den, att städerna finge fylla ut med nödvändiga belopp. Med medel ur stiftelserna ha icke sällan tillskapats institutioner, vilkas driftkostnader alltjämt täckas av de donerade medlen. Där efter beskattningen fondernas årligen disponibla tillgångar ej räckte till, finge staden själv fylla behoven, och den skattebetalare, för vilken kommittén visat sig så ömsint, drabbades ändock av utgift på sin debetsedel. Icke heller staten torde gå fri från krav på bidrag för ändamål, som tidigare kunnat täckas av de donerade medlen. I vart fall i tider av normal skattekraft torde det allmänna svårigen kunna avvisa krav på medel för uppmuntrande av teater-, musik-, folkbildnings- och annan kulturell verksamhet, för vilken nu disponeras donationsmedel.

Styrelsen anser sig sakna anledning att ingå på detaljer i förslaget. Med vad ovan sagts vill styrelsen starkt understryka, att de i detta ärende från kommunalt håll tidigare framförda önskemålen *icke* skulle tillgodoses genom ett lagfästande av det nu föreliggande förslaget. De fördelar av något klarare utformning, som därvid vore att räkna med jämfört med nuvarande praxis, synas otillräckliga.

Liknande synpunkter som de, vilka kommit till uttryck i de tre sist återgivna yttrandena, ha även framförts av *skogssällskapet* och *skogssällskapets skogsfond*, vilka tillika gemensamt uttalat följande:

Vid sidan av de ur allmännyttig synpunkt mycket betydelsefulla stiftelser o. dyl. varom här talats, har en mer eller mindre missriktad offervillighet även givit upphov till en hel del mindervärdiga sådana. Dessa fall böra ej tagas till intäkt för en schablonisering eller förenkling av lagstiftningen, som är ägnad att kunna skada intresset för vidmakthållande av offerviljan i här berörda former. Fyller icke ett rättssubjekt de anspråk, som måste ställas å dess ändamål ur allmännyttans synpunkt såväl som å dess struktur, bör det givetvis ej komma i åtnjutande av de förmåner en skattebefrielse innebär. Med hänsyn till de intressen, som här stå på spel, är det knappast för mycket begärt att det allmänna underkastar sig den procedur, som en sovring av rättssubjekten ur nämnda synpunkt fordrar. Någon större svårighet att skapa ändamålsenliga och tillfyllest enkla former för detta bedömande läser det inte erbjuda. Det kan nämligen ej anses med god rättvisa förenligt att inom ett komplex av rättssubjekt, vilkas ändamål ur stats-

nyttans synpunkt måste anses vara nog så likvärdiga, utan vidare utskilja vissa för att giva dem en särställning i skattehänseende och stämpla övriga såsom mindre värda med följd, att de berövas denna förmån. Lägges en sådan princip till grund för lagstiftning i frågan måste det få till given följd, att offervilligheten måste känna sig hindrad i valet av ändamål på ett sätt, som måste lända till skada för det allmänna, då därigenom månget uppdrag till gagnande verksamhet till dess tjänst ej skulle bliva förverkligat.

Såsom framgår av vad här anförts, delar sällskapet helt den uppfattningen, att rättssubjektets ändamål ur statsnyttans synpunkt skall vara avgörande i fråga om dess fritagande från beskattning, men finner, att den begränsning till vissa bestämda kategorier, som innehålles i lagförslagets § 53, är alltför snäv. Endast en formulering som medgäve prövning av skattefrihet även för andra slag av stiftelser och föreningar med allmännyttigt syfte skulle, enligt sällskapets mening, fylla det samhällsgagnande ändamål, som med lagstiftningen avses.

Kommittén har som invändning mot en friare prövning åberopat det ökade arbete taxeringsmyndigheterna genom en sådan ordning skulle få bära. Sällskapet vill för sin del hålla före, att dessa betänkligheter icke äro av den art, att de få förhindra en rationell lösning av denna för samhället viktiga beskattningsfråga.

I ett par yttranden har frågan om de kommunala donationsfondernas ställning i beskattningshänseende särskilt berörts.

Sålunda har *kammarrätten* anfört:

Kammarrätten anser i likhet med kommittén någon *allmän* bestämmelse om skattefrihet för stiftelser, som främja ändamål av kommunal natur, icke böra ifrågakomma. I detta hänseende må framhållas, att den omständigheten, att en stiftelses förvaltning ombesörjes av en kommunal myndighet, givetvis icke bör föranleda en förmånligare behandling i skatteavseende än som kommer andra stiftelser med samma ändamål till del. Ändamålets beskaffenhet — och ej stiftelsens organisation — bör vara bestämmande för frågan om skattefriheten. Huruvida ett ändamål kan sägas vara av kommunal natur, torde stundom vara svårt att avgöra. Förutom vissa åligganden, som enligt särskilda författningar ankomma på kommunerna, avse de kommunala ändamålen en mångfald olika syften, vilka kommunerna enligt kommunallagarna äro berättigade men ej lagligen pliktiga att tillgodose. Ett stadgande av innehåll, att stiftelser, som främja kommunala ändamål eller ändamål av gagn för kommuner, skola åtnjuta skattefrihet, skulle enligt kammarrättens mening kunna föranleda tolkningssvårigheter. En sådan bestämmelse skulle för övrigt innebära en avsevärd utsträckning av området för skattefriheten i jämförelse med vad som skulle komma att gälla beträffande andra stiftelser, vilket kammarrätten icke kan finna berättigat.

Kammarrätten vill emellertid i detta sammanhang även framhålla, att enligt de grunder, som synas hava tillämpats vid utarbetandet av kommitténs förslag, skattefrihet skulle kunna anses principiellt motiverad i fråga om stiftelser, som främja ändamål, vilka landsting eller kommuner lagligen äro pliktiga att tillgodose. Då landsting och kommuner åtnjuta skattefrihet, kan med ett visst fog göras gällande, att de stiftelser, som främja ändamål av nyss angiven beskaffenhet, likaledes böra erhålla skattefrihet. I vissa under senare tid avgjorda mål har även regeringsrätten ansett skattefrihet böra medgivas i dylika fall. Kammarrätten anser sig emellertid kunna biträda den av kommittén uttalade uppfattningen, att de allra flesta av de ändamål, var-

om här är fråga, torde kunna hänföras under de av kommittén föreslagna skattefrihetsreglerna. Med hänsyn därtill och då det får anses önskvärdt, att reglerna om skattefrihet utformas efter i möjligaste mån enkla linjer, tillstyrker kammarrätten kommitténs förslag i fråga om kommunala donationsfonders beskattning.

Länsstyrelsen i Malmöhus län har sagt sig dela kommitténs uppfattning, att avgörande för frågan om skattefrihet borde vara det ändamål vederbörande institution i sin verksamhet verkligen fullföljt. Emellertid kunde frågan komma att tangera och skära sig med bestämmelserna om stats och kommuns skattefrihet. Problemet huruvida skattskyldigheten skulle omfatta såväl självständiga stiftelser som osjälvständiga ryckte en här in på livet.

Länsstyrelsen har härutinnan vidare yttrat:

Såvitt länsstyrelsen kan förstå måste grunden för de utslag, varigenom kommunala donationsfonder med vidsträckt förfoganderätt för vederbörande kommun förklarats skattefria, vara den, att donationerna ansetts utgöra icke självständiga stiftelser och följaktligen i beskattningsavseende varit underkastade de regler, som gälla för mottagarna av donationerna. Frågan är här, huruvida stiftelsekapitalet skall anses som en kommunens tillhörighet eller ej. Det går naturligtvis icke att förneka, att fall kunna förekomma där ren gäva måste anses föreligga. Emellertid bör, där allra minsta föreskrift rörande donationsmedlens användning lämnats, enligt länsstyrelsens förmenande så anses att i och med den viljeyttring, varigenom donationen kommit till stånd, skapats en självständig och bestående juridisk person. Att till styrelse och förvaltningsorgan förordnats personer, vilka samtidigt fungera som kommunal myndighet, bör icke förrycka detta förhållande. Med största sannolikhet sammanfaller också denna åsikt med vad donatorn verkligen åsyftat, och bör i detta sammanhang kanske framhållas, att man i regel icke torde böra fästa allt för stort avseende vid stiftelseurkundens språkliga formulering, då ju donator saknat anledning att ägna den juridiska distinktionen i denna del någon uppmärksamhet.

Länsstyrelsen delar således till fullo kommitténs uppfattning på denna punkt. Då emellertid åtskilliga rättsfall ge stöd för en annan mening i detta hänseende, synes vid ett godtagande av vad kommittén härom uttalat detta böra komma till uttryck i lagbestämmelserna.

I några yttranden har förordats skattebefrielse för stiftelser och föreningar med ändamål att främja landets försvar.

Överståthållarämbetet, som sagt sig ej ha kunnat finna, att kommittén andragit tillräckligt vägande skäl för sitt förslag att bereda vetenskaplig forskning en särställning i förhållande till andra samhällsgagneliga ändamål, har sålunda i detta sammanhang erinrat om, att främjandet av landets försvar torde vara av den samhällsgagneliga natur, att stiftelser och föreningar med dylikt syfte, t. ex. skytteföreningar, borde komma i åtnjutande av skattebefrielse. Länsstyrelsen i Jämtlands län har ansett, att under 53 § 1 mom. e) kommunalskattelagen och 7 § f) förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt även borde upptagas föreningar som verkade för stärkande av rikets försvar. Skytteförbundens överstyrelse har lämnat en redogörelse för det frivilliga skytteväsendets verksamhet och i anslutning härtill hemställt, att överstyrelsen med anslutna skytteförbund och skytteföreningar måtte frikallas från skattskyldighet. Sveriges landstormsföreningars central-



förbund har för eget samt anslutna förbunds och föreningars vidkommande gjort en liknande hemställan. *Kronprinsessan Margaretas landstormsfond*, för vilken reglemente blivit av Kungl. Maj:t fastställt den 30 april 1921 (se SFS 1921: 373), har ävenledes anhållit att bli frikallad från skattskyldighet. *Föreningen för Stockholms fasta försvar*, som genom regeringsrättens utslag år 1913 förklarats icke vara skattskyldig för inkomst och förmögenhet, har meddelat, att samtliga föreningens inkomster, vilka främst bestode av inströmmande gåvor, användes helt till främjande av huvudstadens försvar och i första hand dess luftförsvar. Då statsmakterna velat särskilt inrikta den enskildes offervilja just på bidrag till luftförsvaret genom att medgiva avdrag i beskattningshänseende för dylika bidrag — vilken rätt ej medgivits för donationer till vetenskapliga och kulturella ändamål — syntes det självfallet att föreningar, vilkas syfte vore just av denna art, borde framför andra komma i åtnjutande av skattefrihet.

*Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* har funnit en utvidgning av skattefriheten, utöver vad kommittén föreslagit, påkallad. Länsstyrelsen har härutinnan yttrat:

Sådana ändamål borde i första hand ytterligare komma i fråga till skattefrihet, som främjas genom understöd av staten och därmed erkännas vara allmännyttiga. Det torde finnas ringa anledning att uttaga skatt å kapitalavkastning hos stiftelse eller förening, vars syfte gagnas genom anslag, exempelvis av lotterimedel. Därmed borde teater, musik, bildande konst och kulturminnesvård kunna undantagas från beskattning lika väl som vetenskap, undervisning och folkbildning med flera ändamål, vilka genom kommittéförslaget redan privilegierats. Idrott, som gagnas med tipsmedel, kunde måhända även inräknas i sålunda skattefria ändamål. Men sådan befrielse för idrottens del skulle bli tämligen betydelslös, eftersom den i allt fall endast kan avse inkomst av kapital, medan inkomst av rörelse — exempelvis av fotbollsmatcher — måste beskattas liksom inkomst av fastighet. Detta senare gäller för övrigt lika för samtliga ifrågavarande ändamål. Att utsträcka skattefriheten till att avse alla ändamål, som tillgodoses med anslag av icke blott stat utan även av kommun, och anse att allmännyttan vore därmed konstaterad, torde dels icke förhindra att tveksamma fall uppkomme, där sakligt fog för skattefrihet icke vore så uppenbart, dels kunna tänkas bereda möjlighet till spekulationer i skattefördelar, exempelvis genom kommunalt anslag med bagatellbelopp åt en förening för att bereda denna skattebefrielse, vilken eljest saknade bärande grund.

Efter den tvekan, som sålunda inställt sig om och på vad sätt det allmännas bästa kunde tillgodoses genom fördelar i form av skattefrihet i något vidare omfattning än vad kommittén föreslagit, har länsstyrelsen stannat vid den meningen att bestämda ändamål borde angivas såsom skattefria, på sätt kommittén även i övrigt gått in för, men att dessa borde utvidgas genom tillägg i kommunalskattelagen 53 § 1 mom. e) på följande sätt: — — — »främja vetenskaplig forskning och kulturminnesvård, så ock verksamhet för teater, musik och bildande konst, som bedrivs utan vinstsyfte, ävensom sådana föreningar» — — —. Motsvarande tillägg vill länsstyrelsen även föreslå i 7 § f) av förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt.

Även *Göteborgs stadskollegium* och *länsstyrelsen i Hallands län* ha framhållit betydelsen av skattefrihet för stiftelser som främja skön konst av olika slag.

*Svenska gymnastik- och idrottsföreningarnas riksförbund* har hemställt, att idrottssammanslutningarna måtte upptagas bland sådana juridiska personer som jämlikt förslaget skulle erhålla skattelindring enligt 53 § 1 mom. e) kommunalskattelagen och 7 § f) statskatteförordningen.

*Länsstyrelsen i Södermanlands län* har ansett frihet från skattskyldighet väl motiverad även för sådana institutioner och föreningar som utförde ett värdefullt arbete för ungdomens utbildande i fysiskt och moraliskt avseende. Såsom exempel på dylika stiftelser och föreningar kunde nämnas scoutföreningar samt kristliga och ideella ungdomsföreningar.

*Överstyrelsen för svenska röda korset* har lämnat en utförlig redogörelse för den verksamhet, som bedrivs av föreningen svenska röda korset och den självständiga men under överstyrelsens överinseende stående stiftelsen röda kors-hemmet. Med hänsyn till arten av denna i sjuka och lidande människors tjänst samt utan vinstsyfte bedrivna verksamhet ävensom med hänsyn till röda korsets ställning till det allmänna vore det klart, att föreningen liksom stiftelsen måste anses vara i främsta linjen bland de juridiska personer, som kunde göra anspråk på sådana skattelindringar som komme allmännyttiga inrättningar till del. Föreningen och stiftelsen hade också betraktats som fromma stiftelser. Med den ståndpunkt kommittén intagit skulle röda korsets nuvarande ställning i skatteavseende i huvudsak bibehållas. Då emellertid stundom i avseende å vissa till röda korsets förmån gjorda dispositioner tvekan uppstått om det för medlens användning — inom ramen för röda korsets verksamhet — angivna ändamålet kunde anses falla under begreppet from stiftelse, hemställde överstyrelsen att såsom undantagna från beskattning namneligen angåves föreningen svenska röda korset jämte till densamma hörande stiftelsen röda kors-hemmet. Därest denna hemställan vunne bifall, borde motsvarande ändring vidtagas i bestämmelserna om arvs- och gåvoskatt.

Överstyrelsen har tillika, dock allenast i andra hand, på sätt framgår av den tidigare redogörelsen, förordat bibehållande i författningstexten av begreppet »from stiftelse». Innebörden av detsamma kunde lämpligen angivas genom ett fullständigande av anvisningarna till kommunalskattelagen. I den mån de i den av kommittén föreslagna lagtexten begagnade uttrycken kunde tänkas komma till användning för sådant ändamål, syntes uttrycket »utöva hjälpverksamhet bland behövande» lämpligen böra utbytas mot ett mera neutralt, t. ex. »lämna hjälp åt behövande».

*Statskontoret* har framhållit, att med »akademi» kunde förstås jämväl samfund med uppgift att främja konst och litteratur. För att frågan om skattskyldighet för ett dylikt samfund icke skulle bliva beroende av den omständigheten, huruvida detsamma vore att anse såsom akademi, ville statskontoret förorda, att de för akademier föreslagna bestämmelserna inskränktes att gälla allenast sådana akademier som främjade högre undervisning och vetenskaplig forskning. Skulle skattefrihet anses böra tillkomma vissa andra akademier än de sålunda angivna, syntes dessa böra särskilt för sig uppräknas i författningstexten. I detta sammanhang har statskontoret fäst uppmärksam-

heten vid att domstolarna — vid befrielse från skattskyldighet enligt gällande undantagsbestämmelser eller deras tidigare motsvarigheter — ej sällan med frångående av bestämmelsernas ordalag åberopat deras »grunder». Med anledning härav syntes i samband med vidtagandet av nu föreslagna författningsändringar böra uttalas, att bestämmelserna fortsättningsvis skulle tillämpas efter ordalagen. Av bestämmelsernas natur av undantagsföreskrifter borde följa, att deras ordalag skulle erhålla en restriktiv tolkning.

Länsstyrelsen i Uppsala län har förmenat, att stipendiefonder borde medgivas skattefrihet i samma utsträckning som hittills. Då emellertid icke alla stipendiefonder torde kunna hänföras till stiftelser av den art som angåves i den av kommittén föreslagna författningstexten, helst som själva begreppet stiftelse f. n. syntes tolkas olika, har länsstyrelsen förorddat, att för undvikande av misstolkning stipendiefonder särskilt angåves i författningstexten.

Även länsstyrelserna i Älvsborgs och Västmanlands län ha ansett ordet »stipendiefonder» böra bibehållas i författningstexten.

Vad kommittén uttalat och föreslagit för det fall att en stiftelse eller en förening i sin verksamhet främjar flera ändamål av olika slag har väckt gensagor i några av yttrandena.

I ett inom *kammarrätten* avgivet *särskilt yttrande* har t. f. *assessorn Olofson*, med instämmande av *kammarrättsråden Wikström* och *Ekenberg*, i anslutning till kommitténs uttalande att i dylikt fall uppdelning av inkomsten i en skattefri och en skattepliktig del skulle innebära en rationell lösning av ifrågavarande skattesporsmål, anfört följande:

I vad kommittén yttrat till förmån för en uppdelning av inkomsten i förevarande fall vill jag instämma, och jag tror, att en sådan lösning i ett avsevärt antal fall är möjlig. Särskilt enkel lär uppdelning i allmänhet bliva, då föreningar, vilkas huvudsakliga verksamhet ej är sådan, att skattefrihet kan beviljas, vid sidan därav förvalta fonder för tillgodoseende av i skattehänseende privilegierat syfte (jfr RÅ 1914 ref. 129 och 1918 ref. 21). Att uppdelning icke i alla fall kan göras är intet skäl för att ej använda denna metod, då så kan ske. I det antagligen mindre antalet fall, då sådan uppdelning verkligen ej går att åstadkomma, står måhända ingen annan utväg öppen än den av kommittén förordade. Denna lösning är emellertid från rättvisans synpunkt föga tilltalande, och i praktiken torde det i många fall visa sig mycket vanskligt att bestämma, när ett ändamål är huvudsakligt.

Överståthållarämbetet har framhållit, att åtskilliga i och för sig icke skattefria sammanslutningar vore i besittning av fonder med sådana ändamål, som kunde föranleda skattefrihet. Vore en sådan fond genom donation överlämnad med bindande föreskrifter angående användningen, hade densamma, churu ingående bland föreningens tillgångar, enligt hittills gängse praxis betraktats såsom likartad med en självständig stiftelse och medgivits skattebefrielse. Det syntes önskvärt att detta förfarande icke i fortsättningen omöjliggjordes.

Länsstyrelsen i Stockholms län har ansett, att uppdelningsprincipen skulle medföra mer tillfredsställande resultat än kommittéförslaget. Uppdelning av

liknande slag förekomme redan vid exempelvis taxering av aktiebolag, som jämte annan inkomst åtnjutit utdelning å aktier i andra svenska aktiebolag. De med en uppdelning förenade nackdelarna torde i viss mån kunna förebyggas och finge icke överdrivas. Ej utan fog kunde ifrågasättas huruvida avvägningen mellan »huvudsakligt ändamål» och »oväsentlig bisak» vore mindre krävande än en uppdelning av inkomster uti skattefria och skattepliktiga delar.

Liknande uttalanden ha gjorts av *länsstyrelserna i Uppsala och Östergötlands län*.

*Länsstyrelsen i Älvsborgs län* har funnit en tillämpning av förslaget i denna del kunna medföra synnerligen starkt framträdande orättvisor samt har förklarat sig icke kunna godkänna kommitténs tolkning av uttrycket »huvudsakligt ändamål». Med hänsyn härtill borde ifrågavarande spörsmål upptagas till förnyat överbäggande.

Icke heller *länsstyrelsen i Skaraborgs län* har blivit övertygad om lämpligheten av kommittéförslagets bestämmelser i nu förevarande hänseende. Enligt länsstyrelsens mening borde en stiftelse eller förening, vars verksamhet främjade olika ändamål vilka betingade dels skattefrihet och dels skatteplikt, vara helt skattepliktig om ej ändamålen tydligt avgränsats. Det borde ej vara oöverkomligt att t. ex. genom stadgeändring uppdelas verksamheten i en skattepliktig och en skattefri del.

*Riddarhusdirektionen* har — utan att vilja göra ett allmänt uttalande om de av kommittén påstådda svårigheterna att uppdelas inkomsten i en skattefri och en skattepliktig del — beträffande de till ett par hundra uppgående stiftelserna under dess förvaltning framhållit, att inga dylika svårigheter torde förefinnas. Skulle emellertid systemet med en uppdelning icke kunna genomföras, ansåge direktionen i likhet med kommittén enda möjligheten vara att låta det huvudsakliga ändamålet med verksamheten vara avgörande för frågan om skattefrihet.

Vad kommittén anført därom, att skattefriheten i regel endast borde omfatta juridiska personer, som faktiskt utövade en verksamhet av allmännyttig beskaffenhet, har föranlett uttalanden av några remissinstanser. Sålunda har *länsstyrelsen i Blekinge län* därav dragit den slutsatsen, att enligt kommitténs mening en stiftelse eller förening, som främjade ändamål av olika slag, skulle bli skattefri de år den utövade en i hög grad samhällsnyttig verksamhet men skattskyldig de år den utövade dylik verksamhet i mindre omfattning. Vore detta mening, så borde obegränsad deklARATIONSSKYLDIGHET för dessa juridiska personer införas. Härför talade även att man eljest icke utan svårighet kunde bedöma vad som varit det huvudsakliga ändamålet med verksamheten.

*Riksräkenskapsverket* har funnit den av kommittén uttalade uppfattningen riktig, att om en stiftelses medel under en följd av år icke komme till användning för det med stiftelsens verksamhet avsedda ändamålet skattefrihet under denna tid icke skulle medgivas, medan däremot ett tillfälligt reserve-

rande av avkastningen lika litet som sedvanliga avsättningar för ökande av kapitalet skulle inverka på skattefriheten. Denna uppfattning borde dock tydligare än som skett i förslaget komma till uttryck i anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen.

*Överståthållarämbetet* har beträffande den av kommittén föreslagna punkt 7 i anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen erinrat, att begreppet »bedriven verksamhet» syntes svävande. I motiven klarlades visserligen utförligt vad därmed förstodes, men dessa motiv bleve i regel ej kända för vare sig de skattskyldiga eller taxeringsnämnderna. I författningstexten borde utsägas, att icke endast ändamålet enligt stadgarna utan fast mer verksamhetens art vore avgörande för skattskyldigheten samt att i det återgivna uttrycket tillika låge ett krav på att verksamhet faktiskt bedrivits.

Frågan, huruvida skattefriheten för vissa stiftelser och ideella föreningar jämväl borde avse i n k o m s t a v r ö r e l s e, har särskilt berörts i några yttranden.

*Kammarrätten* har icke hållit för sannolikt, att en föreskrift om skattskyldighet för inkomst av rörelse beträffande stiftelser och föreningar av nu ifrågavarande slag skulle få någon större praktisk betydelse, men har — enär principiellt sett rörelses bedrivande otvivelaktigt borde föranleda skattskyldighet — ansett sig icke böra avstyrka kommitténs förslag i detta hänseende.

Inom kammarrätten anförde *kammarrättsrådet Ekenberg* i ett särskilt yttrande:

Beträffande frågan, huruvida stiftelser och föreningar, som omförmälas i 53 § 1 mom. e) i förslaget till lag om ändring i vissa delar av kommunalskattelagen, skola, såvitt angår den kommunala beskattningen, vara skattskyldiga för inkomst av rörelse, instämmer jag med majoriteten. I motsats mot kammarrättens övriga ledamöter anser jag däremot övertygande skäl ej förebragta för att göra en motsvarande utvidgning av skattskyldigheten i vad beträffar statsbeskattningen. Ifrågavarande juridiska personer äro såväl enligt gällande bestämmelser som jämlikt kommitténs förslag befriade från skattskyldighet till staten för inkomst av fastighet, och någon anledning att strängare beskatta rörelseinkomst än fastighetsinkomst synes ej föreligga.

*Socialstyrelsen* har funnit kommittéförslaget i denna del väl grundat men har erinrat, att det kunde vara förenat med ganska avsevärda svårigheter att bestämma de belopp, som skulle anses utgöra inkomst av rörelse.

*Länsstyrelsen i Malmöhus län* har framhållit, att nu ifrågavarande institutioner allenast i mycket begränsad omfattning dreve rörelse och att någon nämnvärd konkurrens för de skattskyldiga företagen ej kunde befaras. Länsstyrelsen vore därför närmast av den uppfattningen att jämväl vinst å rörelse borde under samma förutsättning som annan inkomst vara skattefri.

*Svenska gymnastik- och idrottsföreningarnas riksförbund* har hemställt, dels att anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen måtte kompletteras med en föreskrift av följande lydelse: »Vid bedömning av vad som är att hänföra till rörelse skall iakttagas att dit icke hänföras sådana inkomster som tillföras den icke professionella idrotten från tävlingar», dels ock att 7 § statsskatteförordningen måtte kompletteras med anvisningar av enahanda innehåll.

**Departementschefen.**

Obestriddigt torde vara, att en generell skattelindring eller skattebefrielse icke, åtminstone teoretiskt sett, utgör det mest rationella sättet för staten att understödja en allmänt gagnelig verksamhet. Systemet medför särskilt de olägenheterna, att i det enskilda fallet ekonomiskt stöd från det allmännas sida kan komma att lämnas åt en verksamhet, som måste anses jämförelsevis föga förtjänt därav, samt att understödets storlek och fördelning faller utanför området för det allmännas bestämmanderätt och kontroll. I tider som de nuvarande, då skattebördan ökas och förut beviljade anslag för åtskilliga nog så nyttiga eller behjärtansvärda ändamål beskäras eller helt indragas, kan skattefriheten komma att innebära ett både relativt och absolut ökat understöd från det allmännas sida. Då jag är ense med kommittén därom, att någon principiell grund för skattefrihet icke torde kunna av någon åberopas, bör det nyss anförda enligt min mening leda till åtminstone stor återhållsamhet vid beviljandet av generell skattebefrielse. Att helt slopa den hävdvunna skattefriheten för vissa slags rättssubjekt, som utöva en allmännyttig verksamhet, kan jag dock av rent praktiska hänsyn icke förorda. Även härutinnan delar jag den uppfattning som uttalats av kommittén och som jämväl kommit nästan enstämmigt till uttryck i de avgivna yttrandena. Det kan icke vara ett samhällsintresse att beskära sådana medel som ställts till förfogande för ett i eminent grad allmännyttigt ändamål, i all synnerhet icke om det kan befaras att en sådan åtgärd skulle medföra obenägenhet hos de enskilda medborgarna att i samma omfattning som hittills donera medel till sådana ändamål. Den sist angivna synpunkten vill jag alltså icke frångå ett visst berättigande men anser dock att betydelsen därav ofta övervärderats.

Såsom framgår av det förut sagda anser jag, att urvalet av de rättssubjekt, som skola erhålla skattefrihet, bör ske med ganska stor stränghet. Kommittén har kommit till den uppfattningen, att skattefriheten icke bör omfatta andra institutioner än sådana som främja ändamål vilka eljest måst tillgodoses av det allmänna. Emot en dylik grundprincip för urvalet har kritik framförts under remissbehandlingen. Icke heller jag kan helt godtaga denna kommitténs formulering, vilken synes kunna ge anledning till missförstånd. Då kommittén föreslagit skattefrihet för exempelvis stiftelser med huvudsakligt ändamål att utöva hjälpverksamhet bland behövande, så lär det icke med stöd av kommitténs principuttalande få tolkas så, att enligt kommitténs förmenande varje dylik stiftelses verksamhet måste, därest den nedlades, ersättas med en motsvarande verksamhet från det allmännas sida. Kommitténs uppfattning har uppenbarligen allenast varit den, att skattefriheten icke bör omfatta andra rättssubjekt än sådana som verka på områden, inom vilka positiva insatser från det allmännas sida anses ofrånkomliga i den mån de icke tack vare enskildas initiativ finnas överflödiga. Detta är också enligt min mening riktigt. Då emellertid därav icke följer, att alla rättssubjekt med sådana verksamhetsområden nödvändigtvis böra förlänas skattefrihet, innefattar kommitténs formulering ingen slutgiltig lösning av det uppställda problemet. En sådan torde icke stå att vinna annorledes än genom en avvägning i

detalj de olika allmännyttiga ändamålen emellan, därvid givetvis full enighet rörande värderingen knappast kan åstadkommas.

De mot kommittéförslaget framförda erinringarna gå i regel ut på att kommittén alltför snävt begränsat antalet rättssubjekt, som skulle få åtnjuta skattebefrielse. Endast i ett par fall bar en motsatt mening uttalats. Icke heller jag är av den uppfattningen, att förslaget upptager något slag av rättssubjekt som lämpligen borde ha uteslutits ur detsamma. Resultatet av kommitténs överväganden härutinnan har blivit, att gällande bestämmelser på området borde i huvudsak bibehållas, dock med åtskilliga omformuleringar i förtydligande syfte. Sålunda har, i likhet med vad nyligen skett på arvs- och gåvobeskattningsens område, beteckningen »fromma stiftelser» ansetts böra utmönstras ur författningstexten. I ett hänseende har dock kommittén funnit en utsträckning av skattefriheten vara av behovet påkallad, nämligen ifråga om stiftelser och föreningar som — utan att vara hänförliga till stipendiefonder eller vetenskapliga samfund, vilka ju redan nu åtnjuta skattefrihet — ha till ändamål att främja vetenskaplig forskning. Såsom nys nämnts anser jag förslaget härutinnan böra godtagas men vill i detta sammanhang framhålla, att det icke av de av regeringsrätten meddelade utslagen i målen rörande Knut och Alice Wallenbergs stiftelses samt Wenner-Grenska samfundets beskattning torde fullt otvetydigt framgå, att en stiftelse med huvudsakligt ändamål att ekonomiskt stödja vetenskaplig forskning icke redan enligt gällande bestämmelser eller grunderna för desamma skulle kunna erhålla skattebefrielse. Uteslutet synes nämligen icke vara, att på utgången av målen inverkat vissa däri föreliggande särskilda omständigheter. Sålunda har det måhända beträffande den Wallenbergska stiftelsen ansetts kunna ifrågasättas, huruvida densamma uppfyller den i 1 § lagen om tillsyn över stiftelser angivna fordringen att »fortvarande tjäna ett bestämt ändamål», medan det på utgången i målet om Wenner-Grenska samfundet möjligen kan ha inverkat, att samfundet enligt sina stadgar kunnat och i sin verksamhet också fullföljt jämväl andra syften än främjande av vetenskaplig forskning. Emellertid har regeringsrätten i ett den 17 december 1941 meddelat utslag funnit samfundet Nordiska museets vänner pliktigt att utgöra skatt för inkomst och för förmögenhet. Detta samfund utgör en sammanslutning av för museet och dess verksamhet intresserade personer. Samfundets ändamål är att inköpa värdefulla föremål eller samlingar, vilka i samförstånd med museets ledning skola som gåva överlämnas till museet. Dessutom må bidrag kunna lämnas dels till inköp av föremål, som av museets styresman anses synnerligen önskvärda, dels även till bekostande av resa i och för sådana inköp. Enär Nordiska museet tidigare av högsta domstolen (se N. J. A. 1922 s. 421) förklarats vara vetenskapligt samfund, synes detta regeringsrättens utslag närmast tyda på, att en sammanslutning med ändamål att ekonomiskt stödja vetenskaplig forskning icke för närvarande åtnjuter skattefrihet. Till belysning av den oklarhet, som inom rättspraxis råder i fråga om innebörden av uttrycket »vetenskapligt samfund», kan dock gent emot regeringsrättens utslag beträffande samfundet Nordiska museets vänner ställas ett av högsta

domstolen den 16 februari i år meddelat utslag, vari Konung Gustaf V:s 80-årsfond med hänsyn till det ändamål och den verksamhet fonden har att fullfölja förklarats skola för en fonden tillkommande testamentslott beskattas enligt de för klass II i den i 1914 års arvsskatteförordning intagna tariffen angivna grunderna. Enligt denna klass beskattades en testamentslott, vilken före den 1 januari 1942 tillfallit »akademi, vetenskapligt samfund, allmänt undervisningsverk, stipendiefond eller pensionsanstalt, liksom ock sjuk- eller fattigvårdsinrättning eller annan from stiftelse». Av stadgarna för Konung Gustaf V:s 80-årsfond framgår bl. a., att fondens ändamål är att befrämja utforskandet och bekämpandet av de invalidiserande folksjukdomarna i Sverige ävensom att fondens medel skola vara fördelade — förutom på en dispositionsfond för bestridande av organisations- och administrationskostnader m. m. — å två delfonder, nämligen en forskningsfond från vilken anslag utdelas efter förslag av en på visst sätt utsedd granskningsnämnd samt en institutsfond för bidrag till uppförande, utrustning och drift av ett institut för forskning över nyssnämnda sjukdomar. I det av högsta domstolen prövade målet gjorde fonden gällande, att den i beskattningshänseende vore att anse såsom i första hand ett vetenskapligt samfund och i andra hand en sjukvårdsinrättning. Man torde väl kunna antaga, att högsta domstolen ansett fonden närmast likställd med ett vetenskapligt samfund.

Med anledning av vad statskontoret därutinnan anfört vill jag såsom min mening framhålla, att anledning icke torde föreligga att upphäva den sedan länge gällande skattefriheten för akademier, även i de fall en sådan varken är en undervisningsanstalt eller kan anses vara en förening med vetenskapligt syfte. Något behov av att genom en uppräknig precisera skattefrihetens omfattning i dylika fall synes knappast föreligga. Enär en akademi i författningstextens mening åtminstone i regel torde vara utrustad med något slag av offentlig sanktion, bör givetvis icke en förening enbart genom att beteckna sig såsom akademi komma i åtnjutande av skattefrihet.

Flertalet av de i remissyttrandena framförda önskemålen rörande en utvidgning av skattefriheten bör enligt min mening icke bifallas. Gränsen bör här, liksom annorstädes, vara så klart utstakad som möjligt. Såsom en förutsättning för skattefrihet synes också kunna fordras, att den verksamhet, vilken bedrives med sådant syfte som genom skattefriheten skulle stödjas, allmänt erkännes vara så gott som undantagslöst förtjänt av sådant stöd. Jag kan därför icke, i likhet med länsstyrelsen i Örebro län, förorda skattefrihet för samtliga sådana stiftelser och föreningar »som på ett för det allmänna ändamålsenligt och ekonomiskt sätt utöva allmännyttig verksamhet av samma art eller kompletterande sådan, som stat eller kommun allmänligen utövar eller understödjer». Vad teaterkonsten, musiken och de bildande konsterna beträffar utövas de väl icke alltid på sådant sätt att uppmuntran från det allmännas sida i form av skattebefrielse kan anses befogad. Kulturminnesvården lär i regel kunna hänföras till vetenskaplig forskning. Idrottsrörelsen synes lämpligen böra erhålla det allmännas stöd i annan form än genom en förmån, som skulle komma de olika sammanslutningarna till godo i allt större omfattning, ju bättre ekonomi de redan hade. Att



låta den heterogena gruppen av institutioner och föreningar med syfte att utbilda ungdomen i fysiskt och moraliskt avseende erhålla skattefrihet eller att här göra ett urval för sådant ändamål finner jag knappast lämpligt eller ens möjligt. Icke heller har jag ansett mig böra biträda överstyrelsens för svenska röda korset hemställan, att föreningen svenska röda korset jämte till densamma hörande stiftelsen röda kors-hemmet måtte namneligen angivas såsom undantagna från beskattning. I den mån donationer till röda korset göras på sådana villkor, att donationerna bliva att anse såsom självständiga beskattningssubjekt, bör ej på beskattningsfrågan inverka att röda korset, som självt åtnjuter skattebefrielse, förvaltar donationerna. Enligt några länsstyrelserns förmenande borde stipendiefonder medgivas skattefrihet i samma utsträckning som hittills. I den mån en dylik fond har ett annat ändamål än att lämna understöd för beredande av undervisning eller utbildning eller att främja vetenskaplig forskning, synes den dock, i överensstämmelse med förslaget i övrigt, icke böra komma i åtnjutande av skattefrihet. Slutligen har från åtskilliga håll förordats skattebefrielse för stiftelser och föreningar med ändamål att främja landets försvar. I anledning härav må erinras om att från och med innevarande år stiftelser och sammanslutningar med huvudsakligt ändamål att under samverkan med militär eller annan myndighet stärka rikets försvar äro befriade från såväl arvs- som gåvoskatt. Den värdering, som legat till grund härför, bör enligt min mening föranleda en motsvarande bestämmelse på nu förevarande beskattningsområde. Bestämmelsen skulle icke innebära skattebefrielse för sådana stiftelser eller sammanslutningar, som endast driva upplysningsverksamhet för främjande av försvaret, exempelvis genom tidskrifter och anordnande av föredrag, och ej heller de vanliga skytteföreningarna. Däremot skulle under bestämmelsen falla vissa hemvärns-, sjövärns- och andra försvarsföreningar samt luftskyddsföreningar.

Frågan om de kommunala donationsfondernas ställning i beskattningshänseende, vilken ganska ingående behandlats av kommittén och i ett par av yttrandena, synes knappast genom författningsbestämmelser kunna lösas på ett sätt som lämnar klar ledning för bedömandet av varje uppkommande fall. Anledningen härtill är, att kommunen såsom sådan åtnjuter skattefrihet samt att, åtminstone så länge lagstiftningen rörande stiftelser icke lämnar någon klar ledning härför, ingen bestämd gräns kan dragas mellan sådana av kommunala organ förvaltade donationsfonder vilka äro, och sådana vilka icke äro att anse såsom i beskattningshänseende självständiga rättssubjekt. Kommittén har framhållit de egendomliga konsekvenser som kunna uppkomma av den rättstillämpning, enligt vilken donationsmedel, som till en kommun överlämnats med allenast tämligen allmänt hållna uttalanden angående deras användning, ansetts skola åtnjuta den för kommunen gällande skattefriheten. På sista tiden synes dock, enligt min mening med fullt fog, en viss skärpning av rättspraxis i förevarande hänseende ha inträtt. Även vid bibehållandet av en dylik praxis måste dock fall kunna uppkomma, då tvekan kan råda huruvida medel donerats till en kommun såsom sådan eller i syfte

att donationen skall utgöra ett självständigt rättssubjekt. Allenast den omständigheten att donator jämväl velat med gåvan hugfästa minnet av sig själv eller annan person bör exempelvis icke föranleda skattskyldighet.

En annan av kommittén utförligt behandlad fråga gäller huru sådana fall skola bedömas, då en stiftelse eller förening i sin verksamhet främjar ändamål av olika slag, av vilka något eller några men icke alla äro av beskaffenhet att böra föranleda skattefrihet. Enligt kommitténs mening skulle det leda till obilliga konsekvenser om man för skattefrihetens erhållande uppställde det villkoret, att ändamålet uteslutande måste vara av den art som föranledde skattefrihet. För undvikande av en sådan obillighet hade man att välja mellan antingen att uppdelning inkomsten i en skattefri och en skattepliktig del med ledning av den proportion, i vilken de särskilda ändamålen främjades, eller att låta det huvudsakliga ändamålet med verksamheten vara avgörande för frågan om skattefriheten så att, om stiftelsen eller föreningen vid sidan av detta egentliga ändamål i obetydlig omfattning tillgodosåge ett annat syfte som i och för sig skolat föranleda skatteplikt, det hela av billighetsskäl bleve skattefritt. Kommittén har visserligen funnit den förra metoden, om den kunde genomföras, innebära en rationell lösning av ifrågakvarande spörsmål men har dock stannat för att förorda den senare metoden, enär någon norm för en uppdelning icke finnes i sådana fall där donationsbrevet eller stadgar, såsom ej sällan förekomme, medgäve den juridiska personens styrelse en vidsträckt befogenhet att vid inkomstens disponerande anslå medel endast till något eller några av de ändamål som den juridiska personen avsåge att tillgodose. Mot kommittéförslaget i denna del ha erinringar framförts allenast i ett fåtal yttranden. I vissa av dessa har dock endast framhållits angelägenheten av att uppdelningsmetoden tillämpades i alla de fall där så kunde ske. Enligt min mening böra i de fall, då medel för olika ändamål enligt bindande föreskrifter hållas klart avskilda från varandra, dessa medel anses i beskattningshänseende tillhöra särskilda rättssubjekt. Rättspraxis synes icke heller stå främmande för ett sådant betraktelsesätt. I åtskilliga av de fall, där ett förvaltande organ har att med anförtrodda medel tillgodose olika ändamål men någon för framtiden bindande uppdelning av medlen på de olika ändamålen icke föreligger, torde en sådan utan större svårighet kunna komma till stånd. Där förutsättningar för en uppdelning saknas eller en sådan ännu icke verkställts, synes dock beskattningsfrågan näppeligen kunna bedömas annorledes än med tillämpning av den av kommittén förordade metoden. Enär denna metod alltså enligt min mening bör tillämpas i alla de fall, då i beskattningshänseende allenast ett enda rättssubjekt anses föreligga, biträder jag kommittéförslaget i denna del. Jag vill tillägga, att förslaget härutinnan helt överensstämmer med vad i motsvarande hänseende gäller enligt 1941 års förordning om arvsskatt och gåvoskatt. Rörande den närmare innebörden av uttrycket »huvudsakligt ändamål» yttrade jag mig i propositionen nr 192 till 1941 års riksdag med förslag till författningar rörande arvs- och gåvobeskattningen i nära anslutning till 1936 års skattekommittés här förut återgivna uttalanden härom. Ytterligare bör måhända framhållas, att därest i dona-

tionsbrevet för en i allmännyttigt syfte bildad stiftelse föreskrives, att med donationsmedlen i första hand skola tillgodoses vissa av donator angivna personer, utgivandet av dylika förmåner icke enligt numera tillämpad rättspraxis anses ingå såsom ett led i stiftelsens verksamhet. Skattskyldighet för värdet av dylika förmåner åligger under inga förhållanden stiftelsen, men däremot mottagarna.

I ett par sammanhang har kommittén framhållit, att skattefriheten i regel endast borde omfatta juridiska personer, som faktiskt utövade allmännyttig verksamhet. Om en stiftelses medel under en följd av år icke komme till användning för det med stiftelsen avsedda ändamålet, förelåge icke anledning att medgiva skattefrihet. Det vore emellertid svårt att här uppställa några bestämda regler. Ett tillfälligt reserverande av avkastningen borde icke inverka på skattefriheten, liksom ej heller sedvanliga avsättningar för ökande av stiftelsens kapital. Vidare borde gälla, att ändamålet, sådant det visade sig i den bedrivna verksamheten, skulle vara avgörande för frågan huruvida skattefrihet skulle medgivas eller icke. Om en stiftelse faktiskt främjade annat ändamål än som angåves i stadgarna, bleve skattefriheten beroende av på vad sätt verksamheten bedreves. Under hänvisning till det sålunda anförda har kommittén föreslagit en bestämmelse i anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen, enligt vilken bestämmelse frågan om skattskyldigheten för en stiftelse eller en förening skulle bedömas med hänsyn till det ändamål, som tillgodosåges i den bedrivna verksamheten. Några erinringar i sak emot kommitténs sålunda gjorda uttalanden ha icke framförts i yttrandena. Även jag delar kommitténs uppfattning rörande förevarande spørsmål. Emellertid anser jag, i likhet med ett par remissinstanser, att denna uppfattning bör komma till ett något fylligare uttryck i anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen än som skett i kommittéförslaget. Jag förordar ett tillägg av den innebörden, att om en stiftelse under längre tid icke bedrivit eller icke kan väntas komma att bedriva verksamhet i en omfattning som skäligen svarar mot avkastningen å stiftelsens tillgångar, så skall stiftelsen, oavsett dess ändamål, anses hänförlig under 53 § 1 mom. f). Ytterligare må beträffande nu förevarande spørsmål framhållas, att skattemyndigheten endast om särskild anledning därtill föreligger synes böra ägna uppmärksamhet åt en stiftelse eller förening, som enligt stiftelseurkunden eller stadgarna icke äger bedriva annan än i beskattningshänseende privilegierad verksamhet. Bereder däremot urkunden eller stadgarna möjlighet till verksamhet av blandad beskaffenhet, torde kontinuerlig övervakning från skattemyndighetens sida vara erforderlig för fastställandet av arten av den verksamhet som faktiskt bedrivits.

Enligt kommittéförslaget skola vissa av de i beskattningshänseende privilegierade rättssubjekten, i den mån de bedriva rörelse, vara för inkomsten därav skattskyldiga till såväl stat som kommun. Sålunda föreslås dylik skattskyldighet för, såvitt nu är i fråga, sjukvårds- och barmhärtighetsinrättningar samt stiftelser och föreningar. Förslaget, som härutinnan innebär en ändring i gällande beskattningsregler, har motiverats därmed, att enligt all-

männa beskattningsprinciper inkomst av rörelse borde beskattas samt att skattefrihet för sådan inkomst innebure ett gynnande i konkurrensen med andra näringsidkare. Jag anser mig böra biträda förslaget i denna del.

Kommittén har ifrågasatt huruvida icke, i syfte att höja effektiviteten vid beskattningen av stiftelser och ideella föreningar, en allmän registreringsplikt för dessa juridiska personer borde införas. I andra hand har kommittén förordat uppläggandet av ett å statistisk undersökning grundat register över stiftelser. Att uteslutande ur beskattningssynpunkt stadga registreringskyldighet för stiftelser och ideella föreningar torde icke böra ifrågakomma. Där emot synes det ur nämnda synpunkt kunna allvarligt övervägas, huruvida icke en såvitt möjligt fullständig förteckning över dessa rättssubjekt, eller åtminstone över stiftelserna, borde upprättas och med jämna tidsmellanrum förnyas. Jag är emellertid icke beredd att nu upptaga denna fråga till närmare behandling.

### **Nobelstiftelsen.**

Under Nobelstiftelsens förvaltning lyda tolv olika fonder, nämligen huvudfonden och byggnadsfonden samt för var och en av de fem prisgrupperna en särskild organisationsfond och en annan särskild fond. Byggnadsfonden och de särskilda organisationsfonderna bildades så, att av stiftelsens tillgångar år 1900 avtogos dels ett belopp för anskaffande av egen lokal för stiftelsens förvaltning jämte högtidssal, dels ock för varje prisgrupp ett belopp till bestridande av organisationskostnader för Nobelinstitutet. Återstoden av tillgångarna bildade huvudfonden. Den årliga avkastningen å denna skall enligt stiftelsens grundstadgar disponeras på följande sätt. Sedan en tiondel lagts till kapitalet, skall en fjärdedel av återstoden lika fördelas mellan prisgrupperna för att användas till täckande av utgifterna för prisutdelningen och för Nobelinstitutet. Vad som ej åtgår härför under året sparas för vederbörande instituts framtida behov. Återstoden av huvudfondens avkastning delas slutligen i fem lika delar, varav varje del motsvarar det belopp som skall utgå i Nobelpris. Av Nobelpriset avse tre vetenskaplig forskning inom fysikens, kemiens och medicinens områden, ett litteraturen och ett fredssträvandena. Prisgruppernas särskilda fonder ha bildats genom avsättning av icke utdelade prisbelopp. Avkastningen från dessa fonder må efter prisutdelarnas beprövande användas till att annorledes än genom prisutdelning främja de ändamål testator ytterst avsett. Prisutdelarna äro beträffande priset i fysik och kemi vetenskapsakademien, beträffande priset i medicin karolinska institutet, beträffande litteraturpriset svenska akademien och beträffande fredspriset norska stortingets Nobelkommitté.

Den 15 november 1912 meddelade regeringsrätten (se RÅ 1912 ref. 145) utslag i ett mål, vari yrkande framställdt om att författarinnan Selma Lagerlöf måtte taxeras för det henne år 1909 tilldelade Nobelpriset. Regeringsrätten lämnade yrkandet utan bifall, enär ifrågavarande utan tävlan utdelade pris så mycket mindre kunde anses utgöra beskattningsbar inkomst, som Nobelstiftelsen förklarats skattskyldig för hela den upplupna, till fördelning

mellan pristagarna avsedda avkastningen av stiftelsens medel. Ett regeringsråd röstade för samma slut men med en något skiljaktig motivering, medan två regeringsråd ansågo skattskyldighet för priset föreligga.

I ett annat, den 13 mars 1925 avgjort mål (se RÅ 1925 ref. 20) fann regeringsrätten, att Nobelstiftelsen icke kunde anses jämlikt de i bevillningsförordningen samt förordningen om inkomst- och förmögenhetsskatt meddelade bestämmelserna vara frikallad från utgörande av inkomstbevillning eller inkomst- och förmögenhetsskatt. Två regeringsråd ansågo dock, att stiftelsen med hänsyn till vad i målet blivit upplyst angående dess huvudsakliga ändamål och verksamhet borde jämlikt grunderna för 12 § 2 mom. b) bevillningsförordningen den 28 oktober 1910 samt 5 § 2 mom. c) och 12 § mom. b) förordningen samma dag om inkomst- och förmögenhetsskatt vara frikallad från dylik skattskyldighet.

*1936 års skattekommitté* har anförd:

Av nobelstiftelsens inkomst användas 60 procent till främjande av vetenskaplig forskning. Övriga 40 procent av inkomsten gå till annat ändamål. Med den innebörd, som i kommitténs förslag givits begreppet »huvudsakligt ändamål», kan Nobelstiftelsen enligt förslaget icke komma i åtnjutande av skattefrihet. Visserligen är uttrycket »huvudsakligt ändamål» i någon mån ett tänjbart begrepp, men att gå så långt ned som till 60 procent av inkomsten är enligt kommitténs utgångspunkter uteslutet. Nobelstiftelsen blir alltså i likhet med vad för närvarande är fallet skattskyldig för sin inkomst och förmögenhet. Kommittén har icke funnit anledning att genom en särskild bestämmelse undantaga Nobelstiftelsen från skattskyldighet. Därvid förutsätter emellertid kommittén, att Nobelprisen icke bliva beskattade såsom inkomst hos mottagaren. Nobelprisen torde väl för närvarande icke bliva beskattade såsom inkomst, men att döma av de särskilda meningar, som uttalades i regeringsrätten vid behandlingen av det i RÅ 1912 ref. 145 avsedda målet, synes det icke vara alldeles opåkallat att här giva uttryck för denna kommitténs uppfattning.

*Nobelstiftelsen* har sagt sig icke kunna dela kommitténs uppfattning, att endast 60 procent av stiftelsens inkomst användas till främjande av vetenskaplig verksamhet. Den mycket ingående forskning, som av svenska akademien och norska stortingets Nobelkommitté samt de dem tillhöriga Nobelinstituterna bedreves för åstadkommande av en omdömesgill granskning av de från alla världsdelar inkommande prislestörslagen, kunde med fog åberopas som grund för påståendet att stiftelsens verksamhet jämväl i dessa delar hade till ändamål att främja vetenskaplig forskning.

Stiftelsen har vidare meddelat, att den upprättat sin självdeklaration enligt sådana principer, att skatt för inkomst och förmögenhet kommit att erläggas för huvudfonden och byggnadsfonden men icke för de till prisutdelarnas disposition ställda särskilda fonderna och Nobelinstitutens fonderade medel. Stiftelsen har sagt sig befara, att skattekommitténs uttalande, enligt vilket den av svenska akademien och norska stortingets Nobelkommitté utövade verksamheten syntes helt och hållet fränkänd vetenskaplig karaktär, därest det lämnades oemotsagt, kunde tagas till intäkt för yrkanden om skattskyldighet beträffande de av akademien och Nobelkommittén samt deras No-

belinstitut disponerade fonderna. I anledning härav har stiftelsen med en utförlig motivering sökt visa, att såväl den av svenska akademien genom dess Nobelinstitut och det därtill hörande Nobelbiblioteket som den av norska stortingets Nobelkommitté genom dess Nobelinstitut bedrivna verksamheten avsåge vetenskaplig forskning, i det förra fallet på det litterära och humanistiskt-vetenskapliga området samt i senare fallet på det folk-rättsliga området, berörande även nationalekonomien och nyare politisk historia.

På grund av vad sålunda och i övrigt anförts har stiftelsen förklarat sig i princip anse, att stiftelsen hade till huvudsakligt ändamål att främja vetenskaplig forskning och att den sålunda även i enlighet med skattekommitténs förslag borde vara för samtliga sina fonder helt frikallad från skattskyldighet. Skulle emellertid detta yrkande icke, särskilt med hänsyn till nuvarande allmänna läge, kunna bifallas, ansåge sig stiftelsen böra på det eftertryckligaste framhålla och påyrka, att den skattefrihet, som alltifrån början av stiftelsens verksamhet tillerkänts de under stiftelsens styrelses gemensamma penningförvaltning stående fonder, över vilkas avkastning de särskilda prisutdelarna stadgeenligt ägde att disponera, förbleve undantagna från beskattning. Avkastningen av dessa fonder tjänade nämligen i eminent grad just ändamålet att främja vetenskaplig forskningsverksamhet på skilda områden.

#### *Departementschefen.*

Såvitt av föreliggande upplysningar framgår synes Nobelstiftelsens och de under dess förvaltning lydande fondernas ställning i beskattningshänseende icke röna inverkan av de nu ifrågasatta författningsändringarna.

### **Församlingar, kyrkor och frikyrkliga sammanslutningar.**

#### **Framställningar i ämnet.**

*Svenska missionsförbundet, evangeliska fosterlandsstiftelsen och sällskapet svenska baptistmissionen (svenska baptistsamfundet)* hava i en till statsrådet och chefen för finansdepartementet ställd skrift hemställt om ändrade beskattningsregler vid såväl inkomstbeskattningen som arvsbeskattningen, i vad dem angår. Berörda framställning har — jämte det densamma remitterats till kommunalskatteberedningen — överlämnats till 1936 års skattekommitté för att tagas i övervägande vid fullgörande av kommitténs uppdrag.

De nämnda sammanslutningarna framhöllo bland annat, att religiösa föreningar borde kunna påräkna en förmånligare ställning i beskattningsavseende än som nu tillerkänts sådana föreningar. Vidare påpekades den oklarhet som vidlådde vissa begreppsbestämningar i skatteförfattningarna. Genom en anvisningsbestämmelse borde kunna tydligare angivas vad som fölle under begreppet »allmänna undervisningsverk», så att klarhet vunnes, huruvida och i vad mån de undervisningsverk, som ägdes och dreves av svenska

missionsförbundet m. fl., fölle utanför detta begrepp. Likaså borde i en anvisningsbestämmelse givas närmare besked angående vilka religiösa samfund, som vore att likställa med »kyrkor». Till »fromma stiftelser» borde hänföras icke endast sådana institutioner, som syftade till avhjälpande av kroppslig nöd, utan även sådana, som sökte bringa hjälp åt människor i andlig nöd. I skriften uttalades vidare det önskemålet, att svenska missionsförbundet, evangeliska fosterlandsstiftelsen och sällskapet svenska baptistmissionen samt andra religiösa föreningar, som kunde uppvisa en organisation med tillräcklig garanti för medelsanvändning i enlighet med sina religiösa syften, måtte i beskattningshänseende helt likställas med kyrkor, religiösa samfund och fromma stiftelser. Ifrågavarande tre föreningar bedreve även en ingalunda obetydlig social hjälpverksamhet för behövande människor. De tre föreningarna förklarade sig därjämte ämna, i den mån så icke redan skett, överflytta bokförlagsrörelse och annan näringsverksamhet på särskilda för ändamålet bildade bolag.

#### Kommittéförslaget.

Av *Bilaga A* framgår, att enligt kommittéförslaget

»församling» upptages bland de i 5 § 1 mom. b) och d) kommunalskattelagen angivna rättssubjekt, vilka äro undantagna från skatteplikt till fastighetsskatt,

»församlingar» och »kyrkor» upptagas bland de i 53 § 1 mom. c) och e) kommunalskattelagen angivna rättssubjekt, vilka icke äro skattskyldiga för annan inkomst än av fastighet och av rörelse,

»församlingar» upptagas bland de i 7 § d) statsskatteförordningen angivna rättssubjekt, vilka äro frikallade från skattskyldighet för all inkomst, samt

»kyrkor» upptagas bland de i 7 § f) statsskatteförordningen angivna rättssubjekt, vilka äro frikallade från skattskyldighet för all annan inkomst än sådan, som härflutit av rörelse.

*Kommittén* har beträffande förslaget i denna del anfört bland annat följande:

Enligt nuvarande bestämmelser äro »kyrkor» vid statsbeskattningen frikallade från skattskyldighet för all inkomst. Vid den kommunala inkomstbeskattningen gäller skattebefrielsen annan inkomst än av fastighet.

Innebörden av begreppet »kyrkor» torde vara oklar. Enligt kommitténs mening ingå emellertid icke statskyrkans församlingar under nämnda begrepp. Dessa församlingar torde nämligen kunna anses åtnjuta skattebefrielse redan på grund av bestämmelsen om skattefrihet för »landsting, kommuner och andra menigheter». Härpå tyder bland annat avfattningen av 5 § 1 mom. kommunalskattelagen angående skattefrihet till fastighetsskatt. Kyrkor äro där icke uttryckligen nämnda såsom undantagna från skatteplikt utan i stället talas om »kommuns eller annan menighets byggnader för — — religionsvård». Man torde ej heller kunna bortse ifrån att i den civila lagstiftningen med »menighet» förstås såväl den borgerliga som den kyrkliga kommunen.

Med begreppet »kyrkor» torde avses dels de fall, där kyrklig egendom icke tillhör vederbörande församling utan kyrkan såsom ägare till sådan

egendom är att betrakta såsom självständigt rättssubjekt, och dels de kyrkliga sammanslutningar, som kunna betecknas såsom kyrkosamfund. Till kyrkosamfund torde räknas sådana sammanslutningar, som blivit erkända av staten enligt 1873 års förordning angående främmande trosbekännare och deras religionsövning.<sup>1</sup> Såsom kyrkosamfund torde även få anses religiösa samfund av mosaiska trosbekännare. Däremot räknas icke hit de s. k. frikyrkliga samfunden.

Kommittén vill emellertid påpeka, att denna tolkning av begreppet »kyrkor» icke överensstämmer med de i fråga om arvsbeskattningen gällande bestämmelserna. I arvsskatteförordningen — liksom även i det nyligen framlagda förslaget till sådan förordning — uppräknas under arvsklass III bland annat »kyrka», »religiöst samfund» och »kommun», varemot uttrycket »menighet» icke förekommer därstädes. Vid tillämpningen av den nuvarande arvsskatteförordningen har begreppet »religiöst samfund» ansetts motsvara kyrkosamfund av främmande trosbekännare. De nu gällande bestämmelserna äro således i ifrågavarande hänseende föga enhetliga. Det är därvid att märka, att alla de kyrkliga institutioner, som åtnjuta skattefrihet vid inkomstbeskattningen, torde vara att hänföra under arvsklass III vid arvsbeskattningen. Bestämmelserna hava alltså formulerats olika i de särskilda författningarna, ehuru någon saklig skiljaktighet icke föreligger. Denna bristande överensstämmelse bör undanröjas.

Såsom ovan framhållits anser kommittén, att statskyrkans församlingar inrymmas bland »kommuner och andra menigheter». Uppenbarligen höra församlingarna även rätteligen hemma i stadgandena angående skattefrihet för kommuner. För att någon tvekan icke skall kunna råda i detta hänseende har kommittén omformulerat bestämmelserna i 5 § 1 mom. b) och d) samt 53 § 1 mom. c) kommunalskattelagen ävensom 7 § d) förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt på så sätt, att dessa komma att omfatta bland annat »kommuner, församlingar och andra menigheter».

Genom framställningen av svenska missionsförbundet, evangeliska fosterlandsstiftelsen och sällskapet svenska baptistmissionen (svenska baptist-samfundet) har uppmärksamheten riktats på de frikyrkliga samfundens och liknande sammanslutningars ställning i beskattningshänseende. Beträffande svenska missionsförbundet och evangeliska fosterlandsstiftelsen har frågan om deras skattskyldighet varit under bedömande hos regeringsrätten eller högsta domstolen, varvid dessa sammanslutningar ansetts icke kunna i skattskyldighetshänseende betraktas såsom likställda med kyrkor eller fromma stiftelser. Frågan om sällskapet svenska baptistmissionens skattskyldighet har, såvitt kommittén kunnat finna, ej varit under prövning hos högre instans, men enligt från överståthållarämbetet inhämtad upplysning taxeras sällskapet för sin inkomst och förmögenhet. Eftersom baptisterna icke sökt och erhållit erkännande av staten såsom främmande trosbekännare enligt 1873 års förordning, torde det även vara ställt utom allt tvivel, att sällskapet svenska baptistmissionen enligt nuvarande bestämmelser är skattskyldigt för sin inkomst och förmögenhet.

Kommittén har såsom i annat sammanhang framhållits vid utarbetandet av sitt förslag ansett sig böra lägga särskild vikt vid att genom gränsdragningen mellan skattefria och skattskyldiga rättssubjekt erhålles en i möjligaste mån klar och konsekvent utformad gränslinje mellan dessa. Ser man saken ur denna synpunkt, kan det måhända ifrågasättas, huruvida de principiella skälen för skattefrihet äro så starka i fråga om de frikyrkliga sam-

<sup>1</sup> Erkända församlingar finnas för närvarande av metodister (dock endast en mindre del romerska katoliker, grekiska katoliker, engelsk-episkopala, fransk-reformerta, svedenborgare och katolsk-apostoliska samt de till christian-science anslutna.



manslutningarna. Emellertid anser kommittén, att billighetsskäl tala för en förmånligare ställning i beskattningshänseende beträffande åtminstone vissa frikyrkliga sammanslutningar. Dessa sammanslutningar bedriva en verksamhet, som för en mycket stor del av vårt folk anses vara av betydande värde och som även torde vara förtjänt av uppskattning från det allmännas sida. Det hör i detta sammanhang ej heller förbises, att utvecklingen i fråga om de frikyrkliga sammanslutningarna icke följt de linjer, som lagstiftarna tänkte sig vid tillkomsten av 1873 års förordning. Då utgick man ifrån, att de, som ej helt anslöte sig till statskyrkans troslära, skulle utträda ur statskyrkan och bilda ett eget, av staten erkänt kyrkosamfund. Hade utvecklingen gått i denna riktning, så skulle många av dessa sammanslutningar redan enligt nuvarande skattelagstiftning åtnjuta skattebefrielse såsom »kyrkor». Men utvecklingen följde icke denna väg, utan de frikyrkliga föredrogo av olika skäl att kvarstanna inom statskyrkan och att genom sina sammanslutningar verka inom statskyrkans ram. Detta har emellertid i beskattningshänseende lett till ogynnsamma konsekvenser för dessa sammanslutningar. Det måste synas obilligt, att de frikyrkliga sammanslutningarna på grund av att de ej utträtt ur statskyrkan skola erhålla en sämre behandling i skattehänseende än sådana sammanslutningar som tagit detta steg och bildat särskilda kyrkosamfund.

Mot beviljande av skatteförmåner kan dock invändas, att ifrågakommande sammanslutningar ofta torde bedriva ekonomisk verksamhet. De tre sammanslutningar, som nu gjort framställning i ämnet, synas sålunda alla bedriva bokförlags- eller bokhandelsrörelse. Även rörelse av annat slag, exempelvis pensionatrörelse, kan förekomma. Det vore lämpligt, att de sammanslutningar, som kunna ifrågakomma till skattefrihet, avskilde all ekonomisk verksamhet och läte densamma övertagas av särskilt bildade rättssubjekt. Därtill kommer emellertid, att stora svårigheter uppstå, då det gäller att avgöra, vilka sammanslutningar som kunna medgivas en i skattehänseende privilegierad ställning.

Uppenbart torde vara, att för att skattefrihet skall få åtnjutas av de frikyrkliga sammanslutningarna vissa krav måste uppställas beträffande såväl deras organisation som deras verksamhetssätt. En utredning i dessa hänseenden förutsätter emellertid mera ingående undersökningar i ämnet än som kommittén i detta sammanhang kan verkställa. Frågan om de frikyrkliga sammanslutningarnas rättsliga ställning kan dessutom förväntas bli föremål för särskild utredning. I anledning av en av herr Mosesson vid 1938 års riksdag i andra kammaren väckt motion beslöt nämligen riksdagen skrivelse till Kungl. Maj:t med begäran om en allsidig utredning av frågan om de fria religiösa samfundens rättsliga ställning. Från justitiedepartementet har kommittén nu erhållit den upplysningen, att avsikten är att tillkalla särskilda sakkunniga för att verkställa denna utredning. Därvid komma jämväl skattefrågorna — beträffande såväl inkomstbeskattningen som arvs- och gåvobeskattningen — att upptagas till behandling. Då enligt kommitténs mening en utredning rörande ifrågakommande sammanslutningars rättsliga ställning lämpligen bör ske i ett sammanhang, har kommittén icke ansett sig böra i vidare mån än som här skett uttala sig om de frikyrkliga sammanslutningarnas ställning i beskattningshänseende.

Kommittén har fördenskull utformat sitt förslag i huvudsaklig överensstämmelse med skattefrihetens nuvarande omfattning i ifrågakommande hänseende. Under 53 § 1 mom. e) kommunalskattelagen och 7 § f) förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt upptagas »kyrkor», vilka således skola vara befriade från skattskyldighet till kommunen för annan inkomst än av fastighet och av rörelse samt till staten för annan inkomst än av rörelse.

**Yttranden.**

*Svenska missionsförbundet* har framhållit, att enär kommittén såvitt anginge de frikyrkliga sammanslutningarnas ställning i beskattningshänseende utformat sitt förslag i huvudsaklig överensstämmelse med nuvarande rättsläge och sålunda undvikit att upptaga spörsmålet om beskattning av en sådan organisation som förbundet, så kunde från förbundets sida ingen direkt erinran göras mot förslaget. Emellertid ville förbundet, i anslutning till kommitténs uttalande rörande vikten av en klar gränsdragning mellan skattefria och skattskyldiga rättssubjekt, ifrågasätta huruvida icke en skarpare precisering av begreppet »kyrka» vore nödvändig. Förbundet hade tidigare inför Kungl. Maj:t fäst uppmärksamheten på att de församlingar, som sammanslutit sig i och utgjorde förbundet, vore att betrakta såsom kyrkor, i det de antagit stadgar och församlingsordning, utövade predikoverksamhet och diakoni, förvaltade sakrament, övade församlingstukt och i övrigt fyllde alla de anspråk som ställdes på begreppet kyrka. Därest icke Kungl. Maj:t snarligen ansåge sig kunna låta verkställa den av 1938 års riksdag begärda utredningen av frågan om de fria religiösa samfundens rättsliga ställning och föreslå ny lagstiftning härutinnan, hemställde förbundet att vid framläggandet för riksdagen av nu förevarande förslag förbundet och dess församlingar måtte föreslås bliva betraktade såsom kyrkor eller församlingar i förslagets mening.

En motsvarande hemställan har *sällskapet svenska baptistmissionen (svenska baptistsamfundet)* för sitt vidkommande framfört.

*Frälsningsarmén* har — vid det förhållandet att frågan om de fria religiösa samfundens rättsställning, däri inberäknat skattskyldigheten, kunde väntas bliva föremål för särskild utredning — inskränkt sig till att betona vikten av att sammanslutningar med religiösa och välgörande syften befriades från skattskyldighet, så att deras inkomster kunde helt användas för deras behjärtansvärda ändamål.

*Länsstyrelsen i Malmöhus län* har ifrågasatt, huruvida icke vissa frikyrkliga sammanslutningar borde inräknas bland de skattefria rättssubjekten. Det vore knappast tillfredsställande, att religiösa sammanslutningar utanför statskyrkan bereddes en skattelättnad som förvägrades liknande korporationer under samma kyrkas hägn.

**Departementschefen.**

Såsom kommittén framhållit, böra olika skatteförfattningar såvitt möjligt överensstämma i terminologiskt hänseende. Jag vill då erinra om, att enligt 1941 års förordning om arvsskatt och gåvoskatt bl. a. »kyrka, landsting, kommun eller annan menighet ävensom hushållningssällskap» samt sammanslutning som huvudsakligen fullföljer religiösa ändamål intaga en i skattehänseende privilegierad ställning. Begreppet »kyrka» lär här hava den av kommittén angivna innebörden. Den i 1914 års arvsskatteförordning förekommande beteckningen »religiöst samfund» återfinnes icke i 1941 års

förordning, enär ett dylikt samfund går in under begreppet »sammanslutning som huvudsakligen fullföljer religiösa ändamål». Ej heller upptager 1941 års förordning beteckningen »församling». Statskyrkans församlingar torde nämligen vara innefattade under begreppet »kommun eller annan menighet». Av det sålunda anförda lärer framgå, att för likformighetens skull beteckningen »församling» bör utmönstras ur kommittéförslaget.

Enligt vad för närvarande gäller intaga enskilda sammanslutningar, vilka fullfölja religiösa, sociala, politiska, konstnärliga, idrottsliga eller andra därmed jämförliga kulturella eller eljest allmännyttiga ändamål, icke någon särställning vid den allmänna kommunala och statliga beskattningen. Förslaget innebär ingen ändring härutinnan. Kommittén har visserligen funnit billighetsskäl tala för en förmånligare ställning i beskattningshänseende beträffande åtminstone sådana frikyrkliga sammanslutningar, vilka uppfyllde vissa krav i fråga om organisation och verksamhetsätt, men har icke ansett sig kunna verkställa tillräckligt ingående undersökningar i dessa hänseenden. Frågan borde enligt kommitténs mening upptagas till behandling i samband med den av 1938 års riksdag begärda utredningen av frågan om de fria religiösa samfundens rättsliga ställning.

Enligt min mening är det i och för sig tveksamt, huruvida enskilda religiösa sammanslutningar böra i beskattningshänseende intaga en förmånligare ställning än andra sammanslutningar med ideella syften. I varje fall kan det, såsom kommittén framhållit, knappast ifrågakomma att förläna dem en ovillkorlig skattefrihet. Då den av 1938 års riksdag begärda utredningen fått stå tillbaka för uppgifter, som under nuvarande förhållanden ansetts angelägnare, och erforderlig utredning för ett slutligt ståndpunktstagande till förevarande spörsmål nu ej föreligger, är jag icke beredd att förorda ändring av kommittéförslaget i detta hänseende.

### **Studentkårer och studentnationer.**

#### **Riksdagen 1938 m. m.**

Vid 1938 års riksdag väcktes i andra kammaren *motion* av herr Holmbäck (nr 7), vari anhölls, att riksdagen måtte besluta, att sådana sammanslutningar av studerande vid rikets universitet och högskolor, i vilka de studerande enligt gällande stadgar vore skyldiga att vara medlemmar, måtte i beskattningshänseende hänföras till allmänna undervisningsverk.

Motionen avsåg alltså studentnationerna vid universiteten i Uppsala och Lund samt studentkårerna vid dessa universitet och vid högskolorna. Motionären framhöll, att dessa organisationer jämlikt statuterna hade att svara för vissa disciplinära uppgifter som annars måst åligga högskolorna. Att såsom i lagstiftningen skett likställa dessa statliga tvångsorganisationer för bestämda uppgifter i undervisningsverket med vissa ideella föreningar måste bero på ett förbiseende av organisationernas ställning. Tydligtvis borde de hänföras till allmänna undervisningsverk. Motionären erinrade vidare om, att ifrågavarande spörsmål uppmärksammats av de inom eckle-

siastikdepartementet tillkallade sakkunniga för utredning angående understöd i form av fria bostäder och fri kost åt studerande vid universiteten och Karolinska institutet. I de sakkunnigas betänkande hade nämligen ytt-rats, att »det synes de sakkunniga skäligen, att även nationsföreningar och studentkårer tillerkännas samma skattefrihet som övriga allmänna undervisningsverk».

*Bevillningsutskottet* yttrade bland annat, att detta beskattningsspörsmål hade en vida större räckvidd än som framginge av motionen. Sålunda kunde likartade problem uppkomma exempelvis i fråga om donationer, vilka givits till en kommun till allmänt gagn för dess invånare. Utskottet funne det vara angeläget, att frågan om beskattningen i allmänhet av ifrågavarande slag av fonder gjordes till föremål för närmare utredning i ett sammanhang. Då det för utskottet vore känt, att de sakkunniga för utredning av såväl den statliga som den kommunala beskattningen jämväl komme att taga ifrågavarande spørsmål under närmare övervägande, hemställde utskottet, att motionen icke måtte föranleda någon riksdagens åtgärd.

I enlighet med utskottets förslag avtog *riksdagen* motionen.

*Uppsala studentkårs förvaltningsutskott*, som i en till kommittén inkommen skrift hemställt om ändrade beskattningsregler angående studentkårer och studentnationer, har till stöd för denna framställning anfört bland annat följande. Studentkårerna och studentnationerna existerade på grund av de av Kungl. Maj:t givna statuterna för universiteten och högskolorna, således på grund av tvång. De kunde därför icke karakteriseras såsom ideella föreningar, för vilka i främsta rummet vore utmärkande, att medlemskapet vore frivilligt. Såväl rättsligt som praktiskt tillhörde studentkårer och studentnationer den universitets- och högskoleorganisation, som staten sedan länge funnit vara för våra förhållanden lämpad. Snarast torde de därför vara att jämställa med kommunerna. Deras under statlig kontroll ställda organisation finge vara hur lik en förening som helst, så tillhörde de dock det offentliga statliga undervisningsväsendet. Den av dem bedrivna verksamheten vore ett led i universitetens fostran av den akademiska ungdomen till både ideell och materiell vinst för staten.

#### **Kommittéförslaget.**

Enligt nu gällande bestämmelser äro sådana sammanslutningar av studerande vid rikets universitet och högskolor, i vilka de studerande enligt gällande stadgar äro skyldiga att vara medlemmar, befriade från fastighetsskatt för byggnader, avsedda för sammanslutningarnas verksamhet, ävensom frikallade från skattskyldighet för inkomst av sådana fastigheter genom deras begagnande för verksamheten. I övrigt är en dylik sammanslutning skattskyldig för all sin inkomst och förmögenhet.

Kommittén har, såsom framgår av *Bilaga A*, härutinnan föreslagit sådana ändringar, att nu ifrågavarande sammanslutningar även skulle frikallas *dels* från fastighetsskatt för dem tillhöriga allmänna platser, *dels* från all annan

kommunal inkomstskatt än för inkomst av fastighet, dels ock från all statlig inkomst- och förmögenhetsskatt.

*Kommittén* har rörande denna fråga anfört:

Enligt nuvarande bestämmelser är skattefriheten i allmänhet mera begränsad vid fastighetsbeskattningen än vid inkomstbeskattningen. Sålunda åtnjuta endast vissa av de vid den statliga inkomstbeskattningen från skattskyldighet frikallade rättssubjekten befrielse från skatteplikt till fastighets- skatt. Även beträffande objektet för beskattningen är skattefriheten vid fastighetsbeskattningen av mera inskränkt omfattning. Skattefrihet är nämligen där medgiven endast i den mån fastigheten användes för den ifrågavarande institutionens verksamhet såsom sådan, medan däremot vid inkomstbeskattningen till staten skattefrihet åtnjutes för all inkomst.

I fråga om studentkårer och studentnationer är saken emellertid reglerad på annat sätt. Dessa institutioner äro befriade från skatteplikt till fastighetsskatt i ovan angiven utsträckning, men de äro frikallade från statlig inkomstbeskattning endast beträffande inkomst av fastighet genom dess begagnande för institutionernas verksamhet såsom sådana. För all annan inkomst föreligger alltså skatteplikt.

Vad som framför allt utmärker ifrågavarande organisationer är, att de enligt gällande stadgar för universitet och högskolor äro obligatoriska sammanslutningar. De skola finnas vid dessa undervisningsanstalter, och varje studerande är skyldig att tillhöra en sådan organisation. Dessa sammanslutningar, som alltså äro av offentligrättslig karaktär, hava till syfte att omhändervisa vissa med undervisningen sammanhängande uppgifter. I universitetsstatuterna anges studentnationernas ändamål vara »att främja flit, sedlighet och god ordning bland de studerande samt att åt föreningens medlemmar bereda tillfälle till inbördes biträde och understöd».

Med hänsyn till det sätt, på vilket ifrågavarande sammanslutningar äro organiserade, torde desamma böra komma i åtnjutande av skattefrihet till staten för all sin inkomst. De kunna, såsom framhölls i den vid 1938 års riksdag i förevarande ämne väckta motionen, organisatoriskt närmast likställas med allmänna undervisningsverk. Frågan om deras ställning i beskattningshänseende skulle måhända kunna vara föremål för tvekan, om dessa sammanslutningar i syfte att förskaffa sig inkomster bedreve ekonomisk verksamhet eller om deras verksamhet kunde sägas vara i någon mån inriktad på ändamål, som vore för undervisningen främmande. Såvitt *kommittén* kunnat finna, torde detta emellertid icke vara fallet. Det förtjänar även nämnas, att då bevillningsutskottet i anledning av den vid 1938 års riksdag väckta motionen i ämnet inhämtade vissa uppgifter från landskamrerarna i Uppsala län, Malmöhus län samt Göteborgs och Bohus län, dessa förklarade, att de funne skäl föreligga för ändrad lagstiftning i motionens syfte.

#### **Yttranden.**

Emot förslaget i denna del har ingen annan erinran framställts i yttrandena än att *statskontoret* ansett skattskyldighet böra alltfört åvila dessa sammanslutningar för eventuell inkomst av rörelse.

*Sveriges förenade studentkårer* har i detta sammanhang velat fästa uppmärksamheten på att dessa studentorganisationer sinsemellan vore sammanslutna i samlingsorganisationer, nämligen dels två av lokal natur, Stockholms studentkårer och Göteborgs förenade studentkårer, dels ock en ge-

mensam riksorganisation, Sveriges förenade studentkårer. Dessa organisationer, vilkas praktiskt taget enda inkomstkälla utgjordes av avgifter från medlemskårerna, torde även med nuvarande beskattningsregler knappast komma att påföras någon skatt. Emellertid syntes de lämpligen böra, för undvikande av tvistiga fall i framtiden, tillförsäkras samma behandling i skattehänseende som de särskilda organisationerna.

#### **Departementschefen.**

Jag finner ej anledning föreligga att frångå kommittéförslaget i denna del. Ifrågavarande studentorganisationer lära icke bedriva rörelse och synas för övrigt naturligt höra samman med den grupp av rättssubjekt, som bland andra upptager akademier och allmänna undervisningsverk.

Den föreslagna skattefriheten för dessa sammanslutningar har främst motiverats av deras offentlighetsrättsliga karaktär. Då något sådant skäl icke kan åberopas för bifall åt det av Sveriges förenade studentkårer uttalade önskemålet, synes detsamma icke böra föranleda någon åtgärd.

#### **Sjömanshus.**

Enligt nuvarande bestämmelser äro sjömanshusen icke uttryckligen frikallade från skattskyldighet. I praxis hava emellertid sjömanshusen jämlikt grunderna för 53 § kommunalskattelagen samt 7 och 12 §§ förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt ansetts pliktiga att utgöra kommunal inkomstskatt endast för inkomst av fastighet samt helt frikallade från skattskyldighet till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt (RÅ 1936 ref. 28). Beträffande fastighetsbeskattningen hava sjömanshusen i praxis ansetts jämlikt grunderna för 5 § kommunalskattelagen befriade från skatteplikt till fastighetsskatt för den del av deras fastigheter, som användes för sjömanshusens egna behov (RÅ 1932 not 251). Enligt nuvarande lagtillämpning hava alltså sjömanshusen ansetts vara i beskattningshänseende likställda med fromma stiftelser och därmed jämförliga rättssubjekt.

Enligt § 1 mom. 1 förordningen den 13 juli 1911 angående sjömanshusen i riket samt sjöfolks på- och avmönstring m. m., sådant detta stadgande lyder jämlikt kungörelsen den 22 december 1922, hava sjömanshusen till ändamål att föra förteckning över svenska sjömän, som användas i handelssjöfart, samt anteckningar angående deras tjänstgöring å fartyg och värnpliktsförhållanden, att verkställa sjöfolks på- och avmönstring samt handhava därmed i samband stående angelägenheter, att i den ordning gällande värnpliktsförfattningar föreskriva tillhandagå i avseende å de värnpliktigas inskrivning och redovisning, att beträffande sjömännen och deras tjänstgöring meddela såväl vederbörande myndigheter som redare och fartygsbefälhavare de upplysningar, varav de kunna vara i behov, att förvalta till sjömanshusen hörande kassor och fonder jämte inflytande avgifter och övriga medel samt att ägna eftersyn åt sjömännen och bereda understöd åt såväl sjömän som änkor och barn efter sjömän.

En stor del av de uppgifter, som sålunda ankomma på sjömanshusen, kan anses utgöra rent statlig verksamhet. Enligt verkställda utredningar har sjömanshusens arbete för statsverkets räkning ansetts motsvara minst 75 procent av deras hela arbetsbörda. I enlighet därmed utgår från och med budgetåret 1938/39 statsbidraget till sjömanshusen med ett belopp, som motsvarar 75 procent av sjömanshusens beräknade förvaltningskostnader. Övriga 25 procent av sjömanshusens arbetsbörda kan enligt uppgift praktiskt taget anses avse deras understödsverksamhet. Genom beslut vid 1938 års riksdag äro sjömanshusens fast anställda befattningshavare anslutna till statens pensionsanstalt.

Med hänsyn till nu nämnda förhållanden har *kommittén* funnit uppenbart, att sjömanshusen borde vara frikallade från skattskyldighet i enlighet med nuvarande praxis. Kommittén har fördenskull i sitt förslag upptagit sjömanshusen bland de i 5 § 1 mom. e) och 53 § 1 mom. d) kommunalskattelagen samt 7 § e) förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt uppräknade institutionerna.

Någon erinran mot förslaget i denna del har ej framställts i de avgivna *yttrandena*.

#### *Departementschefen.*

Vad kommittén härutinnan föreslagit utgör allenast ett lagfästande av redan tillämpad praxis.

### **Järnkantoret.**

Järnkantoret åtnjuter enligt nuvarande bestämmelser befrielse från statsbeskattning för all inkomst, så länge kantorets vinstmedel användas till allmänt nyttiga ändamål och kantoret icke lämnar utdelning åt sina delägare. Vid kommunalbeskattningen är järnkantoret skattskyldigt för inkomst av fastighet men är i övrigt — under ovan angiven förutsättning — frikallat från skattskyldighet för inkomst. Skattefriheten för järnkantoret infördes första gången genom 1855 års bevillningsförordning.

Järnkantoret, som grundades år 1747, är en sammanslutning av järnbruk och tackjärnshyttor med ändamål att understödja och främja den svenska järnhanteringen. Delaktighet i järnkantoret vinnes efter ansökan hos järnkantorets styrelse, vilken benämnes fullmäktige, och bestämmes efter den kvantitet smide, som brukets eller hyttans tillverkning i medeltal utgjort under de tre sistförflutna åren. Delägarna skola årligen till järnkantoret erlægga järnkantorsavgift, som beräknas efter antalet centner smide, för vilket delaktighet i järnkantoret erhållits. Sitt syfte att understödja och främja den svenska järnhanteringen söker järnkantoret fullfölja *dels* genom att lämna försträckningar till delägarna (järnkantorets lånerörelse) och *dels* genom att bevilja anslag till eller självt bedriva tekniskt forskningsarbete.

*Kommittén* har anfört:

Enligt stadgan angående järnkontorets lånerörelse och övriga förvaltning kunna delägarna mot godkänd säkerhet erhålla förlagslån och byggnadslån hos järnkontolet. Förlagslån kan beviljas med 5 kronor för varje centner smide, varför bruket eller hyttan äger delaktighet i järnkontolet. Under de senare åren har räntan å förlagslånen enligt uppgift utgjort  $3\frac{1}{2}$  procent eller den lägsta räntesats, som i lånestadgan varit föreskriven. Emellertid har vid 1939 års allmänna sammankomst med järnkontolets delägare beslutats sådan ändring av lånestadgan, att räntan å förlagslån skall bestämmas av järnkontolets fondutskott. Byggnadslån kan beviljas delägare med belopp, motsvarande högst hälften av anläggningskostnaden, dock icke över 100,000 kronor. Räntan å byggnadslån bestämmas av fullmäktige. I den mån järnkontolets egna och upplånade medel icke tagas i anspråk för förlagslån och byggnadslån, äger järnkontolet utlämna lån även till andra än delägare och mot andra villkor än som gälla för delägare. Detta sker genom järnkontolets allmänna lånerörelse, vilken omfattar bland annat diskontering av växlar och beviljande av kredit i checkräkning. Enligt järnkontolets balansräkning per den 31 december 1938 utgjorde de utestående lånen sammanlagt 2,203,050 kronor, varav lån till delägare 880,750 kronor och lån till andra än delägare 1,322,300 kronor.

Järnkontolet är enligt gällande stadganden berättigat att bedriva bankrörelse.

Enligt järnkontolets verksamhetsberättelser för åren 1937 och 1938 synas inkomsterna till största delen utgöras av räntor, järnkontoavgifter och bidrag från delägarna till den av järnkontolet bedrivna tekniska forskningsverksamheten. Utgifterna avse — förutom vissa allmänna omkostnader såsom löner o. dyl. — i huvudsak kostnader för järnkontolets tekniska forskningsverksamhet och för en av järnkontolet utgiven tidskrift »Jernkontolets Annaler» samt anslag till bergsskolorna, Metallografiska institutet och kolarskolor. Överskottet å verksamheten utgjorde enligt räkenskaperna under år 1936 11,910 kronor, under år 1937 3,002 kronor och under år 1938 21,406 kronor. Någon vinstutdelning till delägarna äger icke rum.

Järnkontolets tekniska forskningsverksamhet, som alltså är den andra huvuduppgiften för järnkontolet, bedrivs vid dess tekniska byrå. Denna byrå består av ett antal ingenjörer, varjämte avtal träffats med tre professorer vid tekniska högskolan att de var och en inom sitt verksamhetsområde skola stå järnkontolets delägare till tjänst. Arbetsuppgifterna å tekniska byrån bestämmas av järnkontolets tekniska råd och fyra särskilda forskningsutskott. En delägare i järnkontolet kan alltså icke själv beordra tekniska byrån att utföra någon viss praktisk undersökning i och för delägarens verksamhet, utan de undersökningar som ske äro i regel av mera allmänt intresse. Undersökningarnas resultat delgivas samtliga delägare genom publicering i tidskriften »Jernkontolets Annaler» eller i brev till alla delägare.

Att döma av verksamhetsberättelserna för de senaste åren synes tyngdpunkten hos järnkontolets verksamhet för närvarande få anses ligga i den tekniska forsknings- och upplysningsverksamheten. Enligt lånestadgan äro delägarna såsom ovan nämnts berättigade till förlagslån efter 5 kronor för varje centner smide, som introducerats i järnkontolet. Eftersom vid 1938 års utgång det introducerade smidet uppgick till 1,741,792 centner, voro alltså delägarna under nämnda år berättigade till förlagslån med sammanlagt cirka 8,700,000 kronor. Förlagslånen belöpte sig emellertid vid denna tidpunkt till 726,600 kronor eller alltså till endast en ringa del av vad som kunnat erhållas. Järnkontolet, som enligt reglementet för detsamma äger rätt att upplåna me-



del intill två gånger grundfondens belopp, d. v. s. till i runt tal 11 miljoner kronor, har på grund av den ringa utlåningen icke gjort någon nämnvärd upplåning. Emellertid är det ju givet, att den ringa utlåningen under de senast tilländalupna verksamhetsåren måste äga något samband med de då rådande konjunkturererna inom järnhanteringen. Järnkontoret måste fördenskull åtminstone delvis anses vara en penninginrättning, som syftar till delägarnas ekonomiska nytta, låt vara att denna nytta ej framträder i form av utdelning till delägarna.

Beträffande den av järnkontoret bedrivna forskningsverksamheten kan måhända också sägas, att denna ytterst syftar till delägarnas ekonomiska fördel. Här är man dock inne på ett område, som icke endast berör den enskilde delägaren utan näringen i dess helhet. Denna forskningsverksamhet torde säkerligen ur allmän synpunkt vara av den största betydelse och kommer väl även den vetenskapliga forskningen ganska nära.

Kommittén har emellertid varit synnerligen tveksam, huruvida skattefriheten för järnkontoret fortfarande bör bibehållas. Järnkontoret är ju framför allt en näringsorganisation, och andra näringsorganisationer, som i likhet med järnkontoret måste sägas vara till nytta även för det allmänna, få skatta för sina inkomster. Vad angår järnkontorets lånerörelse, så torde det vara uppenbart, att denna i och för sig är av beskaffenhet att böra föranleda skatteplikt. Såsom järnkontorets verksamhet under de senare åren bedrivits kan dock, såsom ovan framhållits, lånerörelsen icke anses vara det väsentliga i verksamheten, utan järnkontorets främsta uppgift torde nu kunna sägas vara det tekniska forskningsarbetet. Med hänsyn därtill har kommittén icke ansett tillräckliga skäl förefinnas att för närvarande borttaga skattefriheten, som ju funnits så länge i vår skattelagstiftning. Därest järnkontorets lånerörelse i framtiden skulle få ökad omfattning, torde det dock bliva svårt att principiellt motivera skattefriheten, och frågan om järnkontorets ställning i beskattningshänseende bör då upptagas till förnyat överbäggande. Kommittén anser sig även böra särskilt understryka, att skattefriheten för järnkontoret endast är villkorlig. Den gäller så länge kontorets vinstmedel användas till allmänt nyttiga ändamål och kontoret icke lämnar utdelning åt sina delägare.

*Statskontoret* har icke funnit vad kommittén anført till stöd för förslaget att bibehålla bestämmelserna om skattefrihet för järnkontoret tillräckligt bärande. Ett uttalande i samma riktning har gjorts av *länsstyrelsen i Malmöhus län*.

*Järnkontoret* har yttrat, att kommittén med full rätt framhållit det tekniska forskningsarbetet såsom järnkontorets numera främsta uppgift. Med hänsyn härtill kunde man icke komma till annat resultat än kommittén gjort. Även *kommerskollegium* har ansett det väl motiverat, att järnkontoret alljämt undantoges från skattskyldighet.

#### *Departementschefen.*

Visserligen måste det förefalla tveksamt huruvida en institution sådan som järnkontoret, vilken driver rent ekonomisk rörelse i ej ringa omfattning, bör åtnjuta förmånen av skattebefrielse. Då jag emellertid finner mig kunna biträda kommittéförslaget i denna del, har jag tagit hänsyn icke endast till den långa tid, under vilken järnkontoret redan åtnjutit denna förmån, utan även och framförallt till det förhållandet, att järnkontorets inkomster huvudsak-

ligen användas till — förutom administrationskostnader — teknisk forskning och utgivandet av en tidskrift, vari resultaten av denna forskning publiceras, samt understödjande av teknisk undervisning. En verksamhet med dylikt syfte bör enligt principerna för nu ifrågavarande förslag åtnjuta skattebefrielse.

### **Sveriges allmänna hypoteksbank, Konungariket Sveriges stadshypotekskassa och hypoteksföreningar.**

Enligt gällande bestämmelser äro Sveriges allmänna hypoteksbank, Konungariket Sveriges stadshypotekskassa, allmänna hypotekskassan för Sveriges städer och hypoteksföreningarna helt frikallade från skattskyldighet till staten samt skyldiga att till kommun erlägga skatt endast för inkomst av fastighet.

Erinras må i detta sammanhang tillika, att enligt 18 § 2 mom. statsskatteförordningen bottenkattens grundbelopp utgör för svenska aktiebolag, svenska ekonomiska föreningar, svenska försäkringsanstalter som icke äro aktiebolag, sparbanker och andra utländska juridiska personer än oskifta dödsbon och familjestiftelser 10 procent samt för övriga juridiska personer utom oskifta dödsbon och familjestiftelser 5 procent av det beskattningsbara beloppet.

Under Sveriges allmänna hypoteksbank höra sådana hypoteksföreningar, som avse jord på landsbygden, och under Konungariket Sveriges stadshypotekskassa sortera stadshypoteksföreningarna, d. v. s. hypoteksföreningar för rikets städer och med städer jämförliga samhällen.

Allmänna hypotekskassan för Sveriges städer, som i nu gällande lagtext nämnes bland de från skattskyldighet frikallade rättssubjekten, upphörde med sin verksamhet redan under år 1909. Denna hypotekskassa beslöt nämligen vid sammanträden den 19 juni och den 2 september 1909 att upphöra med sin verksamhet och träda i likvidation, varjämte beslöts, att likvidationen skulle verkställas av styrelsen för Konungariket Sveriges stadshypotekskassa, vilken bildades under samma år. Detta beslut fastställdes av Kungl. Maj:t genom resolution den 9 oktober 1909.

*Sveriges allmänna hypoteksbanks* verksamhet regleras genom en förordning den 16 maj 1890 med däri sedermera gjorda ändringar. Denna förordning innehåller bland annat följande bestämmelser.

Hypoteksbanken har till ändamål att för de inom riket bildade hypoteksföreningarna för ägare eller innehavare av jord ombesörja all den upplåning, som erfordras för att åt dessa föreningar bereda medel till de lån, som av dem skola tillhandahållas deras delägare. Delägare i hypoteksbanken äro hypoteksföreningarna. Delaktigheten i hypoteksbanken bestämmes efter oguldna beloppet av från hypoteksbanken erhållet lån. Till grundfond för hypoteksbanken har staten genom riksgäldskontoret överlämnat 60 miljoner kronor i

av staten utgivna obligationer. Hypoteksbanken är berättigad att utgiva räntebärande obligationer med säkerhet i jordegendom på landet. Sammanlagda beloppet av bankens utelöpande obligationer får dock icke överstiga 10 gånger grundfondens belopp. I den mån hypoteksföreningarna anmäla sig till erhållande av lån, skall hypoteksbanken, om andra för ändamålet användbara medel icke äro att tillgå, vidtaga erforderliga åtgärder för upptagande av lån mot räntebärande obligationer. Kapitalrabatt och övriga kostnader, som banken vid sin upplåning kan hava fått vidkännas, skola vid låns utlämnande till föreningarna av dem gäldas. I övrigt bestämmer banken villkoren för lån till hypoteksföreningarna. Utan bankdelägarnas beslut och Kungl. Maj:ts tillstånd få dock lån till föreningarna icke utlämnas annat än i kontanta penningar eller mot högre ränta än 5 procent. Hypoteksbanken skall tillse, att tillräcklig säkerhet i jordegendom ställes för lånet. Hypoteksföreningarna äro pliktiga att årligen å bestämda tider till banken erlægga ränta, kapitalavbetalning och övriga avgifter för erhållna lån ävensom bidrag till bankens förvaltningskostnader. Från erläggande av bidrag till förvaltningskostnaderna kan dock befrielse erhållas, om delägarna vid allmän sammankomst besluta, att sådant bidrag icke skall utgå från föreningarna. (Enligt uppgift äro föreningarna för närvarande befriade från skyldighet att erlægga bidrag till förvaltningskostnaderna.) Alla i hypoteksbanken delägande föreningar äro ansvariga för bankens förbindelser. Om bankens förbindelser icke kunna helt infrias genom användande av dess egna tillgångar och de av hypoteksföreningarna avgivna reverserna med åtföljande säkerheter i jordegendom, få de till grundfonden hörande obligationerna efter behov användas genom försäljning till större eller mindre del. Nettobehållningen av bankens rörelse tillföres en reservfond, som så länge hypoteksbankens verksamhet fortfar icke får komma föreningarna till godo på annat sätt än dels genom nedsättning i eller befrielse från bidraget till bankens förvaltningskostnader och dels genom nedsättning i förskrivna ränta å de till föreningarna lämnade lånen. Räntenedsättning kan ske, då det årliga ränteöverskottet efter avdrag för avskrivningar och förvaltningskostnader uppgår till  $\frac{1}{10}$  procent av ursprungliga beloppet å de utestående lånen, för vilka den högsta räntan erlægges. Delägarna kunna då besluta nedsättning av räntan för dessa lån med motsvarande belopp. Hypoteksbankens styrelse består av 5 ledamöter, varav Kungl. Maj:t utses en ledamot, tillika ordförande, och fullmäktige i riksgäldskontoret en ledamot, som skall vara vice ordförande. Övriga 3 ledamöter väljas av hypoteksföreningarnas ombud. En av dessa 3 ledamöter utses samtidigt till hypoteksbankens verkställande direktör. Hypoteksbankens handlingar, kassor och räkenskaper skola när som helst hållas tillgängliga för den undersökning, Kungl. Maj:t eller chefen för finansdepartementet kan finna för gott att låta anställa.

De under Sveriges allmänna hypoteksbank lydande *hypoteksföreningarnas* verksamhet regleras genom en förordning den 16 maj 1890 med däri sedermera gjorda ändringar. Denna förordning innehåller bland annat följande bestämmelser.

Såsom delägare i hypoteksförening kunna ej andra vinna inträde än de, som inom det område, föreningen omfattar, äro ägare av självständig jordlägenhet eller äro innehavare av fideikommisssegendom, därest tillstånd till fideikommisssegendomens inteckning och belåning medgivits. Delaktigheten i hypoteksförening bestämmes efter oguldna beloppet av de lån, som från föreningen erhållits. Lån å jordegendom kan meddelas till högst 60 procent av egendomens belåningsvärde, vilket fastställles av föreningens styrelse, och endast mot första inteckning i egendomen. Lån skall utlämnas på de för låntagaren mest fördelaktiga villkor i avseende å ränta, kapitalrabatt, förvaltningsbidrag och övriga omkostnader, som föreningens till hypoteksbanken åtagna förbindelser medgiva. Delägare i hypoteksförening ansvara, envar i förhållande till sin delaktighet, för föreningens förbindelser, i den mån utgifter och förluster ej kunnat täckas med anlåtande av föreningens inkomster för året eller dess egna tillgångar. Hypoteksförening äger ej rätt att bedriva annan utlåningsrörelse än som består i de genom hypoteksbanken upplånta medlens fördelning såsom lån på föreningens delägare.

Av hypoteksbankens berättelse för år 1940 framgår, att beloppet av bankens lån till hypoteksföreningarna vid årets slut utgjorde cirka 490 miljoner kronor, att nettovinsten under året uppgick till 767,023 kronor samt att banken hade en behållen förmögenhet om sammanlagt cirka 10 miljoner kronor. De 10 under banken lydande hypoteksföreningarna disponerade vid samma års slut över besparings- och reservfonder om tillhoppa över 15 miljoner kronor, vilka under året ökats med cirka 275,000 kronor.

*Konungariket Sveriges stadshypotekskassas* verksamhet regleras genom en förordning den 17 maj 1935 och ett av Kungl. Maj:t samma dag fastställt reglemente.

Bestämmelserna i nämnda förordning äro i huvudsak likartade med dem som gälla för hypoteksbanken. Dock finnas en del olikheter. Även för hypotekskassan har staten genom fullmäktige i riksgäldskontoret ställt till förfogande obligationer såsom grundfond. Obligationernas nominella belopp uppgår till 100 miljoner kronor. Grundfundsobligationerna få efter anmälan till riksgäldskontoret tagas i anspråk till fullgörande av kassans förbindelser, då kassan för tillfället saknar användbara medel därtill samt vid kassans likvidation. Hypotekskassans behållna årliga vinst avsättes till en reservfond för kassan. Uppgår reservfonden till 2 procent av kassans förbindelser, får dock uppkommande vinst enligt styrelsens beprövande användas till främjande av något med kassans ändamål sammanhängande syfte. (För närvarande uppgår reservfonden till icke fullt 1 procent av kassans förbindelser.) Reservfonden skall användas till gäldande av uppkomna förluster å rörelsen. Hypotekskassans styrelse består av 5 ledamöter, varav Konungen utser 4, däribland en till ordförande, och fullmäktige i riksgäldskontoret en, som skall vara vice ordförande. Styrelsens och revisorerernas berättelser skola granskas av hypoteksföreningarnas ombud. Det tillkommer härefter Konungen att pröva hypotekskassans förvaltning och att, sedan fullmäktige i

riksgäldskontoret avgivit yttrande, besluta angående ansvarsfrihet för styrelsen. Vid hypotekskassans likvidation skall vad som återstår av kassans egna tillgångar efter det skulderna blivit guldna användas för ändamål som Konungen efter hörande av föreningarna bestämmer.

*Stadshypoteksföreningarnas* verksamhet regleras genom en förordning den 17 maj 1935 angående grunderna för stadshypoteksföreningars bildande och verksamhet. I stort sett samma bestämmelser gälla som beträffande hypoteksföreningarna på landsbygden. Ytterligare gäller dock bl. a., att en förenings årliga vinst skall avsättas till säkerhetsfond samt att avkastning av fonden icke må användas till bestridande av förvaltningskostnader med mindre fonden vid senaste bokslut uppgått till minst 2 procent av föreningens hela skuld till stadshypotekskassan.

Enligt stadshypotekskassans berättelse för år 1940 utgjorde vid årets slut kassans fordran hos föreningarna cirka 1,113 miljoner kronor, kassans behållna förmögenhet omkring  $10\frac{1}{2}$  miljoner kronor och nettovinsten under året 576,066 kronor. Vid samma års slut redovisade de 22 stadshypoteksföreningarna en behållen förmögenhet, huvudsakligen nedlagd i föreningarnas säkerhetsfonder, om till tillhopa nära 12 miljoner kronor och en årsvinst om 1,057,073 kronor.

Enligt *kommittéförslaget* skola allmänna hypoteksbanken, stadshypotekskassan och hypoteksföreningarna icke längre åtnjuta skattefrihet, dock skola hypoteksföreningarna fortfarande vara frikallade från skattskyldighet för förmögenhet (hypoteksbanken och hypotekskassan bliva utan särskilt stadgande därom frikallade från dylik skattskyldighet). För såväl hypoteksbanken och hypotekskassan som hypoteksföreningarna skall bottenskattens grundbelopp utgöra 10 procent av det beskattningsbara beloppet.

*Kommittén* har anfört i huvudsak följande:

Såsom motivering för den nuvarande skattefriheten för ifrågavarande hypoteksinrättningar skulle måhända följande synpunkter kunna anföras. Hypoteksinrättningarnas verksamhet är visserligen av ekonomisk art, men den kan ej betecknas såsom förvärvsverksamhet i egentlig mening. Syftet är icke att bereda sig vinst utan att anskaffa lån åt fastighetsägare på fördelaktiga villkor. Detta är ett viktigt samhällsintresse, och staten har även inträtt såsom garant med betydande belopp för hypoteksbanken och stadshypotekskassan. Båda dessa inrättningar äro ställda under statlig kontroll. Stadshypotekskassan har ju till och med organiserats på sådant sätt, att den nästan framstår såsom ett halvstatligt företag. Hypoteksinrättningarna torde vidare i stor utsträckning kunna själva reglera vinstresultatet på rörelsen, ty räntesatserna för låntagarna kunna sättas så lågt, att någon större vinst icke uppkommer.

Det torde emellertid kunna ifrågasättas, om dessa synpunkter äro tillräckliga såsom motivering för ett bibehållande av skattefriheten. Vad beträffar det sist anförda skälet eller att hypoteksinrättningarna själva kunna reglera sin vinst synes detta icke vara vägande. Om räntan sänkes för låntagarna, så återkommer denna utgiftsbesparing i form av högre nettointäkt för låntagarna och blir vid deras taxering beskattad. Men den inkomst, som fonderas hos hypoteksinrättningarna, blir — om dessa äro

skattefria — aldrig beskattad. Det starkaste argumentet för skattefriheten torde säkerligen vara den omständigheten, att staten såväl ekonomiskt som organisatoriskt i hög grad engagerat sig i ifrågavarande verksamhet. Man kan också väl förstå, att vid tiden för denna skattefrihets införande skäl ansågs tala för ett fritagande av dessa inrättningar från skattskyldighet. Numera ingriper emellertid staten stödjande på så många områden. Skulle statens ekonomiska stöd i och för sig anses motivera skattefrihet, torde nog kunna ifrågasättas skattefrihet på många andra håll. Man kunde då icke inskränka sig till att lämna skattefrihet åt rent ideella ändamål utan finge — liksom här är fallet — ej så sällan giva skatteförmåner åt institutioner, som bedriva ekonomisk verksamhet. Jordbrukets kreditkassor exempelvis torde på lika goda grunder som hypoteksinrättningarna kunna göra anspråk på skattefrihet. Dessa synas vara organiserade och hava sin verksamhet ordnad på ungefär samma sätt som hypoteksinrättningarna men hava ej erhållit skattefrihet.

Enligt kommitténs förslag liksom även enligt nu gällande bestämmelser medges skattefrihet åt stiftelser och ideella föreningar endast då dessa främja allmännyttiga ändamål av högt kvalificerad beskaffenhet. Andra stiftelser och ideella föreningar med allmännyttiga ändamål få liksom nu erlægga statsskatt efter ett grundbelopp av fem procent. Likaledes skatta efter fem procent ideella sammanslutningar med blandade ändamål, t. ex. arbetsgivareorganisationer och fackföreningar. Juridiska personer med ekonomisk verksamhet, exempelvis aktiebolag, ekonomiska föreningar och sparbanker, få erlægga statsskatt efter ett grundbelopp av tio procent. Då beskattningsreglerna äro utformade på detta sätt, synes det vara svårt att principiellt motivera en skattefrihet för hypoteksinrättningarna, vilka ju bedriva ekonomisk verksamhet. Det torde vara uppenbart, att ur principiell synpunkt all ekonomisk verksamhet bör föranleda skattskyldighet. Så torde i allmänhet även vara fallet enligt vår nuvarande skattelagstiftning. De undantag från denna regel, som avses med skattefriheten för pensionsanstalter, understödsföreningar, vissa försäkringsbolag, aktiebolaget tipstjänst och svenska penninglotteriet aktiebolag, hava föranletts av särskilda orsaker. Tidigare förekom emellertid skattefrihet för institutioner med ekonomisk verksamhet i större utsträckning än nu. I allmänhet torde detta hava motiverats med att de från skattskyldighet sålunda frikallade inrättningarna för sitt fortbestånd och sin utveckling vore i behov av skattefrihet. Så var exempelvis fallet med sparbankerna. 1921 års kommunalskattekommitté, som föreslog upphävande av skattefriheten för sparbankerna, yttrade härom bland annat, att sparbanksväsendet kunde antagas numera hava vunnit sådan utveckling och stadga, att skäl ej längre föreläge för beviljande av något skatteprivilegium för sparbankerna.

Betraktar man skattefriheten såsom ett slags understöd till en verksamhet av allmännyttig art, torde häremot kunna resas den invändningen, att skattefriheten i så fall är föga rationell. Ju bättre den juridiska personens ekonomiska förhållanden äro, desto större blir understödet. Men även om man bortser från detta, så torde den lämnade sammanställningen rörande hypoteksinrättningarnas ekonomiska förhållanden få anses visa, att dessa inrättningar icke kunna anses vara i behov av något vid beskattningen lämnat understöd från det allmännas sida. Hypoteksinrättningarnas ekonomiska ställning synes, såvitt man med ledning av de nu tillgängliga uppgifterna kan bedöma, i allmänhet vara mycket god.

Kommittén anser sig alltså böra föreslå, att skattefriheten för hypoteksinrättningarna borttages.

Om skattskyldighet nu införes för hypoteksinrättningarna, uppstå emel-

lertid vissa andra spörsmål nämligen dels efter vilken skattesats de skola erlägga skatt till staten och dels huruvida de skola underkastas förmögenhetsbeskattning. Beträffande frågan om skattesatsen torde man hava att välja mellan 5 och 10 procent. Ur principiell synpunkt torde hypoteksinrättningarna närmast höra hemma i 10-procentklassen. De äro till sin natur ekonomiska föreningar, om ock hypoteksföreningarna genom uttryckligt stadgande i lagen om ekonomiska föreningar undantagits från lagens tillämplighet. Hypoteksinrättningarna förete även vissa likheter med sparbankerna såväl i fråga om organisationen som med avseende å verksamhetens art. Men skäl skulle nog även kunna anföras för en beskattning efter 5 procent. Emellertid torde säkerligen frågan om skattesatsens storlek böra ses i samband med det andra spörsmålet, som här uppkommer, nämligen huruvida hypoteksinrättningarna böra vara underkastade förmögenhetsbeskattning.

Vid bedömandet av frågan om förmögenhetsbeskattningen är det givetvis nödvändigt att undersöka, i vilken utsträckning sådan beskattning förekommer beträffande andra juridiska personer. Enligt 12 § 1 mom. b) förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt åligger skattskyldighet för förmögenhet »föreningar och samfund, vilkas medlemmar icke på grund av medlemskapet äga del i föreningens eller samfundets förmögenhet, ägare av för gemensamt behov avsatta så kallade besparingsskogar, häradsallmänningar samt andra likartade samfälligheter, som förvaltas självständigt för delägarnas gemensamma räkning, ävensom stiftelser, samtliga dock endast såvitt de äro skyldiga erlägga skatt för inkomst». Denna uppräkningsomfattar icke alla de fall, där förmögenhetsbeskattning kunde ifrågasättas. Det finnes nämligen även andra organisationer än de här nämnda, där några medlemmar ej äga del i förmögenheten. Beträffande sådana organisationer inträder på grund av nyssnämnda stadgande icke alls någon förmögenhetsbeskattning vare sig hos organisationen själv eller hos eventuella medlemmar i densamma. Detta är fallet med exempelvis sparbanker och ömsesidiga försäkringsbolag. Varken sparbanker eller ömsesidiga försäkringsbolag kunna rubriceras såsom föreningar eller samfund och de bli därför fria från förmögenhetsbeskattning. Detta beror icke på något förbiseende utan är åsyftat. Sålunda yttrade 1924 års skatteberedning, som föreslog införande av proportionell beskattning för sparbanker, att »befrielse från förmögenhetsskatt synes däremot liksom nu kunna medgivas». <sup>1</sup> Beträffande försäkringsanstalterna uttalades i propositionen nr 200/1934 angående särskild skatt å förmögenhet (sid. 38), att den statliga beskattningen av försäkringsanstalter, som driva livförsäkringsrörelse, i viss mån åsyftade beskattning av förmögenhet. Det framhölls vidare, att utgångspunkten för den s. k. ränteskatten varit, att hos försäkringsanstalten beskatta försäkringstagarnas räntor å inlevererade premier m. m. för kapitalförsäkringar till i princip det belopp, som försäkringstagarna i genomsnitt skulle erlagt bland annat i förmögenhetsskatt, om de i stället beskattats själva.

Enligt kommitténs mening bör beskattningen av hypoteksinrättningarna i möjligaste mån vara anordnad på samma sätt som beträffande sparbankerna. Då sparbankerna ej äro skyldiga att erlägga skatt för sin förmögenhet, synes detsamma böra gälla för hypoteksinrättningarna. Man torde för övrigt kunna anse, att hypoteksinrättningarnas förmögenhet, som väsentligen utgöres av reservfond eller säkerhetsfond, närmast får betraktas såsom en reserv för mötande av eventuella förluster. Skattesatsen för hypoteksinrättningarna torde liksom för sparbankerna kunna sättas till 10

<sup>1</sup> Se även prop. 200/1934 sid. 39.

procent, vilket såsom ovan nämnts även ur principiell synpunkt torde vara riktigast.

Beträffande lagtexten torde i 12 § 1 mom. förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt böra angivas, att skattskyldighet för förmögenhet ej åligger hypoteksföreningar. Däremot synes ej vara erforderligt att göra något motsvarande uttalande i fråga om Sveriges allmänna hypoteksbank och Konungariket Sveriges stadshypotekskassa. Dessa inrättningar torde icke kunna betecknas såsom föreningar eller samfund och inrymmas således icke bland de i nämnda lagrum uppräknade rättssubjekt, som skola skatta för förmögenhet. Samma förhållande föreligger enligt nuvarande bestämmelser beträffande sparbanker, vilka icke äro i lagtexten uttryckligen nämnda såsom undantagna från skattskyldighet för förmögenhet.

*Socialstyrelsen* har icke funnit antagligt, att den föreslagna skattskyldigheten för hypoteksinrättningarna och vissa andra liknande institutioner skulle i någon större mån kunna påverka prisbildningen på bostads- och fastighetsmarknaden. Storleken av räntan å hypoteksobligationer bestämdes nämligen väsentligen av andra faktorer. Några betänkligheter mot den föreslagna åtgärden syntes från denna synpunkt sålunda näppeligen behöva ifrågakomma. Härtill komme att dessa inrättningar dreve ekonomisk verksamhet och därför vore av den natur, att skatteplikt för dem vore klart motiverad ur principiell synpunkt.

Även *länsstyrelsen i Malmöhus län* har funnit den av kommittén föreslagna utrangeringen ur skattefria gruppen av vissa penninginstitut synnerligen väl motiverad, medan däremot *länsstyrelsen i Värmlands län* förorddat, att allmänna hypoteksbanken, stadshypotekskassan och hypoteksföreningarna fortfarande måtte få åtnjuta skattebefrielse eller att i varje fall bottenskatens grundbelopp måtte för dem utgöra allenast 5 procent av det beskattningsbara beloppet.

Styrelsen för *Sveriges allmänna hypoteksbank* har i första hand — väsentligen på skäl som redan återgivits av kommittén — helt avstyrkt förslaget i vad detsamma avser landshypoteksinstitutionen. I andra hand har styrelsen ansett frågan i denna del böra uppdelas så, att den bedömdes dels för hypoteksbanken och dels för de till banken anslutna hypoteksföreningarna. Den för rörelsen bärande upplåningen vore nämligen uteslutande förlagd till banken, medan föreningarna utlämnade lån till de enskilda jordbrukarna mot samma ränta som gällde för bankens låneförslag till föreningarna. Den ekonomiska rörelse, vilken av landshypoteksinstitutionen som helhet bedreves, vore m. a. o. koncentrerad till banken, hos vilken räntevinster eller eventuella förluster komme att redovisas, medan föreningarna endast vore att betrakta såsom förmedlare av utlåningen. Styrelsen ville icke bestrida, att i våra dagars statsfinansiella läge visst fog funnes för en något utvidgad beskattning, och det vore uteslutande ur denna synpunkt som styrelsen ansåge sig icke böra avvisa en beskattning av banken efter ett grundbelopp av 10 procent.

För hypoteksföreningarna ställde sig frågan väsentligt annorlunda. Dessa



kunde icke på låneförmedlingen bereda sig någon vinst. För täckande av förvaltningskostnaderna hade de varit hänvisade till att uttaga förvaltningsbidrag av låntagarna, varjämte under senare tid banken kunnat gottgöra dem vissa belopp i återbetalning å erlagda räntor, s. k. returräntor. Utom dessa inkomster hade föreningarna endast kunnat räkna med mindre belopp i s. k. dröjsmålsräntor. När de likväl kunnat, visserligen i mycket olika omfattning, upplägga reservfonder, hade detta möjliggjorts genom dels uttagande av förvaltningsbidrag till något högre belopp än kostnaderna, dels bankens returräntor. När större förvaltningsbidrag än härför varit erforderligt utgått, hade detta skett uteslutande i syfte att småningom upplägga fonderade medel i den utsträckning att bidragen måtte förminsкас och slutligen helt bortfalla. Detta sistnämnda hade hittills kunnat genomföras inom endast en förening, den skånska. Därför talade alla skäl för ett fortsättande av föreningarnas fondbildning i detta syfte. Skulle en utökning av föreningarnas skatteplikt nu genomföras, komme det att innebära ett framskjutande eller kanske rent av omöjliggörande av den önskvärda befrielsen från förvaltningsavgifter. Redan nu berodde den »vinst», som föreningarna kunnat redovisa, i de flesta fall helt av bankens returräntor. Detta förhållande ville styrelsen belysa genom följande

»Utredning utvisande i vad mån de från hypoteksbanken i form av returräntor till hypoteksföreningarna under år 1938 utbetalade beloppen möjliggjort för föreningarna att redovisa årsvinster. Beloppen angivna i jämna tusental kronor.

Förening	Resultat av föreningens verksamhet om returränta ej erhållits		Erhållen returränta	Redovisat resultat	
Östgöta .....	vinst	12,000	38,000	vinst	50,000
Smålands .....	förlust	4,000	36,000	vinst	32,000
Wermlands .....	vinst	4,000	10,000	vinst	14,000
Mälareprov:s .....	vinst	2,000	65,000	vinst	67,000
Skånska .....	förlust	54,000	51,000	förlust	3,000
Älvsborgs .....	förlust	15,000	44,000	vinst	29,000
Gotlands .....	—	—	6,000	vinst	6,000
Gävle-Dala .....	förlust	8,000	11,000	vinst	3,000
Norrlands .....	förlust	18,000	20,000	vinst	2,000
Örebro .....	vinst	10,000	12,000	vinst	22,000
			<b>293,000</b>		<b>225,000</b>

Styrelsen har ansett sig ur anförda synpunkter böra helt avstyrka kommittéförslaget i vad det gällde beskattning av hypoteksföreningarna. En nedsättning av grundbeloppet vid skattens beräkning till 5 procent skulle givetvis innebära någon lindring i förhållande till förslaget, men även med en sådan lindring kvarstode såväl de principiella som de praktiska skäl, vilka i det föregående framförts mot varje utökad beskattning av dessa föreningar.

Inom styrelsen har *särskild mening* uttalats av vice ordföranden Hildebrand, som icke funnit styrelsens motivering för hypoteksföreningarnas

fortsatta skattefrihet tillräckligt stark och därför ansett det hava varit riktigare att styrelsen ej motsatt sig deras beskattning utan allenast sökt närmare utreda möjligheten av ett grundbelopp å 5 procent.

Även styrelsen för *Konungariket Sveriges stadshypotekskassa* har framhållit de skäl, vilka enligt kommitténs mening möjligen skulle kunna införas såsom motivering för bibehållande av den nuvarande skattefriheten för hypoteksinrättningarna. Styrelsen har vidare anfört:

Skattefrihet har i åtskilliga fall, dock mera förr än under senare år, i viss utsträckning medgivits institutioner med ekonomisk verksamhet, vilka främja allmännyttiga syften, varvid motiveringen i allmänhet torde ha varit, att de för sitt fortbestånd och utveckling varit i behov av skattefrihet. Till denna kategori torde i viss mån hypoteksinrättningarna få räknas. I fråga om dessa inrättningar gäller emellertid icke endast att de främja ett allmännyttigt syfte. Härtill kommer att staten såväl ekonomiskt som organisatoriskt i högsta grad engagerat sig i deras verksamhet. Det har därför ansetts vara ett allmänt intresse, att hypoteksinrättningarnas ekonomiska ställning stärkes genom en betryggande fondbildning. För befordrandet av detta syfte har skattefriheten varit av en mycket stor betydelse och är så alltjämt.

Att staten numera stödjande ingriper på många områden synes icke, såsom kommittén vill göra gällande, utgöra skäl för borttagandet av en skattefrihet, som beror av speciella förhållanden och befunnits ändamålsenlig.

I fråga om fondbildning hos stadshypotekskassan stadgas i § 7 av förordningen angående kassan, att kassans behållna årliga vinst skall avsättas till en reservfond. Sedan reservfonden uppnått en storlek av två procent av kassans förbindelser kan uppkommande vinst enligt styrelsens beprövande användas till främjande av något med kassans ändamål sammanhängande syfte. Enligt § 4 i det av Kungl. Maj:t utfärdade reglementet för kassan gäller, att förvaltningsbidrag från föreningarna till kassan ej må bestämmas till högre belopp än som beräknas vara erforderligt för att kassans reservfond skall komma att genom föreskrivet tillförande av vinst inom skälig tid uppgå till en procent av kassans förbindelser.

Det torde i detta sammanhang böra erinras om följande yttrande av departementschefen i Kungl. Maj:ts proposition den 1 mars 1935 (nr 177) med förslag till förordning angående stadshypotekskassan m. m.:

»Den uppfattningen synes vara allmän, att en kraftigare fondbildning bör åstadkommas såväl hos kassan som hos föreningarna, och jag delar denna uppfattning. Även om inom stadshypoteksväsendet utlåningen hittills förorsakat allenast obetydliga förluster, måste man i tid sörja för, att möjligheter förefinnas att, utan anlitan av den solidariska ansvarigheten, möta sådana förluster, som eventuellt inträffande ogynnsammare förhållanden kunna medföra. Jag vill erinra, att bostadskreditkassans reservfond ansetts böra uppböras till minst tre procent av denna kassas skulder och bostadskreditförenings säkerhetsfond till minst sex procent av föreningens skulder.» (sid. 63 i propositionen).

Under återopande av ovan anförda skäl och då ett beskärande av stadshypotekskassans årliga överskott genom uttagande av skatt från kassan skulle motverka erforderlig ökning av reservfonden och eventuellt komma att medföra, att kassan bleve nödsakad att från föreningarna infordra förvaltningsbidrag, får styrelsen avstyrka kommitténs förslag om borttagande av nuvarande skattefrihet för kassan. Därest skattskyldighet likväl anses böra åläggas kassan, bör enligt styrelsens mening såsom förutsättning för skattskyldighets inträde gälla, att kassans reservfond uppnått en storlek av minst två

procent av kassans förbindelser. Styrelsen får härvid erinra om den bestämmelse i kommunalskattelagen § 29 mom. 3, i vilken stadgas, att från inkomst av sparbanks rörelse avdrag må ske för erforderlig avsättning till reservfonden.

Vad sålunda av styrelsen anförts med avseende å beskattning av stadshypotekskassan gäller i tillämpliga delar även beträffande stadshypoteksföreningarna.

I gällande förordning angående stadshypoteksföreningars bildande och verksamhet stadgas, att de bestämmelser, som gälla utlåning från kassan till föreningarna, skola äga motsvarande tillämpning för förenings utlåning, samt att lån förty, med iakttagande av föreningens reglemente, skall beviljas låntagaren på de fördelaktigaste villkor, som föreningens förbindelser till kassan medgiva (§ 6). Alla till förening inflytande medel, som icke utgöra avkastning av föreningens säkerhetsfond eller bidrag till föreningens förvaltningskostnader eller vinst vid avyttring av tillgångar, som föreningen förvärvat, skola redovisas till hypotekskassan (§ 13). Förvaltningsbidragen skola på varje tid vara så bestämda, att enligt beprövande av kassans styrelse säkerhetsfonden kan beräknas inom skälig tid uppgå till minst en procent av föreningens hela skuld till kassan. Till säkerhetsfonden skall avsättas föreningens behållna årliga vinst. Avkastning av säkerhetsfonden må icke användas till bestridande av förvaltningskostnader, med mindre säkerhetsfonden vid senaste bokslut uppgått till minst två procent av föreningens hela skuld till kassan (§ 14).

Det bidrag, som stadshypoteksföreningens medlemmar på grund av sist anförda stadgande ha att erlægga till föreningen, är avsett såväl att täcka föreningens förvaltningsutgifter som ock till stor del att avsättas till dess säkerhetsfond. Sådan avsättning skall i första hand ske för att uppbringa säkerhetsfonden till en procent av föreningens hela skuld till kassan. Då säkerhetsfondens avkastning emellertid får användas till bestridande av förenings förvaltningskostnader först när fonden uppnått en storlek av minst två procent av föreningens hela skuld till hypotekskassan, kunna förvaltningsbidragen följaktligen icke borttagas, förr än fonden uppgår till sistnämnda storlek.

I härovan omförmälda proposition uttalar departementschefen med avseende å föreningarnas fondbildning bl. a. följande:

»För egen del har jag ur förut angivna allmänna synpunkter ansett, att man bör söka åstadkomma en något starkare fondbildning hos föreningarna än de sakkunniga föreslagit. Detta synes lämpligen kunna ske på sådant sätt, att till § 14 av förordningen angående föreningarna fogas en bestämmelse, att avkastning av förenings säkerhetsfond icke må användas till bestridande av förvaltningskostnader, med mindre säkerhetsfonden vid senaste bokslut uppgått till minst två procent av föreningens hela skuld till kassan. Såsom ett första mål för fondbildningen kvarstår sålunda en procent av förenings hela skuld till kassan. För att fondavsättningen skall inom skälig tid leda till detta mål, synes det mig vara lämpligt att tillägga styrelsen för stadshypotekskassan den befogenhet, som de sakkunniga föreslagit. Sedan säkerhetsfonden uppgått till den i första hand föreskrivna storleken, skulle förening utan inblandning från kassastyrelsens sida äga att bestämma förvaltningsbidragens storlek, men för en fortgående ökning av fonden till två procent av föreningens skuld till kassan blir i någon mån sörjt genom den av mig föreslagna tilläggsbestämmelsen. All behållen årlig vinst skall emellertid alltjämt avsättas till säkerhetsfonden, något varåt tydligare givits uttryck genom en

redaktionell ändring i de sakkunnigas förslag, och det torde ligga i föreningarnas eget intresse att genom lämpligt avvägande av förvaltningsbidragen söka så snart som möjligt uppnå den storlek å säkerhetsfonden, att de kunna fritt disponera dess avkastning till täckande av förvaltningskostnader.» (sid. 63 i propositionen).

Det torde böra framhållas, att den solidariska ansvarighet, som åligger medlemmarna i stadshypoteksförening gentemot föreningen samt föreningarna gentemot kassan, innebär en risk för de solidariskt ansvariga för extra uttaxering på grund av eventuell förlust å föreningens resp. kassans rörelse. Det är icke minst för att möta denna risk som föreskrifter givits, att det förvaltningsbidrag, som föreningsmedlemmarna ha att erlagga till föreningen, skall beräknas så, att det icke blott täcker den årliga förvaltningskostnaden utan även lämnar ett någorlunda konstant bidrag till uppbringande av föreningens säkerhetsfond till betryggande storlek. Det såsom vinst bokförda årliga eventuella överskottet av stadshypoteksförenings förvaltningsbidrag torde sålunda rätteligen icke böra betraktas såsom en vinst i egentlig mening utan såsom en i samband med lånestockens tillväxt nödvändig förstärkning av säkerhetsfonden. Enligt styrelsens mening bör beskattning av sådant överskott icke komma ifråga.

Vad nu sagts om uppkommande överskott å stadshypoteksföreningarnas förvaltningsbidrag gäller även säkerhetsfondens egen avkastning, i varje fall så länge säkerhetsfonden icke nått den storlek, att förvaltningsbidrag icke behöva uttagas.

Skulle hypoteksföreningarna beskattas för sina bokförda årliga överskott, torde det med säkerhetsfondernas nuvarande, i allmänhet mindre tillfredsställande storlek bliva nödvändigt för föreningarna att, för bibehållande av en oförändrad avsättning till dessa fonder, höja nu utgående förvaltningsbidrag och detta ej allenast med vad som motsvarar en på det nuvarande överskottet av rörelsen beräknad skatteutgift utan med ett än högre belopp, då en dylik ökad förvaltningsinkomst i sig skulle medföra en ökad skatteutgift. Då den av stadshypoteksföreningarna tillämpade räntan, förvaltningsbidraget inräknat, som regel är normerande för inteckningsräntan för bottenlån på den allmänna fastighetslånemarknaden, måste en ökning av förvaltningsbidraget hos föreningarna befaras få till följd en motsvarande, icke önskvärd höjning av fastighetslåneräntan på den allmänna marknaden.

Styrelsen får på sålunda anförda skäl bestämt avstyrka kommitténs förslag om borttagande av nuvarande skattefrihet även såvitt gäller stadshypoteksföreningarna. Därest det likväl anses ofrånkomligt, att skattskyldighet ålägges dessa föreningar, bör på sätt ovan framhållits skattskyldighet inträda först sedan förenings säkerhetsfond nått en storlek av minst två procent av föreningens skuld till stadshypotekskassan.

Enligt kommitténs förslag böra hypoteksinrättningarna erlagga statsskatt efter en skattesats av 10 procent. Motiveringen för denna skattesats synes i första hand vara, att hypoteksinrättningarna driva ekonomisk verksamhet samt förete vissa likheter särskilt med sparbankerna, för vilka denna skattesats gäller. Styrelsen får häremot invända, att även om hypoteksinrättningarna och sparbankerna kunna förete vissa likheter, olikheten med avseende å deras rörelse är väsentlig. Sparbankerna bedriva liksom andra banker bland allmänheten in- och utlåningsrörelse, ehuru med begränsning till vissa grenar, under det att hypoteksinrättningarna med sin verksamhet endast avse att tillhandahålla sina medlemmar långfristiga fastighetslån på de billigaste villkor, som kapitalmarknaden vid varje tidpunkt medger. Av enahanda skäl, som ovan anförts till stöd för bibehållandet av hypoteksinrättningarnas skattefrihet,

anser styrelsen, att, om beskattningsfrihet icke medgives, skattesatsen bör bestämmas till högst 5 procent. Kommittén har även för sin del uttalat, att skäl kunna anföras för en beskattning efter sistnämnda skattesats.

#### *Departementschefen.*

Vid avvägningen av de skäl som av kommittén och under remissbehandlingen framhållits för och emot ett bibehållande av den nuvarande skattefriheten för här ifrågavarande hypoteksinrättningar har jag funnit de senare skälen vara avgjort starkast och förordar därför att denna skattefrihet upphör. Jag ansluter mig likaledes till den av kommittén uttalade uppfattningen, att beskattningen av hypoteksinrättningarna bör i möjligaste mån vara anordnad på samma sätt som beträffande sparbankerna och att som följd härav bottenskattens grundbelopp bör utgöra 10 procent av det beskattningsbara beloppet samt hypoteksföreningarna uttryckligen frikallas från skattskyldighet för förmögenhet.

I anslutning till det sist sagda och med hänsyn till vad stadshypotekskassan i ärendet anfört vill jag dock tillika förorda, att i 29 § kommunalskattelagen införes en bestämmelse av den innebörden, att hypoteksinrättning må från bruttointäkten av rörelsen avdraga belopp som avsatts till reserv- eller säkerhetsfond, i den mån avsättningen är nödvändig för uppbringande av fonden till ett belopp motsvarande 2 procent av inrättningens skulder. Genom en dylik bestämmelse torde för åtskilliga, måhända flertalet inrättningar skattskyldigheten tills vidare endast bli formell.

#### **Svenska bostadskreditkassan, bostadskreditföreningar och svenska skeppshypotekskassan.**

Även svenska bostadskreditkassan, bostadskreditföreningarna och svenska skeppshypotekskassan äro enligt gällande bestämmelser helt frikallade från skattskyldighet till staten samt skyldiga att till kommun erlägga skatt endast för inkomst av fastighet.

*Svenska bostadskreditkassan*, som har till ändamål att lämna lån till bostadskreditföreningar, tillkom år 1929 och dess verksamhet regleras genom en förordning den 3 augusti 1929 jämte ett samma år av Kungl. Maj:t utfärdat reglemente. Såsom grundfond för kassan har staten ställt till förfogande statsobligationer till ett belopp av 30 miljoner kronor. Kassans behållna årsvinst skall avsättas till en reservfond. Såsom bidrag till reservfonden skall förening för varje lån, som från kassan erhålles, årligen under tio år räknat från lånets beviljande erlägga ett belopp, motsvarande  $\frac{1}{10}$  procent av lånets ursprungliga belopp. Sådant bidrag må minskas eller upphöra att utgå, då reservfonden överstiger 3 procent av kassans skulder. Reservfondens avkastning lägges till fonden; dock må avkastningen, då fonden överstiger 3 procent av kassans skulder, användas till bestridande av dess för-

valtningskostnader eller till beredande av annan lättnad för föreningarna. Kassans styrelse består av minst sju högst nio ledamöter, varav två — den ene såsom ordförande — utses av Konungen, en utses av riksgäldsfullmäktige och övriga väljas å ombudsstämman. För revision av styrelsens förvaltning utses årligen tre revisorer, varav en utses av riksgäldsfullmäktige. Konungen äger besluta om kassans trädande i likvidation ävensom angående på vad sätt kassans behållna tillgångar efter likvidationen skola användas.

*Bostadskreditföreningarna* hava till ändamål att tillhandahålla sina medlemmar lån mot säkerhet av inteckning i fastighet. Föreningarnas verksamhetsområde är städer, köpingar och andra samhällen. Såsom säkerhet för fullgörandet av sina förbindelser skall förening avsätta en säkerhetsfond. Såsom bidrag till säkerhetsfonden skall envar låntagare erlægga en avgift motsvarande 2 procent av erhållet lån. Dessa avgifter må minskas eller upphöra att utgå, då säkerhetsfonden överstiger 6 procent av föreningens skulder. Låntagarna skola även erlægga förvaltningsbidrag. Överskott å dessa tillföras säkerhetsfonden. Konungen äger förordna om föreningens trädande i likvidation. Vid likvidationen skola föreningens behållna tillgångar överlämnas till bostadskreditkassan.

Enligt bostadskreditkassans berättelse för år 1940 avsatte kassan vid detta års slut till reservfonden 268,590 kronor, därav 191,241 kronor utgjorde föreningarnas bidrag och fondens avkastning samt 77,349 kronor utgjorde behållna årsvinsten. Kassans hos föreningarna utestående lån utgjorde cirka 144 miljoner kronor, medan kassans förmögenhet uppgick till cirka 1,723,000 kronor. De 17 till kassan anslutna föreningarna avsatte samma år tillhoppa till sina säkerhetsfonder 342,836 kronor, härav fondbidrag och fondernas avkastning 307,136 kronor samt överskott å rörelsen 35,700 kronor, ävensom för andra ändamål 50,668 kronor. Föreningarnas sammanlagda förmögenhet, väsentligen placerad i säkerhetsfonderna, uppgick till cirka 2,859,000 kronor.

*Svenska skeppshypotekskassan*, som bildades år 1929 och vars verksamhet regleras genom en förordning den 6 juni samma år jämte ett av Kungl. Maj:t utfärdat reglemente, har till ändamål att lämna lån mot säkerhet av inteckning i svenska fartyg. Såsom grundfond för kassan skall staten ställa till förfogande obligationer till belopp av minst 10 miljoner kronor. Kassans behållna årsvinst skall avsättas till en reservfond. Från reservfonden kunna medel överföras till grundfonden. Kassans styrelse, som har sitt säte i Göteborg, består av fem ledamöter, varav fyra — bland dem ordföranden — utses av Konungen och en ledamot utses av riksgäldsfullmäktige. Konungen äger förordna om kassans trädande i likvidation. Vid likvidationen skola kassans behållna tillgångar tillfalla staten.

Enligt *kommittéförslaget* skola bostadskreditkassan, bostadskreditföreningarna och skeppshypotekskassan icke längre åtnjuta skattefrihet, dock skola bostadskreditföreningarna fortfarande vara frikallade från skattskyldighet för förmögenhet (bostadskreditkassan och skeppshypotekskassan bliva utan särskilt stadgande därom frikallade från dylik skattskyldighet). För samtliga

dessa rättssubjekt skall botten-skattens grundbelopp utgöra 10 procent av det beskattningsbara beloppet.

Kommittén har erinrat, att skattefriheten för bostadskreditkassan, bostadskreditföreningarna och skeppshypotekskassan motiverats med att de i skattehänseende borde vara likställda med hypoteksinrättningarna. Detta föranledde till att de jämväl i fortsättningen borde i sådant hänseende behandlas på samma sätt som nämnda inrättningar.

Styrelsen för *svenska bostadskreditkassan* anför i sitt den 24 januari 1940 avgivna yttrande bl. a. följande:

Styrelsen finner väl, att de skäl, som kommittén anført till stöd för beskattning av bostadskreditföretagens inkomst, i princip böra godtagas. Enligt styrelsens mening kan det emellertid icke vara riktigt eller ens rimligt, att bostadskreditinstitutionen skall helt jämställas med aktiebolagen och andra med vinstsyfte arbetande företag. Någon hänsyn bör dock tagas till våra företags allmännyttiga karaktär och till den omständigheten att bostadskreditinstitutionen, som endast är 10 år gammal, ännu icke kan anses tillräckligt konsoliderad med hänsyn till arten av sin ekonomiska verksamhet, vilken icke bedrivs i syfte att bereda företagen vinst. På grund härav hemställer styrelsen, att statsskattens botten-skatt för Svenska Bostadskreditkassan och bostadskreditföreningarna icke räknas efter högre grundbelopp än 5 procent. I detta hänseende synes bostadskreditinstitutionen böra vara gynnsammare ställd än sparbankerna på grund av sin knappa konsolideringstid.

Beträffande beräkningen av kassans och föreningarnas beskattningsbara »vinster» tillåter sig styrelsen framhålla, att kommittén däri synes hava inneslutit jämväl de belopp, som författningsenligt skola avsättas till reservfond hos kassan och säkerhetsfonder hos föreningarna. Dessa avsättningar må jämlikt §§ 7 resp. 20 i 1929 års förordning angående vår verksamhet icke minskas eller upphöra, förrän reservfonden uppgår till 3 procent av kassans skulder resp. säkerhetsfonden uppgår till 6 procent av föreningens skulder.

Styrelsen anser, att, så länge lagstadgat fondminimum icke redovisas, avdrag vid taxering bör få göras för dessa fondavsättningar, i den mån desamma utgöra avkastning å resp. fond eller ock fondbidrag, som författningsenligt uttagits. Motsvarande avdrag sker enligt 29 § 3 mom. kommunalskattelagen för vad som avsättes till sparbanks reservfond, intill dess denna uppnått lagstadgat minimumbelopp, ävensom för sparbanks bidrag till sparbankernas säkerhetskassa.

Därest styrelsens hemställan i avseende å skattefrihet för vissa fondavsättningar vinner bifall, synes författningsbestämmelse därom lämpligen kunna infogas under ett 4 mom. av 29 § kommunalskattelagen enligt i huvudsak följande lydelse:

»Svenska Bostadskreditkassan och bostadskreditförening må avdraga belopp, som avsatts till kassans reservfond respektive bostadskreditförenings säkerhetsfond, i den mån beloppet utgör avkastning å sådan fond eller ock fondbidrag, som författningsenligt uttagits, dock allenast i den mån avsättningen varit nödvändig för att uppbringa reservfonden till tre procent av kassans skulder eller, såvitt gäller bostadskreditförening, säkerhetsfonden till sex procent av föreningens skuldsumma.»

Styrelsen vill slutligen upplysa, att kassan vid enstaka tillfällen sett sig föranlåten att lämna understöd åt bostadskreditförening, och så torde ock i framtiden komma att ske. Enligt styrelsens mening bör dylikt understöd

vara avdragsgill utgift. Då emellertid tvekan råder, huruvida styrelsens uppfattning de lege lata är riktig — ett analogt spörsmål har av Svenska Jordbrukskreditkassan hänskjutits till Kammarrättens prövning — hemställer styrelsen, att från statsmakternas sida ett uttalande avgives av innebörd, att dylikt understöd för framtiden skall utgöra avdragsgill utgift.

Inom styrelsen har herr Munck af Rosenschöld i ett *särskilt yttrande* avstyrkt den föreslagna beskattningen av bostadskreditkassan och dess föreningar samt därvid bl. a. erinrat, att kassans behållna årsvinst skulle avsättas till reservfonden och att på förvaltningsbidragen hos föreningarna uppkommande överskott skulle tillföras deras säkerhetsfonder, i båda fallen alltså fonder som måste anses tillhöra staten. När pengarna obligatoriskt ginge till dylika fonder, vilka dessutom tillkommit för att hindra att statens garanti för kassans förbindelser skulle tagas i anspråk, så kunde någon beskattningsbar vinst icke anses föreligga. Det låge ej i statens intresse att minska fondavsättningen genom en beskattning, vilken dessutom skulle bliva till ensidig fördel för vederbörande kommun.

Styrelsen för *svenska skeppshypotekskassan* har yttrat:

Skeppshypotekskassan tillskapades av statsmakterna år 1929 i syfte att medverka till det nödvändiga förnygrandet och moderniserandet av den svenska handelsflottan. Tidigare hade detta syfte delvis tillgodosetts av staten genom rederilånefonden. Då det beräknades att ett mera fullständigt tillgodoseende av ifrågavarande ändamål skulle komma att kräva avsevärda penningmedel och då det bland annat ansågs att staten icke lämpligen borde binda allt för stor del av sitt kapital, valde man att inrätta skeppshypotekskassan, som har en av staten tillskjuten grundfond och som skaffar sina rörelsemedel genom emitterande av obligationslån. Skeppshypotekskassans tillgångar vid likvidation skola tillfalla staten. Av skeppshypotekskassans fem styrelseledamöter utses fyra av Kungl. Maj:t och en av riksgäldskontoret. Kassans låntagare hava med avseende å styrelsens sammansättning icke tillerkänts större inflytande än att Kungl. Maj:t vid utseende av två styrelseledamöter och två suppleanter har att hålla sig inom ett av låntagarna uppgjort förslag på nio personer.

Skeppshypotekskassan är med andra ord blott en form genom vilken staten tillhandahåller billigast möjliga lån till det större tonnaget. Därest kassan nu skulle beskattas, skulle detta kunna leda till att kassans utlåningsräntor finge i motsvarande grad höjas. Härigenom skulle kassans syfte komma att direkt motverkas.

Sedan skeppshypotekskassan tillkom hava ytterligare två låneinstitut för sjöfarten av statsmakterna inrättats nämligen dels en fond benämnd Statens lånefond för den mindre skeppsfarten och dels en fond benämnd Statens sekundärlånefond för rederinäringen. Skeppshypotekskassan och fonden för den mindre skeppsfarten äga bevilja lån mot säkerhet av inteckning i fartyg till högst 10 procent av det belånade fartygets värde. Sekundärlånefonden beviljar lån till högst 20 procent av fartygets värde mot säkerhet av inteckningar mellan 50 procent och 70 procent av detta värde. De för dessa båda nya fonder behöfliga medel, vilka beräknas bliva avsevärt mycket mindre än det kapital skeppshypotekskassan behöver, tillhandahållas helt av staten. Fondernas lånerörelse handhaves emellertid icke av staten själv utan av nämnder, vilkas medlemmar äro identiska med skeppshypotekskassans styrelseledamöter, varjämte Kungl. Maj:t förordnat en särskild ledamot och suppleant i fonden för den mindre skeppsfarten.



Om nu skeppshypotekskassans vinst skulle beskattas, skulle — vid det förhållandet att för de båda fonderna någon vinst icke kommer att finnas och någon beskattning icke kan komma i fråga — det egendomliga förhållandet kunna uppstå att beträffande den större sjöfarten räntan å de lån som lämnades mot säkerhet av in-teckningar inom 50 procent finge höjas för att täcka skatteutgifterna, medan ränta å de lån, som lämnades mot säkerhet av in-teckningar mellan 50 procent och 70 procent av fartygets värde, icke behöfve undergå en motsvarande förhöjning. På samma sätt skulle en låntagare hos skeppshypotekskassan kunna komma i sämre läge än en låntagare hos fonden för den mindre skeppsfarten, trots att det vid sistnämnda fonds tillkomst mycket kraftigt underströks att, i den mån det vore möjligt, lånevillkoren skulle vara desamma för denna fond och för kassan.

En sådan differentiering kan uppenbarligen icke vara lämplig, och detta helst icke som det blir de till säkerheten bättre lånen och icke de till säkerheten sämre, som komma att belastas. Statens intresse av att vår handelsflotta nyskapas är ju grunden till att staten möjliggjort för den som önskar bygga nya fartyg eller modernisera gamla fartyg att erhålla lån på förmånligare villkor än som skulle kunna påräknas i den allmänna lånemarknaden. En sådan beskattning av skeppshypotekskassan, som kommittén föreslagit, skulle komma att direkt motverka detta syfte. Styrelsen för kassan kan därför icke finna annat än att kassans nuvarande skattefrihet bör bibehållas. Vad därefter angår kommitténs speciella motivering vill styrelsen framhålla följande.

Den år 1929 beslutade skattefriheten för Skeppshypotekskassan motiverades med att kassan borde i beskattningshänseende likställas med Sveriges allmänna hypoteksbank, Konungariket Sveriges stadshypotekskassa och hypoteksföreningarna. För dessa hade skattefrihet införts 1883 under motivering dels att de vore att jämställa med bland annat järnkontoret och dels att de icke avsåge att bereda vinst åt enskilda personer utan att gå tillhanda med upplåning åt därav i behov varande delägare.

Enligt de nu föreslagna ändringarna skola skeppshypotekskassan och övriga här angivna rättssubjekt, med undantag av järnkontoret, bliva skyldiga att erlägga såväl kommunal som statlig inkomstskatt för all deras inkomst. Skattskyldigheten för kassan motiveras med att den i beskattningshänseende bör behandlas på samma sätt som hypoteksinrättningarna samt bostadskreditkassan och bostadskreditföreningarna. Skattskyldigheten för dessa motiveras av kommittén med dels att den inkomst som fonderas annars aldrig blir beskattad, dels att, därest den omständigheten att staten såväl ekonomiskt som organisatoriskt i hög grad engagerat sig i en verksamhet skulle medföra skattefrihet, denna borde utsträckas till många andra juridiska personer och dels att hypoteksinrättningarnas ekonomiska förhållanden äro så goda att de icke äro i behov av något vid beskattningen lämnat understöd från det allmännas sida. Dessa argument synas styrelsen icke vara å skeppshypotekskassan tillämpliga.

Då skeppshypotekskassan likviderar skola nämligen dess behållna tillgångar tillfalla staten. Om vinsterna dessförinnan beskattats bliva de behållna tillgångarna i motsvarande grad mindre; om så icke skett bliva tillgångarna lika mycket större. Resultatet blir i båda fallen att staten tillgodogör sig hela behållningen.

Vidare är skeppshypotekskassan på ett så intimt sätt knuten till staten att en skattefrihet för kassan icke gärna kan av andra rättssubjekt åberopas som motiv för skattefrihet för dem.

Slutligen är skeppshypotekskassans ekonomiska ställning icke särskilt god.

Kassan kommer nämligen att vid 1940 års början hava en balanserad förlust av mellan 500,000 kronor och 600,000 kronor. Denna förlustbalans skall utjämnas med kommande års vinster. Det kommer därför givetvis att gå åtskilliga år innan avsättningar till en reservfond ånyo kunna göras. Om vinsterna samtidigt skola beskattas kommer den tidpunkt då kassan kan på nytt göra avsättningar till en reservfond att ytterligare förskjutas, såvida icke kassan genom en förhöjning av sina utlåningsräntor ökar vinsterna. En sådan räntepolitik skulle emellertid, som nyss visats, direkt motverka det sylte kassan är tillkommen för att tillgodose, nämligen att genom utlämnande av billiga lån medverka till en nödvändig förnyring och modernisering av den svenska handelsflottan. Härtill kommer att, då staten som säkerhet för kassans förpliktelser ställt statsobligationer å 10,000,000 kronor som grundfond, varje försämring av kassans ställning kommer att öka risken för staten att ifrågavarande obligationer behöva tagas i anspråk.

Under återopande av vad vi ovan anfört få vi därför avstyrka att ändring i skeppshypotekskassans nuvarande skattefrihet vidtages.

Jämväl *kommerskollegium* har, under återopande av i huvudsak samma skäl som styrelsen för skeppshypotekskassan, avstyrkt förslaget om upphävande av skattefriheten för denna kassa.

#### *Departementschefen.*

Bostadskreditkassan och bostadskreditföreningarna ha nu varit verksamma öfver 12 år och ha under denna tid hunnit konsolidera verksamheten. Denna är helt likartad med den av lands- och stadshypoteksinrättningarna bedrivna rörelsen. Jag vill i detta sammanhang med anledning av det inom kassans styrelse avgivna särskilda yttrandet framhålla, att visserligen vid en förenings likvidation de behållna tillgångarna skola överlämnas till kassan och att vid kassans likvidation Konungen bestämmer rörande användningen av dess behållna tillgångar, men att därav ej följer att dessa tillgångar äro att anse såsom tillhöriga staten. Ytterligare må med anledning av samma yttrande erinras, att det torde överensstämma med allmänna beskattningsprinciper att en rörelse beskattas inom den kommun där rörelsen bedrivs. Jag förordar därför, att det hittillsvarande skatteprivilegiet för bostadskreditkassan och bostadskreditföreningarna upphäves, att bottenkattens grundbelopp för dem fastställes till 10 procent och att bostadskreditföreningarna uttryckligen frikallas från skattskyldighet för förmögenhet. Emellertid torde jämväl i detta fall en särskild avdragsbestämmelse böra meddelas i 29 § kommunalskattelagen. Denna bestämmelse synes böra innebära, att kassan och förening må från bruttointäkten av rörelsen avdraga belopp som avsatts till reserv- eller säkerhetsfond, dock allenast i den mån beloppet utgör avkastning å sådan fond eller ock fondbidrag, som författningsenligt uttagits, samt avsättningen är nödvändig för att uppbringa reservfonden till 3 procent av kassans skulder eller, såvitt gäller förening, säkerhetsfonden till 6 procent av föreningens skuldsumma. Därmed läres även vara tillbörligen beaktat vad i det inom kassans styrelse avgivna särskilda yttrandet erinrats därom, att dessa fonder tillkommit för att hindra att statens garanti för kassans förbindelser skall behöva tagas i anspråk.

Styrelsen för bostadskreditkassan har hemställt, att av kassan lämnat understöd åt bostadskreditförening måtte förklaras utgöra avdragsgill utgift. Med anledning härav må erinras, att enligt §§ 18 och 19 i den för kassan och föreningarna gällande förordningen den som häftar för in-teckningslån hos förening är medlem av föreningen samt att medlemmarna svara för förenings förbindelser i förhållande till kapitalbeloppen av sina lån hos föreningen. Om en förening råkat i betalningssvårigheter och med anledning därav erhåller understöd från kassan eller annorledes, innebär detta alltså indirekt ett gynnande av föreningsmedlemmarna. Jag är icke beredd att förorda, att ett dylikt understöd må för givaren räknas som avdragsgill utgift.

Svenska skeppshypotekskassan måste sägas intaga en särställning jämfört med övriga här behandlade låneinstitutioner. Den är icke byggd på medlemskap av enskilda personer eller sammanslutningar utan utgör en form av rent statlig utlåningsrörelse, vilket ganska klart framträder bl. a. däri, att vid kassans likvidation de behållna tillgångarna tillfalla staten. Med hänsyn härtill och till de konsekvenser beträffande statens övriga utlåning till rederinärningen, som ett genomförande av kommittéförslaget i denna del kunde komma att medföra, finner jag mig icke böra härutinnan biträda detsamma.

### Jordbrukets kreditkassor.

*Kommittén* har anfört:

Till jordbrukets kreditkassor räknas svenska jordbrukskreditkassan, centralkassor för jordbrukskredit och jordbrukskassor.

Såsom ovan nämnts äro jordbrukets kreditkassor enligt nuvarande bestämmelser ej undantagna från skattskyldighet. Då de äro organiserade och hava sin verksamhet ordnad på likartat sätt som hypoteksinrättningarna, svenska bostadskreditkassan och bostadskreditföreningar, torde jordbrukets kreditkassor böra beskattas efter samma grunder som dessa. Jordbrukets kreditkassor skola alltså enligt kommitténs förslag erlægga skatt till staten efter ett grundbelopp av 10 procent men vara befriade från skyldighet att erlægga förmögenhetsskatt. I sistnämnda hänseende må påpekas, att svenska jordbrukskreditkassan även enligt nuvarande bestämmelser torde vara frikallad från förmögenhetsskatt i likhet med sparbankerna. Beträffande centralkassor för jordbrukskredit och jordbrukskassor är frågan om deras skattskyldighet för förmögenhet enligt nuvarande lagstiftning måhända tveksam. Dessa kassor skola emellertid enligt förordningen den 3 juli 1930 om jordbrukets kreditkassor vara organiserade såsom ekonomiska föreningar med begränsad personlig ansvarighet. Då medlemmarna i en centralkassa icke synas äga del i centralkassans förmögenhet, torde det kunna antagas, att centralkassorna för närvarande äro skattskyldiga för förmögenhet. Vad däremot angår jordbrukskassorna så äga medlemmarna åtminstone del i dessas insatskapital. Jordbrukskassorna torde därför enligt nuvarande bestämmelser antagligen vara helt befriade från förmögenhetsbeskattning.

Jämväl i fråga om skattesatsen torde, såvitt kommittén kan finna, kommitténs förslag innebära en avvikelse från nu gällande lagstiftning. Då svenska jordbrukskreditkassan icke kan betraktas såsom en ekonomisk förening, torde densamma enligt nuvarande bestämmelser hava att erlægga skatt till staten efter 5 procent. Centralkassor för jordbrukskredit och jordbrukskassor synas däremot, såsom ovan nämnts, få anses såsom ekonomiska föreningar och skola då erlægga skatt till staten efter 10 procent.

Kommitténs förslag innebär alltså, att enhetliga bestämmelser skola i beskattningshänseende komma att gälla för alla de kassor, varom nu är fråga.

I enlighet med vad sålunda anförts har kommittén föreslagit *dels* att i 12 § statsskatteförordningen intages en bestämmelse om att jordbrukets kreditkassor skola, jämte hypoteksföreningar och bostadskreditföreningar, vara frikallade från skattskyldighet för förmögenhet, *dels ock* att jordbrukets kreditkassor skola upptagas i den grupp av rättssubjekt, bland dem svenska ekonomiska föreningar, för vilka enligt 18 § 2 mom. b) statsskatteförordningen bottenskattens grundbelopp utgör 10 procent av det beskattningsbara beloppet.

*Bank- och fondinspektionen, lantbruksstyrelsen, svenska jordbrukskreditkassan, Sveriges lantbruksförbund, svenska lantmännens riksförbund och svenska mejeriernas riksförening* ha tillstyrkt förslaget i denna del, i flertalet fall med den motiveringen, att jordbrukets kreditkassor borde i beskattningshänseende likställas med hypoteksinrättningarna samt svenska bostadskreditkassan och bostadskreditföreningarna.

#### *Departementschefen.*

I likhet med de remissinstanser, vilka yttrat sig härom, vill jag i princip tillstyrka kommittéförslaget i nu förevarande del. En viss formell jämkning däri synes dock böra vidtagas med hänsyn till de förslag till ändrad lagstiftning beträffande jordbrukskasserörelsen, som genom proposition nr 41 förelagts innevarande års riksdag. Enligt dessa förslag skall jämväl svenska jordbrukskreditkassan fr. o. m. den 1 juli 1942 vara organiserad såsom ekonomisk förening, vadan jordbrukets kreditkassor icke böra — jämte ekonomiska föreningar — särskilt omnämnas i 18 § 2 mom. b) statsskatteförordningen.

#### **Sparbankernas säkerhetskassa.**

Enligt lagen den 15 juni 1934 om sparbankernas säkerhetskassa utgöres denna kassa av en för sparbankerna i riket gemensam fond med uppgift att trygga sparbankernas verksamhet och insättarnas rätt genom att lämna dels bistånd åt sparbank, som råkat i eller kan befaras råka i ekonomiska svårigheter, dels ock gottgörelse åt insättare i sparbank, som trätt i likvidation eller försatts i konkurs. Sparbankerna ha att enligt vissa grunder lämna bidrag till kassan, dock endast så länge kassans behållning ej uppgår till 10 miljoner kronor. Uppgår behållningen till 20 miljoner kronor, skall halva årsavkastningen utdelas till sparbankerna efter förhållandet mellan deras sammanlagda bidrag. När behållningen upp till 1 procent av de medel, som sparbankerna vid utgången av nästföregående kalenderår sammanlagt förvaltade, skall hela avkastningen efter samma grund utdelas. I övrigt äger sparbank, så länge kassan består, ej göra gällande någon rätt till kassans tillgångar. Frågan hur vid kassans likvidation skall förfaras med nämnda till-

gångar har lämnats oreglerad. Sparbanks rätt till framtida utdelning eller till kassans tillgångar vid dess upplösning må ej uppföras som tillgång i sparbankens räkenskaper eller överlåtas annorledes än i samband med överlåtelse av sparbankens rörelse å annan sparbank.

Rörande de beskattningsspörsmål, som kunde uppstå i samband med bildandet av säkerhetskassan, upprättades inom finansdepartementet en den 3 februari 1934 dagtecknad promemoria. I denna behandlades först frågan huru med tillämpning av då gällande bestämmelser beskattningen av kassan skulle ställa sig. I sådant avseende anfördes:

Enligt nämnda bestämmelser blir kassan såväl statligt som kommunalt skattskyldig för all sin inkomst. Som intäkter för kassan äro att räkna kassans ränteintäkter, vilka torde vara att anse som intäkter av rörelse. Bidragen från sparbankerna, genom vilka bidrag kassans kapital successivt bildas, synas icke kunna anses som skattepliktig intäkt, även om — enligt vad nedan utvecklas — beloppet av nämnda bidrag torde få avdragas vid beräkning av sparbanks inkomst. Som avdragsgilla utgifter äro naturligen att räkna förvaltningskostnader. Däremot torde som omkostnader icke böra få avdragas medel, som kassan i enlighet med sitt ändamål utbetalar till nödställda sparbanker eller till insättare. Utdelning till sparbank av avkastning synes vara att likställa med en juridisk persons utdelning till sina medlemmar och torde sålunda ej böra få avräknas. Avkastning, som utdelas till sparbank, skulle alltså bliva föremål för dubbel beskattning, i det den nämligen skulle beskattas dels hos kassan dels hos sparbanken.

Skattskyldighet för förmögenhet synes icke åvila kassan, då kassan — lika litet som sparbank — synes vara att hänföra till de i 12 § 1 mom. b) förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt omförmälda kategorier av skattskyldiga.

Statlig inkomst- och förmögenhetsskatt för kassan lär vara att beräkna enligt 18 § e) nyssnämnda förordning. Skatten blir sålunda proportionell, varjämte frihet från kommunal progressivskatt och utjämningskatt kommer att åtnjutas.

Härefter yttrades i promemorian bl. a. följande:

Beträffande spörsmålet, huruvida frihet från skyldighet att erlägga skatt för inkomst bör medgivas kassan, må anmärkas, att dylik frihet icke synes vara av någon väsentlig betydelse i fråga om kassans förmåga att fylla det med inrättandet av densamma avsedda ändamålet. Kassan avser att tillgodose huvudsakligen ett sparbanksrörelsens eget intresse, och lika litet som sparbank undantages från beskattning synes beträffande den särskilda form för sparbankernas verksamhet, som kassan kan anses representera, skattefrihet böra föreligga.

Däremot torde vara lämpligt att redan nu undanröja den dubbelbeskattning som kommer att föranledas därav, att kassan icke äger rätt att vid inkomstberäkningen avdraga till sparbank utbetald utdelning, medan dylik utdelning tages till beskattning hos sparbanken. Bestämmelse härom torde böra införas i 29 § 3 mom. kommunalskattelagen.

Skattefrihet för förmögenhet skall som nämnts enligt gällande bestämmelser tillkomma kassan.

Vad slutligen angår det framförda förslaget, att sparbank måtte berättigas att vid beräkning av sin inkomst avdraga beloppet av till kassan utbetalt

bidrag, så synes bestämmelse härom icke erforderlig, enär redan med tillämpning av gällande bestämmelser rätt till avdrag för berörda belopp torde tillkomma sparbank.

Sedan kammarrätten efter remiss yttrat sig över promemorian, upptogs däri berörda spörsmål till behandling i en till 1934 års riksdag avlåten proposition, nr 241. I denna föreslogs, så vitt nu är ifråga, att till 29 § 3 mom. kommunalskattelagen skulle fogas bestämmelser enligt vilka dels sparbank finge åtnjuta avdrag för bidrag till säkerhetskassan dels ock kassan finge göra avdrag för utdelning till sparbankerna.

Såsom motivering härför anförde jag, bland annat, att jag i huvudsak kunde ansluta mig till det i promemorian framlagda förslaget. Det vore, om man så ville uttrycka sig, en utbruten del av sparbankernas tillgångar, som hopsamlades hos kassan. När sparbankerna själva ej vore befriade från skattskyldighet för ränta på sina fonder, syntes ej heller motsvarande räntor å kassans fonder böra vara skattefria. Med anledning av vad kammarrätten därutinnan anført förordade jag allenast den ändringen i promemorieförslaget, att uttrycklig bestämmelse om rätt för sparbankerna att åtnjuta avdrag för bidrag till kassan måtte meddelas.

Sedan riksdagen antagit propositionen, utfärdades författning i ämnet den 15 juni 1934, nr 294.

1936 års skattekommitté har icke till behandling upptagit frågan om säkerhetskassans beskattning.

Överståthållarämbetet har emellertid i sitt över kommitténs slutbetänkande avgivna yttrande berört denna fråga och därvid framhållit, att säkerhetskassan utgjorde en lagbestämd form för sparbankernas avsättningar av medel för tryggnad av sin verksamhet och insättarnas rätt. Enär kassan sålunda avsåge att tillgodose huvudsakligen ett sparbanksrörelsens eget intresse, syntes ej skäl föreligga att den skulle beskattas efter andra grunder än sparbanker. Kassan borde därför uttryckligen hänföras till 18 § 2 mom. b) statskatteförordningen.

Sedan sparbankernas säkerhetskassa beretts tillfälle att yttra sig över vad överståthållarämbetet sålunda uttalat, har kassans styrelse anført i huvudsak följande.

I den år 1934 inom finansdepartementet upprättade promemorian hade uttalats, att statlig inkomst- och förmögenhetsskatt för kassan skulle beräknas enligt 18 § e) statsskatteförordningen, d. v. s. efter ett grundbelopp av 3 procent av beskattningsbara beloppet. Detta betydde, att efter 1938 års ändringar i förordningen kassan skulle beskattas enligt 18 § c), d. v. s. efter ett grundbelopp av 5 procent. Emellertid hade kassan fr. o. m. år 1939 påförts skatt efter ett grundbelopp av 10 procent. Av kassan i anledning därav anförda besvär vore för närvarande beroende på kammarrättens prövning. I dessa skattemål hade från skattemyndighetens sida gjorts gällande, att kassan borde beskattas som om den vore sparbank.

Den omständigheten, att hos kassan hopsamlades en utbruten del av sparbankernas tillgångar samt att kassan kunde sägas utgöra en lagbestämd form för sparbankernas avsättningar till tryggande bl. a. av deras verksamhet, gjorde icke kassan till någon sparbank eller därmed i skattehänseende jämställd inrättning. Kassan fullföljde ett kollektivt ändamål, visserligen ägnat att i förekommande fall konsolidera sparbankernas ställning och därigenom följaktligen jämväl att stärka deras skatteförmåga, men därav följde icke att kassan utövade en verksamhet, som, därest kassan icke funnits, skulle bedrivas av sparbankerna själva. Kassans verksamhet och uppgifter låge på ett annat plan än de enskilda sparbankernas, och jämställandet i förevarande avseende med dessa syntes styrelsen icke kunna förstås annat än som betingat av ett rent fiskaliskt betraktelsesätt.

Styrelsen ville därutöver framhålla, att den beskattning efter en högre skattesats än den som förutsatts och befunnits lämplig vid kassans tillkomst skulle fördröja uppnåendet av det mål, som den kassans verksamhet reglerande lagen uppställt för behållningens storlek, det vill säga 1 procent av sparbankernas förvaltade medel. En sålunda fördröjd tillväxt torde icke heller från det allmännas synpunkt kunna anses såsom en önskvärd utveckling.

Styrelsen ansåge sig slutligen böra meddela, att vid kassans tillblivelse den meningen även gjort sig gällande — och enligt styrelsens mening icke utan skäl — att kassan överhuvud icke skulle vara föremål för beskattning.

#### *Departementschefen.*

Sparbankernas säkerhetskassa förvaltar från sparbankerna härflytande medel. Då dessa uppnått en viss storleksordning, skall avkastningen helt eller delvis tillfalla sparbankerna. Kassan utgör uppenbarligen en — låt vara i viss mån fristående och särpräglad — del av sparbanksväsendet i riket och fyller därutinnan i stort sett samma funktion som de enskilda sparbankernas reservfonder. Då kassan vidare, i likhet med sparbankerna, icke lär vara skattskyldig för förmögenhet, synes anledning föreligga att beträffande inkomstbeskattningen jämställa kassan med sparbankerna. En dylik åtgärd skulle för övrigt stå i god överensstämmelse med vad jag nyss förordat beträffande beskattningen av åtskilliga andra penningförvaltande inrättningar.

I detta sammanhang kunde måhända ifrågasättas, huruvida icke skattskyldighet för kassan borde inträda först sedan kassan uppbringats till visst belopp. Anledning synes dock icke föreligga att sålunda bereda sparbanksväsendet ytterligare lättnader i beskattningshänseende utöver dem som följa av 29 § 3 mom. kommunalskattelagen.

På grund av det anförda vill jag — utan att därmed taga ställning till den under skattemyndighets prövning för närvarande liggande frågan huruvida kassan redan enligt gällande bestämmelser kan anses skattskyldig jämlikt 18 § 2 mom. b) statskatteförordningen — förorda att kassan infördes bland de i detta författningsrum uppräknade rättssubjekten.

### Skogssällskapet och dess skogsfond m. m.

*Skogssällskapet* och *Skogssällskapets skogsfond* hava i en till kommittén inkommen skrift hemställt, att dessa institutioner måtte i skattehänseende behandlas på samma sätt som hushållningssällskapen. Till stöd för denna framställning har åberopats en av sällskapets verkställande direktör upprättad P. M., vari bland annat anföres följande.

Skogssällskapet tillkom år 1912. Dess ändamål vore att verka för bildandet av skogsallmänningar i kommuners (landstings, lands- och stadskommuners, hushållningssällskaps o. dyl.) ägo ävensom att befrämja tillkomsten av andra skogskomplex, tjänande allmännyttiga intressen. Särskilt skulle därvid eftersträvas att få ljunghedar eller eljest vanvårdade marker på detta sätt tillvaratagna och rätt utnyttjade för skogsbruk. Vidare skulle Skogssällskapet under samarbete med de förvaltningsorgan, som för dessa skogars omhändertagande upprättades, verka för en sådan skötsel av de skogar, som på så sätt bildats, att de bleve till föredöme såväl på skogsvårdens område som i ekonomiskt hänseende för de bygder, där de vore belägna.

Verksamhetsområdet innefattade de 14 södra fastlandslänen. Inom varje län företrädde skogssällskapet av en lokalstyrelse, i vilken landshövdingen vore självskriven ordförande.

Skogssällskapets stadgar vore sedan 1920 fastställda av Kungl. Maj:t.

Sällskapets aktiva medlemmar, vilka vore föremål för den av sällskapet utövade verksamheten, uppginge år 1939 till 303 st., därav 13 landsting, 236 primärkommuner, 15 hushållningssällskap samt 39 stiftelser och andra för allmännyttiga syften verkande sammanslutningar.

De skogar, som omslötes av sällskapets verksamhet och som i allt väsentligt hade sitt upphov i nybildningar, omfattade en areal av i runt tal 77,000 hektar, som fördelade sig på 159 kommunskogar (därav 29 landstings och 130 primärkommuners skogar) samt 50 skogar ägda av hushållningssällskap, stiftelser o. dyl.

Skogssällskapet fullföljde icke några som helst ekonomiska intressen i fråga om dessa skogar, utan dess strävanden ginge enbart ut på att genom anvisningar och råd medverka till uppnående av gynnsammast möjliga resultat på alla områden.

För det arbete, som sällskapet nedlade på skötseln av dessa skogar, erhöle sällskapet viss ersättning, vilken dock i flertalet fall ingalunda utgjorde fullt vederlag för vad detta arbete kostade sällskapet, vartill komme, att sällskapet i sin ställning som det för allmänningrörelsen närmast ansvariga organet måste påtaga sig en mångfald uppgifter, för vilka någon ersättning ej kunde komma i fråga.

Skogssällskapets sammanlagda fonder, vilka vore placerade i skogsfastigheter, utgjorde i runt tal 990,000 kronor. Då sällskapet även vid förvärv av dylika fastigheter låtit sig ledas av strävan att göra en ur skogsvårdssynpunkt gagnelig insats, lämnade detta kapital — som till väsentlig del vore bundet i framtidsskogar — blott en helt låg ränteavkastning. Detta förhållande i förening med verksamhetens ständigt fortgående utveckling hade medfört att underskott ej kunde undvikas med följd att sällskapets fonder därav fingo allt svårare känning.

I syfte att ekonomiskt stödja skogssällskapet tillkom år 1925 skogssällskapets skogsfond genom en donation, som i kontanter uppgick till i runt tal 1,480,000 kronor. Skogsfondens angelägenheter handhades av en direktion, vars ledamöter vore utsedda av skogssällskapets styrelse.



Tillkomsten av denna donation, vars kapital helt vore placerat i fast egen- dom, hade inneburit ett kapitaltillskott tack vare vilket de tidigare under- skotten, som belastat sällskapetets fonder, kunnat bortarbetas.

Behovet av personalens förstärkning i förening med kravet på löneför- bättringar och ökade kostnader i olika hänseenden hade haft till följd att sällskapet för att få täckning för sina kostnader ånyo måst anlita krafter, som vore intresserade för dess strävanden. Att samtidigt därmed drabbas av in- komst- och förmögenhetsskatt för avkastningen å det kapital, som blivit ställt till förfogande för ifrågavarande alltigenom ideella och allmäntgagne- liga ändamål, innebure ett tillsynes alltför hårt krav. Den gärning, som säll- skapet utförde helt i det allmännas tjänst och detta utan att taga dess öko- nomiska medverkan i anspråk, borde giva fog för dess befriande från nämnda skatt. Likaväl som hushållningssällskapen vore undantagna därifrån, så syntes även fullgiltiga skäl föreligga för enahanda behandling av skogssäll- skapet och dess skogsfond.

*Kommittén* har uttalat följande:

Det torde icke kunna förnekas, att en viss likhet förefinnes mellan skogs- sällskapetets verksamhet och den verksamhet, som bedrivs av hushållningssäll- skapen. I än högre grad torde emellertid skogssällskapet förete likhet med skogsvårdsstyrelserna, vilka hava till uppgift att övervaka skogsvårdslagens efterlevnad. Sålunda har skogssällskapet enligt skogsvårdslagen tillerkänts en ställning jämförlig med skogsvårdsstyrelsernas. Enligt 2 § 3 mom. skogs- vårdslagen kan nämligen medgivas befrielse från tillämpningen av denna lag beträffande skog, som äges av »förening eller sällskap, bildat för beford- rande av skogsvård i allmänt intresse», eller i fråga om skog, vars vård och förvaltning utövas under medverkan och tillsyn av sådant skogsvårdssällskap. Detta stadgande, som innebär, att sådan skog icke skall stå under uppsikt av skogsvårdsstyrelse, har enligt vad förarbetena till skogsvårdslagen giva vid handen tillkommit just med tanke på skogssällskapet. Enligt gällande lagstiftning äro skogsvårdsstyrelserna visserligen icke uttryckligen undantag- na från skattskyldighet, men de torde säkerligen icke bliva beskattade i större utsträckning än staten. Deras verksamhet finansieras nämligen — för- utom av inflytande skogsvårdsavgifter — väsentligen genom statsanslag.

Oaktat att sålunda ifråga om ändamål och verksamhetssätt kunna påvisas likheter mellan skogssällskapet och vissa rättssubjekt, som nu äro skattefria, kan kommittén för sin del icke förorda någon ändring i gällande beskattnings- regler beträffande skogssällskapet och dess skogsfond. De ändamål, som främjas av hushållningssällskapen och skogsvårdsstyrelserna, torde nämligen i och för sig icke vara av den art, att desamma enligt kommitténs mening böra föranleda skattefrihet. Hushållningssällskapen hava till ändamål att främja lantushållningen och dess binäringar ävensom fiske och hemslöjd. Skogsvårdsstyrelserna åter hava till uppgift att främja en rationell skogssköt- sel. Om skattefrihet skulle anses böra medgivas för verksamhet av denna beskaffenhet, torde detta leda till den ofrånkomliga konsekvensen, att skatte- frihet även bör tillkomma alla andra institutioner och sammanslutningar, som verka för främjande av landets näringsliv. Ehuru en verksamhet av den- na art givetvis måste anses vara betydelsefull ur allmän synpunkt, torde det dock vara uppenbart, att en sådan utsträckning av skattefriheten icke kan ifrågakomma.

Om hänsyn toges till arten av den verksamhet, som bedrivs av hushåll- ningssällskapen, torde alltså den dem medgivna skattefriheten få anses ut- göra ett avsteg från eljest tillämpade beskattningsprinciper. Emellertid be-

ror säkerligen icke hushållningssällskapens skattefrihet så mycket på verksamhetens beskaffenhet i och för sig utan fastmera på hushållningssällskapens organisation. De torde närmast få betraktas såsom organ för fördelningen av statsanslagen till lanthushållningens främjande och hava med hänsyn därtill ansetts kunna i beskattningshänseende likställas med landsting och kommuner.

Kommittén har slutligen i denna del av sitt belänkande meddelat, att den ej funnit anledning föreslå någon ändring beträffande den enligt gällande bestämmelser medgivna skattefriheten för pensionsanstalter, sjukkassor, understödsföreningar och vissa ömsesidiga försäkringsbolag.

Emot kommitténs nyss återgivna uttalanden har ingen särskild erinran framställts i yttrandena över betänkandet i vidare mån än att *länsstyrelsen i Malmöhus län* funnit skattebefrielse mer motiverad för skogssällskapet än för järnkontoret.

#### *Departementschefen.*

Jag finner icke sakliga skäl föreligga att frångå kommittéförslaget i nu behandlade delar.

Vid den nu ifrågasatta ändringen av 53 § 1 mom. d) kommunalskattelagen och 7 § e) statsskatteförordningen synes emellertid ordet »sjukkassor» böra därur utmönstras. Från och med år 1932 äro nämligen samtliga sjukkassor att hänföra under den i nyssnämnda båda lagrum jämväl upptagna beteckningen »understödsföreningar».

## **Beskattning av ekonomiska föreningar.**

### **De kooperativa föreningarnas skattefråga.**

I sitt den 27 november 1937 avgivna betänkande med förslag till omläggning av den direkta statsbeskattningen m. m., vilket i huvudsakliga delar lades till grund för lagstiftning vid 1938 års riksdag, meddelade 1936 års skattekommitté, att kommittén i ett senare sammanhang ämnade upptaga till utredning, bl. a., frågan om den skatterättsliga behandlingen av de kooperativa företagens rabatter och pristillägg.

*Kommittén* har i sitt den 20 december 1939 avlämnade slutbetänkande beträffande denna fråga anfört följande:

Frågan om de kooperativa föreningarnas ställning i beskattningshänseende har vid upprepade tillfällen varit föremål för utredning. Härvid må först erinras om att de kooperativa föreningarna liksom andra ekonomiska föreningar tidigare fingo erlägga skatt till staten efter samma skatteskala som fysiska personer. Detta har emellertid numera ändrats. Genom 1938 års lagstiftning, som tillkommit i anledning av kommitténs tidigare framlagda förslag, har för de ekonomiska föreningarna införts proportionell beskattning. varvid skatten skall utgå efter ett grundbelopp av 10 procent av det beskatt-

ningsbara beloppet. Ekonomiska föreningar hava i ifrågavarande avseende blivit likställda med aktiebolagen.

Beträffande de kooperativa föreningarna har dock i främsta rummet frågan om den skatterättsliga behandlingen av rabatter och pristillägg varit föremål för överväganden. Genom lagändring år 1920 intogs i de då gällande skatteförfattningarna ett stadgande av följande lydelse: »Har kooperativ förening av vinsten å sin kooperativa verksamhet lämnat sina kunder, vare sig de tillhört föreningen eller icke, pristillägg, rabatt eller annan sådan utdelning i förhållande till gjorda köp eller försäljningar, må föreningen njuta avdrag för dylik utdelning.» Denna bestämmelse, som med oförändrad lydelse finnes intagen i 29 § 2 mom. kommunalskattelagen och alltså fortfarande är gällande, har varit omstridd. Frågan om befogenheten av berörda avdragsrätt har varit hänskjuten till 1921 års kommunalskattekommitté, 1924 års skatteberedning och bolagsskatteberedningen, vilka i sina betänkanden framlagt på olika sätt utformade förslag till lösning av denna fråga.

Kommittén anser icke erforderligt att här lämna närmare redogörelse för vad som tidigare förekommit rörande den skatterättsliga behandlingen av de kooperativa föreningarnas rabatter och pristillägg. Fullständiga redogörelser i sådant hänseende finnas intagna i propositionen nr 191/1920 och i ovannämnda tre betänkanden, till vilka kommittén får hänvisa.

Vid de tidigare utredningarna har frågan om avdragsrätten för rabatter och pristillägg behandlats företrädesvis efter principiella synpunkter. Man har därvid sökt klargöra dessa rabatters och pristilläggs natur i syfte att på så sätt erhålla en lösning av spörsmålet, huruvida desamma principiellt sett vore att betrakta såsom vinstdisposition eller såsom omkostnad. De förslag till frågans lösning, som framlagts av de tre tidigare kommittéerna, hava dock sinsemellan varit i hög grad olika. Hela den principiella uppläggningsen av problemet har i de särskilda förslagen skett efter olika linjer.

Vid bedömandet av frågan om avdragsrätten för rabatter och pristillägg är givetvis avgörande, huruvida de nuvarande bestämmelserna i detta hänseende kunna sägas innebära ett skatteprivilegium för den kooperativa verksamheten. Utgångspunkten för de tidigare utredningarna har varit, att ett sådant privilegium måste anses föreligga, och man har fördenskull med de framlagda förslagen avsett att erhålla en metod, som skulle förebygga detta. Därigenom torde även vara förklarligt, att de synpunkter, som i de olika betänkandena framförts beträffande förevarande spörsmål, kunnat i så avsevärd omfattning variera. De anordningar i fråga om kooperativa föreningars beskattning, som föreslagits av de tidigare kommittéerna, få nämligen — möjligen med undantag av 1921 års kommunalskattekommittés förslag — anses utgöra allenast olika medel till undauröjande av det missförhållande, som enligt kommittéernas mening varit för handen. Det centrala i de olika förslagen torde sålunda icke vara de slutledningarna, som gjorts med avseende å rabatternas och pristilläggens skatterättsliga natur, utan den omständigheten, att de kooperativa föreningarna ansetts enligt gällande bestämmelser intaga en förmånsställning i beskattningshänseende.

Huruvida denna åsikt vid tiden för framläggandet av de föregående förslagen varit befogad, därom saknar 1936 års skattekommitté givetvis anledning att yttra sig. Kommittén har emellertid den bestämda uppfattningen, att med hänsyn till den utveckling, som rabattsystemet numera fått även inom den privata handeln, någon privilegierad ställning för den kooperativa verksamheten icke kan i detta hänseende anses förefinnas. Snarare torde det få betraktas såsom en obillighet gentemot den kooperativa verksamheten, om denna ensam och av det skälet, att den är kooperativ, skulle förvägras avdragsrätt för rabatter och pristillägg. Ifrågavarande problem, som fi-

digare föranlett så starka meningsbrytningar, torde därför nu hava förlorat all aktualitet. Kommittén kan ej heller underlåta att framhålla, att förevarande spörsmål enligt kommitténs mening har tillmätts alltför stor betydelse.

Kommittén har sålunda funnit, att ändrade bestämmelser i fråga om rätten till avdrag för rabatter och pristillägg icke kunna anses vara av behovet påkallade.

*Kommerskollegium* har icke heller funnit anledning föreligga till ändring av nuvarande bestämmelser i förevarande hänseende.

*Sveriges köpmannaförbund* har erinrat om, att enligt allmänna principer i svensk skattelagstiftning vinstmedel skola beskattas. De kooperativa föreningarnas rabatter och pristillägg hade dock varit undantagna från beskattning, oaktat de enligt konsumentkooperationens eget betraktelsesätt vore att anse som vinstmedel. Det hette sålunda i konsumentkooperationens s. k. grundregler, att vinst skulle fördelas i förhållande till varje medlems köp. Kommittén syntes emellertid betrakta de kooperativa föreningarnas återbäring och de privata företagens kassarabatt såsom till karaktären likartade. Detta ställningstagande vore av särskilt intresse av det skälet, att jämväl ledamoten av kommittén, direktören i kooperativa förbundet Ernst Persson biträtt detsamma. Man syntes härav vara berättigad draga den slutsatsen, att åtminstone ledningen inom den svenska konsumentkooperationen övergivit den tidigare hävdade meningen att den konsumentkooperativa återbäringen utgjorde företagets vinst, som utdelades till medlemmarna efter en annan princip, nämligen i förhållande till gjorda köp, än vad fallet vore inom aktiebolag, där vinstfördelningen skedde i förhållande till kapitalinsatsen. Man borde nu ha anledning förvänta att denna ändrade inställning även bringades till allmänhetens kännedom. Skulle man i konsumentkooperativ propaganda eller i offentliga uttalanden vidhålla, att återbäring i själva verket vore vinstmedel, syntes kravet på att dessa vinstmedel skulle beskattas böra vidhållas.

Styrelsen för *kooperativa förbundet* har yttrat:

Vid behandling av frågan om de kooperativa företagens skatteplikt för inkomst har kommittén underlåtit att fortsätta den vid tidigare utredningar förda principdiskussionen om rabatternas och pristilläggens beskaffenhet, nämligen huruvida de skola betraktas som vinstdisposition eller omkostnad. Då emellertid kommittén enhälligt förordat bibehållandet av gällande skattebestämmelser »med hänsyn till den utveckling, som rabattsystemet numera fått även inom den privata handeln», måste grunden för denna inställning vara, att kommittén funnit, att den praktiska utvecklingen inom modernt affärsliv bekräftat omkostnadsteorien. Denna har på sin tid utvecklats av finansminister Thorsson i propositionen nr 191 till 1920 års riksdag, vilken genomförde den nu gällande lagstiftningen. Sedermera har samma teori förfäktats av den konsumentkooperativa rörelsens ledning vid alla de olika tillfällen, då denna skattefråga varit under diskussion. Det har för styrelsen varit en tillfredsställelse att finna, att denna gamla tvistefråga nu synes hava vunnit sin slutliga lösning.

*Sveriges lantbruksförbund* har förklarat sig såtillvida vara ense med kommittén, att någon principiell ändring i bestämmelsen om rätt till avdrag för rabatter och pristillägg icke borde komma ifråga.

Förbundet har emellertid erinrat om, att enligt punkt 12 i anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen »en ekonomisk förening är i beskattningshänseende att anse såsom kooperativ, därest den är *öppen* och i sina angelägenheter tillämpar *lika rösträtt*». Jordbrukets föreningar uppfyllde i många fall icke det senare kravet och komme därigenom i en ogynnsammare position än konsumtionsföreningarna. En graderad röstskala kunde i vissa fall vara motiverad inom jordbrukets föreningar. Medan de anslutna enheterna i konsumtionsföreningarna — hushållen — vore av tämligen likartad storleksordning, vore enheterna i jordbrukets ekonomiska föreningar — jordbruken — mången gång av betydligt mera växlande storlek. Rösträttsbestämmelserna vore icke av utslagsgivande betydelse för en förenings kooperativa karaktär. Enligt förbundets uppfattning borde såsom villkor för att en ekonomisk förening skulle anses såsom kooperativ lämpligen kunna angivas 1) att föreningen vore öppen samt 2) att föreningen icke ägde disponera överskottet på annat sätt än till dels högst 5 procent utdelning på det inbetalda insatskapitalet, dels avsättningar till fonder, dels ock fördelning till medlemmar jämte utomstående leverantörer eller kunder i förhållande till gjorda försäljningar eller inköp.

Då kommittén icke behandlat detta spörsmål, vore det tveksamt om en ändring i angivna hänseende nu kunde företagas. Kunde så ej ske, vore det dock önskvärt att ett uttalande gjordes därom, att av jordbrukarnas ekonomiska föreningar efter årsskiftet utbetalade, med hänsyn till det ekonomiska resultatet för året avpassade efterlikvider för under året levererade produkter vore att uppfatta icke som en vinst, vilken skulle beskattas hos föreningen, utan som en omkostnad i rörelsen för inköp av råvaror. En viss tvekan gjorde sig nämligen hos taxeringsmyndigheterna gällande angående skyldighet för föreningarna att erlägga skatt för sålunda tills vidare innehållna belopp.

*Svenska mejeriernas riksförening* och *svenska lantmännens riksförbund* ha anslutit sig till vad lantbruksförbundet sålunda anfört.

Styrelsen för *föreningen Sveriges spannmålsintressenter* har — med utgångspunkt från att rabatten vore att uppfatta som en skuldförpliktelse gentemot köparen medan däremot den återbäring å gjorda inköp, som vore beroende av en förenings driftsresultat, måste betecknas som en vinstutdelning — i ett längre anförande kritiserat kommittébetänkandet i denna del.

*Lantbruksstyrelsen* har utförligt bemött den sålunda framförda kritiken och anslutit sig till kommitténs uttalande i ämnet. Därjämte har styrelsen förordat beaktande av vad lantbruksförbundet anfört rörande villkor för att en ekonomisk förening skulle anses såsom kooperativ.

#### *Departementschefen.*

Jag finner icke anledning föreligga att nu till diskussion upptaga de sedan länge omstridda spörsmålen rörande den rättsliga karaktären av de rabatter och pristillägg, som förekomma inom konsument- och producentkooperatio-

nen, samt rörande deras behandling i beskattningshänseende. Vad kommittén härutinnan anfört synes ha i huvudsak godtagits i de avgivna yttrandena. på ett undantag när. Den kritik, som i det sist åsyftade yttrandet riktats mot kommittébetänkandet, kan dock näppeligen läggas till grund för ändrad lagstiftning i ämnet.

Sveriges lantbruksförbund har, med instämmande av ett par andra jordbruksorganisationer och delvis även av lantbruksstyrelsen, i detta sammanhang framfört vissa önskemål beträffande beskattningen av jordbrukets ekonomiska föreningar. De sålunda berörda frågorna synas visserligen vara förtjänta av beaktande men ha dock knappast i ärendet erhållit en så allsidig belysning att de nu böra upptagas till behandling.

### Beskattning av ekonomiska föreningars förmögenhet.

*Kommittén* har i samband med behandlingen av spørsmålet om beskattningen av de kooperativa föreningarnas rabatter och pristillägg även kommit in på frågan om beskattningen av de ekonomiska föreningarnas förmögenhet och härutinnan anfört:

Enligt 9 § 1 mom. d) förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt gäller, att vid förmögenhetsberäkningen skola såsom tillgångar upptagas bland annat andelar i ekonomiska föreningar. Medlemmarna i en ekonomisk förening skola alltså beskattas för värdet av de andelar, som de äga i föreningen. Andelarna skola enligt 10 § samma förordning upptagas till det värde, som de kunna anses hava betingat vid försäljning under normala förhållanden. Andelarna kunna dock i de flesta fall icke värdesättas högre än till belopp, motsvarande den gjorda insatsen. Sålunda stadgas i 15 § lagen om ekonomiska föreningar, att medlem, som avgår ur föreningen, icke skall av föreningens tillgångar utfå mer än den inbetalda insatsen jämte vad på medlemmen belöper av beslutad vinstutdelning. Beträffande de till Kooperativa förbundet hörande kooperativa föreningarna föreskrives vidare i dessas stadgar, att vid föreningens upplösning skall, sedan verksamheten lagligen avvecklats, insatskapitalet återbetalas till medlemmarna samt att befintliga fonder skola anslås till allmännyttigt ändamål, som av Kooperativa förbundets styrelse godkännes. Medlemmarna i nämnda föreningar kunna således, så länge dessa stadgar äro gällande, ej ens när föreningen upplöses erhålla större del av föreningens förmögenhet än som motsvarar insatserna.

På grund härav torde enligt nuvarande bestämmelser exempelvis en kooperativ förenings förmögenhet, i den mån den överstiger insatskapitalet, ej alls vara underkastad förmögenhetsbeskattning. Föreningen kan nämligen icke anses hänförlig till de i 12 § 1 mom. b) omnämnda »föreningar och samfund, vilkas medlemmar icke på grund av medlemskapet äga del i föreningens eller samfundets förmögenhet», och är därför helt befriad från förmögenhetsbeskattning. Att detta är fallet framgår av RÅ 1931 ref. 66, som gällde en kooperativ förenings taxering. Sedan detta regeringsrättsprejudikat tillkommit, har saken vid två tillfällen varit föremål för behandling i riksdagen. Vid 1936 och 1938 års riksdagar väcktes motioner med hemställan om sådan ändring av gällande bestämmelser, att en ekonomisk förenings förmögenhet skulle, i den mån den överstege insatskapitalet, beskattas hos föreningen. Dessa motioner lämnades av riksdagen utan åtgärd. Beträffande de år 1938 väckta motionerna hänvisade bevillnings-

utskottet till att 1936 års skattekommitté torde komma att upptaga det i motionerna berörda spörsmålet till behandling.

Enligt kommitténs mening måste det anses uppenbart, att här föreligger en bristfällighet i skattelagstiftningen, som i möjligaste mån bör rättas. I saknad av en fullständig statistik rörande ekonomiska föreningar är det visserligen icke möjligt att bedöma den finansiella betydelsen för det allmänna av att ekonomiska föreningars förmögenhet sålunda i viss utsträckning undgår förmögenhetsbeskattning. Av socialstyrelsens år 1939 publicerade redogörelse för den kooperativa verksamheten i Sverige år 1936 kan emellertid inhämtas, att konsumtionsföreningarnas sammanlagda förmögenhet under sistnämnda år utgjorde 125.9 miljoner kronor, varav 44.3 miljoner kronor motsvarade insatskapital och 81.6 miljoner kronor tillgångar utöver insatskapital. Vad angår konsumtionsföreningarna skulle således sistnämnda belopp ej vara underkastat förmögenhetsbeskattning i någon form. Uppgifter för senare år än 1936 hava ännu icke behandlats i den officiella statistiken. Av Kooperativa förbundets styrelseberättelse för år 1938 synes emellertid framgå, att de till förbundet anslutna konsumtionsföreningarnas sammanlagda förmögenhet vid sistnämnda års slut utgjorde 151.4 miljoner kronor, varav 52.6 miljoner kronor motsvarade insatskapital och 98.8 miljoner kronor tillgångar utöver insatskapital. Beträffande de övriga slagen av kooperativa föreningar (t. ex. de jordbrukskooperativa föreningarna) finnes icke någon motsvarande statistik. Givetvis är det dock icke statsfinansiella synpunkter, som här böra vara avgörande. Viktigare är att beskattningen verkar rättvist gentemot olika kategorier av skattskyldiga.

Såsom ovan nämnts erlagga numera de ekonomiska föreningarna statlig inkomst- och förmögenhetsskatt efter samma skatteskala som aktiebolagen. De sistnämnda äro icke skattskyldiga för sin förmögenhet utan denna beskattas hos delägarna på så sätt att dessa få skatta för värdet å de innehavda aktierna. Den vid beskattningen genomförda likställigheten mellan ekonomiska föreningar och aktiebolag borde därför närmast föranleda, att de ekonomiska föreningarnas förmögenhet i sin helhet bleve beskattad hos medlemmarna. Av skäl, som här ovan framhållits, kunna emellertid medlemmarnas andelar i en ekonomisk förening i regel icke värdesättas högre än till den i föreningen gjorda insatsen. Eftersom det nu förhåller sig så, måste ett konsekvent genomförande av likställigheten med aktiebolagen kräva, att den del av de ekonomiska föreningarnas förmögenhet, som ej kan beskattas hos dessas medlemmar, i stället beskattas hos föreningen. Eljest uppstode icke någon verklig likställighet, utan man skulle här med fog kunna tala om en privilegierad undantagsställning för de ekonomiska föreningarna.

Införes en bestämmelse om skattskyldighet för ekonomisk förening för förmögenhet, i den mån denna överstiger föreningens insatskapital, uppstår emellertid frågan, huruvida skattesatsen för förmögenhetsdelen kan liksom för föreningens inkomst bestämmas till 10 procent. Givetvis vore det vid taxeringen enklast, om en enhetlig skattesats kunde tillämpas beträffande såväl inkomst som förmögenhet. Eftersom endast  $\frac{1}{100}$  av den insatskapitalet överskjutande förmögenheten inräknas i det beskattningsbara beloppet, skulle detta kanske för föreningarna själva ej heller vara av någon större ekonomisk betydelse. Likställigheten med aktiebolagen synes emellertid fordra, att förmögenhetsskatten icke blir högre hos föreningen än den skulle hava varit, om medlemmarna fått skatta för ifrågakvarande förmögenhet. Det torde säkerligen kunna antagas, att förmögenheten i sådant fall i regel blivit beskattad efter en avsevärt lägre skattesats än 10 procent. Enligt kommitténs uppfattning skulle det vara en lämplig medelväg,

om skatten för den förmögenhet, som beskattas hos föreningen, utginge efter en skattesats av 5 procent.

Genomförandet av en sådan beskattningsmetod synes dock kunna möta praktiska svårigheter. Då förmögenheten blir beskattad hos en ekonomisk förening, kommer förmögenhetsdelen att jämte föreningens skattepliktiga inkomst ingå i det till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt beskattningsbara beloppet. Av taxeringslängden kommer, såsom denna nu är uppställd, icke att framgå, huru stor del av det beskattningsbara beloppet som utgör förmögenhetsdel. För att vederbörande debiteringsförrättare skall kunna uträkna skatten, måste emellertid beloppet å förmögenhetsdelen på något sätt angivas. Man bleve fördenskull nödsakad antingen att i längden införa en särskild kolumn, utvisande förmögenhetsdelens storlek, eller att låta uppgift härom lämnas i anteckningskolumnen. Redan nu finnes i taxeringslängden en kolumn, vari anteckning skall ske om ekonomiska föreningars insatskapital. Om anteckning jämväl göres beträffande den andel av förmögenheten utöver insatskapitalet, som skall beskattas hos föreningen, kommer alltså föreningarnas förmögenhetsförhållanden att framgå av inkomstlängden. Med hänsyn till sekretesslagens föreskrifter torde lämpligheten därav kunna ifrågasättas. Man bör nog ej heller förbise, att med en sådan anordning felaktigheter lätt kunna uppstå vid skattens beräkning.

Det synes emellertid icke vara nödvändigt att förfara på detta sätt. Samma resultat skulle kunna uppnås även på en annan väg, nämligen genom att låta förmögenhetsdelen, som enligt nuvarande bestämmelser utgör  $\frac{1}{100}$ , för en ekonomisk förening beräknas till allenast  $\frac{1}{200}$ . Därigenom bleve möjligt att för det beskattningsbara beloppet i dess helhet tillämpa en enhetlig skattesats av 10 procent, och skattesatsen skulle bliva densamma för alla ekonomiska föreningar. Någon anteckning om förmögenhetsdelens storlek behövde ej förekomma i taxeringslängden. En sådan metod synes av praktiska skäl vara att föredraga, och något principiellt hinder för att låta förmögenhetsdelens storlek bestämmas annorlunda beträffande ekonomiska föreningar än i fråga om övriga skattskyldiga kan kommittén för sin del icke finna. Då de ekonomiska föreningarna äro underkastade proportionell beskattning, torde det sakna betydelse, om man söker förebygga en alltför hög förmögenhetsbeskattning genom en lägre skattesats för förmögenheten eller genom att minska den del därav som tages till beskattning. Kommittén har fördenksull föreslagit sådan ändring av 15 § förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt, att förmögenhetsdelen för de ekonomiska föreningar som avses i 12 § 1 mom. c) skall beräknas till  $\frac{1}{200}$ .

De nu föreslagna ändringarna i fråga om ekonomiska föreningars förmögenhetsbeskattning böra givetvis icke avse alla sådana föreningar. I de fall, då medlemmarna i en förening äga del i föreningens hela förmögenhet, skola medlemmarna liksom hittills skatta för andelens verkliga värde d. v. s. för det värde, som andelen kan anses hava betingat vid försäljning under normala förhållanden. Såsom exempel härpå kan nämnas de numera i städerna ganska ofta förekommande fall, då en förening med ett fåtal medlemmar formellt står såsom ägare till en bostadsfastighet, vilken användes för uthyrning till utomstående personer. Insatskapitalet motsvarar då i regel endast en ringa del av fastighetens värde. Medlemmarna i en sådan förening skola naturligen beskattas för andelens verkliga värde. En uppdelning av skattskyldigheten för föreningens förmögenhet mellan föreningen och medlemmarna synes kunna ske beträffande de föreningar, där medlemmarna vid avgången ur föreningen ej äga utbekomma högre belopp än den gjorda insatsen jämte vinstutdelning. I kommitténs förslag ha 10 § och 12 § 1 mom. formulerats i överensstämmelse därmed.



Rörande utformningen av kommittéförslaget hänvisar jag till *Bilaga A*.

Ur de yttranden, vari kommittéförslaget i nu förevarande hänseende särskilt behandlats, må följande här återgivas.

*Kammarrätten* har ifrågasatt, huruvida de av kommittén föreslagna bestämmelserna i 10 § och 12 § 1 mom. statsskatteförordningen blivit avfattade på sådant sätt, att det med desamma avsedda syftet skulle uppnås. Kommittén hade i sin motivering anfört, att de föreslagna ändringarna icke borde avse alla ekonomiska föreningar. I de fall, då medlemmarna i en förening ägde del i föreningens hela förmögenhet, skulle medlemmarna liksom hittills skatta för andelens verkliga värde, d. v. s. för det värde andelen kunde anses ha betingat vid försäljning under normala förhållanden. Såsom exempel härpå hade kommittén nämnt de fall, då en förening med ett fåtal medlemmar formellt stode som ägare till en bostadsfastighet, vilken användes för uthyrning till utomstående personer. Enligt kammarrättens mening vore det emellertid tivelaktigt, om den av kommittén föreslagna lydelsen av nämnda bestämmelser uteslöte dessas tillämpning på dylika fastighetsföreningar, vilka ju uppenbarligen borde beskattas i samma ordning som för närvarande gällde. Även om i en fastighetsförenings stadgar till äventyrs skulle finnas intagen en bestämmelse av det innehåll, som i 15 § lagen om ekonomiska föreningar avses, torde detta sakna betydelse, eftersom en medlems utträde ur en sådan förening tillginge på så sätt, att medlemmen sålde sina andelar och därvid utfinge dessas fulla värde. Såvitt kammarrätten kunde finna, skulle de av kommittén åsyftade fastighetsföreningarna och liknande sammanslutningar kunna uteslutas från tillämpningen av 10 § näst sista stycket, och 12 § 1 mom. c), om i dessa stadganden efter orden »vid avgång ur föreningen» insattes orden »eller vid föreningens upplösning».

*Sveriges lantbruksförbund* har ej haft några erinringar att göra mot den principiella tankegången i förslaget men har påpekat, att det i förslaget till 10 § och 12 § 1 mom. statsskatteförordningen använda uttrycket »vid avgång ur föreningen» kunde syfta såväl på de fall, då medlemmarna lämnade föreningen utan att denna därför upplöstes, som också på de fall, då medlemmarna avginge i samband med föreningens upplösning. I flertalet föreningar inom jordbruket ägde en medlem vid utträde eller uteslutning icke rätt att annat än i vissa speciella fall återfå insatsen. Däremot kunde han överlåta andelarna till efterträdaren vid jordbruket. Vid föreningens upplösning däremot skulle i regel behållningen delas mellan de dåvarande medlemmarna. Hos jordbrukets föreningar talade alltså vissa stadganden för men andra och i detta fall betydelsefullare stadganden emot tillämpandet av berörda stadganden i den föreslagna författningstexten. Detta måste medföra svårigheter vid tillämpningen. Bestämmelserna borde endast gälla avgång i samband med föreningens upplösning. Ett förtydligande härutinnan syntes erforderligt.

*Lantbruksstyrelsen* har instämt i sist återgivna yttrande samt har hållit för troligt, att kommittén med uttrycket »vid avgång ur föreningen» just velat hänsyfta på avgång vid förenings upplösning.

*Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund* har funnit förslaget riktigt men har dock ifrågasatt, huruvida formuleringen täckte vad som förefölle vara syftemålet. Någon ekonomisk förening, vars medlemmar vid avgång ur föreningen ägde utbekomma högre belopp än den gjorda insatsen jämte vinstutdelning, torde nämligen enligt vad som framginge av 15 § lagen om ekonomiska föreningar ej förekomma. Förmodligen hade kommittén avsett »ekonomiska föreningar, vilkas medlemmar vid föreningens upplösning ej äga utbekomma högre belopp än den gjorda insatsen jämte vinstutdelning».

*Överståthållarämbetet och länsstyrelsen i Malmöhus län* ha tillstyrkt förslaget men ifrågasatt, huruvida det vore lämpligt att ytterligare komplicera beskattningsreglerna genom att upptaga förmögenhetsdelen till endast  $\frac{1}{200}$ -del i stället för  $\frac{1}{100}$ -del.

*Länsstyrelsen i Kristianstads län* har förklarat sig icke kunna tillstyrka förslaget om en från den vanliga avvikande förmögenhetsdel, enär taxeringarna därigenom skulle ytterligare invecklas. Därtill komme, att om företagen valde föreningsformen med alla dess fördelar i stället för aktiebolagsformen, som orsakade större utgifter för registrering m. m. och även större offentlig kontroll, en viss skillnad i skattesatserna syntes motiverad.

*Sveriges köpmannaförbund* har anfört:

Kommitténs antagande att förmögenheten, om den beskattas hos andelsägarna, skulle beskattas efter en avsevärt lägre skattesats än 10 procent saknar motivering. Härav framgår, att kommitténs förslag att beskattning av ekonomiska föreningars förmögenhet skulle utgå med 10 procent på  $\frac{1}{200}$  av den förmögenhet, som skall beskattas, är godtyckligt och icke utan vidare läror kunna godtagas. Förbundet hyser sålunda den meningen, att kommittéförslaget i denna punkt är otillfredsställande och mera verkar som en gest avsedd att borttaga den hittills förekommande kritiken mot skattelagstiftningens utformning inom detta område. Det synes icke vara någon obillighet att förmögenhetsdelen för här ifrågavarande kapital sättes till  $\frac{1}{100}$  i likhet med vad som gäller för andra skattskyldiga.

Styrelsen för *kooperativa förbundet* har förklarat sig icke, trots vissa principiella erinringar, vilja avböja förslaget i förevarande del. Dess genomförande kunde nämligen vara ägnat att hädanefter klart ådagalägga, att kooperationen icke åtnjöte några skatteprivilegier. Styrelsen har vidare anfört följande:

Vid utformningen av bestämmelserna om ekonomiska föreningars förmögenhetsbeskattning synes hänsyn böra tagas till att dubbelbeskattning icke må uppkomma. En konsumentkooperativ förening A kan äga andelar i en bageriförening B och i en centralförening C (exempelvis KF). För samtliga dessa föreningar kan vara stadgat, att deras medlemmar vid avgång ur föreningen blott utfå insatsen. Men om de alla skola var för sig skatta för förmögenhet kunde man möjligen befara, att i brist på uttryckliga stadganden det kunde inträffa att i exempelvis A:s förmögenhet inräknades verkliga värdet av A:s andelar i B och C, ty dessa andelars värde är på grund av fondbildningen högre än pari. Om samtidigt B och C själva skola skatta för sina fonder, kan på grund av integrationen dubbel, ja flerdubbel förmögenhetsbeskattning uppstå. Detta kan undvikas genom anvisningar till 12 § förordning-

en om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt, av innebörd att man vid beräkning av ekonomisk förenings förmögenhet icke må uppskatta dess andelar i andra förmögenhetsskattepliktiga föreningar högre än till insatsbeloppet, d. v. s. pari.

*Kommerskollegium* har tillstyrkt förslaget samt har ansett den av styrelsen för kooperativa förbundet ifrågasatta bestämmelsen för undvikande av dubbelbeskattning överflödig. Förutsättningen för beskattningen av en förenings förmögenhet utöver insatskapitalet vore ju att anslutna föreningar och övriga medlemmar icke beskattades för denna förmögenhet utan endast för sina insatser.

*Överståthållarämbetet* har i sitt yttrande, utöver vad därur tidigare återgivits, anfört bl. a. följande:

I detta sammanhang ifrågasätter ämbetet, huruvida icke 18 § 2 mom. b) statsskatteförordningen bör givas en något tydligare avfattning än som skett. Bland däri upptagna juridiska personer, för vilka bottenkattens grundbelopp skall utgå efter tio procent av det beskattningsbara beloppet, nämnas ekonomiska föreningar. Härmed lärer böra förstås ej blott registrerade dylika föreningar utan även föreningar som väl icke registrerats enligt lagen om ekonomiska föreningar men vilka fylla de krav som uppställas i 1 § av samma lag, d. v. s. dels föreningar, vilkas ändamål är att genom ekonomisk verksamhet främja medlemmarnas ekonomiska intressen, dels ock föreningar, vilka hava annat ändamål än främjandet av medlemmarnas ekonomiska intressen men vilka idka handel eller annan verksamhet varmed följer skyldighet att föra handelsböcker. Emellertid råda olika uppfattningar härom, vilket föranlett skattetvister, vari krav framställts av de skattskyldiga att hänföras till 18 § 2 mom. c). Ett förtydligande av vad som skall inbegripas under uttrycket ekonomisk förening synes önskvärt.

I samband med frågan om föreningars beskattning anser sig ämbetet även böra beröra frågan om skattefrihet enligt anvisningarna punkt 1 till 19 § kommunalskattelagen för medlemsavgifter till föreningar. Det har visat sig i många fall, att ett påtagligt missbruk föreligger vid tillämpning av denna bestämmelse. Medlemsavgifterna kunna utgå med vissa bestämda belopp per föreningsmedlem. Men därutöver utgå, särskilt beträffande vissa yrkessammanslutningar, avgifter beräknade efter andra grunder, t. ex. efter medlemmarnas omsättning i rörelsen, försäljningskvoter m. m., vilka avgifter, ehuru de benämnas medlemsavgifter, i verkligheten åtminstone delvis utgöra ersättning för rent affärsmässiga åtaganden från föreningens sida, åtaganden som komma medlemmarna tillgodo i olika grad. Även torde systemet med dylika extra avgifter kunna så tillämpas, att hos medlemmarna beskattningsbara inkomster, t. ex. genom föreningen åtnjutna rabatter, såsom medlemsavgifter tillföras föreningen och där undgå beskattning. Medlemmarna torde nämligen såsom regel medgivas avdrag för sina medlemsavgifter till yrkessammanslutningar, enär bestämmelserna i anvisningarna punkt 1 till 20 § kommunalskattelagen ej ansetts tillämpliga i fråga om rörelseidkare. Fall kunna även inträffa, då medlemmar till föreningen lämna i sak ej avdragsgilla, kontanta tillskott i den formen att desamma uttaxeras såsom avdragsgilla medlemsavgifter till föreningen, som ej skattas för de erhållna beloppen. Det är tydligt att genom nu påtalade förhållanden beskattning, som bort ske, undviks. Beskattningsmyndigheterna i Stockholm hava ansett sig kunna råda bot för missförhållandet genom att så tolka anvisningarna till 19 §, att det skulle tillhöra deras befogenhet att gå in i prövning av vad som bör anses vara

medlemsavgifter eller icke och därefter lämna taxeringen. Denna ståndpunkt har emellertid underkänts av skattedomstolarna, som synas hava hållit sig till lagens ordalydelse och förty icke upptagit till beskattning medlemsavgifter i någon form. Det synes ofrånkomligt, såvida riktig beskattning skall ernås, att denna fråga upptages till övervägande och att klarläggande bestämmelser utfärdas.

*Departementschefen.*

Såsom kommittén påvisat föreligger för närvarande en lucka i förmögenhetsbeskattningen därutinnan att kapital, som disponeras av en ekonomisk förening vars medlemmar tillhoppa äga allenast en viss del av föreningens förmögenhet, icke blir beskattat till den del detsamma överskjuter medlemmarnas tillgodohavande. Enighet synes råda därom, att denna lucka bör fyllas.

Emot avfattningen av kommittéförslaget härutinnan ha emellertid anmärkningar riktats i ett par hänseenden. Förslaget gäller enligt ordalagen »ekonomiska föreningar, vilkas medlemmar vid avgång ur föreningen ej äga utbetomma högre belopp än den gjorda insatsen jämte vinstutdelning». Såsom påvisats under remissbehandlingen äger emellertid enligt 15 § lagen om ekonomiska föreningar medlem vid avgång ur sådan förening aldrig utfå mer än insatsen jämte beslutad vinstutdelning. Vid likvidation däremot skola enligt 59 och 60 §§ samma lag de behållna tillgångarna, där ej annat föreskrivits i stadgarna eller beslutats av medlemmarna, skiftas dem emellan sålunda, att en var återfår sin insats eller, om tillgångarna ej därtill förslå, vad på insatsen belöper samt att eventuellt uppkommande överskott fördelas efter huvudtalet, där ej annan grund finnes bestämd i stadgarna. Ytterligare gäller enligt 42 § att beslut om sådan ändring av stadgarna, att medlems rätt till föreningens behållna tillgångar vid dess upplösning inskränkes, ej äger giltighet med mindre samtliga medlemmar förenat sig därom eller beslutet fattats å två på varandra följande föreningsammansträden, därav minst ett ordinarie, och å det sista sammanträdet biträts av samtliga röstande.

En stadgeenlig inskränkning i medlems rätt till föreningens behållna tillgångar vid dess upplösning kan vara av skiftande innebörd. Enligt en sådan bestämmelse för de till Kooperativa förbundet anslutna föreningarna skall insatskapitalet återbetalas till medlemmarna men återstående tillgångar anslås till allmännyttigt ändamål. Enighet synes nu råda om att i dylikt fall föreningen bör erlægga skatt för den del av sin förmögenhet som överstiger summan av medlemmarnas insatser. Om däremot vid föreningens upplösning medlemmarna ej äga att ens till någon del återfå sina insatser, är enligt redan gällande bestämmelse i 12 § 1 mom. b) statsskatteförordningen föreningen skattskyldig för hela sin förmögenhet. Emellertid kan en bestämmelse om inskränkning i medlems rätt till föreningens behållna tillgångar vid dess upplösning även ha annat innehåll än nyss angivits, exempelvis att medlemmen äger utfå hela insatsen jämte halva överskottet eller allenast halva insatsen. Med hänsyn härtill vill jag förorda sådan ändring av 12 § 1 mom. c) statsskatteförordningen enligt dess av kommittén föreslagna ly-

delse, att ekonomiska föreningar, vilkas behållna tillgångar vid likvidation allenast delvis skola skiftas mellan medlemmarna, förklaras skattskyldiga för sin vid beskattningsårets utgång här i riket eller å utländsk ort nedlagda förmögenhet, i den mån densamma i händelse av likvidation ej skulle skiftas mellan medlemmarna. Vidare synes det av kommittén föreslagna nya näst sista stycket i 10 § samma förordning lämpligen kunna sålunda omformuleras, att andel i ekonomisk förening, vars behållna tillgångar vid likvidation allenast delvis skola skiftas mellan medlemmarna, skall upptagas till ett värde motsvarande den del av föreningens förmögenhet som skulle fallit på andelen därest föreningen trätt i likvidation. Att värdesättningen skall ske med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång, därom stadgas i 10 § första stycket.

Kommittén har enligt min mening med fullt fog föreslagit, att för en ekonomisk förening av nu ifrågavarande slag endast  $\frac{1}{200}$  av den skattepliktiga förmögenheten skall inräknas i det beskattningsbara beloppet. Utöver vad kommittén anfört kan som skäl härför även framhållas, att enligt förslaget i bottenskattens grundbelopp kommer att för dessa föreningar — liksom redan gäller för flertalet andra för förmögenhet skattskyldiga juridiska personer — ingå  $\frac{1}{2000}$  av den skattepliktiga förmögenheten. För flertalet av de i 12 § 1 mom. b) statsskatteförordningen angivna juridiska personerna utgör nämligen enligt 18 § 2 mom. c) bottenskattens grundbelopp 5 procent av det beskattningsbara beloppet. Det enda undantaget utgöres av sådana ekonomiska föreningar, vilkas medlemmar icke äga del i föreningens förmögenhet. Den omständigheten, att enligt en ekonomisk förenings stadgar medlem varken vid avgång ur föreningen eller vid dess upplösning äger återfå ens någon del av den inbetalda insatsen, synes emellertid icke böra föranleda, att föreningen för sin förmögenhet skall beskattas hårdare än om ett dylikt stadgande icke funnes eller hårdare än samtliga andra för förmögenhet skattskyldiga juridiska personer, t. ex. häradsallmänningar eller stiftelser. Jag förordar därför sådan jämkning av 15 § första stycket andra punkten i kommittéförslaget, att vad där stadgas kommer att gälla samtliga ekonomiska föreningar i den mån de äro skattskyldiga för förmögenhet.

I några yttranden ha uttalats farhågor för, att det ifrågasatta stadgandet skulle komma att medföra svårigheter vid taxeringsförfarandet. Denna uppfattning kan jag knappast dela. I deklaraionsformuläret och anvisningarna till detsamma bör givetvis på lämpligt sätt angivas, att för en ekonomisk förening skall till »återstående inkomst» läggas allenast  $\frac{1}{200}$  av behållna förmögenheten.

Den i 10 § statsskatteförordningen föreslagna bestämmelsen om beräkningen av värdet å andel i sådan ekonomisk förening, vars behållna tillgångar skola vid likvidation allenast delvis skiftas mellan medlemmarna, skulle givetvis bliva tillämplig även vid beräkning av värdet å andel som tillhör annan ekonomisk förening. Att, såsom styrelsen för kooperativa förbundet ifrågasatt, meddela särskild anvisning härom synes överflödigt.

Överståthållarämbetet har ansett önskvärt, att i detta sammanhang när-

mare än vad för närvarande är fallet måtte i 18 § 2 mom. b) statsskatteförordningen angivas vad som inbegripes under uttrycket ekonomisk förening. I regel bör väl detta uttryck, då det förekommer i skatteförfattningarna, anses hava samma innebörd som i lagen om ekonomiska föreningar. I varje fall lärer vad i detta ärende förekommit icke erbjuda tillräcklig ledning för ett förtydligande i den riktning överståthållarämbetet ifrågasatt. Vad sist sagts torde även gälla den av överståthållarämbetet likaledes berörda frågan om skattefrihet för medlemsavgifter till föreningar.

### **Beskattning av terminslön vid sjötjänstgöring och tjänstgöring i sjöreserv.**

Frågan om beskattningen av förmåner, utgående till värnpliktiga samt till fast anställd militär personal, var föremål för behandling vid 1940 års urtima riksdag. En i ämnet framlagd proposition, nr 15, innefattande förslag till vissa ändringar i kommunalskattelagen, antogs med en mindre jämkning av riksdagen, varefter författning utfärdades den 18 oktober 1940, nr 876.

Enligt punkt 1 i anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen äro sjötillägg till beställningshavare vid flottan och kustartilleriet att räkna som avlöningsförmåner och såsom sådana att hänföra till intäkt av tjänst. Vidare gäller enligt punkt 6 i samma anvisningar, sådan denna punkt lyder efter nyssnämnda författningsändringar, att till värnpliktig under fredstjänstgöring utgående sjötjänstbidrag utgör skattepliktig intäkt. För tid då krigsavlöningsreglementet är tillämpligt skall för värnpliktig terminslön icke räknas till skattepliktig intäkt, dock att vid sjötjänstgöring eller tjänstgöring i sjöreserv den del av terminslönen, som motsvarar sjötjänstbidrag, skall vara underkastad skatteplikt. För annan under krigsavlöningsreglementet hänförlig personal skall under tid, då reglementet är tillämpligt, terminslön upptagas såsom intäkt endast för tid varunder befattningshavaren kunnat fullgöra tjänstgöringen utan att lämna den vanliga bostads- eller verksamhetsorten. Vid sjötjänstgöring eller tjänstgöring i sjöreserv gäller, att såsom intäkt upptages den del av terminslönen, som motsvarar sjötillägg eller uppbördsersättning.

Den för terminslön medgivna skattefriheten har sin grund däri, att sådan lön avsetts omfatta ersättning för de merkostnader, som uppkommit för den skattskyldige genom att han för fullgörande av militär tjänstgöring vistats utom den vanliga bostads- eller verksamhetsorten.

Fråga har nu uppkommit huruvida terminslön, till den del densamma motsvarar sjötillägg eller sjötjänstbidrag, under alla förhållanden bör vara underkastad skatteplikt. Frågan har behandlats i en inom försvarsdepartementet upprättad, den 8 november 1941 dagtecknad *promemoria*, vari redogjorts för nyss återgivna bestämmelser i kommunalskattelagen samt i övrigt anförts följande.

Under sjökommandering utgår sedan gammalt till personal vid försvarsväsendet en särskild avlöningsförmån i form av *sjötillägg*, avsett att utgöra kompensation dels för det ökade ansvar och det mera krävande arbete, som i allmänhet åtföljer tjänsten ombord, och dels för den bundenhet och de andra olägenheter, som äro förenade med sjötjänstgöringen. Jämsides med sjötillägg utgå under sjötjänstgöring i vissa fall en del andra förmåner, nämligen ersättning för uppbörd, mässpenningar, servisbidrag och representationspenningar.

För fredstjänstgöring gällande bestämmelser om sjötillägg återfinnas beträffande officerare och underofficerare i 26 § militära avlöningsreglementet den 15 juni 1939 (nr 275) samt i fråga om det fast anställda manskapet i 24 § manskapsavlöningsreglementet den 21 juni 1940 (nr 652). Sjötilläggen utgå efter fem olika tariffer, av vilka tre avse tjänstgöring å annat fartyg än undervattensbåt och de återstående tjänstgöring å undervattensbåt. I båda fallen skiljes mellan rörlig förläggning och stationär förläggning. Beträffande annat fartyg än undervattensbåt göres ytterligare skillnad mellan stationär förläggning å egen förläggningssort och dylik förläggning å annan förläggningssort. Tilläggen vid rörlig förläggning å annat fartyg än undervattensbåt äro att anse som de normala sjötilläggen och utgöra i den lägsta lönegraden 20 öre per dag samt i den högsta 9 kronor per dag. Vid stationär förläggning å egen respektive annan förläggningssort reduceras beloppen till cirka 40 respektive 60 procent av normalbeloppen. Sjötilläggen vid rörlig förläggning å undervattensbåt utgöra för officerare och underofficerare 3 å 4 gånger normalbeloppen samt för manskap 2 å 3 gånger samma belopp.

Genom en år 1939 verkställd ändring i 9 § kungörelsen den 5 mars 1926 (nr 60) angående avlöning för rullförings-(sjöruddförings-)befäl och värnpliktiga under fredstid m. m. hava även vissa värnpliktiga numera erhållit rätt till särskild ersättning under sjötjänstgöring. Värnpliktig vid marinen, som inkallats till tjänstgöring jämlikt § 28 mom. 1 eller § 36 mom. 2 värnpliktslagen, skall nämligen — förutom penningbidrag med en krona om dagen — i allmänhet erhålla *sjötjänstbidrag* enligt samma grunder och med samma belopp, som tillämpas beträffande sjötillägg till fast anställd personal av motsvarande grad, dock lägst med en krona.

Då krigslön utgår enligt krigsavlöningsreglementet den 15 juni 1939 (nr 278), gälla beträffande särskilda förmåner under sjötjänstgöring bestämmelserna i 7 § i nämnda reglemente. Enligt detta författningsrum äger personal, som fullgör sjötjänstgöring eller tjänstgöring i sjöreserv, att såsom terminslön uppbära ett belopp motsvarande summan av vad som enligt gällande fredsbestämmelser skulle hava utgått till vederbörande i sjötillägg (ersättning för uppbörd), sjötjänstbidrag, mässpenningar (servisbidrag) och representationspenningar för tio dagar. Därutöver må fast anställd personal av manskaps tjänstegrad, som icke åtnjuter mässpenningar, ävensom värnpliktiga åtnjuta terminslön enligt den i reglementet intagna lägre tariffen. Terminslönen får dock icke understiga, vid sjötjänstgöring med stationär förläggning eller tjänstgöring i sjöreserv det belopp, som skulle hava utgått med tillämpning av de allmänna bestämmelserna om terminslön, och vid sjötjänstgöring med rörlig förläggning det belopp, som skulle hava utgått såsom terminslön enligt den högre tariffen.

I nedanstående tabell hava beträffande vissa personalkategorier angivits dels de terminslönebelopp, vartill vederbörande enligt krigsavlöningsreglementet äro berättigade under tjänstgöring i land, dels de sjötillägg respektive sjötjänstbidrag som jämlikt bestämmelserna för fredsförhållanden skola utgå vid sjötjänstgöring och tjänstgöring i sjöreserv vid rörlig förläggning, och

dels de belopp, som vederbörande enligt krigsavlöningsreglementet äga uppbära såsom terminslön under sistnämnda förhållanden. Beloppen angiva respektive förmåner i kronor per lönetermin om tio dagar.

	Terminslön under landtjänstgöring		Sjötillägg resp. sjötjänstbidrag vid rörlig förläggning			Terminslön vid rörlig förläggning <sup>1</sup>		
	Högre tariff	Lägre tariff	å övervattensfartyg		å undervattensbåt (fast anställda och värnpliktiga)	å övervattensfartyg		å undervattensbåt (fast anställda och värnpliktiga)
			Fastanställda	Värnpliktiga		Fastanställda	Värnpliktiga	
Korpral: hovmästare, kock eldare o. torpedhantverkare... annan .....	20:—	12:—	8:—	10:—	20: 50	20:—	22:—	32: 50
Furir: hovmästare etc. .... annan .....	20:—	12:—	6:—	10:—	15:—	20:—	22:—	27:—
Flaggkorpral: maskinist o. torpedhantverkare .....	25:—	13:—	10:—	10:—	26: 50	25:—	25:—	39: 50
annan .....	25:—	13:—	8:—	10:—	20:—	25:—	25:—	33:—
Flaggkorpral: maskinist o. torpedhantverkare .....	28:—	14:—	21:—	21:—	50:—	35:—	35:—	64:—
annan .....	28:—	14:—	13:—	13:—	40:—	28:—	28:—	54:—

Av tabellen framgår, att terminslönen under sjötjänstgöring i vissa fall blir densamma som den vid tjänstgöring i land utgående terminslönen enligt den högre tariffen — den tariff som jämlikt nu gällande bestämmelser i allmänhet tillämpas. Beträffande de i tabellen upptagna exemplen är detta bl. a. förhållandet i fråga om furirer och fast anställda korpraler, men detsamma kan även inträffa för en del i tabellen ej omnämnda personalkategorier och tjänstgöringsförhållanden. På grund av kommunalskattelagens bestämmelser rörande terminslöns beskattning föreligger i här avsedda fall skattskyldighet beträffande den del av terminslönen, som motsvarar sjötillägg respektive sjötjänstbidrag. Vid tjänstgöring i land är terminslön däremot skattefri, för värnpliktiga alltid och för fast anställd personal under vissa förutsättningar. Därvid är emellertid att märka att terminslön till fast anställd personal utgår allenast vid tjänstgöring under sådana förhållanden, att det vanliga kvarteret icke kan bibehållas.

Under framhållande bl. a. av det förhållandet, att terminslön under sjötjänstgöring blir delvis beskattad, medan den vid tjänstgöring i land utgående terminslönen, vilken såsom ovan nämnts stundom kan uppgå till samma belopp, som regel är helt obeskattad, anhöllo furiren M. Johansson och korpralen B. Bengtsson, å Inkallade flottans A-klassares förenings vägnar, i en till Konungen ställd, den 10 juni 1941 dagtecknad skrift, att värnpliktig personal vid flottan, tillhörande klass A, måtte vid sjötjänstgöring eller tjänstgöring i sjöreserv erhålla — utöver sjötjänstbidrag — terminslön enligt högre tariffen.

Framställningen avstyrktes av chefen för Karlskrona örlogsstation, vilken emellertid hemställde om sådan ändring i kommunalskattelagen, att beträffande värnpliktiga den del av terminslönen, som under sjötjänstgöring (tjänstgöring i sjöreserv) motsvarar sjötjänstbidrag, icke skulle upptagas som skattepliktig intäkt.

Marinförvaltningen fann i avgivet yttrande i likhet med chefen för Karlskrona örlogsstation ansökan om terminslön enligt högre tariffen icke böra bifallas men ifrågasatte, vidkommande chefens för örlogsstationen framställ-

<sup>1</sup> Här bortses från den förhöjning av terminslönen, som föranledes av i vissa fall utgående mässpenningar.



ning, sådan ändring av bestämmelserna i kommunalskattelagen, att sjötjänstbidrag bleve undantaget från skatteplikt.

Genom beslut den 10 oktober 1941 fann Kungl. Maj:t framställningarna icke föranleda någon Kungl. Maj:ts åtgärd.

Att, såsom marinförvaltningen och chefen för Karlskrona örlogsstation föreslagit, låta sjötjänstbidrag eller, under tid då krigsavlöningsreglementet tillämpas, den del av terminslönen som motsvarar sjötjänstbidrag, bliva helt skattefria, kan tydligen icke ifrågakomma, särskilt som frågan om beskattningen av nämnda förmåner efter grundlig utredning blivit föremål för behandling så sent som vid 1940 års urtima riksdag. Såsom av den ovan intagna tabellen framgår, kunna ju sjötjänstbidragen, liksom sjötilläggen, uppgå till avsevärda belopp, vilka principiellt böra upptagas till beskattning, enär de anses utgöra vederlag för det ökade ansvar och mera krävande arbete som sjötjänstgöringen medför. Detsamma bör under tid, då krigsavlöningsreglementet tillämpas, i princip gälla den del av terminslönen, som motsvarar sjötillägg respektive sjötjänstbidrag. Emellertid synes det vara mindre tillfredsställande, att terminslönen vid sjötjänstgöring blir beskattad även i sådana fall, då densamma icke överstiger den terminslön som skulle hava utgått vid tjänstgöring i land. I själva verket utgår ju i dessa fall ingen särskild ersättning för ökat ansvar eller hårdare arbete.

Med hänsyn härtill har undersökts, huruvida — utan frångående av regeln att sjötillägg och sjötjänstbidrag principiellt skola beskattas — en ändring i fråga om beskattningen av terminslönen i nu avsedda fall skulle kunna åvägabringas. Ändringen bör gå ut på att terminslönen, i den mån densamma vid sjötjänstgöring (tjänstgöring i sjöreserv) icke överstiger den som skulle hava utgått vid landtjänstgöring, göres helt skattefri. En sådan ändring synes lättast kunna genomföras genom att i kungörelsen den 19 januari 1940 (nr 51) med särskilda bestämmelser angående tillämpning av krigsavlöningsreglementet den 15 juni 1939 (nr 278) införes ett stadgande av innehåll att terminslön, som utgår vid sjötjänstgöring (tjänstgöring i sjöreserv), icke skall anses motsvara sjötillägg eller sjötjänstbidrag i den mån densamma icke överstiger den terminslön som skulle hava utgått med tillämpning av de allmänna bestämmelserna om terminslön. Utfärdandet av en tillämpningsföreskrift av angivet innehåll skulle medföra, att skattskyldighet för terminslön vid sjötjänstgöring (tjänstgöring i sjöreserv) icke skulle föreligga i den mån terminslönen är lika stor som den terminslön som skulle hava utgått vid tjänstgöring i land — något som torde väl ansluta sig till den i kommunalskattelagen antagna principen, att sjötillägg och sjötjänstbidrag såsom utgörande vederlag för viss hårdare tjänstgöring skola beskattas, medan terminslön som regel icke beskattas, enär den anses omfatta ersättning för de merkostnader, som uppkomma för den skattskyldige genom att han för fullgörande av militär tjänstgöring måste vistas utom den vanliga bostads- eller verksamhetsorten.

Alternativt synes böra övervägas, huruvida man för tillgodoseende av samma syftemål i stället borde vidtaga ändringar av motsvarande innehåll i anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen.

Vid promemorian fanns fogat ett i anslutning till vad däri anförts upprättat, så lydande

## Utkast

## till

*kungörelse om ändrad lydelse av 2 § 4 mom. kungörelsen den 19 januari 1940 (nr 51) med särskilda bestämmelser angående tillämpning av krigsavlöningsreglementet den 15 juni 1939 (nr 278).*

Härigenom förordnas, att 2 § 4 mom. kungörelsen den 19 januari 1940 med särskilda bestämmelser angående tillämpning av krigsavlöningsreglementet den 15 juni 1939 (nr 278) skall erhålla ändrad lydelse på sätt nedan anges:

4. Sådan förhöjning — — — såsom sjötillägg. Terminslön, som utgår vid sjötjänstgöring eller tjänstgöring i sjöreserv, skall icke anses motsvara sjötillägg eller sjötjänstbidrag i den mån densamma icke överstiger den terminslön som skulle hava utgått med tillämpning av bestämmelserna i 6 § krigsavlöningsreglementet.

Denna kungörelse skall tillämpas beträffande terminslön, som utbetalats efter den 31 december 1940.

Över promemorian och utkastet ha efter remiss yttranden avgivits av marinförvaltningen, försvarsväsendets lönenämnd och kammarrätten.

*Marinförvaltningen* har icke haft något att erinra mot att terminslönen, i den mån densamma vid sjötjänstgöring eller tjänstgöring i sjöreserv icke överstege den som skulle ha utgått vid landtjänstgöring, gjordes helt skattefri. I fråga om sättet för genomförande av förslaget ansåg emellertid marinförvaltningen, enär frågan om skattefrihet vore avlöningsbestämmelserna ovidkommande, att erforderligt stadgande borde införas i anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen såsom ett undantag från den allmänna regeln om beskattning av sjötillägg och sjötjänstbidrag.

*Försvarsväsendets lönenämnd* har funnit starka skäl tala för den i promemorian avsedda ändringen i fråga om beskattning av terminslön under sjötjänstgöring. En dylik ändring borde dock icke åstadkommas genom bestämmelser av löneteknisk natur. Den enda möjliga utvägen syntes vara att vidtaga ändringar i anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen.

*Kammarrätten* har anfört bl. a. följande:

Frågan om beskattning av här ifrågavarande förmån har tidigare varit föremål för behandling i kammarrätten, nämligen i ett den 24 maj 1940 avgivet utlåtande över en av tillförordnade underståthållaren K. G. A. Sandström utarbetad promemoria angående beskattning av förmåner, utgående under värnplikts-tjänstgöring och till fast anställd militär personal. Kammarrätten uttalade därvid i fråga om terminslön till värnpliktiga bland annat, att för att ernå största möjliga överensstämmelse med vad som föreslagits skola gälla under annan tjänstgöring syntes höra föreskrivas, att den under sjötjänstgöring utgående terminslönen sådan densamma bestämts i 7 § krigsavlöningsreglementet skulle upptagas till beskattning endast i den mån densamma överstege, under sjötjänstgöring med rörlig förläggning terminslönen enligt den högre tariffen och eljest den lägre tariffen enligt 6 § krigsavlöningsreglementet. Då det i promemorian framlagda förslaget i huvudsak överensstämmer med den sålunda av kammarrätten i ämnet tidigare uttalade mening, får kammarrätten förorda bifall till berörda förslag.

Vad angår de båda olika alternativ, som framlagts i fråga om sättet för förslaget genomförande, synes det alternativ, som går ut på ändring av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen, vara att föredraga.

#### *Departementschefen.*

Enligt de allmänna principerna för beskattningen har terminslönen, vilken i huvudsak är avsedd att utgöra ersättning för de av tjänstgöring utom hemorten föranledda merkostnaderna, ansetts icke böra vara underkastad skatteplikt. Sjötillägg, sjötjänstbidrag och uppbördsersättning däremot ha ansetts böra beskattas, enär dessa förmåner utgöra vederlag för det ökade ansvar och arbete som sjötjänstgöringen eller tjänstgöringen i sjöreserv medför.

I det följande kommer jag för enkelhetens skull att inbegripa under uttrycket sjötillägg jämväl sjötjänstbidrag och uppbördsersättning samt under uttrycket sjötjänstgöring även tjänstgöring i sjöreserv.

Sjötillägg utgår endast under fredstjänstgöring, terminslön endast under krigstjänstgöring, d. v. s. då krigsavlöningsreglementet äger tillämpning. Vid beräkningen av terminslön för sjötjänstgöring som fullgöres under sist åsyftad tid tages emellertid hänsyn till det sjötillägg som under fredstjänstgöring utgår i motsvarande fall. Man har därav föranletts anse, att i sådant fall terminslönen delvis motsvarar sjötillägget och att densamma därför till denna del bör beskattas.

Av vad som anförts i den i ärendet upprättade promemorian framgår emellertid, att terminslönen för sjötjänstgöring i vissa fall icke är högre än den terminslön vederbörande skulle åtnjutit därest han tjänstgjort i land samt att den i andra fall visserligen är högre men icke så mycket, att skillnaden fullt täcker beloppet av det sjötillägg som skulle utgått därest tjänstgöringen fullgjorts under fredstid. I dessa fall kan man icke med fog påstå att den del av terminslönen, som vid beräkningen av denna ansetts motsvara sjötillägg, helt utgör ersättning för det ökade ansvar och mera krävande arbete som åtföljer tjänsten ombord. I den förra gruppen fall kan terminslönen icke ens till någon del anses utgöra sådan ersättning, medan i de senare fallen dylik ersättning kan anses föreligga endast i den mån terminslönen för sjötjänstgöringen överskjuter den för tjänstgöring i land utgående.

Av det nu anförda synes följa, att terminslön för sjötjänstgöring bör vara underkastad skatteplikt endast till den del densamma ej allenast motsvarar sjötillägg utan även överstiger den terminslön som skulle hava utgått därest den skattskyldige tjänstgjort i land. Regler rörande terminslönen i sist åsyftade fall återfinnas under 6 § krigsavlöningsreglementet. De författningsändringar som erfordras för genomförande av en dylik följdriktigare och rättvisare beskattning av terminslönen för sjötjänstgöring torde, såsom av samtliga i ärendet hörda myndigheter framhållits, böra vidtagas i anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen.

Med iakttagande av vad jag i det föregående anført har inom finansdepartementet upprättats förslag till dels lag om ändring i vissa delar av kommunal-

*skattelagen den 28 september 1928 (nr 370), dels ock förordning angående ändring i vissa delar av förordningen den 28 september 1928 (nr 373) om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt.*

Utöver vad förut omnämnts torde i fråga om detaljerna i förslaget endast behöva framhållas, att den föreslagna ändringen av punkt 2 i anvisningarna till 31 § kommunalskattelagen endast är av redaktionell natur och huvudsakligen föranledes av att uttrycket »from stiftelse», som för närvarande förekommer däri, enligt förslaget helt utmönstras ur skattelagstiftningen, samt att nu ifrågavarande författningsändringar ansetts böra träda i kraft den 1 januari 1943.

Föredraganden hemställer härefter, att förenämnda inom finansdepartementet upprättade författningsförslag måtte genom proposition föreläggas riksdagen till antagande.

Med bifall till denna av statsrådets övriga ledamöter biträdade hemställer förordnar Hans Maj:t Konungen, att till riksdagen skall avlåtas proposition av den lydelse bilaga till detta protokoll utvisar.

Ur protokollet:

*Lennart Hammarskiöld.*

## Bilaga A.

## Förslag

till

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

Härigenom förordnas, att 5 § 1 mom., 19 §, 46 § 2 mom. och 53 § 1 mom. samt anvisningarna till 31 och 53 §§ kommunalskattelagen<sup>1</sup> den 28 september 1928 skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives:

## 5 §.

1 mom. Från skatteplikt till fastighetsskatt undantagas:

b) staten samt kommun, församling eller annan menighet tillhöriga allmänna platser, så ock begravningsplatser;

d) statens samt kommuns, församlings eller annan menighets byggnader för allmän styrelse eller förvaltning ävensom för kultur- eller rättsvård, ordning eller säkerhet, fattigvård, barnavård, sundhetsvård, religionsvård eller undervisning;

e) byggnader, som tillhöra följande institutioner nämligen akademier, allmänna undervisningsverk, sådana sammanslutningar av studerande vid rikets universitet och högskolor, i vilka de studerande enligt gällande stadgar äro skyldiga att vara medlemmar, sjömanshus, sjukvårdsinrättningar, vilkas verksamhet ej bedrivs i vinstsyfte, barmhärtighetsinrättningar samt sådana stiftelser och föreningar, som avses i 53 § 1 mom. e), därest byggnaderna äro avsedda för nämnda institutioners verksamhet såsom sådana, ävensom dylika institutioner tillhöriga allmänna platser;

f) regementens, — — — tjänstgöring därstädes;

g) nykterhetsföreningars byggnader, därest byggnaderna äro avsedda för nu nämnda föreningars verksamhet såsom sådana;

h) sammanslutningar eller — — — fastighetens värde.

## 19 §.

(Här utesluten.)

## 46 §.

(Här utesluten.)

<sup>1</sup> Senaste lydelse av 5 § 1 mom. se SFS 1937:518, av 46 § 2 mom. och anvisningarna till 31 § se SFS 1932:291, av 53 § 1 mom. se SFS 1938:368 samt av anvisningarna till 53 § se SFS 1937:662.

## 53 §.

1 mom. Skyldighet att erlægga skatt för inkomst åligger så framt ej annat föreskrives i denna lag eller i särskilda bestämmelser, meddelade på grund av överenskommelse eller beslut, varom i 72 och 73 §§ sägs:

c) landsting, kommuner, församlingar och andra menigheter ävensom hushållningssällskap:

för inkomst av fastighet och av rörelse;

d) akademier, allmänna undervisningsverk, sådana sammanslutningar av studerande vid rikets universitet och högskolor, i vilka de studerande enligt gällande stadgar äro skyldiga att vara medlemmar, sjömanshus, järnkontoret, så länge — — — olycksfall i arbete:

för inkomst av fastighet samt, vad angår allmän kassa, som åtnjutit inkomst från lediga ecklesiastika sysslor, tillika för sådan inkomst;

e) kyrkor, sjukvårdsinrättningar, vilkas verksamhet ej bedrivs i vinstsyfte, barmhärtighetsinrättningar, stiftelser, som utan begränsning till viss familj, vissa familjer eller bestämda personer hava till huvudsakligt ändamål att främja vård och uppfostran av barn eller att lämna understöd för beredande av undervisning eller utbildning eller att utöva hjälpverksamhet bland behövande eller att främja vetenskaplig forskning, ävensom sådana föreningar, som utan att i sin verksamhet tillgodose medlemmarnas ekonomiska intressen huvudsakligen verka för ändamål av den i fråga om stiftelser här angivna art:

för inkomst av fastighet och av rörelse;

f) svenska aktiebolag — — — inbegripas under punkterna d) och e):

för all — — — ort förvärvats;

g) utländska bolag:

för inkomst av här — — — eller rörelse.

**Anvisningar**

till 31 §.

1. Med pension — — — eller omgifte.

2. Såsom periodiskt understöd betraktas vad som uppbäres från stiftelse, om och i den mån det i de för stiftelsen gällande stadgar är föreskrivet, att stiftelsens intäkter skola för all framtid eller viss tid tillfalla vissa familjer eller bestämda personer. Vad som av annan juridisk person än oskift dödsbo eljest utbetalas till skattskyldig är däremot hänförligt till periodiskt understöd allenast i det fall, att den juridiska personen jämlikt 22, 25 eller 29 § är berättigad till avdrag i sådant hänseende.

till 53 §.

1. Såsom bosatt — — — samma år.

2. Verksamhet på — — — något tjänsteförhållande.

3. Inkomst av — — — här bedrivits.

4. Oskift dödsbo — — — juridisk person.

5. Bestämmelsen i — — — m. m. sådant.

6. Till pensionsanstalter — — — hänföra till pensionsanstalter.

7. Frågan om skattskyldigheten för en stiftelse eller en förening skall bedömas med hänsyn till det ändamål, som tillgodoses i den bedrivna verksamheten. En stiftelse eller en förening, som i sin verksamhet främjar flera

ändamål, anses hänförlig under 1 mom. e), därest verksamheten huvudsakligen avser att tillgodose ändamål av sådan beskaffenhet, som i nämnda stadgande omförmäles. Detta anses vara fallet, om i verksamheten allenast i ringa omfattning främjas ändamål av annan art.

8. Delägare i — — — förvärvade vinst.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1941.

Beträffande eftertaxering till kommunalskatt, som skolat utgöras enligt kommunalskattelagen i dess hittillsvarande lydelse, skall denna fortfarande äga tillämpning.

## Förslag

till

### förordning angående ändring i vissa delar av förordningen den 28 september 1928 (nr 373) om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt.

Härigenom förordnas, att 4, 7 och 10 §§, 12 § 1 mom., 15 § och 18 § 2 mom. förordningen<sup>1</sup> den 28 september 1928 om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives:

4 §.

(Här utesluten.)

7 §.

Från skattskyldighet frikallas:

d) landsting, kommuner, församlingar och andra menigheter ävensom hushållningssällskap:

för all inkomst;

e) akademier, allmänna undervisningsverk, sådana sammanslutningar av studerande vid rikets universitet och högskolor, i vilka de studerande enligt gällande stadgar äro skyldiga att vara medlemmar, sjömanshus, järnkontoret, så länge — — — olycksfall i arbete:

för all inkomst;

f) kyrkor, sjukvårdsinrättningar, vilkas verksamhet ej bedrivs i vinstsyfte, barmhärtighetsinrättningar, stiftelser, som utan begränsning till viss familj, vissa familjer eller bestämda personer hava till huvudsakligt ändamål att främja vård och uppfostran av barn eller att lämna understöd för beredande av undervisning eller utbildning eller att utöva hjälpverksamhet bland behövande eller att främja vetenskaplig forskning, ävensom sådana föreningar, som utan att i sin verksamhet tillgodose medlemmarnas ekonomiska intressen huvudsakligen verka för ändamål av den i fråga om stiftelser här angivna art:

för sådan inkomst, som ej härflutit av rörelse;

g) här ovan — — — avsedda ändamål;

h) svenska aktiebolag — — — ekonomiska föreningar;

i) här i riket — — — inkomst- och förmögenhetsskatt.

Att personer — — — samma paragraf.

10 §.

Värdesättning av — — — den yngstes ålder.

Andelar i ekonomiska föreningar, vilkas medlemmar vid avgång ur föreningen ej äga utbetomma högre belopp än den gjorda insatsen jämte vinstutdelning, skola upptagas till ett värde, motsvarande denna insats, eller,

<sup>1</sup> Senaste lydelse av 4, 7 och 15 §§ samt 18 § 2 mom. se SFS 1938:369.



därest föreningens ekonomiska ställning därtill föranleder, till det lägre värde, som andelen kan anses motsvara av föreningens förmögenhet.

Övrig lös egendom upptages till det värde, som den kan anses hava be-  
tingat vid försäljning under normala förhållanden.

(Se vidare anvisningarna.)

#### 12 §.

1 mom. Skyldighet att erlagga skatt för förmögenhet åligger, såframt ej annat föreskrives i särskilda bestämmelser, meddelade på grund av överens-  
kommelse eller beslut, varom i 29 och 30 §§ sägs:

- a) fysiska personer — — — utländsk ort;
- b) föreningar och samfund — — — utländsk ort;
- c) ekonomiska föreningar, vilkas medlemmar vid avgång ur föreningen ej äga utbekomma högre belopp än den gjorda insatsen jämte vinstutdelning: för deras vid beskattningsårets utgång här i riket eller å utländsk ort nedlagda förmögenhet, i den mån densamma överstiger summan av de insatser, varmed föreningens medlemmar deltaga i föreningen;

d) fysiska personer, vilka — — — i riket nedlagd.

Medlem av konungahuset — — — för förmögenhet.

För skattskyldiga — — — meddelade föreskrifter.

Hypoteksföreningar, bostadskreditföreningar och jordbrukets kreditkassor äro frikallade från skattskyldighet för förmögenhet.

#### 15 §.

Till grund för beräkningen av inkomst- och förmögenhetsskatt skall läggas sammanlagda belppet av den skattskyldiges taxerade inkomst samt en etthundradedel av hans och i förekommande fall hans omyndiga barns skattepliktiga förmögenhet. Därest den skattskyldige är sådan ekonomisk förening, som avses i 12 § 1 mom. c), skall dock till grund för skattens beräkning läggas den taxerade inkomsten och en tvåhundrededel av den förmögenhet, för vilken föreningen är skattskyldig. Är någon skattskyldig allenast för inkomst eller allenast för förmögenhet, skall till grund för skattens beräkning läggas inkomsten eller den del av förmögenheten som nyss är sagt.

Det sålunda — — — kronor, bortfaller.

#### 18 §.

2 mom. Bottenskattens grundbelopp utgöra:

- b) för svenska aktiebolag, svenska ekonomiska föreningar, svenska försäkringsanstalter, som icke äro aktiebolag, sparbanker, Sveriges allmänna hypoteksbank, Konungariket Sveriges stadshypotekskassa, hypoteksföreningar, Svenska bostadskreditkassan, bostadskreditföreningar, Svenska skeppshypotekskassan, jordbrukets kreditkassor samt sådana utländska juridiska personer, som ej beskattas enligt a) här ovan:

tio procent av det beskattningsbara belppet;

- c) för andra skattskyldiga — — — beskattningsbara belppet.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1941.

Beträffande eftertaxering till inkomst- och förmögenhetsskatt, som skolat utgöras enligt förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt i dess hittillsvarande lydelse, skall denna fortfarande äga tillämpning.