

## Nr 182.

*Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till lag om ändrad lydelse av 54 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370), m. m.; given Stockholms slott den 30 mars 1951.*

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

1) lag om ändrad lydelse av 54 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370);

2) förordning angående ändrad lydelse av 7 § förordningen den 26 juli 1947 (nr 576) om statlig inkomstskatt; samt

3) förordning angående ändrad lydelse av 1 § förordningen den 12 februari 1943 (nr 44) om kupongskatt.

## GUSTAF ADOLF.

*Per Edvin Sköld.*

### Propositionens huvudsakliga innehåll.

I propositionen föreslås vissa ändringar i nu gällande bestämmelser angående skattskyldighet för utdelning å innehavda aktier och andelar.

Erfarenhetsmässigt ha s. k. familjebolag, å vilka överlåtit aktier och andelar, i betydande omfattning utnyttjats för att bereda fysisk person en icke avsedd skattelindring. För att förhindra detta föreslås att familjebolag, vars aktier eller andelar ägas av ett fåtal fysiska personer och som utnyttjats för ernående av obehörig skattelindring, skola — i motsats till vad nu gäller — vara skattskyldiga för utdelning. För underlättande av aktiernas eller andelarnas överförande från familjebolaget till dess intressenter ha vissa övergångsbestämmelser föreslagits.

Vidare har föreslagits att reglerna om skattefrihet för utdelning skola utvidgas att gälla aktiebolag och ekonomiska föreningar, som driva bank- eller annan penningrörelse, och aktiebolag, som driva sjuk-, olycksfalls- eller skadeförsäkringsrörelse, dock att skattefriheten föreslås begränsad till utdelning å s. k. organisationsaktier.

## Förslag

till

### lag om ändrad lydelse av 54 § kommunalskattelagen den 28 september 1928<sup>1</sup> (nr 370).

Härigenom förordnas att 54 § kommunalskattelagen den 28 september 1928<sup>1</sup> skall erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives.

#### Nuvarande lydelse:

54 §.

Från skattskyldighet frikallas:

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

för utdelning från svenska aktiebolag, *svenska solidariska bankbolag* och svenska ekonomiska föreningar;

b) medlem av — — — till livförsäkring.

#### Föreslagen lydelse:

54 §.

Från skattskyldighet frikallas:

a) svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar *med undantag och inskränkningar som nedan i denna paragraf sägs:*

för utdelning från svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar;

b) medlem av — — — till livförsäkring.

*Aktiebolag och ekonomiska föreningar, vilka driva bank- eller annan penningrörelse eller försäkringsrörelse, äga icke åtnjuta vid a) omförd skattefrihet; dock att aktiebolag eller ekonomisk förening, som driver bank- eller annan penningrörelse, samt aktiebolag, som driver sjuk-, olycksfalls- eller skadeförsäkringsrörelse, äro frikallade från skattskyldighet för utdelning å aktier och andelar, vilka innehavas som ett led i organisationen av sådan bolagets eller föreningens verksamhet.*

*Om aktierna i svenskt aktiebo-*

<sup>1</sup> Senaste lydelse se 1950: 308.

## Nuvarande lydelse:

## Föreslagen lydelse:

lag eller andelarna i svensk ekonomisk förening till huvudsaklig del ägas eller på därmed jämförligt sätt innehavas — direkt eller genom förmedling av juridisk person — av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer och om bolaget eller föreningen icke visar att dess vinstmedel i skälig omfattning använts för utdelning till delägarna, skall vad i första stycket vid a) sägs äga tillämpning allenast såvitt avser utdelning å aktier eller andelar, vilka innehavas av bolaget eller föreningen såsom ett led i organisationen av annan verksamhet än förvaltning av fastighet, värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom.

Riksskattenämnden må, om synnerliga skäl därtill föranleda, medgiva bolag eller förening, som jämlikt bestämmelserna i nästföregående stycke skall utgöra skatt för utdelning å aktier eller andelar, att för viss tid åtnjuta i första stycket vid a) omförmäld skattefrihet. Över beslut, som riksskattenämnden meddelat i sådant ärende, må klagan icke föras.

Att personer, — — — samma paragraf.

(Se vidare anvisningarna.)

Att personer, — — — samma paragraf.

(Se vidare anvisningarna.)

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1952; dock att äldre bestämmelser fortfarande skola gälla i fråga om 1952 års taxering samt i fråga om eftertaxering för år 1952 eller tidigare år.

I samband med ikraftträdandet av denna lag skall följande iakttagas.

Därest delägare i bolag eller förening, som på grund av bestämmelserna i 54 § tredje stycket icke åtnjuter skattefrihet för utdelning å innehavda aktier eller andelar, före den 1 januari 1954 av bolaget eller föreningen förvärvar sådana aktier eller andelar till ett pris icke understigande bolagets eller föreningens anskaffningskostnad för samma tillgångar, skall den

omständigheten att aktiernas eller andelarnas verkliga värde vid överlåtelsen överstiger nämnda pris icke medföra att delägaren skall anses hava åtnjutit skattepliktig intäkt. Avyttrar delägaren sålunda förvärvade aktier eller andelar, skall vid tillämpning av bestämmelserna om realisationsvinst i 35 § så anses som om delägaren förvärvat tillgångarna vid tidpunkten för bolagets eller föreningens förvärv av desamma.

Vad nu sagts skall äga motsvarande tillämpning, därest delägare i bolag eller förening, som av riksskattenämnden för viss tid lämnats sådant medgivande varom i 54 § fjärde stycket förmåles, inom två år efter utgången av nämnda tid förvärvar aktier eller andelar varom här är fråga.

## Förslag

till

### förordning angående ändrad lydelse av 7 § förordningen den 26 juli 1947 (nr 576) om statlig inkomstskatt.

Härigenom förordnas, att 7 § förordningen den 26 juli 1947 om statlig inkomstskatt<sup>1</sup> skall erhålla ändrad lydelse på sätt nedan anges.

#### Nuvarande lydelse:

##### 7 §.

Från skattskyldighet — — — 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 — — — hänförlig verksamhet.

#### Föreslagen lydelse:

##### 7 §.

Från skattskyldighet — — — avsedda ändamål;

h) svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar *med undantag och inskränkningar som nedan i denna paragraf sägs:*

för utdelning från svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar;

i) här i — — — hänförlig verksamhet.

*Aktiebolag och ekonomiska föreningar, vilka driva bank- eller annan penningrörelse eller försäkringsrörelse, äga icke åtnjuta vid h) omfördäld skattefrihet; dock att*

<sup>1</sup> Senaste lydelse se 1950: 309.

## Nuvarande lydelse:

## Föreslagen lydelse:

aktiebolag eller ekonomisk förening, som driver bank- eller annan penningrörelse, samt aktiebolag, som driver sjuk-, olycksfalls- eller skadeförsäkringsrörelse, äro frikallade från skatteskyldighet för utdelning å aktier och andelar, vilka innehavas som ett led i organisationen av sådan bolagets eller föreningens verksamhet.

Om aktierna i svenskt aktiebolag eller andelarna i svensk ekonomisk förening till huvudsaklig del ägas eller på därmed jämförligt sätt innehavas — direkt eller genom förmedling av juridisk person — av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer och om bolaget eller föreningen icke visar att dess vinstmedel i skälig omfattning använts för utdelning till delägarna, skall vad i första stycket vid h) sägs äga tillämpning allenast såvitt avser utdelning å aktier eller andelar, vilka innehavas av bolaget eller föreningen såsom ett led i organisationen av annan verksamhet än förvaltning av fastighet, värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom.

Riksskattenämnden må, om synnerliga skäl därtill föranleda, medgiva bolag eller förening, som jämlikt bestämmelserna i nästföregående stycke skall utgöra skatt för utdelning å aktier eller andelar, att för viss tid åtnjuta i första stycket vid h) omförmäld skattefrihet. Över beslut, som riksskattenämnden meddelat i sådant ärende, må klagan icke föras.

Att personer, — — — samma paragraf.

Att personer, — — — samma paragraf.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1952; dock att äldre bestämmelser fortfarande skola gälla i fråga om 1952 års taxering samt i fråga om eftertaxering för år 1952 eller tidigare år.

I samband med ikraftträdandet av denna förordning skall följande iakttagas.

Därest delägare i bolag eller förening, som på grund av bestämmelserna i 7 § tredje stycket icke åtnjuter skattefrihet för utdelning å innehavda aktier eller andelar, före den 1 januari 1954 av bolaget eller föreningen förvärvar sådana aktier eller andelar till ett pris icke understigande bolagets eller föreningens anskaffningskostnad för samma tillgångar, skall den omständigheten att aktiernas eller andelarnas verkliga värde vid överlåtelsen överstiger nämnda pris icke medföra att delägaren skall anses hava åtnjutit skattepliktig intäkt. Avyttrar delägaren sålunda förvärvade aktier eller andelar, skall vid tillämpning av bestämmelserna om beskattning av realisationsvinst så anses som om delägaren förvärvat tillgångarna vid tidpunkten för bolagets eller föreningens förvärv av desamma.

Vad nu sagts skall äga motsvarande tillämpning, därest delägare i bolag eller förening, som av riksskattenämnden för viss tid lämnats sådant medgivande varom i 7 § fjärde stycket förmäles, inom två år efter utgången av nämnda tid förvärvar aktier eller andelar varom här är fråga.

## F ö r s l a g

till

### förordning angående ändrad lydelse av 1 § förordningen den 12 februari 1943 (nr 44) om kupongskatt.

Härigenom förordnas, att 1 § förordningen den 12 februari 1943<sup>1</sup> om kupongskatt skall erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives.

#### *Nuvarande lydelse:*

1 §.

Skyldighet att — — förvärvat aktien.

Skyldighet att utgöra kupongskatt skall ock åligga utdelningsberättigad, som uppträder såsom bulvan för annan, i det att han huvudsakli-

#### *Föreslagen lydelse:*

1 §.

Skyldighet att — — förvärvat aktien.

Skyldighet att utgöra kupongskatt skall ock åligga utdelningsberättigad, som uppträder såsom bulvan för annan, i det att han huvudsakli-

<sup>1</sup> Senaste lydelse se 1947: 579.

*Nuvarande lydelse:*

gen för dennes räkning framträder såsom ägare till aktie, å vilken utdelningen belöper, försåvitt bulvanförhållandet är i strid med ett enligt lag gällande förbud eller det avser att bereda obehörig förmån vid taxering till statlig inkomstskatt eller kommunal inkomstskatt.

Skyldighet att — — — statlig inkomstskatt.

I den — — — erforderligt belopp.

*Föreslagen lydelse:*

gen för dennes räkning framträder såsom ägare till aktie, å vilken utdelningen belöper, försåvitt bulvanförhållandet är i strid med ett enligt lag gällande förbud eller det avser att bereda obehörig förmån vid taxering till statlig inkomstskatt eller kommunal inkomstskatt. *Sådan skyldighet skall även åligga utdelningsberättigad, som innehar aktie under sådana förhållanden att fysisk person därigenom obehörigen vinner befrielse från kupongskatt.*

Skyldighet att — — — statlig inkomstskatt.

I den — — — erforderligt belopp.

---

Denna förordning träder i kraft dagen efter den, då förordningen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling.

*Utdrag av protokollet över finansärenden, hållet inför Hans Maj:t  
Konungen i statsrådet å Stockholms slott den 30  
mars 1951.*

Närvarande:

Statsministern ERLANDER, ministern för utrikes ärendena UNDEÉN, statsråden SKÖLD, QUENSEL, ZETTERBERG, NILSSON, STRÄNG, ERICSSON, MOSSBERG, ANDERSSON, LINGMAN, HAMMARSKJÖLD, NYGREN.

Chefen för finansdepartementet, statsrådet Sköld, anmäler fråga om *ändrade bestämmelser angående beskattning av utdelning å aktier och andelar i vissa fall, m. m.* samt anför därvid följande.

### I. Inledning.

Enligt gällande bestämmelser skall av aktiebolag och ekonomisk förening förvärvad inkomst i princip beskattas två gånger, nämligen först hos bolaget eller föreningen och — till den del inkomsten utdelas till bolagets eller föreningens delägare — därefter hos dessa. Detta framgår av, å ena sidan, föreskriften i 38 § 1 mom. kommunalskattelagen att till intäkt av kapital räknas, bland annat, utdelning å svenska aktier och andelar i svenska ekonomiska föreningar, och, å andra sidan, den omständigheten att reglerna angående inkomstberäkningen för nämnda juridiska personer icke medge rätt till avdrag för utdelning till delägarna.

I detta sammanhang må även erinras om bestämmelsen i 38 § kommunalskattelagen att såsom utdelning från ekonomisk förening anses jämväl vad som vid föreningens upplösning utskiftas till medlem utöver inbetald insats. Till denna bestämmelse, som tillkommit i syfte att göra dubbelbeskattningen av sådan förenings inkomst effektiv, saknas en direkt motsvarighet i vad det gäller utskiftning av vinstmedel från aktiebolag som upplöses. I stället har i förordning den 27 juni 1927 (nr 321) om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar upptagits bestämmelser av innebörd, att svenskt aktiebolag, som utskiftar vinstmedel till delägarna, skall i anledning härav erlägga en särskild utskiftningsskatt till staten. Det må tilläggas att reglerna om beskattning av vinstmedel, som utskiftas från aktiebolag eller ekonomisk förening, gälla oavsett om det utskiftade härrör av medel, som för bolaget eller föreningen utgjort skattepliktig inkomst eller ej.

Av 2 § förordningen om statlig inkomstskatt framgår, att de nyss återgivna stadgandena i kommunalskattelagen äga en motsvarande tillämplighet vid taxeringen till statlig inkomstskatt.



I syfte att förhindra en flerfaldig beskattning av aktiebolags och ekonomiska föreningars inkomst har i 54 § första stycket a) kommunalskattelagen och 7 § första stycket h) förordningen om statlig inkomstskatt föreskrivits, att svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar äro frikallade från skattskyldighet för utdelning från svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar. Från denna frihet från kedjebeskattning ha dock uttryckligen undantagits sådana bolag och föreningar, vilka driva bank- eller annan penningrörelse eller försäkringsrörelse.

Vidare bör uppmärksammas bestämmelsen i 39 § 1 mom. kommunalskattelagen, att om aktiebolag eller ekonomisk förening åtnjutit inkomst genom sådan utdelning å aktier eller föreningsandelar, för vilken skatteplikt enligt vad nyss sagts icke föreligger, så äger bolaget eller föreningen ej åtnjuta avdrag för ränta å gäld, som belöper å nämnda värdehandlingar, i vidare mån än som räntan överstiger utdelningen. Därest icke annat framgår av förebragt utredning, skall jämlikt 44 § kommunalskattelagen och anvisningarna till samma paragraf å värdehandlingarna i fråga i regel anses belöpa lika stor del av bolagets eller föreningens hela gäld, som värdehandlingarnas bokförda värde utgör utav bokförda värdet av bolagets eller föreningens samtliga tillgångar.

Slutligen må erinras om bestämmelserna i förordningen den 26 juni 1933 (nr 395) om ersättningsskatt, vilka bestämmelser tillkommit i avsikt att förhindra att vissa aktiebolag och ekonomiska föreningar i syfte att bereda delägarna skattelindring underlåta att besluta en eljest motiverad vinstutdelning.

Det nu återgivna komplexet av författningsbestämmelser har, främst under de senaste åren, utsatts för åtskillig kritik. Sålunda har framhållits bl. a. att den föreskrivna friheten från kedjebeskattning i avsevärd omfattning föranlett formellt fullt lagliga transaktioner, vilka transaktioners egentliga syfte dock uteslutande varit att ernå en av lagstiftaren icke avsedd skattelindring. Den konstaterade luckan i lagstiftningen skulle ha utnyttjats främst av skattskyldiga med betydande förmögenhet, som av dem placerats i ett för ändamålet bildat förvaltningsbolag, men över huvud taget av s. k. familjebolag d. v. s. aktiebolag eller ekonomiska föreningar med en eller ett fåtal delägare, som vore verksamma under sådana omständigheter att intresset av att uttaga vinstmedel från bolaget eller föreningen i form av utdelning vore av underordnat intresse.

Här må omnämnas att *Taxeringsnämndsordförändenas riksförbund* i skriftelse den 24 juli 1946 till finansdepartementet ansett sig böra rikta uppmärksamheten på önskvärdheten av att åtgärder vidtoges till förhindrande av det rådande missbruket av de ifrågavarande skattefrihetsbestämmelserna.

Men kritik har även riktats mot bestämmelserna i 54 § kommunalskattelagen och 7 § förordningen om statlig inkomstskatt till den del desamma föreskriva skyldighet för aktiebolag och ekonomiska föreningar, som driva bank- eller annan penningrörelse eller försäkringsrörelse, att skatta för utdelning å aktier och föreningsandelar. Det har därvid hävdats, att bestäm-

melserna i fråga föranledde en materiellt icke befogad och i princip icke heller avsedd merbeskattning. Sålunda må omnämnas att *Svenska bankföreningen* och *Svenska försäkringsbolags riksförbund* till finansdepartementet ingivit en den 21 oktober 1942 dagtecknad skrivelse, däri hemställts att åtgärder måtte vidtagas i syfte att erhålla sådan ändring i gällande bestämmelser, att skattefrihet måtte medgivas bankaktiebolag för utdelning å aktier och andelar, vilkas innehavande utgjort ett led i organisationen av bolagets verksamhet, ävensom för utdelning å aktier, som med Konungens särskilda tillstånd förvärvats för tillgodoseende av ett för bankväsendet eller det allmänna gagneligt ändamål, samt att skattefrihet medgäves försäkringsaktiebolag för utdelning å aktier och andelar, vilkas innehavande utgjort ett led i organisationen av utav bolaget idkad sjuk-, olycksfalls- eller skadeförsäkringsrörelse.

Över sistnämnda framställning ha, efter remiss, *yttranden* avgivits av statskontoret, kammarrätten, bank- och fondinspektionen, försäkringsinspektionen, överståthållarämbetet och länsstyrelserna i Stockholms, Uppsala, Malmöhus, Göteborgs och Bohus samt Västmanlands län.

Förenämnda framställningar från *Taxeringsnämndsordföranden*s riksförbund samt från *Svenska bankföreningen* och *Svenska försäkringsbolags riksförbund* ha därefter överlämnats till 1944 års *allmänna skattekommitté* att av kommittén tagas i övervägande vid fullgörande av kommittén åliggande utredningsuppdrag.

Kommittén (riksdagsgsmannen H. L. E. Sjödahl, ordförande, bankdirektören E. Browaldh, revisionsintendenten E. Hjohlman, f. d. kammarrättsrådet E. D. Sivert samt riksdagsgsmännen A. W. Strand och O. E. Werner) har den 23 juni 1950 avgivit *betänkande med förslag angående ändrade bestämmelser för beskattning av utdelning å svenska aktier och andelar i vissa fall, m. m.* (SOU 1950: 21). Vid betänkandet, som även innefattar förslag till ändrade regler rörande beskattningen av periodiskt understöd m. m. — vad kommittén i sistnämnda hänseenden anfört har jag icke för avsikt att nu upptaga till behandling — ha fogats av kommittén utarbetade författningsförslag. Dessa förslag till den del de beröra frågan om ändrade bestämmelser rörande beskattning av utdelning å aktier och andelar torde få såsom *Bihang 1* fogas vid statsrådsprotokollet för denna dag.

Över betänkandet i nu ifrågavarande del ha, efter remiss, *yttranden* avgivits av kammarrätten, kommerskollegium (med överlämnande av yttranden från handelskamrarna i Stockholm, Göteborg, Malmö och Gävle, Sveriges fastighetsägareförbund, Sveriges grossistförbund, Sveriges köpmannaförbund, Sveriges industriförbund, Sveriges redareförening och Föreningen auktoriserade revisorer), bank- och fondinspektionen (med överlämnande av yttrande från Svenska bankföreningen), försäkringsinspektionen (med överlämnande av yttrande från Svenska försäkringsbolags riksförbund), överståthållarämbetet, länsstyrelserna i Stockholms, Uppsala, Malmöhus, Göteborgs och Bohus, Skaraborgs, Värmlands, Örebro, Västmanlands och Västernorrlands län, mellankommunala prövningsnämnden, *Taxerings-*

nämndsordförandenas riksförbund, Sveriges advokatsamfund och Tjänstemännens centralorganisation. Därjämte har tillfälle att avgiva yttrande över betänkan- det beretts landsorganisationen i Sverige, som förklarar betänkan- det i förevarande del icke föranleda något landsorganisationens yttrande, och Kooperativa förbundet, som emellertid velat yttra sig över kommitténs förslag allenast till den del detta avsåge ändrade beskattningsregler rörande utdelning, uppburen av aktiebolag som dreve bank- eller annan penningrö- relse eller försäkringsrörelse. Slutligen må nämnas att i anledning av be- tänkan- det har en skrivelse inkommit från Hyresgästernas sparkasse- och byggnadsföreningars riksförbund u. p. a.

## **II. De s. k. familjebolagens skattskyldighet för utdelning å innehavda aktier och andelar.**

### **1. Historik.**

Kommittén har, å s. 101—109 i betänkan- det, lämnat en historik rörande tillkomsten av de förut berörda bestämmelserna om dubbelbeskattning av inkomst, förvärvad av aktiebolag eller ekonomisk förening, och om in- skränkning i skattskyldigheten för utdelning, som uppbäres av vissa bolag och föreningar. Här torde i första hand få hänvisas till den av kommittén lämnade redogörelsen. Emellertid må i korthet erinras om följande.

Dubbelbeskattningen av aktiebolags och ekonomisk föreningens inkomst in- fördes — såsom framgår av kommitténs redogörelse — etappvis. När år 1910 för statsbeskattningens vidkommande dubbelbeskattning genomfördes beträffande den del av ett aktiebolags inkomst, som utdelades till delägarna, gjordes intet undantag för det fall, där den som uppbar utdelningen var ett aktiebolag. En s. k. kedjebeskattning kom alltså att i sådana fall äga rum.

För kommunalbeskattningens del infördes en viss dubbelbeskattning först genom en år 1919 beslutad ändring i 1910 års bevillningsförordning. Denna ändring innebar, att uppburen utdelning skulle — i motsats till vad förut gällt — upptagas som inkomst av kapital. Dock undantogos aktiebolag (och senare även ekonomiska föreningar) från sådan skattskyldighet. Detta inne- bar, att kedjebeskattning för inkomst av utdelning, som uppbars av aktie- bolag eller ekonomisk förening, ifrågakom allenast då mottagaren var bolag eller förening, som drev sådan verksamhet (bank-, penning- eller försäk- ringsrörelse) att utdelningen blev hänförlig till inkomst av rörelse.

Av förarbetena till sistnämnda lagstiftning framgår, att man vid bestäm- melse- rnas utformning särskilt beaktat att ett bolag kunde inneha aktier i ett annat bolag såsom ett led i organisationen av sin verksamhet. Men även om aktieinnehavet icke hade sådan karaktär, ansågs en undantagslös föreskrift om beskattning av utdelningsinkomst föranleda en icke motiverad merbe- skattning.

Först genom 1928 års lagstiftning infördes på statsbeskattningens område den frihet från kedjebeskattnings, som alltfört föreligger och för vilken inledningsvis lämnats en redogörelse. Bestämmelserna härutinnan överensstämma — såsom ock framgår av det förut sagda — med motsvarande bestämmelser i 1928 års kommunalskattelag.

Av förarbetena till 1928 års lagstiftning framgår att anledningen till den då verkställda inskränkningen i kedjebeskattningen var *dels* den synpunkten att när det gällde moder- och dotterbolag i egentlig mening syntes icke kunna krävas mer än att den sammanlagda skatten för bolagen och deras delägare icke borde vara större (och ej heller mindre) än om bolagen sammanlutats till ett bolag och *dels* att man icke heller för andra fall — då fråga alltså icke vore om moder- och dotterbolag — ansåge sig kunna förebringa ett hållbart försvar för en kedjebeskattnings.

Det må emellertid samtidigt erinras om att redan vid genomförandet av 1928 års lagstiftning uttalades vissa farhågor för att ifrågavarande bestämmelser skulle komma att utnyttjas på ett icke avsett sätt. Dessa synpunkter ha därefter närmare utvecklats av 1928 års *bolagsskatteberedning* i ett år 1931 avgivet betänkande. Sålunda har bolagsskatteberedningen erinrat bland annat om de möjligheter, som funnes för en förmögen person att för förvaltningen av sin förmögenhet bilda ett aktiebolag, vars praktiskt taget samtliga aktier han ägde. Detta bolag tillfördes skattefritt utdelningen å förvaltade aktier och förmögenhetens verkliga ägare kunde undandraga sig beskattningen genom att överlåta aktierna i förvaltningsbolaget under sådana omständigheter att beskattning såsom för realisationsvinst icke kunde ifrågakomma.

I avsikt att förhindra nyss antydda missbruk av bestämmelserna antogs vid 1933 års riksdag den här förut omnämnda förordningen om ersättnings-skatt, vilken i huvudsak byggde på ett av bolagsskatteberedningen framlagt förslag. Förordningen är i huvudsak av följande innehåll.

Har svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening, vars verksamhet väsentligen består i förvaltning av fastighet eller av värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom, eller sådant företag, som enligt 64 § 2 mom. kommunalskattelagen skall, ändå att dess säte är i utlandet, i beskattningsavseende betraktas såsom svensk ekonomisk förening, vid disponerandet av sin vinst för visst verksamhetsår underlåtit att besluta vinstutdelning, ehuru sådan underlåtenhet icke skäligen kan anses påkallad av företagets ställning, eller ock beslutat vinstutdelning med belopp, som med hänsyn till ställningen må anses mer än skäligen ringa, och göra omständigheterna sannolikt, att ett väsentligt syfte härvid varit att bereda fysiska personer, vilka ägt del i företaget, lindring i deras beskattning här i riket, skall av företaget erläggas särskild skatt till staten, benämnd ersättnings-skatt.

Slutligen må här erinras om vissa uttalanden, som gjordes av 1949 års *utskiftningsskattesakkunniga* i ett den 30 november 1949 avgivet betänkande.

de med förslag till förordning om ändring i vissa delar av förordningen om skatt vid utskiftning av aktiebolags och solidariska bankbolags tillgångar m. m. Sistnämnda sakkunniga anförde sålunda bland annat att principen om dubbelbeskattning av aktiebolags och ekonomisk förenings vinstmedel i stort sett kunnat upprätthållas i avseende å de stora — framför allt de börsnoterade — bolagen med många aktieägare. Möjligheterna att hindra aktieägare i s. k. familjebolag att undgå dubbelbeskattning vore däremot icke särdeles stora. Därvid erinrades särskilt om möjligheterna att kringgå bestämmelserna genom uttagande av onormalt höga löner, genom att fysisk person som ägde bolag med ansamlade vinstmedel förvärvade ett annat bolag med delvis förbrukat aktiekapital och till det senare bolaget överförde vinstmedel från det förra bolaget och genom att bolaget eller föreningen på obegränsad tid utlånade sina vinstmedel till delägarna.

Utskiftningsskattesakkunniga uttalade i anslutning till det nu återgivna, att de antydda möjligheterna vore allmänt kända samt att ytterligare möjligheter, för vilka någon redogörelse icke lämnades, förefunnes. Dessa möjligheter föranleddes bland annat av det förhållandet, att förvaltningsbolag vore fritagna från skattskyldighet för utdelning från andra bolag och föreningar.

## 2. Erfarenheter av regeln om frihet från kedjebeskattning m. m.

1944 års allmänna skattekommitté har genom skrivelse den 30 juni 1944 anmodat ett antal myndigheter och organisationer att giva kommittén del av sina erfarenheter av verkningarna av den i 54 § första stycket a) kommunalskattelagen och 7 § första stycket h) förordningen om statlig inkomstskatt medgivna friheten från skatt å utdelningar ävensom av förordningen om ersättningsskatt. Kommittén har å s. 110—116 i betänkandet lämnat en redogörelse för de inkomna svaren å nämnda skrivelse.

Av denna redogörelse framgår, sammanfattningsvis, att åtskilliga länsstyrelser ansett sig kunna konstatera att de nyss nämnda bestämmelserna lämnat av de skattskyldiga i icke obetydlig utsträckning utnyttjade möjligheter att kringgå den av lagstiftaren åsyftade beskattningen. Därvid har erinrats om t. ex. sådana fall, där en person överlätit sina innehavda aktier till ett av honom ägt förvaltningsbolag mot en av detta bolag utställd revers. Den skattefritt uppburna utdelningen på nämnda aktier användes av förvaltningsbolaget för amortering av reversskulden, vilken amortering utgjorde för förvaltningsbolagets ägare icke skattepliktig inkomst. I andra fall hade förvaltningsbolagets delägare mot revers uttagit vinstmedel, som bolaget tillförts genom skattefri utdelning. Vidare hade konstaterats sådana förfaringsätt som att ägaren av ett bolag med ansamlade vinstmedel efter ett mer än femårigt innehav av aktierna i bolaget överlätit dessa för fulla värdet till ett bolag eller en förening, som till sig skattefritt överfört vinstmedlen genom utdelning. Även andra exempel ha lämnats på skatteflykts-

åtgärder, som möjliggjorts av de nuvarande bestämmelsernas utformning. I anslutning härtill ha åtskilliga länsstyrelser understrukit angelägenheten av en översyn av bestämmelserna i fråga.

I de till kommittén från vissa näringsorganisationer inkomna yttrandena i anledning av nyssnämnda skrivelse har framhållits, att ett återinförande av kedjebeskattning av utdelning skulle uppenbarligen strida mot elementära billighetskrav och antagna beskattningsprinciper samt verka i hög grad försvårande för industriens kapitalförsörjning.

Beträffande ersättningsskatten har av några länsstyrelser den mening uttalats, att förordningen i sin nuvarande utformning vore svårtillämplig och att bestämmelserna i densamma lätt kunde kringgås.

### 3. Kommittén.

Kommittén framhåller, att bestämmelserna om skattefrihet för utdelning, som uppburits av aktiebolag eller ekonomisk förening, i mycket stor utsträckning utnyttjats för ernående av en icke avsedd skattelindring och att avsevärda belopp därigenom undandragits från beskattning. Sålunda hade under senare år kunnat förmärkas en ökad och allt tydligare tendens att inom aktiebolag och ekonomiska föreningar vidtaga i och för sig fullt lagliga transaktioner, vilka uppenbarligen endast haft till syfte att bereda lindring i fysiska personers beskattning. Beskattningsmyndigheterna hade visserligen möjlighet att ingripa i sådana fall, då det kunde påvisas att skentransaktion föreläge. Denna möjlighet vore dock endast i undantagsfall tillfyllest. Åtskilliga av de metoder, som komme till användning, vore av sådan beskaffenhet att — därest man ville upprätthålla gällande principer om beskattning av aktiebolags och ekonomisk förenings vinst — en ändring i skattelagstiftningen vore den enda framkomliga vägen. En sådan ändring syntes kommittén påkallad även ur den synpunkten, att det icke kunde anses tillfredsställande med en lagbestämmelse, vars effektivitet vore beroende av om vissa transaktioner kunde upptäckas eller ej. Det kunde icke anses förenligt med kravet på en rättvis och jämlik beskattning, att sådana skattskyldiga, vilka upptäckt vissa luckor i lagstiftningen och visste att begagna sig därav, gaves möjlighet till en icke avsedd skattelindring, medan andra skattskyldiga, som icke kände till dessa luckor eller icke ville begagna sig av dylika metoder, finge erlägga full skatt.

Kommittén erinrar även om utskiftningsskattesakkunnigas här tidigare återgivna uttalanden rörande förefintliga möjligheter att kringgå reglerna om dubbelbeskattning samt anför i anslutning därtill följande.

Förutsättningen för att de transaktioner, varom här är fråga, skola kunna äga rum, är bestämmelsen i 54 § första stycket a) kommunalskattelagen och 7 § första stycket h) förordningen om statlig inkomstskatt om aktiebolags och ekonomiska föreningars skattefrihet för vissa utdelningar. Genom denna bestämmelse möjliggöres dels en till tiden praktiskt taget obegränsad fondering av utdelningar å aktier och andelar och dels ett skattefritt uttagande av vinstmedel eller tillgodogörande av värdesteeringar å

tillgångar, som förvaltas av företaget. På grund härav kan förekomma, att utdelningar å aktier och andelar undgå beskattning såväl hos det utdelningsberättigade företaget som hos delägaren i detta samt att övriga av aktiebolags eller ekonomisk förenings intäkter undgå beskattning hos delägaren.

Kommittén omtalar, att den vid övervägande av de åtgärder, vilka kunde vidtagas för att upprätthålla principen om dubbelbeskattning av aktiebolags och ekonomiska förenings vinst, kommit till den uppfattningen att det vore nödvändigt upphäva den i nyssnämnda författningsregler omförmälda skattefriheten i sådana fall, då densamma kunde utnyttjas till kringgående av denna princip. Kommittén anför vidare.

Syftet med den av kommittén ifrågasatta inskränkningen av skattefriheten är, som framgår av det föregående, att hindra sådana missbruk, som möjliggöras genom luckor i den nuvarande skattelagstiftningen. Kommittén vill med andra ord uppnå, att det icke längre skall bliva möjligt för skattskyldiga att genom formella överlåtelser av sina tillgångar på juridiska personer och liknande transaktioner obehörigen undgå skatt. För att nå detta mål borde således skattefriheten för utdelningar upphävas i sådana fall, då det är sannolikt, att svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening innehåller aktier eller andelar i svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar i väsentligt syfte att bereda fysiska personer, vilka äga del i bolaget eller föreningen, lindring i deras beskattning här i riket.

Inom kommittén har diskuterats möjligheten av en lagstiftning av sådan innebörd, att frågan om skattefrihet eller icke skulle göras beroende av förhållandena i det särskilda fallet. Kommittén har emellertid funnit det stöta på alltför stora praktiska svårigheter att lösa problemet efter denna linje, eftersom det är fråga om transaktioner, som äro mycket svåra att upptäcka. Förhållandena äro enligt kommitténs mening sådana, att en lagbestämelse av innebörd att dess tillämpning skulle göras beroende av huruvida vissa förhållanden upptäcktes eller icke, skulle vara av föga värde. Med hänsyn till det tidsödande utredningsarbete, som skulle krävas i varje särskilt fall, skulle på taxeringsmyndigheterna läggas en orimlig arbetsbörda utan att man fick någon säker garanti för att icke åtskilliga transaktioner undginge upptäckt. Enligt kommitténs mening bör därför författningsbestämmelsen om möjligt utformas så, att taxeringsmyndigheternas arbete inskränkes till sedvanlig kontroll av att densamma efterlevs.

Kommittén påpekar, att åtgärder för effektivisering av dubbelbeskattningen borde i första hand taga sikte på s. k. familjebolag, vilka utgjorde ett medel att åstadkomma icke avsedd lindring i fysisk persons beskattning, när dessa bolag genom sin konstruktion tillåte en icke befogad fondering av vinstmedel och kunde utnyttjas som ett hjälpmedel för ett skattefritt överförande av vinstmedel. Reglerna om skattefrihet för utdelning borde därför upphävas för sådana fall, då det icke kunde anses motiverat att en juridisk person helt eller delvis ägdes av en annan juridisk person.

Kommittén säger sig därför vilja föreslå, att aktiebolag och föreningar hädanefter uppdelades i två kategorier, av vilka den ena skulle äga åtnjuta skattefrihet för utdelningar i likhet med vad nu gällde medan den

andra icke eller endast i viss utsträckning i fortsättningen skulle komma i åtnjutande av dylik skattefrihet. Till den kategori företag, för vilka skattskyldighet för utdelningar enligt kommitténs mening borde införas, hörde i första hand sådana företag, vilka fölle inom ersättningsskatteförordningens tillämpningsområde. Om kommittén endast åsyftat dylika företag, skulle gränsdragningen kunnat ske genom en hänvisning till förordningen om ersättningsskatt. Kommittén ansåge emellertid, att en begränsning av skattefriheten borde ifrågakomma även beträffande rörelseidkande bolag och föreningar, i den mån dessa kunde utnyttjas för åstadkommande av icke avsedd skattelindring för fysisk person. Kommittén kunde nämligen icke finna tillfredsställande, att en person, som dreve rörelse i aktiebolagsform, genom att exempelvis överföra sitt privata aktieinnehav i främmande företag å bolaget, skulle erhålla möjlighet till obehörig skattelindring. Genom att icke begränsa införande av kedjebeskattningen till endast rena förvaltningsbolag vunnnes tillika, att man hindrade ett kringgående av den ifrågasatta bestämmelsen genom att förvaltningen kombinerades med rörelse av något slag. Utmärkande för de företag kommittén ansåge böra undantagas från bestämmelsen om skattefrihet vore i regel, att utdelningsintresset vore av underordnad betydelse, enär aktierna eller andelarna ägdes så att en eller ett fåtal personer bestämde över dispositionen av bolagets vinstmedel.

I betänkandet framhålles därefter att kommitténs förslag således innebure, att förevarande skattefrihetsbestämmelser icke skulle gälla beträffande sådana företag, vilka direkt eller genom förmedling av juridisk person innehades av en eller ett fåtal fysiska personer under sådana förhållanden, att utdelningsintresset vore av underordnad betydelse. I fråga om företag, vilka helt eller till huvudsaklig del dreve annan rörelse än förvaltningsrörelse, skulle upphävandet av skattefriheten dock icke avse utdelningar å aktier eller andelar, därest innehavet av dessa utgjorde ett led i företagets organisation.

Kommittén, som föreslår att de med den av kommittén förordade lagändringen åsyftade aktiebolagen och ekonomiska föreningarna skulle benämnas familjebolag, framhåller att med denna beteckning åsyftades icke blott familje- eller släktbolag i egentlig mening utan även andra bolag och föreningar med endast ett fåtal aktie- eller andelsägare. I samband därmed anföres följande.

Kommitténs förslag innebär införande av kedjebeskattning bl. a. i fråga om förvaltningsbolag av viss typ. Däremot kan införande av kedjebeskattning själfallet icke ifrågakomma beträffande holdingbolag av sådant slag som exempelvis Aktiebolaget Custos, Aktiebolaget Investor, Aktiebolaget Industrivärden m. fl., vilka hava en betydelsefull uppgift att fullgöra vid näringslivets kapitalförsörjning och vilkas ändamål uppenbarligen icke är att förvalta förmögenhetstillgångar åt viss bestämd fysisk person eller familj. I fråga om aktiebolag och ekonomiska föreningar, vilka driva annan rörelse än förvaltningsrörelse, innebär kommitténs förslag, att om exempelvis en eller ett fåtal personer driver livsmedelsaffär i aktiebolagsform,



bolaget blir skattskyldigt för utdelningar å sådana av bolaget ägda aktier i andra företag, vilka icke hava samband med rörelsen. Däremot föreligger icke, såsom framgår av det föregående, skattskyldighet för utdelning från en i aktiebolagsform driven filial etc.

I betänkandet framhålls att genom införandet av det av kommittén förordade undantaget från principen om frihet från kedjebeskattning eliminerades flertalet möjligheter till missbruk. Eftersom familjebolagen bleve skattskyldiga för utdelningar å aktier och andelar, komme nämligen dylika intäkter att dubbelbeskattas även om delägarna i familjebolaget uttoge vinstmedel därifrån under sådana förhållanden att någon inkomst- eller utskiftningsbeskattning icke föranleddes därav. En lagbestämmelse enligt kommitténs förslag komme även att förhindra att familjebolag användes såsom hjälpbolag för kringgående av förordningen om utskiftningskatt respektive 38 § kommunalskattelagen. Däremot utgjorde den föreslagna författningsändringen icke något hinder för att sådana företag, vilka enligt kommitténs förslag även i fortsättningen skulle äga full skattefrihet för utdelningar eller vilka dreve bank- eller penningrörelse, användes för att åstadkomma en icke avsedd skattelindring. Kommittén vore medveten om att här funnes en i varje fall teoretisk möjlighet att i viss utsträckning kringgå dubbelbeskattningsens andra led och hade även övervägt att föreslå bestämmelser i avsikt att borttaga dessa möjligheter. Härom anföres följande.

Ett kringgående av dubbelbeskattningsens andra led genom att familjebolags tillgångar överföras till aktiebolag eller förening, som fortfarande skall äga åtnjuta skattefrihet för utdelningar, synes, vilket även torde framgå av vad 1949 års utskiftningskattesakkunniga anfört i denna del, icke kunna hindras genom en effektivisering av utskiftningskatteförordningen, utan endast genom att i 54 § kommunalskattelagen och 7 § förordningen om statlig inkomstskatt införes en kompletterande bestämmelse av innebörd, att eljest medgiven skattebefrielse för utdelning icke skall gälla i fråga om utdelning å aktier eller andelar i familjebolag, därest aktierna eller andelarna förvärvats på sådant sätt att utskiftningskatt undgåts genom transaktionen.

Det sagda torde böra belysas genom ett exempel. Antag att familjebolaget A äger fonderade vinstmedel, å vilka vilar en utskiftningskatteskuld å 100 000 kronor. I stället för att upplösa A och betala utskiftningskatten kunna delägarna i nämnda bolag sälja aktierna till aktiebolaget B, vilket åtnjuter skattefrihet för utdelning å aktier. Delägarna i A kunna erhålla fulla värdet för sina aktier utan hänsyn till utskiftningskatteskulden, eftersom B kan taga ut samtliga tillgångar i A skattefritt i form av utdelning.

Genom en bestämmelse som förklarade, att den i kommitténs förslag i 54 § första stycket a) punkt 1 kommunalskattelagen och 7 § första stycket h) punkt 1 förordningen om statlig inkomstskatt omförmälda friheten från skattskyldighet icke skulle gälla i fråga om utdelningar å aktier eller andelar i familjebolag, därest vid tidpunkten för överlåtelsen av aktierna eller andelarna i familjebolaget detta innehade vinstmedel, å vilka vilade skuld för utskiftningskatt, skulle väsentligen begränsa denna möjlighet till skatteundandragande. En bestämmelse av antytt innehåll skulle nämligen enligt kommitténs mening i regel framtvinga en utskiftning av de tillgångar,

å vilka skuld för utskiftningsskatt vilade. För att göra bestämmelsen mera lättillämplig i praktiken skulle den kunna utformas så, att den i princip endast komme att avse synliga vinstmedel samt sådana vinstmedel, vilka använts till vid taxeringen icke medgivna ned- eller avskrivningar å familjebolagets anläggnings- eller omsättningstillgångar.

Kommittén erinrar även om de möjligheter, som förefinnas för delägare i familjebolag att till fulla värdet överlåta aktierna eller andelarna å bolag eller förening, som dreve bank- eller penningrörelse. Sistnämnda bolag eller förening kunde därefter genom utdelning till sig överföra familjebolagets vinstmedel. Denna utdelning utgjorde visserligen i och för sig skattepliktig inkomst men med hänsyn till att aktierna eller andelarna i dessa fall finge karaktär av varulager skulle en mot utdelningen svarande nedskrivning å nämnda tillgångar medföra att något belopp till beskattning icke skulle framkomma. Kommittén anför i anslutning till det nu återgivna, att man för de antydda fallen skulle kunna framtvinga en utskiftning av de familjebolagets tillgångar, som vore behäftade med skuld för utskiftningsskatt respektive skatt för utdelning, genom att föreskriva att nedskrivning å aktier eller andelar i familjebolag icke finge ske, om familjebolaget vid tidpunkten för övergången av äganderätten till aktierna eller andelarna innehade vinstmedel, vilka icke använts till vid taxering medgiven ned- eller avskrivning å anläggnings- eller omsättningstillgångar.

Kommittén tillägger emellertid, att enligt vad kommittén erfarit hade de senast angivna möjligheterna till skatteundandragande ännu icke använts på ett sätt som kunde karakteriseras såsom missbruk, och kommittén ansåge för egen del mindre sannolikt att dylikt missbruk skulle behöva befaras för framtiden. De av kommittén antydda bestämmelserna, som skulle stoppa eventuella missbruk, skulle måhända även, för att icke bliva alltför svårtillämpliga i praktiken, behöva givas sådan utformning, att de skulle få verkningar även beträffande rent affärsmässiga transaktioner, vilka icke hade något som helst samband med undandragande av skatt. Dessa omständigheter hade föranlett kommittén att avstå från att föreslå bestämmelser, som skulle hindra även de nu antydda möjligheterna till skatteundandragande. Enligt kommitténs mening borde således en dylik lagstiftning böra anstå till dess erfarenheten visade, att ett behov därav föreläge.

Kommittén framhåller, att de av kommittén föreslagna bestämmelserna blott berörde familjebolag och allenast den del av sådant bolags verksamhet, som bestode i förvaltning av fast egendom eller värdepapper. Någon skärpning av företagsbeskattningen vore det följaktligen icke tal om. Men man erhöle en synnerligen önskvärd sanering på ett område, där det för närvarande rådde helt oefterrättliga förhållanden. En lagstiftning i enlighet med kommitténs förslag kunde nämligen antagas få den konsekvensen, att familjebolag, vilka väsentligen bedreve endast förvaltningsrörelse, komme att avvecklas samt i fråga om övriga familjebolag att sådana tillgångar, som icke tillhörde rörelsen, uttoges ur bolaget. Därefter anföres följande.

Kommittén räknar sålunda med att de föreslagna bestämmelserna dels komma att avsevärt motverka nybildning av familjebolag med enbart förvaltande verksamhet och dels medföra en avveckling av nu existerande sådana familjebolag. Kommittén anser dessa konsekvenser i och för sig önskvärda. De uppgifter dylika företag fylla torde i allmänhet lika väl kunna anförtros åt en för ändamålet bildad stiftelse. Under vissa omständigheter kan emellertid ifrågavarande förvaltningsform måhända vara nödvändig. Det torde därför vara lämpligt att möjligheter givas för nybildning av dylika bolag i viss utsträckning. Detta torde kunna åstadkommas genom att efter en prövning i det särskilda fallet, bolaget medgives rätt att åtnjuta skattefrihet för utdelningar enligt 54 § första stycket a) punkt 1 kommunalskattelagen och 7 § första stycket h) punkt 1 förordningen om statlig inkomstskatt i kommitténs förslag. Spörsmålet torde kunna lösas genom ett dispensförfarande. Detta bör avse, att då på grund av omständigheterna synnerliga skäl därtill föranleda, familjebolag må för viss tid åtnjuta sådan skattefrihet för utdelning, som angives i nyssnämnda författningsrum. Dispensförfarandet synes böra handhas av Kungl. Maj:t, eller, därest möjlighet därtill finnes, av den myndighet, som Kungl. Maj:t bestämmer.

För att den önskade övergången från indirekt till direkt ägande skulle kunna ske utan att de skattskyldiga drabbades av obilliga verkningar, fordrades, framhåller kommittén därefter, vissa övergångsbestämmelser, vilka tillåte att de av familjebolaget ägda tillgångarna kunde uttagas av ägarna till aktierna eller andelarna i familjebolaget utan att den värdestegring som inträtt å tillgångarna från den tidpunkt, överlåtelse till familjebolag skett, bleve föremål för beskattning. Sådan borde däremot drabba inom familjebolaget fonderade vinstmedel. Möjlighet syntes m. a. o. böra beredas ägarna av familjebolaget att under en övergångstid å förslagsvis tre år ändra det skatterättsliga läget till det, som hade förelegat, därest bildandet av familjebolaget icke skett.

Kommittén har till belysande av behovet av de förordade övergångsbestämmelserna lämnat följande exempel.

Om exempelvis grundaren av en industriell anläggning bildat ett aktiebolag för övertagande av anläggningen samt sedermera överlåtit denna till ett av familjen ägt holdingbolag, torde en presumtiv köpare av anläggningen icke hava möjlighet förvärva denna på annat sätt än genom att inköpa aktierna i holdingbolaget. Om denna köpare sedermera på grund av de ovan föreslagna bestämmelserna tvingas att uttaga aktierna i industribolaget ur holdingbolaget, skulle detta, därest icke övergångsbestämmelser av antydd innebörd införas, föranleda att den värdestegring, aktierna i förstnämnda bolag undergått, icke blott under den nya ägarens innehav utan under hela den tid de legat hos holdingbolaget, måhända uppgående till flera decennier, bleve beskattad. Den skulle nämligen beskattas, antingen såsom s. k. föräckt utdelning, därest ägaren till aktierna i holdingbolaget köper aktierna i industribolaget för lägre pris än det verkliga värdet, eller, därest han förvärvar dem genom utskiftning, av utskiftningsskatt. Om något holdingbolag icke hade bildats och överlåtelse till sådant bolag icke verkställts av den ursprungliga ägaren, hade krav på dylik beskattning av värdestegringen endast framställts för den händelse förutsättningarna för beskattning av realisationsvinst förelegat.

Om holdingbolaget icke funnits, utan aktierna i industribolaget hade ägts direkt av en eller flera fysiska personer, samt dessa inom 5 år från förvär-

vet avyttrat företaget genom försäljning av aktierna, hade därå uppkommande värdeökning beskattats såsom realisationsvinst. Genom en dylik försäljning skulle emellertid en verklig förändring av äganderätten till företaget hava inträtt, vilket däremot icke blir fallet, då ägaren till aktierna i holdingbolaget av detta inköper aktierna i industribolaget. Ett medgivande av skattefrihet synes sålunda vara välgrundat även i sådana fall, då försäljningen enligt 35 § kommunalskattelagen skulle föranleda, att holdingbolaget åsattes taxering för realisationsvinst.

Kommittén tillägger, att av samma skäl som anförts för medgivande av skattefrihet för till äventyrs uppkommande realisationsvinst borde dock, enligt kommitténs uppfattning, den delägare i familjebolaget, som köpte aktierna i industribolaget i de fall, varom nu vore fråga, vid en framtida försäljning av dessa i beskattningshänseende berättigas räkna holdingbolagets fång såsom sitt eget. Det sagda gällde vid uttagande av tillgångar ur alla familjebolag, vilka förvaltade fysisk persons privatförmögenhet, vare sig de vore rena förvaltningsbolag eller rörelsedrivande bolag. Familjebolag, vilka ägde fastigheter, berördes av de av kommittén föreslagna ändringarna i 54 § första stycket a) kommunalskattelagen och 7 § första stycket h) förordningen om statlig inkomstskatt endast i så måtto, att en skattefri avveckling med anlåtande av hittillsvarande möjligheter stoppades. Även dylika familjebolag borde emellertid beredas tillfälle att under en övergångstid överföra fastigheten till direkt ägande. Dessa familjebolag hade i regel tillkommit för att inbespara lagfartsstämpel vid fastighetsöverlåtelser. Därvid hade emellertid icke beaktats, att bolagsbildningen medfört dubbelbeskattning av fastighetsinkomsten, vilket i regel medfört att det indirekta ägandet i dylika fall ofta varit till avsevärd nackdel för ägaren av aktierna eller andelarna.

Såsom ett villkor för att familjebolag, vilka helt eller till huvudsaklig del dreve förvaltningsrörelse, skulle komma i åtnjutande av skattefrihet enligt de föreslagna övergångsbestämmelserna, syntes — framhåller kommittén vidare — böra krävas att familjebolaget upplöstes inom en tid av tre år, då eljest kunde befaras att fonderade vinstmedel finge kvarstå i företaget obegränsad tid. I fråga om familjebolag, vilkas verksamhet huvudsakligen bestode i rörelse av annat slag än förvaltningsrörelse, kunde icke ett dylikt villkor uppställas för tillämpning av övergångsbestämmelserna.

Sammanfattningsvis anför kommittén, att bestämmelser borde meddelas i syfte att om ägare till aktier eller andelar i familjebolag inköpte av familjebolaget ägd fast eller lös egendom till ett pris, icke understigande familjebolagets anskaffningspris, skulle inkomstskatt icke utgå för s. k. förtäckt utdelning och ej heller för realisationsvinst, dels ock att köparen, därest denne i sin tur försålde de från bolaget eller föreningen inköpta tillgångarna, vid tillämpning av 35 § kommunalskattelagen berättigades räkna bolagets fång som sitt eget. Dessa regler skulle, vad anginge familjebolag som till huvudsaklig del vore förvaltningsbolag, gälla endast om bolaget upplöstes inom tre år från dagen för den föreslagna lagändringens ikraftträdande.

Kommittén uttalar i anslutning därtill, att om ägaren av aktierna eller andelarna av någon anledning ansåge sig böra betala ett pris överstigande bo-

lagets anskaffningskostnad, skulle vid beräkning av utskiftnings-skatt hänsyn i vanlig ordning tagas till den vinst familjebolaget därigenom gjorde. Kommittén tillägger emellertid, att den förutsatte att vad i övergångsbestämmelserna stadgades om skattefrihet vid överförande till direkt ägo av tillgångar, som förvaltades av familjebolag, skulle i tillämpliga delar gälla även om den skattskyldige i stället för att köpa tillgångarna av familjebolaget valde att uttaga desamma genom utskiftning eller utdelning i samband med familjebolagets upplösning. Således borde vid upplösning av aktiebolag utskiftnings-skatt icke utgå å skillnaden mellan anskaffningsvärdet och verkliga värdet och vid upplösning av ekonomisk förening skulle denna skillnad icke utgöra inkomst av kapital för den utdelningsberättigade. Icke realiserad värdestegring borde således icke under några omständigheter beskattas. Däremot syntes det icke vara praktiskt genomförbart att fritaga realiserad värdestegring från beskattning i denna ordning. Genom att icke stadga att skattefriheten enligt övergångsbestämmelserna endast skulle avse egendom, som familjebolaget ägt vid författningsändringens ikraftträdande, lämnades emellertid möjlighet till skattefrihet även i vissa fall, där en realiserad värdestegring föreläge. Kommittén åsyftade därmed närmast de fall, då delägare i familjebolag som förvaltade fastighet, själv köpt fastigheten av familjebolaget mot revers. I dylikt fall kunde det finnas möjlighet för delägaren att låta detta köp gå tillbaka samt därefter köpa fastigheten till familjebolagets anskaffningsvärde.

Kommittén påpekar till sist att de förordade övergångsbestämmelserna i allmänhet möjliggjorde den önskade övergången till direkt ägande utan att delägarna drabbades av obilliga verkningar av den föreslagna begränsningen av skattefriheten för utdelningsinkomst. Fall kunde emellertid förekomma då vad i de föreslagna övergångsbestämmelserna upptagits icke vore tillfyllest. Det kunde nämligen antagas, att det understundom kunde stöta på stora svårigheter att upplösa ett familjebolag inom den angivna tiden t. ex. på grund av kreditavtal, testamentariska föreskrifter o. d. Dylika fall syntes lämpligen böra lösas genom ett dispensförfarande av innebörd, att då på grund av omständigheterna synnerliga skäl därtill föranledde, familjebolag skulle för viss tid äga åtnjuta skattefrihet för utdelning. Dispensförfarandet syntes böra handhas av Kungl. Maj:t eller av myndighet, som Kungl. Maj:t bestämde.

Vad i det föregående återgivits utgör det förslag, varom flertalet av kommitténs ledamöter förenat sig. Emellertid ha två av kommitténs ledamöter, nämligen herrar Browaldh och Sivert (i det följande kallade reservanterna), riktat erinringar mot vad kommitténs majoritet i vissa hänseenden anfört samt framlagt ett eget förslag till frågans lösning.

Reservanterna säga sig dela uppfattningen att friheten från s. k. kedjebeskattning kunde utnyttjas för ernående av obefogad skattelindring. Något material för bedömning av i vilken omfattning detta skett hade emellertid icke förebragts och syntes svårigen kunna åstadkommas. Med hänsyn till

det jämförelsevis ringa antalet skattskyldiga i sådana inkomstlagen, att de kunde tänkas utnyttja ifrågavarande bestämmelser för vinnande av skattelindring, förefölle det dock icke troligt att de belopp, som genom de åsyftade missbruken undandragits beskattning, varit av sådan storleksordning, att de haft nämnvärd betydelse ur statsfinansiell synpunkt. De utdelningsbelopp, för vilka skattefrihet rätteligen icke bort ifrågakomma, kunde i varje fall icke uppgå till mer än en ytterst ringa bråkdel av det sammanlagda beloppet av utdelningar från svenska aktiebolag. Och då detta belopp — enligt uppgift från kupongskattekontoret omkring 500 milj. kronor — i sin tur utgjorde mindre än tre procent av den år 1949 till statlig inkomstskatt taxerade sammanlagda inkomsten 17 175 milj. kronor, kunde den statsfinansiella betydelsen av den föreliggande frågan uppenbarligen icke vara avsevärd. Men reservanterna säga sig — med hänsyn till att de obehörigen undandragna skattebeloppen i de individuella fallen understundom varit betydande och därför stötande för rättskänslan — likväl vara av den uppfattningen att en viss inskränkning i den nuvarande friheten från kedjebesattning borde vidtagas i syfte att förekomma dylika transaktioner.

Reservanterna, som erinrat om den av kommittén angivna utgångspunkten att skattefriheten för utdelning borde upphävas i de fall, då det vore sannolikt att familjebolagets innehav av aktier eller andelar betingats av önskemålet att bereda fysisk person skattelindring, framhålla att skärpningen av beskattningsreglerna borde begränsas till de fall, där placeringen av aktierna eller andelarna hos en juridisk person tillkommit i sådant syfte. Emellertid hade kommittén — under förmenande att det här gällde transaktioner, som vore mycket svåra att upptäcka — icke stannat för ett förslag av sådan innebörd utan föreslagit en avfattning av lagtexten, som utvidgade kretsen av de företag, som skulle drabbas av skärpningen, högst avsevärt därutöver. Syftet med arrangemanget med ett förvaltningsbolag skulle icke tillmätas någon betydelse.

Reservanterna anföra därefter följande.

Enligt majoritetens förslag sker således en, huvudsakligen på aktiestockens fördelning baserad, uppdelning av bolagen i två kategorier, av vilka den ena skall äga åtnjuta frihet från kedjebesattning men den andra icke. Vad som förekommit under förarbetena såväl till aktiebolagslagen som till vissa bestämmelser i skattelagstiftningen giver emellertid otvetydigt vid handen, att det är utomordentligt svårt att utforma lagbestämmelser, som innebära en på aktiestockens fördelning grundad gränsdragning mellan olika kategorier av bolag; detta framför allt därför, att bolag trots likartad fördelning av aktiestocken ofta äro av helt olikartad karaktär. Det må i detta avseende allenast erinras om att exempelvis kraftföretag och vissa slag av försäljningsbolag ofta kännetecknas av att de både ha ett fåtal delägare och att utdelningsintresset kan anses vara av underordnad betydelse. Dessa båda kategorier skulle enligt majoritetens förslag hänföras till kategorien familjebolag och underkastas kedjebesattning, även om de alls icke tillkommit i något skattelindrande syfte, utan uteslutande såsom en under föreliggande omständigheter lämplig eller kanske till och med nödvändig förvaltningsform. Med hänsyn till näringslivets komplicerade natur

och den mångfald organisatoriska enheter, som av lojala och ofta tvingande skäl komma till användning däri, synes det över huvud taget icke vara möjligt att bilda sig en uppfattning om vilka kategorier bolag av helt skilda företagstyper som vid den praktiska tillämpningen av dess författningsförslag komme att drabbas av en rigorös kedjebeskattnings utöver de av majoriteten avsedda företagen och vilka rubbningar inom näringslivet, som därav skulle kunna uppkomma.

Därefter framhålles att enligt reservanternas mening måste man ovillkorligen uppställa det kravet, att effekten av undantagsreglerna i möjligaste mån begränsades till just de åsyftade fallen av missbruk, och att reglerna ej så utformades att de förhindrade eller försvårade utnyttjandet av aktiebolagsformen för fullt legitima ändamål. Kommitténs förslag tillgodosåge icke dessa krav. Bestämmelserna hade så utformats, att den för fallen av missbruk åsyftade skatteskärpningen med säkerhet komme att inträda även i många fall, då någon obehörig skattelindring icke åtnjutes. Detta förhållande komme i sin tur att ej sällan medföra en upplösning av redan existerande bolag respektive förhindrande av ny bolagsbildning även i sådana fall, då bolagsformen skulle vara en fullt legitim och kanske mycket starkt önskvärd förvaltningsform.

Reservanterna erinra om att enligt kommitténs förslag bleve skatten väsentligt högre än vid direkt ägarskap nämligen vid holdingbolagsformens begagnande i alla sådana fall, då utdelningarna till holdingbolaget helt eller delvis förts vidare genom utdelning eller utskiftning till delägarna. I anslutning därtill lämna reservanterna — å s. 157 i betänkandet — en redogörelse för den skattebelastning, som vid ett genomförande av kommitténs förslag i vissa fall kunde uppkomma.

Keservanterna säga sig vilja föreslå en bestämmelse av innebörd, att där est omständigheterna gjorde sannolikt att förvaltningsbolaget innehade aktier eller andelar i väsentligt syfte att bereda fysiska personer lindring i deras beskattning, skulle skattefriheten för utdelning allenast gälla den del av utdelningen, som överfördes till delägarna på sådant sätt att vad av dem uppburits hänfördes till för delägarna skattepliktig intäkt.

Därefter framhålles att mot detta förslag hade erinrats, att det skulle »stöta på alltför stora praktiska svårigheter att lösa problemet efter denna linje, eftersom det är fråga om transaktioner, som äro mycket svåra att upptäcka». Härtill anföra emellertid reservanterna att det icke kunde anses rimligt, att sådana svårigheter skulle anses utgöra ett skäl för utsträckning av den ifrågavarande lagstiftningen till att omfatta jämväl sådana fall, där skatteskärpningen icke vore sakligt motiverad. Om särskilda bestämmelser befunnes erforderliga för att underlätta upptäckten av de ifrågavarande transaktionerna, borde sådana tagas under övervägande. Den av 1947 års taxeringssakkunniga föreslagna riksskattenämnden kunde måhända med ledning av från taxeringsintendenterna inkomna upplysningar låta upplägga ett centralt register över bolag, beträffande vilka särskild undersökning kunde antagas vara påkallad.

Därefter beröras de svårigheter, som ansetts vara förenade med tillämpningen av reservanternas förslag. Härom anföres bland annat följande.

Enligt den av oss föreslagna bestämmelsen skulle taxeringsnämndens ordförande i förekommande fall tillstålla bolaget en anmaning att inkomma med uppgift om anledningen till aktieinnehavet. Om bolaget då icke uppgav godtagbara skäl för detta innehav eller styrkte, att utdelningen tillförts delägarna på sådant sätt, att den utgjort för dem skattepliktig intäkt, skulle utdelningen upptagas till beskattning hos bolaget. Detta är den enligt majoriteten »orimliga arbetsbörda», som vid tillämpning av vårt förslag i dylika fall skulle komma att vila på taxeringsmyndigheterna. Det är vidare att märka, att detta anmaningsförfarande som regel endast skulle behöva begagnas under det första året efter lagändringens ikraftträdande. Sedan karaktären av ett aktieinnehav en gång blivit klarlagd, skulle nämligen utdelningen regelmässigt komma att upptagas till beskattning i den mån bolaget icke styrkte, att den överförts till delägarna, och en anmaning skulle därför i fortsättningen behöva ifrågakomma blott i de fall, då bolag av här åsyftat slag förvärvat ytterligare aktier.

Reservanterna påpeka vidare, att det gjorts gällande att den av dem föreslagna bestämmelsen skulle föranleda samma svårigheter vid tillämpningen som de, vilka befunnits föreligga beträffande ersättningskatteförordningen, och att bestämmelserna således icke skulle bli tillräckligt effektiva. Härtill genmäles emellertid att nämnda svårigheter sammanhängde med reglerna om bevisbördans fördelning samt att enligt reservanternas förslag hade vederbörande bolag att framlägga godtagbara skäl för sitt aktieinnehav och därvid utreda i vad mån den av bolaget uppburna utdelningen tillförts bolagets delägare på sådant sätt att densamma utgjort för delägarna skattepliktig inkomst. Förhållandena vore med hänsyn därtill i förevarande hänseende icke på något sätt jämförbara.

Vad angår de av kommittén föreslagna övergångsbestämmelserna framhålles, att beträffande fonderade vinstmedel, som utskiftades från ekonomisk förening, bleve dessa regelmässigt att hänföra till s. k. ackumulerad inkomst. Beträffande vinstmedel, som fonderats hos bolag, bleve läget emellertid ett annat; dessa skulle enligt kommitténs förslag i vanlig ordning beläggas med utskiftningsskatt vid bolagets upplösning och utskiftningsskatten skulle därvid utgå efter den procentsats, som tillämpades vid tidpunkten för bolagets upplösning, även om vinstmedlen fonderats under en tid med väsentligt lägre skattesats. En dylik beskattning stode visserligen i överensstämmelse med den i skattelagstiftningen i allmänhet gällande principen att fonderade vinstmedel, oavsett om fonderingen skett genom uppläggande av dold reserv eller såsom synlig fondering, beskattades efter den skattesats, som gällde vid den tidpunkt, då vinstmedlen framkomme till beskattning. Men med hänsyn till de under senare tid starkt stegrade skattesatserna finge tillämpningen av denna princip icke sällan en beskattningseffekt, som även vid fullt frivilliga likvidationer framstode såsom mycket hård, och än hårdare måste den te sig vid en likvidation, som framtvingades av en stark skärpning i hittills gällande regler för beskattningen av vissa bolagsformer. Att strikt upprätthålla principen i dessa sistnämnda fall skulle därför enligt



reservanternas mening vara alltför obilligt och skulle jämväl stå i strid mot grundsatser, som i andra sammanhang kommit till uttryck i skattelagstiftningen.

I anslutning till det nu återgivna föreslå reservanterna, att särskilda regler skulle gälla beträffande den skattesats efter vilken utskiftningskatt skulle räknas i de fall, då bolag trädde i likvidation jämlikt de föreslagna övergångsbestämmelsernas föreskrifter. Därefter anföres.

Närmare preciserat innebär vårt förslag, att om och i den mån bolaget ådagalägger, att i det till utskiftningskatt beskattningsbara beloppet ingå vinstmedel, som upptagits bland bolagets egna fonder eller synligt balanserade vinstmedel å sådan tid, att om likvidation samtidigt därmed anmälts för registrering, utskiftningskatt skulle ha utgått efter lägre skattesats än den vid taxeringstillfället gällande, så skall den lägre skattesatsen tillämpas å den mot dylika vinstmedel svarande delen av det beskattningsbara beloppet. Vi förutsätta, att denna för bolaget fördelaktiga skatteberäkning skall tillämpas endast i sådana fall, då bolaget framställt med nöjaktig utredning styrkt yrkande därom, samt att bolagets utredning icke skall avse annat än i bokföringen redovisade synliga fonder och vinstmedel. Man torde därför icke med fog kunna göra gällande, att den föreslagna bestämmelsen skulle medföra någon nämnvärd ökning av taxeringsmyndigheternas arbetsbelastning, och det skall slutligen framhållas, att bestämmelsen kan antagas komma att i utomordentligt hög grad stimulera till bolagsavvecklingar, vilket, såsom vi ovan framhållit, även enligt vår mening är önskvärt. Icke minst torde det vara angeläget, att underlätta avvecklingen av åtskilliga fastighetsbolag.

Vad angår det av reservanterna framlagda förslaget i hänseenden, som i det föregående icke närmare berörts, torde här allenast få hänvisas till av dem utarbetade författningsförslag, vilka fogats vid detta protokoll såsom *Bihang 2*.

#### 4. Remissyttrandena.

Kommitténs förslag om ändrade bestämmelser rörande beskattningen av utdelning å aktier och andelar, vilka uppburits av familjebolag, har i huvudsak tillstyrkts eller lämnats utan erinran i de remissyttrandena, som avgivits av *kammarrätten, överståthållarämbetet, länsstyrelserna i Stockholms, Uppsala, Malmöhus, Skaraborgs och Örebro län, mellankommunala prövningsnämnden och Tjänstemännens centralorganisation. Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* föreslår en anordning av innebörd att man beskattar aktiebolag och ekonomiska föreningar för all uppuren utdelning, men medger avdrag ett följande år för så stor del därav som enligt beslut vid nästa bolagsstämma utdelas av bolaget till dess intressenter. Det av reservanterna framlagda förslaget har tillstyrkts av *kommerskollegium, länsstyrelsen i Värmlands län, Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund, Sveriges industriförbund, Stockholms handelskammare, Sveriges grossistförbund och Sveriges advokatsamfund. Skånes handelskammare* liksom *handelskamrarna i Göteborg och Gävle* ställa sig i första hand avvisande

till såväl kommitténs som reservanternas förslag, medan *länsstyrelsen i Västernorrlands län* samt *Sveriges köpmannaförbund*, *Sveriges redareförening* och *Föreningen auktoriserade revisorer* påkalla en förnyad utredning i ämnet; i andra hand förordas en lagstiftning enligt reservanternas förslag. *Sveriges fastighetsägareförbund* avstyrker kommitténs förslag och *länsstyrelsen i Västmanlands län* såväl kommitténs som reservanternas förslag.

Från remissyttrandena torde följande få här återgivas.

*Kammarrätten* understryker att nu ifrågavarande bestämmelser vore i sin gällande lydelse så utformade att de öppnade möjligheter att ernå obehörig skattelindring. Vissa av de metoder, som därvid kunde anlitas, vore av den art att uppnående av skattelindringen icke kunde med gällande lagstiftning förhindras. Den enda framkomliga vägen att förhindra dessa missbruk vore att i viss utsträckning upphäva nu gällande förbud mot kedjebeskattning.

Angående det av reservanterna framlagda förslaget anför *kammarrätten* följande.

Mot reservanternas avgränsning av de bolag och ekonomiska föreningar, för vilka kedjebeskattning skulle införas, må anmärkas att någon bevisning rörande syftet med innehav av aktier eller föreningsandelar svårligen kan föras, i varje fall, såsom här är ifrågasatt, från taxeringsmyndigheternas sida. I regel lär syftet med bolags eller förenings innehav av aktier eller föreningsandelar bliva uppenbart, först om delägarna i sin tur uttaga utdelningen å dessa i sådana former, att de ernå lindring i sin beskattning. Intill dess skulle utdelningen undgå dubbelbeskattning hos det mellanliggande bolaget eller föreningen, vilket innebär att det undandragande av skatt för utdelning, som kommittén vill förebygga, skulle ha ägt rum. Med den av reservanterna föreslagna avgränsningen av de bolag och föreningar, beträffande vilka förbudet mot kedjebeskattning skulle upphävas, synes således icke något effektivt hinder ha rests mot de missbruk, som kommittén med den ifrågasatta lagändringen velat stävja.

*Kammarrätten* erinrar vidare om att enligt reservanterna skulle de bolag och föreningar, som enligt reservanternas förslag bleve underkastade kedjebeskattning, dock vara fria från skattskyldighet för utdelning, som överfördes till delägarna på sådant sätt att desamma beskattades för utdelningen, samt framhåller i anslutning därtill att i princip föreläge visserligen goda skäl för en sådan anordning. Därefter anföres följande.

Emellertid torde det mellanliggande bolaget (ekonomiska föreningen) ofta ha även andra inkomster än av utdelning. Det kan även ha från tidigare år överförda, för utdelning disponibla medel. Om utdelningen från det mellanliggande bolaget för visst år icke uppgår till sammanlagda beloppet av samtliga dess inkomster för beskattningsåret och dess för utdelning disponibla medel från tidigare år, uppstår frågan vad som genom utdelningen överförs till den fysiska personen.

Beslutet om utdelningen från det mellanliggande bolaget måste vid dess taxering vara definitivt, vilket ofta torde möta praktiska svårigheter att åvägabringa. Även om det skulle medhinnas att fatta ett sådant beslut inom nu angiven tid, kan dock detta beslut klandras. Med hänsyn härtill

kunde den modifikationen av reservanternas förslag tänkas, att det mellanliggande bolaget (ekonomiska föreningen) visserligen taxerades för all uppbyren utdelning å aktier och föreningsandelar, men att genom ett restitutionsförfarande skattefrihet erhöles för utdelningen i av reservanternas angiven utsträckning. Ett sådant restitutionsförfarande måste emellertid, enligt sakens natur, bliva icke blott till sin konstruktion komplicerat utan även vid sin praktiska tillämpning svårhanterligt.

Särskilda tekniska och praktiska problem skulle uppstå på grund av den omständigheten, att enligt reservanternas förslag för ett och samma bolag den uppbyrna utdelningen skulle kunna bliva till viss del skattefri och till viss del skattepliktig. Detta förhållande skulle, emedan den skattefria respektive skattepliktiga delen av utdelningen icke hänförde sig till vissa individuella aktier eller andelar, nödvändiggöra viss ändring av stadgandena i 39 § 1 mom. andra stycket och 44 § kommunalskattelagen. Vidare skulle ändring bliva nödvändig i — — — bestämmelserna om utskiftnings-skatt, i vad dessa angå taxering till utskiftnings-skatt vid fusion, och i de i samband därmed stående, föreslagna bestämmelserna rörande inkomst-taxeringen.

Kammarrätten framhåller därefter, att den av reservanternas föreslagna gränsdragningen mellan skattepliktig och icke skattepliktig utdelning således kunde befaras föra med sig så svårlösta tekniska problem och tillämpningen i det praktiska taxeringsarbetet medföra sådan belastning av detta arbete, att kammarrätten måste ställa sig tveksam till möjligheterna att genomföra reservanternas förslag i denna del.

Kammarrätten, som påpekat att benämningen familjebolag vore in-adekvat och därför mindre lämplig, framhåller att gränsdragningen mellan familjebolag och andra aktiebolag och ekonomiska föreningar vore i viss mån elastisk, vilket kunde emotses medföra vissa tillämpningssvårigheter. Å andra sidan kunde en hårdare gränsdragning leda till materiellt oriktiga resultat. Uppenbart vore att ett bolags eller en förenings egenskap av familjebolag kunde genom olika åtgärder fördöljas. Antalet ifrågakommande bolag och föreningar vore förmodligen dock icke större än att en grundlig utredning skulle kunna verkställas av vederbörande taxeringsnämnder. I sammanhang därmed anmärker kammarrätten, att enligt 75 § aktiebolags-lagen förelåge rätt för aktieägarminoritet med sammanlagt aktiebelopp, utgörande minst en tiondel av hela kapitalet, att påkalla aktieutdelning med på visst sätt maximerat belopp. Enligt kammarrättens uppfattning borde sådan minoritetsrätt icke anses konstituera ett utdelningsintresse, som betoge bolaget dess karaktär av familjebolag.

Kammarrätten riktar vissa invändningar mot de av kommittén föreslagna övergångsbestämmelserna till den del desamma avsåge att underlätta ett överförande av tillgångar från familjebolaget till direkt ägande och påpekar i samband därmed att dessa bestämmelser icke täckte de fall, då bolaget före avvecklingen realiserat en värdestegring. Detta strede mot den av kommittén angivna utgångspunkten att delägarna icke skulle komma i sämre läge än om arrangemanget med indirekt ägande aldrig vidtagits. Även i andra sammanhang syntes övergångsbestämmelserna i denna del kunna leda till mindre tillfredsställande resultat.

Även i vissa detaljhänseenden riktas erinringar mot övergångsbestämmelsernas utformning. Sälunda framhåller kammarrätten att enligt förslaget skulle den värdestegring, som vid avvecklingen icke toges till beskattning, beräknas till skillnaden mellan marknadsvärdet vid avvecklingen och, lägst, familjebolagets anskaffningsvärde. Några närmare anvisningar hade emellertid icke lämnats hur detta anskaffningsvärde skulle beräknas. Sådana anvisningar syntes erforderliga i bl. a. de fall, då familjebolaget förvärvat tillgångarna i fråga genom utdelning eller utskiftning eller — ett fall som framdeles torde bliva ganska vanligt — genom fusion.

Kammarrätten framhåller vidare, att den av kommittén uttalade meningen att vad i övergångsbestämmelserna stadgades om skattefrihet vid överförande till direkt ägande av tillgångar, som förvaltades av familjebolag, skulle i tillämpliga delar gälla även om den skattskyldige i stället för att köpa tillgångarna av familjebolaget valde att uttaga desamma genom utskiftning eller utdelning i samband med familjebolagets upplösning, icke omfattades av övergångsbestämmelserna sådana de avfattats.

Kammarrätten erinrar även om att i övergångsbestämmelserna inrymts ett dispensförfarande, varigenom ett familjebolag kunde berättigas komma i åtnjutande av skattefrihet för sådana utdelningar, vilka enligt de föreslagna bestämmelserna skulle bliva föremål för kedjebesattning, under viss tid efter dessa bestämmelsers ikraftträdande. Intet motsade att sådan dispens kunde avse längre tid än tre år efter nämnda tidpunkt. Övergångsbestämmelserna hade emellertid icke så utformats, att de föreslagna skattelemdringarna vid familjebolags avveckling bleve i dylikt fall tillämpliga.

*Överståthållarämbetet* bekräftar utifrån ämbetets erfarenheter, att särskilt under senare tid hade de tidigare uttalade farhågorna för missbruk av förevarande bestämmelser besannats. Det vore framför allt i de fall, då familjebolag förvaltade fast egendom eller värdepapper, som missbruk förekommit genom att vinstmedel fonderats och därefter med undgående av den med lagstiftningen avsedda dubbelbesattningen tillgodoförts aktieägarna på olika sätt.

Ämbetet anför därefter följande.

Även om överståthållarämbetet anser, att med den utformning kommitténs förslag erhållit, någon skatteskärpning i regel icke skulle behöva uppkomma i andra fall än då en sådan kunde anses motiverad, har dock ämbetet — med hänsyn till att industriens representanter i kommittén befarat, att förslaget skulle medföra obilliga verkningar för näringslivet — övertygt huruvida de nuvarande missbruken skulle kunna undvikas genom mindre långt gående åtgärder än de av kommittén föreslagna. Härvid vill ämbetet framhålla, att den av industriens kommittérepresentanter förordade lösningen knappast torde giva möjlighet att i erforderlig omfattning hindra missbruk — icke minst genom den föreslagna rätten för familjebolagen att uppskjuta utdelningen till kommande år. En tänkbar lösning, som vore effektivare än den sistnämnda men mindre långt gående än kommittémajoritetens förslag, vore i stora drag följande. Familjebolag av den ifrågakvarande typen skulle alltid beskattas för uppbyren utdelning. Om bolaget inom visst antal år efter det, då utdelningen uppburits, vi-

sade att denna tillgodoförts aktieägarna — med undantag av föreskriven avsättning till reservfond och skuldregleringsfond — skulle bolaget äga erhålla restitution av den skatt, som belöpte på utdelningen. Nyssnämnda lösning skulle emellertid medföra ett betydande merarbete och skapa många svårlösta taxeringstekniska problem både för de berörda bolagen och skattemyndigheterna, och ämbetet anser sig därför icke böra förorda densamma.

Överståthållarämbetet tillägger, att då ämbetet icke funne att de berörda missförhållandena fullt effektivt kunde undanröjas annorledes än på det sätt kommittén föreslagit och då förslaget genomförande icke syntes behöva medföra några menliga verkningar för näringslivet, funne ämbetet sig böra tillstyrka förslaget.

*Länsstyrelsen i Uppsala län*, som vitsordat behovet av lagstiftningsåtgärder, påpekar att familjebolag ofta bildats av fullt legitima och sakligt motiverade skäl, t. ex. för att bevara en majoritetspost eller på grund av testamenteriska föreskrifter. Sådana bolag borde därför undantagas från den skärpta beskattningen. Genom den av reservanterna föreslagna författningsändringen skulle detta syfte nås. Detta förslag hade dock den svagheten, att det icke skulle omöjliggöra erhållande av skattelindring även i sådana fall, då detta icke vore befogat. Det skulle även stöta på alltför stora praktiska svårigheter att lösa problemet efter denna linje, eftersom det bleve fråga om transaktioner, som vore mycket svåra att upptäcka.

Länsstyrelsen förklarar sig därför tillstyrka kommitténs förslag, men understryker samtidigt behovet av bestämmelser varigenom Kungl. Maj:t eller, eventuellt, riksskattenämnden berättigades att i särskilda fall medgiva dispens tills vidare från tillämpningen av de nya bestämmelserna.

*Länsstyrelsen i Malmöhus län* — som omtalar att de föreslagna författningsändringarna skulle av länets ca 3 700 aktiebolag beröra 475 bolag, vilkas verksamhet helt eller delvis utgjordes av förvaltning av värdepapper, och 156 bolag, vilkas verksamhet bestode i fastighetsförvaltning — säger sig biträda kommitténs förslag men föreslår sådan omformulering av dispensbestämmelserna att möjlighet i större utsträckning skulle föreligga att bereda förvaltningsaktiebolag, vilkas existens kunde visas vara oundgänglig för genomförandet av viss administrativ organisation, tillfälle att fortsätta sin verksamhet.

Länsstyrelsen framhåller vidare att de skattskyldiga finge anses ha ett berättigat krav på att definitionen å familjebolag gjordes så klar att någon tvekan icke behövde råda, huruvida ett bolag kunde vänta beskattning av aktieutdelningar eller ej. I samband därmed uttryckes önskemål om bestämmelser, som ålade bolagen att utan särskild anmaning i samband med deklarationen lämna erforderliga uppgifter till bedömande av om bolaget vore att hänföra till familjebolag eller ej. Länsstyrelsen uttalar även den meningen att frågan om avdrag för gäldranta enligt 39 § 1 mom. andra stycket kommunalskattelagen hörde så intimt samman med frågan om skattefrihet för utdelningar, att dessa problem borde lösas i ett sammanhang.

I det av *länsstyrelsen i Skaraborgs län* avgivna yttrandet understrykes att de av kommittén uppmärksammade fallen av missbruk av gällande bestämmelser om skattefrihet för utdelning visat tendens till ökning, varför länsstyrelsen funne det synnerligen angeläget med en författningsändring.

Länsstyrelsen berör även kommitténs uttalande om beskattningsmyndigheternas möjlighet att i fråga om transaktioner, som kunde leda till obehörig skattelindring, bedöma varje fall efter transaktionens verkliga innebörd samt anför i anslutning därtill följande.

Hittills har uteslutande överlämnats åt praxis att avgöra om beskattning kan inträda vid skentransaktioner av olika slag. På grund av de ständigt skiftande förhållandena är emellertid denna praxis — utom i vissa klart avgränsade fall — mycket osäker och lämnar icke erforderlig ledning vid bedömning av de mera komplicerade fallen, där det därjämte ofta rör sig om betydande skattebelopp. Länsstyrelsen ifrågasätter, huruvida man alltjämt bör grunda dessa ömtåliga och för den enskildes ekonomi så ingripande avgöranden endast på rättspraxis. Till prövning torde i detta sammanhang böra upptagas frågan om möjligheten av att i lagstiftningsväg meddela reglerande bestämmelser i ämnet. Det må erinras om att redan 1928 års bolagsskatteberedning varit inne på en sådan tankegång (jämför dess betänkande s. 9). Sedan dess har ytterligare accentuerats behovet av korrektiv mot kringgående av skattelagarna. Även om det är mycket svårt att utforma lagbestämmelser i detta ämne, synes detta dock icke böra hindra genomförandet av i och för sig lämpliga och såsom erfarenheten visat nödvändiga lagbestämmelser. Blotta tillvaron av sådana bestämmelser skulle sannolikt för övrigt i många fall verka avhållande för skattskyldiga att inlåta sig på transaktioner, som kunna stämplas som skatteflykt. Länsstyrelsen föreslår alltså, att frågan om skentransaktioner och deras rättsliga innebörd göres till föremål för vidare övervägande i samband med den nu föreliggande lagstiftningsfrågan.

*Länsstyrelsen i Örebro län* framhåller, att det icke finge förbises att skälen till aktiers sammanförande i ett holdingbolag kunde vara fullt legitima. Kedjebeskattning borde därför icke komma i fråga beträffande holdingbolag tillkommande utdelning, som i sin tur utdelades till aktieägarna. Länsstyrelsen kunde emellertid icke dela reservanternas uppfattning, att kedjebeskattning endast borde drabba bolag eller förening, som innehade aktier eller andelar »i väsentligt syfte att bereda fysiska personer lindring i deras beskattning». Givetvis skulle från varje bolag eller förening, som därvid komme i fråga, göras gällande att syftet icke vore skattelindring. Att förebringa bärande bevisning om syftet med aktie- eller andelsinnehavet skulle för beskattningsmyndigheterna merendels medföra oöverstigliga svårigheter. En lagstiftning av sådan innebörd skulle därför vara nära nog verkningslös. Länsstyrelsen tillägger, att då enligt kommitténs förslag kedjebeskattning icke skulle ifrågakomma beträffande organisationsaktier samt vissa dispensmöjligheter skulle öppnas, finge betryggande garantier mot oskäliga verkningar av kommitténs förslag anses vara givna.

Länsstyrelsen, som förklarar sig i princip icke ha något att erinra mot de av kommittén föreslagna övergångsbestämmelserna, ifrågasätter huru-

vida icke utskiftningsskatt under den ifrågakommande övergångsperioden och för de bolag, som i nämnda bestämmelser avsåges, borde utgå efter trettio procent.

Till sist säger sig länsstyrelsen icke vilja uraktlåta att fästa uppmärksamhet vid den ökade tendensen att till ett för ändamålet bildat kommanditbolag, vanligen med familjemedlemmarna som delägare, överflytta försäljningen av ett i form av aktiebolag drivet familjeföretags tillverkningar och därmed även större delen av vinsten å tillverkningarna. Därigenom undginge icke blott aktiebolaget till viss del beskattning utan ernåddes också skattelättnad genom att vinsten fördelades på flera händer.

*Mellankommunala prövningsnämnden*, som tillstyrker kommitténs förslag, säger sig finna det nödvändigt att definitionen på s. k. familjebolag bleve mer preciserad. I allt fall borde i motiven till en kommande lagstiftning angivas vilka omständigheter, som borde tillmätas avgörande betydelse, då det gällde att fastslå huruvida ett företag vore att anse som familjebolag eller ej.

Nämnden anför därefter följande.

Enligt nämndens uppfattning böra vid denna gränsdragning framför allt följande förhållanden beaktas.

a) *Antalet aktieägare och fördelningen av aktierna*. Om antalet aktieägare är tio eller flera och om tio aktieägare ha någorlunda stor andel av aktiekapitalet, bör företaget icke enbart av den anledningen, att antalet aktieägare är förhållandevis ringa, hänföras till familjebolag.

b) *Aktiekapitalets storlek*. Om aktiekapitalet är obetydligt i förhållande till omslutningen tyder detta på att utdelningsintresset är av underordnad betydelse. Praktiskt taget alla aktiebolag med aktiekapital av 5 000 eller 10 000 kronor, vilka ägas av fysiska personer, böra hänföras till familjebolag.

c) *Utdelningspolitiken*. Om utdelningspolitiken är normal, vilket får anses vara fallet om omkring 50 procent eller mera av årsvinsten utdelas, utgör detta ett skäl för att hänföra företaget till den grupp som frikallas från skattskyldighet för aktieutdelning. I årsvinsten bör i detta sammanhang inräknas nedskrivning å aktieinnehav, som icke erfordras med hänsyn till marknadsvärdet å detsamma. I detta sammanhang torde man i allmänhet böra taga hänsyn till hittillsvarande utdelningspolitik. Den omständigheten, att ett företag ändrat utdelningspolitik sedan kommittéförslaget blivit känt, bör som regel ej påverka bedömandet.

d) *Manipulationer*. Om ett företag tidigare utnyttjat skattelagarnas bestämmelser på ett sätt som kan jämsställas med manipulationer, exempelvis genom att utgiva fondaktier och efter kort tid inlösa desamma, bör detta räknas företaget till last i detta sammanhang, varför företaget i tveksamma fall bör hänföras till familjebolag.

Nämnden framhåller vidare att de föreslagna bestämmelserna till förhindrande av obehörigt kringgående av reglerna om dubbelbeskattning syntes otillräckliga. Företag, som ansåges driva handel med värdepapper och som därför vore skattskyldiga för aktieutdelning men å andra sidan vore berättigade till avdrag för nedskrivning å innehav av värdepapper, skulle nämligen fortfarande kunna inköpa aktiebolag och upplösa desamma på så-

dant sätt att dubbelbeskattning undvekes. För att förhindra detta syntes bestämmelser böra införas i anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen, varigenom nämnda avdragsrätt inskränktes för företag av antydd art.

I det av *Tjänstemännens centralorganisation* avgivna yttrandet understrykes angelägenheten av att skattebestämmelserna utformades på sådant sätt att de av kommittén konstaterade missbruket av bestämmelserna omöjliggjordes. TCO tillstyrkte därför i princip kommitténs förslag.

*Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* framhåller, att det vore uppenbart att gällande skatteplikt för utdelningar i vissa fall kunde inbjuda till missbruk och att inskränkningar i denna skattefrihet därför borde genomföras. Länsstyrelsen funne sig emellertid böra rikta invändningar mot att man genom nya skatteregler skulle i vissa fall göra det omöjligt för ett aktiebolag eller en förening att överhuvud taget fortleva. Därefter anföres följande.

Enligt länsstyrelsens mening saknas anledning att allenast därför att man vill komma till rätta med vissa oarter hos ett mindre antal aktiebolag och föreningar genomföra en ordning, som riskerar, att man dödar flertalet familjeföretag. En väg, som är mindre radikal men som dock synes leda till den åsyftade effekten, synes vara, att man å ena sidan i princip beskattar aktiebolagen och föreningarna för *all* utdelning, men å andra sidan medger dessa företag rätt till avdrag för så stor del därav, som de i sin tur utdela till sina egna intressenter enligt beslut av nästa bolagsstämma. Häri genom giver man lättnad just för de speciella fall, då kedjebeskattning eljest skulle inträtt genom skattefrihetens upphävande. Att ett förvaltningsbolag skulle hos sig magasinera utdelningar från andra företag utan att i sin tur föra medlen vidare, skulle då icke längre bli lockande ur beskattningssynpunkt.

Med hänsyn till det konstaterade missbruket av ifrågavarande bestämmelser säger sig *kommerskollegium* finna tillräckliga skäl föreligga för en lagändring, som hindrade dylikt förfarande. Däremot kunde kollegium icke förordna att bestämmelserna så utformades, att alla familjebolag med huvudsakligen förvaltningsverksamhet drabbades av kedjebeskattning och således även sådana bolag, som icke tillkommit i syfte att bereda delägarna skattelindring utan såsom den i det särskilda fallet lämpligaste formen för förvaltningsverksamheten. Kollegium ansåge sig därför böra förordna reservanternas förslag. — På ett därmed likartat sätt uttalar sig *länsstyrelsen i Värmlands län*.

*Sveriges industriförbund* och *Stockholms handelskammare* åberopa såsom eget yttrande ett av delegerade för nämnda organisationer samt för Svenska bankföreningen och Svenska försäkringsbolags riksförbund avgivet yttrande. I detta framhålles bland annat att sammanförandet av aktier i ett rörelseidkande bolag hos ett förvaltningsbolag med en begränsad krets fysiska personer såsom delägare vore ofta föranlett och icke sällan nödvändigt av fullt legitima skäl. Därefter anföres.

Några typexempel skola nämnas. Vid försäljning av aktierna i mindre och medelstora företag till ett begränsat antal köpare mot villkor att säljaren skall lämna kredit å viss del av köpeskillingen är det ofta en oefter-



givlig förutsättning att aktierna förvaltas av ett holdingbolag, enär säljaren eljest riskerar att vid bristande betalning sakna möjlighet att återfå kontrollen över företaget, därför att majoriteten splittrats. Holdingbolagsformen plägar sålunda komma till användning i exempelvis sådana fall, då anställda hos ett företag beredas tillfälle förvärva detta, trots att deras kapitaltillgångar icke på långt när förslå till köpeskillingens gäldande. På samma sätt gäller att minoritetsposter i familjebolag ofta icke äro var för sig användbara som kreditunderlag, även om det är fråga om mycket goda företag, medan de däremot sammanförda i ett holdingbolag, som på så sätt kommer att representera en majoritet, kunna få ett mycket betydande belåningsvärde. Dylika kreditmöjligheter kunna uppenbarligen vara av väsentlig betydelse, då man planerar att utvidga eller starta ny rörelse. Den ifrågasvarande förvaltningsformen har i dylika fall uppenbarligen icke tillkommit i syfte att bereda de fysiska personer, som äga företagen, någon skattelindring, och en skatteskärpning borde därför enligt majoritetens och reservanternas gemensamma utgångspunkt vara utesluten.

Att de uppgifter holdingbolagen i ovan antydda fall ha att fylla i regel icke, på sätt majoriteten gör gällande, kunna anförtros åt för ändamålet bildade stiftelser, torde för var och en med kreditväsendet förtrogen person vara uppenbart. Aktiebolagens verksamhet och kontrollen därav är ju, i motsats till vad fallet är med stiftelserna, i detalj reglerad genom civillagstiftningen framför allt i syfte att skydda bolagens fordringsägare.

---

Vi anse oss böra understryka, att ovan anförda fall endast utgör ett par exempel på den mångfald fullt legitima skäl, vilka föranleda att holdingbolagsformen i betydande utsträckning kommit och även i fortsättningen måste komma till användning inom näringslivet. Såsom reservanternas anförda kan detta ha sin grund i testamentsföreskrifter, avtal av skilda slag, oenighet mellan aktieägarna m. m.

Under åberopande av i huvudsak samma skäl som anförts av reservanternas till stöd för det av dem framlagda förslaget, förordas att sistnämnda förslag läggas till grund för en lagstiftning.

Även *Skånes handelskammare* bekräftar förekomsten av de påtalade missbruken och understryker i samband därmed att den nuvarande ordningen, vilken innebure att vissa medborgarkategorier på ur rättslig synpunkt oantastliga vägar kunde bereda sig en lindring i skattebördan, som icke stode övriga medborgare till buds, måste i längden verka undergrävande på den allmänna skattemoralen och därför icke kunde ur samhällets synpunkt tolereras. Handelskammaren säger sig vara i princip införstådd med nödvändigheten av lagstiftningsåtgärder, men invänder mot kommitténs förslag att detsamma i vissa lägen skulle leda till en obillig och sakligt icke motiverad skattebelastning samt därjämte uppressa hinder för användning av holdingbolag såsom förvaltningsform även i sådana fall, då dylika bolag tillkommit för helt andra ändamål än att bereda intressenterna skattelindring. Kommittén hade själv varit medveten om att det icke vore rimligt att anlägga samma betraktelsesätt beträffande alla holdingbolag av denna typ och av denna anledning föreslagit ett dispensförfarande. Med hänsyn till erfarenheterna av de dispensbestämmelser, som på senare år influtit på skilda områden inom lagstiftningen, funne handelskammaren denna lösning icke vara

ur näringslivets synpunkt betryggande, då man på förhand saknade kännedom om vilken praxis, som kunde komma att tillämpas.

Handelskammaren framhåller vidare att icke heller reservanternas förslag utgjorde en fullt tillfredsställande lösning, då jämväl enligt detta vaga gränser uppdroges mellan skattefrihet och skatteplikt och alltför stort område lämnades åt rättstillämpningen. En förutsättning för reservanternas förslag vore därför att en riksskattenämnd inrättades med uppgift att verka för enhetlig rättstillämpning och med möjlighet att snabbt behandla hithörande ärenden.

På ett i huvudsak likartat sätt uttalar sig *handelskammaren i Göteborg*, som i samband med en diskussion av de föreslagna övergångsbestämmelserna framhåller att syftet med bestämmelserna i praktiken omöjliggjordes genom den höga utskiftningskatt, som komme att utgå på fonderade medel. I många familjebolag vore dessa fonderade medel investerade i fabriksanläggningar o. d., varför det bleve omöjligt att inom den korta tid som förslagits framskaffa erforderliga kontanta medel för erläggande av utskiftningskatt. I detta sammanhang finge hänsyn även tagas till de av statsmakterna nyligen införda kreditrestriktionerna. Bolag av nu berört slag utestängdes från möjligheten att begagna sig av övergångsbestämmelserna och komme i en mycket svår situation.

*Handelskammaren i Gävle* erinrar om kommitténs förslag att delägare i familjebolag skulle i vissa fall äga uttaga bolagets tillgångar till anskaffningsvärdet utan att förtäckt aktieutdelning skulle anses föreligga och framhåller i samband därmed att bestämmelser borde meddelas att icke heller gåvoskatt skulle i sådant fall utgå.

*Länsstyrelsen i Västernorrlands län* erinrar om att kommittén icke lämnat en överskådlig redogörelse över tänkbara former av missbruk på ifrågasatt område och heller icke framlagt någon utredning, som vore ägnad belysa den faktiska förekomsten därav och storleken av på sådant sätt undantagna skattebelopp. Då länsstyrelsen icke inom länet uppmärksammat förhållanden, som avsåges skola motverkas av den ifrågasatta lagändringen, kunde länsstyrelsen icke tillförlitligen bedöma behovet av en lagändring av den vittingripande art, varom fråga vore. Länsstyrelsen säger sig icke kunna undgå att reagera mot införandet av bestämmelser, som på ett så drastiskt sätt skulle förändra en sedan länge bestående, av skatte- och civillagstiftningen sanktionerad ordning utan att de ekonomiska verkningarna för näringslivet gjorts till föremål för en analys. Därest omedelbara åtgärder ansåges erforderliga, föresloge länsstyrelsen såsom provisorisk åtgärd en ändring i överensstämmelse med reservanternas förslag. Genom en dylik lösning skulle tillika värdefulla erfarenheter vinnas rörande behovet och följderna av en lagstiftning enligt kommittémajoritetens linje. — En från det nu återgivna avvikande mening har uttalats av *landskamreraren i länet*, som förordat att kommitténs förslag genomfördes.

*Sveriges köpmannaförbund* framhåller som sin mening, att det vore oundgängligen nödvändigt att medgiva familjebolag, som vid ett genomförande

av den föreslagna lagstiftningen nödgades likvidera, uppskov i förslagsvis tio år med erläggandet av den av likvidationen föranledda skatten. Det syntes även böra föreskrivas, att skatten finge erläggas med inteckningar i en utskiftad fastighet eller med utskiftade aktier.

*Sveriges redareförening* framhåller bland annat, att om rederibolag med en eller ett fåtal ägare försålt eller förlorat ett av sina fartyg samt ersättningsfartyg icke omedelbart kunnat anskaffas, vore det helt naturligt att bolaget sökte erhålla största möjliga avkastning å det belopp, som erhållits för det försålda eller förlista fartyget, intill dess nytt fartyg kunnat anskaffas. Om bolaget placerade beloppet i t. ex. börsnoterade aktier, skulle bolaget enligt förslaget få skatta för utdelningen å aktierna. Detta skulle försvåra ersättningsanskaffningen och innebära en skärpning av företagsbeskattningen. Om bolaget hade ägt blott detta fartyg, kunde den skärpta beskattningen nödsaka bolaget att avveckla sin verksamhet.

*Länsstyrelsen i Västmanlands län* riktar mot kommitténs förslag den invändningen, att detsamma skulle medföra en skatteskarpnings för ett långt större antal bolag och föreningar än som i och för sig vore påkallat. Under hänvisning till de betydande tillämpningssvårigheter, som skulle uppkomma vid ett genomförande av såväl kommitténs som reservanternas förslag, säger sig länsstyrelsen icke kunna tillstyrka någotdera av dessa förslag.

## 5. Departementschefen.

Med den i skattelagstiftningen intagna ståndpunkten att aktiebolags och ekonomisk förenings vinst skall i princip beskattas två gånger — nämligen först när den juridiska personen förvärvar densamma och därefter när vinsten genom utdelning eller utskiftning tillföres bolagets eller föreningens delägare — måste det anses i hög grad otillfredsställande med bestämmelser så utformade att det andra ledet i dubbelbeskattningen kan av vissa skattskyldiga genom transaktioner av olika slag kringgås. Såsom av statliga myndigheter och organisationer på näringslivets områden framhållits, måste förefintligheten av dylika, i verkligheten även utnyttjade luckor i lagstiftningen verka undergrävande på den allmänna skattemoralen och stå i uppenbar strid mot den vedertagna principen om en rättvis och jämlik beskattning. Vål har av någon länsstyrelse anförts, att de av kommittén påtalade missförhållandena där icke observerats och det synes icke uteslutet att liknande uttalanden kunnat göras jämväl från länsstyrelser, som icke haft att yttra sig över betänkandet. Men det torde böra observeras — förutom att det här gäller transaktioner som kunna vara mycket svårupptäckta — att dessa transaktioner erfarenhetsmässigt förekomma främst i de större städerna. Det synes ur denna synpunkt vara anledning att fästa särskilt avseende vid de yttranden, som avgivits av kammarrätten, överståthållarämbetet, länsstyrelserna i Stockholm, Göteborgs och Bohus samt Malmöhus län och mellankommunala prövningsnämnden. I samtliga dessa yttranden understrykes behovet av lagstiftningsåtgärder.

Såsom från åtskilliga håll anmärkts har kommittén icke framlagt någon redogörelse angående frekvensen av de åtgärder av skatteflyktskaraktär, mot vilka den föreslagna lagstiftningen riktar sig. Ej heller har någon utredning presterats rörande den inverkan å skatteunderlaget, som dessa transaktioner övat. Det torde emellertid ligga i sakens natur, att sådana undersökningar — därest de över huvud kunna verkställas — äro svår genomförda och knappast kunna tänkas lämna ett resultat, som medger ett mera säkert bedömande av frågans fiskaliska betydelse. Därtill kommer att — därest ändrade lagbestämmelser icke meddelades — de ifrågakommande transaktionerna kunna förutses få en från år till år allt större omfattning. Trots avsaknaden av ett statistiskt underlag för bedömandet av frågans fiskaliska innebörd torde likväl kunna antagas, att skatteflyktsåtgärderna i fråga för närvarande nedbringa skatteunderlaget med något eller några tiotal milj. kronor årligen samt att desamma till övervägande del beröra skattskyldiga i högre inkomstlägen.

Åtskilliga av de transaktioner, varom i förevarande sammanhang är tal, bygga på nu gällande bestämmelser om frihet från skatt å utdelning mellan aktiebolag och ekonomiska föreningar. En lagstiftning bör därför uppenbarligen taga sikte på att begränsa denna skattefrihet. Även om en effektiv och ur skilda synpunkter acceptabel begränsningsregel skulle kunna givas, är det emellertid uppenbart att därigenom icke skulle vinnas någon fullständig garanti för en dubbelbeskattning i alla de fall, där sådan är av lagstiftaren avsedd. Vissa transaktioner bygga nämligen på andra förutsättningar än gällande frihet från kedjebeskattning.

Kommittén har gjort ett uttalande att taxeringsmyndigheterna kunde ingripa i sådana fall, där det träffade arrangemanget kunde betecknas som en skentransaktion. Detta har föranlett länsstyrelsen i Skaraborgs län att uttala önskemål om en klar lagbestämmelse att tillämpa för sådana fall, där en av en skattskyldig vidtagen åtgärd kunde betecknas som en skatteflyktsåtgärd. Det syntes länsstyrelsen icke önskvärdt att enbart överlämna åt praxis att söka komma till rätta med de svårbedömda och för den enskilde så betydelsefulla frågor, varom i dessa fall vore tal.

Kommittén har icke framlagt något förslag till sådant stadgande. Även för egen del är jag av den uppfattningen att en uttrycklig bestämmelse att tillämpa i nu åsyftade fall icke för närvarande bör införas i lagstiftningen. En dylik bestämmelse finge utformas antingen som ett allmänt stadgande att en vidtagen åtgärd skulle bedömas efter sin verkliga innebörd och att alltså de rent yttre former, som givits en transaktion, icke skulle vara avgörande vid det skatterättsliga bedömandet, eller som ett i detalj utfört stadgande angående hur vissa transaktioner skulle ur skattesynpunkt bedömas.

Jag vill anmärka, att redan gällande bestämmelser torde medge att en ren skatteflyktsåtgärd bedömes efter sin verkliga innebörd. I detta sammanhang må sålunda erinras om det av riksdagen godtagna uttalande, som

gjordes av 1933 års bevillningsutskott (bet. nr 40) och vari framhållits att vissa i skatteundandragande syfte verkställda åtgärder borde redan med en tillämpning av gällande bestämmelser kunna bedömas efter deras verkliga innebörd. Vidare bör i detta sammanhang omnämnas ett av regeringsrätten den 14 februari 1951 meddelat utslag, som torde bliva vägledande vid avgörande av en rad fall, likartade med det då avgjorda, och i vilka genom en serie åtgärder den vinst, som funnits ansamlad i bolag eller föreningar, vilka förvaltats fastigheter, överförts till vederbörande delägare under sådana förhållanden att — vid ett formellt betraktande — någon utdelning eller utskiftning icke ägt rum. Likväl har regeringsrätten funnit vad som förekommit böra bedömas så att vederbörande delägare tillförts belopp, som i beskattningsavseende vore att betrakta såsom skattepliktig utdelning.

Vad härefter angår lämpligheten av ett stadgande angående hur speciella fall eller transaktioner vore att bedöma, torde böra framhållas att det här rör sig om en sådan mångfald av olika situationer, där speciella på frågans bedömande inverkan omständigheter skulle föreligga, att det knappast vore görligt att utfinna ur skilda synpunkter godtagbara bestämmelser. Man skulle därjämte tillskapa än större ovisshet om huru sådana fall skulle bedömas, som fölle utanför den direkta rättsliga regleringen.

Enligt min mening synes man alltså i de fall, varom nu varit fråga, alltfört böra lita till praxis. Och det torde därvid kunna förutsättas att i praxis åtgärder, som endast i syfte att kringgå beskattningsreglerna givits en viss utformning, komma att bedömas efter deras verkliga innebörd.

Vad i det föregående anförts har — som av det sagda framgår — i första hand åsyftat sådana fall av skatteundandragande, som icke skulle beröras av de av kommittén föreslagna bestämmelserna. Läget är emellertid ett annat, när man kommer till de av kommittén särskilt uppmärksammade luckorna i lagstiftningen. Här finnas direkta positiva bestämmelser, som kunnat utnyttjas i skatteundandragande syfte och vilka därför böra ändras.

Kommittén såväl som reservanterna inom densamma äro överens därom, att skattefrihet för utdelning bör upphävas för sådana fall, då det vore sannolikt att bolag eller förening innehade aktier eller andelar i syfte att bereda fysiska personer lindring i beskattningen. Däremot föreligga delade meningar angående hur bestämmelserna böra utformas.

Kommitténs förslag innebär i korthet följande.

En definition lämnas av begreppet familjebolag, varmed menas aktiebolag och ekonomisk förening, vars aktier eller andelar innehavas av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer, inbördes besläktade eller ej, under sådana förhållanden att intresset av att uttaga vinstmedel från den juridiska personen i form av utdelning är av underordnad betydelse. Vidare föreslås att familjebolaget skall skatta för utdelning, som uppburits å av bolaget innehavda aktier och andelar. Härifrån göres dock det undan-

taget att skatteplikten icke omfattar utdelning å aktier eller andelar, vilka innehavas såsom ett led i organisationen av en verksamhet som icke väsentligen består i förvaltningsrörelse.

Med sitt förslag har kommittén åsyftat att — så långt detta vore möjligt — uppställa vissa objektiva kriterier, vilka skulle vara avgörande för frågan om utdelningens beskattning. Däremot har kommittén velat avvisa en anordning enligt vilken skatteplikten gjordes beroende av att taxeringsmyndigheterna i det särskilda fallet upptäckte att transaktioner i syfte att kringgå dubbelbeskattningsregeln företagits.

Då kommittén emellertid varit av den uppfattningen, att den här åsyftade förvaltningsformen i särskilda fall kunde vara erforderlig, har tillika föreslagits att Kungl. Maj:t skulle äga medgiva familjebolag skattefrihet för utdelning för viss tid. Sådant medgivande skulle kunna lämnas såväl vid lagändringens ikraftträdande existerande familjebolag som bolag vilket framdeles bildades.

Därjämte föreslås vissa övergångsbestämmelser i syfte att underlätta ett överförande till direkt ägo av familjebolagens tillgångar.

Reservanternas förslag innebär att det för beskattning av utdelning avgörande skulle vara, huruvida *syftet* med arrangemanget att överlåta aktierna eller andelarna å ett förvaltningsbolag varit att bereda fysisk person skattelindring. Reservanterna ha erinrat om de betydande svårigheter, som voro förenade med en på aktiestockens fördelning grundad gränsdragning mellan olika kategorier av bolag, och i anslutning därtill gjort gällande att en påtaglig brist på överensstämmelse föreläge mellan majoritetens motivering för skatteskärpning och den föreslagna författningsändringen. Den av reservanterna förordade lagstiftningen skulle däremot icke framtvunga upplösning av redan existerande bolag respektive förhindra ny bolagsbildning i fall då bolagsformen vore en fullt legitim och kanske mycket starkt önskvärd förvaltningsform. En lagstiftning borde därför rikta sig mot de förvaltningsbolag, som utnyttjades i skatteundandragande syfte, och kedjebeskattningen borde drabba den del av förvaltningsbolagets utdelningsinkomst, som icke överfördes till delägarna på sådant sätt att desamma därför beskattades.

Vid ett genomförande av reservanternas förslag bleve icke erforderligt med särskilda dispensföreskrifter. Men reservanterna föreslå vissa övergångsbestämmelser, avsedda att underlätta avvecklingen av förvaltningsbolag.

Vad angår reservanternas förslag vill jag icke bestrida att med ett rent teoretiskt och principiellt betraktelsesätt skulle kunna hävdas att en lagstiftning enligt denna linje vore tillräcklig, då syftet med en lagändring allenast bör vara att göra dubbelbeskattningen effektiv och i och för sig icke att åstadkomma en flerfaldig beskattning eller att omöjliggöra ett utnyttjande av förvaltningsformer, som av fullt legitima skäl befunnits än-

damålsenliga. Likväl torde avgörande invändningar vara att rikta mot reservanternas förslag.

Till en början må sålunda erinras om att det här gäller transaktioner, som äro mycket svårupptäckta, varför en lagstiftning enligt reservanternas förslag skulle förutsätta ingående och mycket tidsödande undersökningar från taxeringsmyndigheternas sida. Likväl skulle någon garanti icke erhållas för att syftet med lagstiftningen skulle uppnås. Härtill kommer svårigheten att över huvud kunna förebringa utredning angående det för ett sådant stadgandes tillämplighet avgörande, nämligen om syftet med förvaltningsformen varit att ernå skattelindring för fysisk person. Slutligen och icke minst finnes anledning att uppmärksamma de invändningar, som främst av kammarrätten riktats mot reservanternas förslag ur synpunkten att detsamma skulle medföra avsevärda tillämpningssvårigheter, när det gällde att avgöra om och i vad mån av förvaltningsbolaget uppuren utdelning utnyttjats för utdelning till delägarna. Härutinnan tillåter jag mig hänvisa till min förut lämnade redogörelse för kammarrättens remissyttrande.

Av det sagda framgår att jag för egen del icke kan förorda en lagstiftning sådan som den av reservanterna föreslagna. Innan jag övergår att behandla kommitténs förslag, får jag emellertid först erinra om den av vissa remissinstanser ifrågasatta anordningen med en beskattning hos bolaget eller föreningen av all uppuren utdelning men med rätt för samma bolag eller förening *antingen* till restitution av den skatt, som belöpt på utdelning som framdeles utnyttjats för vidareutdelning till fysiska personer, *eller* till avdrag vid inkomstberäkningen för vad av utdelningen utdelats till intressenterna enligt beslut vid en framtida bolagsstämma.

Det torde vara ofrånkomligt att en dylik anordning måste bli komplicerad och i den praktiska tillämpningen svårhanterlig. En lagstiftning av sådan innebörd skulle vidare i huvudsak överensstämma med den B-skatt, som — i syfte att göra dubbelbeskattningen av aktiebolags inkomst effektiv — på sin tid uttogs för den del av bolagets taxerade inkomst, vilken icke utdelades till aktieägarna. Mot denna skatteform riktades emellertid på sin tid mycket kraftiga invändningar — däribland den att B-skatt uttoges även för vinstmedel som i ett senare skede av bolagets verksamhet kunde gå förlorade — och B-skatten avskaffades genom beslut vid 1926 års riksdag.

Med det av kommittén framlagda förslaget är den väsentliga fördelen förenad, att sedan väl konstaterats att i det särskilda fallet föreligger ett familjebolag i den av kommittén angivna meningen, blir rättstillämpningen enkel. Väsentligt större garantier än vid ett genomförande av reservanternas förslag skulle vinnas för att syftet med lagstiftningen skulle uppnås. Utredningssvårigheter och skatteprocesser rörande i vad mån av familjebolaget uppuren utdelning använts för vidareutdelning skulle i huvudsak undvikas. Visserligen undginges icke de svårigheter, som bleve förenade med att konstatera förvaltningsbolagets karaktär av familjebolag, men

dessas svårigheter kunna uppenbarligen icke vara större men möjligen mindre än att åstadkomma bevisning rörande det egentliga syftet med arrangemanget med ett förvaltningsbolag.

Innan slutlig ställning tages till kommitténs förslag, bör emellertid beaktas huruvida verkningarna av ett genomförande av detsamma skulle kunna tänkas leda till ur andra synpunkter icke acceptabla konsekvenser.

De invändningar av sådan art, som framställts mot förslaget, innebära att de av kommittén förordade bestämmelserna skulle gå långt utöver syftet med en lagstiftning och försvåra eller omöjliggöra utnyttjandet av förvaltningsformer mot vilka några invändningar ur skattesympunkt icke vore att framställa och vilka av andra skäl vore de för ändamålet mest lämpliga eller rent av enda användbara. En sådan lagstiftning skulle vidare i särskilda fall kunna föranleda en flerfaldig och orättfärdig beskattning.

De antydda invändningarnas bärighet sammanhänger väsentligen med utformningen och innebörden av de bestämmelser, som skulle vara avgörande för om ett bolag eller en förening skulle beskattas för utdelning eller ej. En viss tvekan kan råda angående innebörden av kommitténs förslag till den del detta såsom ett villkor för att ett familjebolag i skatteteknisk mening skulle anses föreligga angiver, att utdelningsintresset skall vara av underordnad betydelse. Vissa av kommittén gjorda uttalanden synas antyda att med sagda föreskrift åsyftats att täcka alla de fall, där — oavsett huruvida genom åtgärder av ett eller annat slag reglerna om dubbelbeskattning i det särskilda fallet kringgåts eller ej — möjlighet till sådant kringgående, objektivt sett, skulle föreligga. Å andra sidan har den föreslagna författningstexten så utformats, att bolag eller förening, som väl i andra hänseenden fyller villkoren för att anses såsom familjebolag men som genom att i behörig omfattning verkställa utdelning visat sig ha intresse av att på sådant sätt överföra vinstmedlen till intressenterna, icke faller in under det föreslagna stadgandet.

Den kritik, som riktats mot kommitténs förslag, synes ha utgått från att bestämmelsen skulle ha den först angivna innebörden. Vid en lagstiftning enligt kommitténs linje böra emellertid enligt min mening bestämmelserna så utformas, att allenast de bolag och föreningar, vilka genom åtgöranden av ett eller annat slag kringgått dubbelbeskattningsregeln, skola göras skattskyldiga för uppuren utdelning. Därigenom erhöles en lagstiftning, vilken täckte vad som åsyftats men icke ginge utöver vad som kunde anses riktigt och rimligt. Icke heller torde en dylik bestämmelse innebära en komplicerad tillämpningssynpunkt, nämligen därest vad jag i fortsättningen kommer att anföra godtages.

En på nu antytt sätt utformad föreskrift skulle medföra, att samtliga aktiebolag och ekonomiska föreningar, som innehaft aktier i utnyttjat syfte att bereda fysisk person skattelindring, få skatta för erhållen utdelning. I de fall, där denna förvaltningsform icke utnyttjats för sagda ändamål, inträder däremot icke någon skatteskärpning. Detta innebär att i



skattehänseende lojalt uppträdande bolag och föreningar icke genom beskattningsbestämmelser tvingas avveckla; ej heller förhindras tillskapandet av nya legitima bolag eller föreningar. Det bör ankomma på vederbörande bolag eller förening att förebringa utredning om att förutsättningar för beskattning av uppburna utdelningar icke föreligga; där så icke sker, bör familjebolaget beskattas för utdelningarna.

Mot en lagstiftning av nu angiven innebörd kunna enligt min mening berättigade invändningar icke resas. Jag förordar därför att beskattningsreglerna ändras i enlighet med det nyss sagda.

Det torde i detta sammanhang böra framhållas, att vissa utländska staters skattelagstiftning upptar mycket stränga regler till förhindrande av ett obehörigt utnyttjande av familjebolag. Jag tillåter mig här hänvisa till en av t. f. kammarrättsfiskalen Börje Villard på mitt uppdrag sammanställd PM ang. vissa beskattningsfrågor i Storbritannien och Amerikas Förenta Stater, vilken promemoria finnes såsom *Bihang 3* fogad vid detta protokoll.

Vid den föregående diskussionen har icke berörts en grupp av förvaltningsföretag, som synes böra ägnas uppmärksamhet. Jag åsyftar sådana bolag och föreningar, vilka visserligen icke tillkommit i syfte att vinna skattelättnad för fysisk person och heller icke i första hand utnyttjats för dylikt ändamål, men där vidtagna åtgärder likväl medfört en skattelindring mot vilken kan riktas invändningar. Sålunda kan exempelvis en majoritetspost av aktier i ett rörelseidkande bolag ha av i och för sig helt legitima skäl överförts till ett holdingbolag och där utnyttjats som kreditunderlag i samband varmed avtal träffats med långgivaren om att holdingbolagets inkomst, d. v. s. utdelningen från det rörelseidkande bolaget, skall användas för amortering av skulden. Ett införande av kedjebeskattning i fall som dessa och liknande — något som ur vissa synpunkter kunde anses riktigt — skulle kunna i vissa fall tillskapa betydande svårigheter. Kommittén, som uppmärksammat de nu antydda fallen, har föreslagit att genom ett dispensförfarande familjebolaget i fråga skulle medgivas rätt att för viss tid icke skatta för uppburna utdelningar. Även enligt min mening bör — för undvikande av obilligheter som kunna föranledas av en på förut antytt sätt anordnad kedjebeskattning — möjlighet tillskapas att i särskild ordning medgiva familjebolag frihet från en eljest inträdande skyldighet att skatta för utdelning. Uppenbarligen bör sådan dispens medgivas allenast, därest särskilda skäl föreligga såsom ingångna kreditavtal, testamentariska föreskrifter eller liknande. Sådan dispens bör regelmässigt ifrågakomma blott beträffande bolag eller förening, som vid tidpunkten för de nya bestämmelsernas ikraftträdande träffat sådant avtal eller arrangemang att en tillämpning av dessa bestämmelser på grund därav skulle medföra påtagligt obilliga verkningar. Med hänsyn till det sagda kan jag därför även biträda kommitténs förslag till dispensföreskrifter med understrykande av att en restriktiv tillämpning av desamma bör eftersträvas. Dispensförfarandet synes — därest riksdagen kommer att biträda vad i proposition nr 64 föreslagits rörande inrättandet av en riksskattenämnd

— böra anförtros denna nämnd, vars beslut i dispensärende icke bör kunna överklagas.

Jag övergår nu att behandla särskilda frågor, sammanhängande med den ifrågasatta lagstiftningen.

Såsom en första förutsättning för att skatteplikt skall föreligga för utdelning å innehavda aktier och andelar bör gälla att antalet delägare i den utdelningsberättigade juridiska personen utgöres av en person eller ett fåtal personer. Av uppenbara skäl bör någon precisering ej ske av det antal delägare, som högst må finnas för att skattepliktsregeln skall gälla. Vid prövning av stadgandets tillämplighet i det enskilda fallet bör avseende även fästas vid hur stor andel av aktie- eller andelskapitalet, som finnes hos de olika delägarna. Vid utformningen av praxis bör alltså uppmärksammas, att det är vid antalet *verkliga* intressenter som i första hand bör fästas avseende. Lagstiftningens syfte att förhindra obehöriga skattelättnader avses hela tiden skola vara det för praxis' utformning normgivande. Den omständigheten att delägare i den juridiska personen kan vara annan juridisk person förhindrar i och för sig icke stadgandets tillämplighet. Kommittén har uttryckligen reglerat det fall, där det ifrågakommande familjebolaget äges av fysisk person genom förmedling av juridisk person. Här må tilläggas att den omständigheten, att bland delägarna kan återfinnas juridisk person, med vilken fysisk person icke står i direkt intressegemenskap, icke bör i och för sig medföra att — därest omständigheterna i övrigt tala för en tillämpning av stadgandet — en sådan tillämpning blir utesluten. I författningstexten får detta sin täckning genom en föreskrift att aktierna eller andelarna i den ifrågakommande juridiska personen skola »till huvudsaklig del» ägas, direkt eller indirekt, av fysisk person.

Den andra förutsättningen för stadgandets tillämplighet i det särskilda fallet är det förut berörda villkoret att den valda förvaltningsformen utnyttjas för att bereda fysisk person skattelindring. Det torde icke böra ifrågakomma att i författningstexten mera preciserat angiva förutsättningens innebörd utan får det ankomma på beskattningsnämnderna och skattedomstolarna att i varje särskilt fall pröva förhandenvaron av förutsättningen. Den prövning, som därvid ifrågakommer, får i första hand verkställas på grundval av tillgängliga uppgifter rörande den förda utdelningspolitiken. Därvid kan icke krävas att större del av tillgängliga vinstmedel användes för utdelning än som med hänsyn till konsolideringskrav, önskemålet att vidmakthålla en relativt jämn utdelning och liknande omständigheter framstår såsom rimligt. Å andra sidan bör beaktas huruvida intressenterna i förvaltningsbolaget annorledes än genom utdelning tillförts vinstmedel och detta tillika skett på sådant sätt att ett obehörigt skatteundandragande kan sägas uppkomma. I det av mellankommunala prövningsnämnden avgivna yttrandet ha angivits vissa omständigheter, som kunna tjäna till ledning vid prövning av stadgandets tillämplighet. Utöver

vad där anförts må framhållas, att om ett förvaltningsbolag belastas med betydande utgifter i anledning av avtal med eller åtaganden gentemot delägare eller annan med vilken delägaren kan sägas vara i intressegemenskap och anledningen till dessa avtal eller åtaganden varit önskemål att bereda fysisk person skattelindring, kan icke den omständigheten, att bolaget utdelat återstående, enligt vinst- och förlusträkningen tillgängliga vinstmedel, åberopas av bolaget till stöd för skattefrihet för utdelning. Jag delar även den av kammarrätten uttalade meningen, att en av en aktieägarminoritet framtvingad utdelning i och för sig icke bör vara i förevarande hänseende avgörande.

I allmänhet synes bolags eller förenings karaktär av familjebolag i skatte-teknisk mening böra bedömas icke blott på grundval av vad som förekommit under beskattningsåret. Har sålunda ett familjebolag under ett tidigare år utnyttjats för kringgående av beskattningsreglerna, bör detta vara tillräckligt skäl för att fortsättningsvis skattlägga bolaget för mottagen utdelning. En förklaring från bolagets sida att det icke vidare tänker medverka till transaktioner i skatteundandragande syfte bör i sådant fall regelmässigt icke godtagas. Godtages nämligen en sådan förklaring skulle — därest den framdeles likväl icke infriades — något korrektiv däremot icke finnas. Befogade invändningar mot en dylik tillämpning av stadgandet synas icke kunna framställas. Ett bolag, som medverkat till skatteflyktsåtgärder, får vara berett att taga konsekvenserna därav. Dock synes en viss försiktighet böra iakttagas beträffande sådana familjebolag, som existera vid lagändringens ikraftträdande och vilkas medverkan till transaktioner i antytt syfte ligger relativt långt tillbaka i tiden.

Det kan förutses, att den nu diskuterade förutsättningen för ett bolags eller en förenings skattskyldighet för utdelning kan i särskilda fall medföra tillämpningssvårigheter och delade meningar kunna tänkas uppstå angående förutsättningens förhandenvaro. Än mer vågande invändningar ur nu angivna synpunkter skulle emellertid vara att rikta mot en lagstiftning av innebörd att bolag skulle drabbas av kedjebeskattning, därest, rent objektivt sett, något intresse av att uttaga vinstmedel genom utdelning från bolaget icke skulle finnas. För en sådan bestämmelses tillämplighet skulle nämligen krävas en fullständig kännedom hos den prövande myndigheten om alla de transaktioner genom vilka det andra ledet i dubbelbeskattningen skulle i det särskilda fallet kunna kringgåas.

Det torde med hänsyn till det sagda vara ofrånkomligt att, såsom redan antytts, utforma bestämmelserna på sådant sätt, att det skall ankomma på ifrågavarande bolag och föreningar att visa att förutsättningarna för frihet från kedjebeskattning föreligga. Endast bolaget eller föreningen äger utan vidare kännedom om de förhållanden, som äro i sådant hänseende avgörande, och kan utan svårigheter redogöra för desamma. Skulle bevis-skyldigheten däremot läggas på taxeringsmyndigheterna, komme dessa att ställas inför tidsödande och mycket svår genomförda uppgifter.

Jag får i detta sammanhang även erinra om de möjligheter, som — därest

en riksskattenämnd kommer att inrättas — komma att finnas för bolag och föreningar att i vissa fall erhålla bindande förhandsbesked i hithörande frågor.

De ifrågavarande bestämmelserna böra, i enlighet med vad kommittén föreslagit, vidare så utformas att därunder bliva i princip hänförliga icke blott sådana bolag och föreningar, som avses i förordningen om ersättnings-skatt, utan även rörelseidkande bolag och föreningar som innehava aktier och andelar. Därest sådant bolag eller sådan förening finnes böra i det särskilda fallet beskattas för uppbyggnaden utdelning, synes från beskattning dock böra undantagas utdelning å aktier och andelar, som innehavas såsom ett led i organisationen av den egentliga verksamheten. Såsom i något remissyttrande påpekats, kunna svårigheter uppstå vid särskiljandet av s. k. organisationsaktier från andra aktier; dessa svårigheter torde dock icke innebära någon avgörande invändning mot ett sådant stadgande. Jag får i detta sammanhang även erinra om Sveriges redareförenings uttalande om den skärpning av företagsbeskattningen, som enligt föreningens mening skulle uppkomma i det fall, där ett av ett fåtal personer ägt rederibolag förlorat eller försålt ett fartyg och i avvaktan på tillfälle att verkställa ersättningsanskaffning placerat försäkringsersättningen eller köpeskillingen i börsnoterade aktier. Härtill bör genmålans att de av mig förordade bestämmelserna icke bliva tillämpliga, därest bolaget i skäligen omfattning använder sina vinstmedel för utdelning.

Beteckningen familjebolag skulle med den föreslagna utformningen av författningsbestämmelserna avse icke blott vissa aktiebolag utan även vissa ekonomiska föreningar och detta oavsett om delägarna i den juridiska personen vore inbördes besläktade eller ej. Av dessa bolag och föreningar skulle vidare blott de vara familjebolag i skatteteknisk mening, som medverkat till att bereda fysisk person viss skattelättnad. Av det sagda framgår — som även kammarrätten påpekat — att benämningen familjebolag är inadekvat och även kan vara direkt vilseledande. Om än benämningen vunnit en viss hävd, bör densamma — helst som något påtagligt behov därav icke föreligger — ej upptagas i författnings-texten.

Det av länsstyrelsen i Malmöhus län gjorda påpekandet att bestämmelserna om avdrag för gäldränta i 39 § kommunalskattelagen hade sådant samband med frågan om skattefrihet för utdelning, att nämnda bestämmelser borde i detta sammanhang omprövas, får jag upptaga till behandling i samband med en redogörelse för kommitténs förslag om skattefrihet för utdelning å aktier och andelar, som innehavas av bolag vilka driva bank- eller annan penningrörelse.

Såväl kommittén som mellankommunala prövningsnämnden har riktat uppmärksamheten på följande förfaringsätt, som kunna utnyttjas för ett skatteundandragande. Delägarna i ett familjebolag med ansamlade vinstmedel kunna till fulla värdet överlåta aktierna eller andelarna å ett bolag, som vore frikallat från skattskyldighet för utdelning. Detta bolag kunde

därefter till sig skattefritt överföra vinstmedlen genom utdelning. Aktierna eller andelarna kunde även överlätas till ett sådant bolag, vars innehavda aktier vore att hänföra till varulager. Utdelningen bleve visserligen i detta fall skattepliktig intäkt, men genom en motsvarande nedskrivning å aktierna eliminerades konsekvenserna därav. Kommittén har antytt vissa lagstiftningsåtgärder, som skulle kunna vidtagas till mötande av dylika skatteflyktsåtgärder, men ansett sig icke böra framlägga något förslag i ämnet, då missbruk av angiven art ännu icke iakttagits och det vore mindre sannolikt att dylika transaktioner behövde befaras för framtiden.

Därest vad jag i det föregående förordat i lagstiftningsväg genomföres, kunna hos förvaltningsbolag av familjebolagskaraktär vinstmedel i obehörig omfattning icke längre ansamlas utan att en kedjebeskattningsinkomst inträder. Med hänsyn härtill skulle införandet av författningsbestämmelser till förhindrande av de nu senast antydda skatteflyktsmöjligheterna närmast taga sikte på de familjebolag, som redan vid den av mig förordade lagändringens ikraftträdande inneha vinstmedel. Det synes med hänsyn härtill tveksamt om lagstiftningen bör tyngas med de komplicerade bestämmelser, som kommittén för sin del icke velat föreslå. Då härtill kommer att redan gällande bestämmelser synas möjliggöra åsättandet av en materiellt riktig taxering i sådana fall, där rena skatteflyktsåtgärder föreligga, ansluter jag mig för egen del till den uppfattningen att med införandet av uttryckliga bestämmelser bör anstå till dess erfarenheten utvisar att behov därav förefinnes.

Ett införande av kedjebeskattningsinkomst lär i åtskilliga fall medföra att familjebolag komma att avvecklas, nämligen då bolaget eller föreningen utnyttjats för vinnande av skattelättnad åt fysisk person. En sådan avveckling kan komma att aktualisera skatteanspråk, som vid ett bibehållande av gällande bestämmelser först i en obestämd framtid blivt aktuella. Kommittén har föreslagit särskilda övergångsbestämmelser av innebörd att vissa av dessa skatteanspråk skulle av det allmänna eftergivnas i syfte att underlätta familjebolagets likvidation och överförande av dess tillgångar till direkt ägande.

Det kan synas i någon mån tveksamt huruvida tillräckliga skäl föreligga för att efterskänka skatteanspråk, som vila på företag vilka tillskapats och utnyttjats för ett av lagstiftaren icke avsett skatteundandragande. Det bör bemärkas, att dessa skatteanspråk icke tillskapas genom införandet av de av mig i det föregående förordade bestämmelserna utan redan tidigare uppkommit genom vederbörande skattskyldiges eget förfarande och i vetskap om att de fördelar av skilda slag, som varit förenade med den valda förvaltningsformen, vunnits till priset av ifrågavarande skatteanspråk. Då jag för egen del likväl är beredd att upptaga vissa av de av kommittén i detta hänseende föreslagna bestämmelserna, är det i medvetande om att principiella invändningar kunna riktas även mot en mera begränsad skatteeftergift. Och det framstår som uppenbart, att bestämmelser om sådan eftergift över huvud icke böra i detta sammanhang införas för andra fall än

dem då skatteanspråket blivit aktuellt som en följd av genomförandet av den nu ifrågavarande lagstiftningen. Den av kommittén förebragta utredningen innefattar icke material nog för ett bedömande av lämpligheten att meddela bestämmelser om skatteeftergift i hänseenden, som icke höra samman med frågan om skattskyldighet för utdelning.

Under hänvisning till det sist sagda kan jag till en början icke ansluta mig till förslaget att nu göra avkall på de skattekrav, vilka kunna åvila aktiebolag eller ekonomisk förening som äger fastighet, eller att föreskriva lättnader i den beskattning, som kan ifrågakomma när delägare i sådant bolag eller sådan förening till underpris förvärvar fastigheten. Dessa spörsmål ha intet att skaffa med reglerna om beskattning av utdelning. Det må även tilläggas att bolags- eller föreningsformen i fall som de nu nämnda valts för vinnande av vissa förmåner — däribland den att undslippa lagfartsstämpel vid förändringar i den reella äganderätten — och att tillräckliga skäl icke kunna anses föreligga för att eftergiva det skattekrav, som varit priset för att vinna dessa förmåner. Därtill kommer att aktierna eller andelarna i många fall bytt ägare och att vid gjorda överlåtelser prissättningen kan ha påverkats av skattekravet, varför en regel av antytt slag skulle kunna opåkallat gynna den senaste ägaren.

Däremot kan jag biträda förslaget att underlätta för delägare att från förvaltningsbolaget (föreningen) till sig överföra de aktier eller andelar, vilka bolaget (föreningen) innehar vid lagstiftningens ikraftträdande och varå avkastningen enligt de av mig föreslagna bestämmelserna blir föremål för kedjebeskattning. Delägare bör sålunda äga förvärva nämnda tillgångar till bolagets (föreningens) anskaffningsvärde utan att förtäckt aktieutdelning skall anses äga rum. Jag kan även biträda förslaget att om delägaren därefter avyttrar aktierna eller andelarna, bolagets (föreningens) fång skall läggas till grund för ett bedömande om skattepliktig realisationsvinst föreligger eller ej.

Därest bolaget (föreningen) erhållit aktierna eller andelarna annorledes än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, bliva bestämmelserna att tolka så att förtäckt aktieutdelning icke föreligger, därest tillgångarna i fråga på ett motsvarande sätt överföras till delägarna. Har bolaget (föreningen) genom utdelning, utskiftning eller fusion förvärvat aktierna eller andelarna, bör såsom anskaffningsvärde gälla det verkliga värdet vid förvärvstillfället.

Med bestämmelser av nyss angiven innebörd underlättas — icke minst ur synpunkten att vinstmedel därigenom icke ansamlas hos bolaget eller föreningen — för delägarna i familjebolag att överföra aktierna eller andelarna till direkt ägande och därigenom förhindra den flerfaldiga beskattning, som i och för sig icke eftersträvas av lagstiftaren, men som likväl kan bli en följd av de nya bestämmelserna. Familjebolagets intressenter kunna alltså vidtaga åtgärder för undvikande av den kedjebeskattning av utdelning, som föreskrivits till förhindrande av ett utnyttjande av holdingbolag för kringgående av beskattningsreglerna.

Anledning synes icke föreligga att förknippa utnyttjandet av sagda övergångsbestämmelser med en skyldighet för förvaltningsbolaget (föreningen) att upplösas. Däremot bör föreskrivas att överförandet skall ske inom viss tid, förslagsvis två år efter författningsändringens ikraftträdande.

Rätt för familjebolagets intressenter att till bolagets anskaffningskostnad övertaga aktierna eller andelarna får anses innefatta tillräcklig möjlighet för vederbörande att undvika obilliga verkningar av en införd kedjebeskattnings. Däremot synas skäl icke föreligga för att ytterligare komplicera de mycket invecklade bestämmelserna om beräkning av utskiftningsskatt vid aktiebolags likvidation och skattebestämmelserna vid upplösning av ekonomisk förening i syfte att medge skattelindring, därest förvaltningsbolaget (föreningen) i stället föredragit att försälja aktierna eller andelarna till deras verkliga värde för att därefter utdela eller utskifta medel. Jag vill i detta sammanhang även erinra om den av mig förordade bestämmelsen om rätt för riksskattenämnden att i särskilda fall medgiva dispens från de nya bestämmelsernas tillämpning. Då sådan dispens medgivits, böra bestämmelserna om delägares rätt att till anskaffningskostnaden förvärva bolagets (föreningens) aktier eller andelar utan skattepåföljd kunna utnyttjas inom två år efter utgången av den tid för vilken dispens meddelats.

Med den uppfattning, för vilken jag i det föregående givit uttryck, finnes icke någon anledning att till närmare behandling upptaga den av kommittén och i åtskilliga remissyttranden berörda frågan om den skattemässiga behandlingen av realiserade, hos familjebolag ansamlade värdestegringsvinster. Ej heller utgör den förordade kedjebeskattningsen något skäl för specialbestämmelser rörande storleken av utskiftningsskatten vid upplösning av familjebolag.

### **III. Bank- och andra penningbolags skattskyldighet för utdelning å aktier och andelar.**

Såsom framgår av det tidigare sagda äro enligt gällande bestämmelser aktiebolag och ekonomiska föreningar, som driva bank- eller annan penningrörelse, underkastade skattskyldighet för utdelning å aktier och andelar. Anledningen härtill är att av sådana företag innehavda aktier och andra värdehandlingar i beskattningshänseende i regel äro att betrakta såsom varor i rörelsen och att avkastningen därå följaktligen utgör inkomst av rörelse. Emellertid inneha bank- och penningbolag understundom aktier i verkliga dotterföretag och sådana s. k. organisationsaktier äro icke att anse som tillgångar av varulagers natur.

Spörsmålet om beskattningen av utdelning å dylika organisationsaktier uppmärksammades av 1928 års *bolagsskatteberedning*, som icke ansåg det förenat med några avgörande svårigheter att särskilja dylika aktier från andra av bank- och penningbolag innehavda aktier. Förslag framlades därför till bestämmelser av innebörd att bolag eller förening, som drev bank-

eller annan penningrörelse, skulle frikallas från skyldighet att skatta för utdelning å organisationsaktier. Förslaget ledde emellertid icke till någon lagstiftningsåtgärd.

*Svenska bankföreningen* upptog i yttrande, som avgavs över ett av 1936 års skattekommitté den 27 november 1937 avgivet betänkande med förslag till omläggning av den direkta statsbeskattningen m. m., frågan om bankbolagens skattskyldighet för utdelning. I nämnda yttrande — däri erinrades om en år 1933 genomförd ändring i lagen den 22 juni 1911 om bankrörelse, varigenom bankaktiebolag förhindrades driva handel med aktier — anfördes bl. a. följande.

Att, då kedjebeskattningen år 1928 i princip borttogs, undantag gjordes för bankbolagens del, motiverades med, att bankbolagen drevo handel med aktier. Sådan handel är emellertid numera bankbolag helt förbjuden och någon anledning till undantagets bibehållande förefinnes således icke längre. Aktier, som bankbolag äga eller förvärva, äro antingen övertagna panter, som skola föryttras snarast möjligt, eller aktier i bolag, avsedda att förvalta fastigheter för bankkontorens inrymmande, eller ock, undantagsvis, aktier, som med Konungens särskilda tillstånd förvärvats för tillgodoseende av ett för bankväsendet eller det allmänna gagneligt ändamål.

I många fall handhava bankbolagen förvaltningen av bankfastigheterna genom dotterbolag. Erfarenheten visar, att det kan möta svårigheter och stundom måste anses uteslutet att så ordna de ekonomiska förhållandena mellan ett bankbolag och dess dotterbolag, att detta senare icke redovisar någon vinst. Att bankbolaget skall åläggas skattskyldighet för av dotterbolaget redovisad vinst är dock alldeles stridande mot de principer, vilka sedan tillkomsten av 1928 års skattelagstiftning gälla i hithörande hänseenden. Bolagsskatteberedningen, som avgav sitt betänkande vid en tid då bankbolagen ännu ägde rätt att i viss utsträckning driva handel med aktier, beaktade nu berörda förhållanden, då beredningen i sitt förslag upptog bankbolags frikallande från skattskyldighet för utdelning från aktiebolag eller ekonomiska föreningar eller vinst genom utskiftning från aktiebolag, i den mån utdelningen eller utskiftningsvinsten härflutit från aktier eller andelar, vilkas innehavande utgjort ett led i organisationen av bankbolagets verksamhet.

Bankföreningens hemställan att bolagsskatteberedningens förslag måtte genomföras, vilken hemställan hade biträtts av bank- och fondinspektionen, föranledde icke annan åtgärd än ett uttalande i propositionen nr 258 till 1938 års riksdag att frågan lämpligen borde tillsammans med vissa andra spörsmål upptagas av 1936 års skattekommitté vid dess fortsatta utredningsarbete.

Såsom framgår av den inledningsvis lämnade framställningen har bankföreningen därefter i skrivelse den 21 oktober 1942 hemställt, att skattefrihet måtte medgivas bankaktiebolag för utdelning å aktier och andelar, vilka innehades som ett led i organisationen av bolagets verksamhet, ävensom å aktier som med Konungens särskilda tillstånd förvärvats för tillgodoseende av ett för bankväsendet eller det allmänna gagneligt ändamål. Därvid har bl. a. framhållits, att numera hade den uppfattningen vunnit erkännande, att aktier, som av bankerna förvärvats i och genom lånerörelsen,



borde — oaktat den med förvärvet förbundna försäljningsskyldigheten — anses hänförliga till tillgångar av varulagers natur. Vid dylikt förhållande hade bankföreningen begränsat sitt yrkande på sätt framginge av det nyss återgivna.

Från de remissyttranden, som avgivits över förenämnda framställning, må här följande återgivas.

*Kammarrätten* har tillstyrkt att det förevarande spörsmålet upptoges till omprövning men samtidigt förklarat sig sakna möjlighet att bedöma vilken minskning i skatteintäkterna, som skulle föranledas av ett bifall till framställningen.

*Bank- och fondinspektionen* har framhållit att enligt gällande banklag vore bankaktiebolag principiellt förbjudna att förvärva aktier. Undantag från detta förbud hade stadgats beträffande dels aktier i på visst sätt konstruerade bankfastighetsaktiebolag, dels efter Konungens tillstånd i varje särskilt fall aktier i annat svenskt aktiebolag, i utländskt bankföretag eller i svenskt aktiebolag, vars ändamål kunde anses gagneligt för bankväsendet eller det allmänna, dels ock aktier, som bank nödgades inköpa till skyddande av fordran eller övertaga såsom betalning för fordran. Aktier av sistnämnda slag, som bank förvärvat, vore banken emellertid skyldig att åter avyttra så snart lämpligen kunde ske och senast då avyttringen kunde äga rum utan förlust för banken.

Inspektionen, som tillstyrkt den av bankföreningen gjorda framställningen, har som sin mening uttalat att befrielse från kedjebeskattning av utdelning å aktier i bankfastighetsaktiebolag syntes vara av skäligen ringa betydelse i statsfinansiellt hänseende. I vad mån den föreslagna skattebefrielsen i övrigt hade betydelse i sådant hänseende kunde icke bedömas utan en mera ingående undersökning men inspektionen hade velat framhålla att särskilt tillstånd till aktieförvärv hittills meddelats allenast i ringa omfattning.

*Överståthållarämbetet*, som förklarat sig anse en ändring i gällande bestämmelser böra komma till stånd, har beträffande de praktiska följderna i taxeringsarbetet av förslaget genomförande åberopat ett av *biträdande taxeringsintendenten E. Hjolman* avgivet yttrande. Däri har framhållits att vissa svårigheter kunde uppkomma när det gällde att skilja mellan olika slag av aktier. Det syntes uteslutet, att företagen utan att lämna utredning skulle kunna medgivas skattefrihet för utdelning. En obligatorisk uppgiftsskyldighet för det företag, som ansåge sig vara frikallat från skattskyldighet för sådan inkomst, syntes erforderlig.

Därefter har *Hjolman* anfört följande.

Undantagsvis kunna naturligtvis svårigheter ändock uppstå. Så kan t. ex. ett försäkringsaktiebolag genom ett fastighetsaktiebolag eller en fastighetsförening äga en fastighet i vilken ett filialkontor beredes lokal men som i övrigt uthyres i avsikt att göra nedlagt kapital räntebärande för försäkringsrörelsen. Hur i ett sådant fall moderbolagets skattskyldighet för utdelning från dotterbolaget skall bedömas, kan vara svårt att avgöra. Själv anser jag det rimligt, att utdelningen skall beskattas, då dotterbolagets

vinst, som utdelas, knappast kan härröra från den del av fastigheten, som användes för moderbolagets rörelse. Men ett rättsfall rörande en försäkringsanstalts (Städernas Allmänna Brandstodsbolag) rätt till avdrag för avskrivning å den fastighet i vilken anstaltens huvudkontor inrymts, komplicerar problemet. Nitton procent av fastigheten användes i rörelsen, medan åttio procent uthyrdes. Anstalten medgavs icke rätt att till någon del avskrivna fastigheten såsom varulager, utan erhöll endast normalt »slitningsavdrag». (Se Regeringsrättens årsbok 1941 not. Fi 439.) Det kan då anses inkonsekvent, att i ett avseende betrakta sådan fastighet i sin helhet såsom använd i rörelsen men i ett annat avseende såsom helt eller delvis varulager. Jag påpekar, ehuru det kan synas onödigt, önskvärdheten av att dessa frågor regleras genom lagbestämmelser, därest de föreslagna författningsändringarna genomföras.

Slutligen kan det förtjäna påpekas, att banker och försäkringsaktiebolag, som erhålla skattefrihet för utdelning å vissa aktier eller andelar, icke böra få avdrag för ränta å lånat kapital, som hänför sig till dessa tillgångar. Detta läser dock följa redan av bestämmelserna i 39 § kommunal-skattelagen.

Även i övriga avgivna remissyttranden har bankföreningens förslag biträts.

#### Kommittén.

Kommittén framhåller, att såsom redan 1924 års skatteberedning påpekat borde i fråga om moder- och dotterbolag i inskränkt mening den sammanlagda skatten för bolagen och deras delägare i princip vara densamma som om bolagen sammanslutits till ett enda bolag. Därefter anföres följande.

De aktier, som ägas eller förvärvas av bankbolag äro, som bankföreningen framhållit, antingen övertagna panter, vilka skola avyttras snarast möjligt, eller aktier i bolag, avsedda att förvalta fastigheter för bankkontorens inrymmande, eller ock undantagsvis aktier, som med Konungens särskilda tillstånd förvärvats för tillgodoseende av ett för bankväsendet eller det allmänna gagneligt ändamål.

Såsom av bank- och fondinspektionen vid skilda tillfällen uttalats, synes icke skäl att beträffande något slag av dylikt aktieinnehav bibehålla beskattning av utdelning. Denna principiella ståndpunkt delas av övriga myndigheter, vilka avgivit yttrande över framställningen.

Enligt kommitténs mening torde det i praktiken icke möta några svårigheter att skilja mellan sådan utdelning, som enligt framställningen icke skall beskattas hos mottagande företaget, och sådan som skall beskattas. Vad angår statsfinansiella konsekvenser, hava såväl bank- och fondinspektionen som statskontoret uttalat, att en skattebefrielse enligt bankföreningens framställning torde bliva av skäligen ringa betydelse för skatteunderlaget. Resultatet av en undersökning, som kommittén låtit vidtaga, torde bestyrka riktigheten av dessa antaganden. Undersökningen, som har omfattat samtliga affärsbanker och som utvisar dessa bankers sammanlagda innehav av aktier, vilkas utdelning enligt bankföreningens framställning skulle bliva skattefri, har givit följande resultat:

Nominella värdet av aktier och andelar, vilkas innehavande utgjort ett led i organiserandet av bankbolagens verksamhet — främst aktier i fastighetsaktiebolag — uppgick den 31 december 1948 till 51 116 800 kronor. Ut-

delningen å aktier och andelar, vilka utgjort ett led i bankbolagens verksamhet, uppgick för vart och ett av åren 1947 och 1948 till 17 800 kronor.

Nominella värdet av aktier, som med Konungens särskilda tillstånd förvärvats för tillgodosende av ett för bankväsendet eller det allmänna gagneligt ändamål, uppgick den 31 december 1948 till 7 791 900 kronor. Utdelningen å detta slag av aktier uppgick för vart och ett av åren 1947 och 1948 till 245 533 kronor.

Kommittén tillägger, att eftersom skattebefrielse för utdelning å aktier av sådant slag, varom här vore fråga, finge anses synnerligen motiverad, och då enligt kommitténs mening varken praktiska eller statsfinansiella skäl lade hinder i vägen för en dylik skattebefrielse, föresloge kommittén att 54 § kommunalskattelagen och 7 § förordningen om statlig inkomstskatt ändrades i enlighet därmed.

I detta sammanhang torde även få omnämnas att kommittén något berört den i 39 § 1 mom. kommunalskattelagen upptagna bestämmelsen, att om bolag eller förening åtnjutit inkomst genom sådan utdelning å aktier eller andelar, för vilken skattskyldighet icke föreligger, äger bolaget eller föreningen ej åtnjuta avdrag för gäld, som belöper å nämnda värdehandlingar, i vidare mån än som räntan överstiger utdelningen.

Kommittén anför härom.

Bestämmelsen har tillkommit för att förebygga missbruk av den i 54 § första stycket a) kommunalskattelagen medgivna skattefriheten. Om utdelningen är skattefri, borde nämligen icke kostnader, som belöpte å denna få avdragas från skattepliktiga intäkter. Exempel: Ett industribolag har 50 000 kronor skattepliktig nettointäkt av rörelse. Bolaget lånar en miljon kronor mot en ränta av 5 procent och köper aktier, som giva en avkastning av 5 procent. Bolaget har således en inkomst å 100 000 kronor, därav 50 000 kronor utgör skattepliktig inkomst. Skulle gäldräntan vara avdragsgill skulle bolaget icke redovisa någon skattepliktig inkomst.

Bestämmelsen i 39 § 1 mom. andra stycket kommunalskattelagen innebär i realiteten en begränsning av den i 54 § första stycket a) samma lag medgivna skattefriheten. Bestämmelsen strider mot utgångspunkten för medgivande av nämnda skattefrihet nämligen att moder- och dotterbolags sammanlagda skattebörda icke skulle bli större än om allenast *ett* företag funnits. I praktiken torde bestämmelsen medföra besvärliga utredningar samt transaktioner med vinstöverflyttningar, kommissionärsbolag o. s. v.

Ett vidhållande av bestämmelsen då fråga är om gäldränta, som hänför sig till aktier eller andelar, vilka utgöra ett led i organiserandet av aktiebolags eller ekonomisk förenings rörelse, synes uppenbarligen icke vara påkallad.

I fråga om avdragsrätten för gäldränta, som hänför sig till aktier eller andelar, vilka utgöra placeringsobjekt för överskottsmedel, torde en ändring knappast kunna göras utan att samtidigt vidtages en ändring av dessa aktiers eller andelars behandling i beskattningshänsende. Förutsättningen för ett upphävande av bestämmelsen i 39 § 1 mom. andra stycket kommunalskattelagen i fråga om gäldränta, som belöper å dylika tillgångar, synes nämligen enligt kommitténs mening vara, att aktierna eller andelarna betraktas såsom varulager i rörelsen.

Kommittén framhåller, att en ändring av 54 § första stycket a) kommunalskattelagen i enlighet med kommitténs förslag aktualiserade en prövning av huruvida förenämnda bestämmelse i 39 § kunde upphävas eller ändras. Spörsmålet vore emellertid av den art och omfattning, att kommittén anså sig icke i förevarande sammanhang kunna framlägga något förslag till lösning av problemet utan inskränkte sig till att framhålla, att en översyn av bestämmelserna syntes påkallad.

#### Remissyttrandena.

Kommitténs förslag i nu förevarande del har i princip tillstyrkts eller lämnats utan erinran i samtliga avgivna remissyttranden.

Följande torde här få återgivas från nämnda yttranden.

*Kammarrätten* framhåller, att de i 54 § första stycket a) punkt 2 kommunalskattelagen och 7 § första stycket h) punkt 2 förordningen om statlig inkomstskatt upptagna bestämmelserna, vilka enligt sin föreslagna avfattning endast avsåge svenska aktiebolag, även syntes böra gälla svenska ekonomiska föreningar.

*Bank- och fondinspektionen* tillstyrker — under hänvisning till att verkställd utredning utvisade att den ifrågasatta begränsningen av skattskyldigheten endast finge obetydliga statsfinansiella verkningar — kommitténs förslag mot vars utformning inspektionen icke funnit något att erinra.

*Mellankommunala prövningsnämnden* påpekar, att enligt förslaget skulle ekonomiska föreningar, som icke hänfördes till familjebolag, frikallas från skattskyldighet för utdelning. Detta skulle innebära, att sådana ekonomiska föreningar som dreve inlåningsverksamhet under bankmässiga förhållanden, exempelvis Kooperativa förbundet och Hyresgästernas sparkasse- och byggnadsförening, erhöle en gynnsammare ställning än banker. De föreslagna bestämmelserna borde ändras så att samma regler gällde för alla svenska bolag och föreningar, som dreve bank- eller annan penningrörelse.

Även *Kooperativa förbundet* vänder sig mot förslaget att göra åtskillnad mellan aktiebolag som driver bank- eller annan penningrörelse och ekonomisk förening med sådan verksamhet. Förbundet anför härtill följande.

Det är ett faktum att vissa ekonomiska föreningar driva penningrörelse. Bank- och fondinspektionen har i ett den 24 februari 1950 daterat yttrande till riksdagens tredje lagutskott i anledning av motion (II: 66) angående bl. a. införande av offentlig kontroll över vissa förenings inlåningsverksamhet framhållit, att inlåningsrörelse i icke ringa omfattning bedrivs av ekonomiska föreningar. Inspektionen uppräknar följande föreningar: Kooperativa förbundet, vissa till förbundet anslutna föreningar, HSB:s riksförbund och HSB i Stockholm, hantverksföreningarnas lånekassor och ett antal andra kreditföreningar samt slutligen sparkassor hos personalföreningar vid statliga eller kommunala verk och institutioner eller vid industriföretag. Med utgångspunkt från kända uppgifter om sagda förenings inlåning å sparkasseräkning vid utgången av år 1948 konstaterar inspektionen att denna inlåning uppgår till sammanlagt omkring 250 miljoner kronor.

Att enbart inlåning av angiven art skall anses innebära att en förening

driver penningrörelse vill styrelsen icke påstå. Till KF anslutna föreningar, som hava egen sparkassa men som använda de inlånade medlen endast som driftskapital åt sig själva, torde icke kunna anses driva affärsrörelse med penningar. Andra av de av inspektionen uppräknade företagen, däribland Kooperativa förbundet, använda däremot de inlånade medlen helt eller delvis till utlåning, och dessa föreningar måste anses driva penningrörelse. KF äger ett sextiotal helägda dotterföretag, som bilda ett led i organisationen av KF:s verksamhet, varjämte KF äger betydande andelar i ett tjugotal företag, med vilka KF ekonomiskt samarbetar. Det är ett önskemål, att utdelning måtte kunna tagas från dessa med KF samorganiserade företag utan att kedjebeskattning skall behöva uppstå.

Förbundet har förklarat sig med hänsyn till det nu återgivna vilja föreslå att den tilltänkta lagstiftningen om skattefrihet för utdelning från organisationsföretag måtte utvidgas att gälla även ekonomiska föreningar, som dreve penningrörelse. Förbundet tillägger, att då emellertid kommittén icke berört de av förbundet åberopade förhållandena, vore det måhända lämligast att denna fråga bleve föremål för kompletterande utredning.

Förbundet, som även berört den förut omnämnda regeln i 39 § 1 mom. kommunalskattelagen om avdrag för gälldränta, framhåller att förbundet för sin del ansåge att man icke kunde försvara bibehållandet av ifrågavarande ränteregeln, då det gällde utdelning mellan moder- och dotterföretag. Att införa skattefrihet för utdelning å organisationsaktier och -andelar utan att samtidigt upphäva ränteregeln vore ganska meningslöst.

*Hyresgästernas sparkasse- och byggnadsföreningars riksförbund u. p. a.*, som framhållit att förbundet dreve sparkasseverksamhet och vore underkastad beskattning för utdelning å aktier och andelar, har ävenledes föreslagit att ekonomiska föreningar, som dreve bank- eller annan penningrörelse, skulle i beskattningshänsende likställas med bankaktiebolag, när det gällde skyldighet att skatta för utdelning.

#### Departementschefen.

I skattelagstiftningen har — såsom av det tidigare sagda framgår — den ståndpunkten i princip intagits, att när fråga är om moder- och dotterbolag i egentlig mening, finnes icke anledning att kräva att den sammanlagda skatten för bolagen och deras delägare skall vara större än om bolagen sammansluts till ett bolag. Från en sådan utgångspunkt finnes icke anledning att vidhålla en beskattning av utdelning å s. k. organisationsaktier (andelar). Vad kommittén föreslagit innebär således i själva verket en rättelse av en inadvartens i skattelagstiftningen.

De nu gällande bestämmelserna äro att se mot bakgrunden av en i den tidigare diskussionen i ämnet hävdad svårighet att särskilja sådana aktier och andelar, som innehavas såsom ett led i organisationen av en verksamhet, från andra aktier och andelar. Vad i betänkandet och de däröver avgivna remissyttrandena anförts, synes utvisa att dessa svårigheter icke äro av så-

dan beskaffenhet att de utgöra något vägande skäl mot en materiellt riktigt utformad lagstiftning.

Såsom det av kommittén framlagda författningsförslaget utformats skulle ekonomisk förening, som driver bank- eller annan penningrörelse, hänföras under den allmänna regeln om skattefrihet för utdelning och sålunda ställas bättre än aktiebolag med verksamhet av sådan art. En sådan anordning torde icke ha av kommittén avsetts. Då det icke synes föreligga anledning att i förevarande sammanhang göra åtskillnad mellan aktiebolag och ekonomisk förening, bör den föreslagna författningstexten omformuleras.

Aktier, som av bankaktiebolag innehavas jämlikt sådant medgivande av Konungen, varom i 45 § lagen om bankrörelse förmåles, torde i regel ha karaktär av organisationsaktier. Därest så emellertid undantagsvis icke skulle vara fallet, föreligger icke heller den principiella grunden för en bestämmelse om skattefrihet för utdelning. Vid en lagstiftning i ämnet bör i författningstexten därför icke inrymmas någon föreskrift om skattefrihet för utdelning å aktier, som innehavas med Konungens särskilda tillstånd.

Beträffande spörsmålet om den inverkan å skatteunderlaget, som en ändring av ifrågavarande bestämmelser skulle medföra, må framhållas att denna inverkan, såsom av förebragt utredning framgår, torde vara relativt obetydlig, något som i sin tur sammanhänger med de i praktiken erfarenhetsmässigt i betydande utsträckning utnyttjade möjligheterna att kringgå de ifrågavarande bestämmelserna.

Av det nu sagda framgår att jag är beredd förorda, att bestämmelser införas om skattefrihet för utdelning å aktier och andelar, som av aktiebolag och ekonomisk förening med bank- eller penningförvaltande verksamhet innehavas som ett led i organisationen av sådan verksamhet.

Såsom från några håll påpekats finnes i och för sig anledning att i samband med en lagstiftning av antydd innebörd ompröva den i 39 § 1 mom. kommunalskattelagen upptagna regeln om avdrag för ränta å gäld. En sådan omprövning vore även motiverad med hänsyn till de i det föregående föreslagna bestämmelserna angående vissa familjebolags skattskyldighet för utdelning. Då kommittén emellertid icke framlagt något förslag till lösning av detta spörsmål och frågan är av så invecklad beskaffenhet att den erfordrar en särskild utredning, kan något förslag till ändring av sagda bestämmelse nu icke framläggas. Frågan om sådan ändring torde framdeles få upptagas till prövning. Detta utgör emellertid icke något skäl mot att omedelbart genomföra de av mig i det föregående förordade bestämmelserna.

#### IV. Försäkringsföretags skattskyldighet för utdelning å aktier och andelar.

I den inledningsvis lämnade redogörelsen för gällande bestämmelser har erinrats om att svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar, som driva försäkringsrörelse, äro undantagna från bestämmelserna om skattefrihet för utdelning å aktier och andelar.

I en vid 1927 års riksdag väckt motion hade föreslagits att försäkringsbolag icke skulle inbegripas bland de företag, som skulle utgöra skatt för aktieutdelningar m. m. Första särskilda utskottet yttrade i betänkande i anledning av motionen bland annat följande.

I den mån försäkringsföretagen skatta i *försäkringstagares ställe* torde dessa yrkanden ej vara motiverade, ty ett undantag från skattskyldighet skulle innebära ej befrielse från tredubbel beskattning utan befrielse allenast från den dubbelbeskattning av aktiebolagsinkomst, som är en integrerande del av vårt skattesystem i allmänhet och från vilken befrielse ej gives på andra punkter. Beträffande sakförsäkringsaktiebolag, i vilka för närvarande hela överskottet tillfaller aktieägarna, skulle däremot skattefrihet för utdelning från verkliga dotterbolag innebära en konsekvens av den givna utgångspunkten. Detta skulle emellertid vara fallet även med utdelning från dotterbolag till banker — bankernas aktier i dotterbolag äro i verkligheten ej att betrakta som vara i deras verksamhet — men på grund av omöjligheten att urskilja den ena och andra typen aktier, torde enhetliga regler för ifrågavarande slag av företag böra givas.

Såsom av utskottets uttalande framgår blir beträffande försäkringsaktiebolag fråga om kedjebeskattnings allenast i den mån bolagets vinst utdelas till aktieägarna. I övrigt är det endast vanlig dubbelbeskattnings.

1928 års *bolagsskatteberedning* föreslog, att kedjebeskattnings skulle undanröjas, där fråga vore om aktier eller andelar, vilkas innehavande utgjort ett led i organisationens verksamhet. Såvitt anginge utdelningar, vilka belöpte å livförsäkringsrörelse, syntes det enligt bolagsskatteberedningens icke kunna göras gällande, vare sig att de belöpte på aktieägarna i denna deras egenskap eller att så ej vore fallet. Då med hänsyn till att beträffande dylik verksamhet aktieutdelningen merendels vore så begränsad, att den måste anses oberoende av vilka inkomstkällor hidragit till vinsten, och då det skulle möta stora svårigheter att inom livförsäkringsrörelsen uppdraga en gränslinje, ansåge beredningen det riktigast att lämpa lagstiftningen med hänsyn därtill. Skattefriheten syntes följaktligen böra begränsas att avse utdelningar, som vore att hänföra till av aktiebolag bedriven sakförsäkringsrörelse — däri inbegripen sjuk- och olycksfallsförsäkringsrörelse — i den mån utdelningen belöpte å aktieägarna i denna deras egenskap och härflutit från aktier, som uppfyllde villkoret att innehavas av organisatoriska skäl för sakförsäkringsrörelsen. Att för aktiebolag, som bedreve såväl livförsäkringsrörelse som sakförsäkringsrörelse, utskilja de

utdelningar, som vore att hänföra till sakförsäkringsrörelsen, syntes ej böra möta svårighet, då en uppdelning av bolagets vinst mellan dessa båda grupper på grund av 30 § kommunalskattelagen alltid måste göras. Enär svenska ekonomiska föreningar ej kunde bedriva försäkringsrörelse, finge de anförda synpunkterna ej tillämpning å dem.

Förslaget ledde icke till någon lagstiftningsåtgärd.

Förut har omnämnts att *Svenska försäkringsbolags riksförbund* i skrivelse den 21 oktober 1942 hemställt, att skattefrihet måtte medgivnas försäkringsaktiebolag för utdelning å aktier och andelar, vilkas innehavande utgjort ett led i organisationen av utav bolaget idkad sjuk-, olycksfalls- eller skadeförsäkringsrörelse. I framställningen har bland annat framhållits, att man i beskattningshänseende beträffande nedskrivning av värdena skilde mellan ett försäkringsbolags av organisatoriska skäl innehavda aktier och aktieportföljen i övrigt. Till det förra slaget av aktier hänfördes icke blott aktier i rena dotterbolag utan även undantagsvis minoritetsposter i vissa bolag, t. ex. i det fall att två eller flera försäkringsföretag gemensamt dreve försäkringsverksamhet av ett eller flera slag genom ett för ändamålet bildat aktiebolag, som således vore att anse som dotterbolag till de ifrågasvarande försäkringsföretagen gemensamt. Såsom förutsättning för skattefriheten syntes böra gälla att moderbolaget bedreve sjuk-, olycksfalls- eller skadeförsäkringsrörelse och att aktierna i dotterbolaget innehades som ett led i organisationen av denna rörelse. Att moderbolaget även bedreve livförsäkringsrörelse eller annan verksamhet syntes icke böra utgöra hinder för skattefrihet i angiven omfattning. Därvid förtjänade även framhållas, att innehavet av aktier i ett dotterbolag, som endast dreve livförsäkringsrörelse, mycket väl kunde utgöra ett led i organisationen av moderbolagets rörelse inom andra branscher. Med hänsyn till den uppdelning av aktieinnehavet på olika branscher, som enligt praxis redan verkställdes, syntes en bestämmelse av ifrågasatt innebörd icke behöva befaras bereda svårigheter vid tillämpningen.

I framställningen har vidare framhållits att bolagsskatteberedningen föreslagit att utdelningen å ifrågasvarande aktier eller andelar endast skulle vara skattefri i den mån utdelningen belöpte å aktieägarna i denna deras egenskap. Anledningen till denna inskränkning i skattefriheten hade av beredningen angivits vara, att endast beträffande vinst, som belöpte å aktieägarna, kedjebesättning ifrågakomme.

Emellertid belöpte i regel i rena sakförsäkringsbolag överskottet å rörelsen helt och hållet å aktieägarna. Efter den år 1938 beslutade omläggningen av statsbeskattningen verkställdes icke längre vid taxeringen någon beräkning av den del av försäkringsaktiebolagens inkomst, som belöpte å aktieägarna i denna deras egenskap. En begränsning av skattefriheten till denna del av utdelningen skulle således föranleda en viss komplicering av taxeringsförfarandet. Någon begränsning av skattefriheten i berörda hänseende syntes emellertid med hänsyn till den ringa del av inom sjuk-, olycksfalls- och skadeförsäkringsrörelse uppkommande överkott, som be-



löpte å försäkringstagarna, icke vara erforderlig och knappast av sakliga skäl motiverad. Man syntes nämligen med fog kunna göra gällande, att storleken av försäkringstagarnas vinstandel inom dessa försäkringsgrenar, där sådan undantagsvis utginge, icke rönste inflytande av det belopp, varmed bolaget kunde ha uppburit utdelning å aktier av nu ifrågavarande slag.

I de remissyttranden, som avgivits över riksförbundets framställning, hade denna i huvudsak tillstyrkts. Följande torde få här återgivas från försäkringsinspektionens yttrande.

Till de i framställningen anförda skälen vill inspektionen för sin del lägga vissa ytterligare, vilka beröra inspektionens tillsynsverksamhet. Att i vissa fall försäkringsbolag, som önska utöka sin verksamhet med en ny försäkringsgren, låta detta ske genom ett dotterbolag, kan understundom bero på tillsynsmyndighetens inställning. Såsom exempel kan nämnas kreditförsäkringen, vilken försäkringsverksamhet — sedan dess riskfyllda karaktär blivit uppenbar — enligt inspektionens mening icke lämpligen bör upptagas av bolag, som driver annan direkt försäkringsverksamhet. Ett annat skäl för försäkringsbolag att använda dotterbolag för en utvidgning kan vara, att bolaget icke önskar öka antalet inom den tilltänkta verksamhetsgrenen arbetande bolag utan föredrager att inköpa aktiemajoriteten i ett redan bestående bolag. I regel kan man räkna med att en ökning av antalet inom en viss försäkringsgren arbetande bolag medför en tendens till ökning av förvaltningskostnaderna med åtföljande fördyring av försäkringsskyddet för allmänheten. Det torde få anses mindre lämpligt, att en anordning, som från det allmännas synpunkt kan betraktas som den mera tillfredsställande, drabbas av hårdare beskattning.

I många fall äro moderbolag och dotterbolag fast sammanknutna i en organisatorisk enhet med gemensamma lokaler och gemensamma tjänstemän. Under sådana förhållanden finnas stora möjligheter att bokföringsmässigt fördela exempelvis hyres- och lönekostnader mellan moderbolag och dotterbolag på ett sätt, som icke motsvarar verkliga förhållandet. Genom sådan bokföring kan moderbolaget uttaga vinsten på ett dotterbolags rörelse genom att låta det senare bolaget bära en del av det förras omkostnader, varigenom utdelningen å dotterbolagets aktier kan hållas låg eller helt inställas. Ur de synpunkter inspektionen har att bevaka är det av vikt att kostnadsfördelningen göres efter riktiga principer och icke påverkas av omständigheter, som böra vara ovidkommande. Av denna anledning är en skattelagstiftning, som är ägnad att framkalla en med verkligheten icke överensstämmande bokföring, enligt inspektionens uppfattning i hög grad olämplig. Då inom flera försäkringsgrenar omkostnader och skadekostnader äro av samma storleksordning, komma omkostnaderna att utöva ett mycket väsentligt inflytande på premiesättningen, varför oriktigt bokförda omkostnader kunna förrycka grunden för densamma.

De erinringar mot gällande lagstiftning, som inspektionen ovan framfört, utgöra enligt inspektionens mening i och för sig tillräckliga skäl för en lagändring, alldeles oavsett de skäl, som kunna härledas ur principerna för skattelagstiftningen. Nämnade erinringar gälla emellertid i lika hög grad ömsesidiga försäkringsbolag som försäkringsaktiebolag och i lika hög grad livförsäkringsrörelse som skadeförsäkringsrörelse. Anledningen till att 1928 års bolagsskatteberedning begränsade sitt förslag om befrielse från kedjebeskattningslag till att avse endast aktiebolag var den, att om ömsesidiga försäkringsbolag befriades från skatt å vissa aktieutdelningar, detta skulle

innebära befrielse från den dubbelbeskattning av aktiebolagsinkomst, som är en integrerande del av vårt skattesystem. Att denna begränsning gjorts även i det remitterade förslaget, torde ha samma grund. Inspektionen vill emellertid framhålla, att beskattningen av försäkringsföretag i många avseenden måste anses som en specialagstiftning varför ett avsteg i fråga om försäkringsbolag från de allmänna principerna icke torde behöva få några konsekvenser i fråga om andra skattskyldiga.

Utsträcker den föreslagna skattebefrielsen även till ömsesidiga försäkringsbolag, bortfaller anledningen att utesluta aktier, vilkas innehavande utgjort ett led i organisationen av livförsäkringsrörelse.

Den utsträckning av skattebefrielsen, som ovan ifrågasatts, skulle även andanröja den i vissa fall betydande svårigheten att avgöra, huruvida innehav av aktier utgör ett led i organisationen av å ena sidan sjuk-, olycksfalls- eller skadeförsäkringsrörelse eller å andra sidan livförsäkringsrörelse. Vidare må framhållas, att om befrielsen inskränkes till den förra gruppen av försäkringsgrenar, det kan ifrågasättas, huruvida icke viss sjuk- och olycksfallsförsäkringsrörelse bör likställas med livförsäkringsrörelse, nämligen sådan, där vinsträtt för försäkringstagarna är föreskriven.

Slutligen må här omnämnas att försäkringsinspektionen — till bedömande av frågans fiskaliska innebörd — gjort vissa undersökningar rörande försäkringsbolagens innehav den 31 december 1948 av aktier i andra försäkringsbolag, i bolag med ändamål att anskaffa försäkringar och i förvaltningsbolag med huvudsakligt ändamål att äga aktier i försäkringsbolag. Därvid hade bortsetts från aktier, vilka ägdes av sådana försäkringsbolag, som enligt 53 § 1 mom. d) kommunalskattelagen voro skattskyldiga endast för inkomst av fastighet. Ställning hade ej tagits till frågan, huruvida aktieinnehavet i de enskilda fallen kunde anses utgöra ett led i organiserandet av försäkringsrörelsen eller ej.

Resultatet framgår av följande sammanställning.

Aktierna tillhöra	Utdelning i kronor 1949 å aktier av angiven art, som innehades <sup>31/12</sup> 1948	
	Total utdelning	Härav å aktier, som närmast äro att hänföra till sjuk-, olycksfalls- eller skadeförsäkringsrörelse.
Aktiebolag .....	468 749	387 428
Ömsesidiga bolag .....	283 435	3 000
Summa .....	752 184	390 428

#### Kommittén.

Kommittén framhåller, att en beskattning av försäkringsaktiebolagens utdelningar å aktier och andelar, vilkas innehavande utgjort ett led i organiserandet av bolagens verksamhet, strede mot principen om att kedjebeskattnings skulle undvikas. Såsom försäkringsinspektionen påpekat kunde ett bibehållande av kedjebeskattnings för försäkringsbolag därjämte bland annat medföra att genom en med verkligheten icke överensstämmande bokföring dotterbolagens vinst nedbragtes för att i görligaste mån undvika ut-

delning på dotterbolagens aktier. I likhet med försäkringsinspektionen ansåge kommittén, att en lagstiftning, som vore ägnad att framkalla dylika transaktioner, vore i hög grad olämplig.

Kommittén anför därefter följande.

Såsom framgår av försäkringsinspektionens ovan återgivna yttrande ävensom riksförbundets framställning, torde betydande svårigheter kunna uppkomma vid bedömandet av huruvida ett aktieinnehav utgör ett led i organisationen av å ena sidan sjuk-, olycksfalls- eller skadeförsäkringsrörelse eller å andra sidan livförsäkringsrörelse. Vidare ifrågasätter försäkringsinspektionen, huruvida icke viss sjuk- och olycksfallsförsäkringsrörelse bör likställas med livförsäkringsrörelse, därest skattebefrielse inskränkes till det förra slaget försäkringsrörelse.

Försäkringsinspektionen anser, att bl. a. dessa omständigheter tala för att skattefrihet införes för utdelning å alla aktier, vilka ingå såsom ett led i organisationen av försäkringsrörelse. Enligt de av försäkringsinspektionen företagna utredningarna skulle en skattebefrielse för alla organisationsaktier endast obetydligt mera påverka skatteunderlaget än om skattefriheten gavs den begränsade omfattning, som yrkas i riksförbundets framställning. En lösning av problemet enligt försäkringsinspektionens förslag torde medföra en avsevärd förenkling i tillämpningen. Vid ett bedömande av detta förslag torde ock uppmärksammas att, med hänsyn till den lägre procentsats efter vilken statlig inkomstskatt uttages hos de skattskyldiga varom här är fråga, skatteförlusten blir relativt ringa.

Kommittén förklarar sig därför vilja ansluta sig till försäkringsinspektionens förslag att försäkringsbolag i vad det gällde överskottet å rörelsen frikallades från skatt å utdelning å aktier i svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar, därest innehavet av aktierna eller andelarna utgjort ett led i organiserandet av bolagets försäkringsrörelse.

#### Remissyttrandena.

I samtliga remissyttrandena, där kommitténs förslag i nu ifrågavarande del särskilt berörts, har förslaget tillstyrkts. Dock ha vissa påpekanden gjorts. Följande må här återgivas.

*Kammarrätten* ifrågasätter huruvida icke med försäkringsaktiebolag borde i förevarande hänseende likställas ömsesidiga försäkringsbolag samt — sedan efter författningsändringar, vilka trädde i kraft den 1 januari 1951, understödsföreningar vore i viss utsträckning skattskyldiga för inkomst belöpande på livförsäkringsverksamhet — jämväl å dylika föreningar. Denna fråga sammanhängde med hur tredje ledet i kedjebeskattningen av utdelningen uppfattades. Till delägarna i ömsesidiga försäkringsbolag och understödsföreningar syntes regelmässigt utdelningen utgå i form av återbäring å försäkringspremie eller nedsättning av sådan premie. Utdelningen skulle då kunna påverka delägarrens taxering i vissa fall så att den togs till beskattning såsom inkomst av tjänst eller så att den, i förekommande fall, minskade beloppet av delägarrens allmänna avdrag för försäkringspremier. Detta spörsmål, vars lösning måste sökas under beaktande av lagstiftning

även på andra områden än beskattningens, vore emellertid av den komplicerade natur att det tarvade en mera ingående utredning.

*Svenska försäkringsbolags riksförbund* säger sig hälsa med tillfredsställelse att kommittén ansett sig kunna förorda den av försäkringsinspektionen ifrågasatta utvidgningen av skattefriheten. Emellertid borde ömsesidiga försäkringsbolag — såsom kommittén kunde antagas ha avsett — böra erhålla samma skattefrihet som försäkringsaktiebolagen.

#### Departementschefen.

Såsom framgår av det förut återgivna tillföras aktieägarna i försäkringsaktiebolag, som idkar sjuk-, olycksfalls- och skadeförsäkringsrörelse, huvuddelen av bolagets vinst. Med hänsyn härtill synas tillräckliga skäl föreligga att, såsom Svenska försäkringsbolags riksförbund i sin framställning den 21 oktober 1942 ifrågasatt, fritaga dylika bolag från skattskyldighet för utdelning å aktier och andelar, vilka av bolaget innehavas som ett led i organisationen av sin verksamhet. Jag förordar alltså att bestämmelser av sådan innebörd meddelas och får samtidigt som min mening framhålla att man synes av praktiska skäl kunna underlåta att komplicera dylika bestämmelsers tillämpning med en föreskrift att denna skattefrihet skulle omfatta allenast den del av utdelningen, som av bolaget föres vidare till delägarna genom utdelning.

Vad härefter angår förslaget att utsträcka skattefriheten för utdelning till aktiebolag, som driva livförsäkringsrörelse, innebära de nuvarande bestämmelserna om skattskyldighet för utdelning att — om därvid bortses från den mindre del av vinsten som tillföres aktieägarna — en i princip riktig beskattning uppnås. Redan av detta skäl måste erinringar ur beskattningssynpunkt vara att framställa mot förslaget i denna del. Härtill kommer att om ändringar vidtagas i de bestämmelser, som beröra frågan om skatteplikt för av livförsäkringsbolag uppburna intäkter, detta skulle kunna motivera en omprövning av den schablonregel rörande beräkning av nettointäkt av livförsäkringsrörelse, som genom beslut vid 1950 års riksdag upptagits i 30 § kommunalskattelagen med anvisningar.

Vad slutligen angår det i vissa remissyttranden upptagna förslaget att utsträcka skattefriheten för utdelning till ömsesidiga försäkringsbolag, skulle genomförandet av ett sådant förslag innefatta ett avsteg från vedertagna beskattningsprinciper, som jag icke vill förorda.

Jag förordar därför att skattefrihet för utdelning införes i den omfattning, som riksförbundet påkallat i framställningen den 21 oktober 1942.

## V. Övriga frågor.

### 1. Förordningen om kupongskatt.

*Kommittén.* Kommittén framhåller att enligt 1 § i förordningen om kupongskatt förelåge under vissa förutsättningar skyldighet att utgöra statlig inkomstskatt i form av kupongskatt för utdelning å aktier i svenskt aktiebolag, när den utdelningsberättigade vore fysisk person, vilken ej vore bosatt eller icke stadigvarande vistades här i riket. Det hade för kommittén uppgivits att denna skattskyldighet kringginges på så sätt, att den skattskyldige överlät sina aktier på ett holdingbolag mot revers. I stället för genom utdelning toge den skattskyldige därefter ut vinstmedlen genom ränta å reversen. För denna ränta vore han icke skattskyldig till kommunal inkomstskatt eller statlig inkomstskatt här i riket. Den av kommittén ifrågasatta författningsändringen medförde att utdelningen visserligen bleve skattepliktig inkomst hos holdingbolaget men denna bestämmelse bleve utan effekt, därest bolaget tillätes skattefritt göra avdrag för ränta, som i själva verket vore utdelning.

Kommittén tillägger, att enligt kommitténs uppfattning förelåge här ett bulvanförhållande i syfte att bereda den verkliga ägaren av aktierna frihet från kupongskatt. Jämlikt 1 § andra stycket sistnämnda förordning skulle skyldighet att utgöra kupongskatt åligga utdelningsberättigad, som uppträdde såsom bulvan för annan, i det att han huvudsakligen för dennes räkning framträdde såsom ägare till aktie, å vilken utdelningen belöpte, för såvitt bulvanförhållandet vore i strid med ett enligt lag gällande förbud eller det avsåge att bereda obehörig förmån vid taxering till statlig inkomstskatt eller kommunal inkomstskatt. Om bulvanförhållandet avsåge att bereda obehörig frihet från kupongskatt, hade däremot den ifrågavarande bestämmelsen enligt vad kommittén inhämtat icke ansetts tillämplig. Kommittén ansåge, att ifrågavarande missförhållande enkelt och effektivt kunde avhjälpas därigenom, att i sistnämnda bestämmelse efter ordet »obehörig» insattes orden »frihet från kupongskatt eller» samt föresloge en dylik komplettering av stadgandet. Denna författningsändring borde enligt kommitténs mening vidtagas i så god tid, att den kunde tillämpas å utdelningar, som vore tillgängliga för lyftning redan under år 1951.

*Remissyttrandena.* Förevarande förslag har tillstyrkts i samtliga remissyttrandena, dock att mellankommunala prövningsnämnden påpekat att av kommittén åsyftat holdingbolag enligt vanligt språkbruk ej kunde betecknas som bulvan, varför den föreslagna författningstexten borde omarbetas.

*Departementschefen.* Jag ansluter mig i princip till kommitténs förslag. Det av mellankommunala prövningsnämnden gjorda påpekandet bör dock iakttagas.

## 2. Förordningen om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar.

*Kammarrätten* har erinrat om de år 1950 genomförda ändringarna i förordningen om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar, vilka bland annat innefattade vissa bestämmelser om lättnader i utskiftningsbeskattningen vid fusion av aktiebolag i vissa fall. Vidare hade genomförts vissa därav betingade ändringar i bestämmelserna rörande inkomsttaxeringen. Från dessa lättnader hade emellertid undantagits svenska aktiebolag, som dreve penningrörelse. Skälet därtill vore, att sådana bolag enligt gällande bestämmelser vore underkastade kedjebeskattnig. Därest i enlighet med kommitténs förslag kedjebeskattningen inskränktes beträffande bolag, vilka dreve bank- eller penningrörelse eller försäkringsrörelse, och dels utvidgades till att omfatta familjebolag, syntes därav betingad ändring av de utav kammarrätten åsyftade bestämmelserna rörande taxering till utskiftningsskatt och för inkomst påkallad.

*Departementschefen*. Därest de av mig i det föregående förordade bestämmelserna genomföras, uppkommer fråga om ändring i vissa delar av förordningen om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar och av de bestämmelser, som reglera inkomstbeskattningen vid vissa fall av fusion. Kommittén har icke upptagit dessa spörsmål till behandling. Med hänsyn till ämnets invecklade karaktär är jag icke beredd att nu framlägga något förslag. Jag torde i stället få framdeles återkomma till dessa frågor.

De av mig i det föregående förordade ändringarna i kommunalskattelagen och förordningen om statlig inkomstskatt synas böra bliva tillämpliga fr. o. m. 1953 års taxering för inkomst. Med en sådan ikraftträdande bestämmelse gives nödigt rådrum för avveckling av familjebolagens aktieinnehav. Den föreslagna ändringen i kupongskatteförordningen bör däremot träda i kraft dagen efter det författning i ämnet utkommit.

## VI. Departementschefens hemställan.

I enlighet med vad i det föregående anförts ha inom finansdepartementet upprättats förslag till

- 1) *lag om ändrad lydelse av 54 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370);*
- 2) *förordning angående ändrad lydelse av 7 § förordningen den 26 juli 1947 (nr 576) om statlig inkomstskatt; samt*
- 3) *förordning angående ändrad lydelse av 1 § förordningen den 12 februari 1943 (nr 44) om kupongskatt.*

Föredragande departementschefen hemställer, att förenämnda författningsförslag måtte genom proposition föreläggas riksdagen till antagande.

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

Ur protokollet:

*Lennart Eriksson.*

**1944 års allmänna skattekommittés förslag**  
till  
**lag om ändring i vissa delar av kommunalskattelagen**  
**den 28 september 1928 (nr 370).**

Härigenom förordnas att — — — 54 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 samt anvisningarna till nämnda författningsrum skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives:

54 §.

Från skattskyldighet frikallas:

a) nedannämnda juridiska personer:

1. svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar av annan art än i punkterna 2—4 nedan angivas:

för utdelning från svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar;

2. svenska aktiebolag, vilka driva bank- eller annan penningrörelse:

för utdelning å aktier i svenska aktiebolag och å andelar i svenska ekonomiska föreningar, därest innehavet av aktierna eller andelarna utgjort ett led i organisationen av aktiebolagets verksamhet eller utgöres av aktier, som med Konungens särskilda tillstånd förvärvats för tillgodoseende av ett för bankväsendet eller det allmänna gagneligt ändamål;

3. svenska aktiebolag, vilka driva försäkringsrörelse:

för utdelning å aktier i svenska aktiebolag och å andelar i svenska ekonomiska föreningar, därest innehavet av aktierna eller andelarna utgjort ett led i organisationen av aktiebolagets försäkringsrörelse;

4. svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar, vilka direkt eller genom förmedling av juridisk person huvudsakligen ägas eller på annat därmed jämförligt sätt innehavas av en eller ett fåtal fysiska personer under sådana förhållanden, att intresset av att uttaga vinstmedel i form av utdelning är av underordnad betydelse (familjebolag):

för utdelning å aktier i svenska aktiebolag och å andelar i svenska ekonomiska föreningar, därest innehavet av aktierna eller andelarna utgjort ett led i organisationen av verksamhet, vilken icke väsentligen består i förvaltning av fastighet eller av värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom:

b) medlem av — — — av kapital;

c) utlänning eller — — — förordning åtnjutits;

d) ägare av — — — avsedda ändamål;

e) i riket — — — kommunal inkomstskatt.

Att personer — — — samma paragraf.

Konungen må, därest på grund av omständigheterna synnerliga skäl därtill föranleda, medgiva familjebolag att för viss tid åtnjuta i a) punkt 1 här ovan omförmäld skattefrihet för utdelningar från svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar.

(Se vidare anvisningarna.)



Denna lag träder i kraft den 1 januari 1952, dock att i samband med lagens ikraftträdande följande skall iakttagas:

Inköper delägare i familjebolag inom tre år efter den dag denna lag trätt i kraft av familjebolaget ägda fastigheter eller värdepapper eller därmed likartad lös egendom till ett pris icke understigande anskaffningsvärdet, skall den omständigheten att tillgångarnas marknadsvärde vid överlåtelsen överstiger nämnda pris icke medföra att inkomstskatt påföres för s. k. förtäckt aktieutdelning eller för realisationsvinst. Därest delägaren i sin tur försäljer de från familjebolaget förvärvade tillgångarna skall vid tillämpning av 35 § kommunalskattelagen vid bestämmande av tidpunkten för förvärvet delägaren äga rätt att räkna familjebolagets fång som sitt eget. Vad ovan sagts skall dock icke gälla i fråga om innehav av aktier och andelar därest innehavet utgjort ett led i organisationen av verksamhet, vilken icke väsentligen består i förvaltning av fastighet eller av värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom.

Består familjebolags verksamhet helt eller till huvudsaklig del i förvaltning av fast eller lös egendom, skall vad ovan sagts gälla endast om familjebolaget upplöses inom tre år efter den dag denna lag trätt i kraft.

Konungen må medgiva, därest på grund av omständigheterna synnerliga skäl därtill föranleda, att familjebolag viss tid efter den dag denna lag trätt i kraft, må åtnjuta i 54 § a) punkt 1 omförmäld skattefrihet för utdelningar från svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar.

#### Anvisningar

till 54 §.

1. Den befrielse — — — 29 § 2 mom.

*Med familjebolag förstås sådana svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar, i vilka samtliga aktier eller andelar ägas av en enda person eller av ett fåtal personer, oavsett om de tillhöra samma familj eller icke. Begreppet familjebolag användes sålunda i vidsträckt bemärkelse och inbegriper följaktligen icke endast aktiebolag och föreningar, vilka kunna betecknas såsom familje- eller släktbolag i egentlig mening utan även alla aktiebolag och ekonomiska föreningar med endast ett fåtal aktie- eller andelsägare.*

2. Till ledning — — — följande exempel:

Dödsboet efter — — — 300 kronor.

**1944 års allmänna skattekommittés förslag**  
**tilf**  
**förordning angående ändrad lydelse av 7 § och 9 § 2 mom.**  
**förordningen om statlig inkomstskatt den 26 juli 1947**  
**(nr 576).**

Häri genom förordnas, att 7 § — — — förordningen den 26 juli 1947 om statlig inkomstskatt skall erhålla följande ändrade lydelse:

7 §.

Från skattskyldighet frikallas:

- a) medlem av — — — kapital;
- b) utlänning eller — — — förordning åtnjutits;
- c) staten: — — — all inkomst;
- d) landsting, kommuner — — — all inkomst;
- e) akademier samt — — — all inkomst;
- f) kyrkor, sjukvårdsinrättningar — — — av rörelse;
- g) här ovan — — — avsedda ändamål;
- h) nedannämnda juridiska personer:
  1. svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar av annan art än i punkterna 2—4 nedan angivas:  
 för utdelning från svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar;
  2. svenska aktiebolag, vilka driva bank- eller annan penningrörelse:  
 för utdelning å aktier i svenska aktiebolag och å andelar i svenska ekonomiska föreningar, därest innehavet av aktierna eller andelarna utgjort ett led i organisationen av aktiebolagets verksamhet eller utgöres av aktier, som med Konungens särskilda tillstånd förvärvats för tillgodoseende av ett för bankväsendet eller det allmänna gagneligt ändamål;
  3. svenska aktiebolag, vilka driva försäkringsrörelse:  
 för utdelning å aktier i svenska aktiebolag och å andelar i svenska ekonomiska föreningar, därest innehavet av aktierna eller andelarna utgjort ett led i organisationen av aktiebolagets försäkringsrörelse;
  4. svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar, vilka direkt eller genom förmedling av juridisk person huvudsakligen ägas eller på annat därmed jämförligt sätt innehavas av en eller ett fåtal fysiska personer under sådana förhållanden, att intresset av att uttaga vinstmedel i form av utdelning är av underordnad betydelse (familjebolag):  
 för utdelning å aktier i svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar, därest innehavet av aktierna eller andelarna utgjort ett led i organisationen av verksamhet, vilken icke väsentligen består i förvaltning av fastighet eller av värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom;
  - i) här i — — — statlig inkomstskatt.  
 Att personer — — — samma paragraf.

*Konungen må, därest på grund av omständigheterna synnerliga skäl därtill föranleda, medgiva familjebolag att för viss tid åtnjuta i h) punkt 1 här ovan omförmäld skattefrihet för utdelningar från svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar.*

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1952. Vad som stadgas i övergångsbestämmelserna till lagen den 1951 om ändring i kommunalskattelagen, skall äga motsvarande tillämpning jämväl vid taxering till statlig inkomstskatt.

### 1944 års allmänna skattekommittés förslag

till

### förordning om ändrad lydelse av 1 § förordningen den 12 februari 1943 (nr 44) om kupongskatt.

Härigenom förordnas, att 1 § förordningen om kupongskatt den 12 februari 1943 skall erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives.

1 §.

Skyldighet att — — — förvärvat aktien.

Skyldighet att utgöra kupongskatt skall ock åligga utdelningsberättigad, som uppträder såsom bulvan för annan, i det han huvudsakligen för dennes räkning framträder såsom ägare till aktie, å vilken utdelningen belöper, för såvitt bulvanförhållandet är i strid med ett enligt lag gällande förbud eller det avser att bereda *obehörig frihet från kupongskatt* eller *obehörig förmån* vid taxering till statlig inkomstskatt eller kommunal inkomstskatt.

Skyldighet att — — — statlig inkomstskatt.

I den utsträckning — — — erforderligt belopp.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1952.

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

Härigenom förordnas, att 54 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 samt anvisningarna till nämnda lagrum skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives.

54 §.

Från skattskyldighet *frikallas*:

a) nedan nämnda juridiska personer:

1. svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar av annan art än i punkterna 2 och 3 nedan angives:

för utdelningar från svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar, dock med undantag varom i andra stycket förmäles;

2. svenska aktiebolag — — — = majoriteten — — — försäkringsrörelse;  
b) medlem av — — — = majoriteten — — — kommunal inkomstskatt.

Göra omständigheterna sannolikt, att svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening direkt eller genom förmedling av annan juridisk person innehar aktier i svenska aktiebolag eller andelar i svenska ekonomiska föreningar i väsentligt syfte att bereda fysiska personer lindring i deras beskattning här i riket, skall den under a) 1 omförmälda friheten från skattskyldighet allenast gälla utdelning, som överföres till delägarna på sådant sätt, att vad av dem uppburits hänföres till för delägarna här i riket skattepliktig intäkt.

Att personer — — — paragraf.

*Anvisningar*

till 54 §.

1. Den etc. — — — 29 § 2 mom.

En förutsättning för tillämpning av 54 § andra stycket torde merendels vara, att större delen av det ifrågavarande företags aktie- eller andelskapital äges av en person eller att företags delägare eller flertalet av dem äro inbördes förbundna genom nära släktskap eller andra personliga band eller gemensamma intressen.

2. Till ledning — — — 300 kronor.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1952.

## Reservanternas förslag

till

### förordning angående ändrad lydelse av 7 § förordningen om statlig inkomstskatt den 26 juli 1947 (nr 576).

Härigenom förordnas, att 7 § förordningen den 26 juli 1947 om statlig inkomstskatt skall erhålla följande ändrade lydelse:

#### 7 §.

Från skattskyldighet frikallas:

- a) medlem av — — — kapital;
- b) utlänning eller — — — förordning åtnjutits;
- c) staten — — — all inkomst;
- d) landsting, kommuner — — — all inkomst;
- e) akademier samt — — — all inkomst;
- f) kyrkor, sjukvårdsinrättningar — — — av rörelse;
- g) här ovan — — — avsedda ändamål;
- h) nedan nämnda juridiska personer;
  1. svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar av annan art än i punkterna 2 och 3 nedan angives:  
för utdelningar från svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar, dock med undantag varom i andra stycket förmäles;
  2. svenska aktiebolag — — — = majoriteten — — — försäkringsrörelse;
- i) här i riket — — — inkomstskatt.

Göra omständigheterna sannolikt, att svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening direkt eller genom förmedling av annan juridisk person innehar aktier i svenska aktiebolag eller andelar i svenska ekonomiska föreningar i väsentligt syfte att bereda fysiska personer lindring i deras beskattning här i riket, skall den under h) 1 omförmälda friheten från skattskyldighet allenast gälla utdelning, som överföres till delägarna på sådant sätt, att vad av dem uppburits hänföres till för delägarna här i riket skattepliktig intäkt.

Att personer — — — samma paragraf.

---

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1952.

**Reservanternas förslag**

till

**förordning med provisoriska bestämmelser rörande beskattning  
i samband med avveckling av vissa svenska aktiebolag och  
svenska ekonomiska föreningar.**

Kungl. Maj:t har, i överensstämmelse med riksdagens beslut, funnit gott förordna som följer.

## 1 §.

Inköper den, som direkt eller genom förmedling av annan juridisk person är delägare i svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening, under något av de beskattningsår, för vilket taxering verkställes åren 1952—1954, av bolaget eller föreningen sådana aktier eller andelar, varå utdelningen är underkastad skatteplikt enligt vad i 54 § andra stycket kommunalskattelagen sägs, till ett pris icke understigande bolagets eller föreningens anskaffningskostnad, skall den omständigheten, att tillgångarnas marknadsvärde vid överlåtelsen överstiger nämnda pris, icke medföra, att inkomstskatt påföres för s. k. förtäckt utdelning å aktier eller för realisationsvinst. Därest köparen sedermera försäljer de av bolaget eller föreningen förvärvade tillgångarna, skall vid tillämpning av 35 § kommunalskattelagen vid bestämmande av tidpunkten för förvärvet köparen äga rätt att räkna bolagets fång som sitt eget.

Vad ovan stadgats skall ock gälla beträffande fastigheter och annan lös egendom än i första stycket sägs, därest bolagets eller föreningens verksamhet helt eller till huvudsaklig del består i förvaltning av fast eller lös egendom, samt under förutsättning tillika *dels* att större delen av företagets aktie- eller andelskapital äges av en person eller att företagets delägare eller flertalet av dem äro inbördes förbundna genom nära släktskap eller andra personliga band eller gemensamma intressen, *dels ock* att senast före utgången av det beskattningsår, för vilket taxering äger rum år 1954, för registrering anmälts, att bolaget eller föreningen trätt i likvidation.

## 2 §.

Vid taxering till utskiftningsskatt i samband med likvidation, anmäld till registrering under något av i 1 § omförmälda beskattningsår, av aktiebolag, som i samma lagrum avses, skall iakttagas, att därest bolaget ådagalägger, att i det till sådan skatt beskattningsbara beloppet ingå vinstmedel, vilka upptagits bland bolagets egna fonder eller synligt balanserade vinstmedel å sådan tid, att, om likvidation samtidigt därmed anmälts för registrering, utskiftningsskatt skulle ha utgått efter lägre skattesats än den vid taxeringstillfället gällande, den lägre skattesatsen skall tillämpas å den mot dylika vinstmedel svarande delen av det beskattningsbara beloppet.

## 3 §.

För tillämpning av denna förordning erforderliga föreskrifter meddelas av Kungl. Maj:t.

Denna förordning träder i kraft dagen efter den, då förordningen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling.

## PM

**ang. vissa beskattningsfrågor i Storbritannien och Amerikas  
Förenta Stater.****Storbritannien.**

I Storbritannien utgå årligen tre inkomstskatter, som samtliga äro statliga. Dels erlägges en allmän inkomstskatt (income tax), vilken är en proportionell bottensskatt. Dels uttages dessutom, om årsinkomsten överstiger 2 000 pund, av fysiska personer en progressiv tilläggsskatt (surtax) samt av juridiska personer en proportionell tilläggsskatt (profits tax).

Income tax utgår beträffande fysiska personer med 3 shillings per pund för de första 50 punden av den beskattningsbara inkomsten, med 6 shillings per pund för följande 200 pund samt med 9 shillings per pund å återstoden av den beskattningsbara inkomsten. Juridiska personer erlägga income tax med 9 shillings per pund, sålunda med 45 procent av nettointäkten. Surtax utgår enligt en progressiv skala, som börjar med 2 shillings per pund för inkomst mellan 2 000 och 2 500 pund samt slutar med 9 shillings 6 pence per pund (47,5 procent) å den del av inkomsten, som överstiger 20 000 pund. Profits tax utgår med högre skattesats, 30 procent, å utdelad vinst men med allenast 10 procent å icke utdelad vinst. I vissa fall begränsas emellertid skattesatsen till 10 procent även å utdelad vinst.

Ett i Storbritannien hemmahörande aktiebolag påföres skatt för hela sin årsvinst oberoende av om den utdelas eller icke. Aktieägarna åsättas icke income tax för erhållen utdelning, men bolaget är berättigat att vid utbetalning av utdelningen avdraga den del av bolagets inkomstskatt, som belöper på utdelad vinst. Fysiska personer äro skyldiga att erlägga surtax å uppuren utdelning, allt för så vitt totalinkomsten överstiger 2 000 pund. Vid bestämmande av den inkomst — överstigande 2 000 pund — varå profits tax skall beräknas äro juridiska personer berättigade att avräkna erhållen utdelning, om det utdelande bolaget själv är skattskyldigt till profits tax.

För att förhindra att fysiska personer, som uppbära aktieutdelning, genom bildande av aktiebolag till vilka aktierna överföras undandraga sig surtax, infördes genom Finance Act 1922 bestämmelser, som medföra att i Storbritannien domicilierade aktiebolag i vissa fall kunna åsättas surtax. Förut-sättningarna härför äro dels att bolaget kontrolleras av icke fler än 5 personer (s. k. controlled company) och dels att en skälig del av bolagets vinst icke inom rimlig tid blivit utdelad till bolagets aktieägare, så att dessa kunnat bliva taxerade till surtax. Med uttrycket controlled company avses ett bolag, vari 5 eller färre personer antingen äga eller äro berättigade att förvärva mer än 50 procent av röstberättigade aktier i bolaget eller av bolagets aktiekapital, eller äga eller äro berättigade att förvärva så stor del av aktiekapitalet, som berättigar dem att uppbära mer än 50 procent av bolagets utdelade vinst. Följande personer anses i berörda sammanhang endast såsom en person, nämligen släktingar (dock ej brors- eller systerbarn eller deras avkomlingar), personer som äro delägare i dödsbo vari bolagets aktier ingå, delägare i handelsbolag m. fl. Vidare föreskrives att såsom controlled com-

pany icke skall anses ett bolag vars röstberättigade aktier till mer än 50 procent ägas av ett annat bolag, om detta andra bolag — moderbolaget — icke är ett controlled company.

Vid avgörandet av frågan huruvida ett bolag skall anses hava utdelat en skälig del av sin vinst eller icke, skall hänsyn tagas till omständigheterna i varje särskilt fall, således bl. a. till storleken av normalt uppkommande förpliktelser i bolagets verksamhet samt av investeringar som få anses nödvändiga eller tillrädliga för rörelsens konsolidering och utveckling.

Beträffande bolag vars inkomst huvudsakligen består av kapitalinkomst (s. k. investment companies) gälla vissa särskilda bestämmelser. Sålunda räknas, vid bestämmandet av huruvida ett dylikt bolag skall anses såsom controlled company eller icke, bolagets långivare till personer vilka kontrollera bolaget. Om i ett investment company, när detsamma sedermera avvecklas, 5 eller färre personer skulle vara berättigade att i egenskap av aktieägare eller långivare mottaga mer än hälften av de av bolagets tillgångar, vilka stode till förfogande för utskiftning till dylika personer, så räknas bolaget såsom ett controlled company.

Taxering till surtax i nu berörda avseende åsättes bolagets aktieägare men i bolagets namn. Härvid sammanlägges aktieägarens under året verkliga åtnjutna inkomst med viss del av bolagets vinst, nämligen den del, som beräknas hava utgjort honom tillkommande utdelning efter avdrag för belopp, som eventuellt redan utdelats. Å det sålunda erhållna beloppet påföres surtax (under förutsättning, givetvis, att detta belopp överstiger 2 000 pund). Vid skattens uträknande beräknas utdelningen utgöra aktieägarens toppinkomst. Skatten erlägges av bolaget så framt icke aktieägarna föredraga att själva betala densamma. Uraktlåter bolaget att betala skatten kan den indrivnas från aktieägarna.

#### Amerikas Förenta Stater.

Till förbundsstaten erläggas årligen av såväl fysiska som juridiska personer dels en allmän inkomstskatt (normal tax) och dels en tilläggs-skatt (surtax). För vissa bolag tillkomma speciella tilläggs-skatter, vilka drabba icke utdelad bolagsvinst.

Beträffande ensamstående fysiska personer utgå för inkomst under kalenderåret 1950 normal tax och surtax enligt en kombinerad progressiv skala, som börjar med belopp å högst 2 000 dollars, varå skatt uttages med 17,4 procent, samt slutar med belopp överstigande 200 000 dollars, varå skatten är 143 656 dollars för 200 000 dollars jämte 84,35 procent av överskottet. Det sammanlagda beloppet av normal tax och surtax får emellertid aldrig överstiga 80 procent av nettointkomsten.

Beträffande i Förenta Staterna hemmahörande juridiska personer utgå för inkomst under kalenderåret 1950 normal tax med 23 procent samt surtax — å belopp överstigande 25 000 dollars — med 19 procent. För inkomst under beskattningsår som löpa från den 1 juli 1950 eller senare dag äro skattesatserna 25 respektive 20 procent.

Ett aktiebolags årsvinst är föremål för dubbelbeskattning, enär vinsten beskattas såväl hos bolaget som, i den mån den utdelas, hos aktieägarna. Juridiska personer erhålla emellertid avdrag från bruttointkomsten med 85 procent av det belopp, som erhållits i utdelning från i Förenta Staterna hemmahörande juridiska personer, vilka själva äro föremål för inkomstbeskattning. Avdraget skall dock aldrig överstiga 85 procent av nettointkomsten. Berörda avdrag får icke åtnjutas vid beräkning av de speciella tilläggs-skatter, som åvila vissa bolag. Dessa skatter äro följande.



a) *Särskild surtax å bolag, som bildats för att aktieägarna skola undgå surtax* (surtax on improper accumulations of surplus). Alla bolag — med undantag för amerikanska och utländska »personal holding companies» — skola årligen erlägga en särskild tilläggsskatt, om de bildats eller begagnas i avsikt att undvika att deras aktieägare eller aktieägarna i något annat bolag — t. ex. ett moderbolag — åsättas surtax och i sådant syfte ackumulera i stället för att utdela uppkomna vinster. Avsikt att undgå att aktieägare påföras surtax anses vara för handen, om bolaget endast är ett holdingbolag eller ett kapitalägande bolag (holding or investment company) och bolaget icke kan visa, att det icke bildats eller begagnas för nämnda ändamål.

Den särskilda tilläggsskatten utgår med 27,5 procent å beloppet av icke utdelad nettoinkomst, då denna icke överstiger 100 000 dollars samt med 38,5 procent å utdelad nettoinkomst överstigande nämnda belopp.

b) *särskild surtax å amerikanskt personal holding company.*

Härmed förstås en amerikansk juridisk person av vars bruttointäkt minst 80 procent utgöres av inkomst av kapital och dylikt. Sådant holdingbolag är skyldigt att årligen erlägga en särskild tilläggsskatt på utdelad nettoinkomst, oberoende av anledningen till att utdelning icke verkstälts.

Skatten utgår med 75 procent å de första 2 000 dollars samt därefter med 85 procent.

En amerikansk kommentator har framhållit, att denna osedvanligt hårda beskattning kan leda till att nu berörda bolag för att undvika beskattningen kunna nödgas verkställa utdelningar, som stå i strid med bolagslagarna i många amerikanska stater. Det har även påpekats, att det vore förvånande att personal holding companies fortfarande finnas, ehuru det uppenbarligen varit kongressens avsikt att lagstifta ihjäl sådana bolag.

c) *Särskild surtax å regulated investment company.*

Detta är ett kapitalägande holdingbolag vars bruttointäkt till minst 90 procent består av utdelningar, räntor och vinster från försäljning eller dylikt av aktier eller andra värdepapper. För att ett dylikt holdingbolag skall anses som ett regulated investment company krävs emellertid även bland annat, att mindre än 30 procent av bolagets bruttoinkomst härrör från försäljning av värdepapper, som innehavts under kortare tid än tre månader.

Berörda bolag erlägga förutom normal tax och surtax enligt samma skattesatser som andra bolag även en särskild tilläggsskatt, som i regel utgår med 25 procent av icke utdelade realisationsvinster.

Stockholm i mars 1951.

Börje Villard.