

Nr 28.

Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till förordning angående ändring i förordningen den 27 juni 1927 (nr 321) om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar, m. m.; given Stockholms slott den 5 december 1952.

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

- 1) förordning angående ändring i förordningen den 27 juni 1927 (nr 321) om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar;
- 2) lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370); samt
- 3) förordning angående ändrad lydelse av 7 § förordningen den 26 juli 1947 (nr 576) om statlig inkomstskatt.

GUSTAF ADOLF.

Per Edvin Sköld.

Propositionens huvudsakliga innehåll.

I propositionen föreslås ändring av bestämmelserna i utskiftningsskatteförordningen angående återbäring av tillskjutet belopp. För närvarande gäller, att vid utskiftning i samband med inlösen av aktier enligt i fastställd bolagsordning gällande grunder för återbäring av tillskjutet belopp skall förstås vad som därvid utskiftas, i den mån det utskiftade beloppet icke överstiger vare sig vad som till bolaget inbetalts för aktierna eller i bolaget befintligt tillskjutet belopp. Den föreslagna ändringen innebär, att, när fråga är om bolag av familjebolags karaktär, bolagets vinstmedel skall i det nyss antydda fallet anses i första hand ha tagits i anspråk för utskiftningen, d. v. s. samma regel som för dessa bolag gäller vid utskiftning i andra fall.

Vidare föreslås upphävande av den år 1950 antagna bestämmelsen, att vid fusion mellan bolag i vissa fall dotterbolagets beskattningsbara belopp må

beräknas enligt de värden å tillgångar och skulder, som upptagits i balansräkning för dotterbolaget vid fusionstillfället. I stället förordas, att i dylika fall dessa värden skall upptagas till belopp, som motsvarar saluvärdena.

I utskiftningsskatteförordningen föreslås ytterligare ett par ändringar av huvudsakligen teknisk natur.

Slutligen föreslås vissa ändringar i reglerna för inkomstbeskattningen av aktiebolag och ekonomiska föreningar. Sålunda förordas, att bolag och föreningar, som driver såväl penningrörelse som annan verksamhet, skall äga skattefritt uppbära utdelning å s. k. organisationsaktier — för närvarande gäller detta blott beträffande utdelning å organisationsaktier avseende penningrörelsen. Vidare föreslås att bolag och föreningar skall erhålla en vidgad rätt till avdrag vid inkomsttaxeringen för ränta å gäld, som belöper å innehavda aktier, varå utdelningen är skattefri.

Förslag

till

förordning angående ändring i förordningen den 27 juni 1927 (nr 321) om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar.

Härigenom förordnas, att 2, 4 och 9 §§ förordningen den 27 juni 1927 om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar ävensom anvisningarna till nämnda förordning¹ skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives.

Nuvarande lydelse:

2 §.

Med utskiftat belopp förstås vad bolaget i samband med nedsättning av aktiekapital eller vid bolagets upplösning utgiver i penningar eller annat till delägare i förhållande till hans andel eller efter annan i bolagsordningen bestämd grund, i den mån vad sålunda utgivits icke enligt förordningen om statlig inkomstskatt är att hänföra till utdelning från bolaget. Om bolag mot vederlag förvärvat egen aktie annorledes än i samband med nedsättning av aktiekapitalet eller vid inrop å auktion av för bolagets fordran utmätt aktie eller om dotterbolag annorledes än vid inrop, som nyss sagts, mot vederlag förvärvat aktie i moderbolaget, skall sådant vederlag, i den mån det icke hänföres till utdelning, likaledes anses såsom utskiftat belopp.

I utskiftat — — — utskiftningsskatt utgöra.

4 §.

Med återbäring av tillskjutet belopp förstås:

a) vad som i samband med inlösen av aktier enligt i fastställd bolagsordning gällande grunder utskiftas, i den mån det sålunda utskiftade be-

Föreslagen lydelse:

2 §.

Med utskiftat belopp förstås vad bolaget i samband med nedsättning av aktiekapital eller vid bolagets upplösning utgiver i penningar eller annat till delägare i förhållande till hans andel eller efter annan i bolagsordningen eller i *anslutning till beslutet om nedsättningen* bestämd grund, i den mån vad sålunda utgivits icke enligt förordningen om statlig inkomstskatt är att hänföra till utdelning från bolaget. Om bolag mot vederlag förvärvat egen aktie annorledes än i samband med nedsättning av aktiekapitalet eller vid inrop å auktion av för bolagets fordran utmätt aktie eller om dotterbolag annorledes än vid inrop, som nyss sagts, mot vederlag förvärvat aktie i moderbolaget, skall sådant vederlag, i den mån det icke hänföres till utdelning, likaledes anses såsom utskiftat belopp.

I utskiftat — — — utskiftningsskatt utgöra.

4 §.

Med återbäring av tillskjutet belopp förstås:

a) vad som utskiftas i samband med nedsättning av aktiekapital eller vid sådant förvärv av aktie som i 2 § sägs, i den mån bolagets egna

¹ Senaste lydelse av 2 och 4 §§ samt anvisningarna se 1950: 587 och av 9 § se 1951: 443.

Nuvarande lydelse:

loppet icke överstiger vare sig vad till bolaget för dessa aktier inbetalats eller vad som utgör i bolaget befintligt tillskjutet belopp;

b) vad som *eljest* utskiftas i samband med nedsättning av aktiekapital eller vid sådant förvärv av aktie som i 2 § sägs, i den mån bolagets egna fonder därigenom nedbringas under tillskjutet belopp; och

c) vad som vid bolagets upplösning utskiftas, i den mån det utskiftade beloppet icke överstiger tillskjutet belopp.

9 §.

Uppgift till ledning för egen taxering (deklaration) till utskiftnings-skatt skall i enlighet med av *Kungl. Maj:t* fastställt formulär innehålla upplysning angående såväl vad i bolaget tillskjutits som vad därifrån utskiftats.

Deklaration för — — — anmanningen angives.

Deklaration för — — — äga rum.

Vid upplösning — — — skall minskas.

I övrigt — — — till utskiftnings-skatt.

Över riksskattenämndens — — — icke föras.

Anvisningar.

Såsom tillskjutet — — — tillskjutet belopp.

Med bolags — — — må avdragas.

Vid beräkning — — — för inkomst.

Föreslagen lydelse:

fonder därigenom nedbringas under tillskjutet belopp;

b) vad som — *ändå att bolagets egna fonder därigenom icke nedbringas under tillskjutet belopp* — i samband med inlösen av aktier enligt i fastställd bolagsordning gällande grunder utskiftas, i den mån det sålunda utskiftade beloppet icke överstiger vare sig vad till bolaget för dessa aktier inbetalats eller vad som utgör i bolaget befintligt tillskjutet belopp; *dock att vad sålunda stadgas icke skall äga tillämpning om aktierna i bolaget 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*

c) vad som vid bolagets upplösning utskiftas, i den mån det utskiftade beloppet icke överstiger tillskjutet belopp.

9 §.

Uppgift till ledning för egen taxering (deklaration) till utskiftnings-skatt skall i enlighet med av *riksskattenämnden* fastställt formulär innehålla upplysning angående såväl vad i bolaget tillskjutits som vad därifrån utskiftats.

Deklaration för — — — anmanningen angives.

Deklaration för — — — äga rum.

Vid upplösning — — — skall minskas.

I övrigt — — — till utskiftnings-skatt.

Över riksskattenämndens — — — icke föras.

Anvisningar.

Såsom tillskjutet — — — tillskjutet belopp.

Med bolags — — — må avdragas.

Vid beräkning — — — för inkomst.

Nuvarande lydelse:

Har delägare — — — verkliga värde.

Utskiftas tillgångar i fall som i 4 § *b)* sägs, måste en värdering göras av bolagets tillgångar vid tiden för utskiftningen. Till grund för detta värdes beräkning bör läggas den av bolaget senast före utskiftningen upprättade balansräkningen. Vid bestämmandet av vilka å balansräkningen upptagna tillgångar skola medräknas i värdet, skola givetvis samma grunder gälla, som i fråga om beräkning av storleken av bolags ingångsvärde.

Därest aktiebolag — — — för utskiftningen.

Vid tillämpning — — — blivit realiserade.

Har vid — — — före fusionstillfället.

Där vid — — — av moderbolaget.

Skall utskiftningsskatt erläggas vid fusion enligt 174 § 1 mom. lagen om aktiebolag mellan sådana bolag, som i 1 § 2 mom. avses, skall dotterbolagets till utskiftningsskatt beskattningsbara belopp beräknas enligt de värden å tillgångar och skulder, som upptagits i balansräkning avseende bolagets ställning vid fusionstillfället.

Föreslagen lydelse:

Har delägare — — — verkliga värde.

Utskiftas tillgångar i fall som i 4 § *a)* sägs, måste en värdering göras av bolagets tillgångar vid tiden för utskiftningen. Till grund för detta värdes beräkning bör läggas den av bolaget senast före utskiftningen upprättade balansräkningen. Vid bestämmandet av vilka å balansräkningen upptagna tillgångar skola medräknas i värdet, skola givetvis samma grunder gälla, som i fråga om beräkning av storleken av bolags ingångsvärde.

Därest aktiebolag — — — för utskiftningen.

Vid tillämpning — — — blivit realiserade.

Har vid — — — före fusionstillfället.

Där vid — — — av moderbolaget.

Denna förordning skall träda i kraft den 1 januari 1954; dock att äldre bestämmelser fortfarande skola äga tillämpning, då beslut om nedsättning av aktiekapital eller bolagsstämmas beslut om tillåtelse till fusionsavtal anmälts för registrering före den 1 januari 1953.

Förslag
till
lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928
(nr 370).

Härigenom förordnas, att 39 § 1 mom. och 54 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 ävensom punkt 1 av anvisningarna till 39 § samma lag¹ skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan anges.

Nuvarande lydelse:

39 §.

1 mom. Från bruttointäkt, varom i 38 § 1 mom. förmäles, må avdrag göras för förvaltningskostnad ävensom för ränta å gäld, som icke skolat avdragas enligt bestämmelserna i 22, 25, 29, 33 och 36 §§ samt i 2 mom. av denna paragraf;

dock att, om svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening åtnjutit inkomst genom sådan utdelning å aktier, banklotter eller föreningsandelar, för vilken jämlikt 54 § första stycket a) skatteplikt icke föreligger, bolaget eller föreningen ej må njuta avdrag för ränta å gäld, som belöper å nämnda värdehandlingar, i vidare mån än som räntan överstiger utdelningen.

Föreslagen lydelse:

39 §.

1 mom. Från bruttointäkt, varom i 38 § 1 mom. förmäles, må avdrag göras för förvaltningskostnad ävensom för ränta å gäld, som icke skolat avdragas enligt bestämmelserna i 22, 25, 29, 33 och 36 §§ samt i 2 mom. av denna paragraf. *Svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening, som åtnjutit inkomst genom sådan utdelning å aktier eller föreningsandelar, för vilken jämlikt 54 § skatteplikt icke föreligger, må likväl ej njuta avdrag för ränta å gäld, som belöper å nämnda värdehandlingar, i vidare mån än som räntan överstiger utdelningen. Oaktat vad sist sagts må bolaget eller föreningen åtnjuta avdrag för ränta å gäld som belöper å aktier eller föreningsandelar, vilka innehavas såsom ett led i organisationen av annan verksamhet än förvaltning av fastighet, värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom, ävensom för ränta å gäld som belöper å andra innehavda aktier i bolag eller andelar i ekonomisk förening såvida detta innehav motsvarar mer än nio tiondelar av aktie- eller andelskapitalet i sistnämnda bolag eller förening samt under förutsättning tillika att samma bolag eller förening icke — direkt eller genom förmedling av juridisk person — under beskattningsåret ägt aktier eller föreningsandelar.*

¹ Senaste lydelse av 54 § se 1951: 325.

Nuvarande lydelse:

54 §.

Från skattskyldighet — — — till livförsäkring.

Aktiebolag och ekonomiska föreningar, vilka driva bank- eller annan penningrörelse eller försäkringsrörelse, äga icke åtnjuta vid a) omförmäld 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 — — — lös egendom.

Riksskattenämnden må, — — — icke föras.

Att personer, — — — samma paragraf.

(Se vidare anvisningarna.)

Anvisningar

till 39 §.

1. Vid beräkningen — — — föreskrivna ordning.

För svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar, vilka jämlikt 54 § första stycket a) äro befriade från skattskyldighet för utdelning från svenska aktiebolag, svenska solidariska bankbolag och svenska ekonomiska föreningar, har stadgats viss inskränkning i rätten till avdrag för gäldränta. Inskränkningen innebär, att dylikt aktiebolag eller dylik ekonomisk förening icke får för gäldränta, som belöper å aktier, banklotter eller föreningsandelar, åtnjuta avdrag i vidare mån

Föreslagen lydelse:

54 §.

Från skattskyldighet — — — till livförsäkring.

Aktiebolag och ekonomiska föreningar, vilka driva bank- eller annan penningrörelse eller försäkringsrörelse, äga icke åtnjuta vid a) omförmäld skattefrihet. Dock äro aktiebolag och ekonomiska föreningar, som driva bank- eller annan penningrörelse eller sådan rörelse jämte annan verksamhet, frikallade från skattskyldighet för utdelning å aktier och andelar, vilka innehavas som ett led i organisationen av bolagens eller föreningarnas verksamhet till den del denna avser annat än förvaltning av fastighet, värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom. Vidare äga aktiebolag, som driva sjuk-, olycksfalls- eller skadeförsäkringsrörelse, åtnjuta skattefrihet för utdelning å aktier och andelar, vilka innehavas som ett led i organisationen av sådan bolagens verksamhet.

Om aktierna — — — lös egendom.

Riksskattenämnden må, — — — icke föras.

Att personer, — — — samma paragraf.

(Se vidare anvisningarna.)

Anvisningar

till 39 §.

1. Vid beräkningen — — — föreskrivna ordning.

Som framgår av 39 § 1 mom. gäller, att svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar icke äga njuta avdrag för ränta eller del av ränta å gäld, som belöper å viss aktier eller andelar. Vid tillämpningen av dessa bestämmelser iakttages, att, därest icke annat framgår av förebragt utredning, å ifrågavarande värdehandlingar skall jämlikt 44 § och anvisningarna till samma paragraf i regel anses belöpa lika stor del av bolagets eller föreningens hela gäld, som värdehandlingarnas bok-

Nuvarande lydelse:

än räntan överstiger utdelningen. Därest icke annat framgår av förebragt utredning, skall jämlikt 44 § och anvisningarna till samma paragraf å nämnda värdehandlingar 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 (jfr punkt 3 av anvisningarna till 44 §).

Föreslagen lydelse:

förda värde utgör utav bokförda värdet av bolagets eller föreningens samtliga tillgångar (jfr punkt 3 av anvisningarna till 44 §).

Denna lag träder i kraft dagen efter den, då lagen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling; dock att äldre bestämmelser fortfarande skola gälla i fråga om 1953 års taxering samt i fråga om eftertaxering för år 1953 eller tidigare år.

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 inkomstskatt¹ skall erhålla ändrad lydelse på sätt nedan anges.

Nuvarande lydelse:

7 §.

Från skattskyldighet — — — hänförlig verksamhet.

Aktiebolag och ekonomiska föreningar, vilka driva bank- eller annan penningrörelse eller försäkringsrörelse, äga icke åtnjuta vid h) omnämnd 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 — — — lös egendom.

Riksskattenämnden må, — — — icke föras.

Att personer, — — — samma paragraf.

Föreslagen lydelse:

7 §.

Från skattskyldighet — — — hänförlig verksamhet.

Aktiebolag och ekonomiska föreningar, vilka driva bank- eller annan penningrörelse eller försäkringsrörelse, äga icke åtnjuta vid h) omnämnd skattefrihet. Dock äro aktiebolag och ekonomiska föreningar, som driva bank- eller annan penningrörelse eller sådan rörelse jämte annan verksamhet, frikallade från skattskyldighet för utdelning å aktier och andelar, vilka innehavas som ett led i organisationen av bolagens eller föreningarnas verksamhet till den del denna avser annat än förvaltning av fastighet, värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom. Vidare äga aktiebolag, som driva sjuk-, olycksfalls- eller skadeförsäkringsrörelse, åtnjuta skattefrihet för utdelning å aktier och andelar, vilka innehavas som ett led i organisationen av sådan bolagens verksamhet.

Om aktierna — — — lös egendom.

Riksskattenämnden må, — — — icke föras.

Att personer, — — — samma paragraf.

Denna förordning träder i kraft dagen efter den, då förordningen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling; dock att äldre bestämmelser fortfarande skola gälla i fråga om 1953 års taxering samt i fråga om eftertaxering för år 1953 eller tidigare år.

¹ Senaste lydelse av 7 § se 1951: 690.

*Utdrag av protokollet över finansärenden, hållet inför Hans Maj:t
Konungen i statsrådet å Stockholms slott den 5 decem-
ber 1952.*

Närvarande:

Statsministern ERLANDER, ministern för utrikes ärendena UNDÉN, statsråden SKÖLD, ZETTERBERG, TORSTEN NILSSON, STRÄNG, ERICSSON, ANDERSSON, LINGMAN, HAMMARSKJÖLD, HEDLUND, PERSSON, LINDELL, NORDENSTAM.

Chefen för finansdepartementet, statsrådet Sköld, anmäler fråga om *vissa ändringar i utskiftningsskatteförordningen, m. m.* samt anför därvid följande.

I. Inledning.

Vid 1950 års riksdag beslöts åtskilliga ändringar i förordningen den 27 juni 1927 (nr 321) om skatt vid utskiftning av aktiebolags och solidariska bankbolags tillgångar, vilka ändringar upptogs i förordningen den 17 november 1950, nr 587. I den proposition, nr 240, däri förslag till dessa ändringar förelades riksdagen, framhöll jag att vissa i propositionen berörda spörsmål måhända borde upptagas till förnyad prövning sedan 1944 års allmänna skattekommitté slutfört då pågående undersökningar rörande de s. k. familjebolagens och deras delägnares beskattning. En av de frågor, beträffande vilka jag ifrågasatte omprövning, gällde huruvida de i nyssnämnda proposition föreslagna reglerna rörande vad som skulle anses såsom återbäring av tillskjutet belopp vid inlösen av aktier enligt i fastställd bolagsordning gällande grunder borde inskränkas att avse allenast andra bolag än familjebolag. Vidare ifrågasatte jag huruvida de i samma proposition föreslagna lättnaderna i utskiftningsskattehänseende vid fusion mellan aktiebolag borde äga tillämpning när fråga vore om familjebolag.

1944 års allmänna skattekommitté avgav år 1950 ett betänkande (SOU 1950: 21), däri bland annat föreslogs ändrade bestämmelser angående beskattning av utdelning å svenska aktier och andelar i vissa fall. I betänkandet framlades förslag till vissa ändringar i principerna för familjebolags beskattning. Ett på betänkandet grundat förslag förelades i proposition nr 182 1951 års riksdag. Sedan riksdagen godtagit vad i propositionen föreslagits, utfärdades vederbörliga författningar den 1 juni 1951 (nr 325—327). I sistnämnda proposition framhöll jag, att i samband med den då ifrågasatta lagstiftningen en omprövning lämpligen bort ske av den i 39 § 1 mom. kommunalskattelagen upptagna regeln om avdrag för ränta å gäld. Eftersom

1944 års allmänna skattekommitté icke framlagt något förslag till lösning av detta spörsmål och då frågan vore av så invecklad beskaffenhet att den erfordrade en särskild utredning, ansåg jag mig för det dåvarande emellertid icke böra föreslå någon ändring av sagda bestämmelse. Jag angav emellertid, att jag ansåge frågan om sådan ändring framdeles böra upptagas till prövning.

För att närmare utreda antydda spörsmål tillkallade jag den 22 juni 1951 kammarrättsassessorn Torsten Bengtsson, som med skrivelse den 5 januari 1952 avlämnat en *promemoria*, innefattande förslag till ändringar i utskiftnings-skatteförordningen och i kommunalskattelagen m. m. Vid *promemorian* fogade förslag till författningsändringar torde få såsom *Bihang* fogas vid statsrådsprotokollet för denna dag.

Över *promemorian* har, efter remiss, *yttranden* avgivits av kammarrätten, överståthållarämbetet, länsstyrelserna i Östergötlands, Gotlands, Blekinge, Kristianstads, Göteborgs och Bohus, Örebro samt Gävleborgs län, handelskammarna i Stockholm och Göteborg, hyresgästernas sparkasse- och byggnadsföreningars riksförbund u. p. a., Kooperativa förbundet, Sveriges advokatsamfund, Sveriges grossistförbund, Sveriges köpmannaförbund och Sveriges industriförbund. Sistnämnda förbund ävensom Stockholms handelskammare har som eget *yttrande* åberopat ett av delegerade för förbundet, handelskammaren, Svenska bankföreningen och Svenska försäkringsbolags riksförbund avgivet utlåtande.

Jag får i detta sammanhang även erinra om följande.

Vissa lättnader i utskiftningsbeskattningen vid fusion mellan moderbolag och helägt dotterbolag genomfördes av 1950 års riksdag. De nya bestämmelserna innebär, att befrielse från utskiftnings-skatt omedelbart medges i det fall, där moderbolaget ägt aktierna i dotterbolaget alltsedan den 1 januari 1940 eller — då koncernförhållandet uppstått senare — alltsedan dotterbolaget började driva verksamhet. Under vissa förutsättningar äger vidare riksskattenämnden i andra fall av fusion mellan moderbolag och helägt dotterbolag medge uppskov med utskiftnings-skattens erläggande på så sätt att moderbolaget får övertaga dotterbolagets utskiftnings-skatteskuld. I förarbetena till denna lagstiftning uttalades, att för dylikt medgivande borde bland annat gälla att bolagen dreve rörelser som bildade en naturlig enhet.

I motionerna I: 154 och II: 201 till 1952 års riksdag framhölls, att detta uttalande vid lagstiftningens tillkomst kunde föranleda den tolkningen att för dispens erfordrades att vederbörande bolag utövade sådan verksamhet, varav inkomsten vore att hänföra till förvärvskällan rörelse. En dylik begränsning ansåge motionärerna icke sakligt motiverad; i anslutning därtill hemställdes i motionerna att såsom en förutsättning för medgivande av uppskov med skattens erläggande borde gälla »att båda bolagen utöva verksamhet, som bildar en naturlig enhet».

I sitt av riksdagen godtagna betänkande nr 37 framhöll bevillningsutskottet, att det i motionerna berörda spörsmålet lämpligen borde göras till

föremål för överbäganden i samband med den ifrågasatta översynen av vissa bestämmelser i utskiftningsskatteförordningen. Utskottet underströk tillika angelägenheten av att dessa överbäganden bedrevs så att proposition i ämnet kunde framläggas om möjligt för 1953 års riksdag.

II. Ändringar i utskiftningsskatteförordningen.

A. Återbäring av tillskjutet belopp.

Inledning. Enligt 1 § 1 mom. första stycket utskiftningsskatteförordningen utgår utskiftningsskatt allenast i den mån de utskiftade medlen icke är att anse såsom återbäring av tillskjutet belopp. Bestämmelserna om vad som är att anse såsom återbäring av tillskjutet belopp återfinnes i 4 § samma förordning. Såsom sådan återbäring anses enligt punkt a) i nämnda paragraf vad som i samband med inlösen av aktier enligt i fastställd bolagsordning gällande grunder utskiftas, i den mån det sålunda utskiftade beloppet icke överstiger vare sig vad till bolaget för dessa aktier inbetalats eller vad som utgör i bolaget befintligt tillskjutet belopp; enligt punkt b) i samma paragraf vad som eljest utskiftas i samband med nedsättning av aktiekapital eller vid vissa förvärv av egen aktie eller dotterbolags förvärv av aktier i moderbolaget i vissa fall, i den mån bolagets egna fonder därigenom nedbringas under tillskjutet belopp; samt enligt punkt c) i samma paragraf vad som vid bolagets upplösning utskiftas, i den mån det utskiftade beloppet icke överstiger tillskjutet belopp. Innebörden av det sagda är, att vid lösningen av spörsmålet vilken del av bolagets tillgångar, som skall anses ha tagits i anspråk för en utskiftning, lagstiftaren intagit den ståndpunkten att vinstmedel i första hand skall anses ha utskiftats. Dock göres från denna allmänna regel det undantag, som framgår av den nyss återgivna punkten a) i 4 § utskiftningsskatteförordningen. I detta undantagsfall anses det utskiftade beloppet i första hand taget av tillskjutet belopp och går i denna del alltså fritt från utskiftningsskatt oavsett om bolaget haft vinstmedel motsvarande vad som utskiftats eller ej.

I samband med förarbetena till 1950 års ändringar i utskiftningsskatteförordningen fördes på tal att helt slopa bestämmelserna, att tillskjutet belopp skulle i första hand anses taget i anspråk vid utskiftning. Det anfördes därvid såsom skäl för en sådan ändring, att möjligheterna till konstaterat missbruk av dessa bestämmelser först med en sådan anordning helt förhindrades. Emellertid valde man allenast utvägen att på visst sätt begränsa tillämpningsområdet för undantagsbestämmelsen. Såsom motivering härför åberopades, att inlösning av aktier enligt i bolagsordningen bestämda grunder oftast komme i fråga beträffande preferensaktiekapital och syntes då närmast vara att likställa med återbetalning av upplånat kapital. Man borde icke försvåra för aktiebolag, som upplagt preferensaktielån, att inlösa sådana aktier.

I den tidigare omnämnda propositionen nr 240 till 1950 års riksdag anslöt jag mig för egen del till sistnämnda uppfattning. Jag framhöll emellertid samtidigt, att 1944 års allmänna skattekommitté för det dåvarande vore sysselsatt med att undersöka de s. k. familjebolagens och deras delägares beskattning och att, om denna undersökning skulle leda fram till särskilda beskattningsregler för familjebolag, det syntes böra prövas huruvida i ett sådant läge bestämmelserna i 4 § a) utskiftningsskatteförordningen kunde ytterligare inskränkas, nämligen i så måtto att de skulle gälla allenast andra bolag än familjebolag.

Utredningsmannen. Sedan numera på inkomstbeskattningens område särskilda regler införts för familjebolagen har, framhåller utredningsmannen, frågan om en ändring av 4 § a) utskiftningsskatteförordningen ånyo blivit aktuell. Genom reglerna om familjebolagsbeskattning åsyftades en särbehandling av dessa bolag i beskattningsavseende. Med hänsyn härtill funnes det, enligt utredningsmannen, ingen anledning att bevilja dylika bolag skattelättnader i utskiftningsskattehänseende, som framstode som undantag från eljest gällande beskattningsregler och som icke vore motiverade för dylika bolags vidkommande.

Utredningsmannen har i enlighet härmed föreslagit, att bestämmelserna i 4 § utskiftningsskatteförordningen rörande vad som skall anses såsom återbäring av tillskjutet belopp då medel utskiftas i samband med inlösen av aktier enligt i fastställd bolagsordning gällande grunder icke skulle gälla om aktierna i bolaget till huvudsaklig del ägdes eller på därmed jämförligt sätt innehades — direkt eller genom förmedling av juridisk person — av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer. Detta skulle innebära, att — när fråga är om familjebolag i nyss angiven mening — vinstmedel *alltid* skall anses i första hand tagas i anspråk vid inlösen av aktier.

I fråga om den statsfinansiella betydelsen av en dylik författningsändring finge man, framhåller utredningsmannen, erinra om att ett eventuellt ringa utbyte därav icke ensamt borde vara avgörande vid bedömandet av författningsändringens angelägenhet, eftersom det syntes ovedersägligt att de transaktioner varom här vore fråga vid rådande höga skattetryck skulle framstå såsom synnerligen anmärkningsvärda.

Utredningsmannen anför därefter följande.

När det gäller att närmare diskutera utbytet och konsekvenserna i övrigt av en lagändring, bör man skilja mellan bolag, vilka bildas efter det lagändringen ägt rum och äldre bolag.

Det får antagas, att för nya bolags vidkommande regeln kommer att föranleda försök att kringgå densamma. I stället för att redovisa det insatta kapitalet som aktiekapital torde man komma att välja att låta endast en del figurera som aktiekapital med ett belopp någonstans i närheten av minimibeloppet och låta återstoden inbestå som fordringar hos bolaget, vilka sedan om och i den mån situationen medgiver det kunna uttagas ur bolaget. Därjämte torde man i många fall — därest detta låter sig göra och av skatte- tekniska skäl är fördelaktigt — välja en annan företagsform än aktiebolagets t. ex. kommanditbolagets, där dubbelbeskattning icke föreligger.

Det statsfinansiella utbytet av utskiftningskatt får emellertid antagas bliva ringa för nybildade aktiebolags vidkommande.

För äldre bolags vidkommande ställer sig saken sålunda. I övergångsbestämmelserna till förordningen den 17 november 1950 (nr 587) angående ändring i förordningen den 27 juni 1927 (nr 321) om skatt vid utskiftning av aktiebolags och solidariska bankbolags tillgångar undantogs från de skärpta bestämmelserna i 4 § av förordningen sådana utskiftningsfall, då beslut om nedsättning av aktiekapital anmälts för registrering före den 1 januari 1950. Där så är förhållandet, kunna alltså äldre bolag fortfarande i den omfattning, som i nedsättningsbeslutet avses, intill tillskjutna beloppet skattefritt utskifta vinst, som överförts till aktiekapitalet. De äro därjämte oförhindrade att, därest förbehåll därom vid bolagets bildande träffats i bolagsordningen, skattefritt utskifta medel, i den mån det sålunda utskiftade beloppet icke överstiger vare sig vad till bolaget för dessa aktier inbetalats eller vad som utgör i bolaget befintligt tillskjutet belopp. Med enahanda reservation äger bolaget därjämte skattefritt utskifta medel, som tillförts bolaget genom ökning av aktiekapitalet, såvitt förbehåll om inlösen av aktierna enligt vissa grunder förut i behörig ordning gjorts och intagits i bolagsordningen. Såsom aktiebolagslagen i denna del tolkats, kan ett beslut om inlösen av aktier enligt i bolagsordningen angivna grunder aldrig avse aktier, som redan utgivits vid beslutets fattande, utan endast aktier, som därefter utgivas. Med hänsyn till det sätt, varpå motsvarande spörsmål blivit lösta i ovannämnda förordning den 17 november 1950 (nr 587), kan det för nu diskuterade lagändring, som ju har en betydligt ringare räckvidd än 1950 års lagändringar, knappast ifrågakomma att avfatta övergångsbestämmelserna efter andra grunder än dem, som kommo till användning vid ikraftträdandet av nämnda förordning. Äldre bolag skulle alltså icke kunna frångävas den skattefrihet, vartill de äro berättigade på grund av bestämmelser i bolagsordningen, vilka anmälts för registrering före den dag, då den diskuterade lagändringen får anses hava blivit aktuell förslagsvis den 1 januari 1952. Inskränkningen i skattefriheten skulle alltså komma att i huvudsak avse ökningsar av aktiekapital, vilka anmälts för registrering nämnda dag eller därefter. I fråga om dylika transaktioner får det emellertid i ännu högre grad än vad gäller nystartade företag antagas, att de komma att ersättas av andra åtgärder.

Remissyttrandena. Flertalet av de hörda myndigheterna och organisationerna tillstyrker utredningsmannens förslag. Därvid framhålls bl. a. att den ifrågasatta författningsändringen torde vara ett önskvärt komplement till de nyligen antagna ändrade reglerna om inkomstbeskattning av familjebolag. Jämväl på nu förevarande område syntes den ifråga om inkomstbeskattningen införda differentieringen böra genomföras. — Avstyrkande uttalanden har gjorts av *kammarrätten*, *Sveriges advokatsamfund*, *Sveriges grossistförbund* och *handelskammaren i Göteborg*. Från sistnämnda remissyttranden torde här följande få återgivas.

Kammarrätten erinrar om sin i tidigare sammanhang uttalade mening, att den förmånliga behandlingen vid inlösen av preferensaktier icke borde tillkomma familjebolag. Kammarrätten hade icke anledning att nu frångå denna mening. Emellertid skulle den föreslagna bestämmelsen äga tillämpning endast med avseende å aktieemissioner, som komme att ske efter förslagets ikraftträdande. Såsom i utredningsmannens promemoria framhållits tedde

sig aktieemissioner för verkliga familjeföretag såsom en ur skattesynpunkt oförmånlig form av kapitalanskaffning och komme därför att undvikas. En eventuell reform skulle därför få ringa praktisk betydelse. Även om aktieemission tillgripes i något dylikt fall, syntes den förmån som 4 § utskiftningsskatteförordningen skänkte, te sig så obetydlig i jämförelse med nackdelarna i övrigt i beskattningsavseende att någon anledning att för familjebolagens del borttaga förmånen i fråga knappast förefunnes.

Handelskammaren i Göteborg påpekar att utskiftningsskatteförordningen på ifrågavarande punkt fick sin nuvarande avfattning så sent som år 1950 samt framhåller, att utredningsmannen icke påvisat att de skattskyldiga vid tillämpningen erhållit några olämpliga fördelar. Han hade för övrigt själv givit uttryck för den meningen, att ändringen knappast skulle få någon större praktisk betydelse. Dessutom hade utredningsmannen helt förbigått, att lagstiftaren, när 1951 års ändringar på inkomstskatternas områden företoges beträffande familjebolag, gjorde skillnad mellan illojala och icke illojala familjebolag. Utredningsmannen däremot hade behandlat dem alla efter samma regel. Handelskammaren kunde icke finna att sådana lagändringar, vilka, redan innan de trätt i kraft, förutsåges icke få någon större praktisk betydelse, skulle vara önskvärda.

Sveriges grossistförbund anför, att det i åtskilliga fall vore en uppenbar fördel att anskaffa erforderligt kapital genom upplåning mot att göra det i form av aktieemission. I de fall, då familjebolagen trots detta valt eller komme att välja aktieformen framför lånevägen för utökning av kapitalet, torde man enligt förbundets mening få räkna med att detta berodde på, att företagsledningen ansåge aktieformen vara av särskilt värde med hänsyn till bolagets borgenärer eller eljest för bedömande av dess kreditvärdighet. Så långt en aktieemission betingades av dylika skäl torde knappast kunna principiellt försvaras att vid en följande successiv aktieinlösen enligt i bolagsordningen fastställda grunder tillämpa andra skatteregler för de s. k. familjebolagen än för övriga aktiebolag. Vad som vore legitimt i det ena fallet borde givetvis vara det även i det andra. Om en lagstiftning av föreslagen art över huvud taget skulle genomföras, måste den givas generell tillämpning för samtliga familjebolag, då det av rent praktiska skäl icke torde vara möjligt att låta tillämpningen bli beroende av motiv och förutsättningar i varje särskilt fall för sig. Fråga uppkomme om den föreslagna lagändringen kunde anses vara av sådan betydelse, att denna uppvägs de individuella orättvisor som en generell tillämpning måste komma att medföra. Enligt förbundets mening vore så icke förhållandet. Särskilt efter tillkomsten av den nya aktiebolagslagen med dess stränga bestämmelser angående förhållandet mellan aktiekapitalet, reservfond och skuldregleringsfond, å ena sidan, och bolaget åvilande skulder, å den andra, torde antalet fall, där missbruk numera kunde befaras, få antagas bli ytterst obetydligt. Därtill komme att det materiella värdet av den föreslagna lagändringen starkt föroringades genom de uppenbara möjligheter som föreläge att kringgå reglerna.

Grossistförbundet hade i och för sig full förståelse för strävandena att

söka täppa till sådana luckor i skattelagstiftningen som kunde inbjuda till missbruk. I förevarande fall ansåge förbundet emellertid det vara viktigare att bibehålla familjebolagen vid samma möjligheter som övriga aktiebolag att, när detta befundes önskvärt ur företagsekonomisk synpunkt, utöka aktiekapitalet under förbehåll om successiv utskiftningskattfri amortering än att förebygga de starkt begränsade missbruksmöjligheter, som härigenom kunde hållas öppna. Slutligen ville förbundet ytterligare framhålla att begreppet familjebolag ännu vore förhållandevis diffust, i följd varav en viss rättsosäkerhet kunde förväntas följa och att utvidgning av särbestämmelserna för denna företagskategori därför ej utan bärande skäl borde vidtagas. Vidare kunde den föreslagna lagändringen komma att medföra konsekvenser i fråga om formen för den framtida kapitalförsörjningen inom dylika företag, som ur näringspolitiska synpunkter kunde vara mindre önskvärda.

Sveriges advokatsamfund anför i sitt yttrande i huvudsak följande. Förslaget toge ej hänsyn till det förhållandet att då fråga uppkomme att sanera ett familjebolag saneringen ofta skedde så att bolagets leverantörer ginge med på att förvandla sina fordringar på bolaget till preferensaktiekapital, avsett att så snart saneringen genomförts och likviditeten förbättrats återbetalas till de ursprungliga fordringsägarna. Det låge i öppen dag att om ett så anskaffat preferensaktiekapital icke kunde återbetalas utan erläggande av utskiftningskatt saneringsmöjligheterna komme att allvarligt försämrats. Saneringsmöjligheten byggde nämligen just på den tanke, mot vilken den sakkunnige vände sig, nämligen att bolaget, om det finge fortsätta sin verksamhet, skulle kunna samla upp så mycket vinstmedel att det av borgenärerna genom preferensaktieteckningen gjorda tillskottet skulle kunna återbetalas. Saneringsplanen byggde vidare på den av erfarenheten bestyrkta förutsättningen att en borgenär i regel icke vore villig att förvandla sin fordran till aktiekapital, om han icke kunde räkna med att i en ej alltför avlägsen framtid återfå kapitalet, såvida icke hans fordran skulle vara så stor att han genom att förvandla den till aktiekapital komme att bli majoritetsinnehavare i bolaget. Även i andra fall förelåge ett sakligt välmotiverat och fullt lojalt behov att efter förvandling av ett bolags skulder till preferensaktiekapital kunna nedsätta detta utan erläggande av utskiftningskatt.

Departementschefen. Som av det tidigare sagda framgår genomfördes vid 1950 års riksdag en rad betydelsefulla ändringar i utskiftningskatteförordningen. En del av dessa avsåg att tilltäppa vissa luckor i lagstiftningen, vilka i icke obetydlig omfattning utnyttjats för erhållande av icke avsedda skattelättnader.

Sålunda hade tidigare bestämmelser möjliggjort för bolagen att genom utgivning av gratisaktier, intagande i bolagsordningen av en föreskrift att dessa aktier ägde inlösas och ett därefter verkställt inlösande av desamma tillföra delägarna bolagets vinstmedel intill ett belopp motsvarande i bolaget befintligt tillskjutet belopp utan att någon beskattning härigenom inträdde vare

sig för bolaget eller dess delägare fränsett en eventuell realisationsvinstbeskattning för de senare. Däremot medförde åtgärden att bolagets tillskjutna belopp komme att minska, något som dock bleve av betydelse allenast när bolaget vid en framtida tidpunkt upplöstes eller nedsatte sitt aktiekapital.

På förslag av 1949 års utskiftningsskattesakkunniga, vilket förslag upptogs i den förut omnämnda propositionen nr 240 till 1950 års riksdag, erhöill bestämmelserna i 4 § utskiftningsskatteförordningen den utformning, för vilken jag nyss redogjort. Innebörden av 1950 års lagändring i nu förevarande hänseende är den, att när gratisaktier inlöses vederlaget anses i första hand taget av vinstmedel. Detsamma kan bliva förhållandet då andra aktier än gratisaktier inlöses till överpris, nämligen till den del vederlaget överstiger vad som inbetalts till bolaget för aktierna i fråga.

I propositionen nr 240 framhöll jag, att de däri föreslagna bestämmelserna icke förhindrade vissa åtgärder i skatteundandragande syfte. Jag påpekade bl. a., att i de fall, där redan i den ursprungliga bolagsordningen intagits en bestämmelse att aktierna kunde inlösas, intet hinder föreläge mot att förfara t. ex. så att aktiekapitalet nedsattes med belopp, motsvarande hos bolaget ansamlade vinstmedel — vilket icke komme att medföra påföring av utskiftningsskatt — samt att aktiekapitalet därefter genom fondemission uppbbringades till ursprungligt belopp. Ett sådant förfaringssätt skulle i realiteten icke innebära annat än ett skattefritt överförande av vinstmedel till aktieägarna. Även andra därmed jämförbara åtgöranden kunde bestämmelserna lämna utrymme för. Jag tillade, att vad anginge bolag, som framdeles bildades, man finge räkna med att i bolagsordningen kunde upptagas bestämmelser om möjlighet till aktieinlösen, vilka bestämmelser — sedan vinstmedel hos bolaget ansamlats — läte sig utnyttjas i nyss angivet syfte.

Anledningen till att bestämmelserna år 1950, oaktat vad nu senast framhållits, utformades på angivet sätt var hänsyn till sådana bolag, som i och för sin verksamhet nödgades anskaffa riskvilligt kapital genom preferensaktieemission. Det syntes skäligt att sådana preferensaktier skulle få inlösas utan någon utskiftningsbeskattning. Det var alltså av hänsyn till dessa fall som man avstod från alternativet att stadga, att all utskiftning i samband med aktieinlösen skulle anses i första hand avse vinstmedel.

Utredningsmannen har erinrat om mitt uttalande i proposition nr 240, att om man på andra områden av skattelagstiftningen införde regler om en viss särbehandling av s. k. familjebolag, så borde prövas huruvida detta icke borde ske även på nu förevarande område. Skulle man finna så kunna ske, komme invändningarna mot utformningen av utskiftningsskatteförordningens regler att väsentligen minska i betydelse.

Med detta uttalande åsyftade jag uppenbarligen att det erfarenhetsmässigt främst varit s. k. familjebolag som utnyttjat de påtalade luckorna i utskiftningsbeskattningen.

Utredningsmannen har nu — under återopande av den vid 1951 års riksdag genomförda lagstiftningen rörande beskattningen av familjebolag i vissa fall — föreslagit en sådan ändring av 4 § utskiftningsskatteförordningen, att

vederlag, som av familjebolag utbetalas vid aktieinlösen, *alltid* skall anses i första hand taget av vinstmedel.

I flertalet remissyttranden tillstyrkes författningsändringen. Även kammarrätten synes i princip dela utredningsmannens uppfattning men avstyrker likväl den ifrågasatta författningsändringen, nämligen av hänsyn till att frågan förefölle vara av ringa praktisk betydelse.

Med hänsyn till att i det enskilda fallet fråga kan vara om betydande belopp, som genom en lucka i reglerna skulle undgå beskattning, kan jag för egen del icke godtaga vad kammarrätten anfört som en avgörande invändning mot förslaget.

I övriga avstyrkande remissyttranden har särskilt understrukits, att de föreslagna reglernas generella utformning skulle försvåra preferensaktieemissioner även för i skattehänseende korrekta familjebolag.

Detta påpekande är givetvis i huvudsak riktigt. Det torde emellertid icke kunna ifrågakomma att i förevarande sammanhang göra skillnad mellan familjebolag av olika slag eller mellan mer eller mindre legitima preferensaktieemissioner. Man får därför mot varandra väga önskemålet att tillträpa en uppenbar lucka i lagstiftningen och nackdelen med för familjebolagen generellt utformade regler ägnade att försvåra inlösen av preferensaktier. Vad emellertid angår familjebolagen torde preferensaktier sällan utbjudas; när så under senare år likväl skett, torde anledningen härtill merendels ha varit en annan än behovet av att anskaffa rörelsekapital. Det synes därför troligt att en lagstiftning enligt utredningsmannens förslag skulle vara av underordnad betydelse för de lojala familjebolagen.

Jag förordar alltså att utredningsmannens nu ifrågavarande förslag genomföres.

De föreslagna bestämmelserna synes böra bli tillämpliga i de fall, då beslutet om nedsättning av aktiekapitalet anmälts för registrering efter den 31 december 1952.

B. Beräkningen av beskattningsbart belopp vid fusion.

Gällande bestämmelser. I sjätte stycket av anvisningarna till utskiftnings-skatteförordningen stadgas att, därest aktiebolag till delägare utskiftar annat än penningar, värdet av det utskiftade skall upptagas till belopp, som motsvarar saluvärdet vid tiden för utskiftningen. Motivet för denna regel är klart. Aktiebolags inkomst skall dubbelbeskattas och utskiftningskatten ersätter i vissa fall inkomstbeskattningen av aktieägarna för mottagen utdelning. Följaktligen bör underlaget för beräkning av utskiftningskatt och för beräkning av inkomstskatt vid utdelning i princip vara detsamma.

Bortsett från fall av nedsättning av aktiekapitalet, varom nu icke är fråga, förefinnes emellertid två undantag från nyssnämnda regel i utskiftnings-skatteförordningen, vilka båda undantag hänför sig till fall, då utskiftningen kommer till stånd i samband med en fusion enligt 174 § 1 mom. aktiebolagslagen, d. v. s. fusion mellan moderbolag och helägt dotterbolag. Undan-

tagsreglerna innebär, att värdesättningen skall ske i enlighet med det utskiftande bolagets balansräkning.

Det första undantaget regleras i åttonde stycket av nyssnämnda anvisningar. Däri föreskrives, att om vid sådan fusion som nyss nämnts medgivits att utskiftningsskatteskulden må övertagas av moderbolaget, dotterbolagets till utskiftningsskatt beskattningsbara belopp skall på visst sätt beräknas på grundval av dotterbolagets fastställda balansräkning för det räkenskapsår, som gått till ända närmast före fusionstillfället.

Det andra undantaget återfinnes i sista stycket av anvisningarna. Enligt detta skall, om utskiftningsskatt skall erläggas vid fusion enligt 174 § 1 mom. aktiebolagslagen, dotterbolagets till utskiftningsskatt beskattningsbara belopp beräknas enligt de värden å tillgångar och skulder, som upptagits i balansräkning avseende detta bolags ställning vid fusionstillfället. Den nu återgivna regeln är dock icke tillämplig, om moder- eller dotterbolaget driver penningrörelse eller yrkesmässig handel med fastigheter.

Utredningsmannen. Utredningsmannen har ställt frågan huruvida tillräckliga skäl finnes för bibehållande av de nyss återgivna undantagsbestämmelserna. Därvid har utredningsmannen bland annat påpekat, att, utöver de fall då fråga vore om utskiftningsskattefri fusion, flera möjligheter föreläge att utan skattepåföljd överföra vinstmedel från dotterbolag till moderbolag. Beträffande icke bundna vinstmedel skedde sådant överförande enklast genom utdelning av vinst i vanlig ordning, vilken utdelning vore fri från inkomstskatt utom i fall då fråga vore om vissa familjebolag. Det bolag, som skulle upplösas, kunde således överföra icke bundna vinstmedel till moderbolaget före fusionen och medlen komme i sådant fall icke att ingå i dotterbolagets till utskiftningsskatt beskattningsbara belopp. Denna möjlighet hade emellertid förutsetts vid 1950 års lagstiftning och någon anledning till ett förändrat bedömande föreläge ej nu.

Beträffande bundna vinstmedel yppades emellertid, framhåller utredningsmannen vidare, en av lagstiftaren icke avsedd möjlighet att undgå utskiftningsskatt. Detta resultat underlättades just av bestämmelsen i tionde stycket av anvisningarna till utskiftningsskatteförordningen att dotterbolagets beskattningsbara belopp skulle beräknas enligt i balansräkningen upptagna värden å tillgångar och skulder. Det bolag, som skulle genom fusion upplösas, kunde t. ex. genom en omotiverad nedvärdering av bolagets tillgångar bokföringsmässigt redovisa en förlust och för täckande av denna ägde bolaget taga i anspråk medel, som av tidigare års vinster överförts till någon av dess bundna fonder, d. v. s. till aktiekapital, reservfond eller skuldregleringsfond. I den mån bolaget ägde möjlighet att redovisa så stor förlust att de bundna fonderna, sedan därifrån tagits i anspråk medel för täckande av förlusten, jämte övriga tillgångar icke överstege tillskjutet belopp, kunde fusion ske utan att utskiftningsskatt behövde erläggas, trots att med hänsyn till de verkliga värdena å de överförda tillgångarna vinstmedel överfördes.

Sedan utredningsmannen konstaterat att något hinder mot det antydda

förfaringssättet icke syntes föreligga vare sig enligt aktiebolagslagen eller bokföringslagen, omtalar utredningsmannen att — enligt vad han erfarit — detta förfaringssätt även i viss omfattning praktiserats av de skattskyldiga.

Utredningsmannen har vidare särskilt erinrat om att enligt numera gällande bestämmelser vissa familjebolag vore skattskyldiga för mottagen utdelning samt framhållit, att denna omständighet utgjorde ett starkt skäl för en omprövning av ifrågasvarande stadgande i anvisningarna till utskiftningsskatteförordningen.

Utredningsmannen har, utifrån nu återgivna synpunkter, förordat den ändringen i utskiftningsskatteförordningen, att vid sådan fusion enligt 174 § 1 mom. aktiebolagslagen, som icke medför befrielse från eller uppskov med erläggande av utskiftningsskatt, dotterbolagets till dylik skatt beskattningsbara belopp skall beräknas med utgångspunkt från saluvärdena och icke från de bokförda värdena. Författningstekniskt innebär förslaget att sista stycket av anvisningarna till utskiftningsskatteförordningen utgår.

Remissyttrandena. Utredningsmannens förslag att sista stycket av anvisningarna till utskiftningsskatteförordningen skulle utgå har tillstyrkts i flertalet remissyttranden. Avstyrkande utlåtanden har avgivits av delegerade för Sveriges industriförbund m. fl. samt handelskammaren i Göteborg och Sveriges advokatsamfund. I ett yttrande har ifrågasatts den inskränkningen i utredningsmannens förslag, att bestämmelsen fortfarande skulle gälla beträffande andra aktiebolag än familjebolag.

Bland de myndigheter och organisationer, som tillstyrkt förslaget, återfinnes kammarrätten, flertalet hörda länsstyrelser, överståthållarämbetet, Sveriges köpmannaförbund samt hyresgästernas sparkasse- och byggnadsföreningars riksförbund u. p. a. Vanligen har man därvid utan närmare motivering tillstyrkt utredningsmannens förslag. I de yttranden, däri frågan berörts mer utförligt, vitsordas det resultat, vartill utredningsmannen kommit, såsom riktigt och framhålles angelägenheten av att den föreslagna ändringen blir genomförd.

I sitt avstyrkande utlåtande framhåller *handelskammaren i Göteborg*, att utredningsmannen icke påvisat, att skattskyldiga vid tillämpningen erhållit några obehöriga förmåner. Det kunde då icke anses vara berättigat att redan nu vidtaga en ändring i förordningen endast på den grund att utredningsmannen trots sig finna, att lagen i en detalj skulle kunna kringgås.

I det av *industriförbundet m. fl.* åberopade yttrandet framhålles, att skäl syntes icke ha anförts för upphävande av ifrågasvarande så sent som år 1950 införda stadgande, vars syfte vore att underlätta önskvärda fusioner och förenkla taxeringsarbetet.

Sveriges advokatsamfund anser förslaget innebära att fusion praktiskt taget komme att omöjliggöras utom i de fall, då antingen någon utskiftningsskatt ej alls skulle utgå, därför att fråga vore om ett äldre koncernförhållande eller ett sådant förhållande, där moderbolaget redan från början ägt mer än 90 procent av aktierna i dotterbolaget eller medgivande erhöles att

utskiftningsskatteskulden finge övertagas av moderbolaget. Förutsättningarna för ett dylikt medgivande vore angivna på ett sådant sätt, att det torde ligga helt i den prövande myndighetens fria skön att avgöra, om dispens skulle lämnas. Erhöles icke medgivande till att utskiftningsskatteskulden finge övertagas av moderbolaget, komme, om nu ifrågavarande förslag upphöjdes till lag, en fusion utom i vissa fall att i ekonomiskt avseende bli praktiskt taget likvärdigt med en likvidation av dotterbolaget. Det av näringslivet med så stora förväntningar motsedda och av lagberedningen med så stort intresse omfattade fusionsinstitutet komme sålunda att i stor utsträckning bli utan praktiskt värde. Förslaget — liksom utredningsmannens övriga förslag på utskiftningsskattens område — utgjorde exempel på en enligt samfundets mening betänkelig tendens på skattelagstiftningens område, nämligen en tendens att i det vällovliga syftet att hindra missbruk vidtaga anordningar, som faktiskt komme att lägga hinder i vägen även för den lojala omsättningen. Det vore att befara att sådana lagregler komme att sakna erforderlig förankring i det aktuella rättsmedvetandet.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län, som i sitt yttrande ifrågasatt huruvida icke utredningsmannens förslag kunde begränsas att avse allenast familjebolag, anför bland annat följande.

Länsstyrelsen anser det tveksamt, om tillräckliga skäl finnas att kort tid efter bestämmelsens införande slopa de fördelar, som kommit bolag med undantag av familjebolag till del. De motiv, som anförts för borttagande av detta stycke i anvisningarna, synas icke helt övertygande. Manipulationer eller andra ur skattesynpunkt otillåtna transaktioner torde knappast behöva befaras för andra bolag än familjebolag. Genomförandet av den ifrågasatta författningsändringen skulle även i många fall komma att förhindra sådana fusioner, vilka både ur det allmännas och enskildas intresse eljest finge betraktas såsom ändamålsenliga och lämpliga.

Även *länsstyrelsen i Blekinge län* har ifrågasatt en liknande ändring i det remitterade förslaget, men länsstyrelsen har likväl ansett sig böra biträda förslaget särskilt med hänsyn till att bestämmelserna i fråga kunde utnyttjas på sådant sätt att utskiftningsskatt ej komme att utgå i de fusionsfall, där enligt 1 § 2 mom. förordningen om utskiftningsskatt skattefrihet eller övertagande av utskiftningsskatteskuld ej kunde medgivas.

Departementschefen. År 1950 infördes bestämmelser i förordningen om utskiftningsskatt, vilka åsyftade att underlätta genomförandet av fusioner enligt 174 § 1 mom. aktiebolagslagen. Sålunda eftergavs helt kravet på utskiftningsskatt i vissa fall av dylik fusion, medan i andra sådana fall riksskattenämnden berättigades, efter närmare angivna grunder, medge skattelättnad på så sätt att dotterbolaget fritogs från skyldighet att erlagga utskiftningsskatt mot att moderbolaget övertog utskiftningsskatteskulden att infrias vid det framtida tillfälle då sistnämnda bolag upplöstes eller nedsatte sitt aktiekapital.

I samband med att dessa bestämmelser genomfördes infördes i anvisningarna till förordningen, såsom ett sista stycke, den av utredningsmannen uppmärksammade bestämmelsen, vilken avser beräkningen av utskiftnings-

skatten i de fall då sådan skall erläggas vid fusion enligt 174 § 1 mom. aktiebolagslagen. De åsyftade fallen är alltså de, där utskiftningskatten icke utan vidare efterges eller där någon av förutsättningarna för dispensbeslut av riksskattenämnden saknas. Sistnämnda förutsättningar är, som framgår av 1 § 2 mom. andra stycket utskiftningskatteförordningen, att med fusionen åsyftas att vinna en mera ändamålsenlig organisation, att erläggandet av utskiftningskatten med hänsyn till dennas storlek kan anses utgöra ett väsentligt hinder för fusionen samt att fusionen icke kan antagas vara ett led i åtgöranden, syftande till att erhålla obehörig förmån i beskattningsavseende.

Av det sagda framgår att den av utredningsmannen uppmärksammade anvisningspunkten blir tillämplig vid fusioner, där omständigheterna är sådana att anledning saknats ur det allmännas synpunkt att medge egentliga skattelättnader. Likväl förordade jag, att för dylika fall det till utskiftningskatt beskattningsbara beloppet skulle beräknas på grundval av tillgångarnas värde enligt balansräkningen. Anledningen härtill var icke att ur utskiftningskattesynpunkt underlätta dessa fusioner; härtill saknades som av det förut sagda framgår tillräckliga skäl. Anledningen var i stället följande.

Med ett bibehållande av utskiftningskatteförordningens principiella uppbyggnad borde även i nu avsett fall skatten beräknas med utgångspunkt från tillgångarnas saluvärde. En sådan regel kunde emellertid förutses bli i huvudsak utan effekt, när den skulle kringgå genom att dotterbolagets icke bundna vinstmedel medelst utdelning eller på därmed likvärdigt sätt skattefritt överfördes till moderbolaget före fusionstillfället. Detta kunde förutses komma att gälla även beträffande i räkenskaperna osynliga vinstmedel såsom dolda reserver i anläggnings- och omsättningstillgångar. Från dessa utgångspunkter syntes man lika gärna, för att nå en förenkling i reglerna, frånfalla det principiellt riktiga och gå på de bokförda värdena.

Det finnes av två skäl anledning att ompröva detta ståndpunktstagande.

Sedan 1950 års lagstiftning på utskiftningsbeskattningens område har nya regler införts rörande beskattning av vissa familjebolag. Sålunda beslöt 1951 års riksdag, att familjebolag, som utnyttjats i syfte att bereda fysisk person icke avsedd skattelättnad, skall vara skattskyldiga för utdelning från andra bolag. Detta innebär, att dessa familjebolag icke längre skulle, på sätt nyss angivits, kunna kringgå en principiellt riktigt utformad bestämmelse om beräkning av till utskiftningskatt beskattningsbart belopp vid fusion. Den nu diskuterade bestämmelsen i anvisningarna till utskiftningskatteförordningen utgör, såvitt angår ifrågavarande familjebolag, efter 1951 års lagändring en påtaglig inadvartens i skattelagstiftningen.

Av ytterligare ett skäl bör ifrågavarande anvisningspunkt omprövas. Förut har framhållits att denna formulerats på sätt som skett med tanke på att utskiftningskatten ändå aldrig skulle i verkligheten träffa annat än bundna vinstmedel. Såsom utredningsmannen framhållit har på taxeringshåll iakttagits, att genom vissa åtgärder från de skattskyldigas sida även de bundna vinstmedlen undandrages utskiftningsbeskattning vid fusion. Jag hänvisar till vad jag härom i det föregående anført.

Genom en värdering på grundval av saluvärdena och icke på grundval av de bokförda värdena förhindras visserligen icke transaktioner av antydd art men de försvåras i viss omfattning. Detta torde utgöra tillräckligt skäl för att återföra bestämmelserna till sin principiellt riktiga utformning även såvitt gäller andra bolag än familjebolag.

Jag förordar följaktligen att utredningsmannens förslag genomföres. Därvid vill jag än en gång understryka, att författningsändringen icke riktar sig mot sådana fusioner enligt 174 § 1 mom. aktiebolagslagen, vilka i tidigare sammanhang bedömts ur samhällets synpunkt så angelägna att man genom skattelättnader velat underlätta deras genomförande.

De nya reglerna synes böra tillämpas i de fall, då bolagsstämmans beslut om tillåtelse till fusionsavtal anmälts för registrering efter den 31 december 1952.

C. Övriga ändringar i utskiftningsskatteförordningen.

Utredningsmannen. De ändringar som utredningsmannen i övrigt föreslagit i utskiftningsskatteförordningen är huvudsakligen av teknisk natur.

I 2 § utskiftningsskatteförordningen angives vad som skall förstås med utskiftat belopp. Härmed avses, såvitt nu är i fråga, vad bolaget i samband med nedsättning av aktiekapital eller vid bolagets upplösning utger i penningar eller annat till delägare i förhållande till hans andel eller efter annan i bolagsordningen bestämd grund, i den mån vad sålunda utgivits icke enligt förordningen om statlig inkomstskatt är att hänföra till utdelning från bolaget.

Utredningsmannen har framhållit, att skatteförfattningarna icke syntes innehålla någon bestämmelse, i vilket fall ett belopp, som i samband med nedsättning av aktiekapital eller vid bolagets upplösning utgaves till delägare i förhållande till hans andel eller efter annan i bolagsordningen bestämd grund, vore att hänföra till utdelning och därigenom undantagen från beskattning enligt utskiftningsskatteförordningen. I aktiebolagslagen funnes reglerat i vilka fall utbetalningar till aktieägarna i denna deras egenskap finge ske. Till aktieägarna kunde i denna deras egenskap allenast utbetalas vinstutdelning, belopp som blivit disponibelt genom nedsättning av aktiekapitalet utan att beloppet skulle avsättas till reservfond samt belopp som utskiftades till delägare sedan bolaget trätt i likvidation. Vinstutdelning och utskiftning efter likvidation förutsattes skola ske i förhållande till envar delägars andel i bolaget. Men bolagsordningen kunde innehålla föreskrifter om utdelning efter annan grund. Vid nedsättning av aktiekapitalet enligt 65 § aktiebolagslagen reglerades utbetalningarna av bestämmelser i bolagsordningen, under det att vid nedsättning av aktiekapital jämlikt 67 § nämnda lag det sätt, varpå nedsättningen skulle genomföras, bestämdes av nedsättningsbeslutet. Detta kunde enligt 66 § 2 mom. aktiebolagslagen innehålla, att vissa aktier skulle inlösas eller att minskning skulle ske av aktiernas nominella belopp. Sagda lag syntes icke innehålla något absolut

hinder mot att i sistnämnda fall utbetalningarna till delägarna verkställdes efter andra principer än förhållandet mellan andelarna utan att grunden vore bestämd i bolagsordningen. Utginge man från att skattskyldighet icke åläge skattesubjekten i annat fall än då skattskyldigheten klart framginge av författningarna, syntes en verklig utskiftning, som icke skedde i förhållande till delägarens andel eller efter annan i bolagsordningen bestämd grund, enligt gällande regler knappast kunna anses utgöra en till inkomstskatt skattepliktig intäkt av kapital och till intäkt av annan förvärvskälla, t. ex. tillfällig förvärvsverksamhet, kunde den hänföras endast under vissa bestämda förhållanden. Ett stöd för ett dylikt antagande vore det sätt, varpå utskiftningskatteproblemet blivit löst i gällande beskattningssystem. Eftersom en utskiftning, som icke skedde i förhållande till delägarers andel eller efter annan i bolagsordningen bestämd grund, enligt utredningsmannen icke heller syntes kunna hänföras under 2 § utskiftningskatteförordningen om man toge hänsyn till dess bokstavliga lydelse, förefölle det vara en i lagstiftningen icke reglerad fråga, hur en sådan utskiftning skulle behandlas i beskattningshänseende. En dylik utskiftning syntes t. ex. kunna gå ut på att viss delägare skulle av de andra delägarna utlösas ur bolaget med dess medel. Självfallet borde dylika utskiftningar icke vara fritagna från beskattning, varför det syntes böra tagas under övervägande huruvida icke 2 § utskiftningskatteförordningen borde undergå en lämplig omformulering.

I enlighet härmed har utredningsmannen föreslagit ett tillägg till sistnämnda paragraf av innebörd, att med utskiftat belopp skall förstås även belopp, som i nu avsedda fall utgår till aktieägare efter grund som fastställts i beslutet om nedsättning av aktiekapitalet.

Vidare har utredningsmannen föreslagit en ytterligare ändring i 4 § utskiftningskatteförordningen. Det kunde enligt utredningsmannen råda viss tvekan om rätta innebörden av den förut behandlade bestämmelsen i 4 § a), sedd i belysning av stadgandet vid b) i samma paragraf. Genom den formulering, som punkten a) erhållit, kunde synas som om utskiftnings-skatt alltid skulle uttagas, så snart det utskiftade beloppet överstege vad till bolaget för de inlösta aktierna kunde ha inbetalats och alltså oavsett om bolagets egna fonder överstege tillskjutet belopp eller ej. En sådan tolkning vore dock enligt utredningsmannen icke av lagstiftaren avsedd. Stadgandet vid a) skulle aldrig i det särskilda fallet leda till ett strängare resultat än det, som skulle ifrågakomma därest stadgandet vid b) i stället varit tillämpligt. Lagstiftarens mening med sammankopplandet av de båda i punkten a) angivna förutsättningarna hade allenast varit att täcka de fall, där vinstmedel utskiftats. Detta framginge klart av lagstiftningens förarbeten. Till förebyggande av en oriktig lagtolkning borde emellertid lagrummet undergå en lämplig omformulering.

Remissyttrandena. De hörda myndigheterna och organisationerna har icke i något hänseende gjort erinran mot utredningsmannens förslag i nu förvarande delar.

Departementschefen. De ifrågasatta författningsändringarna får båda anses äsyfta att förtydliga lagtexten. De synes, med en viss mindre omarbetning, böra genomföras.

Jag vill i detta sammanhang beröra det spörsmål, som behandlats i de förut omnämnda motionerna I: 154 och II: 201 till 1952 års riksdag och bevillningsutskottets därav föranledda betänkande nr 37.

I motionerna har erinrats om att riksskattenämnden tillagts befogenhet medge, att i vissa fall av fusion enligt 174 § 1 mom. aktiebolagslagen utskiftningsskatt ej behöver erläggas. Dotterbolagets utskiftningsskatteskuld får i stället övertagas av moderbolaget. I 1 § 2 mom. andra stycket av förordningen om utskiftningsskatt har dispensföresättningar närmare preciserats: med fusionen skall äsyftas en mer ändamålsenlig organisation; erläggandet av utskiftningsskatten skall med hänsyn till dennas storlek kunna anses utgöra ett väsentligt hinder för fusionen; och fusionen skall icke kunna antagas vara ett led i åtgöranden, syftande till att erhålla obehörig förmån i beskattningshänseende för ettdera bolaget eller någon, med vilken ettdera av bolagen är i intressegemenskap.

Motionärerna har påpekat, att till grund för ifrågavarande bestämmelser låg ett av 1949 års utskiftningsskattesakkunniga avgivet betänkande (SOU 1949: 56). De sakkunniga hade anfört, att en av förutsättningarna för dispens borde vara »att båda bolagen driva rörelser, som bildar en naturlig enhet, och att fusionen föranledes av strävan att vinna organisatorisk ändamålsenlighet».

I motionerna anföres därefter följande.

Ehuru författningsrummet i förevarande del erhöll någon annorlunda avfattning än de sakkunniga föreslog, synes intet i förarbetena till författningsändringen giva vid handen, att Kungl. Maj:t eller riksdagen tagit avstånd från detta uttalande. Då i ett skattelagstiftningen avseende betänkande användes uttrycket »driva rörelser», kan den tolkningen till synes ligga nära till hands, att därmed skulle avses att vederbörande utövade sådan verksamhet, varav inkomsten hänföres till *förvärvskällan* rörelse. Enligt denna tolkning skulle den omständigheten, att dotterbolaget allenast äger en fabrik, som moderbolaget arrenderar för sin rörelse, utgöra hinder för stadgandets tillämpning, enär den för fastigheten uppburna ersättningen jämlikt 24 § första stycket kommunalskattelagen utgör intäkt av *förvärvskällan* »annan fastighet». Och då i en koncern inom skogsindustrien moderbolaget, såsom ofta är fallet, arrenderar en dotterbolaget tillhörig skogbärande fastighet, blir resultatet detsamma, eftersom det av dotterbolaget uppburna arrendet jämlikt 21 § första stycket d) utgör intäkt av *förvärvskällan* »jordbruksfastighet».

Det är uppenbart, att en dylik tolkning medför en icke oväsentlig och av sakliga skäl icke betingad begränsning av de fall, då dispens av ifrågavarande slag skulle kunna meddelas. Icke sällan förekommer, att ett moderbolag, långt innan fusionen blir aktuell, övertagit bolagets verksamhet. Bedrives denna å en dotterbolaget tillhörig fastighet med maskiner och andra inventarier, vilka likaledes ägas av dotterbolaget, föreligger för detta bolag en uthyrningsrörelse. I ett dylikt fall skulle sålunda förutsättning för dispens vara för handen. Därest inventarierna tillhöra moderbolaget och endast fastigheten är i dotterbolagets ägo, skulle däremot av skäl som ovan anförts dispens icke kunna beviljas. Det för dispensfrågan avgörande skulle såle-

des ofta bli den tidpunkt, då moderbolaget övertagit dotterbolaget tillhöriga maskiner och andra inventarier. Det synes dock icke finnas någon rimlig anledning att behandla i realiteten helt likartade fall på skilda sätt.

Sedan gammalt har träförädlingsindustrin inköpt skogsfastigheter för tillgodoseende av en del av sitt virkesbehov. Dessa fastighetsförvärv ha ofta skett genom inköp av aktier i skogsbolag. Intet godtagbart skäl föreligger för att fusioner i dylika fall icke skulle kunna bli föremål för dispens. Det torde tvärtom förhålla sig så, att fusionsinstitutet tillkommit icke minst med hänsyn till önskvärdheten av att underlätta en ändamålsenlig organisation av de inom skogsindustrin verksamma koncernerna.

Möjligt är, att de sakkunniga med uttrycket »driva rörelse» i förevarande sammanhang avsett »utöva verksamhet». Endast en sådan tolkning leder till ett materiellt tillfredsställande resultat. Det är dock icke att förvänta, att fusioner skola igångsättas i förlitande på att denna tolkning skall godtagas av riksskattenämnden. Om syftet med fusionsinstitutet skall vinnas är det därför angeläget, att oklarheten rörande ifrågasatt bestämmelsers rätta innebörd snarast undanröjes. Detta synes lämpligen böra ske därigenom, att i 1 § 2 mom. andra stycket förordningen den 27 juni 1927 om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar vidtages den ändringen, att en förutsättning för sådant medgivande som i nämnda lagrum avses angives vara »att båda bolagen utöva verksamhet, som bildar en naturlig enhet».

Bevillningsutskottet inhämtade riksskattenämndens yttrande över motionerna. Riksskattenämnden framhöll därvid, att motionärernas tolkning överensstämde med uttalanden av utskiftningsskattesakkunniga, bland vilka funnes företrädare för såväl näringslivet som skatteteknisk sakkunskap. Någon författningsändring syntes därför icke böra vidtagas utan en mer ingående utredning. Därvid borde beaktas i vad mån vissa kommuners skatteunderlag kunde beröras av sådana bolagsfusioner, som i motionerna avsåges. Riksskattenämnden påpekade vidare, att vissa andra ifrågasatta ändringar i utskiftningsskatteförordningen vore under prövning inom finansdepartementet och att det syntes lämpligt att det av motionärerna berörda spørsmålet behandlades i samband därmed.

Till denna uppfattning anslöt sig bevillningsutskottet och riksdagen.

För egen del får jag i detta spørsmål anföra följande.

Med ifrågasatt bestämmelser i utskiftningsskatteförordningen har åsyftats att underlätta sådana fusioner, vilka avser att möjliggöra en mer ändamålsenlig organisation av den utav de båda berörda bolagen bedrivna verksamheten. Då någon affärsverksamhet i nu avsedd mening merendels icke bedrivs av skattskyldig, vars inkomst är hänförlig till förvärvskällan jordbruksfastighet eller annan fastighet, är uppenbart att anledning föreligger att i förevarande sammanhang särskilt uppmärksamma aktiebolag som bedriver rörelse. Det är mot denna bakgrund utskiftningsskattesakkunnigas nyss återgivna uttalande bör ses.

Även enligt min mening är det i första hand fusioner mellan rörelseidkande bolag, som man i förevarande sammanhang velat observera. Det synes nämligen kunna göras gällande, att fusioner i andra fall än de sistnämnda mera sällan är av organisatoriska skäl så angelägna, att det ur allmän synpunkt framstår som motiverat att för dessa fall medge skattelindring av ett

eller annat slag. Om jag sålunda i princip har denna uppfattning, vilken måste antagas överensstämma med utskiftningsskattesakkunnigas, vill jag ingalunda förneka möjligheten av att så starka skäl av organisatorisk art kan föreligga även då fusionen berör icke rörelseidkande bolag att det framstår som motiverat med ett dispensmedgivande av riksskattenämnden. Möjligt är att så kan vara förhållandet just inom den av motionärerna särskilt uppmärksammade träförädlingsindustrien.

Sådan gällande författningstext utformats äger riksskattenämnden även medge dispens i dessa fall; någon författningsändring är följaktligen icke påkallad. Genom att man valt anordningen med ett dispensförfarande finnes även tillräcklig garanti för att det ifrågavarande skatteuppskovet ges i de av lagstiftaren åsyftade fallen och icke i andra.

Vad angår frågan om inverkan å det kommunala skatteunderlaget, vilket spörsmål riksskattenämnden berört, vill jag erinra, att den omständigheten att en jordbruksfastighet genom fusion överföres från ett bolag till ett annat, vilket är hemmahörande i annan kommun än den där fastigheten är belägen, icke påverkar fördelningen av skatteunderlag kommunerna emellan. Skillnaden blir blott den att moderbolaget framdeles beskattas i den kommun, där dotterbolaget tidigare beskattats. Ej heller påverkas frågan om fast driftställe av en sådan fusion. Även i det fall, då dotterbolaget äger annan fastighet, finnes anledning antaga att det kommunala skatteunderlagets fördelning i allenast mindre mån påverkas av en fusion.

Slutligen får jag anmäla, att i 9 § utskiftningsskatteförfordningen synes i detta sammanhang den ändring böra göras, att föreskrift intages om skyldighet för riksskattenämnden att i stället för Kungl. Maj:t fastställa vederbörligt deklarationsformulär. Detta skulle icke innebära någon reell ändring i vad nu gäller, då riksdagen redan tidigare medgivit Kungl. Maj:t att delegera fastställandet av formuläret på riksskattenämnden och sådan delegation även skett. Det torde emellertid vara lämpligt att begagna tillfället att nu ändra 9 §.

III. Rätt till avdrag för ränta å gäld, som belöper å aktier eller föreningsandelar.

Gällande bestämmelser m. m. Enligt 39 § 1 mom. kommunalskattelagen må skattskyldig från bruttointäkt av kapital göra avdrag bl. a. för ränta å gäld, som icke skolat avdragas vid beräkning av inkomst från annan förvärvskälla. Dock gäller en viss begränsning i denna rätt. Sålunda stadgas i nämnda paragraf att om svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening åtnjuter inkomst genom sådan utdelning å aktier eller föreningsandelar, för vilken skatteplikt enligt bestämmelserna i 54 § första stycket a) kommunalskattelagen icke föreligger, bolaget eller föreningen icke äger åtnjuta avdrag för ränta å gäld, som belöper på nämnda värdehandlingar, i

vidare mån än som räntan överstiger utdelningen. Om icke annat framgår av förebragt utredning, skall 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 (se punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 39 § samt 44 § och punkt 3 av anvisningarna till sistnämnda paragraf kommunalskattelagen). Sedan 54 § kommunalskattelagen ändrats genom lag den 1 juni 1951, nr 325, har kretsen av de bolag och föreningar, för vilka det i 39 § stadgade undantaget gällde, undergått en viss förändring. Enligt 54 §, sådant detta lagrum lydde före nyssnämnda lagändring, var svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar frikallade från skattskyldighet för utdelning från svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar, dock att denna frikallelse icke gällde sådana bolag och föreningar, vilka drev bank- eller annan penningrörelse eller försäkringsrörelse. Som en följd härav blev undantaget i 39 § kommunalskattelagen av betydelse blott för sådana svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar, vilka drev annan rörelse än penning- eller försäkringsrörelse. Efter 1951 års lagändring har 54 § kommunalskattelagen i detta hänseende följande innehåll: I princip är svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar helt frikallade från skattskyldighet för utdelning från svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar. Undantag gäller emellertid i några hänseenden. Sålunda är aktiebolag och ekonomiska föreningar, vilka driver bank- eller annan penningrörelse, undantagna från skattskyldighet i nu angivet hänseende allenast såvitt avser utdelning å aktier eller andelar, vilka innehaves som ett led i organisationen av sådan bolagets eller föreningens verksamhet. Vidare är aktiebolag, som driver försäkringsrörelse, frikallade från skattskyldighet för utdelning allenast då fråga är om sjuk-, olycksfalls- eller skadeförsäkringsrörelse och de aktier eller andelar, varå utdelningen erhållits, innehafts som ett led i organisationen av sådan försäkringsrörelse. Uteslutna från skattefrihet för utdelning är vidare vissa s. k. familjebolag, nämligen sådana vilka icke visat att deras vinstmedel i skälig omfattning använts för utdelning till delägarna. Dock föreligger även för dessa familjebolag skattefrihet för utdelning, nämligen när fråga är om utdelning å sådana aktier eller andelar vilka innehaves av bolaget eller föreningen såsom ett led i organisationen av annan verksamhet än förvaltning av fastighet, värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom. Riksskattenämnden kan vidare medgiva familjebolag rätt att för viss tid åtnjuta skattefrihet jämväl för annan utdelning.

Av det förut sagda framgår, att tillämpligheten av undantagsstadgandet i 39 § 1 mom. kommunalskattelagen är beroende av om mottagaren (bolaget eller föreningen) är skyldig skatta för åtnjuten utdelning eller ej. Genom 1951 års nyss refererade lagändringar har nämnda skyldighet alltså i vissa hänseenden inskränkts och i andra utvidgats, i följd varav tillämplighetsområdet för nyssnämnda undantagsstadgande i motsvarande mån ändrats.

Slutligen må här tilläggas, att vad som i det föregående angivits gälla en-

ligt kommunalskattelagen har motsvarande tillämpning när fråga är om taxering till statlig inkomstskatt.

I rättspraxis har man vid tillämpningen av den inskränkande bestämmelsen i 39 § 1 mom. kommunalskattelagen räknat med bruttogäldräntorna och icke endast med den del av gäldräntorna, som överskjuter eventuella inkomsträntor. Man har icke skilt på olika aktieposter utan tagit alla aktier och föreningsandelar såsom en totalitet utan hänsyn till vilka aktier och andelar, som lämnat utdelning, och vilka aktier och andelar, som förvärvats för lånade medel (RÅ 1942 ref. 49). Ej heller fästes avseende vid om aktierna och andelarna anskaffats för rörelsen (RÅ 1941 ref. 38) eller för erhållande av bättre förräntning av tillgängliga kassamedel (RÅ 1942 not. 951). Detta innebär, att även om gäldräntan endast åvilat en grupp aktier, som ej lämnat utdelning, men sådan erhållits å en annan aktiegrupp, som varit fri från gäld, avdrag likväl förvägrats för gäldräntan i vad den samma icke överstigit utdelningens totalbelopp.

Vad angår frågan om beräkningen av det gäldräntebelopp, som skall anses hänförligt till innehav av svenska aktier och föreningsandelar, har huvudregeln varit att man skall utreda huru aktie- resp. andelsinnehavet förvärvats, d. v. s. vilken gäld, som bolaget ådragit sig för aktieförvärvet. Kan bolaget exempelvis visa, att aktierna förvärvats såsom apportegendom vid aktieemission, är aktierna gäldfria. Kan bolaget förete en balansräkning utan räntebärande skulder, skall efter dagen för nämnda balansräkning någon gäld icke anses belöpa å det i balansräkningen redovisade aktieinnehavet, huru stora skulder bolaget än skaffar sig sedermera (RÅ 1936 not. 660). I konsekvens härmed skall, därest aktier förvärvats under ett år, då skuldsättning ej skett, den på hela aktieinnehavet belöpande gälden icke anses ha ökats. Först om utredning icke kan vinnas angående sambandet mellan förvärvet av aktieinnehavet och gäldens uppkomst, behöver man använda den supplementära regeln med proportionering av bolagets gäld på olika tillgångar.

Historik. De förut återgivna bestämmelserna om undantag från rätten till avdrag för ränta å gäld tillkom genom 1928 års lagstiftning rörande inkomstbeskattningen. En utförlig framställning av förarbetena till bestämmelserna har givits i utredningsmannens promemoria. Det torde icke vara erforderligt att här lämna någon mer ingående redogörelse för vad under förarbetena uttalats, utan vara tillräckligt att i korthet angiva de skäl som ansetts tala för och emot nämnda bestämmelser.

1921 års kommunalskattekommitté — som föreslog inskränkning i kedjebeskattningen i en omfattning, som väsentligen överensstämde med den sedermera år 1928 antagna lagstiftningen — upptog i sitt förslag bestämmelser om gäldränteavdrag, vilka sedermera oförändrade lades till grund vid 1928 års lagstiftning. Kommittén ansåg, att såsom en konsekvens av aktiebolags och ekonomiska föreningars frihet från skatt å utdelning å svenska aktier och andelar borde följa, att ränta å gäld, som belöpte å sådana värde-

handlingar, därå avkastningen icke vore underkastad skatteplikt, icke borde vara avdragsgill i vidare mån än räntan överstigit utdelningen.

1924 års skatteberedning föreslog enahanda begränsning av gäldränteavdraget som 1921 års kommunalskattekommitté och anförde såsom motive-ring för sin ståndpunkt bland annat följande.

Såsom allmän regel torde böra gälla, att, om man från beskattning frikallar visst slag av intäkt, omkostnaderna för denna intäkts förvärvande ej heller böra få avdragas vid beskattningen; hela förvärvskällan bör såväl till intäkter som utgifter hållas utanför inkomstberäkningen. I konsekvens härmed borde man väl rätteligen, i likhet med vad nu gäller, icke tillåta aktiebolag avdrag för ränta, som kan anses belöpa på innehavda aktier. Ville man däremot ordna beskattningen av moder- och dotterbolag på sådant sätt, att bolagen komme att sammanlagt erhålla samma beskattning som om de sammanslutits till ett enda företag, torde det ligga närmast till hands att tillåta avdrag för ränta på aktier i dotterbolag. Skulderna finge då antagas hava ådragits för att anskaffa kapital till den samfällda rörelsen, och den omständigheten, att en del av det lånade kapitalet placerats i ett dotterbolag i form av aktier i stället för att utlånas till detta, torde icke böra medföra förbud mot avdrag av räntan. Emellertid torde man, bland annat med hänsyn till följderna därav för kommunalbeskattningens del, svårigen kunna tillåta avdrag för dylik ränta. Då moderbolaget ju upplånat penningarna och skulle få åtnjuta ränteavdraget, komme den kommun, där moderbolaget skall beskattas, att få vidkännas ränteavdraget, ehuru skulden får anses hänföra sig till dotterbolagets rörelse och räntan därpå borde minska dotterbolagets inkomst. Man bör även, såvitt möjligt, hava samma regler för moder- och dotterbolag i inskränkt mening som för aktiebolag, som hava aktier i andra bolag, utan att samarbetet mellan bolagen är så intimt, att de kunna betraktas såsom moder- och dotterbolag, och det torde knappast kunna ifrågakomma att medgiva dylika bolag avdrag för ränta å skuld, som belöper på främmande aktier, om utdelningen på dessa aktier icke beskattas. Man måste nämligen i beskattningsavseende behandla dylika bolag såsom fullt självständiga företag, enär det eljest uppstår svårigheter, som torde visa sig omöjliga att lösa på ett praktiskt sätt. Ett förbud mot ränteavdrag i förevarande avseende torde jämväl hava stor praktisk betydelse från den synpunkten, att det försvårar för bolagen att genom bildande av hulvanbolag, lånande av penningar bolagen emellan o. s. v. undkomma den beskattning, som är avsedd. Dock synes man av billighetsskäl böra, på sätt kommunalskattekommittén föreslagit, tillåta, att ränta, som belöper på främmande aktier, får avdragas i den mån den överstiger intäkten av aktierna.

I avgivet utlåtande över skatteberedningens förslag yttrade *kammarrätten* i hithörande delar följande.

Fråga vore vidare, om ej den antagna utgångspunkten — att moder- och dotterföretagets sammanlagda skattebördor ej borde bli större än, om allenast ett stort företag funnits, detta skulle haft att draga — borde betinga avdrag för ränta även beträffande aktier och föreningsandelar i dotterföretag. Det funnes anledning att vara tveksam i detta avseende.

I propositionen nr 102/1927 med förslag till kommunalskattelag uttalade departementschefen, att han med hänsyn till faran för missbruk funne sig icke kunna förorda att, på sätt kammarrätten ifrågasatt såsom möjligt,

avdrag medgåves för ränta å skuld för aktier och föreningsandelar i dotterföretag.

Förevarande fråga har vidare varit föremål för behandling av 1928 års *bolagsskatteberedning*, som emellertid ansåg sig ej kunna föreslå någon ändring i kommunalskattelagens bestämmelser. Såsom motivering härför anförde beredningen att den hade funnit sig böra avstå från framläggande av förslag härom, framför allt med hänsyn till de följder för kommunalbeskattningens del, som kunde befaras bli en följd av dylik frihet. Ett bolag skulle nämligen genom bildande av dotterbolag och lämplig fördelning av gäld på dessa bolag kunna åstadkomma ungefär den fördelning på olika kommuner av sin inkomst, som vore från bolagets egen synpunkt förmånligast. Då man nu sökt genom särskilda fördelningsregler och på annat sätt anvisa åt varje kommun just de beskattningsföremål, som man ansett rätteligen vara dit hänförliga, syntes det ej lämpligt att genom införande av ett förut ej gällande gäldränteavdrag öppna utväg för en helt annan inkomstfördelning. Att för statsbeskattningen uppställa andra regler än för den kommunala vore uppenbarligen ej lämpligt.

Vidare må nämnas att 1944 års *allmänna skattekommitté* i det betänkande (SOU 1950: 21), som låg till grund för 1951 års lagstiftning om skattskyldighet för utdelning i vissa fall, berört frågan om gäldränteavdraget. Skattekommittén framhöll därvid i huvudsak följande.

Bestämmelsen i 39 § 1 mom. andra stycket kommunalskattelagen innebure i realiteten en begränsning av den i 54 § första stycket a) samma lag medgivna skattefriheten och strede 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 vore om gäldränta, som hänförde sig till aktier eller andelar, vilka utgjorde ett led i organiserandet av aktiebolags eller ekonomisk förenings rörelse, syntes uppenbarligen icke vara påkallat.

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

Kommittén framhöll vidare, 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 ansåge sig icke i dåvarande sammanhang kunna framlägga något förslag

till lösning av problemet utan inskränkte sig till att framhålla, att en översyn av bestämmelserna syntes påkallad.

I proposition nr 182/1951 på grundval av skattekommitténs nyssnämnda betänkande förordades den ändring i reglerna för skattskyldighet för utdelning, som riksdagen därefter beslöt och för vilken inledningsvis redogjorts. I propositionen framhölls därvid, att i samband med en sådan lagstiftning anledning i och för sig funnes att ompröva den i 39 § 1 mom. kommunal-skattelagen upptagna regeln om avdrag för ränta å gäld. Då skattekommittén emellertid icke framlagt något förslag till lösning av detta spörsmål och frågan vore av så invecklad beskaffenhet att den erfordrade en särskild utredning, kunde något ändringsförslag för det dåvarande emellertid icke framläggas.

Utredningsmannen. I promemorian erinrar utredningsmannen om att anledningen till de inskränkningar i kedjebeskattningen, som nu vore rådande, grundade sig på den uppfattningen, att när det gällde moder- och dotterbolag i egentlig mening, den sammanlagda skatten för bolagen och deras delägare icke borde vara större än om bolagen sammanslutits till ett bolag. Denna uppfattning torde numera icke från något håll bestridas. Den hade kommit att te sig så mycket mera självfallen som aktiebolagslagstiftningen numera innehölle särskilda regler angående koncerner, varigenom koncernen i bolagsrättsligt hänseende behandlades som en självständig organisation med egen redovisning m. m. Därtill komme att i praxis koncerner vid beskattningen i betydande utsträckning tillerkänts rätt till vinstöverflyttningar inom koncernen. Vidare hade regler införts, innebärande att i vissa fall av fusion inom en koncern kontinuitet skulle iakttagas vid den fortsatta beskattningen.

Härefter fortsätter utredningsmannen.

Koncernbegreppet enligt aktiebolagslagstiftningen överensstämmer emellertid icke helt med det förhållandet att ett bolag äger organisationsaktier i ett annat bolag. Enligt 221 § 1 mom. aktiebolagslagen föreligger en koncern *dels* om ett aktiebolag äger mer än hälften av aktierna i ett annat aktiebolag eller, om aktier med olika röstvärde finnas, så många aktier, att röstetalet för dem utgör mer än hälften av röstetalet för samtliga aktier, *dels* om ett eller flera dotterbolag eller ock moderbolaget och ett eller flera dotterbolag tillsammans äga så många aktier i ett annat bolag som nyss sagts, *dels ock* om ett aktiebolag eljest på grund av aktieinnehav eller avtal eller av annan orsak har ett bestämmande inflytande över ett annat aktiebolag, varmed jämväl är förbundet ett väsentligt intresse i det senares ställning och resultatet av dess verksamhet. Det synes alltså för tillvaron av ett koncernförhållande icke nödvändigtvis fordras, att de aktier, ett moderbolag sålunda innehar, ha karaktären av tillgångar för stadigvarande bruk (anläggnings-tillgångar). Ett dylikt krav torde emellertid uppställas på begreppet organisationsaktier i skatteförfattningarna. Å andra sidan fordra skatteförfattningarna icke, att innehavet av organisationsaktier skall vara så betydande att ett koncernförhållande med nödvändighet kommer att föreligga, ehuru så enligt sakens natur så gott som alltid synes bliva fallet. Då det gäller att överväga en eventuell lagändring på grund av räntereglens konsekvenser för beskattningen av moder- och dotterbolag i egentlig mening, synes det

emellertid icke kunna ifrågakomma att gå utanför begreppet organisationsaktier.

Inskränkningarna i kedjebeskattningen motiverades sålunda enligt utredningsmannen med att beskattningen av integrerade, formellt självständiga företag icke borde göras hårdare, än om respektive företag sammanslöte sig (fusionerades) till ett enda enhetligt företag. Efter fusion komme avdrag att erhållas för den gäldränta, som hänfört sig till aktierna i det ägda bolaget. Beskattningen av det övertagna bolagets inkomst komme i fortsättningen att äga rum hos det ägande bolaget. Härav torde framgå, att ränteregeln i fall, varom nu vore fråga, innebure en omotiverad merbeskattning. Att ränteregeln ledde till oriktiga resultat vore för övrigt även erkänt vid utarbetandet av kommunalskattelagens ifrågavarande bestämmelser.

Utredningsmannen erinrar vidare om att en av anledningarna till den nu tillämpade ränteregeln hade varit hänsyn till kommunalbeskattningen, i det att ränteavdraget kunde komma att belasta en annan kommun än den, till vilken det strängt taget hänförde sig. Efter fusion komme emellertid koncernens inkomst att nedgå med gäldräntan. På grund av reglerna om fördelning mellan olika kommuner av till kommunal inkomstskatt skattepliktig inkomst av rörelse komme i fortsättningen gäldräntan i allmänhet att belasta båda kommunerna. Den kommun, där gäldräntan förut icke varit avdragsgill, syntes som lagstiftningen nu en gång vore utformad icke kunna undgå att, åtminstone till någon del, efter fusionen belastas med ränteavdraget. Enligt gällande beskattningsrätt synes det alltså faktiskt möjligt att på en omväg uppnå sådana som ogrundade ansedda fördelar i kommunalskattehänseende.

En annan anledning till ränteregeln hade varit, att man å förevarande område ansett sig böra ha samma regler för moder- och dotterbolag i inskränkt mening som för aktiebolag, som hade aktier i andra bolag, utan att samarbetet mellan bolagen vore så intimt, att de kunde betraktas såsom moder- och dotterbolag, och att det knappast kunde ifrågakomma att medgiva dylika bolag avdrag för ränta å skuld, som belöpte på främmande aktier, om utdelningen på dessa aktier icke beskattades. Betänkligheterna mot avdrag för hela gäldräntan torde delvis bottna i svårigheten att kunna tillfredsställande urskilja de fall, då ett aktieinnehav framstode som ett innehav av aktier i ett dotterbolag i egentlig mening och då så icke vore fallet. Endast då ett verkligt dotterbolagsförhållande förelåge hade lindringen syntes motiverad. Dessa förhållanden finge emellertid enligt utredningsmannens åsikt anses ha kommit i ett helt annat läge efter införandet i beskattningsrätten av begreppet organisationsaktier. Genom tillskapandet av detta begrepp hade ett område utbildat sig, där kedjebeskattning ansetts icke böra ifrågakomma inom en koncern. Ställningstagandet till ränteregeln syntes alltså numera i princip uteslutande böra bli beroende på huruvida denna regel uppfattades såsom medförande kedjebeskattning eller ej. Dock kunde invändas, att för närvarande det i lag reglerade området för tillämpligheten av begreppet organisationsaktier i skatteförfattningarna vore tämligen begränsat. Detta

område omfattade i huvudsak blott bank- och försäkringsbolag ävensom familjebolag, i den mån sistnämnda bolag bedreve annan verksamhet än förvaltning av fastighet, värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom. Familjebolagens verksamhet emellertid vara av den mest skiftande art. Det förefölle som om svårigheten att å familjebolagsområdet urskilja organisationsaktier i allmänhet icke bleve mindre än att bland ett vanligt aktiebolags aktieinnehav urskilja de aktier, vilka hade denna karaktär. De betänkligheter, som i detta avseende tidigare mött, finge sålunda anses numera eliminerade.

Det kunde måhända vidare invändas, fortsätter utredningsmannen, att fördelningsregeln skulle bli svårhanterligare i tillämpningen, om särskilda regler för ränteavdrag fastställdes att gälla för organisationsaktier. Det finge emellertid erinras om att en dylik olägenhet redan i stor utsträckning förelåge enligt gällande lagstiftning genom den partiella skattebefrielsen för organisationsaktier.

Därefter framhålles, att då frågan om ändring av ränteregeln tidigare i olika sammanhang berörts, avdragsrätt för gäldranta endast ifrågasatts i fråga om gäld hänförlig till aktier i dotterbolag i egentlig mening. 1944 års allmänna skattekommitté hade inskränkt sitt uttalande i detta avseende till fall, då fråga vore om aktier eller andelar, vilka utgjorde ett led i organiserandet av aktiebolags eller ekonomisk förenings rörelse. Beträffande andra aktier hade kommittén ansett ränteregeln naturlig. En lagändring åsyftande även sistnämnda fall skulle enligt utredningsmannens mening kunna medföra ganska avsevärda finansiella konsekvenser, enär aktiebolagen numera kommit att i allt större utsträckning placera kassamedel i börsnoterade eller andra aktier. En dylik placering gynnades redan i avsevärd grad genom skattefriheten för utdelningarna, varigenom placeringen framstode såsom fördelaktig ur företagsekonomisk synpunkt. Anledning att ytterligare gynna denna placering syntes icke föreligga.

Då det gällde att diskutera den närmare avgränsningen av det område, inom vilket för organisationsaktiernas del ränteregeln borde avlysas, syntes man, enligt vad utredningsmannen därefter anför, som ledande princip böra följa den grundsats, som låge bakom denna regel, nämligen att skattepliktiga intäkter icke borde belastas med ränteavdrag, som hänförde sig till icke skattepliktiga inkomster. Därjämte finge man givetvis utgå ifrån att en ändring i gällande beskattningsrätts regler om förvärvskällornas indelning, om avdrag för underskott m. m. icke kunde ifrågakomma i detta begränsade sammanhang.

Utredningsmannen framhåller, att i själva begreppet organisationsaktier kunde anses ligga, att den verksamhet, dotterbolaget bedreve, vore av samma art som den som moderbolaget — helt eller delvis — bedreve. En integration av ett eller annat slag måste med andra ord förutsättas för att det över huvud taget kunde bli tal om dylika aktier. I fråga först om förvärvskällan rörelse rådde enighet därom, att organisationsaktier i denna förvärvskälla borde vara undantagna från ränteregeln. Till stöd härför kunde — förutom förut

refererade uttalanden — åberopas den omständigheten, att familjebolagslagstiftningen icke alls berörde denna förvärvskälla. Det syntes icke kunna ifrågasättas, att kedjebeskattning skulle förekomma i vidare omfattning än som varit avsett för familjebolagens del. Beträffande förvärvskällan kapital vore att märka, att med avseende å bolag eller föreningar, vilka skulle hänföras under den särskilda familjebolagslagstiftningen, kedjebeskattning ägde rum i fråga om organisationsaktier i denna förvärvskälla. Vid dylikt förhållande föreläge avdragsrätt för den gäldränta, som hänförde sig till aktierna. Enligt sakens natur vore det ett sällsynt förhållande att aktier eljest ägde naturen av organisationsaktier i förvärvskällan kapital. En ändring av ränteregeln torde endast medföra ringa verkningar beträffande beräkningen av den inkomst av kapital, som föreläge i form av inkomst av förlagsbevis och andra lån m. m. Ändringen skulle medföra, att ränteavdraget å organisationsaktierna finge göras från inkomst av sistnämnda slag. Det ville emellertid i fråga om förvärvskällan kapital synas, som om koncernformen skulle möjliggöra ett kringgående av ränteregeln. Därtill komme, att i nämnda förvärvskälla gränsdragningen mellan organisationsaktier och andra aktier bleve i särskilt hög grad flytande. Det kunde knappast göras gällande att ett bibehållande av ränteregeln å detta område skulle innebära en sådan orättvisa gentemot ifrågavarande skattskyldiga att dess upphävande kunde anses motiverat.

Rörande fördelningen av ränta å gäld av olika slag anför utredningsmannen, att ett aktiebolags eller en ekonomisk förenings innehav av aktier eller föreningsandelar, för vilka skatteplikt icke förelegat, i praxis kommit att behandlas som ett slags förvärvskälla för sig, i det att avdraget för gäldränta fått göras först sedan förvärvskällans samtliga intäkter blivit utnyttjade därtill. Detta förfaringssätt förefölle naturligt men hade icke undgått kritik. Denna kritik förmenade, att avdraget borde göras särskilt för varje aktiepost. Det vore emellertid uppenbart, påpekar utredningsmannen, att i dylikt fall ränteregeln skulle mycket lätt kunna kringgåas genom att utdelningarna förlades till aktier, som kunde visas vara fria från ränta. Den ränta, som belöpt å andra aktier, komme då att få avdragas från skattepliktiga intäkter. Härtill komme att nämnda kritik syntes utgå från att rätten till avdrag för den överskjutande räntan vore ställd utom varje diskussion. Av förarbetena framginge dock, att det snarast varit av billighetsskäl som avdrag ansetts böra medgivas för denna räntedel.

De regler för fördelning av ränta å gäld, som utformats i praxis, finge i allmänhet anses ganska förmånliga för de skattskyldiga. De medgäve nämligen i viss omfattning att en separat utredning gjordes om vissa aktieposter, under det att man i fråga om andra poster fölle tillbaka på den subsidiära fördelningsregeln. Den allmänna regeln inom beskattningsrätten vore eljest i princip, att om vid en fördelning fullständig utredning icke kunde vinnas inom hela det komplex, som omfattades av beräkningarna, fördelningen borde omfatta hela komplexet. Genom att nu vissa delar av komplexet finge som gäldfria utbrytas komme andra delar därav att belastas

med så mycket högre ränteavdrag. Detta komme då möjligen att träffa skattepliktiga intäkter, ehuru det i det särskilda fallet icke kunde anses utslutet, att något gäldränteavdrag icke hänförde sig till samma intäkter. Fördelningsregeln torde i praxis utfalla gynnsamt för de skattskyldiga även så till vida som avseende icke syntes fästas därvid att värdehandlingarna kunde utgöra valutor för andra tillgångar. Å andra sidan kunde det givetvis tänkas, att fördelningsregeln i enstaka fall kunde utfalla ogynnsamt för de skattskyldiga.

I den remitterade promemorian fastslår utredningsmannen vidare, att genom de lagändringar, som år 1951 företagits i 54 § kommunalskattelagen och 7 § förordningen om statlig inkomstskatt, frågan om beräkning av avdrag för ränta å gäld, som hänförde sig till innehav av aktier och föreningsandelar, hade blivit mera komplicerad. Enligt förut gällande bestämmelser berodde frikallelsen från skattskyldighet för aktieutdelning uteslutande på vilket slags verksamhet, som bedreves av aktiebolaget eller den ekonomiska föreningen. Frikallelsen liksom skattskyldigheten omfattade alltid samtliga aktier och föreningsandelar. I detta hänseende hade ändring skett genom 1951 års lagstiftning. Detta berodde på den särskilda behandling, som komme organisationsaktier till del. Med dylika aktier avsåges aktier och andelar, vilka innehades som ett led i organisationen av bolagets eller föreningens verksamhet. Sådana aktier och andelar torde städse ha karaktären av anläggningstillgångar.

Genom de undantag, som sålunda stadgats i kedjebeskattningen — härutinnan hänvisas till vad som tidigare anförts — kunde det, framhåller utredningsmannen vidare, numera inträffa, att skattskyldighet föreläge beträffande utdelning å vissa aktier och föreningsandelar men icke å andra. Givetvis komme detta att försvåra tillämpningen av fördelningsregeln. Här om anför utredningsmannen vidare.

För de skattesubjekt, som erhållit (partiell) lindring i kedjebeskattningen, t. ex. banker och försäkringsbolag, torde det komma att erbjuda svårigheter att utreda, vilken del av bolagets gäldränta, som faktiskt hänför sig till organisationsaktierna. På grund därav att för dylika skattesubjekts vidkommande skattskyldigheten förut var oinskränkt har nämligen anledning saknats att arkivera uppgifter härutinnan. I fråga om dessa skattesubjekt torde man knappast kunna undgå att tillämpa den subsidiära fördelningsregeln. Detta torde för mången te sig stötande såsom i fråga om bankbolags innehav av organisationsaktier i bolag, som uteslutande har till ändamål att förvalta fastighet för bankens inrymmande. Det skulle nämligen enligt denna uppfattning verka verklighetsfrämmande om bankaktiebolags inlåning skulle anses använd till fastighetsförvärv. Det är i detta avseende över huvud taget fråga om företag, som äro underkastade åtskilliga restriktioner beträffande kapitalanvändning och likviditet till förhindrande av att upplånade medel infrysas i företaget. Ett gemensamt drag för företag, varom nu är fråga, är även att det egna kapitalet utgör en synnerligen ringa del av omslutningen, varför fördelningsregeln möjligen får anses medföra ett oproportionerligt stort tillägg i ifrågavarande hänseende. Å andra sidan hävdas, att den nuvarande fördelningsregeln är i stort sett såväl rättvisande som lämplig även i fråga om dylika företag.

För familjebolagens vidkommande är att märka, att förut eventuellt gjorda utredningar om gäldräntefördelning numera torde hava till stor del förlorat sitt värde. Det synes icke kunna undgås, att i vidgad utsträckning den subsidiära regeln i anvisningarna till 39 och 44 §§ kommunalskattelagen måste tillämpas.

Trots de antydda olägenheterna ansåge utredningsmannen det icke kunna komma ifråga att avskaffa fördelningsregeln under annan förutsättning än att gäldränteregeln helt slopades, vilket icke syntes vara tillrådligt. En fördelningsregel borde av praktiska skäl icke göras alltför komplicerad. Ej heller borde man uppställa skilda fördelningsregler för olika typer av företag. Vidare borde hänsyn tagas därtill, att den nuvarande fördelningsregeln framstode som ett specialfall av en allmän regel, som hade tillämpning inom beskattningsrättens hela område. De spörsmål, som uppstode kring gäldränteregeln, syntes knappast ha den betydelse, att de motiverade en särregel beträffande fördelning av ränta. Vid sådant förhållande syntes en ändring av den nuvarande fördelningsregeln ej kunna ifrågakomma.

Beträffande bolag och föreningar, vilka vore att hänföra under de särskilda bestämmelserna för familjebolag, gällde, framhåller utredningsmannen vidare, att dessa skattskyldiga för närvarande icke åtnjöte frihet från kedjebeskattning av utdelning å aktier och föreningsandelar, som innehades såsom ett led i organisationen av förvaltning av fastighet. Denna inskränkning berodde på särskilda, enbart å familjebolag tillämpliga skäl. Någon grund, varför fastighetsbolag eller föreningar av annat slag skulle vara uteslutna från skattelättnader i fråga om organisationsaktier, hade icke yppat sig. Genom att vid en lagstiftning icke utelämna dylik verksamhet skulle även åtskilliga svårlösta gränsfall, t. ex. i fråga om fastighet som delvis uthyrts, bortfalla. Det område, inom vilket skattelättnader skulle ifrågakomma, skulle alltså skilja sig från det område, där enligt familjebolagslagstiftningen utdelning å organisationsaktier icke skulle beskattas, i stort sett endast beträffande fastighetsförvaltning. I övrigt syntes i lagen redan använda formuleringar kunna användas. Härigenom skulle uppenbarligen stora fördelar ernås i praktiskt hänseende.

Beträffande verkningarna ur statsfinansiell synpunkt av den ifrågasatta lagändringen framhåller utredningsmannen att någon tillförlitlig bedömning icke kunde ske utan omfattande utredning. Vid bedömandet av den finansiella betydelsen borde man emellertid icke förbise, att verkningarna av ränteregeln för närvarande torde i stor omfattning kringgås genom förfoganden av olika slag. Skattelättnaderna skulle således i flertalet fall komma sådana företag till godo, som icke velat eller förstått att utnyttja möjligheterna att kringgå denna regel. Det torde dock kunna anses för visst, att endast ringa finansiella verkningar skulle följa av en lagändring i förvarande hänseende.

Remissyttrandena. I samtliga remissyttranden tillstyrkes eller lämnas utan erinran den föreslagna ändringen i kommunalskattelagen. Därvid har från

flera håll understrukits det principiellt oriktiga i att genom nuvarande regler för avdrag av gäldränta kedjebeskattnings på en omväg äger rum. De skäl som tidigare åberopats mot avdrag för ränta å gäld, som belöpte å sådana aktier eller föreningsandelar, beträffande vilka utdelningen enligt 54 § kommunalskattelagen ej beskattades, vore, enligt vad i åtskilliga yttranden uttalats, icke längre bärande. Sålunda kunde det tidigare anförda skälet att fördelningen i beskattningshänseende mellan olika kommuner av koncernbolags inkomster kunde rubbas, knappast längre åberopas.

Beträffande omfattningen av den föreslagna rätten till avdrag för ränta å organisationsaktier har flertalet hörda myndigheter och organisationer ingen invändning att göra. *Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* framhåller, att det vore naturligt att räntan mellan rörelseidkande moderbolag och dotterbolag gjordes avdragsgill. Dock kunde anföras betänkligheter mot att medgiva ränteavdrag för sådana aktier, vilka innehades av moderbolaget som ett led i organisationen av fastighetsförvaltning, i synnerhet då blott en ringa del av fastigheten användes för moderbolagets verksamhet. Enligt länsstyrelsens mening syntes man här böra kräva, att den av dotterbolaget ägda fastigheten till huvudsaklig del utnyttjades för moderbolagets rörelse. Länsstyrelsen vore medveten om att en sådan bestämmelse kunde giva anledning till svårbedömliga gränsfall, men å andra sidan skulle ett slopande av sådan spärr säkerligen medföra icke motiverade skattelättnader.

Det har från flera håll påpekats, att begreppet organisationsaktier vore oklart och att därför en definition av begreppet borde ske i kommunalskattelagen eller dess anvisningar. Sålunda anför *länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* att olika uppfattningar om detta begrepps rätta innebörd framkommit och att länsstyrelsen haft ett stort antal förfrågningar rörande tolkningen av begreppet, vilket allt tydde på att osäkerhet rådde om tillämpningen. I allmänhet torde organisationsaktie kunna anknytas till koncernbegreppet enligt 221 § aktiebolagslagen, men enligt skatteförfattningarna vore begreppet mera begränsat. Den tolkning av begreppet organisationsaktie, som utredningsmannen givit uttryck för, har ansetts i stort sett överensstämma med den i skattelitteraturen vedertagna definitionen. Den något vaga utformning, som begreppet erhållit i kommunalskattelagen, gäve emellertid anledning till tvekan rörande den rätta tolkningen, varför en klarare definition vore önskvärd.

Länsstyrelsen i Blekinge län anser, att åtskilliga svårigheter skulle undanröjas och många taxeringstvister förebyggas, om i kommunalskattelagen intoges en samlande och klarläggande definition av begreppet organisationsaktie.

Kooperativa förbundets styrelse anför i detta sammanhang.

I den år 1951 beslutade lagtexten liksom i den nu föreslagna saknas definition på vad som skall anses vara »organisationsaktier», men i promemorian uttalas att i detta begrepp torde ligga att den verksamhet dotterbolaget bedriver är av samma art som den som moderbolaget — helt eller delvis — bedriver. En integration av ett eller annat slag måste med andra ord förutsättas för att det över huvud taget kan bliva tal om dylika aktier. En-

ligt styrelsens mening är denna definition i huvudsak riktig. Om, inom en koncern eller eljest, ett moderföretag driver handels- och fabriksrörelse, bör givetvis dess innehav av aktier eller andelar i ett dotterföretag, som driver verksamhet av liknande art, räknas som organisationsaktier. Men detta måste även vara fallet om dotterföretaget endast äger fastighet, som utnyttjas i moderföretagets rörelse. Att det bör vara så torde framgå därav att de dotterföretag, som enligt 1951 års lagändring förutsattes kunna lämna skattefri utdelning till exempelvis bankaktiebolag, just var bolag eller föreningar, som ägde fastigheter i vilka bankens rörelse bedrevs. Man torde enligt styrelsens mening få antaga att även moderföretag, som äger och förvaltar fastigheter, kan äga organisationsaktier i dotterföretag, som driver liknande förvaltningsverksamhet eller t. o. m. rörelse, särskilt om denna bedrivs i någon moderföretagets fastighet. Styrelsen anser det därför vara angeläget, att begreppet »organisationsaktier» mera fullständigt definieras i den föreslagna lagtexten eller i motiveringen till denna.

Jämväl länsstyrelsen i Östergötlands län anser en omformulering av den föreslagna lagtexten önskvärd, så att paragrafens tillämpningsområde klarare avgränsades.

Beträffande förslaget redaktionella utformning i övrigt har i det av *Sve-
riges industriförbund m. fl.* åberopade yttrandet framhållits, att innebörden av uttrycket »värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom», vilket även förekommer i 54 § kommunalskattelagen, enligt detta lagrums lydelse jämligt lag den 1 juni 1951, kunde bli föremål för tvekan. Med uttrycket torde åsyftas sådan lös egendom, därå avkastningen enligt 38 § 1 mom. kommunalskattelagen vore att hänföra till intäkt av kapital. Ett förtydligande uttalande, att endast sådan egendom avsåges, vore önskvärt för undvikande av tvister.

Vad beträffar förslagets inverkan i taxeringstekniskt hänseende har ett par remissmyndigheter framhållit, att i en del fall beräkningen av ränteavdragets storlek skulle bli mer komplicerad än för närvarande. I andra fall återigen kunde ändringen förväntas medföra en förenkling.

I detta sammanhang må jämväl beröras en i *Kooperativa förbundets* remissyttrande väckt fråga om viss utsträckning av den enligt 54 § kommunalskattelagen medgivna skattefriheten. Under åberopande av sitt yttrande av den 18 oktober 1950 i anledning av 1944 års allmänna skattekommittés förslag till ändring av sagda paragraf anför förbundets styrelse.

Även om det nu föreliggande förslaget genomföres, kommer Kooperativa förbundet fortfarande att sakna möjlighet att taga skattefri utdelning från något av förbundets många dotterföretag. Denna fråga beröres icke av det nu föreliggande förslaget, eftersom ränteregeln upphävande ifrågasättes blott i fall då ett bolag eller en förening äger taga skattefri utdelning av organisationsföretag. Styrelsen framhöll i yttrande av den 18 oktober 1950 att det vore ett önskemål att utdelning måtte kunna tagas från sagda med förbundet samorganiserade dotterföretag utan att kedjebeskattnings skulle behöva uppstå. Lagstiftningen genomfördes emellertid på ett sådant sätt, att skattefriheten för en förening, som driver penningrörelse (härmed avsågs uttryckligen i propositionen Kooperativa förbundet och H. S. B.), inskränktes till utdelning å aktier och andelar, vilka innehades som ett led i organisationen av *sådan* föreningens verksamhet. Genom uttrycket »sådan» verk-

samhet avsågs tydligen penningrörelse, som ju förbundet bedriver vid sidan av sin handels- och fabriksrörelse. Förbundet kan alltså taga skattefri utdelning endast på aktier eller andelar i företag, som utgöra ett led i *penningrörelsen*, en ringa förmån eftersom något sådant företag knappast finnes. Möjligen kunde dit räknas det fastighetsbolag, i vars hus förbundets rörelse bedrivs, men för penningrörelsen kräves däri så ringa utrymme, att bolaget icke gärna kan anses som »organisationsföretag» åt penningrörelsen.

För att man skulle ernå det av förbundet önskade resultatet, möjlighet att taga skattefri utdelning av dotterföretagen i handels- och fabriksrörelsen, skulle erfordras en obetydlig ändring i den senast citerade lagtexten (54 § K. L. och 7 § S. I.), nämligen att man därur borttager ordet »sådan». Förbundet skulle då kunna taga skattefri utdelning av nästan alla dotterföretag, ej blott dem, som till äventyrs äro samorganiserade med penningrörelsen. Styrelsen tillåter sig föreslå att denna fråga upptages i nu förevarande sammanhang och bringas till sin lösning på sätt styrelsen föreslagit. Detta är så mycket mera motiverat som det av såväl 1944 års skattekommitté som i promemorian erkännes, att bibehållandet av kedjebeskattningen är i princip omotiverat när det gäller utdelning mellan moder- och dotterföretag som icke äro av familjebolags typ. Detta har kommit till uttryck genom uttalande av innebörd att den sammanlagda skatten för moderbolag och dotterbolag i egentlig mening icke borde vara större än om bolagen sammanslutits till ett bolag. Dylika auktoritativa uttalanden hava för övrigt blivit gjorda även i andra skatteutredningar ända sedan 1920-talet.

Departementschefen. I skattelagstiftningen har i princip intagits den ståndpunkten, att när fråga är om moder- och dotterbolag i egentlig mening, skattebelastningen bör för koncernen och dess delägare ej bli större än om bolagen varit sammanslagna till ett bolag. Det har, med andra ord, ansetts saknas anledning att utkräva en sammanlagd större skatt endast av det skälet, att verksamheten av organisatoriska skäl fördelats på moder- och dotterföretag.

Det är mot bakgrunden härav som reglerna i 54 § kommunalskattelagen och 7 § förordningen om statlig inkomstskatt bör ses. Dessa regler medger skattefrihet för utdelning mellan aktiebolag och ekonomiska föreningar och förhindrar följaktligen i dessa fall en s. k. kedjebeskattning. Bestämmelserna är, som av det förut sagda framgår, emellertid icke undantagslösa. Sålunda gäller att bolag och förening, som driver bank- eller annan penningrörelse, är fritagna från beskattning av utdelningsinkomst allenast till den del utdelning härrör från aktier eller andelar, vilka innehaves som ett led i organisationen av nyssnämnda verksamhet. Därjämte finnes undantag stadgat beträffande vissa försäkringsbolag, något som i förevarande sammanhang kan lämnas åt sidan, och beträffande vissa familjebolag.

Undantagsbestämmelsen rörande företag, som bedriver penningrörelse, sammanhänger med att sådana företags innehav av aktier och andelar i regel är att skattemässigt betrakta såsom varor i rörelsen. Härav följer att utdelningen får karaktär av inkomst av rörelse. Att utdelningen skall i sådant fall beskattas, har städse varit lagstiftarens ståndpunkt.

I vissa fall har emellertid aktier och andelar, innehavda av företag som driver penningrörelse, karaktär av anläggningstillgångar och icke av varu-

lager. Så är fallet då aktierna och andelarna innehaves som ett led i själva organisationen av verksamheten, exempelvis då den fastighet, vari bankverksamheten bedrivs, äges av ett bankbolagets dotterbolag.

Tidigare gjordes icke någon åtskillnad i avseende å beskattningen av utdelningen å dessa båda olika slag av aktier och andelar, vilket sammanhängde med den i den tidigare diskussionen i ämnet hävdade svårigheten att särskilja s. k. organisationsaktier från andra aktier. Vid 1950 års riksdag infördes, sedan man ansett sig kunna konstatera att de antydda svårigheterna varit i viss mån överdrivna, den materiellt tillfredsställande regeln att utdelning å bankaktiebolags etc. organisationsaktier skulle vara skattefri. Regeln fick den utformningen, att bolag eller förening, som driver penningrörelse, är i princip skattskyldig för utdelningsinkomst, dock ej när fråga är om utdelning å aktier och andelar vilka innehaves som ett led i organisationen av sådan bolagets eller föreningens verksamhet.

Av det förut sagda framgår, att även vissa familjebolag är skattskyldiga för mottagen utdelning. Skattefrihet föreligger dock för utdelning å vissa organisationsaktier, nämligen sådana som icke avser förvaltning av fastighet, värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom.

De nu återgivna bestämmelserna har uppmärksammats i några av de remissyttranden, som avgivits över utredningsmannens förslag. Jag åsyftar dels de uttalanden som gjorts om önskvärdheten av en klarläggande definition i skattelagstiftningen av begreppet organisationsaktier och dels Kooperativa förbundets hemställan om ytterligare uppmjukning av reglerna om skattefrihet för utdelningsinkomst.

Vad först angår önskemålet att i skattelagarna införa en definition av begreppet organisationsaktier, får jag framhålla, att även om detta begrepp uttryckligen infördes i skattelagstiftningen först genom 1951 års lagstiftning, i praxis redan dessförinnan en distinktion gjorts mellan organisationsaktier och andra aktier, nämligen i samband med tillämpningen av punkt 6 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen. När 1944 års allmänna skattekommitté framlade det förslag, varå 1951 års lagstiftning grundade sig, fann kommittén det icke erforderligt att närmare precisera begreppet organisationsaktier. Kommittén kan antagas ha utgått från att tillämpningen komme att bygga på tidigare praxis med de jämkningar därav, som omständigheterna i det särskilda fallet kunde motivera. Vid lagstiftningen får denna uppfattning anses ha godtagits.

Utredningsmannen har i samband med sitt förslag till ändrade bestämmelser rörande avdrag för gäldränta närmare angivit vad som enligt hans mening vore att hänföra till organisationsaktier. Han har emellertid icke föreslagit att i skatteförfattningarna skulle upptagas något närmare preciserat stadgande härom.

Ej heller för egen del anser jag mig böra förorda att så sker. Frågan om innehavda aktier skall anses som organisationsaktier eller ej synes nämligen böra avgöras från de av utredningsmannen angivna allmänna synpunkterna och med beaktande jämväl av i det enskilda fallet föreliggande

särskilda omständigheter. Även vad Kooperativa förbundet i detta hänseende anfört, synes böra uppmärksammas vid utformning av praxis. Det skulle kunna befaras att en mera i detalj utförd bestämmelse mången gång skulle snarare försvåra än underlätta ett materiellt riktigt bedömande.

Beträffande det av Kooperativa förbundet framförda önskemålet är läget följande.

Förbundet liksom vissa till förbundet anslutna ekonomiska föreningar har, vid sidan av annan verksamhet, till uppgift att in- och utlåna penningmedel. I den mån denna sistnämnda verksamhet är skattemässigt att betrakta som penningrörelse, blir bestämmelserna i 54 § andra stycket kommunalskattelagen och 7 § andra stycket förordningen om statlig inkomstskatt tillämpliga. Detta innebär, att huvudregeln om skattefrihet för utdelning å innehavda aktier och andelar icke gäller; fri från skatt blir allenast utdelning, vilken härrör från bolag och förening som utgör ett led i det mottagande företagens organisation av sin penningrörelse.

Kooperativa förbundets yrkande går ut på att företag med såväl penningrörelse som annan verksamhet skall äga skattefritt mottaga utdelning å innehavda organisationsaktier (-andelar) oavsett om innehavet är ett led i organisationen av penningrörelsen eller av annan verksamhet.

Anledningen till att bestämmelserna år 1951 i förevarande hänseende utformades så snävt som skedde var följande. Ett företag, som driver penningrörelse, skall skatta såsom för inkomst av rörelse för utdelning å innehavda aktier. Dock ansågs anledning saknas att skattlägga utdelning å för penningrörelsen innehavda organisationsaktier. Dessa aktier kan även relativt lätt särskiljas från övriga innehavda aktier. Driver företaget vid sidan av penningrörelsen annan verksamhet (här bortses från försäkringsrörelse), finnes visserligen i princip icke någon anledning att beskatta utdelning å andra aktier eller andelar än sådana som skattemässigt är att betrakta som varulager i penningrörelsen. Då det emellertid ansetts som svårt eller omöjligt att särskilja dylika tillgångar från övriga av företaget innehavda aktier och andelar, ville man icke uppställa skatteregler som väl vore materiellt betingade men i praktiken svåra eller omöjliga att tillämpa. Det skulle även kunna anföras, att om den skattskyldige organiserade verksamheten så att penningrörelsen drevs av en juridisk person och övrig verksamhet av en annan, så skulle skattebestämmelserna icke medföra någon oriktig beskattning.

Det av Kooperativa förbundet framförda önskemålet inskränker sig, som av det nyss sagda framgår, till ett förslag om sådan ändring av bestämmelserna, att företag med på angivet sätt blandad verksamhet skall åtnjuta skattefrihet för utdelning å *alla* aktier och andelar av *organisationskaraktär*. Krav på skattefrihet för utdelning å aktier och andelar, som förvärvats av medel från annan verksamhet än penningrörelsen och som icke är av organisationskaraktär, framföres med andra ord ej.

För egen del anser jag förbundets önskemål i huvudsak kunna tillgodoses. Utdelningen på organisationsaktier i den egentliga verksamheten bör

göras skattefria. Dock synes ofrånkomligt att begränsa skattefriheten till utdelning å organisationsaktier i annan verksamhet än sådan som avser förvaltning av fastighet, värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom. Det skulle nämligen icke vara förenligt med lagstiftningens utformning i jämförbara hänseenden om skattefrihet skulle medges för utdelning å aktier, som förvärvats för i penningrörelsen upplånade medel och beträffande vilka kunde göras gällande att de innehades som ett led i organisationen av en verksamhet bestående i värdepappersförvaltning. Som jag även i ett senare sammanhang får anledning framhålla, är det vidare mången gång icke görkligt att avgöra om aktier i fastighetsbolag innehaves som ett led i organisationen av fastighets- eller av värdepappersförvaltning. Det bör alltså icke ifrågakomma att söka i skattelagstiftningen göra någon åtskillnad i dessa båda fall. — Den av mig föreslagna utformningen förhindrar å andra sidan ej att utdelning överföres skattefritt från ett bolag, som har till uppgift att förvalta den fastighet vari moderföretagets rörelse bedrivs. Med hänsyn härtill kan för övrigt antagas, att en på antytt sätt begränsad uppmjukning av nuvarande bestämmelser i själva verket nära sammanfaller med vad förbundet med sitt yrkande åsyftat. Jag anser mig alltså böra förorda att bestämmelser med dylikt innehåll meddelas.

Vad jag sålunda förordat, bygger på hänsynstagande till såväl skattelagstiftningens grundläggande principer som önskemålet att undvika tillämpningssvårigheter. Att dylika svårigheter i speciella fall likväl kan uppkomma är ofrånkomligt. Med anknytning till det nyss antydda fallet, där det rörelseidkande bolaget ägde aktierna i ett fastighetsbolag, vars fastighet utnyttjades just i moderbolagets rörelse, kan fråga uppkomma huru läget skall bedömas exempelvis då fastighetsbolaget jämväl äger aktier i annat bolag eller då fastigheten till blott en del användes i moderbolagets rörelse. I dessa fall kan antagas att praxis kommer att fästa avgörande betydelse vid vad som kan anses vara dotterbolagets huvudsakliga verksamhet respektive om fastigheten till huvudsaklig del användes i moderbolagets rörelse.

Jag övergår härefter att behandla det av utredningsmannen framlagda förslaget om ändrade bestämmelser rörande avdrag för ränta å gäld, som belöper å innehavda aktier och andelar.

I fråga om innebörden av gällande bestämmelser hänvisar jag till vad nyss återgivits från utredningsmannens promemoria. Jag får i anslutning härtill framhålla, att riktigheten av att i princip bibehålla regeln att avdrag för ränta å gäld, hänförlig till aktier och andelar varå utdelningen är fri från skatt, icke får göras i vidare mån än räntan överstiger utdelningen, ej från något håll ifrågasatts. Skulle denna bestämmelse helt borttagas, kunde nämligen ett bolag helt eller delvis frigöra sig från beskattningen av vanlig rörelseinkomst genom att upplåna medel och härför förvärva aktier; aktieutdelningen bleve skattefri och räntan å de upplånade medlen komme att avräknas mot rörelseinkomsten såsom ett allmänt avdrag.

Annorlunda bör emellertid läget bedömas, då fråga är om organisations-

aktier. Om, exempelvis, ett bolag upplånar penningmedel att användas för bildandet av ett dotterbolag, bör moderbolaget äga skattefritt till sig genom utdelning överföra dotterbolagets vinst och samtidigt tillgodoföra sig avdrag för räntan å de upplånade medlen. Denna uppfattning grundar sig på principen, att skattebelastningen ej bör öka allenast därför att organisationsformen med dotterbolag användes.

Att bestämmelserna för närvarande icke har en häremot svarande utformning, sammanhänger med den tidigare omnämnda uppfattningen att avgörande svårigheter skulle vara förenade med särskiljandet av organisationsaktier från andra aktier. Denna uppfattning har, som framgår av 1951 års lagstiftning och vad tidigare anförts, numera övergivits. Jag anser mig följaktligen böra förorda, att utredningsmannens förslag i princip godtages.

Såsom utredningsmannen påpekat, kan efter en dylik lagstiftning vissa svårigheter uppkomma, när det gäller att avgöra i vad mån gäld är hänförlig till sådana aktier, varå utdelningen är skattefri, och till andra aktier. Dessa olägenheter föranledes av 1951 års bestämmelser, enligt vilka — i motsats till vad dessförinnan gällde — ett och samma bolag kan inneha aktier av båda slagen. Denna olägenhet, som måhända icke skall till sin innebörd överdrivas, är emellertid ofrånkomlig. Den synes icke utgöra något avgörande skäl mot en lagändring.

Utredningsmannens förslag innebär vidare, att från sådana aktier skulle i förevarande sammanhang bortses, vilka innehaves som ett led i organisationen av verksamhet i form av förvaltning av värdepapper eller därmed likartad lös egendom.

Förslaget ansluter sig i denna del till 1951 års lagstiftning rörande beskattning av familjebolag i vissa hänseenden. Några invändningar har ej gjorts i remissyttrandena och det synes uppenbart att skattelättnadsreglerna bör ha denna begränsning. I detta sammanhang får jag erinra om att i det av Sveriges industriförbund m. fl. åberopade yttrandet uttalats önskvärdheten av ett förtydligande uttalande av innebörd, att uttrycket »värdepapper eller därmed likartad lös egendom» åsyftade sådan lös egendom, därå avkastningen enligt 38 § 1 mom. kommunalskattelagen vore att hänföra till intäkt av kapital. Härtill må framhållas att nämnda uttryck genom 1951 års lagstiftning infördes i 54 § kommunalskattelagen och 7 § förordningen om statlig inkomstskatt samt att detsamma, därest det upptages även i 39 § kommunalskattelagen, där givetvis bör ha motsvarande innebörd. Att man vid 1951 års lagstiftning med nyssnämnda uttryck i första hand åsyftade i 38 § 1 mom. kommunalskattelagen angiven egendom torde vara uppenbart.

När fråga är om i 54 § tredje stycket kommunalskattelagen och motsvarande stadgande i förordningen om statlig inkomstskatt avsedda familjebolag, gäller emellertid vidare, att utdelningen beskattas även då fråga är om aktier innehavda som ett led i organisationen av fastighetsförvaltning. Utredningsmannen har på anförda skäl ansett anledning saknas att i nu förevarande sammanhang göra åtskillnad mellan dylika organisationsak-

tier och organisationsaktier i allmänhet. Utredningsmannen har med andra ord förordat en för de skattskyldiga gynnsammare gränsdragning än den som skedde vid familjebolagsbeskattningen.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län har anmält betänkligheter mot utredningsmannens förslag i denna del och därvid som sin mening uttalat att en icke avsedd skattelättnad härigenom möjliggjordes i de fall, då blott en ringa del av fastigheten användes i rörelsen. Enligt länsstyrelsen bjöde försiktigheten att man begränsade sig till de fall, då fastigheten till huvudsaklig del utnyttjades i rörelsen.

Med den tidigare tillkännagivna uppfattningen att anledning saknas uttaga större skatt allenast därför att en viss verksamhet bedrivs av två eller flera i stället för av ett bolag synes enligt min mening i princip intet vara att erinra mot förslaget att ej göra undantag för ränta å gäld avseende aktier, innehavda som ett led i organisationen av fastighetsförvaltning. Att jag likväl ställer mig tveksam till utredningsmannens förslag i denna del sammanhänger således ej med vad länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län anfört utan beror av följande.

Det är synnerligen svårt att teoretiskt söka angiva, huruvida ett innehav av aktier (andelar) i ett bolag (förening), som äger fastighet, är i vissa fall att anse som ett led i organisationen av fastighetsförvaltning eller av värdepappersförvaltning. I praktiken skulle en regel, som bygger på en dylik gränsdragning, bli ytterst svårtillämplig. En sådan konstruktion av bestämmelserna måste därför undvikas — jag erinrar om att man vid den s. k. familjebolagslagstiftningen utformade bestämmelserna så att en gränsdragning av antydd art där undveks. Följaktligen anser jag ofrånkomligt, att även i förevarande sammanhang likställa organisationsaktier (-andelar) avseende fastighetsförvaltning med sådana avseende värdepappersförvaltning.

Stannar man härvid blir emellertid följden, att de nya reglerna blir utan värde för t. ex. ett aktiebolag, vars enda verksamhet består i fastighetsförvaltning och som har förvaltade fastigheter placerade i särskilda fastighetsbolag eller -föreningar. Det vore givetvis önskvärt att meddela en bestämmelse, som möjliggjorde en materiellt riktig taxering även i dessa fall. En dylik bestämmelse måste emellertid så utformas, att den ej låter sig utnyttjas för att kringgå själva huvudregeln i 39 §. Så synes, i allt fall i huvudsak, icke kunna ske, därest som villkor för gäldränteavdrag uppställs dels att innehavda aktier (andelar) skall utgöra minst 90 procent av samtliga aktier (andelar) uti bolaget (föreningen) i fråga och dels att sistnämnda bolag (förening) icke skall i sin tur, direkt eller genom förmedling av juridisk person, äga andra aktier (andelar). Då en sådan bestämmelse, oaktat den blir ganska vidlyftig i utformningen, icke torde medföra egentliga tillämpningssvårigheter, anser jag mig böra förorda att den lagfästes.

Vad angår den fiskaliska innebörden av en lagstiftning i enlighet med vad jag nu förordat, må framhållas att något mera exakt bedömande härav icke kan göras, men att det å andra sidan kan antagas att verkningarna stats-

finansiellt sett skulle bli ganska obetydliga. Det bör därvid uppmärksammas, att de nuvarande reglerna om gäldränteavdrag i praktiken i betydande omfattning kringgås, nämligen genom att visst eller vissa år mycket stora utdelningar göres medan utdelning helt underlåtes andra år. Därtill kommer att de nya reglerna åsyftar ett tillrättaläggande av en oriktig beskattning, varför frågans fiskaliska innebörd får anses vara av i viss mån underordnad betydelse. Ej heller finnes anledning antaga att verkningarna för de enskilda kommunernas del bleve sådan att detta borde utgöra något avgörande skäl mot den ifrågasatta lagstiftningen.

IV. Departementschefens hemställan.

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

- 1) *förordning angående ändring i förordningen den 27 juni 1927 (nr 321) om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar;*
- 2) *lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370); samt*
- 3) *förordning angående ändrad lydelse av 7 § förordningen den 26 juli 1947 (nr 576) om statlig inkomstskatt.*

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

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

Ur protokollet:
Birgit Warholm.

Bihang.

Utredningsmannens förslag

till

**förordning om ändring i Kungl. Maj:ts förordning den 27 juni 1927
(nr 321) om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar.**

Härigenom förordnas, att 2 och 4 §§ Kungl. Maj:ts förordning den 27 juni 1927 (nr 321) om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar även-som anvisningarna till nämnda förordning skola erhålla följande ändrade lydelse:

2 §.

Med utskiftat belopp förstås vad bolaget i samband med nedsättning av aktiekapital eller vid bolagets upplösning utgiver i penningar eller annat till delägare i förhållande till hans andel eller efter annan i bolagsordningen eller i beslutet om nedsättningen bestämd grund, i den mån vad sålunda utgivits icke enligt förordningen om statlig inkomstskatt är att hänföra till utdelning från bolaget. Om bolag mot vederlag förvärvat egen aktie annorledes än i samband med nedsättning av aktiekapitalet eller vid inrop å auktion av för bolagets fordran utmätt aktie eller om dotterbolag annorledes än vid inrop, som nyss sagts, mot vederlag förvärvat aktie i moderbolaget, skall sådant vederlag, i den mån det icke hänföres till utdelning, likaledes anses såsom utskiftat belopp.

I utskiftat — — — utskiftningskatt utgöra.

4 §.

Med återbäring av tillskjutet belopp förstås:

a) vad som utskiftas i samband med nedsättning av aktiekapital eller vid sådant förvärv av aktie, som i 2 § sägs, i den mån bolagets egna fonder därigenom nedbringas under tillskjutet belopp;

b) vad som — ändå att bolagets egna fonder icke därigenom nedbringas under tillskjutet belopp — i samband med inlösen av aktier enligt i fastställd bolagsordning gällande grunder utskiftas, i den mån det sålunda utskiftade beloppet icke överstiger vare sig vad till bolaget för dessa aktier inbetalats eller vad som utgör i bolaget befintligt tillskjutet belopp; dock att vad sålunda stadgats icke skall äga tillämpning om aktierna i bolaget 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

c) vad som — — — tillskjutet belopp.

Anvisningar.

Såsom tillskjutet — — — tillskjutet belopp.

Med bolags — — — må avdragas.

Vid beräkning — — — för inkomst.

Har delägare — — — verkliga värde.

Utskiftas tillgångar i fall som i 4 § a) sägs, måste en värdering göras av bolagets tillgångar vid tiden för utskiftningen. Till grund för detta värdes beräkning bör läggas den av bolaget senast före utskiftningen upprättade balansräkningen. Vid bestämmandet av vilka å balansräkningen upptagna tillgångar skola medräknas i värdet, skola givetvis samma grunder gälla, som i fråga om beräkning av storleken av bolags ingångsvärde.

Därest aktiebolag — — — för utskiftningen.

Vid tillämpning — — — blivit realiserade.

Har vid — — — före fusionstillfället.

Där vid — — — av moderbolaget.

Denna förordning skall träda i kraft den 1 januari 1953; dock att äldre bestämmelser fortfarande skola äga tillämpning, då beslut om nedsättning av aktiekapital eller bolagstämmas beslut om tillåtelse till fusionsavtal anmälts för registrering före den 1 januari 1952.

Utredningsmannens förslag
till
lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september
1928 (nr 370).

Härigenom förordnas, att 39 § 1 mom. kommunalskattelagen ävensom anvisningarna till 39 § punkt 1 samma lag skola erhålla följande ändrade lydelse:

39 §.

1 mom. Från bruttointäkt, varom i 38 § 1 mom. förmåles, må avdrag göras för förvaltningskostnad ävensom för ränta å gäld, som icke skolat avdragas enligt bestämmelserna i 22, 25, 29, 33 och 36 §§ samt i 2 mom. av denna paragraf. Svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening, som åtnjuttit inkomst genom sådan utdelning å aktier eller föreningsandelar, för vilken jämlikt 54 § skatteplikt icke föreligger, må likväl ej njuta avdrag för ränta å gäld, som belöper å nämnda värdehandlingar, i vidare mån än som räntan överstiger utdelningen; dock att, om räntan belöper å aktier eller föreningsandelar, vilka innehavas av bolaget eller föreningen såsom ett led i organisationen av annan verksamhet än förvaltning av värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom, avdrag är medgivet för hela räntan.

Anvisningar till 39 §.

1. Vid beräkningen — — — föreskrivna ordning.

Om svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening åtnjuttit inkomst genom sådan utdelning å aktier eller föreningsandelar, för vilken jämlikt 54 § skatteplikt icke föreligger, gäller i fråga om rätten till avdrag för gäldränta, som belöper å värdehandlingarna, följande. Utgöres värdehandlingarna av aktier eller föreningsandelar, vilka innehavas av bolaget eller föreningen såsom ett led i organisationen av annan verksamhet än förvaltning av värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom, får avdrag göras för hela gäldräntan. I övriga fall får avdrag åtnjutas endast i den mån räntan överstiger utdelningen. Därest icke annat framgår av förebragt utredning, skall jämlikt 44 § och anvisningarna till samma paragraf å värdehandlingar, varom nu är 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 (jfr punkt 3 av anvisningarna till 44 §).

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.