

## Nr 187.

*Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till förordning om skatt på fonderade vinstmedel (fondskatt); given Stockholms slott den 12 mars 1954.*

Kungl. Maj:t vill härmed, under åberopande av bilagda utdrag av statsrådsprotokollet över finansärenden för denna dag, föreslå riksdagen att antaga härvid fogat förslag till förordning om skatt på fonderade vinstmedel (fondskatt).

## GUSTAF ADOLF.

*Per Edvin Sköld.*

### Propositionens huvudsakliga innehåll.

I propositionen förordas, i huvudsaklig överensstämmelse med ett förslag av 1953 års skatteflyktskommitté, att en särskild fondskatt av engångsnatur uttages å ansamlade vinstmedel hos vissa familjebolag. Förslaget utgör ett led i strävandena att eliminera möjligheterna att utnyttja vissa luckor i skattelagstiftningen för undandragande av vinstmedel från beskattning. Fondskatten skall i princip beräknas till 30 procent av de fonderade vinstmedlen med undantag för s. k. bundet kapital. Vinstmedel som gjorts till föremål för fondbeskattning äger företaget, utan att någon ytterligare beskattning inträder, utskifta i samband med upplösning inom tio år efter fondbeskattningen. Med förslaget avses följaktligen — förutom ett tvångsmässigt realiserande av det andra ledet i dubbelbeskattningen av ifrågavarande juridiska personers ansamlade vinstmedel — att ernå en avveckling av de fondbeskattade företagen.

De familjebolag, som träffas av fondskatten, är endast sådana förvaltningsbolag som utnyttjats i skatteundandragande syfte.

Rätt föreslås för företagens delägare att utan skattekonsekvenser utköpa företagens tillgångar, däribland fastigheter, till företagens anskaffningskostnad. Därigenom undviks att fondskatten träffar en icke realiserad värdestegring.

Enligt vad som förordas i propositionen skall jämväl delägare i förvaltningsbolag, som ej är familjebolag eller ej utnyttjats i skatteundandragande

syfte, äga utköpa företagens tillgångar i samband med att företaget frivilligt taxeras till fondskatt. Även för dessa fall gäller dock att reglerna utformats så, att avräkning av de med fondskatt beskattade vinstmedlen allenast kan äga rum, om företaget upplöses inom tio år.

Det har vidare föreslagits, att riksstattenämnden skall äga medgiva dispens i vissa fall från skyldigheten att erlægga fondskatt.

Taxering till fondskatt skall i regel äga rum år 1955. Skatten skall betalas inom fem år, men riksskattenämnden kan medgiva förlängning av betalningstiden till tio år.

**Förslag**  
till  
**förordning om skatt på fonderade vinstmedel (fondskatt).**

Härigenom förordnas som följer.

1 §.

Svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening, vars verksamhet den 1 juli 1953 huvudsakligen bestod i förvaltning av annan fastighet än jordbruksfastighet eller av värdepapper eller annan därmed likartad lös egen-  
dom, skall för det beskattningsår, för vilket taxering till statlig inkomst-  
skatt i första instans äger rum år 1955, åsättas taxering till fondskatt i en-  
lighet med vad i denna förordning sägs.

Vad sålunda är stadgat skall dock gälla endast därest aktierna i bolaget eller andelarna i föreningen vid något tillfälle under tiden från och med den 1 juli 1953 till utgången av beskattningsåret till huvudsaklig del ägts eller på därmed jämförligt sätt innehafts — direkt eller genom förmedling av juridisk person — av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer samt under förutsättning tillika att bolaget eller föreningen icke visar att dess vinstmedel i skäligen omfattning använts för utdelning till delägarna.

Från förordningens bestämmelser skola vara undantagna föreningar av beskaffenhet, som sägs i 1 § lagen den 1 juni 1951 om ekonomiska förening-  
ar, ävensom föreningar och bolag, som avses i 24 § 3 mom. kommunalskat-  
telagen.

Riksskattenämnden må, om särskilda skäl föranleda därtill, på ansökan medgiva företag befrielse från taxering till fondskatt.

(Se vidare anvisningarna.)

2 §.

Vill svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening, vars verksamhet alltsedan den 1 juli 1953 är sådan varom förmäles i 1 § första stycket, er-  
lägga fondskatt ändå att skyldighet därtill ej föreligger enligt vad ovan sägs,  
må det ske. Företaget skall för sådant fall senast den 31 mars under taxe-  
ringsåret göra anmälan härom till taxeringsintendenten i det län, där före-  
taget skall taxeras till statlig inkomstskatt. Efter det sådan anmälan gjorts  
är företaget att anse såsom skattskyldigt till fondskatt.

3 §.

Fondskatten skall utgå med trettio procent av det till sådan skatt beskatt-  
ningsbara beloppet, beräknat på sätt nedan sägs.

Fondskatten skall tillfalla staten.

4 §.

Det till fondskatt beskattningsbara beloppet fastställs, såvitt ej annat föl-  
jer av vad nedan sägs, till skillnaden mellan å ena sidan värdet av företagets  
tillgångar vid beskattningsårets utgång samt å andra sidan summan av före-  
tagets skulder och bundna kapital vid samma tidpunkt.

Till bundet kapital räknas, såvitt angår aktiebolag, aktiekapital, reserv-  
fond och skuldregleringsfond samt, när fråga är om ekonomisk förening,

insatskapital och reservfond. I bundet kapital skall dock icke inräknas belopp, varmed aktiekapitalet efter den 30 juni 1953 må hava ökats genom överföring av vinstmedel eller vid uppskrivning av tillgång; ej heller belopp som efter sistnämnda dag avsatts till reservfond eller skuldregleringsfond utan att skyldighet därtill förelegat enligt lag eller enligt den 30 juni 1953 gällande bolagsordning eller stadgar.

Beskattningsbart belopp avrundas nedåt till närmaste hundratal kronor.  
(Se vidare anvisningarna.)

#### 5 §.

Utöver stadgandena i 4 § skola vid beräkning av beskattningsbart belopp iakttagas följande särskilda bestämmelser.

1) Har det företag, varom är fråga, efter den 30 juni 1953 men före beskattningsårets utgång lämnat utdelning å aktie eller andel till någon, som förvärvat aktien eller andelen efter den 30 juni 1953 och som ej haft att erlægga kupongskatt för utdelningen eller eljest varit skattskyldig för densamma, skall beloppet av sagda utdelning räknas såsom tillgång hos företaget. Vad nu sagts skall jämväl gälla därest den som mottagit utdelningen väl varit skattskyldig till statlig inkomstskatt för utdelningen i fråga men denna för honom icke varit hänförlig till inkomst av kapital.

Bestämmelserna i nästföregående stycke skola äga motsvarande tillämpning, då aktie- eller andelsägare i företaget tillförts någon dess tillgång under sådana förhållanden att överlåtelsen av tillgången innefattat förtäckt utdelning.

Riksskattenämnden må på ansökan medgiva undantag, helt eller delvis, från vad ovan vid 1) stadgas i den mån särskilda skäl föranleda därtill.

2) Företag, beträffande vilket beslut om trädande i likvidation anmälts för registrering efter ingången av år 1952 men före utgången av beskattningsåret, äger, därest taxering till fondskatt av företaget ifrågakommer, påfordra att bundet kapital inräknas i det beskattningsbara beloppet.

3) Beträffande bolag må det till fondskatt beskattningsbara beloppet ej bestämmas till högre belopp än vad som skulle utgjort beskattningsbart belopp, därest fråga varit om taxering till utskiftningsskatt i samband med upplösning av bolaget, med tillägg i förekommande fall av beloppet av utdelning som vid 1) sägs. Är fråga om förening, skall det till fondskatt beskattningsbara beloppet icke fastställas till högre belopp än det, varmed föreningens tillgångar, beräknade med iakttagande jämväl av vad ovan vid 1) sägs, efter avdrag för skulder överstiga av medlemmarna inbetalda insatser.

(Se vidare anvisningarna.)

#### 6 §.

Därest bolag, som åsatts taxering till fondskatt, upplöses före utgången av år 1965, äger bolaget, då tillgångar utskiftas i anledning av upplösningen, påfordra att vid därav föranledd taxering till utskiftningsskatt ett belopp motsvarande 70 procent av det till fondskatt fastställda beskattningsbara beloppet inräknas i tillskjutet belopp.

Sker upplösning av förening, som taxerats till fondskatt, före utgången av år 1965, skall, då föreningen i anledning av upplösningen utskiftar tillgångar, ett belopp motsvarande 70 procent av det till fondskatt fastställda beskattningsbara beloppet vid tillämpning av 38 § 1 mom. sista stycket kommunalskattelagen likställas med inbetalda insatser, varom i nämnda stycke sägs.

När bolag eller förening skall anses upplöst, därom är i allmän lag stadgat.

Skattskyldig, som vill påkalla tillämpning av vad i första eller andra stycket sägs, har att framställa begäran därom i den deklaration, som skall avgivas till ledning för vederbörande taxering.

#### 7 §.

Har delägare i företag, som enligt 1 eller 2 § är skattskyldigt till fondskatt och som icke av riksskattenämnden medgivits befrielse från taxering till sådan skatt, under beskattningsåret av företaget förvärvat egendom, som varit i företagets ägo alltsedan den 1 juli 1953, och har han därvid erlagt ett pris icke understigande företagets anskaffningskostnad för samma egendom, skall den omständigheten att egendomens verkliga värde vid överlåtelsen översteg nämnda pris icke medföra att delägaren skall anses hava åtnjutit skattepliktig intäkt eller erhållit tillgång genom utskiftning. Avyttrar delägaren sålunda förvärvat egendom, skall vid tillämpning av bestämmelserna om realisationsvinstbeskattning i kommunalskattelagen och i förordningen om statlig inkomstskatt så anses, som om delägaren förvärvat egendomen vid tidpunkten för företagets förvärv därav.

Vad sålunda är stadgat skall gälla jämväl för det fall att delägare efter beskattningsårets utgång av företaget förvärvar i första stycket avsedd egendom till pris som där sägs, såfram förvärvet äger rum inom sex månader efter det beslut angående taxering till fondskatt vunnit laga kraft.

Har företag, som skall utgöra fondskatt, inom tid som i andra stycket sägs överlåtit i denna paragraf avsedd egendom till delägare för ett pris understigande egendomens verkliga värde, äger företaget att sist sex månader efter överlåtelsen hos vederbörande beskattningsnämnd eller den högre instans, dit taxeringen till fondskatt kan hava genom besvär hänskjutits, påfordra, att nämnda taxering skall bestämmas till det lägre belopp, vartill den skulle hava fastställts, om överlåtelsen skett sista dagen av beskattningsåret. Ned-sättes eller undanröjes av skäl som nu sagts taxering till fondskatt och för-anledes därav restitution av sådan skatt, utgår ej ränta å belopp som restitueras.

(Se vidare anvisningarna.)

#### 8 §.

Taxering till fondskatt skall i första instans verkställas år 1955.

Bestämmelserna i förordningen om rätt att av riksskattenämnden erhålla förhandsbesked i taxeringsfrågor skola äga motsvarande tillämpning beträffande taxering till fondskatt.

#### 9 §.

Till ledning för taxering till fondskatt skall företag, som enligt 1 § är skattskyldigt till sådan skatt, utan anmaning vid sin allmänna självdeklaration år 1955 foga en särskild på beder och samvete avgiven deklaration, avfattad å blankett enligt av riksskattenämnden fastställt formulär.

Vad nu sagts skall ock gälla beträffande företag, som avlämnar i 2 § omfördäld anmälan, dock att, därest allmän självdeklaration avgivits innan sådan anmälan göres, deklaration till ledning för taxering till fondskatt skall fogas vid nämnda anmälan.

#### 10 §.

Taxering till fondskatt sker i den kommun, där företaget skall taxeras till statlig inkomstskatt.

## 11 §.

I de avseenden, varom ovan ej särskilt stadgats, skola taxeringsförordningens bestämmelser rörande taxering till statlig inkomstskatt äga motsvarande tillämpning beträffande taxering till fondskatt, dock att därvid följande skall iakttagas.

1) I 39 § 1 mom. första stycket taxeringsförordningen stadgad påföljd för underlåtenhet att avlämna deklARATION skall inträda allenast om den skattskyldige försummat att efterkomma anmaning att fullgöra sin deklARATIONSSKYLDIGHET enligt denna förordning.

2) Har företag inom föreskriven tid avlämnat deklARATION till ledning för taxering till fondskatt, men åsättes företaget icke sådan taxering, skall underrättelse härom lämnas företaget i den ordning som i 90 § 2 mom. taxeringsförordningen sägs. Beträffande besvär i fall, som nu avses, skall vad om fullföljd av talan finnes i nämnda förordning stadgat äga motsvarande tillämpning.

3) Taxeringsintendent samt medlem av prövningsnämnd må jämväl efter utgången av taxeringsåret framställa yrkande om taxering till fondskatt.

4) Föreligger, på grund av bestämmelserna i denna förordning, sådant samband mellan taxering till fondskatt, utskiftningskatt eller inkomstskatt att beslut i viss taxeringsfråga bör föranleda ändrat bedömande av annan taxeringsfråga, må yrkande därom framställas av taxeringsintendent eller annan, vars rätt därav beröres, inom sex månader efter det förstnämnda beslut meddelades. Besvär som nu sagts skola ställas till och avgöras av prövningsnämnd eller den högre instans, dit taxeringen i fråga må genom besvär hava av annan anledning hänskjutits.

## 12 §.

Har företag i uppgift eller upplysning, som avgivits till ledning vid taxering till fondskatt, lämnat oriktigt meddelande eller har företag, ehuru uppgiftspliktigt, underlåtit avlämna uppgift eller infordrad upplysning, och har därav föranletts, att företaget icke blivit taxerat till fondskatt eller att det blivit för lågt taxerat till sådan skatt, skall företaget eftertaxeras till fondskatt för vad som genom berörda förfarande förut undgått taxering.

Eftertaxering må icke ske senare än fem år efter det år, då taxeringen rätteligen bort av beskattningsnämnd i första instans verkställas.

## 13 §.

Påford fondskatt skall fördelas till betalning under fem år, dock att riksskattenämnden må, om synnerliga skäl därtill föranleda, på ansökan medgiva att betalningen i stället skall fördelas på högst tio år.

Närmare föreskrifter angående uppbörd av fondskatt meddelas av Kungl. Maj:t, som därvid jämväl äger föreskriva att uppbördsförordningens bestämmelser eller vissa av dem skola äga motsvarande tillämpning.

## 14 §.

Över beslut av riksskattenämnden i ärende, som avses i 1, 5 eller 13 §, må klagan ej föras.

## 15 §.

Om ansvar i vissa fall för den, som i deklARATION enligt denna förordning lämnar oriktig uppgift, stadgas i skattestrafflagen.

## 16 §.

Av taxeringen till fondskatt föranledda särskilda kostnader bestridas av statsmedel.

## 17 §.

Kungl. Maj:t äger meddela bestämmelser angående när ansökan jämlikt 1 eller 5 § sist skall hava till riksskattenämnden ingivits ävensom övriga för tillämpning av denna förordning erforderliga föreskrifter.

## Anvisningar

## till 1 §.

1. Bestämmelserna i denna förordning äga tillämpning jämväl å sådan juridisk person, som enligt 64 § 2 mom. kommunalskattelagen skall betraktas som svensk ekonomisk förening.

2. Har företag övertagit av annan bedriven rörelse, må vid tillämpning av denna förordning företaget icke anses hava påbörjat sin rörelsedrivande verksamhet å tid före det avtalet om förvärvet träffades.

3. Befrielse enligt 1 § fjärde stycket från taxering till fondskatt må beviljas exempelvis, då ett bolag förvaltar en fastighet, som huvudsakligen utnyttjas i rörelse vilken, direkt eller indirekt, bedrivs av huvudintressent i förvaltningsbolaget eller då fråga är om ett rörelsedrivande bolags dotterbolag, som förvaltar en fastighet vilken huvudsakligen användes för rörelsens bedrivande, eller eljest om ett bolag, som ingår i en koncern såsom ett led i organisationen av koncernens rörelse. Befrielse må även meddelas, då bolagets eller föreningens karaktär av förvaltningsföretag bestått och är avsedd att bestå allenast under kortare tid, eller då det på grund av förvaltningsverksamhetens omfattning och andra omständigheter framstår som affärsmässigt naturligt att verksamheten bedrivs i bolags- eller föreningsform. I andra fall kan befrielse vara påkallad med hänsyn till att eljest, på grund av särskilda förhållanden, fara för förlust skulle uppkomma för annan än företaget eller dess delägare.

Även därest förutsättningar i övrigt må föreligga för meddelande av befrielse från fondskatt, bör sådan befrielse likväl ej medgivas därest företaget genom vidtagna eller underlåtna åtgärder medverkat till att inkomst i särskilt stor omfattning undandragits beskattning.

Hinder föreligger icke att, om så undantagsvis skulle finnas lämpligt, medgiva allenast partiell befrielse.

## till 4 §.

1. Vad företaget under beskattningsåret avsatt till personalstiftelse i syfte att säkerställa utfästelse om pension eller annan förmån gentemot någon, som är eller varit anställd i företaget, må anses såsom skuld allenast i den mån avsättningen varit erforderlig för att säkerställa bindande utfästelser av sådant slag gentemot annan än den som efter utgången av juni 1953 varit delägare i företaget eller den som är sådan delägare närstående person.

Har företag gentemot någon, som är eller varit anställd i företaget, lämnat utfästelse om pension eller annan förmån utan att motsvarande inbetalning till försäkringsanstalt eller avsättning till personalstiftelse gjorts, må vid beräkning av beskattningsbart belopp kapitalvärdet av utfästelsen eller vederbörlig del därav anses såsom skuld allenast därest utfästelsen innefattar en bindande förpliktelse samt den förmånsberättigade eller denne närstående person icke varit delägare i företaget efter utgången av juni 1953.

2. Vid beräkning av beskattningsbart belopp skall den fondskatt bolaget har att erlægga icke upptagas såsom skuld. Ej heller må som skuld upptagas beslutad men ej utbetalad utdelning, såvitt den skall tillfalla någon som avses i 5 § vid 1).

3. I fråga om värdesättningen av tillgångarna skall vad i förordningen om statlig förmögenhetsskatt är stadgat äga motsvarande tillämpning. Fordran hos delägare skall dock, även om den är osäker eller ej löper med ränta, upptagas till sitt kapitalbelopp, såframt ej en sådan värdering med hänsyn till omständigheterna måste anses uppenbart oskäligen. Varulager må ej åsättas högre värde än det, vartill det upptagits i räkenskaperna.

till 5 §.

1. Bestämmelsen om tillägg i visst fall för utdelning skall äga tillämpning även om företaget upplöstes under beskattningsåret eller eljest saknar tillgångar vid beskattningsårets utgång. Till utdelning hänföres jämväl belopp som i samband med förenings likvidation utskiftats till medlem utöver inbetald insats. Utdelning skall anses hava skett den dag beloppet blev tillgängligt för lyftning.

2. Vill företag i likvidation påfordra, att bundet kapital inräknas i det beskattningsbara beloppet, skall företets uppgift från vederbörande registreringsmyndighet angående dagen för ingivande av i 5 § vid 2) avsedd anmälan.

till 7 §.

1. Vad i 7 § sägs för det fall, då delägare förvärvar företags egendom, må ock gälla för därmed jämförbara fall, såsom exempelvis då fysisk person, vilken genom förmedling av juridisk person är delägare i ett företag, förvärvar detta företags tillgångar.

2. Såsom anskaffningskostnad för fastighet och andra tillgångar skall anses erlagd köpeskilling eller motsvarande valuta ökad med kostnaden för mera väsentliga förbättringar av värdehöjande natur.

3. Därest utköp sker till pris understigande företags anskaffningskostnad, må denna omständighet ej föranleda att delägaren anses hava åtnjutit skattepliktig intäkt eller erhållit tillgång genom utskiftning till högre belopp än som motsvarar skillnaden mellan utköpspriset och nämnda anskaffningskostnad. Vid tillämpning av bestämmelserna om realisationsvinstbeskattning skall jämväl i dylikt fall delägarens förvärv anses hava skett vid den tidpunkt, då företaget förvärvade egendomen i fråga.

---

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

I samband härmed skall följande iakttagas.

Har företag, som i 1 § sägs, upplöstes å sådan tid att taxering till statlig inkomstskatt ej ifrågakommer år 1955 samt har företaget lämnat sådan utdelning, varom förmåles i 5 § vid 1), skall företaget, oavsett vad vid 3) i samma paragraf sägs, år 1955 taxeras till fondskatt för ett beskattningsbart belopp motsvarande den lämnade utdelningen. Därvid skall vad i denna förordning i övrigt sägs i tillämpliga delar gälla.

Därest bolag eller förening på grund av omläggning av räkenskapsåret ej taxerats till statlig inkomstskatt år 1955, skall vad i denna förordning är stadgat om taxering till fondskatt för det beskattningsår, beträffande vilket sådan taxering då äger rum, i stället avse det beskattningsår, för vilket taxering äger rum år 1956.

Har bolag taxerats till fondskatt, må taxering till ersättningskatt för samma beskattningsår ej äga rum.



*Utdrag av protokollet över finansärenden, hållet inför Hans Maj:t  
Konungen i statsrådet å Stockholms slott den 12 mars  
1954.*

N ä r v a r a n d e:

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

Chefen för finansdepartementet, statsrådet Sköld, anmäler *fråga om beskattning i särskild ordning av vissa vinstmedel hos aktiebolag och ekonomiska föreningar* samt anför därvid följande.

### I. Inledning.

Inkomst, som förvärfvas av aktiebolag eller ekonomisk förening, skall enligt gällande bestämmelser i princip beskattas två gånger, nämligen först hos bolaget eller föreningen och — till den del inkomsten utdelas till bolagets eller föreningens delägare — därefter hos dessa. Detta framgår, förutom av bestämmelserna angående bolags och föreningars skattskyldighet, av, å ena sidan, föreskriften i 38 § 1 mom. kommunalskattelagen att till intäkt av kapital skall räknas, bl. a., utdelning å svenska aktier och andelar i svensk ekonomisk förening, och, å andra sidan, den omständigheten att reglerna angående inkomstbeskattningen för nämnda juridiska personer icke medger rätt till avdrag för utdelning till delägare. Är fråga om aktiebolag, ersättes det andra ledet i dubbelbeskattningen under vissa förutsättningar av en hos bolaget uttagen utskiftningsskatt.

För att förhindra en flerfaldig beskattning av aktiebolags och ekonomiska föreningars inkomster stadgas emellertid i 54 § kommunalskattelagen att utdelning mellan bolag och föreningar i regel är skattefri. Man har med andra ord velat förhindra en s. k. kedjebeskattnig.

Genom lag den 1 juni 1951, nr 325, vidtogs en ändring i 54 § kommunalskattelagen i syfte att begränsa friheten från kedjebeskattnig. Sålunda har stadgats att om aktierna i bolag eller andelarna i ekonomisk förening till huvudsaklig del äges eller på därmed jämförligt sätt innehaves — direkt eller genom förmedling av juridisk person — av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer och om bolaget eller föreningen icke visar att dess vinst-

medel i skäligen omfattning använts för utdelning till delägarna, skattefriheten för utdelning skall gälla allenast såvitt avser utdelning å 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. Lagstiftningen riktar sig sålunda mot vissa s. k. familjebolag och motiverades av att den tidigare friheten från kedjebeskattnings av de åsyftade företagen utnyttjats för att bereda fysiska personer icke avsedd skattelindring. Till grund för 1951 års lagstiftning låg ett av 1944 års allmänna skattekommitté år 1950 framlagt betänkande (SOU 1950: 21). Sedan förslaget gjorts till föremål för överarbetning inom finansdepartementet, framlades i proposition nr 182/1951 det lagförslag, som efter att ha antagits av riksdagen resulterade i lagen den 1 juni 1951. nr 325.

Sedan ett i samband med 1951 års lagstiftning uppmärksammat spörsmål genom ett av regeringsrätten avgjort mål kommit i förändrat läge, fann jag mig föranlåten att den 30 juni 1953 begära Kungl. Maj:ts bemyndigande att tillkalla en särskild utredningsman för att verkställa en förberedande utredning rörande vilka åtgärder på skattelagstiftningens område, som borde vidtagas mot vissa skatteflyktsåtgärder. I samband därmed anförde jag till statsrådsprotokollet nämnda dag, efter att ha erinrat om nyss återgivna bestämmelser, bl. a. följande.

Av enskilda personer ägda fastigheter har i betydande omfattning placerats hos för ändamålet bildade fastighetsbolag (eller fastighetsföreningar). Härigenom har vunnits vissa fördelar, t. ex. att lagfartsstämpel icke uttagits vid förändring i den reella äganderätten till fastigheten och att fem- i stället för tioårsgränsen varit avgörande för beskattning av realisationsvinst. Emellertid har det under hand visat sig att den valda förvaltningsformen medfört nackdelar i andra hänseenden och vederbörande har som följd härav önskat överföra fastigheten i direkt ägo. Hos flertalet av dessa bolag och föreningar har funnits ansamlade vinstmedel, som i realiteten uttagits — såsom lån och utan någon beskattning som följd — av nuvarande eller tidigare ägare; bokföringsmässigt har vinstmedlen balanserats mot en fordran å delägarna. Beskattningen av dessa vinstuttag har alltså medvetet skjutits på framtiden. En likvidation av fastighetsbolaget skulle framtvinga denna beskattning, liksom en beskattning av ett belopp motsvarande skillnaden mellan fastighetens aktuella taxeringsvärde och bolagets anskaffningskostnad för samma fastighet.

I detta läge har åtskilliga skattskyldiga — delvis med hjälp av rådgivare som i annonser i de dagliga tidningarna förklarat sig kunna likvidera fastighetsbolag med åvilande skatteskuld utan att någon beskattning behövde inträda — sökt utnyttja vissa kryphål i skattereglerna. De därvid använda metoderna har varierats men i princip följt ungefär följande linje. Fastighetsbolaget har mot revers sålt sin fastighet till fastighetsbolagets ägare. Denne har därefter avyttrat aktierna i bolaget till ett för ändamålet tillhandahållt bolag, vilket som likvid för andelarna övertagit överlåtarens skuld enligt nyssnämnda revers. Vinstmedlen i fastighetsbolaget har därefter genom utdelning överförts till det andra bolaget; man har icke ens dragit sig för att utdela reservfonden. Här efter har fastighetsbolaget likviderats i ett läge då dess tillgångar exakt svarade mot aktiekapitalet.

Genom nämnda eller därmed likvärdiga förfaringssätt ansågs alltså fastigheten kunna överföras i direkt ägo och fastighetsbolaget upplösas utan att — varken då eller framdeles — den föreliggande skatteskulden skulle behöva infrias. Ej heller kvarstod för framtiden någon skatteskuld hos något av de ifrågavarande båda bolagen. Taxeringsmyndigheterna ingrep emellertid mot antydande förfaringssätt och hävdade att de vidtagna åtgärderna finge ur skattesympunkt betraktas på samma sätt som om utdelning i vanlig ordning skett av de vinstmedel som formellt tillförts aktieägaren i form av icke skattepliktig realisationsvinst. Denna uppfattning godtogs av regeringsrätten i ett den 14 februari 1951 avgjort mål.

Detta var läget när jag den 30 mars 1951 i statsrådet anmälde propositionen nr 182/1951. Jag hade anledning att särskilt åberopa regeringsrättens ifrågavarande utslag, närmast i anslutning till en diskussion rörande behovet av ett uttryckligt stadgande angående hur skatteflyktsåtgärder borde bedömas och ansåg mig — just med hänsyn till nämnda utslag — kunna avstå från att föreslå en direkt lagstiftning i ämnet. Jag tillade: »Enligt min mening synes man alltså i de fall, varom nu varit fråga, alltfört böra lita till praxis. Och det torde därvid kunna förutsättas att i praxis åtgärder, som endast i syfte att kringgå beskattningsreglerna givits en viss utformning, komma att bedömas efter deras verkliga innebörd.»

Detta uttalande underströks särskilt av bevillningsutskottet (betänkande nr 53/1951) och föranledde icke någon erinran från riksdagens sida. Det kan följaktligen icke råda tvekan om lagstiftarens inställning till spörsmål av nu ifrågavarande slag.

Praxis har emellertid svängt. I ett den 5 februari 1953 avgjort mål — däri omständigheterna i allt väsentligt synes jämförbara med de som förelåg i det den 14 februari 1951 avgjorda målet — har regeringsrätten ansett förutsättningar för taxering icke föreligga. Om utgången i detta mål, i vars avgörande regeringsrättens samtliga ledamöter deltog, var nio ledamöter ense; övriga fyra ledamöter ansåg förutsättningar för taxering föreligga.

Allmänt har detta senaste avgörande fattats såsom ett frångående i princip av den ståndpunkt, för vilken avgörandet den 14 februari 1951 gav uttryck och på vilken tidigare omnämnda uttalanden i proposition nr 182/1951 och bevillningsutskottets betänkande nr 53/1951 byggde. Det måste med andra ord konstateras att gällande bestämmelser, sådana de av regeringsrätten numera tolkas, icke synes ge utrymme för det bedömande av hithörande frågor som lagstiftaren år 1951 förutsatte. Detta utgör ett starkt skäl för att ånyo pröva frågan om en uttrycklig reglering i skattelagstiftningen av det spörsmål varom nu är fråga.

Det må framhållas, att genom 1951 års förut omnämnda lagstiftning, vilken tillämpats första gången vid 1953 års taxering, vissa hinder rests mot åtgärder av nyss antytt slag. Denna lagstiftning, som tillkommit främst med tanke på vissa andra närbesläktade åtgärder på området för utnyttjande av kryphål i skatteförfattningarna, torde emellertid i förevarande hänseende icke erbjuda en tillräcklig garanti.

Jag får i detta sammanhang vidare erinra om vissa likartade skatteflyktsåtgärder, vilka även uppmärksammades vid lagstiftningen år 1951. Jag åsyftar möjligheten för delägare i ett familjebolag med ansamlade vinstmedel att till fulla värdet överlåta aktierna i bolaget å ett annat bolag, som icke är att anse såsom familjebolag eller, även om så är förhållandet, har till uppgift att driva penningrörelse. Ett sådant bolag kan till sig utan skattebelastning överföra vinsten såsom utdelning. I detta fall utfår delägarna, såsom köpeskilling för aktierna, vinstmedlen skattefritt (om aktierna innehafs

mer än 5 år) och köparen ådrar sig icke genom förvärvet någon skatteskuld.

Det sist sagda utgör en konsekvens av beskattningsreglernas avfattning, som för åtskilliga fall synes godtagbar. I andra fall åter — sådana har observerats i praktiken — där aktieförsäljningen icke har något som helst annat syfte än att undgå en materiellt befogad beskattning, kan starka skäl åberopas för att en dylik försäljning skall medföra samma beskattning som om i stället utdelning ägt rum. 1944 års allmänna skattekommitté antydde i sitt förut omnämnda betänkande vissa lagstiftningsåtgärder, som kunde vidtagas för att möta de senast antydda skatteflyktsåtgärderna. Något direkt förslag framlades emellertid icke av kommittén. Även i propositionen intogs den ståndpunkten att med uttryckliga bestämmelser borde tills vidare anstå. Som skäl åberopade jag därvid bl. a. att redan gällande bestämmelser syntes möjliggöra åsättandet av en materiellt riktig taxering i sådana fall, där rena skatteflyktsåtgärder förelåg.

I det ändrade läge, som numera föreligger, kan ifrågasättas, huruvida det är tillrådligt att längre lita till att i praxis skatteflyktsåtgärder av olika slag, som bygger på utnyttjandet av kryphål i lagstiftningen, erhåller det bedömande som lagstiftaren avsett.

De nu berörda frågorna är av delvis intrikat natur och kräver en närmare utredning innan slutlig ställning till desamma kan tagas. Jag vill förorda att en dylik utredning kommer till stånd. Därvid synes i första hand de i det föregående omnämnda problemställningarna böra granskas. Emellertid kan ifrågasättas huruvida det icke vore mer ändamålsenligt med ett mer allmänt hållet stadgande om hur skentransaktioner och skatteflyktsåtgärder skall bedömas. Vid utredningsarbetet torde denna fråga jämväl böra prövas och därvid mot bakgrunden även av skatteflyktsåtgärder av delvis annat slag än de här tidigare omnämnda. Det ligger i sakens natur, att ett dylikt mer allmänt hållet stadgande bör så utformas att i möjligaste mån otrygghet i tillämpningen undvikas och att stadgandet ifråga icke blir tillämpligt å rent affärsmässiga transaktioner, vilka icke har något samband med undandragande av skatt.

Jag framhöll vidare i mitt nämnda yttrande, att utredningsarbetet lämpligen borde bedrivas så, att åt en särskild utredningsman lämnades i uppdrag att närmare undersöka de skatteflyktsåtgärder, varom i förevarande sammanhang kunde vara tal. Sedan en säkrare uppfattning vunnits rörande behovet av lagstiftningsåtgärder och de linjer efter vilka en lagstiftning borde utformas, fick prövas huruvida en särskild kommitté borde tillsättas med uppdrag att överväga det förebragta materialet och utarbeta erforderliga författningsförslag.

Jag uttalade vidare att det var önskvärt att 1954 års riksdag förelades förslag till författningsbestämmelser, avseende transaktioner av den art, som varit föremål för regeringsrättens bedömande i omnämnda båda mål. Det borde vidare prövas, huruvida bestämmelserna borde göras tillämpliga redan vid 1954 års taxering.

Sedan jag jämlikt erhållet bemyndigande tillkallat en särskild utredningsman med uppdrag att verkställa den förberedande utredningen och denne fullgjort sitt uppdrag, hemställde jag den 25 september 1953 hos Kungl. Maj:t om bemyndigande att tillkalla särskilda sakkunniga för fortsatt behandling av ärendet. I samband därmed anförde jag till statsrådsprotokollet,

att de sakkunnigas uppdrag icke borde vara begränsat till de av mig tidigare särskilt omnämnda möjligheterna till skatteundandragande. Även andra luckor i lagstiftningen, som kunde utnyttjas för att vinna icke avsedda skattelättnader, borde föranleda övervägande från de sakkunnigas sida huruvida lagstiftningsåtgärder var påkallade.

Efter att ha erhållit bemyndigande därtill tillkallade jag att utreda frågan om införande i skattelagstiftningen av bestämmelser mot skatteflykt och opåkallade skattelättnader tre sakkunniga, nämligen regeringsrådet Sven Strömberg, tillika ordförande, taxeringsintendenten Ernst Annell och bankdirektören, f. d. assessorn Erland Geijer. De sakkunniga har antagit namnet 1953 års skatteflyktskommitté.

Kommittén har den 31 december 1953 avgivit en *promemoria med förslag till förordning om skatt på fonderade vinstmedel (fondskatt)*.

I anledning av nämnda promemoria har, efter remiss, *yttranden* avgivits av kammarrätten, riksskattenämnden, riksräkenskapsverket, överståthållarämbetet, länsstyrelserna i Stockholms, Östergötlands, Malmöhus, Göteborgs och Bohus, Örebro samt Gävleborgs län, Sveriges industriförbund, Sveriges fastighetsägareförbund, Kooperativa förbundet, Landsorganisationen i Sverige, Tjänstemännens centralorganisation, Sveriges advokatsamfund, Föreningen auktoriserade revisorer, Svenska revisorsamfundet, Skånes handelskammare, Stockholms handelskammare, handelskammaren i Gävle, Folkets Husföreningarnas riksorganisation, Bygdegårdarnas riksförbund samt Taxeringsnämndsordförandenäs riksförbund.

Från Sveriges redareförening har inkommit en skrift i anledning av promemorian.

## II. Historik.

Innan en redogörelse lämnas för innehållet i kommitténs förslag torde jag få ge en kort historik rörande beskattningen av bolags och föreningars inkomster.

Principen att aktiebolags och ekonomisk förenings inkomst skall beskattas två gånger, nämligen först hos bolaget eller föreningen och — i den mån inkomsten utdelas till företagens delägare — därefter hos dessa, genomfördes fullständigt i skattelagstiftningen först genom beslut av 1920 års riksdag. Det första steget på denna väg togs år 1902, då en viss dubbelbeskattning infördes för bolagen vid den statliga beskattningen. Undantagsbestämmelser för att undvika kedjebeskattnings meddelades till en början ej.

För kommunalbeskattningens del infördes en viss dubbelbeskattning först genom en år 1919 beslutad ändring i 1910 års bevillningsförordning. Denna ändring innebar, att uppbyren utdelning skulle — i motsats till vad förut gällt — upptagas som inkomst av kapital. Från sådan skattskyldighet undantogs dock aktiebolag och sedermera även ekonomiska föreningar.

År 1928 genomfördes frihet från kedjebeskattnings även vid den statliga beskattningen. Därvid gjordes dock undantag vid såväl stats- som kommu-

nalbeskattningen för företag som drev bank- eller annan penningrörelse eller försäkringsrörelse.

År 1919 infördes vid den statliga beskattningen av aktiebolag en särskild s. k. B-skatt på den del av aktiebolagets vinst, som icke utdelades till aktieägarna. Denna skatteform upphävdes dock år 1926 och man övergick i stället till metoden att ta uppsamlade vinstmedel till beskattning när de vid upplösning av bolaget eller nedsättning av aktiekapitalet utskiftas till delägarna. I sådant syfte infördes den s. k. utskiftningsskatten genom den efter vissa ändringar ännu gällande förordningen den 27 juni 1927 om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar.

En motsvarande beskattning av ansamlade vinstmedel för de ekonomiska föreningarnas del kom till stånd först år 1933 i den formen, att enligt inkomstskatteförfattningarna vad som vid förenings upplösning utskiftas till medlem utöver inbetald insats hänföres till utdelning och beskattas såsom sådan. Reglerna härom tillkom på förslag av 1928 års *bolagsskatteberedning*, som i sitt betänkande med förslag till ändrade bestämmelser angående beskattning av aktiebolag och andra näringsföretag m. m. (SOU 1931: 40) yttrade bl. a. följande.

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

När frihet från kedjebeskattnings av aktiebolags och ekonomiska föreningars inkomster år 1928 genomfördes även vid statsbeskattningen, diskutrades också, huruvida åtgärder borde vidtagas till förhindrande av att nämnda frihet utnyttjades för att åstadkomma icke avsedd skattelindring. Frågan därom ansågs emellertid böra underkastas ytterligare utredning. Den upptogs sedermera av 1928 års *bolagsskatteberedning*, som i sitt nyss-

nämnda betänkande (s. 358) framhöll, att reglerna för beskattning av aktiebolag var sådana, att de icke blott lämnade utrymme för kringgående av den åsyftade dubbelbeskattningen av bolagsvinster utan även möjliggjorde, att under vissa omständigheter inkomst, som föll under dubbelbeskattning, i verkligheten blev lindrigare beskattad än om inkomsten skulle ha blivit beskattad allenast hos en fysisk person. Till motverkande av dessa olägenheter framlade beredningen förslag om att en särskild skatt, kallad ersättnings-skatt, skulle utgå i vissa fall då vinstmedel, som kunnat utdelas, fick kvarstå i företaget. På grundval av detta förslag tillkom genom beslut av 1933 års riksdag nu gällande förordning om ersättnings-skatt. Denna förordning har emellertid av olika skäl ej kommit att få någon större praktisk betydelse.

Spörsmålet om missbruk av friheten från kedjebeskattnings upptogs därför till förnyat övervägande av 1944 års allmänna skattekommitté. Vid en av kommittén verkställd utredning, för vilken redogörelse lämnats i kommitténs betänkande (SOU 1950: 21) s. 110—116, framkom att sådant missbruk förekommit i stor omfattning, framför allt i den formen att ägare av värdepapper placerat dessa hos ett för ändamålet bildat familjebolag och därigenom berett sig fullständig befrielse från skattskyldighet för utdelningar stundom till avsevärda belopp. Allmänna skattekommittén fann därför, att en väsentlig inskränkning av friheten från kedjebeskattnings borde genomföras beträffande familjebolags och andra liknande företags inkomster. Aktiebolagen och föreningarna borde uppdelas i två kategorier, av vilka den ena skulle äga åtnjuta skattefrihet för utdelningar i likhet med vad förut gällt, medan den andra icke alls eller endast i viss utsträckning i fortsättningen skulle komma i åtnjutande av dylik skattefrihet. Till den kategori företag, som skulle drabbas av skattskyldighet för utdelningar, borde enligt allmänna skattekommitténs mening i första hand hänföras sådana företag, vilka i egenskap av förvaltningsföretag föll inom ersättnings-skatteförordningens tillämpningsområde. Kommittén ansåg emellertid, att en begränsning av skattefriheten borde genomföras även beträffande rörelseidkande bolag och föreningar, i den mån dessa kunde utnyttjas för åstadkommande av icke avsedd skattelindring för fysisk person. Utmärkande för de företag kommittén fann böra undantagas från bestämmelsen om skattefrihet var, att utdelningsintresset var av underordnad betydelse, när aktierna eller andelarna ägdes så, att en eller ett fåtal personer bestämde över dispositionen av företagets vinstmedel. I anslutning här till föreslog allmänna skattekommittén, att bestämmelserna i 54 § a) kommunalskattelagen och 7 § h) förordningen om statlig inkomstskatt angående skattefrihet för utdelningar från svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar icke skulle gälla beträffande sådana aktiebolag och ekonomiska föreningar, vilka direkt eller genom förmedling av juridisk person ägdes eller på därmed jämförligt sätt innehades av en eller ett fåtal fysiska personer under sådana förhållanden, att utdelningsintresset var av underordnad betydelse. I fråga om företag, vilka helt eller till huvudsak-

lig del drev annan rörelse än förvaltningsrörelse, skulle upphävandet av skattefriheten dock icke avse utdelningar å aktier eller andelar, därest innehavet av dessa utgjorde ett led i företagens organisation av förvärvskällan rörelse. Kommittén ansåg vidare, att införande av kedjebeskattnings självfallet icke borde ifrågakomma beträffande holdingbolag av sådant slag som exempelvis Aktiebolaget Custos, Aktiebolaget Investor, Aktiebolaget Industrivärden m. fl., vilka hade en betydelsefull uppgift att fullgöra vid näringslivets kapitalförsörjning och vilkas ändamål uppenbarligen icke var att förvalta förmögenhetstillgångar åt viss bestämd fysisk person eller familj.

Nämnda av 1944 års allmänna skattekommitté framlagda förslag blev, som förut nämnts, i allt väsentligt genomförda vid 1951 års vårriksdag.

### III. Allmän motivering för införande av fondskatt.

#### Promemorian.

Skatteflyktskommittén har i enlighet med direktiven till behandling först upptagit frågan om lagstiftning mot transaktioner, som syftar till att utan skattepåföljd uttaga vinstmedel ur fastighetsaktiebolag och fastighetsföreningar. I samband därmed har kommittén uppmärksammat även sådana företag, som förvaltar annan egendom än fastigheter, t. ex. aktier och obligationer. Dessa kan enligt kommitténs mening ej lämpligen förbigås, om lagstiftning genomföres beträffande fastighetsföretagen. Kommittén framlägger i promemorian förslag om omedelbar beskattning av de vinstmedel, som finns uppsamlade i förvaltningsföretag. Beträffande de rörelsedrivande företagen anser kommittén, att frågan om att förebygga obehöriga skattelättnader måste lösas efter andra riktlinjer. Vilka vägar man därvid bör gå, säger sig kommittén ämna utreda under sitt fortsatta arbete.

Vid övervägande av vilka åtgärder som bör vidtagas för att hindra att ägare av fastighetsföreningar och fastighetsbolag bereder sig skattelättnad genom transaktioner av den art, som skildrats i kommitténs direktiv, säger sig kommittén till en början ha prövat möjligheten att tillskapa lagbestämmelser, som direkt och uteslutande tar sikte på dylika transaktioner. Denna väg anser kommittén emellertid icke vara framkomlig. I promemorian framhålls, att det naturligtvis icke är omöjligt att med ledning av omständigheterna i kända fall av hithörande slag uppställa regler, som medför att hitills nyttjade metoder för att skattefritt uttaga vinstmedel ur fastighetsföretag ej längre kan användas, men att det måste befaras, att de skattskyldiga då skulle komma att pröva andra tillvägagångssätt för att nå sitt syfte. Att på förhand överblicka alla tänkbara sådana tillvägagångssätt och lagstifta även mot dem är förenat med stora svårigheter. Erfarenheten har lärt att mindre nogräknade skattskyldiga så gott som alltid kan finna luckor i beskattningsreglerna hur omsorgsfullt dessa än utformats. Kommittén har därför



icke ansett sig kunna förorda en lagstiftning med den begränsade räckvidd som nyss angivits.

Det uttalas vidare i promemorian, att om man kan utnyttja den i kommitténs direktiv antydda möjligheten att i lagstiftningen upptaga ett allmänt stadgande mot skatteflyktsåtgärder, riktande sig mot alla former av opåkalade skattelättnader, särskilda regler avseende fastighetsföretagen uppenbarligen skulle bli obehövlige. Frågan om införandet av ett dylikt allmänt stadgande är emellertid — såsom också framhållits i direktiven — av intrikat natur och kräver noggranna överväganden bl. a. med hänsyn till de skattskyldigas berättigade intresse av att kunna i förväg beräkna om ett visst förfarande kommer att medföra beskattning eller ej. Tillräcklig tid för sådana överväganden har icke stått kommittén till buds, och andra utvägar har därför måst sökas, om förslag angående fastighetsföretagen skall kunna framläggas redan vid 1954 års riksdag.

Kommittén har med hänsyn till anförda omständigheter funnit lämpligast, att de hos fastighetsföretagen ansamlade vinstmedlen omedelbart tas till beskattning genom införandet av en särskild skatt på dylika vinstmedel. Om så sker, bör skatten drabba även vinstmedel i andra förvaltningsföretag. Mot en vinstbeskattning av sålunda angiven natur skulle måhända kunna invändas, att den alltför mycket försvårar företagens möjligheter att fortleva. Detta bör dock enligt kommitténs uppfattning ej få avgörande betydelse. De flesta av de företag, varom här är fråga, fyller nämligen icke någon nyttig uppgift och många utgör numera endast ett tomt skal. Bärande skäl kan därför knappast anföras för att de skall bestå även i fortsättningen. Tvärtom är det ur olika synpunkter önskvärt att de snarast upplöses.

Av skäl, som i ett senare sammanhang skall närmare anges, har kommittén avsett att fondskatten icke skall träffa s. k. bundna vinstmedel, d. v. s. vinstmedel som tillförts reservfond och skuldregleringsfond eller, genom fondemission, aktiekapitalet.

Kommittén erinrar om, att önskemål om upplösning av fastighetsföretag och liknande förvaltningsföretag tidigare framförts vid flera tillfällen, bl. a. under förarbetena till 1951 års lag om ekonomiska föreningar. Enligt denna lag kan endast föreningar på kooperativ grund vinna registrering såsom ekonomiska föreningar. Nya fastighetsföreningar av vanlig typ kan alltså ej längre bildas, men äldre sådana har genom särskilda övergångsbestämmelser fått möjlighet att leva kvar. Under remissbehandlingen av förslaget till lagen yppades visst missnöje med denna anordning. I ett yttrande av 1949 års skatteutredning uttalades sålunda, att en avveckling av fastighetsföreningarna borde komma till stånd och att detta ur skattesynpunkt var ett så stort önskemål, att skatteutredningen ifrågasatte om icke särskilda åtgärder borde vidtagas för att stimulera upplösningen av äldre föreningar, möjligen därigenom att under någon övergångstid deras likvidation underlättades genom vissa skatteeftergifter.

Samma tankegång återkom i det tidigare omnämnda betänkandet av 1944 års allmänna skattekommitté. Däri föreslogs, att särskilda övergångsbestäm-

melser skulle meddelas för att underlätta en önskvärd övergång från indirekt till direkt ägande. Förslaget innebar, att om ägare till aktier eller andelar i ett familjeföretag inom tre år från den föreslagna lagstiftningens ikraftträdande från företaget utköpte fastighet eller värdepapper till ett pris, icke understigande företagens anskaffningskostnad, den omständigheten att den utköpta egendomens marknadsvärde översteg utköpspriset icke skulle medföra, att inkomstskatt påfördes för s. k. förtäckt utdelning eller för realisationsvinst. Därest delägaren i sin tur försålde de från företaget utköpta tillgångarna, skulle vidare vid tillämpning av reglerna om realisationsvinstbeskattning delägaren vara berättigad att räkna företagens fång såsom sitt eget. Nämnda förmåner skulle dock såvitt angick företag som hade karaktär av förvaltningsföretag få åtnjutas endast om företaget upplöstes inom nyss angiven tid. 1944 års allmänna skattekommittés förslag blev i huvudsak genomfört, men utköpsrätten begränsades till att omfatta endast aktier och föreningsandelar och icke fastigheter. Vidare utgick föreskriften om upplösning såsom villkor för förmånernas åtnjutande i vissa fall. Detta har medfört att i ett stort antal holdingbolag samtliga aktier, som legat i bolaget, numera utköpts av delägarna, i regel mot reverser, men att upplösningen ställts på framtiden för att utskiftningsskatt ej skall behöva erläggas.

Vidare har i promemorian erinrats om, att frågan om avveckling av fastighetsföreningar upptagits i en vid 1953 års riksdag väckt motion, nr 217 i andra kammaren. I motionen har ifrågasatts om icke, för att befrämja en frivillig upplösning av fastighetsföreningarna, vissa skatteeftergifter vid upplösning av dylika föreningar borde medgivas under en övergångstid. Anknytning kunde i så fall ske till nyssnämnda övergångsbestämmelser till 1951 års ändringar i 54 § kommunalskattelagen och 7 § förordningen om statlig inkomstskatt. Bevillningsutskottet instämde i betänkande nr 59 för sin del i önskemålet om en avveckling av fastighetsföreningarna, men fann, enär 1953 års skatteflyktskommitté enligt sina direktiv hade att upptaga den föreliggande frågan till skyndsamt utredning, icke anledning föreligga att förorda riksdagsskrivelse i ämnet. Utskottet hemställde därför att riksdagen måtte lämna motionen utan åtgärd. Denna hemställan bifölls av riksdagen.

1953 års skatteflyktskommitté anför vidare, att i den mån kommitténs förslag om omedelbar beskattning av förvaltningsföretagens besparade vinstmedel skulle leda till att många dylika företag upplöses, en sådan utveckling alltså har stöd i en utbredd opinion. Vad angår den närmare utformningen av den nya skatten föreslår kommittén, att den i princip skall anordnas som en skatt på behållen vinst enligt föreliggande balansräkning samt erhålla benämningen fondskatt. Taxering till fondskatt skall enligt förslaget äga rum år 1955.

Beträffande storleken av den föreslagna fondskatten anföres i promemorian, att den principiellt bör avvägas så, att den motsvarar nuvärdet av den skatteskuld som åvilar de innestående vinstmedlen. Att exakt ange detta värde i varje särskilt fall är icke möjligt, eftersom skatteanspråket enligt

gällande rätt skall aktualiseras först vid likvidation och man icke vet, om och när en sådan kommer till stånd. Enligt kommitténs mening måste därför en schablon tillgripas, som kan gälla för alla företag. Vid upplösning av aktiebolag, utgår för närvarande utskiftningskatt med 40 procent. För ekonomiska föreningar är beskattningen vid upplösning anordnad på annat sätt. Vad som vid upplösningen utskiftas till delägarna utöver insatserna beskattas nämligen icke hos föreningen utan hos delägarna. Skattebelastningen blir sålunda beroende av respektive delägares övriga inkomster. Kommittén anser sig dock kunna antaga, att den vid utskiftning från föreningar av ifrågavarande slag i allmänhet ej understiger 40 procent. Med hänsyn till det anförda och då det omedelbara realiserandet av skatteanspråket kan innebära en avsevärd nackdel för den enskilde och en motsvarande fördel för det allmänna, har kommittén funnit sig böra förorda att fondskatten skall utgå med 30 procent.

Kommittén föreslår vidare, att fondskatten skall uttagas av vederbörande företag och således närmast konstrueras som en förtida utskiftningskatt. Visserligen ansåg 1928 års bolagsskatteberedning, att utskiftningskatt ej lämpligen borde komma till användning i fråga om föreningar. Enligt kommitténs åsikt träffar de invändningar beredningen därvid reste endast delvis kommitténs förslag om fondskatt. Den omständigheten att insatskapitalet genom medlemmarnas in- och utträde undergår större förändringar i föreningarna än i aktiebolagen kommer sålunda att sakna betydelse, eftersom fondskatten skall beräknas med utgångspunkt från företagets ställning vid slutet av 1954 eller motsvarande räkenskapsår. Tidigare förändringar i insatskapitalet kommer i princip icke att påverka taxeringen.

Enligt 1953 års skatteflyktskommitté är det till synes en allvarligare invändning mot att lägga skattskyldigheten på företagen, att skatteanspråket skulle kunna bli värdelöst, om delägarna först utköper företagets reallgångar mot reverser och därefter låter betalningsansvaret för dessa övertagas av en insolvent person. Såsom framgår av bl. a. rättsfallet N. J. A. 1948 s. 651 torde emellertid rättspraxis intaga den ståndpunkten, att i sådant fall företagets konkursbo äger i skadeståndsväg utbekomma reversbeloppen av de ursprungliga utställarna, om dessa känt till medkontrahentens insolvens. Med hänsyn härtill har kommittén icke ansett nödvändigt att föreslå särskilda bestämmelser för att förebygga transaktioner av nu åsyftat slag.

I promemorian föreslås vidare, att om företag, som åsatts taxering till fondskatt, inom fem år efter beskattningsårets utgång utdelar eller utskiftar något till delägare, detta skall vara skattefritt intill 70 procent av det till fondskatt beskattningsbara beloppet. Återstår därefter när det gäller aktiebolag outnyttjat belopp föreslår kommittén att detta skall vara fritt från utskiftningskatt även vid utskiftning, som sker senare än fem år från beskattningsårets utgång. Vad som efter utgången av femårsperioden utskiftas från ekonomisk förening blir däremot beskattat i vanlig ordning. Till de av kommittén angivna skälen för dessa förslag återkommer jag vid ett senare tillfälle.

Kommittén anser, att en så ingripande beskattning, som den som innefattas i förslaget om fondskatt, svårligen torde kunna genomföras under annan förutsättning än att den begränsas till faktiskt influtna vinstmedel och således ej träffar även orealiserad värdestegring. Skatten skulle eljest i många fall komma att uppgå till sådana belopp att företagen med nuvarande läge på kapitalmarknaden skulle få mycket svårt att betala den. Det måste enligt kommittén också beaktas, att skälen för beskattning ej är lika starka i fråga om orealiserad värdestegring som beträffande besparade vinstmedel. En ansamling av vinstmedel har inneburit ett medvetet uppskjutande av beskattning, men något motsvarande förhållande föreligger ej, då t. ex. en fastighetsförening gjort en kapitalvinst på grund av att fastigheten stigit i värde.

För att fritaga orealiserad värdestegring från fondskatt föreslås i promemorian, att delägarna i de företag, som enligt förslaget kan ha att utgöra fondskatt, får tillfälle att skattefritt utköpa företagens fastigheter och övriga tillgångar till anskaffningspris på samma sätt som redan medgivits i övergångsbestämmelserna till 1951 års ändringar i 54 § kommunalskattelagen och 7 § förordningen om statlig inkomstskatt. Bestämmelser om sådan utköpsrätt har därför upptagits i kommitténs förslag, som såtillvida avviker från 1951 års övergångsbestämmelser, att utköpsrätten omfattar jämväl fastigheter. Allmänna skattekommitténs förslag, att även fastigheter skulle få utköpas, avvisades av föredragande departementschefen i propositionen nr 182/1951. Ett huvudskäl därtill torde ha varit, att frågan om eftergift av skatteanspråk på grund av värdestegring av fastighet ej ägde något samband med den då föreslagna lagstiftningen om skärpt beskattning av utdelningar. Detta skäl äger enligt promemorian ej giltighet i fråga om kommitténs förslag, som medför en betydande skärpning av fastighetsföreningarnas skattebörd. Vad värdepapper angår får kommitténs förslag om utköpsrätt huvudsakligen den betydelsen att utköp kan ske under något längre tid än som är tillåtet enligt 1951 års övergångsbestämmelser.

Såsom redan antytts föreslås i promemorian, att fondskatt skall uttagas endast av förvaltningsföretag. Vissa skäl kan enligt kommittén anföras för att utkräva fondskatt även av rörelseidkande företag, i den mån dessa tillika bedriver förmögenhetsförvaltande verksamhet. Kommittén anser det emellertid i praktiken icke vara möjligt att i dylika fall avgöra vilka vinstmedel som härrört från förvaltningsverksamheten och vilka som är att hänföra till rörelsen.

Kommittén har räknat med att dess förslag kommer att leda till att förvaltningsföretag i stor utsträckning likvideras och har framhållit, att om denna verkan uppnås, betydande fördelar ur taxerings- och registreringspunkt uppnås. Fråga om inkomsttaxering av sådana företag uppkommer då för framtiden mera sällan än nu, vilket torde vara ägnat att medföra en välbehövlig lättnad i beskattningsnämndernas och skattedomstolarnas arbetsbörd. Även i övrigt kan en arbetsbesparing påräknas genom att taxerings- och registreringsmyndigheter får färre företag att övervaka.

Då de av kommittén föreslagna bestämmelserna kan befaras medföra icke önskvärda verkningar i vissa undantagsfall, föreslår kommittén vidare, att möjlighet skall föreligga att på ansökan erhålla befrielse från skyldigheten att erlægga fondskatt. Beslut i sådan fråga föreslås skola meddelas av riksskattenämnden. Med hänsyn till riksskattenämndens stora arbetsbörda och den ifrågasatta lagstiftningens korta tillämpningstid och speciella karaktär talar visserligen starka skäl för, att en särskild nämnd inrättas för nu angivna ändamål i överensstämmelse med vad som tidigare skett i liknande sammanhang. Kommittén har emellertid icke velat framlägga förslag i sådan riktning.

### Remissyttrandena.

Kommitténs förslag om införande av en särskild skatt på fonderade vinstmedel i vissa aktiebolag och ekonomiska föreningar har i remissyttrandena i huvudsak tillstyrkts eller lämnats utan erinran. Endast överståthållarämbetet har avstyrkt förslaget. Flera av de hörda myndigheterna och organisationerna har emellertid ansett att införande av en sådan skatt bör komma i fråga endast om kommitténs förslag ändras i flera betydelsefulla hänseenden. Framför allt har man i många yttranden ansett att den föreslagna skattesatsen bör sänkas. Vidare har i åtskilliga yttranden uttalats, att förslaget icke bör genomföras om det icke kommer att leda till upplösning av flertalet företag av ifrågavarande art.

I detta sammanhang torde från remissyttrandena få återgivas mera allmänna synpunkter på förslaget.

*Kammarrätten* anför.

I den föreliggande promemorian har kommittén till behandling upptagit spørsmålet hur den med nu gällande skattelagstiftning avsedda dubbelbeskattningen av svenska aktiebolags och svenska ekonomiska föreningars inkomster skall kunna effektivt upprätthållas. Det i promemorian framlagda förslaget om lagstiftningsåtgärder riktar sig emellertid icke direkt mot de förhållanden, på grund av vilka dubbelbeskattningen för närvarande kan undvikas. Kommittén har med undanskjutande tills vidare av detta problem inskränkt sig till att framlägga ett förslag om en provisorisk lagstiftning, varigenom skulle i viss utsträckning ernås en dubbelbeskattning av i svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar redan ansamlade vinstmedel. Syftet med kommitténs förslag, som i huvudsak avser endast sådana svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar, vilka äro familjeföretag och tillika förvaltningsföretag, synes vara tvåfaldigt. Dels åsyftas att beträffande i företagen redan ansamlade vinstmedel, däri normalt skulle ingå endast vinster i inskränkt bemärkelse men icke värdestegringsvinster å företagens reall tillgångar, förekomma skatteflyktsåtgärder genom att omedelbart taga vinstmedlen under beskattning. Dels syftar förslaget till en definitiv avveckling av existerande sådana företag.

Kommitténs förslag, i vad det avser fondskatten, innebär för därav berörda företag så tillvida en skärpning av deras beskattning, att det andra ledet av dubbelbeskattningen av deras redan intjänade inkomster komme att ske tidigare än vad som enligt gällande skattelagstiftning avsetts. Så tillvida kan för-

slaget sägas innebära ett betydelsefullt avsteg från nuvarande beskattningsprinciper. Emellertid avses enligt förslaget att med fondbeskattningen träffa endast sådana företag, vilkas vinstmedel icke i skälig omfattning använts för utdelning till delägarna. Med andra ord skulle principiellt fondbeskattas endast sådana vinstmedel, vilka ansamlats i företaget utan att denna fondering varit av affärsmässiga skäl betingad och som normalt redan bort hava utdelats och blivit föremål för beskattning. I så måtto kan med visst fog sägas att fondbeskattningen sker i efterhand. Då genom dispensförfarande synes ha, så långt möjligt, skapats garantier för, att fondskatten icke skall träffa sådan ansamling av vinstmedel, som kan vara affärsmässigt betingad, och då fondbeskattningen synes så utformad, att den i övrigt torde träffa med mindre tyngd än den ordinarie beskattning, som skulle ha skett, om vinstmedlen sedermera utdelats eller utskiftats i vanlig ordning till delägarna, vill kammarrätten icke av principiella skäl ställa sig avvisande till den föreslagna fondskatten, detta så mycket mindre som den av kommittén anvisade utvägen att förekomma skatteflyktsåtgärder torde vara den enda framkomliga för att nu med önskvärd snabbhet förebygga dem.

*Riksskattenämnden* uttalar, att kommitténs förslag går vida utöver syftet att hindra ägare av fastighetsbolag och fastighetsföreningar att bereda sig oberättigade fördelar i skattehänseende genom sådana transaktioner, som berörts i direktiven för kommittén. Genom den uppläggning förslaget fått har det erhållit en betydande räckvidd och det är svårt att på förhand överblicka dess konsekvenser för de skattskyldiga i olika fall. Beskattningen kommer att träffa ett mycket växlande klientel. Icke sällan utgöres detta av personer, som sedan lång tid haft tillgångar placerade i fastighetsföretag, med vilkas ursprungliga tillkomst de icke haft att skaffa. Några spekulationer i skatteflykt har för dem icke varit förenade med denna förvaltningsform och de torde ha svårt att inse det berättigade i att de, utan att ha vidtagit några särskilda åtgärder, oförutsett ställas inför skattekrav, som i många fall torde bli betydande. Någon förställelse hos dylika skattskyldiga för att skatteformen för dem innebär vissa fördelar lär man icke kunna påräkna.

*Riksskattenämnden* framhåller vidare, att det förhållandet, att den föreslagna beskattningen är oviss till sina verkningar och för många skattskyldiga sannolikt kommer att te sig hård, kan vara ägnat att inge betänkligheter. *Riksskattenämnden* skulle därför gärna ha sett att kommittén kunnat finna en form för att hindra de åtgärder av illojal natur, som förekommit på detta område, utan att tillgripa ett så ingripande förfarande som det föreslagna. Kommittén har emellertid funnit en sådan väg icke vara framkomlig. *Riksskattenämnden* förklarar sig icke kunna motsäga detta men anser det önskvärt att kommittén på denna punkt redovisat sina överbäganden. I det läge, vari frågan nu befinner sig, och då det får anses angeläget att den icke lämnas olöst, har riksskattenämnden trots de uttalade betänkligheterna funnit sig böra acceptera kommitténs förslag.

*Sveriges industriförbund* och *Stockholms handelskammare* säger sig icke vilja i detta sammanhang ingå på den mycket betydelsefulla frågan om bibehållande av eller generella modifikationer i dubbelbeskattningen av aktiebolags och de ekonomiska föreningarnas inkomst. Organisationerna erinrar

om att olika motiveringar åberopats till stöd för sådan dubbelbeskattning, men att riktigheten av dessa motiveringar ofta bestritts. Organisationerna framhåller, att i anledning av invändningarna mot dubbelbeskattningen bl. a. anförts, att i många fall bolagsskatten är av underordnad betydelse för aktieägaren. Det har sagts att vinstutdelning för honom ter sig ungefär på samma sätt som inkomst av obligationer eller andra räntebärande papper, d. v. s. att han anser bolaget närmast såsom en för honom främmande institution, med vilken han icke har annat att göra än att han årligen lyfter sin utdelning. Denna motivering anser nämnda organisationer icke vara tillämplig för dubbelbeskattning av företag med en eller ett fåtal delägare. För dessa är dubbelbeskattningen särskilt betungande, vare sig de utövar rörelse eller egendomsförvaltning. I fråga om familjebolag, som har huvudsaklig karaktär av holdingbolag, har detta till full evidens bekräftats i samband med den år 1951 återinförda kedjebeskattningen av dessa företag, vilken uttryckligen angavs åsyfta att genom sin tyngd framtvinga en avveckling av dessa.

Härefter anför Sveriges industriförbund och Stockholms handelskammare.

Dubbelbeskattningen drabbar emellertid med i huvudsak samma tyngd även de familjebolag, som driva rörelse eller fastighetsförvaltning. Det föreliggande förslaget avser jämväl att få till stånd en avveckling av de sistnämnda företagen, medan de till övervägande del rörelseidkande familjebolagen icke beröras därav. Det aktuella skatteproblemet för dessa företag, innefattande de för vårt näringsliv utan jämförelse mest betydelsefulla familjebolagen, ligger ock på ett helt annat plan än holdingbolagens och fastighetsföreningarnas. Väl är det möjligt, att även ägare till rörelseidkande familjebolag i en del fall skulle vara villiga att underkasta bolaget taxering till fondskatt för att få tillfälle använda sig av den föreslagna utköpsrätten och avveckla familjebolaget, men ur såväl det allmännas som de skattskyldigas synpunkt är det regelmässigt tvärtom högst angeläget att den stora massan rörelseidkande familjebolag kunna bevaras och utvecklas. Med nuvarande hårda beskattning torde detta emellertid ofta icke i längden bli möjligt. Det är ju i regel i sista hand av familjebolagets vinst eller — med uppenbara skadeverkningar för företaget — av bolagets i rörelsen nedlagda kapital, som skatterna på inkomst och förmögenhet måste betalas, vare sig dessa påföras familjebolaget direkt eller dess huvuddelägare.

En avveckling av den stora massan familjebolag med uteslutande eller huvudsaklig uppgift att förvalta delägarnas förmögenhet bör vara ägnad underlätta genomförandet av en sådan omläggning av de rörelseidkande familjebolagens beskattning, att dessa för vårt näringsliv högst gagneliga företag kunna bevaras och förkovras. Vi våga hysa den förhoppningen, att den föreslagna lagstiftningen skall bereda vägen för en sådan utveckling, och ur denna synpunkt är förslaget att hälsa med tillfredsställelse.

En avveckling av ifrågavarande förvaltningsföretag, särskilt fastighetsföreningarna, ligger icke blott i det allmännas utan i regel även i de därav berörda skattskyldigas intresse. Redan 1944 års allmänna skattekommitté föreslog ock, såsom av den föreliggande promemorian framgår, sådan skattefri utköpsrätt som skatteflyktskommittén förordar för ägare av fastighetsföreningar i syfte att därigenom underlätta övergången från indirekt till direkt ägande av fastigheterna. Förslaget innebär i denna del att gällande beskattningsregler på ett begränsat område tillrättaläggas så, att alltför obilliga verkningar i beskattningshänseende av den inträdda penningvärdeförsäm-

ringen undvikas. Enligt gällande lagstiftning och praxis skulle nämligen delägare i en fastighetsförening (familjebolag), som utköper föreningens fastighet eller andra tillgångar, bli inkomstbeskattad för den regelmässigt till alldeles övervägande del såsom en följd av penningvärdeförsämringen inträdda nominella ökningen av köpeobjektets värde. Eftersom en beskattning av dylika rent fiktiva vinster måste anses strida mot grunderna för vårt skattesystem och ofta praktiskt taget omöjliggöra övergång till direkt ägande av föreningarnas fastigheter, är den möjlighet att skattefritt utköpa dessa och andra tillgångar, de båda förslagen avse att bereda, synnerligen starkt motiverad. Enligt det föreliggande förslaget nödgas emellertid de skattskyldiga i motsats till vad tidigare föreslogs att med eller mot sin vilja för denna möjlighet betala ett ofta dyrt pris i form av fondskatt, avsedd att utgå med 30 % å de fonderade vinstmedlen.

Liknande synpunkter anföres av *Sveriges fastighetsägareförbund* och *handelskammaren i Gävle*.

*Skånes handelskammare* säger sig för sin del ha förståelse för att statsmakterna söker genom ändrad lagstiftning skapa hinder för transaktioner med syfte att vinna opåkallad skattelättnad. Enligt handelskammarens mening har emellertid kritiken mot angivna företeelser i den offentliga debatten och i någon mån även i kommitténs argumentering kommit att alltför mycket undanskymma det faktum, att många holdingbolag däribland även de, som sysslar med fastighetsförvaltning, drives under fullt lojala former och utan syfte att skaffa delägarna skattelättnader; ansamlingen av medel har i de senare bolagen ofta skett med ändamål att bestrida kostnaderna för uppskjuten reparation eller modernisering av fastigheten.

*Sveriges advokatsamfund* har bl. a. gjort den invändningen mot förslaget, att det ingriper i rättsförhållanden, vilka grundats på gällande lagstiftning. De skattskyldiga, som vid bildande av holdingföretag tagit de olägenheter, vilka är förbundna med den indirekta äganderätten, exempelvis genom dubbelbeskattning, har gjort detta med hänsyn till de förmåner, även i skattehänseende, som anordningen kunnat bjuda. Det måste rent principiellt ingiva betänkligheter att inskränka sådana förmåner i den mån de beröra inkomster under förfluten tid. Om man vill förhindra den form av skattelättnad, vartill möjlighet föreligger enligt nu gällande skattelagstiftning, är det enligt samfundets åsikt icke möjligt att gå fram efter andra linjer än de av kommittén föreslagna. Samfundet anser emellertid, att kommittén icke tagit vederbörlig hänsyn till vissa omständigheter, varför de föreslagna bestämmelserna bör modifieras i flera avseenden. Bl. a. bör man med bibehållande av principerna i förslaget vidtaga sådana ändringar, att holdingbolagen kan kvarleva.

*Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* ifrågasätter, om icke i första hand en annan lösning än den av kommittén föreslagna bort komma till användning. Länsstyrelsen anför, att om man vill söka hindra den flykt från dubbelbeskattning av aktiebolagens och de ekonomiska föreningarnas vinster, som enligt gällande lagstiftning är möjlig, den principiella lösningen synes vara, att man antingen avskaffar skattefriheten för realisationsvinst å aktier och andelar efter femårstidens utlöpande eller ock direkt utsäger, att



den del av köpeskilling för aktie eller andel, som i realiteten utgör betalning för köparens möjlighet att skattefritt uttaga vinstmedel, hos säljaren skall bedömas såsom vinstutdelning eller med andra ord upptagas såsom intäkt av kapital och icke såsom intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. Länsstyrelsen säger sig vara väl medveten om de svårigheter, som måste öppna sig vid utformning och tillämpning av en lagbestämmelse efter dessa riktlinjer, men vill likväl uttala stark tvekan, om icke denna väg i första hand bort beträdas. Den linje, som kommittén valt, öppnar ett helt nytt perspektiv. Kommittéförslaget innebär, att man verkställer en slutuppgörelse med ett stort antal företag, som har uppsamlade vinstmedel, och låter dessa under en relativt kort tid betala en fondskatt, vilken ekonomiskt sett avses att vara och i allmänhet även torde ställa sig förmånligare, än om medlen utskiftats eller utdelats i vanlig ordning. En olägenhet, och en väsentlig sådan, är att enligt kommitténs lösning beskattningsanspråket i många fall kommer att drabba helt annan intressent än den, som egentligen blivit berikad. Detta förhållande synes emellertid vara en oundviklig konsekvens av att anspråket på en effektivering av dubbelbeskattningens sista led städse riktas mot företagets aktuelle ägare eller företaget. Länsstyrelsen anser att vad kommittén härutinnan föreslagit måste godtagas. En viktig princip i kommitténs förslag är att det allmännas anspråk på dubbelbeskattning icke längre skall omfatta värdestegringsvinsterna. Länsstyrelsen vill medgiva, att de sakkunnigas lösning skapar klarhet i många frågor och att den också inom ett ganska stort fält förhindrar manipulationer till skatteflykt. Helt bortsett från detta senare förhållande synes det fördelaktigt ur allmän synpunkt, att förvaltningsföretagen må beredas möjlighet att på rimliga villkor upplösas. Länsstyrelsen förordar därför i princip vad de sakkunniga föreslagit.

*Länsstyrelsen i Östergötlands län* uttalar, att ett genomförande av det framlagda förslaget innebär att skattevägen utnyttjas för ett nytt ändamål, nämligen att stimulera till upplösning av skattesubjekt som av olika anledningar anses böra upphöra. Lämpligheten av en dylik åtgärd kan diskuteras liksom även frågan, huruvida den föreslagna fondskatten kan antagas bli tillräckligt effektiv för att motivera ett avsteg från de principer, som hittills legat till grund för påförande av nya skatter.

Länsstyrelsen i Östergötlands län anmärker vidare, att man icke genom fondskatten i och för sig kommit fram till någon allmän spärr mot skatteflyktsåtgärder av olika slag. Beträffande de speciella skatteflyktstransaktioner, varom förmäles i motiven för utredningen, måste dock fondskatten antagas — om än på en ny väg — leda till målet, eftersom den syftar till att omöjliggöra skatteflyktsåtgärder genom att upplösa det organ som krävs för att några dylika åtgärder skall kunna vidtagas. I detta avseende måste förslaget anses innebära en så tillfredsställande lösning av föreliggande skatteproblem, att tveksamheten beträffande lämpligheten att vidga det område, där skatter må utnyttjas, bör ge vika. Länsstyrelsen förklarar sig därför — ehuru med viss tvekan — icke vilja motsätta sig förslagets genomförande.

*Överståthållarämbetet* framhåller i sitt avstyrkande utlåtande, att sådan beskattningen av aktiebolagens och de ekonomiska föreningarnas inkomster är anordnad i vårt land, det givetvis är av största intresse att de förvaltningsföretag, varom nu är fråga, upplöses i så stor utsträckning som möjligt. Det synes därför riktigt och lämpligt, att statsmakterna vidtager åtgärder i skattehänseende till underlättande av en sådan upplösning. På indirekt väg skulle härigenom vinnas att möjligheterna till skatteflyktsmanipulationer i väsentlig mån begränsas. Ämbetet ifrågasätter dock, om skatteflyktskommitténs förslag till fondskatt är den lämpligaste formen för att främja en upplösning av förvaltningsföretagen och om det åsyftade resultatet verkligen uppnås med tillämpning av detsamma. En lagstiftning sådan som den föreslagna medför under alla omständigheter ett vidlyftigt och tyngande arbete icke minst av taxeringsteknisk art.

Vidare uttalar *överståthållarämbetet*, att förslaget icke innebär en principiell och definitiv lösning av det ifrågavarande skatteflyktsproblemet. Det understrykes, att beträffande sådana företag, som icke upplöses, ingen ändring inträder i de förhållanden, som nu råder; dylika företag kan alltså utnyttjas i skatteundrandragande syfte.

*Överståthållarämbetet* anför härefter.

Vilken effekt får fondbeskattningen speciellt för sådana fastighetsbolag eller fastighetsföreningar, som omnämns i direktiven? En del av sparade vinstmedel bliva givetvis föremål för beskattning efter relativt låg skattesats. Men för resterande del av vinstmedlen, exempelvis för belopp, som motsvaras av reservfond och skuldregleringsfond — oavsett om dylik avsättning skett med högre belopp än som föreskrivits i lag — utgår (utom vid frivilligt uppgivande) ej fondskatt. Förslaget om fondskatt synes då närmast uppmuntra till slutlig upplösning av företaget enligt s. k. »Lundinmetod» eller överlåtelse till aktiebolag, som bedriver penningrörelse eller till skattefria rättssubjekt. Å andra sidan kan fondskatten komma att drabba hårdare än den reguljära upplösningsbeskattningen, nämligen i sådana fall, då förlust uppkommer under senare år än det, för vilket fondskatt påföres. Någon restitution av fondskatt i sådana fall synes icke hava förutsatts. Härtill kommer att det ofta torde bliva svårt att avgöra, om och i vad mån ett företag skall taxeras till fondskatt. De många undantags- och dispensreglerna torde komma att medföra bristande effektivitet hos den föreslagna lagstiftningen.

Beskattningsnämnderna, särskilt de som ha att handlägga aktiebolags och föreningars beskattning, ha under en följd av år varit hårt belastade. Utöver vanliga arbetsuppgifter ha tillämpningen av ett flertal mer eller mindre tillfälliga skatter betungat nämnderna. Utan tvekan ha dessa extra arbetsuppgifter varit till förfång för den verkliga inkomststoppbeskattningen. Ett genomförande av fondbeskattningen skulle ytterligare tynga dessa nämnders arbete, icke blott vid 1955 och 1956 års taxeringar, utan jämväl vid senare års taxeringar, på grund av de ökade svårigheter som, därest fondskatten genomföres, framdeles uppkomma vid tillämpningen av utskiftnings- och utdelningsbeskattningen.

*Överståthållarämbetet* har på anförda skäl icke funnit sig berett att tillstyrka skatteflyktskommitténs förslag, utan anser att frågan bör göras till

föremål för fortsatt utredning. Därest likväl förslag till lagstiftningsåtgärder anses böra föreläggas redan 1954 års riksdag föreslår överståthållarämbetet, att ett sådant förslag begränsas till att avse endast fastighetsaktiebolag och fastighetsföreningar. Beträffande de s. k. holdingbolagen av familjebolags natur läser — efter 1951 års lagstiftning om beskattningen av dem — åtgärder till förhindrande av skatteflyktsåtgärder icke vara lika aktuella som beträffande fastighetsföretagen. De nyssnämnda holdingbolagen ha jämväl enligt övergångsbestämmelserna till 1951 års ändringar i 54 § kommunal-skattelagen och 7 § förordningen om statlig inkomstskatt beretts tillfälle att likvidera på relativt förmånliga villkor. Såvitt överståthållarämbetet har sig bekant har också upplösning av de ifrågavarande företagen i stor utsträckning ägt rum.

Flertalet remissinstanser ansluter sig till uppfattningen att det ur flera synpunkter är önskvärt att de företag, som föreslagits skola erlagga fondskatt, upplöses.

*Kooperativa förbundet* erinrar om att enligt den nya föreningslagen från och med 1954 endast kooperativa föreningar kan vinna registrering som ekonomiska föreningar. Övergångsbestämmelserna till den nya lagen tillåter dock, att äldre föreningar, bl. a. föreningar med uppgift att förvalta fastigheter, alltjämt består, ehuru de ej är av kooperativ natur. Det har i olika sammanhang framställts önskemål om att dylika äldre fastighetsföreningar avvecklas. Även i fråga om fastighetsföretag, organiserade som aktiebolag, synes en avveckling av dessa i många hänseenden vara önskvärd. Endast mera undantagsvis torde enligt förbundets åsikt ekonomiskt bärande skäl kunna åberopas för att en fastighet, i realiteten ägd av en eller ett fåtal fysiska personer, skall förvaltas i bolagsform.

*Skånes handelskammare* är dock av en annan mening och anför.

Vad fastighetsbolagen beträffar torde det icke vara oberättigat att ställa frågan, huruvida de missbruk, som förekommit, verkligen motivera en till sina konsekvenser så vittgående ändring i beskattningslagstiftningen som den av kommittén föreslagna, vilken ställer det indirekta ägandet av fastigheter i aktiebolags- eller föreningsform i beskattningshänseenden i särklass. Handelskammaren vill erinra om att aktiebolagsformen av ålder befunnits vara en lämplig och legitim form för sammanhållande av ägareintressen inom en och samma familj, knutna till viss eller vissa fastigheter. Det stora flertalet av hithörande bolag torde näppeligen ha givit anledning till anmärkning för att ha förskaffat delägarna opåkallad skattelättnad. Skatteflyktskommitténs påstående att de flesta företag, varom här är fråga, icke fylla en nyttig uppgift och numera ofta utgöra ett tomt skal är, såvitt handelskammaren kan bedöma, knappast med verkligheten överensstämmande.

*Sveriges fastighetsägareförbund* ifrågasätter, huruvida det legitima behovet av någon form för gemensamt ägande och förvaltning icke helt åsidosatts genom senare års skattelagstiftning ävensom i det nu framlagda förslaget. Omläggningen av föreningslagen och de skatterättsliga konsekvenserna i avseende å aktiebolagen har medfört ett läge, där gemensamt ägande

icke kan ta rationella former. Statsmakterna synes böra ägna detta spörsmål ett noggrant övervägande i syfte att skapa en ur såväl civilrättsliga som skatterättsliga synpunkter lämplig form för gemensamt ägande.

Jämväl *Sveriges advokatsamfund* framhåller att det ur många synpunkter kan vara synnerligen olägligt att upplösa den indirekta äganderätt, som föreligger genom ett holdingföretag. Gemensam äganderätt till fastighet eller aktier kan föreligga i form av samäganderätt. Förvaltningen enligt samäganderättslagen kan emellertid bli tungrodd och medföra svårigheter av olika slag, och på den grund har man ofta valt att låta de tillgångar, varom fråga är, ägas av ett holdingföretag, i vilket delägarna äger aktierna eller andelarna. Härigenom erhålles betydande fördelar, då det gäller att hålla samman egendomen och att på ett lämpligt sätt ordna beträffande dess förvaltning.

Ett flertal remissinstanser har ansett det vara tveksamt om fondskatten, såsom den av kommittén föreslagits utformad, i verkligheten kommer att få till resultat, att flertalet förvaltningsföretag av familjebolags karaktär upplöses. Sålunda har *kammarrätten* anfört, att intet hindrar att delägare tar den erbjudna förmånen av skattefri överföring av värdestegringsvinsten och den regelmässigt i jämförelse med den ordinarie beskattningen förmånligare fondbeskattningen av vinstmedlen i inskränkt mening men låter företaget fortleva. Företaget har nämligen fortfarande tillgångar, motsvarande det bundna kapitalet (aktie- eller insatskapital, reservfond och skuldregleringsfond) och är såtillvida fullt livsdugligt. Fortfarande kvarstår regelmässigt en skatteskuld å ett belopp, motsvarande för föreningar reservfonden samt för aktiebolag summan av reservfonden, skuldregleringsfonden och beloppet av den ökning av aktiekapitalet, som må ha skett genom fondemissioner. Denna skatteskuld måste i händelse av företagets upplösning infrias. Organisationsformen kommer alltjämt att ur skattesynpunkt erbjuda så stora fördelar, att anledning till upplösning av företaget i regel icke lär föreligga. Även om den föreslagna lagstiftningen skulle föranleda upplösning av vissa företag, och även om stadgandena i 1 och 119 §§ lagen om ekonomiska föreningar får anses hindra tillkomsten av nya förvaltningsföretag i ekonomisk förenings form, möter intet hinder att organisera nya sådana företag såsom aktiebolag. Det kan därför enligt kammarrättens mening ifrågasättas, huruvida de fördelar, i och för sig, som det allmänna möjligen kan vinna av upplösning av nu existerande förvaltningsföretag, motsvarar priset av en uppgiven beskattning av värdestegringsvinsterna. Någon utredning om huru stora dessa kan beräknas vara har kommittén icke framlagt, men de torde få antagas vara betydande.

*Länsstyrelsen i Malmöhus län* anför.

Enligt vunna erfarenheter från 1953 års taxeringsarbete i länet har aktieägare i s. k. familjebolag i stor utsträckning utnyttjat sin rätt att utan skattepåföljd utköpa värdepapper. Flertalet av ifrågavarande bolag redovisar nu som huvudsaklig tillgång en reversfordran på aktieägarna. Mot denna balanseras aktiekapital och fonder, i regel bestående av obeskattade

vinstmedel. Dylikt bolag, som upphört att driva verksamhet, synes i allmänhet icke likvidera med hänsyn till de kostnader, som uppstår i samband med avvecklingen, t. ex. kostnader för avregistrering, utskiftnings-skatt. En annan anledning härtill kan vara att bolaget som sådant besitter ett visst värde, minst motsvarande kostnaderna för bildandet av ett nytt bolag t. ex. registreringskostnader, aktiestamplar. Aktieägarna torde räkna med möjligheten att kunna sälja bolaget.

Det har iakttagits en viss tendens att ombilda enskilda företag till aktiebolag, vilket kan sammanhånga med skattereglernas nuvarande utformning. Vid försäljning av en enskild firma blir hela köpeskillingen skattepliktig, medan realisationsvinst vid försäljning av aktier blir helt skattefri, om aktierna innehafts mer än 5 år. I realiteten är innebörden i båda fallen densamma, nämligen överlåtelse av rörelse, men skattebördan blir helt olika. En viss handel med dylika bolag har också kunnat konstateras. I en del bolag torde aktieägarna räkna med att kunna överlåta reversskulden på sådan person, att reversen kan avskrivas som osäker. Låter vederbörande tillräckligt lång tid förflyta mellan överlåtelsen och nedskrivningen, torde transaktionen leda till oberättigad skattelättnad.

Det synes länsstyrelsen vid nämnda förhållanden sannolikt att endast skatteeftergifter i samband med tvingande bestämmelser utgöra verk samma medel för att förvaltningsföretag av ifrågavarande typ mera allmänt skall upplösas. Att upplösning verkligen kommer till stånd är å andra sidan ur alla synpunkter önskvärt. Kommittén räknar med att så sker, men skälen härför synas icke vara helt övertygande. Länsstyrelsen vill för sin del uppställa en snabb upplösning av företagen som en absolut förutsättning för den tilltänkta lagstiftningen.

För att en upplösning av de till fondskatt skattskyldiga företagen oftare skall komma till stånd har i några remissyttranden föreslagits vissa ändringar i eller tillägg till de av skatteflyktskommittén föreslagna föreskrifterna.

*Riksskattenämnden* anser, att lagstiftningens syfte att medverka till en upplösning av de ifrågavarande förvaltningsföretagen skall fullföljas på ett mera direkt sätt än som skett i förslaget. Riksskattenämnden föreslår därför den principiella omläggningen av förslaget att någon avräkning av fondskatten mot annan skatt icke skall få ske förrän i samband med företagets upplösning. Till den närmare utformningen av riksskattenämndens förslag återkommer jag i det följande och vill nu endast tillägga att nämnden vid detta sitt ställningstagande säger sig ha fäst särskilt avseende vid de svårigheter, vari åtskilliga skattskyldiga hamnat genom att begagna bolag eller föreningar såsom förvaltningsform. Bl. a. på grund av penningvärdets fall har de härigenom ådragit sig skatteskulder, utan att det alltid stått klart för dem vilka konsekvenser förvaltningsformen medför i detta avseende. Den inlösning av skatteskulden, som får antagas förr eller senare komma att ske, måste alltid innebära en påfrestning och det är antagligt att svårigheterna kommer att ytterligare växa, om icke åtgärder nu vidtages för att på rimliga villkor få till stånd en avveckling av företagen. Många skäl talar därför enligt riksskattenämndens mening för att man icke ytterligare fördröjer en sanering av beskattningsförhållandena inom detta område.

Riksskattenämnden säger sig emellertid vara medveten om att en sådan omläggning av bestämmelserna innebär en betydande skärpning av lagstiftningen och kan föranleda en viss utökning av antalet dispensfall och även kräva att vid bedömandet av dessa tillbörlig hänsyn toges till de särskilda svårigheter, som kan vara förenade med en upplösning av företagen.

Jämväl *överståthållarämbetet* finner erforderligt, för att upplösning av företagen i större utsträckning skall ske, att kommittéförslaget skärpes på så sätt att avräkningsförfarandet icke får tillämpas annat än i samband med upplösning av företaget. En sådan skärpning anser ämbetet dessutom motiverad med hänsyn till de fördelar i skattehänseende, som fondskatteförslaget i vissa lägen kan medföra för företagets ägare.

*Kammarrätten* uttalar, att om det anses i och för sig önskvärt, att nu existerande förvaltningsföretag av förevarande art upplöses, bör, för att den föreslagna skattefriheten vid överföring till delägare av värdestegringsvinst skall verka i sådan riktning, skattefriheten medgivnas endast vid överföring i samband med företagets upplösning.

*Kooperativa förbundet* anför, att en möjlighet att åstadkomma avveckling i större omfattning av här åsyftade företag är att föreskriva likvidation och upplösning såsom villkor för utköpsrätten. En sådan föreskrift förefaller vid första påseende att vara tilltalande. Vid närmare överbäggande finner man emellertid att en dylik bestämmelse i vissa fall kan medföra alltför betungande konsekvenser. Det kan nämligen föreligga fall, då en enmansägd fastighetsförening har ett förmånligt inteckningslån bundet på lång tid och då det kan befaras, att långgivaren kommer att vägra samtycke till lånets överflyttning från föreningen till insatsägaren vid eventuellt utköp. Det synes oriktigt, att i ett sådant fall tvinga föreningen respektive insatsägaren att för likvidations genomförande omplacera denna inteckningskredit, varvid det nya lånet kanske endast kan erhållas på betydligt oförmånligare villkor för låntagaren än det gamla. Om man alltså i denna lagstiftning vill införa en bestämmelse om »tvångslikvidation» vid utköp, bör samtidigt införas bestämmelser, som ger riksskattenämnden möjlighet att ge dispens i sådana fall, där likvidation på grund av föreliggande omständigheter icke bör framtvingas. Därest bestämmelser om likvidation såsom förutsättning för utköpsrätt anses icke kunna infogas i denna lagstiftning, synes det förbundet angeläget, att andra metoder prövas, som i högre grad än kommitténs förslag uppmuntrar till frivillig och omedelbar avveckling av ifrågasatt företag. Det synes förbundet värt att överväga, om icke för uppnående av nu angivna mål fondskatten bör nedsättas till 25 procent för de företag, som före viss tid upplöses. Procentsatsen 30 skulle då behållas för övriga, där upplösning ej sker. Skulle hinder av det slag som nyss berörts föreligga för avveckling, bör dock fondskatt utgå efter 25 procent genom dispens från riksskattenämnden.

Även *länsstyrelsen i Stockholms län* ifrågasätter, om icke likvidation av företag snabbare kommer att ske om någon skattefördel kombineras med omedelbar likvidation. Om skattesatsen sättes högre än som föreslagits,

exempelvis till 32 procent, men företag som antingen omedelbart hos taxeringsnämnden eller senast hos 1955 års prövningsnämnd företer uppgift från vederbörande registreringsmyndighet om att företaget trätt i likvidation, erhåller rätt att få skatten beräknad efter 30 procent, anser länsstyrelsen att det angivna syftet ernås. Vidare bör enligt länsstyrelsen tagas i övervägande huruvida icke utköpsrätt bör tillerkännas delägare endast om företaget likviderar. Det påpekas att företaget vid likvidation har rätt att inräkna det bundna kapitalet i sitt till fondskatt beskattningsbara belopp.

Vissa remissmyndigheter har ifrågasatt, huruvida icke syftet att få företag av hithörande typ avvecklade i större utsträckning kan uppnås genom andra åtgärder än beskattning genom fondskatt.

*Överståthållarämbetet*, som avstyrkt det framlagda förslaget, framhåller sålunda, att önskemålet om upplösning av förvaltningsföretagen synes kunna tillgodoses genom anlitande av vida enklare åtgärder än dem, som kommitténs förslag till fondskatt innebär. En skattelättnad synes sålunda kunna medgivas i samband med en inom viss kortare tid företagen upplösning av de nu ifrågavarande förvaltningsföretagen. Har företaget aktiebolagsform torde skattelättnaden lämpligen kunna medgivas genom en tillfällig sänkning av utskiftningsskatten; utgör företaget åter ekonomisk förening kan skattelindringen förslagsvis åstadkommas genom att tillåta en skatteberäkning, såvitt avser de till andelsägarna utdelade vinstmedlen, enligt reglerna för ackumulerad inkomst.

*Länsstyrelsen i Malmöhus län*, som anser kommitténs förslag böra genomföras endast om det leder till upplösning av förvaltningsföretagen av familjebolags karaktär, finner förslaget böra överarbetas. Sålunda anser länsstyrelsen, att, såvitt angår bolag, som är skattepliktigt för utdelning, det bör undersökas om icke i stället för fondskatt reducerad utskiftningsskatt bör medgivas med 5 à 10 års betalningstid, om bolaget slutlikviderar före visst år. På liknande sätt torde kunna förfaras med övriga i promemorian nämnda bolag, om samtidigt införes rätt för delägare att återköpa tillgångar, t. ex. fastigheter, till bolagets anskaffningspris. Det är också möjligt att underlätta utköp genom befrielse från eller nedsättning av lagfartsstämpel, men länsstyrelsen hyser betänkligheter häremot. Beträffande ekonomiska föreningar har länsstyrelsen däremot i och för sig intet att erinra mot förslaget, men det bör kompletteras med bestämmelser om likvidationstvång.

Åtskilliga remissinstanser har gjort erinringar mot den föreslagna skattesatsen, 30 procent, som de funnit för hög.

*Riksskattenämnden* framhåller sålunda, att taxeringen till fondskatt icke kommer att motsvaras av något inkomstförvärv och kan komma att påföras utan att den skattskyldige vidtagit några särskilda åtgärder. Det kan därför möjligen befaras att en skattesats av 30 procent blir väl hög och kan medföra betalningssvårigheter. Särskilt mot bakgrunden av att den latent utskiftningsskatteskulden vid värdering av aktier för förmögenhetstaxering

vanligen icke brukat medräknas till mer än en tredjedel av skattebeloppet, kan det finnas anledning att överväga någon sänkning av fondskatten.

*Stockholms handelskammare* och *Sveriges industriförbund* erinrar om att skatteflyktskommittén förordat en schablonmässig avvägning av skattesatsen och därvid angivit, att fondskattens storlek principiellt bör bestämmas så, att den motsvarar nuvärdet av den skatteskuld, som åvilar de inestående vinstmedlen. Enligt dessa remissinstansers mening är kommitténs utgångspunkt för sitt ställningstagande i denna del icke invändningsfri. Kommittén har sålunda underlåtit att ingå på frågan, huruvida dubbelbeskattning av familjebolagens vinster överhuvudtaget är befogad eller ej. Till stöd för dubbelbeskattning av familjebolagen kan icke anföras samma skäl — även dessa omstridda — som då fråga är om opersonliga kapitalsammanslutningar. Om man likväl anser sig omedelbart böra aktualisera dubbelbeskattningskravet just mot vissa familjebolag, bör dock nu berörda förhållande mana till särskild försiktighet vid avvägningen av skattesatsen. Vidare har kommittén, såvitt av promemorian framgår, icke i detta sammanhang beaktat, att de vinstmedel, som kommer att ingå i det till fondskatt beskattningsbara beloppet, hopsamlats under tider, då såväl marginalskattesatserna på inkomst för fysiska personer som utskiftningskatten vida understeg de nuvarande skattesatserna. Vad de förstnämnda beträffar har dessa mångdubblats under de senaste decennierna. Utskiftningskatten utgick från dess tillkomst år 1927 till år 1938 med 5 procent, höjdes sistnämnda år till 12 procent, 1940 till 30 procent och slutligen 1950 till 40 procent. Slutligen synes kommittén icke hava dragit de fulla konsekvenserna av att statsmakterna, på sätt kommittén anför, enligt gällande skattesystem medgivit att skatteanspråket först i en obestämd framtid skall aktualiseras. Det är enligt organisationernas mening en väsentlig skillnad att drabbas av den beskattningseffekt, som enligt vad man varit fullt medveten om måste bli en följd av fattade beslut om utskiftning eller utdelning av vinstmedel, och den beskattning, skatteflyktskommittén föreslår. Med åsidosättande av statsmakternas berörda medgivande av — såvitt angår vinster, beträffande vilka den år 1933 införda ersättningsskatten icke längre kan ifrågakomma — obegränsat uppskov med skatteanspråket och trots att inga affärshändelser eller andra åtgärder skett, varigenom de ifrågavarande vinstmedlen till någon del förändrat karaktär eller omplacerats, ställes de skattskyldiga enligt kommitténs förslag inför den situationen att plötsligt nödgas räkna med en skatt av 30 procent å dessa vinstmedel — låt vara att visst anstånd med skattens betalning är medgivet. De återopade förhållandena talar enligt organisationernas åsikt för en nedsättning av den föreslagna skattesatsen.

Liknande synpunkter har anförts av *handelskammaren i Gävle*, *Skånes handelskammare*, *Sveriges advokatsamfund* och *Sveriges fastighetsägareförbund*.

*Sveriges fastighetsägareförbund* anför beträffande skattesatsen för ekonomiska föreningar, att kommittén synes ha byggt sitt förslag på det antagandet att vid utskiftning från föreningar skattebelastningen i allmänhet



ej skulle understiga 40 procent. Något skäl för detta antagande har kommittén icke anfört och det förefaller förbundet sannolikt att kommittén vid angivande av denna procentsats haft det nu gällande procenttalet för utskiftningsskatt vid upplösning av aktiebolag såsom utgångspunkt. Man torde enligt förbundet med all säkerhet kunna utgå ifrån, att åtskilliga delägare i föreningar av ifrågavarande slag tillhör en lägre skatteklass och att den av kommittén föreslagna skatteprocenten följaktligen för dem innebär icke en avsedd lättnad utan en väsentlig skärpning av skattebördan i förhållande till vad som nu gäller. Denna skärpning kommer alltså att träffa de mindre bärkraftiga skattesubjekten. Med hänsyn härtill föreslår förbundet, att riksskattenämnden bemyndigas medgiva jämkning nedåt av fondskatten för den händelse en andelsägare kan visa att hans personliga skatteprocent är mindre än det procenttal, som kan bestämmas för den föreslagna fondskatten.

*Svenska revisorsamfundet* säger sig dela uppfattningen, att en avveckling av fastighetsaktiebolag och fastighetsföreningar är önskvärd icke minst för att nuvarande hårda och i sak omotiverade dubbelbeskattning skall kunna undvikas. Samfundet ifrågasätter, om ej fondskatten bör beräknas endast till 15 procent å sådana besparade vinstmedel, som genom lån uttagits före den 1 januari 1947 — d. v. s. den tidpunkt efter vilken skattemyndigheterna mera allmänt började intressera sig för s. k. Lundintransaktioner och efter vilken de skattskyldiga kan anses ha fått kännedom om förhållandet.

Övriga remissinstanser har icke gjort erinran mot den föreslagna skattesatsens storlek.

*Landsorganisationen*, som funnit kommitténs avsikt tilltalande att med reglernas utformning söka få till stånd en rimlig beskattning av de ansamlade vinstmedlen och samtidigt underlätta en ur många synpunkter önskvärd upplösning av vederbörande företag, uttalar, att det kan vara lämpligt att låta fondskatten utgöra 30 procent av det beskattningsbara beloppet.

*Kammarrätten* har funnit den föreslagna skattesatsen gynnsamt beräknad för de skattskyldiga. Kammarrätten anför såsom motivering för denna ståndpunkt följande.

Kommittén har avsett, att fondskatten å vinstmedel skall träda i stället för den ordinarie beskattning, som eljest bort utgå vid dessa vinstmedels överföring till delägarna. Överföringen kan ske genom utdelning, som kan drabbas av inkomstskatt av varierande höjd, beroende på bland annat höjden av mottagarens marginalskatt, men den kan också ske genom utskiftning, vilken, då fråga är om överföring från aktiebolag, blir föremål för utskiftningsskatt. Utskiftningsskatten är på grund av sin säregna konstruktion icke så inpassad i skattesystemet, att skatten helt motsvarar den inkomstskatt, som skulle utgå, om överföringen tagits till beskattning genom inkomstskatt. Redan av angivna skäl har det icke varit möjligt att till beloppet avväga fondskattens höjd så, att den svarar mot den ordinarie skatt som i olika lägen bort utgå vid överföring genom utdelning eller utskiftning.

Vid avvägningen av fondskattens totala belopp må å ena sidan bemärkas,

att de företag, som enligt förslaget avses skola därav träffas, äro företag, som underlåtit att i skäligen omfattning utdela vinstmedel utan i stället ansamlat dessa, och därigenom undanhållit vinstmedlen från tidigare beskattning. Med hänsyn härtill kunde skäl anses föreligga att icke eftergiva någon del av den beskattning, som skulle ha utgått, om vinstmedlen överförts till delägarna i normal ordning utan ansamling i företaget och vid ordinarie beskattning.

Å andra sidan kan det knappast anses lämpligt, att vid fondbeskattning göra vinstmedlen till föremål för hårdare beskattning än vid sådan ordinarie beskattning. Vid beskattning genom utskiftningskatt skulle skatt ha utgått med 40 procent å det utskiftade beloppet. Beskattningens höjd i händelse av utdelning är, som förut antytts, mera vanskelig att bedöma. Med hänsyn till att huvudparten av andelarna i sådana företag, varom här är fråga, förmodligen innehaves av skattskyldiga med relativt hög marginalskatt, är det måhända icke oberättigat att antaga att för flertalet av dem den ordinarie skatten, om vinstmedlen överförts genom utdelning och i normal ordning, skulle uppgått till eller överstigit 40 procent av utdelat belopp. Dock är det icke uteslutet att för vissa delägare skatteuttaget kunde blivit lägre. Emellertid kan i anslutning till dessa sistnämnda fall invändas, att enligt förslaget sedermera skeende utdelning av fondbeskattad vinst är skattefri. Det synes icke alldeles uteslutet, att denna skattefrihet i vissa fall kunde komma att utnyttjas på det sätt, att genom utbyte av kuponger å skattefri utdelning mot kuponger å skattepliktig utdelning i andra företag den skattefria utdelningen komme att i viss utsträckning överföras till personer med högre marginalskatt. Med hänsyn till det anförda skulle möjligen en fondbeskattning, vars totala belopp svarade mot 40 procent av vinstmedlen, även ur sist anlagda synpunkt icke framstå såsom för hög.

Slutligen måste emellertid vid avvägningen av fondskattens totala belopp beaktas därav berörda företags möjligheter att utan några för delägarna och fordringsägare förlustbringande åtgärder erlägga densamma. Fondskatten är en engångsskatt, som visserligen uttages i efterskott i jämförelse med vad som skulle ha skett, om de beskattade vinstmedlen överförts i normal ordning. Företagets solvens sättes givetvis därigenom icke i fara, då fondskatten tar i anspråk endast en viss procentuell andel av de befintliga vinstmedlen. Men vinstmedlen kunna tänkas vara så bundna i realtillgångar eller eljest, att likviditetssvårigheter kunna uppstå. Häremot kan invändas, att då dock vinstmedel finnas, det normalt bör föreligga så stor marginal mellan å ena sidan värdet av tillgångarna och å andra sidan värdet av faktiska skulder, att denna marginal kunde tänkas räcka som kreditunderlag för en upplåning. Det understundom förekommande fall att delägare mot revers uttagit företagets samtliga tillgångar läser icke kunna föranleda till annat bedömande i förevarande sammanhang. Slutligen må erinras om, att kommittén beaktat de övergående likviditetssvårigheter, som möjligen kunde tänkas i vissa fall uppkomma, genom det föreslagna stadgandet att skatten skall erläggas med lika rater under en tidrymd av fem år samt genom att öppna möjligheter till ytterligare förlängning av betalningstiden till högst tio år.

De nu gjorda övervägandena synas närmast leda till att det av kommittén föreslagna totala beloppet av fondskatten, svarande mot 30 procent av ansamlade vinstmedel, knappast kan anses för högt vid jämförelse med den ordinarie skatt, som skulle ha utgått, om vinstmedlen hade i normal ordning utdelats eller utskiftats, men väl vid en sådan jämförelse kan anses för de skattskyldiga gynnsamt beräknat.

I remissyttrandena har icke gjorts någon invändning mot den av kommittén föreslagna huvudregeln, att fondskatt icke skall uttagas å orealiserad värdestegring utan begränsas till faktiskt influtna vinstmedel. Vissa remissinstanser har emellertid gjort gällande att samma princip hör tillämpas jämväl i sådana fall då utköp till lägre pris än anskaffningskostnaden redan skett. Till denna fråga torde jag emellertid få återkomma i samband med redogörelsen för den närmare innebörden av kommitténs förslag.

I huvudsak har icke heller någon erinran gjorts mot förslaget att delägarer i företag, som har att erlægga fondskatt, skall skattefritt få utköpa företags fastigheter och övriga tillgångar till anskaffningspris. Flera remissinstanser har förklarat, att denna regel utgör en förutsättning för genomförande av förslaget om fondskatt.

I några remissyttrandena uttryckes önskemål om generella bestämmelser mot skatteflyktsåtgärder.

*Överståthållarämbetet* erinrar om, att i direktiven för kommittén såsom ett alternativ angivits möjligheten att i skattelagstiftningen upptaga ett sådant allmänt stadgande mot skatteflyktsåtgärder, som riktar sig mot alla former av opåkallade skattelättnader. Kommittén ingår emellertid icke härpå, då den icke haft tillräcklig tid till sitt förfogande för att närmare överväga denna komplicerade fråga. I detta sammanhang vill överståthållarämbetet understryka den stora betydelse, icke minst ur psykologisk synpunkt, som enligt överståthållarämbetets mening införandet av en sådan bestämmelse skulle få. De tidigare uttalade farhågorna för otrygghet i den praktiska tillämpningen av ett dylikt allmänt stadgande torde numera till väsentlig del bortfalla därigenom att de skattskyldiga har tillfälle att hos riksskatte-nämnden erhålla förhandsbesked i taxeringsfrågor och sålunda på ett tidigt stadium kan få visshet om den skattemässiga innebörden av en viss transaktion. Det synes överståthållarämbetet angeläget att den här berörda frågan ytterligare utredes.

Överståthållarämbetet anför vidare, att kommittén undersökt möjligheterna att tillskapa lagbestämmelser till förhindrande av att ägare av fastighetsföreningar och fastighetsbolag bereder sig skattelättnad genom att vidtaga vissa bestämt angivna transaktioner i skatteundandragande syfte men att kommittén därvid kommit till det resultatet, att en lagstiftning med så begränsad räckvidd icke skulle vara av något värde. Överståthållarämbetet säger sig ur principiell synpunkt dela kommitténs uppfattning härutinnan, men ifrågasätter, huruvida icke — med hänsyn till det läge, som nu råder beträffande fastighetsföretagen — en speciell bestämmelse till förhindrande av redan kända fall av skatteundandragande hade bort övervägas.

*Tjänstemännens centralorganisation* yttrar, att den principiellt viktigaste effekt, som den föreslagna lagstiftningen kan väntas medföra — nämligen omöjligheten att med formell lagtillämpning undandraga uppsamlade vinstmedel från beskattning — även kan uppnås med ett mer allmänt hållet stadgande om hur skentransaktioner och skatteflyktsåtgärder skall bedömas.

Organisationen beklagar att denna utväg, som det varit av stort intresse att få prövad, ej upptagits till behandling.

Andra remissinstanser har däremot uttalat betänkligheter mot ett generellt stadgande mot skatteflyktsåtgärder.

Sålunda säger sig *Sveriges advokatsamfund* med tillfredsställelse ha konstaterat, att man nu synes ha insett det enligt samfundets mening oriktiga i vissa uttalanden, att praxis utan stöd av lagstiftning skulle kunna åsätta en materiellt riktig taxering, där rena skatteflyktsåtgärder förelåg.

Med hänsyn till rättssäkerhetens krav kan advokatsamfundet icke acceptera ett system, där skattemyndigheter och skattedomstolar tillåtes att fastställa taxeringar i strid mot lagens bestämmelser, på grund av att en sådan taxering synes dem mera rättvis med hänsyn till de intentioner, som lagstiftaren må anses ha haft. Ett sådant förfarande blir icke mera acceptabelt genom att man betecknar reella transaktioner såsom skenrättshandlingar, ett begrepp, som endast är användbart i sådana fall, då den yttre formen icke har sin motsvarighet i den rättsligen gällande transaktionen. I och med detta har samfundet även givit uttryck åt sin uppfattning om tanken att i lag införa ett allmänt hållet stadgande om hur skentransaktioner och skatteflyktsåtgärder skall bedömas. Beträffande skentransaktioner behövs icke något stadgande. Det som endast är ett sken har icke någon realitet och tillmätas rättsligen icke någon betydelse utom i det fall, som avses i 34 § avtalslagen. Beträffande reella transaktioner, som avser att vinna lättnad i beskattning, så fordrar rättssäkerheten att det föreligger fasta normer för deras bedömande i skattehänseende.

Även *handelskammaren i Gävle* och *Skånes handelskammare* tar uttryckligen avstånd från tanken på ett allmänt stadgande mot skatteflyktsåtgärder.

#### Departementschefen.

Som framgår av den inledningsvis lämnade redogörelsen har uppdragits åt 1953 års skatteflyktskommitté att överväga behovet och möjligheten av att i skattelagstiftningen införa bestämmelser, som lämnar större möjligheter än nuvarande regler att ingripa i sådana fall, där skattskyldiga genom att utnyttja luckor och kryphål i lagstiftningen bereder sig en av lagstiftaren icke avsedd skattelättnad.

Det lämnade uppdraget avser utarbetandet av förslag till åtgärder på ett område, som är mycket svåröverblickbart. Främst genom det ofta invecklade sätt, på vilket åtskilliga skattskyldiga organiserat förvaltningen av sina fastigheter eller andra förmögenhetstillgångar och understundom jämväl av sin affärsmässiga verksamhet i övrigt, är det förenat med betydande svårigheter icke blott att kartlägga dessa förhållanden utan även att bilda sig en säker uppfattning om vilka verkningar, som följer av en lagstiftningsåtgärd berörande dessa skattskyldiga.

Det sagda manar självfallet till en viss försiktighet, när det gäller att genomföra åtgärder av sådant slag. Det måste nämligen uppmärksammas, att de valda förvaltnings- och företagsformerna ingalunda alltid tillkom-

mit eller utnyttjats i skatteundandragande syfte. Å andra sidan råder en mycket bestämd och med en rad exempel belagd uppfattning hos taxeringsmyndigheterna och även hos andra att just de antydda förvaltningsformer-  
na i sådan omfattning utnyttjats i skatteundandragande syfte, att det icke minst med tanke på den allmänna skattemoralen är ofrånkomligt med inskridanden från lagstiftarens sida.

Den antydda problemställningen har — som framgår av den förut lämnade redogörelsen — redan tidigare observerats av lagstiftaren. Här må endast erinras om 1951 års lagstiftning, som innebar att friheten från kedjebeskattnings av utdelningsinkomst framtogs sådana familjebolag, som icke i godtagbar omfattning verkställt vinstutdelning. I syfte att underlätta en önskvärd avveckling av dessa företag medgavs samtidigt delägarna rätt att utan beskattningsekvenser uttaga ur företaget av detta förvaltade aktier och andelar till den ursprungliga anskaffningskostnaden. Härvid stannade man emellertid för det dåvarande. Sålunda medgavs icke någon skattelindring på så sätt att andra förmögenhetstillgångar kunde ur företaget på ett motsvarande sätt uttagas. Emellertid föreskrevs ej heller såsom förutsättning för rätten att uttaga förenämnda värdepapper att företaget skulle likvidera.

Den 1951 medgivna rätten att undgå en eljest inträdande kedjebeskattnings av utdelningsinkomst genom att överföra aktier och andelar i direktägo har i stor omfattning utnyttjats. Merendels synes detta ha skett så att tillgångarna i fråga utköpts ur företaget mot revers. Även om en avveckling av ifrågavarande familjebolag i viss omfattning i anslutning härtill ägt rum, torde dock gälla att flertalet av dessa företag allttjämt består, vilket självfallet sammanhänger med att synliga eller osynliga vinstmedel i flertalet fall allttjämt finnes i företagen och att delägarna icke frivilligt vill erlagga den skatt på dessa vinstmedel, som vid en likvidation blir nödvändig.

Om sålunda syftet med 1951 års lagstiftning såtillvida uppnåtts att aktier och andelar överförts i direktägo, måste å andra sidan konstateras att den av många skäl önskade avvecklingen av dessa bolag och föreningar icke i större omfattning kommit till stånd.

Vid 1951 års lagstiftning rörande familjebolag utgick lagstiftaren, såsom framhållits bl. a. i direktiven för kommittén, från att vissa enligt den s. k. Lundinmetoden genomförda transaktioner, varigenom ägaren till fastighetsbolag (fastighetsförening) sökte undandraga sig den avsedda beskattningen av företagets vinstmedel när dessa tillfördes honom, trots avsaknaden av uttryckliga bestämmelser i ämnet likväl skulle jämlikt lagstiftningens grunder bedömas så att en beskattning skulle komma till stånd. Till stöd för en sådan uppfattning kunde nämligen åberopas ett då nyligen träffat avgörande i högsta instans. Det befanns följaktligen icke erforderligt att införa i lagstiftningen någon regel för dylika fall. Emellertid — jag kan även härulinnan hänvisa till kommitténs direktiv — ändrades kort tid därefter regeringsrättens praxis i detta hänseende.

Detta var den omedelbara anledningen till igångsättandet av det nu pågående utredningsarbetet, vars första resultat är kommitténs föreliggande

förslag till fondskatt. Det bedömdes nämligen såsom angeläget att snarast tillträpa den sålunda konstaterade luckan i lagstiftningen. Kommitténs uppdrag sträcker sig emellertid väsentligt längre än så. Även andra skatteflyktsåtgärder skall uppmärksammas och kommittén har jämväl att pröva genomförbarheten av en mera allmänt hållen regel rörande det skatterättsliga bedömandet av skatteflyktsåtgärder.

I anledning av det sist sagda vill jag tillrättalägga en missuppfattning, som att döma av något remissyttrande synes på sina håll ha uppkommit. Kommittén har med sitt förslag till fondskatt ingalunda tagit någon ställning mot tanken på en allmän bestämmelse mot skatteflyktsåtgärder. Denna fråga har av kommittén över huvud taget icke vidare berörts än att kommittén påpekat att nämnda spørsmål är av intrikat natur och kräver så noggranna överbåganden, att kommittén av tidsskäl ännu icke haft möjlighet att taga ställning till detsamma.

Ej heller bör utan vidare förbigås ett av Sveriges advokatsamfund gjort uttalande, att samfundet med tillfredsställelse konstaterat att man nu synes ha insett det oriktiga i vissa uttalanden, att praxis utan stöd av lagstiftning skulle kunna åsätta en materiellt riktig taxering, där rena skatteflyktsåtgärder föreligger. Detta samfundets uttalande med dess generella åsyftning har icke någon täckning i skatteflyktskommitténs uttalanden och förslag. Ej heller skulle till stöd härför kunna åberopas exempelvis regeringsrättens nyss åsyftade utslag i ett mål, där Lundinmetoden praktiserats och där regeringsrättens majoritet fann omständigheterna vara sådana att någon beskattning jämlikt gällande bestämmelser ej kunde ske. Utslag av högsta instans, som meddelats såväl före som efter nyssnämnda utslag, synes närmast utvisa att regeringsrätten bedömer möjligheterna att inskrida mot skatteflyktsåtgärder från fall till fall under prövning av de i målet föreliggande speciella omständigheterna.

Kommitténs nu förevarande förslag riktar sig — som kommittén själv framhåller — icke direkt mot transaktioner enligt Lundinmetoden. Med förslaget avses i stället att ta den huvudsakliga delen av nu befintliga vinstmedel till omedelbar beskattning, innan sådana transaktioner hinner genomföras. Genom det vid den förordade fondskatten fogade förslaget om rätt för företagets delägare att utan beskattningsekvenser utköpa företagets tillgångar av olika slag, däribland fastigheter, till företagets anskaffningskostnad, kan även sägas att intresset ur de skattskyldigas synpunkter av transaktioner enligt Lundinmetoden blir i vissa hänseenden mindre än tidigare. Medges denna rätt till uttag — och detta skulle enligt kommittén närmast vara att anse som en förutsättning för fondskattens införande — föreligger nämligen ej längre behov av att på bakvägar eliminera den vinst hos företaget, som uppkommer vid fastighetens försäljning till sitt saluvärde. Vidare har kommittén utformat sitt förslag till fondskatt så — jag skall senare närmare återkomma härtill — att transaktioner enligt Lundinmetoden, som verkställts efter den 30 juni 1953, icke möjliggör vinstmedels undandragande från fondskatt. Kommittén har med andra ord på en om-

väg satt en viss spärr för dessa skatteflyktsåtgärder. Visserligen kan sägas att denna spärr icke gäller bundna vinstmedel och ej heller får avseende å vinstmedel, som ansamlas framdeles sedan fondbeskattningen ägt rum. Men man har på ett i huvudsak tillfredsställande sätt löst problemet för dagen. Och det kan förutsättas, att kommittén även i sitt fortsatta arbete uppmärksammar förevarande fråga.

Självfallet hade det varit önskvärt, om man i skattelagstiftningen kunnat uppställa uttryckliga regler mot ett sådant eliminerande av skatteskuld, som Lundinmetoden åsyftar. Kommittén har emellertid av anförda skäl icke ansett sig böra framlägga något förslag i ämnet. På grund härav är jag icke beredd att nu föreslå en lagstiftning med sådan innebörd. Med hänsyn till vad jag förut anført anser jag emellertid detta icke utgöra någon avgörande invändning mot ett genomförande av den föreslagna fondskatten.

Det framgår av det förut sagda, att det i betydande omfattning finnes familjebolag med ansamlade vinstmedel, vilka företag — för att använda kommitténs uttryckssätt — icke fyller någon nyttig uppgift och i många fall numera endast utgör ett tomt skal. Den på dessa vinstmedel belöpande skatteskulden vill emellertid företaget eller dess delägare icke infria. Då skatteskulden måste betalas vid företagets likvidation, verkställes på grund härav icke någon upplösning. Vidtages då icke heller andra åtgärder, får man alltså räkna med att denna skatteskuld överhuvud aldrig eller i allt fall icke inom överskådlig tid infrias. Förutom de nackdelar ur rent fiskalisk synpunkt, som följer härav, bör observeras att förefintligheten av dylika företag innebär en avsevärd belastning främst för taxeringsmyndigheterna, som årligen skall kontrollera dessa företag, men även för andra myndigheter. Det måste med hänsyn härtill framstå såsom en angelägen åtgärd att få dessa företag avvecklade. Om riktigheten av denna principiella ståndpunkt är såväl kommittén som det helt övervägande antalet remissinstanser ense.

Kommittén räknar med att avvecklingsproblemet i stort sett skall lösa sig av sig självt genom den föreslagna tvångsmässiga beskattningen av de ansamlade vinstmedlen. Denna fondbeskattning skulle ske efter en för de skattskyldiga regelmässigt förmånligare skattesats än den, vilken ifrågakommer vid medlens utdelning eller utskiftning enligt vanliga regler. De vinstmedel, som gjorts till föremål för fondbeskattning, skulle därefter kunna utdelas eller utskiftas utan att någon ytterligare beskattning av dessa medel skulle ifrågakomma.

Kommittén har samtidigt, såsom framgår av det förut sagda, förordat särskilda åtgärder i syfte att möjliggöra för företagens ägare att icke blott från en fondbeskattning utan över huvud taget från all beskattning fritaga realiserad värdestegring på företagets tillgångar av olika slag. Kommittén har därvid haft i tankarna främst av företagen ägda fastigheter, men jämväl andra tillgångar skulle få uttagas till företagets anskaffningskostnad. Godtages förslaget i denna del, skulle detta innebära att ett vid flera tillfällen och från skilda håll framställt önskemål skulle efterkommas. Man skulle med andra ord ge en skattelindring, som i åtskilliga fall skulle innebära

den ekonomiska förutsättningen icke blott för en önskvärd överföring i direkt-ägo av de genom bolagen och föreningarna ägda fastigheterna utan även för ifrågavarande företags upplösning.

Ur fiskalisk synpunkt bör vid ett bedömande av förslaget i denna del icke förbises att anordningen med fastighetsbolag och fastighetsföreningar av de skattskyldiga ofta valts just i syfte att uppnå vissa skattelättnader. Här må erinras om att vid överlåtelse av aktier eller andelar i fastighetsföretag man undsluppit den lagfartsstämpel, som uttagits därest fastigheten direkt ägts av säljaren. Vidare har det avgörande för en realisationsvinstbeskattning varit om aktierna eller andelarna innehafts kortare eller längre tid än fem år, medan eljest en tioårsgräns hade gällt. Slutligen kan erinras om att åtskilliga skattskyldiga — detta har självfallet i högre grad gällt i en förfluten tid då ifrågavarande juridiska personer beskattats efter en lägre skattesats än den som nu tillämpas — säkerligen funnit det mer förmånligt, att låta fastighetens avkastning beskattas hos företaget än efter den för fysiska personer gällande progressiva skatteskalan, därvid kalkylerats med att det andra ledet i dubbelbeskattningen på olika sätt i huvudsak skulle kunna undvikas eller i allt fall skjutas på en högst obestämd framtid.

Det kan sägas, att den latent skatteskuld på orealiserad värdestegring, från vilken kommittén nu vill fritaga företagen eller deras ägare, är priset för de förmåner, som den valda förvaltningsformen medfört. Dock kan även sägas att ifrågavarande skattekrav teoretiskt icke bör från det allmännas sida hävdas med samma styrka, som kravet att det andra ledet i dubbelbeskattningen skall infrias beträffande hos företagen framkommen vinst av annat slag. Då härtill kommer att det är ett det allmännas önskemål att ifrågavarande förvaltningsföretag avvecklas, anser jag mig kunna lämna min anslutning till förslaget, men endast under den förutsättningen att tillräckliga garantier tillskapas för att en avveckling av företagen även kommer till stånd. Enligt min mening kan ifrågasättas, huruvida kommittéförslaget sådant det utformats erbjuder sådana garantier. Denna min mening delas även av åtskilliga remissinstanser; jag vill särskilt hänvisa till vad kamrarrätten, länsstyrelsen i Malmöhus län, riksskattenämnden och överståthållarämbetet i detta hänseende anfört.

Förut har framhållits att kommittén anser fondskatten icke böra träffa s. k. bundna vinstmedel. Denna uppfattning synes väl grundad. Härav följer emellertid att även efter uttagandet av fondskatt vinstmedel kvarstår hos åtskilliga företag, vilka vinstmedel kommer att enligt vanliga regler beskattas vid en likvidation. Det är därför ingalunda säkert, att en frivillig upplösning av dessa företag följer av en fondbeskattning. Resultatet har då icke blivit annat än att de skattskyldiga beretts tillfälle dels att eliminera det skattekrav, som uppkommer vid utdelning eller utskiftning av ett belopp motsvarande den ännu icke realiserade värdestegringen, och dels att uttaga vinstmedel motsvarande det fondbeskattade beloppet mot en lägre skatt än som enligt vanliga regler normalt ifrågakommit. Detta kan icke anses acceptabelt och bör framförallt icke godtagas, om — såsom kom-



mittén jämväl förordat — fondbeskattningen skulle på den skattskyldiges yrkande få gälla jämväl förvaltningsbolag, som icke beröres av 1951 års lagstiftning. Man skulle för de sistnämnda fallen med kommitténs förslag öppna möjligheter till icke oväsentlig skattelindring, utan att någon upplösning av företagen eller annan ur allmän synpunkt önskvärd effekt skulle för den skull uppnås.

För att erhålla de önskvärda garantierna för företagens avveckling synes man därför, såsom ock förordats i vissa remissyttranden, böra gå fram efter en delvis annan linje. Lämpligen synes bestämmelserna böra utformas på det sättet, att man låter fondskatten träffa de synliga vinstmedlen i den utsträckning kommittén förordat och samtidigt föreskriver att de sålunda beskattade vinstmedlen icke skall vidare beskattas, när företag i samband med upplösning utskiftar vinstmedel. Någon avräkning mot utdelning eller mot utskiftning annorledes än i samband med upplösning bör följaktligen icke medges. Vidare bör gälla att den medgivna avräkningen skall få företags endast därest bolaget eller föreningen upplösts före viss tid, exempelvis före utgången av år 1965.

Endast med en sådan utformning av bestämmelserna synes tillräckliga garantier vinnas för att fondskatten och de i samband därmed medgivna skatteeftergifterna ger det avsedda resultatet. Till vissa detaljspörsmål berörande denna fråga får jag återkomma i ett senare sammanhang.

Den av mig förordade ändringen av förslaget innebär en viss och enligt min mening ofrånkomlig skärpning i förhållande till kommitténs förslag. Jag har förut framhållit, att vid en lagstiftning på förevarande område det finns anledning till en viss försiktighet, så att nya bestämmelser icke drabbar företag, som fyller en samhällsnyttig uppgift eller mot vilka några anmärkningar ur nu förevarande synpunkter icke finns att framställa. I allt väsentligt blir detta önskemål tillgodosett med de sakkunnigas förslag att fondskatten icke skall obligatoriskt träffa andra familjeföretag än sådana, som i princip avses med 1951 års skatteregler för vissa familjebolag. Jag är emellertid även beredd att godtaga vad de sakkunniga föreslagit därom att riksskattenämnden skulle tilläggas en viss dispensrätt på förevarande område. Självfallet är det i och för sig mindre önskvärt och närmast att beteckna som en svaghet hos lagstiftningen att arbeta med ett dylikt dispensinstitut. Likväl synes detta, av skäl de sakkunniga anfört, ofrånkomligt. Därvid bör även beaktas att en dispens icke medför någon definitiv skatteeftergift; skatteskulden på de ansamlade vinstmedlen kvarstår givetvis även i de fall då fondskatten efterges. Ett önskemål, därest ett dispensförfarande införes, är att något så när klart angives förutsättningarna för dispens. Även till denna och hithörande frågor vill jag emellertid närmare återkomma i ett senare sammanhang.

Med bestämmelser av nu antydd art synes några egentliga betänkligheter icke längre behöva hysas inför det av mig nyss förordade förslaget om avräkning av med fondskatt beskattade vinstmedel allenast mot vad som utskiftas i samband med ett företags upplösning.

Kommittén har förordat, att fondskatten skulle avse endast förvaltningsföretag och icke rörelsedrivande företag, som vid sidan av sin egentliga uppgift bedriver förmögenhetsförvaltande verksamhet. Jag har intet att erinra häremot. Till vissa hithörande frågor återkommer jag emellertid senare.

Slutligen får jag i detta sammanhang beröra några frågor, som uppmärksammats i anslutning till kommittéförslagets remissbehandling.

En på föreslaget sätt konstruerad fondskatt kan givetvis medföra, att de, som ytterst har att erlägga skatten i fråga, kan vara helt andra personer än de, som genom underlåtenhet att verkställa utdelning av vinstmedel undsluppit att bära den för dem avsedda skattebördan. Så blir exempelvis fallet, då aktierna eller andelarna i förvaltningsföretag med bokföringsmässiga vinstmedel övergått i ny ägo. En liknande situation uppkommer, då ett bolag rensats på vinstmedel enligt Lundinmetoden, varefter bolaget övergått i ny ägo och tillförts tillgångar som kan komma att bli tagna i anspråk för gäldande av en fondskatt avseende vissa företagets tidigare vinstmedel. Vid sådana förvärv som de nyss antydda får emellertid förutsättas att köparen beaktat den företaget åvilande skatteskulden och rättat sin erbjudna köpeskillning för aktierna därefter eller på annat sätt garderat sig mot dylika skattekrav. I den mån så i det enskilda fallet icke skett, har från köparens sida förelegat en felbedömning, som icke rimligen kan påverka utformningen av reglerna för fondskatten. Det bör uppmärksammas, att denne köpare under alla förhållanden haft att räkna med antingen ett krav från det allmännas sida på skatteskuldens infriande under tiden för köparens innehav av aktierna eller andelarna i fråga eller ock att — därest hans avsikt varit att avyttra dessa tillgångar före det ett sådant krav skulle ha framställts — köpeskillningen skulle till beloppet påverkas av skatteskulden i fråga.

Med det nu sagda har jag i princip tagit ståndpunkt mot en dispens från fondskatt enbart med hänsyn till sådana omständigheter som de nyss antydda.

Sveriges fastighetsägareförbund har ifrågasatt huruvida icke hänsynen till det legitima behovet av någon form för gemensamt ägande och förvaltning åsidosatts i senare års skattelagstiftning och även i förslaget till fondskatt. Vidare har Sveriges advokatsamfund uppgivit, att det kunde ur många synpunkter framstå såsom olägligt att upplösa den indirekta äganderätt, som föreligger genom ett holdingbolag, i samband varmed även uttalats att en förvaltning enligt samäganderättslagen kunde bli tungrodd och medföra svårigheter av olika slag.

I anledning av dessa uttalanden vill jag framhålla, att såväl 1951 års lagstiftning om vissa familjebolags beskattning som den nu föreslagna fondskatten icke avser att träffa andra företag än sådana, mot vilka befogade anmärkningar kan ur skattesympunkt framställas. Det måste ur samhällets synpunkt te sig som betydligt mer angeläget att komma till rätta med de

yppade missförhållandena än att för alla skattskyldiga av hithörande slag tillgodose önskemålet om bekväma former för förvaltning av samägd egendom.

Vad härefter angår den föreslagna skattesatsens storlek, 30 procent av det till fondskatt beskattningsbara beloppet, har åtskilliga remissinstanser gjort gällande, att denna skattesats skulle vara för hög. Man har därvid bl. a. gjort den invändningen att vinstmedlen hos förvaltningsaktiebolagen och de ekonomiska föreningarna ansamlats under tider, då marginalskattesatserna för fysiska personer understeg nu gällande och då utskiftningsskatten utgick efter en lägre procentsats än nuvarande 40 procent. Det har vidare gjorts den invändningen mot den föreslagna skattesatsen, att delägare i företag av ifrågavarande slag kan beskattas efter en lägre skattesats, varför förslaget för dessa skattskyldiga skulle innebära en skärpning av skattebördan i förhållande till vad nu gäller.

I något remissyttrande har även åberopats, att vid förmögenhetsbeskattningen den latent utskiftningsskatteskulden å aktier vanligen icke brukat medräknas till mer än en tredjedel av skattebeloppet. Vidare har gjorts gällande, att en skattesats av 30 procent kunde medföra betalningssvårigheter för en del företag.

Från andra håll, jag hänvisar bl. a. till vad kammarrätten yttrat, har däremot hävdats att den föreslagna skattesatsen är att betrakta såsom genomsnittligen gynnsam för de skattskyldiga.

För egen del får jag anföra, att även om det är riktigt att vinstmedlen delvis ansamlats under tider då marginalskattesatserna för de fysiska personerna var lägre än för närvarande och utskiftningsskatten utgick efter lägre procentsats än den nu gällande, detta förhållande knappast är förtjänt av beaktande i detta sammanhang. Vad det här gäller är att göra en bedömning i förhållande till den beskattning som skulle ske, om vinstmedlen i fråga utdelas eller utskiftas i ett läge, då nu gällande skattesatser skall tillämpas. En lägre skattesats än 30 procent synes då icke böra ifrågakomma. Det bör därvid även observeras att — i likhet med vad fallet är vid en utskiftningbeskattning — någon kommunalskatt icke uttages.

Vad angår de uttalade farhågorna om att fondskatten skulle medföra betalningssvårigheter, vill jag framhålla, förutom att skatt på ifrågavarande vinstmedel dock skall någon gång erläggas, att kommittén förordat att fondskatten skall få inbetalas under en femårsperiod samt att anstånd under ytterligare fem år skulle i särskilda fall kunna medges.

#### IV. Skattskyldighet till fondskatt.

##### Promemorian.

Av skäl, som redovisats i den allmänna motiveringen, har kommittén funnit, att fondskatt bör uttagas endast av förvaltningsföretag. Kommittén erinrar om, att exempel på särskild skattelagstiftning för förvaltningsföretag redan nu finns, nämligen i förordningen om ersättningsskatt, som i princip gäller blott för dylika företag, även om det förhållandet att ett förvaltningsföretag i mindre utsträckning driver rörelse ej hindrar att ersättningsskatt uttages. Bestämmelserna i ämnet kan nämligen vinna tillämpning så snart fråga är om ett företag, vars verksamhet väsentligen består i förvaltning. Kommittén har ansett att samma regel bör gälla beträffande fondskatten. Vid avgörandet av vilka företag som skall vara skattskyldiga har därför använts samma ordalag som i förordningen om ersättningsskatt. Beträffande den närmare innebörden av det i 1 § av kommitténs förslag till lagtext använda uttrycket »förvaltning av fastighet eller av värdepapper eller därmed likartad lös egendom» framhåller kommittén, att till egendom av sistnämnda slag är att hänföra bl. a. banktillgodohavanden och fordringar, även sådana på delägarna i företaget.

För att förhindra att skattskyldiga, sedan kommitténs förslag blivit bekant, försöker undgå fondskatt genom att starta en tillfällig rörelse avsedd att drivas endast så länge risk för fondskattetaxering föreligger, förordrar kommittén, att frågan huruvida ett företag skall anses såsom förvaltningsföretag eller ej skall bedömas efter förhållandena vid viss tidpunkt före förslaget offentliggörande. Kommittén framhåller, att det därvid torde vara nödvändigt att gå tillbaka åtminstone till den 25 september 1953, då Kungl. Maj:t lämnade bemyndigande för kommitténs tillkallande. Då emellertid huvuddelen av kommitténs direktiv meddelats redan i statsrådsprotokollet den 30 juni 1953, har kommittén valt att hänföra den avgörande tidpunkten till den 1 juli 1953. Kommittén anser, att möjligheterna att på angivet sätt kringgå den föreslagna lagstiftningen härigenom i hög grad beskurits.

I promemorian har även påpekats, att överlåtelse av rörelse i praktiken ofta sker per viss förfluten dag. Vid den ordinarie inkomsttaxeringen anses därvid denna dag avgörande för skattskyldigheten. I fråga om taxeringen till fondskatt har kommittén däremot förutsatt, att om rörelse den 1 juli 1953 eller senare överlåtes per visst datum före nämnda dag, den tidpunkt då avtalet slutes skall vara avgörande för frågan när rörelsen skall anses ha kommit i köparens hand. Om ett holdingbolag under andra halvåret 1953 förvärvar en rörelse per viss dag under första halvåret, bör bolaget således likväl anses vid halvårsskiftet alltjämt ha haft karaktären av holdingbolag.

Härefter erinrar skatteflyktskommittén om att vid 1951 års förut omnämnda ändringar i 54 § kommunalskattelagen och 7 § förordningen om statlig inkomstskatt skattskyldigheten för utdelningar till familjebolag och liknande företag begränsades. Enahanda begränsning är enligt kommitténs mening påkallad i fråga om fondskatten. Att uttaga fondskatt av sådana företag som t. ex. Aktiebolaget Custos, Aktiebolaget Investor och Aktiebolaget Industrivärden bör icke komma i fråga. Förutom för dylika företag medger 1951 års lagstiftning skattefrihet för sådana familjeföretag som ej använts för uppsamling av vinstmedel i skatteflyktssyfte utan verkställt utdelning i skälig omfattning. Kommittén har funnit övervägande skäl tala för att även denna grundsats får motsvarande tillämpning beträffande fondskatt. I enlighet härmed har föreslagits en undantagsregel, enligt vilken fondskatt ej behöver erläggas, om vederbörande företag alltsedan den 1 juli 1953 ägt åtnjuta sådan skattefrihet, varom förmåles i 7 § h) förordningen om statlig inkomstskatt. Kravet på att rätt till skattefrihet för utdelningar skall ha förelegat redan den 1 juli 1953 har enligt kommittén uppställts för att hindra att företag, som hotas av fondskatt, överlåtes till nya intressenter i vilkas händer de förlorar karaktären av familjeföretag.

I promemorian anföres ytterligare, att bland de fastighetsförvaltande ekonomiska föreningarna bostadsrättsföreningar och liknande föreningar på kooperativ bas intager en särställning. Skattemässigt anses de icke driva rörelse utan förvaltning, och enligt huvudregeln skulle de följaktligen bli skyldiga att utgöra fondskatt. Kommittén finner emellertid uppenbart att de icke bör träffas av sådan skatt. I många fall blir, framhåller kommittén, beskattning av dylika föreningar utesluten redan på den grund att de icke är eller kan likställas med familjeföretag. Stundom kan emellertid tvekan i detta avseende uppkomma, och för att i dylika fall dispens hos riksskattenämnden ej skall behöva sökas har föreslagits ett särskilt stadgande, som från skattskyldighet utesluter föreningar, vilkas verksamhet vilar på kooperativ grund.

Som tidigare nämnts har kommittén föreslagit, att riksskattenämnden skall kunna meddela dispens från skyldigheten att erlægga fondskatt. Kommittén föreslår med hänsyn till vikten av att fondskatten ej bereder svårighet för det sunda näringslivet, att sådan dispens i allmänhet skall lämnas, om det är fråga om ett företag som har en uppgift att fylla i detta näringsliv. I de av kommittén föreslagna anvisningarna till 1 § har angivits några exempel på fall då sådan befrielse kan beviljas. Så bör enligt anvisningarna ske, då fråga är om ett rörelsedrivande bolags dotterbolag, som förvaltar den fastighet vari rörelsen bedrivs, eller eljest om ett bolag, som ingår i en koncern såsom ett led i organisationen av koncernens rörelse. Likaså bör enligt kommittén befrielse i regel meddelas, då bolagets eller föreningens karaktär av förvaltningsföretag består och är avsedd att bestå allenast under kortare tid, eller då det på grund av förvaltningsverksamhetens omfattning och andra omständigheter framstår som affärsmässigt naturligt att den be-

drives i bolags- eller föreningsform. I andra fall kan befrielse vara påkallad med hänsyn till att eljest, på grund av särskilda förhållanden, fara för förlust skulle uppkomma för kreditgivare eller eljest för tredje man.

I promemorian angives ytterligare exempel på omständigheter som enligt kommitténs mening bör föranleda dispens från fondbeskattning. Kommittén anför sålunda att dispens även bör kunna komma i fråga för att förebygga icke avsedda verkningar av de bestämmelser i förslaget, som tillkommit för att hindra att lagstiftningen kringgås. Om ett holdingbolag efter den 30 juni 1953 övergår till att driva rörelse, inverkar detta i princip ej på skyldigheten att erlægga fondskatt. Emellertid kan företagets handlingssätt tänkas vara dikterat av fullt lojala skäl och det kan vara fråga om en sedan länge övervägd varaktig förändring av företagets karaktär. I sådant fall skulle enligt kommittén uttagande av fondskatt framstå såsom obilligt. Detsamma bör gälla om t. ex. aktierna i ett värdepappersförvaltande familjebolag efter den 30 juni 1953 donerats till en stiftelse för allmännyttigt ändamål.

Sedan i promemorian framhållits, att skäl till dispens torde kunna föreligga även i åtskilliga andra fall, anföres slutligen i denna fråga.

I viss utsträckning torde frågan, huruvida befrielse skall medgivas, böra bedömas under hänsynstagande till företagets utdelningspolitik. Har vinstmedel utdelats i skälig omfattning, blir företaget fritaget från fondskatt redan enligt bestämmelserna i andra stycket, men enligt kommitténs mening bör verkställd utdelning kunna åberopas som stöd för erhållande av skattefrihet även om nämnda villkor enligt hittills vedertagna bedömningsgrunder ej kan anses helt uppfyllt. Därvid bör kraven ställas avsevärt lägre beträffande fastighetsförvaltande företag än beträffande företag som förvaltar aktier eller föreningsandelar. Anledningen härtill är, att medan sistnämnda företag före ikraftträdandet av 1951 års ändringar i 54 § kommunalskattelagen och 7 § förordningen om statlig inkomstskatt ej behövt skatta för utdelningsinkomsterna av den förvaltade egendomen, de fastighetsförvaltande företagen blivit beskattade för inkomsterna av sina fastigheter. Därest ett fastighetsförvaltande företag regelmässigt utdelat åtminstone något av sin vinst, bör därför en dispensansökan bedömas välvilligt. Har företaget däremot låtit vinstöverföringen till intressenterna ske i form av anmärkningsvärt höga arvoden och räntor, bör detta, om dispensfrågan eljest är tveksam, räknas företaget till last.

Det må erinras att befrielse från skyldighet att utgöra fondskatt ej innebär att de besparade vinstmedlen för all framtid lämnas obeskattade. Om befrielse erhålles, kvarstår skyldigheten att erlægga skatt när medlen genom utdelning eller utskiftning uttages ur företaget.

Här må även omnämnas, att de sakkunniga förordat möjlighet för de skattskyldiga att i frågor rörande taxering till fondskatt erhålla förhandsbesked av riksskattenämnden.

**Remissyttrandena.**

I anledning av vad kommittén föreslagit beträffande skattskyldighetens omfattning har *kammarrätten* uttalat, att förslaget innebär och konsekvenser givetvis måste bli i hög grad beroende av vilka företag, som kommer att omfattas av förslaget. Enligt kommitténs förslag riktar sig fondskatten endast mot sådana familjeföretag, vilka är förvaltningsföretag och vilka icke i skälig omfattning använder sina vinstmedel för utdelning till delägarna. Enligt kammarrättens mening måste det ställa sig vanskligt att i enlighet härmed skilja upp företagen på skattskyldiga och på icke skattskyldiga till fondskatt. Kommittén har föreslagit ett dispensförfarande, varigenom riksskattenämnden skall äga medgiva företag befrielse från fondskatt. Vidare har kommittén föreslagit, att förhandsbesked skulle kunna erhållas från riksskattenämnden i frågor om taxering till fondskatt. Härigenom kan frågan om gränsdragningen i nu ifrågavarande avseende mellan de olika företagen i tvivelaktiga fall i viss utsträckning hänskjutas till ett enda centralt organ, vilket måste betecknas som en fördel. Svårigheterna vid gränsdragningen kvarstår dock, och måste enligt sakens natur särskilt göra sig gällande vid bedömande av frågan om företags framtida utdelningspolitik. Kammarrätten hänvisar i denna fråga till vad föredragande departementschefen anfört i propositionen nr 182/1951 (s. 42—44). Kammarrätten påpekar, att det dock är lättare att bedöma huruvida familjeföretag bör kedjebesattas eller ej. Taxeringsmyndigheternas beslut avser där endast ett visst års utdelning. Om ett företag, som med hänsyn till sin utdelningspolitik beviljats frihet från kedjebesattning, ett senare år i avgörande avseende ändrar denna, kan företaget berövas sin förmån av frihet från kedjebesattning. Om däremot ett företag av samma skäl befrias från skyldighet att utgöra fondskatt, men sedermera, måhända efter det att andelarna övergått på annan ägare, vinstmedlen genom transaktion överföres på delägaren utan ordinarie beskattning, har det allmänna gått helt förlustigt sin skattefordran.

Kammarrätten säger sig till fullo inse, att nu antydda svårigheter vid gränsdragning mellan till fondskatt skattskyldiga och icke skattskyldiga företag till stor del är oundvikliga, men vill understryka betydelsen av att denna gränsdragning i lagtexten göres så klar, som frågans beskaffenhet tillåter. Detta synes desto mera angeläget, som det för vissa företag förmodligen skulle betraktas såsom en fördel att kunna inrymmas under den föreslagna lagstiftningen, medan det för andra företag skulle te sig som en nackdel att inbegripas under densamma.

Beträffande gränsdragningen mellan förvaltningsföretag och andra företag har kammarrätten och riksskattenämnden gjort följande uttalanden.

*Riksskattenämnden* erinrar, att kommitténs förslag i fråga om skattskyldighetens omfattning anknyter till motsvarande gränsdragning i 1 § förordningen om ersättningsskatt. Kommittén har med regeln att skattskyldighet skall åligga företag, vilkas verksamhet väsentligen består i förvalt-

ning av fastighet eller av värdepapper eller annan därmed likartad lös egen-  
dom, velat begränsa förslaget till att avse allenast förvaltningsföretag, var-  
vid dock bestämmelserna ansetts skola vara tillämpliga även beträffande så-  
dana förvaltningsföretag, som i mindre utsträckning driver rörelse. Riks-  
skattenämnden ifrågasätter om den sålunda åsyftade begränsningen verkli-  
gen uppnås genom att man här använder samma ordalag som i förordning-  
en om ersättningsskatt. I praxis har nämligen icke ansetts uteslutet, att be-  
stämmelserna om ersättningsskatt kan tillämpas även på ett bolag, som  
haft en klart rörelsedrivande karaktär. I ett rättsfall (regeringsrättens års-  
bok 1945 ref. 10) har ett bolags verksamhet nämligen ansetts väsentligen  
bestå i förvaltning av värdepapper, trots att bolaget drev en betydande in-  
dustriell verksamhet. Då ett fall av denna art tydligen enligt kommitténs  
mening icke bör falla under bestämmelserna om fondskatt, finner riksskat-  
tenämnden böra övervägas om icke uttrycket »väsentligen» bör utbytas mot  
»huvudsakligen».

*Kammarrätten* framhåller att det är vanskligt att bedöma, huruvida ett  
företag är väsentligen förvaltningsföretag eller icke och att numera ej säl-  
lan förekommer att företag, som driver rörelse, samtidigt sysslar med för-  
valtning av delägarnas tillgångar. Bedömningen är betydelsefull med hän-  
syn icke blott till skattskyldigheten till fondskatt utan även till den enligt  
7 § i förslaget medgivna rätten att skattefritt överföra värdestegringsvins-  
ter å företagets tillgångar. Enligt kammarrättens åsikt kan betydelsen av  
de problem, som sammanhänger med de blandade förvaltnings- och rörelse-  
företagen, möjligen i viss mån reduceras, därest den i 7 § enligt förslaget  
stadgade rätten att skattefritt överföra värdestegringsvinst å tillgångar in-  
skränktes att avse endast sådana tillgångar, vilka är föremål för företagets  
förvaltningsverksamhet.

Enligt kommitténs förslag skall den verksamhet, som ett företag bedrev  
den 1 juli 1953, vara avgörande för om företaget är att anse såsom ett  
förvaltningsföretag eller ej. *Sveriges fastighetsägareförbund* har funnit de  
skäl, som kommittén anfört till stöd för att förhållandena vid nämnda tid-  
punkt skall vara avgörande, icke vara övertygande. Sedan 1951 års lagstift-  
ning trätt i kraft, genom vilken ägare av förvaltningsföretag tillerkändes  
rätt att under vissa förutsättningar utköpa företagen tillhöriga aktier och  
andelar, torde ofta ha förekommit att ägare av sådana företag planerat en  
omläggning av företagets verksamhet och detta i fullt lojalt syfte. En be-  
skattning av den art, som kommittén förordat, har säkerligen kommit syn-  
nerligen överraskande. Efter de uttalanden, som gjorts i propositionen nr  
182/1951 och i direktiven för ifrågavarande utredning, har ett förslag av så  
pass radikal natur knappast varit att vänta. Enligt förbundets mening finns  
det därför icke någon anledning att ge lagstiftningen retroaktiv verkan. Så-  
dana transaktioner, som skall förhindras genom lagstiftningen, torde för  
övrigt vara praktiskt taget omöjliggjorda efter det 1951 års lagstiftning  
trätt i kraft, i anledning varav någon retroaktivitet icke synes befogad på



denna grund. Därest överlåtelse till nya intressenter skett i fullt lojalt syfte saknas enligt förbundets åsikt skäl för uppställandet av ett så strängt krav, som det av kommittén föreslagna.

*Länsstyrelsen i Östergötlands län* förutsätter, att avsevärda svårigheter uppkommer för beskattningsmyndigheterna, vars granskningsarbete i huvudsak får byggas på företagens senaste deklARATIONER, att motbevisa ett påstående av ett företag, att rörelse påbörjats före den 1 juli 1953, även om detta skett först efter nämnda datum. Det verkliga förhållandet kan döljas genom allehanda bokföringstransaktioner och kommer sannolikt icke att framgå av företagets år 1954 eller 1955 avlämnade självdeklARATIONER. Ur synpunkten att underlätta möjligheterna för en effektiv kontroll anser länsstyrelsen det vara lämpligare, om man i stället kan utgå från tidpunkten den 31 december 1952 eller, vid brutet räkenskapsår, motsvarande sista dag för beskattningsåret. Avgörande för skattefrågan blir då den verksamhet företaget drivit enligt 1953 års deklARATION. Om ett företag kan styrka, att det under första halvåret 1953 varaktigt ändrat struktur, bör riksskattenämnden kunna lämna dispens om särskilda skäl därtill anses föreligga.

*Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* anser det tveksamt, huruvida fondbeskattning bör ske av företag, som förvaltar jordbruksfastighet, exempelvis genom utarrendering, och ifrågasätter, om icke uttrycket »fastighet» möjligen borde utbytas mot begreppet »annan fastighet än jordbruksfastighet».

I promemorian har uttalats, att om rörelse den 1 juli 1953 eller senare överlåtes per visst datum före nämnda dag, den tidpunkt då avtalet slutes skall anses vara avgörande för frågan, när rörelsen skall anses ha kommit i köparens hand. *Länsstyrelsen i Örebro län* och *Taxeringsnämndsordförandens riksförbund* anmärker, att eftersom detta uttalande avviker från sedvanlig praxis vid inkomsttaxeringen, torde vara erforderligt, att särskild författningsbestämmelse härom införes.

*Kammarrätten* har påpekat, att avsikten torde vara, att även sådana företag, som avses i 64 § 2 mom. kommunalskattelagen, skall vara föremål för fondbeskattning, därest förutsättningarna i övrigt därför är för handen. Detta torde emellertid förutsätta särskilt stadgande, då i förenämnda lagrum endast utsäges att däri omnämnt företag skall enligt kommunalskattelagen betraktas som svensk ekonomisk förening.

Som förut nämnts har kommittén föreslagit att skyldigheten att erlagga fondskatt skall begränsas till familjebolag och liknande företag. Mot utformningen av bestämmelserna härom, som upptagits i 1 § andra stycket i kommitténs förslag till förordning om fondskatt, har vissa invändningar riktats.

*Riksskattenämnden* har erinrat om att från skattskyldighet till fondskatt undantagits — utom föreningar av kooperativ karaktär — bolag och föreningar, som alltsedan den 1 juli 1953 ägt åtnjula sådan skattefrihet, varom förmåles i 7 § h) förordningen om statlig inkomstskatt. Detta innebär att en

prövning måste ske av de hithörande företagens natur av familjeföretag och av deras utdelningspolitik även i de talrika fall, då företagen icke äger aktier eller andelar och då sålunda anledning tidigare icke funnits att undersöka frågan om deras skattefrihet enligt det åberopade lagrummet. Riksskattenämnden antager, att särskilt beträffande utdelningspolitiken åtskilliga svårigheter uppkommer vid gränsdragningen och framhåller, att arbetet dessutom kommer att bli ganska omfattande, eftersom bl. a. den stora mängden av fastighetsföreningar hör till sådana företag, för vilka frågan om skattefrihet för utdelningar tidigare icke varit aktuell. Riksskattenämnden påpekar vidare, att uttrycket »ägt åtnjuta» i detta sammanhang möjligen kan föranleda det missförståndet, att förevarande bestämmelse avser endast sådana företag, som faktiskt uppburit utdelningar och härför åtnjutit skattefrihet. Det torde böra övervägas att införa ett förtydligande i anvisningarna på denna punkt eller att i varje fall motiveringsvis klarlägga rätta förhållandet.

*Kammarrätten* uttrycker önskemål om att beskrivningen av de företag, som enligt 1 § andra stycket i kommitténs författningsförslag icke är skattskyldiga, lämnas i positiv form.

*Kammarrätten* har vidare anmärkt, att den föreslagna utformningen av författningstexten i denna del icke är fullt klar. Det påpekas sålunda, att vissa familjeföretag kan vara fritagna från kedjebeskattning beträffande vissa organisationsaktier och -andelar, men underkastade kedjebeskattning beträffande aktier och andelar i övrigt. Det lär icke vara avsett, att företag skall undantagas från fondskatt endast på den grund att sådan partiell frihet från kedjebeskattning föreligger. Det torde få förutsättas att företag, som på grund av utav riksskattenämnden meddelad dispens alltsedan den 1 juli 1953 åtnjutit frihet från kedjebeskattning, icke därigenom får anses fritaget från fondskatt. De skäl, som föranlett sådan befrielse från kedjebeskattning, kan icke utan vidare förutsättas alltid äga samma giltighet beträffande fondskatten.

*Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* uttalar sig beträffande bedömningen av frågan om ett företags utdelningspolitik varit skälig. Länsstyrelsen anför, att svårigheter torde komma att uppstå, när det gäller att pröva, huruvida utdelning skett i skälig omfattning eller icke. Framför allt i fråga om fastighetsföreningarna torde det bli vanskligt att avgöra, om utdelningspolitiken varit skälig. I och för sig torde det här vara riktigt att beakta sådana avtalsreglerade amorteringar, vilka regelmässigt bör bestridas med företagets kontanta överskott. Emellertid måste ihåggkommas, att dessa amorteringar i allmänhet icke motsvaras av en värdenedgång av fastigheten. Fastigheterna har under årens lopp icke endast behållit sina värden, räknade i kronor, utan även beloppsmässigt uppvisat en värdestegring. Eftersom förslaget bygger på grundsatsen, att sådan värdestegring icke skall fondbeskattas, torde det även stå i överensstämmelse med denna grundsats, att den mot amorteringarna svarande, allenast nominella värdeminskningen må anses ha varit disponibel för utdelning. Ett yrkande om att en förening

skall anses ha kunnat verkställa utdelning av det mot amorteringarna svarande beloppet, bör därför enligt länsstyrelsens mening i allmänhet icke avvisas med att kontanta medel för utdelning icke funnits tillgängliga. I vissa fall kan prövningen måhända giva annat resultat. Hithörande frågors svarbedömbara beskaffenhet torde tala för att företagens egen uppfattning frångås endast i sådana fall, där denna uppenbarligen prövas vara felaktig.

*Bygdegårdarnas riksförbund* och *Folkets-husföreningarnas riksorganisation* har i sina remissyttranden behandlat frågan om folketshusföretag och bygdegårdsföretag kan bli skyldiga att erlägga fondskatt.

Nämnda organisationer anför, att av den remitterade promemorian synes framgå, att sådana folketshusföretag och bygdegårdsföretag, som har lokaler och där bedriver verksamhet, ej beröres av det framlagda förslaget. Tveksamhet kan dock råda i fråga om föreningar, som planerar att bygga och för detta ändamål samlar pengar till en byggnadsfond. Dessa byggnadsfonder åstadkommes i huvudsak genom fester, insamlingar o. d. samt genom anslag och gåvor från föreningar, företag och enskilda. Organisationerna anser icke att dylika fonder bör drabbas av fondskatt. För att ingen tvekan skall uppstå vid lagens tillämpning, föreslår organisationerna, att i lagtexten — liksom skett i förordningen om arvsskatt och gåvoskatt — införes en bestämmelse, att fondskatt ej skall uttagas på fonder, som förvaltas av bygdegårdsföreningar, folketshusföreningar eller andra liknande sammanslutningar, som har till främsta syfte att anordna eller tillhandahålla allmän samlingslokal.

Förslaget om rätt för riksskattenämnden att meddela dispens från skyldighet att erlägga fondskatt har berörts i ett flertal remissyttranden.

*Sveriges advokatsamfund* säger sig, trots de rent principiella betänkligheter, som föreligger mot att administrativ myndighet eller domstol tillerkännes rätt att efter skön besluta, huruvida en skatt skall utgå eller ej, dock kunna tillstyrka förslaget, då ett beslut att fondskatt icke skall påföras i realiteten icke innebär att skatt efterskänkes, utan att skatt å de ifrågavarande medlen i stället skall uttagas i form av inkomstskatt eller utskiftningskatt.

*Länsstyrelsen i Malmöhus län* anser, att dispensförfarandet om möjligt bör inskränkas genom klarare uppdragna gränslinjer. Länsstyrelsen framhåller, att vid införandet av de nya bestämmelserna angående familjejoblagens beskattning kontrollen anförtroddes åt taxeringsnämnderna. Vid liknande förfaringssätt i fråga om fondskatten behövs obligatoriskt besked från riksskattenämnden endast då frågan gäller befrielse från skyldighet att erlägga fondskatt. Länsstyrelsen anser, att härigenom mycket arbete kan besparas såväl de skattskyldiga som länsstyrelserna och riksskattenämnden.

*Sveriges industriförbund* och *Stockholms handelskammare* anför.

Ur de synpunkter vi företräda anse vi särskilt angeläget, att aktiebolag och föreningar, som av affärsmässiga skäl lämpligen böra bibehållas oför-

ändrade, bliva undantagna från skyldighet att erlægga fondskatt. Det är svårt att överblicka de mycket växlande förhållanden som i detta sammanhang böra beaktas. Någon annan möjlighet än att anförtro denna sovring åt riksskattenämnden eller annat lämpligt centralt organ synes icke föreligga. För undvikande av skadeverkningar å näringslivet av den föreslagna beskattningen är det emellertid angeläget, att det i samband med författningsförslaget antagande klart kommer till uttryck, att vad i anvisningarna till 1 § anföres i enlighet med vad kommittén framhåller endast är att anse såsom *exempel* på sådana förhållanden, vilka böra medföra befrielse från skattskyldighet samt att något sådant uttalande om restriktiv prövning av dispensansökningar, som till ledning för riksskattenämndens bedömande av sådana ansökningar i andra sammanhang meddelats, icke kommer till uttryck i förarbetena till författningen.

I de yttranden, som avgivits av *handelskammaren i Gävle*, *Skånes handelskammare*, *Sveriges fastighetsägareförbund* och *Svenska revisorsamfundet* har liknande synpunkter framförts, som de nyss återgivna.

*Skånes handelskammare* framhåller, att dispensreglerna bör utvidgas och förtydligas och ges sådan avfattning, att vederbörande bolag, om förutsättningarna därför i övrigt är för handen, kommer i åtnjutande av en formlig rätt till dispens. I de fall, då aktiebolagsformen av affärsmässiga skäl användes för sammanhållande av en och samma familjs intressen i en fastighet, bör dispens som regel beviljas. Företagets storlek bör enligt handelskammarens mening icke alltid vara avgörande; även mindre fastighetsaktiebolag har ofta en mission att fylla och bör kunna erhålla dispens.

Liknande önskemål uttalas jämväl av *handelskamrarna i Stockholm* och *Gävle* samt av *Sveriges fastighetsägareförbund*.

*Svenska revisorsamfundet* uttalar, att befrielse från erläggande av fondskatt bör kunna medgivas, om skatten med hänsyn till förhållandena i något särskilt fall blir uppenbart orimlig eller obillig för delägarna, även om fara för förlust icke uppkommer för kreditgivare eller eljest för tredje man.

*Sveriges fastighetsägareförbund* och *Stockholms handelskammare* uttalar, att de fall, då en eller flera personer direkt äger aktier eller andelar eller har ett majoritetsintresse såväl i ett rörelseidkande företag som i ett förvaltningsbolag, vilket äger den fastighet vari förstnämnda bolag driver sin rörelse, bör jämföras med de fall, då fråga är om ett rörelsedrivande bolags dotterbolag, som förvaltar den fastighet vari rörelsen bedrivs, i vilka sistnämnda fall enligt kommitténs förslag befrielse kan medges.

*Sveriges industriförbund* och *Stockholms handelskammare* uttalar, att författningstexten bör omredigeras så att därav framgår, att anledning till medgivande av dispens föreligger även för det fall, att rörelsen endast till en del bedrivs i fastighet, som dotterbolag förvaltar.

I anledning av kommitténs uttalande i motiveringen, att dispens bör kunna beviljas, allenast när en varaktig förändring av ett företags karaktär sedan länge varit övervägd, yttrar *Sveriges fastighetsägareförbund*, att enligt förbundets mening dispens bör kunna medgivas jämväl i det fall, att en andelsägare gör sannolikt, att han under åren 1952 eller 1953 planerat en sådan omläggning.

Sveriges fastighetsägareförbund framhåller vidare, att dispensmöjlighet naturligtvis bör finnas även för den kategori av företag, vilkas ekonomiska dispositionsfrihet är starkt begränsad genom t. ex. ingångna kreditavtal, testamentariska föreskrifter eller liknande. Förbundet ifrågasätter jämväl, huruvida icke en regel kan uppställas av innebörd att dispens från erläggande av fondskatt bör kunna medgivnas även i det fall att en ägare av ett förvaltningsföretag avstår från den föreslagna förmånen av utköpsrätt till företagens tillgångar.

Flertalet av de näringslivets organisationer, som yttrat sig i anledning av skatteflyktskommitténs promemoria, anser att från skattskyldighet till fondskatt bör undantagas sådana äldre företag, som tidigare varit helt rörelsedrivande men som sedermera av skilda orsaker kommit att tillfälligt begränsa den egentliga rörelsen i avvaktan på en framtida omläggning eller utvidgning av verksamheten. Bland dessa företag nämnes särskilt s. k. enbåtsrederier.

Det torde vara tillräckligt att här återge vad *Sveriges redareförening* anfört särskilt beträffande rederiföretagen.

Föreningen konstaterar till en början, att åtskilliga av de enbåtsrederier, som under senaste världskriget förlorade sina fartyg, ännu icke kunnat skaffa sig ersättningstonnage. Likaså har en del rederier funnit önskvärt att avyttra äldre tonnage, men de erhållna köpeskillingarna har i många fall icke varit tillräckliga för anskaffning av ersättningsfartyg. I allmänhet tillhör dessa rederier de s. k. familjebolagen. Föreningen upplyser vidare, att sådana rederier för att erhålla största möjliga ränta på försäkringsersättningar och köpeskillingar ofta placerat medlen i aktier eller obligationer.

Sveriges redareförening uttalar vidare, att de av ifrågavarande företag, som f. n. ej bedriver rederirörelse, kan vid tillämpningen av de föreslagna bestämmelserna om fondskatt komma att betraktas såsom förvaltningsbolag och således kan bli skattskyldiga till dylik skatt. Enligt föreningens mening strider en sådan tillämpning av bestämmelserna mot syftet med förslaget, vilket går ut på att beskatta uppsamlade vinstmedel. Då det i sådana fall ej är fråga om vinstmedel utan om anläggningstillgångar, anser redareföreningen att dessa bör vara undantagna från fondskatten. Det bör tydligt utsägas att de föreslagna dispensbestämmelserna bör tillämpas även å dylika rederier, och detta bör gälla även om det kan dröja innan bolagen kan anskaffa ersättningstonnage.

Sveriges redareförening erinrar vidare om att enligt i propositionen nr 9/1954 framlagt förslag uppskov med beskattning av ersättning för avyttrat fartyg kan erhållas i sex år. Det bör vid tillämpning av dispensbestämmelsen i den föreslagna fondskatteförordningen beaktas, att behovet av anstånd för nyanskaffning av fartyg sålunda i dagens läge räknas till sex år.

*Sveriges advokatsamfund* har jämväl framhållit att de fall bör beaktas, då bolagets medel genom fusion kan utskiftas utan att utskiftningsskatt behöver erläggas och utan att moderbolag övertager utskiftningsskatteskuld.

Det kan icke enligt samfundet vara riktigt att sådana bolag påföres fondskatt, och nödigt rådrum måste därför lämnas företagen att genomföra fusionen. I och med att fusionen är avslutad, skulle då frågan om fondskatt förfalla. Sådana fusionsfall påkallar även uppmärksamhet då det gäller fråga om uttagande av fondskatt hos moderbolaget. Därest dotterbolaget är rörelsedrivande och moderbolaget icke driver annan verksamhet än ägande och förvaltning av dotterbolagets aktier, synes det icke riktigt att uttaga fondskatt hos moderbolaget. Moderbolagets reella verksamhet är att driva rörelse genom det praktiskt taget helägda dotterbolaget, och genom en fusion utan utskiftningsskatt kan moderbolaget göras direkt rörelsedrivande. Något skäl att uttaga fondskatt hos moderbolaget anser Sveriges advokatsamfund därför ej föreligga. Därest det icke skulle låta sig göra att helt befria moderbolaget från fondskatt, måste man även här lämna nödigt rådrum för genomförande av en fusion, varjämte bör införas den bestämmelsen, att moderbolaget efter sådan fusion skall vara befriat från fondskatt. Den av kommittén föreslagna möjligheten till dispens, utan att fusion genomföres, bör enligt samfundets mening kvarstå. Även i andra fusionsfall än de nu nämnda bör vid fusion moderbolagets övertagande av tillgångarna anses såsom ett utköp till det lägsta av det verkliga värdet eller anskaffningsvärdet. Även i detta fall erfordras nödigt rådrum för fusionens genomförande.

#### Departementschefen.

Fondskatten bör, såsom kommittén föreslagit och jag för egen del tidigare förordat, uttagas endast av förvaltningsföretag. Även om vissa skäl skulle kunna anföras för att uttaga fondskatt även av rörelseidkande företag, som vid sidan av sin egentliga verksamhet förvaltar värdepapper, fastighet eller liknande tillgångar, torde en sådan utvidgning av beskattningsområdet i förhållande till kommitténs förslag icke böra ske, nämligen med hänsyn till de framhållna svårigheterna att avgöra huruvida och i vad mån ansamlade vinstmedel härrör från förvaltningsverksamheten och således bör vara underkastade fondskatt eller om och till vilken del medlen hänför sig till rörelsen och för den skull bör vara fria från fondskatt. Kommitténs gränsdragning, vilken ansluter sig till motsvarande stadgande i förordningen om ersättningsskatt, innebär emellertid att under fondskattebestämmelserna skulle falla även sådana företag, som bedriver jämväl annan verksamhet än förvaltning, men där verksamheten likväl väsentligen består i förvaltning.

Som från några håll anmärkts, kan det med denna uppläggning i vissa fall bli förenat med svårigheter att avgöra, huruvida företag av nyss antydd art faller under lagstiftningen eller ej. Därvid har även påpekats att förordningen om ersättningsskatt i praxis ansetts tillämplig även på företag, som förutom förvaltning av värdepapper bedrivit en icke obetydlig industriell verksamhet. Tillika har framhållits att en fondbeskattning i sistnämnda fall knappast stod i överensstämmelse med vad kommittén avsett.

Ett av huvudsyftena med fondskatten bör vara att nå en avveckling av vissa förvaltningsbolag av familjebolagskaraktär. Med sådana förvaltningsbolag bör emellertid jämföras företag, som vid sidan av förvaltning driver jämväl annan verksamhet men där denna är av underordnad betydelse. Kommitténs anknäpning till utformningen av ersättningskatteförordningens gränsdragning kan därför möjligen medföra en för vidsträckt tillämpning av bestämmelserna. Jag förordar därför att reglerna utformas i enlighet med vad riksskattenämnden förordat, nämligen på så sätt att fondskatten skall träffa företag, vars verksamhet *huvudsakligen* består i förvaltning.

Oavsett hur reglerna utformas, måste förutses att vissa gränfall finnes, där tvekan kan råda om fondskatt skall uttagas eller ej. Jag vill emellertid erinra om den möjlighet, som finnes för riksskattenämnden jämlikt dess allmänna direktiv att verka för en enhetlig tillämpning.

I anslutning härtill får jag beröra den av kammarrätten framförda tanken, att för företag med blandad verksamhet rätten att överföra värdestegringsvinst å tillgångar skulle avse allenast sådana tillgångar, vilka tillhörde företagets förvaltningsverksamhet. Med en sådan begränsning skulle man, enligt kammarrätten, möjligen reducera betydelsen av frågan huruvida ett företag skulle gå in under bestämmelserna om fondskatt eller ej.

Det synes mig tveksamt om något mera väsentligt skulle vinnas vid ett genomförande av vad kammarrätten sålunda förordat. Härtill kommer att fondskatten, i de fall denna skall utgå, enligt förslaget skall träffa även sådana vinstmedel som härrör av annat än förvaltningsverksamheten. Det synes då även rimligt, att de förordade möjligheterna att till anskaffningskostnad uttaga tillgångar skall gälla all företagets egendom.

Vad kommittén anfört därom att den avgörande tidpunkten för bedömning av frågan om ett företag är att betrakta såsom förvaltningsföretag eller ej bör vara den 1 juli 1953, kan jag godtaga. Visserligen hade det, såsom länsstyrelsen i Östergötlands län framhållit, varit ur kontrollsynpunkter mer lägligt med en anknäpning till läget vid utgången av år 1952 (eller motsvarande beskattningsår). Det vill dock synas som om tillräckliga kontrollmöjligheter skulle föreligga även med kommitténs förslag, vilket ur materiell synpunkt är att föredraga.

I anledning av vad Sveriges fastighetsägareförbund anfört rörande förslaget i denna del vill jag framhålla, att om en senare tidpunkt än den 1 juli 1953 valdes, detta skulle möjliggöra åtgärder i syfte att undgå fondskatten. Jag får vidare i detta sammanhang erinra om den av kommittén förordade dispensmöjligheten; till denna fråga återkommer jag närmare längre fram.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län har ifrågasatt, huruvida från fondbeskattning borde undantagas företag, som förvaltar jordbruksfastighet. Även för egen del finner jag bärande skäl tala för att här göra en begränsning till fastigheter av annan fastighets natur. Undantages rörelsedrivande företag i princip från fondskatten synes det nämligen följdriktigt att

undantaga jämväl företag, som förvaltar fastigheter i jordbruksrörelse. Det kan tilläggas att härigenom faller s. k. sambruksföreningar utanför bestämmelserna.

I likhet med vad några remissinstanser uttalat finner jag erforderligt med en uttrycklig föreskrift för bedömande av det fall, då rörelse överlätits per viss förfluten dag. Likaså bör efterkommas kammarrättens påpekande om ett stadgande beträffande sådana företag, som avses i 64 § 2 mom. kommunalskattelagen.

Jag torde här efter få beröra frågan i vad mån företag, som anmälts i likvidation men icke upplösts, skall taxeras till fondskatt.

De sakkunnigas förslag härutinnan innebär, att om företaget upplösts å sådan tidpunkt att taxering till utskiftningsskatt resp. taxering av delägare i anledning av utskiftning från förening ägt rum år 1954 eller tidigare, företaget regelmässigt icke skall taxeras till fondskatt. Denna ståndpunkt bör enligt min mening godtagas, då det icke kan ifrågakomma att uppriva redan fastställda taxeringar.

Har upplösningen däremot skett å sådan tid, att taxering till utskiftnings- resp. inkomstskatt skall ske först år 1955, innebär förslaget, att företaget skall sistnämnda år taxeras till fondskatt samt att vid sidan härav taxering till utskiftnings- resp. inkomstskatt skall i förekommande fall ske. Även denna ståndpunkt anser jag böra godtagas. Visserligen kan häremot invändas att de fördelar, som följer av en fondskattetaxering, rätteligen icke bör komma sådana företag till del som sedan en längre tid varit anmälda i likvidation. Skulle dessa företag ställas utanför fondskatten, funnes emellertid möjlighet för företagen i fråga att häva likvidationsbeslutet, varav då skulle följa att all beskattning av företagets ansamlade vinstmedel ställdes på framtiden.

Jag övergår nu att behandla den väsentliga inskränkning av området för ett obligatoriskt uttagande av fondskatt, som kommittén förordat genom upptagandet av en föreskrift att dylik skatt ej skall påföras sådana företag, vilka alltsedan den 1 juli 1953 ägt åtnjuta frihet från kedjebeskattnings av utdelningsinkomst. Med denna regel begränsas alltså den obligatoriska skattskyldigheten till fondskatt till företag, som ägs av en eller ett fåtal personer (s. k. familjebolag) och som icke i skälig omfattning verkställt utdelning av vinstmedel.

Det framgår av vad jag tidigare anfört, att fondskatten bör betraktas som ett medel dels för ett tvångsvis infriande av en skatteskuld, vilken med nuvarande regler eljest skjutes till en obestämd framtid, och dels för att åstadkomma en önskvärd avveckling av vissa företag. Från denna utgångspunkt saknas anledning att låta skattskyldigheten avse företag, vilka genom den förda utdelningspolitiken visat, att förvaltningsformen icke valts i skatteundrandragande syfte. Jag delar i detta hänseende med andra ord kommitténs uppfattning.



I anslutning till vissa erinringar från remissinstansernas sida angående lagtextens utformning får jag tillägga följande.

Det avgörande i förevarande hänseende skall vara — förutom att fråga är om familjebolag — att bolaget icke i skälig omfattning utdelat vinstmedel. Beträffande företag som vid den avgörande tidpunkten innehaft aktier eller andelar varå utdelning uppburits ter sig en hänvisning till de år 1951 införda reglerna om vissa familjebolags skyldighet att skatta för utdelning naturlig. När fråga är om företag, som vid samma tidpunkt icke innehaft aktier eller andelar kan däremot, som kammarrätten och riksskattenämnden framhållit, en sådan hänvisning ge upphov till vissa missförstånd.

Med hänsyn till vad sist sagts synes därför den av kommittén i 1 § andra stycket av förslaget till författning i ämnet gjorda hänvisningen böra utbytas mot en regel, som utsäger att fondskatten ej skall gälla familjebolag som i skälig omfattning verkställt utdelning. Med en sådan utformning av bestämmelserna blir även beaktade de av kammarrätten gjorda påpekandena rörande den jämväl efter 1951 års lagstiftning föreliggande skattefriheten även för familjebolag i anledning av särskilt medgivande härtill av riksskattenämnden ävensom beträffande utdelning å organisationsaktier.

Den förordade begränsningen till familjeföretag, som icke verkställt skäliga utdelningar, ställer självfallet de skattskyldiga och myndigheterna inför vissa tolkningsproblem. Till den del fråga är om företag, vars skattskyldighet för utdelning å innehavda aktier och andelar skall prövas redan jämlikt 1951 års förut omnämnda regler, tillkommer i huvudsak icke några nya problemställningar. Så blir emellertid förhållandet i andra fall och främst när fråga är om egentliga fastighetsbolag och fastighetsföreningar. Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län har något berört hithörande spörsmål och därvid erinrat om att fastighetens avkastning under åren kan huvudsakligen ha använts för avtalsreglerade amorteringar, i följd varav några utdelningar icke skett av influtna medel.

I ett fall som det nyss antydda kan alltså läget vara det att avkastningen helt eller huvudsakligen använts för betalning av gäld i fastigheten. I följd härav utvisar företaget en från år till år allt större kapitaluppbbyggnad, vilken skett med vinstmedel som sålunda tills vidare undgått det andra ledet i dubbelbeskattningen.

Självfallet kan någon tvekan råda hur man ur fondbeskattningssynpunkt bör bedöma detta fall. Kan företaget visa att det enligt träffade kreditavtal varit nödsakat att verkställa de gjorda amorteringarna, bör enligt min mening den förda utdelningspolitiken icke föranleda taxering till fondskatt. Men vid detta uttalande måste fogas reservationen att de gjorda amorteringarna varit affärsmässigt betingade och stått i överensstämmelse med vad som på förevarande område är normalt och brukligt. Det bör även ankomma på företagen att här förebringa den utredning och bevisning, som i varje särskilt fall skäligen må krävas.

Vad kommittén anfört rörande bostadsföreningar och liknande föreningar på kooperativ bas föranleder icke annan erinran från min sida än att det av

kommittén föreslagna undantagsstadgandet i 1 § andra stycket synes böra kompletteras på sådant sätt att därunder inrymmas jämväl i 24 § 3 mom. kommunalskattelagen avsedda bostadsföreningar och bostadsaktiebolag. Vad särskilt angår folketshusföretag och bygdegårdar, bör självfallet icke ifrågakomma att dessa skall erlägga fondskatt. Detta torde utan vidare följa av författningens föreslagna utformning. Skulle så i något undantagsfall ej vara förhållandet, lär det vara uppenbart att dispens bör meddelas.

Såsom framgår av det förut sagda torde vara ofrånkomligt med ett särskilt dispensinstitut. Detta kan ur vissa synpunkter te sig icke fullt tillfredsställande, men torde vara den enda anordning som möjliggör ett tillräckligt tillgodoseende av önskemålet att fondskatten skall träffa allenast de företag som lagstiftaren verkligen åsyftar.

Kommitténs uppfattning angående när dispens bör medges kan jag i huvudsak godtaga. Jag inskränker mig därför i det följande till några kompletterande uttalanden jämte en del synpunkter i mer speciella hänseenden, som föranletts av vad kommittén och remissinstanserna i denna fråga anfört.

Kommittén har uttalat att befrielse i regel borde meddelas, då företagets karaktär av förvaltningsföretag bestått och är avsedd att bestå allenast under kortare tid eller då det på grund av förvaltningsverksamhetens omfattning och andra omständigheter framstår såsom affärsmässigt naturligt att verksamheten bedrivs i den valda företagsformen.

Till det nu återgivna vill jag foga — och detta uttalande bör för övrigt ha en allmän åsyftning i frågor om dispens från fondskatt — den synpunkten, att spörsmålet, huruvida befrielse bör medges eller ej, bör prövas jämväl mot bakgrunden av i vilken omfattning familjeföretaget i fråga genom vissa åtgöranden berett dess delägare en av lagstiftaren icke avsedd skattelindring eller eljest i icke acceptabel utsträckning vidtagit eller underlåtit åtgärder i syfte att undgå eller förskjuta en av lagstiftaren åsyftad beskattning. En än så naturlig och affärsmässigt lämplig förvaltningsform bör alltså icke motivera dispens, därest mycket vägande invändningar ur fiskalisk synpunkt kan riktas mot företagets åtgöranden.

Jag kan icke tillstyrka det i något remissyttrande framförda önskemålet att dispens skulle medges i sådant fall, där skatten skulle bli särskilt stor eller ur den enskildes synpunkt eljest verka obillig. En så vidsträckt dispensrätt är icke principiellt godtagbar. Det må i detta sammanhang erinras om att andra bolag icke träffas av skatten än sådana som utnyttjats i skatteundandragande syfte och att de vinstmedel, som skall med fondskatten beskattas, dock alltid någon gång skall framtagas till beskattning.

Såsom i några remissyttranden framhållits bör dispens kunna ifrågakomma icke blott då ett rörelsedrivande bolags dotterbolag förvaltar den fastighet, vari rörelsen bedrivs, utan även i de fall då fråga är om två självständiga bolag med gemensamma intressenter och där det ena bolaget äger den fastighet däri det andra bolaget driver rörelse. Ävenledes bör dispens kunna

ifrågakomma i fall av nyss antytt slag, då fastigheten icke helt men till huvudsaklig del användes i rörelsen i fråga, dock att de särskilda omständigheterna i övrigt i dylikt fall understundom kan föranleda till annat bedömande.

Sveriges fastighetsägareförbund har uttalat att dispens borde medges bl. a. i det fall, då en omläggning från förvaltning till rörelsedrivande verksamhet planerats under år 1952 eller 1953 ehuru denna omläggning icke kommit till stånd före den 1 juli sistnämnda år. Till detta får genmälas, att kommitténs av mig förordade dispensregler möjliggör befrielse i sådant fall, därest förutsättningar i övrigt härför föreligger. — Att dispens bör kunna föranledas av att företagets handlingsfrihet varit starkt begränsad genom ingångna kreditavtal, testamentariska föreskrifter och liknande synes mera uppenbart; något uttryckligt stadgande härom torde icke vara erforderligt. — Däremot kan jag icke tillstyrka det likaledes av förbundet framförda yrkandet om att dispens från fondskatt skulle kunna medges mot det att företagets ägare avstår från rätten att till anskaffningskostnad utköpa företagets tillgångar.

Av några organisationer på näringslivets områden har uttalats, att dispens från erläggande av fondskatt borde medges jämväl i sådana fall, då företaget i fråga tidigare drivit rörelse men avyttrat sina inventarier och i stället förvärvat värdehandlingar samt avsikten är att vid ett framtida tillfälle försälja dessa värdehandlingar för att köpa nya inventarier och sålunda återuppta rörelsen. Detta skulle vara läget bl. a. för vissa tidigare rederiföretag.

Något generellt uttalande om dispens för fall av nu antytt slag är jag icke beredd att göra. Har en längre tid förflutit sedan inventarierna utbyttes mot värdehandlingar, talar övervägande skäl för att i dagens läge betrakta företaget i fråga som ett rent förvaltningsföretag. Det bör uppmärksammas, att om kontrakt angående förvärv av fartyg eller liknande träffats, denna omständighet regelmässigt medför att företaget icke längre är att anse som förvaltningsföretag. Ligger inventarieförsäljningen mindre långt avlägsen i tiden och kan företaget visa eller göra troligt att leveranskontrakt kommer att slutas eller inventarieköp verkställas i en snar eller i allt fall icke avlägsen framtid, bör emellertid efter prövning av omständigheterna i fallet dispens kunna medgivas.

I anledning av vad Sveriges advokatsamfund anfört angående anstånd med fondskattetaxering i avvaktan på att fusion mellan företag genomföres vill jag allenast hänvisa till möjligheten att i vissa sådana fall erhålla dispens.

## V. Frivillig taxering till fondskatt.

### Promemorian.

Kommittén har, som förut framhållits, funnit det vara synnerligen önskvärt, att de flesta befintliga fastighetsföreningar och holdingbolag snarast möjligt likviderar. Kommittén säger sig också ha anledning att förmoda att ägarna till dessa företag numera i allmänhet gärna vill upplösa dem, om det kan ske utan alltför betungande konsekvenser i skatteavseende. Kommittén anför, att sett ur denna synpunkt dess förslag är betydligt fördelaktigare för de skattskyldiga än gällande rätt. Särskilt möjligheten att utan skattepåföljd köpa ut företagets tillgångar till anskaffningspris innebär enligt kommittén en avsevärd förmån.

Kommittén upplyser, att den utköpsrätt som förelegat enligt övergångsbestämmelserna till 1951 års ändringar i 54 § kommunalskattelagen och 7 § förordningen om statlig inkomstskatt, blivit flitigt utnyttjad och att det t. o. m. förekommit att företag, som av riksskattenämnden förklarats icke vara skattskyldiga för utdelningsinkomster, fört talan mot detta beslut för att bli underkastade sådan skattskyldighet och därmed kunna bereda delägarna möjlighet till utköp. Kommittén, som räknar med att det av samma skäl kan uppkomma ett intresse för att frivilligt erlagga fondskatt, anser att detta ej bör motarbetas. Kommittén har därför föreslagit en uttrycklig bestämmelse att fondskatt må erläggas även om skyldighet därtill ej föreligger. Stadgandets räckvidd har emellertid begränsats till företag, vilkas verksamhet väsentligen består i förvaltning av fastighet eller av värdepapper eller därmed likartad lös egendom. Utanför stadgandet faller sålunda de i egentlig mening rörelseidkande företagen, för vilka fondbeskattning enligt kommitténs uppfattning ej bör komma i fråga.

Bestämmelserna om rätt att bli åsatt taxering till fondskatt, ehuru skattskyldighet icke föreligger, har intagits i 2 § av kommitténs författningsförslag.

### Remissyttrandena.

Kommitténs förslag att förvaltningsföretag, som icke enligt huvudregeln är skattskyldiga till fondskatt, frivilligt må åsättas taxering till sådan skatt har i allmänhet lämnats utan erinran. I vissa remissyttranden har dock föreslagits inskränkning av kretsen av de företag, som själva kan begära att åsättas taxering till fondskatt. I andra yttranden återigen har ifrågasatts om icke kretsen kan utvidgas utöver vad kommittén föreslagit.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län säger sig vara tveksam inför den valrätt som den av kommittén föreslagna möjligheten till frivillig taxering innebär. Enligt länsstyrelsens åsikt måste det betecknas såsom en icke önskvärd anordning att ge en skattskyldig möjlighet till valrätt mellan olika beskattningalternativ under i övrigt lika förutsättningar. Den ifråga-

varande föreskriften kommer att bereda vissa storföretag icke avsedda möjligheter att kringgå utskiftningskatt eller att utdela vinstmedel skattefritt till sina intressenter. Vidare framhåller länsstyrelsen, att det ur administrativ synpunkt icke är önskvärt, att fondskattereglerna utsträcker till alltför många företag. Länsstyrelsen ifrågasätter, huruvida icke den ifrågavarande valrätten kan utgå eller i vart fall om icke bestämmelsen kan omformuleras så att den kommer att äga tillämpning allenast på de rena familjeföretagen.

Jämväl länsstyrelsen i Malmöhus län anser att den av kommittén föreslagna möjligheten icke bör få begagnas av större förvaltningsföretag. Även om det kan förutses, att de börsnoterade företagen ej kommer att utnyttja denna möjlighet, finner länsstyrelsen det icke otänkbart att aktieägarna i liknande företag, där de större aktieägarnas inkomster beskattas efter en högre marginalskatt än 30 procent, kommer att genomdriva, att bolaget begär att bli taxerat till fondskatt.

Riksskattenämnden uttalar, att det icke klart framgår av promemorian, om det verkligen varit kommitténs mening att även andra företag än s. k. vita familjebolag skall kunna utnyttja möjligheten att frivilligt erlägga fondskatt. Vissa skäl talar för att även förvaltningsföretag av icke familjekaraktär inbegripes under bestämmelsen. Som exempel nämner riksskattenämnden det fallet att en stiftelse eller en förening äger en fastighet i bolags- eller föreningsform och önskar övertaga denna fastighet i direkt ägo. I ett dylikt fall finns det enligt nämndens åsikt knappast anledning att icke medgiva stiftelsen eller föreningen de lättnader, som förordningen om fondskatt erbjuder vid avvecklingen av det indirekta ägareförhållandet. Å andra sidan bör enligt riksskattenämndens mening en utvidgning av den frivilliga beskattningen till andra än familjeföretag icke ifrågakomma under annan förutsättning än att beskattningen åtföljes av en upplösning av vederbörande bolag eller förening, då bestämmelsen eljest kan missbrukas.

Sveriges industriförbund och Stockholms handelskammare framhåller, att även ägare till rörelseidkande familjebolag understundom kan önska underkasta bolaget taxering till fondskatt för att få tillfälle använda sig av den föreslagna utköpsrätten och avveckla bolaget. Detta kan vara fallet, då rörelsens fortsatta bedrivande i bolagsform icke längre är affärsmässigt lämpligt t. ex. av den anledningen, att rörelsen nedgått avsevärt eller förändrat karaktär eller att företaget står på gränsen till sådant förvaltningsföretag, som avses i 1 § första stycket i kommitténs förslag, eller att aktierna i bolaget från att tidigare ha varit fördelade på ett flertal personer övergått på en eller ett fåtal händer. I dylika fall synes företaget böra beredas möjlighet att efter därom gjord ansökning av riksskattenämnden medgivas rätt att bli taxerat till fondskatt. En dylik ändring i förslaget torde väl överensstämma med en av de grundläggande principerna för detsamma, att underlätta avvecklingen av bolagsbildningar, som icke är påkallade av affärsmässiga skäl.

Riksskattenämnden anser det till förhindrande av missbruk vara av vikt, att stadgandet gives sådan innebörd, att arten av föreningens verksamhet den 1 juli 1953 blir bestämmande för frågan om företaget kan frivilligt erlägga fondskatt. Då missförstånd icke synes vara uteslutna, finner nämnden det vara önskvärt att bestämmelserna förtydligas i detta hänseende.

Riksskattenämnden framhåller vidare, att med den formulering 2 § i kommitténs förslag erhållit, bestämmelsen icke grundar någon skattskyldighet för det företag, som vill begagna sig av rättigheten att erlägga fondskatt. Ur principiell synpunkt är detta mindre tillfredsställande. Bristen härutinnan kommer också klart till synes, när det i 7 § likväl talas om företag, som enligt 1 eller 2 § är skattskyldigt till fondskatt. Riksskattenämnden föreslår att bestämmelsen får en annan utformning. Lämpligen synes detta kunna ske genom en föreskrift, att företaget skall äga att inom viss tid göra anmälan till taxeringsintendenten i det län, där dess styrelse har sitt säte, att företaget vill begagna sig av rättigheten att erlägga fondskatt enligt 2 § i förordningen. Skattskyldigheten kan då anknytas till att sådan anmälan gjorts.

#### Departementschefen.

Av det nyss återgivna framgår, att några myndigheter i sina remissyttrandena uttalat betänkligheter mot kommitténs förslag att taxering till fondskatt skulle, med de förmåner av olika slag som är därmed förenade, på företagens egen begäran företagas beträffande sådana förvaltningsföretag, vilka enligt vad tidigare förordats ej skulle vara skyldiga att erlägga dylik skatt. Därvid har framhållits, att en sådan bestämmelse kunde komma att leda till obehöriga skattelättnader.

Vissa organisationer på näringslivets område har å andra sidan icke endast tillstyrkt kommitténs förslag utan därjämte föreslagit en utvidgning av bestämmelserna om frivillig taxering att avse jämväl rörelsedrivande företag.

En utvidgning av bestämmelserna om fondskatt och därmed förenade möjligheter att erhålla vissa skattelättnader på sätt kommittén föreslagit kan även enligt min mening inge vissa betänkligheter. Fondskattens syfte bör vara, såsom vid flera tillfällen tidigare framhållits, att beträffande vissa familjebolag framtvinga den beskattning, som dessa företag med sina åtgöranden velat förhindra eller skjuta på framtiden, samt samtidigt uppnå en urskilda synpunkter önskvärd upplösning av företagen i fråga. För att underlätta genomförandet av dessa åtgärder har då även befunnits skäligt med de eftergifter från det allmännas sida, som den föreslagna skattesatsens höjd och utköpsrätten innebär.

Det kan alltså sägas, att sistnämnda förmåner utgör en kompensation för de oförmånliga verkningar som tvångsvis träffar vissa företag vid en fondbeskattning. Företag, mot vilka några anmärkningar i skattehänseende icke finns att framställa, kan antagas i huvudsak vara sådana vilkas delägare funnit den valda förvaltningsformen, med dess konsekvenser i beskattningshänseenden inbegripna, att föredraga framför andra möjliga förvaltningsformer. Att för dessa företag och deras ägare nu ge en skattelättnad framstår i och för sig som omotiverat. Med särskild styrka måste detta göras gällande när fråga blir om förvaltningsbolag, som icke är familjebolag ens i en mer vidsträckt mening. Om man till alla delar skulle följa kommitténs förslag, måste antagas att åtskilliga större företag skulle begagna möjligheten att få vinstmedel beskattade efter den för fondskatten gällande skattesatsen, varefter de fondbeskattade vinstmedlen skulle utan vidare skattepåföljd genom utdelning tillföras delägarna.

Nu kan emellertid antagas att det finns vissa förvaltningsbolag, som lojalt fogat sig efter beskattningssystemets utformning, men som inte minst därför vill avveckla sin förvaltningsverksamhet. Detta kan vara fallet beträffande såväl familjebolag som företag av annan karaktär. För dessa fall framstår det därför som motiverat med en möjlighet till frivillig taxering till fondskatt och därmed förenade förmåner i beskattningshänseende.

Att särskilja de sist åsyftade företagen från andra företag, som icke har någon tanke på att vilja avveckla sin förvaltningsverksamhet men likväl kunde antagas söka erhålla den erbjudna skattelättnaden, torde vara förenat med stora svårigheter. Emellertid behöver en sådan uppdelning i lagstiftningen icke ske, om mitt tidigare framförda förslag godtages om en avräkning av fondbeskattade vinstmedel allenast mot medel som utskiftas i samband med företagets upplösning. Med en sådan regel torde tillräckliga garantier erhållas för att de nya reglerna icke kommer att utnyttjas allenast i syfte att vinna skattelättnad.

Jag har med det nu sagda alltså velat lämna min motivering för vad jag i tidigare sammanhang anfört om nödvändigheten av att begränsa nyssnämnda avräkningsrätt till fall av likvidation. Och jag vill nu tillägga, att om en sådan utformning av lagstiftningen skulle avvisas, jag icke anser det godtagbart med en rätt till frivillig taxering till fondskatt.

Det i några remissyttranden framförda önskemålet om en utvidgning av bestämmelserna om frivillig taxering till fondskatt till rörelseidkande företag kan jag icke tillstyrka. Skulle önskemålet efterkommas, borde härav följa att den tvångsmässiga taxeringen i motsvarande mån utvidgades, vilket enligt vad förut sagts ej bör ske. Redan med hänsyn härtill men även av andra skäl bör detta förslag avvisas.

För att förhindra vissa möjligheter till missbruk synes frågan huruvida ett företag i egenskap av förvaltningsföretag skall frivilligt få taxeras till fondskatt böra bedömas med hänsyn till förhållandena alltsedan den 1 juli 1953.

I anslutning till vad riksskattenämnden anfört förordar jag sådan utformning av bestämmelserna, att den, som frivilligt vill taxeras till fondskatt, skall göra anmälan därom till taxeringsintendenten i länet, förslagsvis senast den 31 mars under taxeringsåret. Sådan anmälan får då anses konstituera skattskyldighet till fondskatt och bör icke kunna återkallas.

## VI. Beräkning av beskattningsbart belopp.

### Promemorian.

Som framgått av det förut anförda har kommittén föreslagit, att fondskatten i princip anordnas som en skatt på inestående vinstmedel enligt företagets balansräkning vid utgången av det räkenskapsår, för vilket taxering sker år 1955. Kommittén förklarar, att det emellertid i praktiken torde vara nödvändigt att tillåta skattefrihet för sådana vinstmedel, som enligt bolags- eller föreningslagstiftningen ej får fritt disponeras. I överensstämmelse härmed har kommittén i 4 § av sitt författningsförslag som huvudregel angivit, att det till fondskatt beskattningsbara beloppet skall fastställas till skillnaden mellan å ena sidan företagets tillgångar och å andra sidan dess skulder och bundna kapital, därvid med bundet kapital normalt skall förstås aktie- eller insatskapital samt reservfond och skuldregleringsfond.

Beträffande den närmare innebörden av huvudregeln framhålles i promemorian, att beräkningen skall ske med utgångspunkt från företagets samtliga tillgångar och skulder. Bland tillgångarna skall följaktligen medräknas ej blott sådan egendom som utgör föremålet för företagets förvaltningsverksamhet utan även t. ex. kontant kassa och kontorsinventarier samt — om företaget har till biuppgift att driva rörelse — varulager och andra tillgångar i rörelsen.

I fråga om värdesättningen av tillgångarna skall enligt kommitténs förslag vad i förordningen om statlig förmögenhetsskatt är stadgat äga motsvarande tillämpning. Kommittén framhåller, att detta innebär bl. a. att fastighet i allmänhet skall upptagas till taxeringsvärdet och att för börsnoterade värdepapper börsnoteringen blir bestämmande, om ej särskilda skäl påkallar annan värdering. Icke börsnoterade värdepapper skall enligt förslaget upptagas till det värde de kan anses ha betingat vid försäljning under normala förhållanden. Beträffande fordringar stadgas i förmögenhetsskatteförordningen bl. a., att de skall upptagas till reducerat värde, om de ej löper med ränta eller är osäkra. Kommittén anser, att vid fondbeskattningen sådan reduktion ej bör ske såvitt angår fordringar hos delägarna i företaget och föreslår att dylika fordringar skall upptagas till sitt kapitalbelopp även om de är räntelösa eller osäkra. Undantag härifrån skall dock enligt kommittén få ske, därest en sådan värdering med hänsyn till omständigheterna måste anses oskälig, vilket kan tänkas vara fallet t. ex. om ett hol-



dingbolag för längesedan givit en delägare med några få aktier ett lån, som varit avsett att vara tillfälligt men som alltjämt står ute därför att låntagaren kommit på obestånd.

Kommittén föreslår ytterligare ett undantag från värderingsreglerna i förmögenhetsskatteförordningen. Eftersom rörelsevinster principiellt icke bör träffas av fondskatt, har kommittén nämligen ansett, att varulager aldrig bör upptagas högre än till bokförda värdet. Kommittén erinrar om att medel, som ej fondbeskattas, i stället kommer att tagas till beskattning i vanlig ordning när de uttages ur företaget och framhåller tillika, att varulager kan tänkas förekomma hos fondskatteskyldiga företag endast i sällsynta fall och i obetydlig omfattning.

Några särskilda anvisningar till ledning för beräkning av skulderna har kommittén icke ansett erforderliga.

Vidare anföres i promemorian.

Vad som skall förstås med bundet kapital har uttömmande angivits i den föreslagna författningstexten. Det är sålunda icke fråga endast om exemplifiering. Såsom redan nämnts innebär bestämmelserna i fråga, att skatt i princip ej skall utgå å vinstmedel som genom fondemission överförts till aktiekapital eller avsatts till reservfond eller skuldregleringsfond. I detta hänseende skiljer sig förslaget från förordningen om utskiftningsskatt. Enligt sistnämnda förordning inräknas nämligen i allmänhet även dylika vinstmedel i det beskattningsbara beloppet. Att kommittén föreslagit en annan ordning med avseende å fondskatten beror därpå, att för fondbeskattning ej förutsättes att företaget upplöses. Eftersom fondbeskattade företag sålunda kan tänkas komma att fortleva under avsevärd tid, har kommittén funnit nödvändigt att begränsa skattekravet så, att det ej kommer i strid med civillagstiftningens krav på konsolidering. I den mån vinstmedel blir fria från fondskatt därför att de ingår i bundet kapital kommer de vid en framtida upplösning att träffas av utskiftningsskatt eller, vad angår föreningar, av inkomstskatt hos delägarna.

Kommittén har funnit, att regeln om skattefrihet för bundet kapital lätt skulle kunna missbrukas genom att dispositionsfundsmedel och andra fria vinstmedel sedan kommitténs förslag blivit bekant användes till fondemission eller överföres till reservfond eller skuldregleringsfond. För att hindra sådant missbruk har kommittén föreslagit, att i bolags aktiekapital ej skall få inräknas belopp, som överförts genom fondemission efter den 30 juni 1953. Vidare skall vad som efter nämnda dag må ha avsatts till reservfond eller skuldregleringsfond anses som bundet kapital allenast i den mån det ej överstigit i lag, bolagsordning eller stadgar föreskrivet lägsta belopp.

Från huvudregeln att bundet kapital skall undantagas från fondbeskattning har kommittén föreslagit ett undantag. Kommittén har funnit, att de skäl, som förelegat för att sådant kapital enligt huvudregeln undantagits, icke äger giltighet om företaget likviderats. Kommittén uttalar att det ej sällan torde ställa sig fördelaktigare för delägarna i ett förvaltningsföretag att dess vinstmedel omedelbart fondbeskattas i stället för att vid framtida utskift-

ning underkastas beskattning enligt högre procentsats. För att uppmuntra till upplösning föreslår kommittén, att företag som trätt i likvidation under beskattningsåret skall äga påfordra att bundet kapital inräknas i det till fondskatt beskattningsbara beloppet.

Kommittén har vidare uttalat, att likvidationer som ägt rum under 1952 eller 1953 ofta torde ha föranletts av den nya lagstiftningen om kedjebeskattning av familjebolagens utdelningsinkomster. Kommittén har därför ansett, att den föreslagna förmånen att få inräkna även bundet kapital i det till fondskatt beskattningsbara beloppet, ur rättvisesynpunkt även bör medgivas företag, som likviderat tidigare än under beskattningsåret men efter ingången av år 1952. Beträffande företag som trätt i likvidation redan före år 1952 yttrar kommittén, att kravet på utskiftningsskatt eller däremot svarande inkomstbeskattning av delägarna varit aktuellt så länge, att någon rätt att beräkna fondskatt på högre belopp än normalt enligt kommitténs mening ej lämpligen bör medgivas. Beräkningen av bundet kapital i sådant fall bör enligt kommittén ske med ledning av sista balansräkningen före det bolaget trädde i likvidation.

Kommittén framhåller, att det får tillkomma vederbörande företag att avgöra i vad mån det vill begagna sig av ifrågavarande rättighet och att det kan förutsättas att fondbeskattning ej kommer att påfordras beträffande andra medel än sådana, som eljest vid utskiftning blir beskattade i annan ordning.

I promemorian har även berörts vissa problem, sammanhängande med det förhållandet, att fondavsättning i allmänhet icke sker i bokslutet för visst år utan först vid ordinarie bolags- eller föreningsstämma följande år. Kommittén påpekar, att eftersom balansräkningen vid utgången av det räkenskapsår, för vilket taxering verkställs år 1955, skall ligga till grund för taxeringen till fondskatt, följdén blir, att i det beskattningsbara beloppet ej sällan kommer att inräknas medel som företaget är skyldigt att vid nästa årsstämma avsätta till reservfond eller skuldregleringsfond. Denna i och för sig mindre önskvärda konsekvens anser kommittén emellertid svårigen kunna undvikas, om icke taxeringsarbetet skall oskäligt försvåras. Någon säkerhet för att avsättning verkligen kommer till stånd finns nämligen icke på förhand, och att dröja med taxeringen till dess stämma hållits kan av praktiska skäl ej lämpligen ifrågakomma.

För aktiebolag har kommittén föreslagit att en spärregel skall gälla vid fastställandet av det till fondskatt beskattningsbara beloppet. Enligt denna spärregel må det beskattningsbara beloppet inte sättas högre än till vad som skulle ha utgjort beskattningsbart belopp, därest fråga varit om taxering till utskiftningsskatt i samband med upplösning av bolaget. Såsom skäl för denna spärregel har i promemorian anförts, att om ingen begränsning föreskrives, fondskatten stundom i fråga om bolag kan komma att beräknas på högre belopp än som skulle varit beskattningsbart till utskiftningsskatt, vilket resultat uppenbarligen är stötande.

Kommittén har för att förhindra att bestämmelserna om fondskatt kringgås under punkt 1) i 5 § av sitt författningsförslag upptagit en föreskrift, att vid fondskattetaxering utdelning å aktie eller andel som företaget lämnat efter den 30 juni 1953 skall anses såsom tillgång hos företaget, om mottagaren förvärvat aktien eller andelen efter nämnda dag och icke blivit skattskyldig för utdelningen såsom för inkomst av kapital.

I anslutning till denna bestämmelse anför kommittén.

Vid de försök, som ägare av fastighetsaktiebolag och fastighetsföreningar under tiden fram till 1952 gjort att utan skattepåföljd uttaga hos vederbörande företag uppsamlade vinstmedel, har tillvägagångssättet i princip varit följande. Fastighetsföretaget har först mot revers överlåtit sin fastighet jämte övriga reallgångar till företagens ägare. Denne har sedan sålt aktierna eller andelarna i fastighetsföretaget till ett för ändamålet tillhandahållet aktiebolag, vilket erlagt likvid genom att övertaga säljarens betalningsansvar för reversskulden. Slutligen har sistnämnda aktiebolag låtit till sig utdela all i fastighetsföretagets bokföring redovisad vinst, varefter fastighetsföretaget upplösts. Metoden byggde på den omständigheten, att svenska aktiebolag — med vissa undantag som saknar betydelse i detta sammanhang — då ej var skattskyldiga för utdelningar från andra sådana bolag eller från svenska ekonomiska föreningar.

Efter ikraftträdandet den 1 januari 1952 av ovan omförmälda ändringar i 54 § kommunalskattelagen och 7 § förordningen om statlig inkomstskatt åtnjuter familjebolag och liknande företag skattefrihet för utdelningar endast i undantagsfall. Därigenom har möjligheterna att på nyss beskrivet sätt skattefritt uttaga vinstmedel ur fastighets- eller aktieförvaltande företag väsentligt beskurits. Beskattning vid sådant uttag kan emellertid fortfarande undgås, om metoden varieras så, att den slutliga, formella vinstutdelningen sker till ett rättssubjekt, som antingen alltjämt ej blir skattskyldigt för densamma eller väl i princip skall skatta för den såsom för inkomst av rörelse men kan göra denna skyldighet praktiskt betydelslös genom att i rörelsebokföringen nedskryva de övertagna aktierna eller andelarna med motsvarande belopp. Det kan befaras att sedan kommitténs förslag blivit bekant sådana transaktioner kommer att företagas i ökad omfattning i syfte att fondskatt skall kunna undgås genom att företaget tömts på vinstmedel innan taxering till sådan skatt blir aktuell.

Den förut omnämnda regeln i 5 § 1) har enligt kommittén till syfte att förhindra att skattefördelar uppnås genom transaktioner av den art kommittén angivit. Kommittén påpekar emellertid, att det icke torde vara uteslutet att vissa skattskyldiga kommer att försöka kringgå nämnda regel genom att antedatera avräkningsnotor eller liknande överlåtelsehandlingar. Kommittén förutsätter, att taxeringsmyndigheterna kommer att ha sin uppmärksamhet riktad på denna fara och framhåller att i de fall, där antedatering kan misstänkas, kontroll lämpligen bör ske genom granskning av räkenskaper och avlämnade deklARATIONER.

I promemorian anföres vidare, att ifrågavarande bestämmelse i vissa fall kan medföra obilliga verkningar. Om t. ex. en s. k. from stiftelse någon gång under senare halvåret 1953 i rent placeringssyfte inträtt som delägare i ett större familjebolag för fastighetsförvaltning, är det uppenbarligen icke lämpligt att fondbeskatta den utdelning stiftelsen uppburit på sina aktier

i bolaget. Kommittén har därför ansett, att undantag från bestämmelsen bör kunna medgivas av riksskattenämnden, om särskilda skäl föranleder därtill.

### Remissyttrandena.

I anslutning till vad kommittén anfört rörande beräkningen av det till fondskatt beskattningsbara beloppet uttalar *kammarrätten*, att det icke är möjligt att vid taxering till fondskatt räkna med ett till beloppet lika stort skatteunderlag som det, som skulle ha framkommit vid ordinarie taxering, om vinstmedlen i stället i normal ordning överförts till delägarna genom utdelning eller utskiftning. *Kammarrätten* finner det angeläget, att skatteunderlaget vid fondskatttaxeringen icke blir högre än vid sådan ordinarie taxering, emedan i så fall möjligheten till utnyttjande av motsvarande skattefrihet vid framtida överföring av medel till delägarna kan äventyras. Å andra sidan bör enligt *kammarrätten* i möjligaste mån undvikas, att skatteunderlaget vid fondskatttaxeringen blir lägre, då därigenom möjlighet öppnas att beträffande skillnadsbeloppet genom transaktioner helt undgå beskattning. Vid en jämförelse mellan skatteunderlagen vid fondskatttaxeringen och en tänkt ordinarie taxering synes det naturligtast att utgå från det tänkta fall, att överföringen till delägarna av vinstmedlen skett genom utskiftning vid företagets upplösning, som blivit föremål för beskattning. I normala fall synes skatteunderlaget vid fondbeskattning understiga det vid utskiftningsbeskattning med sammanlagda beloppet av reservfond samt, beträffande aktiebolag, skuldregleringsfonden och det belopp, varmed aktiekapitalet må ha ökat genom fondemission.

*Kammarrätten* framhåller vidare, att ehuru kommittén förutsätter såsom önskvärt att existerande företag av nu ifrågavarande art upplöses, den icke velat ta konsekvensen därav genom att i skatteunderlaget till fondskatt inbegripa ens någon del av reservfond och, beträffande aktiebolag, skuldregleringsfond. Anledning att undantaga dessa fonder finner *kammarrätten* föreligga endast under förutsättning att företaget skall fortleva. *Kammarrätten* påpekar, att om nämnda fonder undantages från fondbeskattning, möjlighet föreligger att vidtaga sådana transaktioner med fonderna, varigenom de icke heller blir föremål för den ordinarie beskattningen. *Kammarrätten* erinrar sålunda om att i direktiven till kommittén påtalats att reservfond utnyttjats för sådana transaktioner och framhåller, att även andra metoder finns för att helt undandraga sådana medel från beskattning. *Kammarrätten* anser det möjligen kunna ifrågasättas, huruvida avräkningen av bundet kapital vid beräkningen av det till fondskatt beskattningsbara beloppet bör beträffande reservfond och skuldregleringsfond inskränkas till de belopp, vartill fonderna lägst skolat uppgå den 30 juni 1953 enligt lagen om ekonomiska föreningar respektive aktiebolagslagen.

*Kammarrätten* påpekar ytterligare, att större skillnader mellan fondbeskattat belopp och det belopp, som skulle framkomma till beskattning vid

utskiftning av företaget, understundom uppkommer därigenom att aktiekapitalet principiellt undantages från skatteunderlaget. Resultatet därav kan te sig mindre tillfredsställande. Om exempelvis ett fastighetsaktiebolag före den 30 juni 1953 uppskrivit en sin fastighet mot ökning av aktiekapitalet och gratisemission, kan bolaget tillgodoräkna sig ett högre avdrag för bundet kapital, men kommer däremot oförändrat att räknas till last vid fondskatteberäkningen fastigheten med dess gällande taxeringsvärde. Andelsägare kan enligt förslaget få utlösa fastigheten till dess anskaffningsvärde, i vilket fall fastighetens motvärde kommer att ingå i det beskattningsbara beloppet med endast anskaffningsvärdet. Om man av aktiekapitalet vill inräkna fondemitterat belopp i det beskattningsbara beloppet, är enligt kamrarrättens mening förutsättningen därför att man principiellt utgår från att bolaget skall upplösas.

*Länsstyrelsen i Malmöhus län* framhåller, att regeln att det bundna kapitalet vid beskattningsårets utgång skall beräknas såsom avgående post vid bestämmandet av det beskattningsbara beloppet, kommer att medföra betydande inkonsekvenser. I vissa förvaltningsbolag har före återköpet av värdepapper, som nedskrivits med betydande belopp, en uppskrivning skett till anskaffningsvärdet. Den genom uppskrivningen framtagna vinsten har omedelbart överförts till aktiekapitalet eller reservfonden. Dessa företag kommer, framhåller länsstyrelsen, att erlægga lägre fondskatt än de företag, som antingen ej verkställt nedskrivning å värdehandlingar eller låtit den vid försäljningen framtagna vinsten kvarstå bland disponibla vinstmedel. Denna olägenhet kommer enligt länsstyrelsen att elimineras, om det bundna kapitalet i stället beräknas med utgångspunkt från den balansräkning, som fastställts närmast före det beskattningsår, då aktieägarna först berättigades att återköpa aktierna till bolagets anskaffningsvärde.

*Sveriges fastighetsägareförbund* framhåller, att anledning icke föreligger att låta bestämmelserna om beräkning av beskattningsbart belopp få retroaktiv verkan. Förbundet anser det under alla förhållanden icke vara rimligt att låta retroaktiviteten sträcka sig längre tillbaka än till den tid, då kommitténs förslag avgavs.

*Riksskattenämnden*, som förutsätter, att fondskatten icke skall få avräknas såsom skuld vid bestämmandet av det till fondskatt beskattningsbara beloppet, ifrågasätter om icke en direkt föreskrift härom är erforderlig, eftersom bolag är skyldigt enligt aktiebolagslagen att bland skulderna upptaga det beräknade skattebeloppet.

*Handelskammaren i Gävle* säger sig förutsätta, att till skulderna får räknas pensionsstiftelse och försäkringstekniskt beräknade pensionsförpliktelser.

*Skånes handelskammare* föreslår för fastighetsbolagens del en utvidgning av den av kommittén föreslagna skattefriheten för det bundna kapitalet till att gälla även reparationsfonder, i den mån dessa motsvaras av disponibla medel. Handelskammaren anser det stötande, att medel, som på dylikt sätt reserverats för reparationer av en fastighet, skall göras till föremål för be-

skattning i förevarande ordning. Handelskammaren säger sig icke förbise, att kontrollen i detta fall, där det icke gäller bundna fonder, kan möta vissa svårigheter.

Ett liknande förslag framföres av *handelskammaren i Gävle*, som framhåller att gällande byggnadsreglering och kreditrestriktioner under en följd av år begränsat möjligheterna till större fastighetsreparationer. Detta har gjort att vinstmedel i viss utsträckning ansamlats hos fastighetsbolagen eller fastighetsföreningarna. Vid fondbeskattning enligt förslaget kommer i vissa fall att uttagas fondskatt på uppskjutna reparationer, vilkas uppskjutande staten själv funnit sig böra påtvinga företagen. På grund härav yrkar handelskammaren, att om reparationsfonder finnes, dessa vid utköp av fastighet bör frånräknas fastighetens saluvärde och att reparationsfond ej inräknas i det beskattningsbara beloppet. Samma nedsättning i fastighets utköpsvärde och i beskattningsbart belopp bör få ske även i andra fall av eftersatta reparationskostnader.

Bestämmelsen att företag, som trätt i likvidation under åren 1952—1954, äger påfordra att bundet kapital skall inräknas i det beskattningsbara beloppet har föranlett vissa uttalanden.

*Kooperativa förbundet* anför sålunda, att denna bestämmelse i realiteten innebär, att utskiftningsskatten för dessa företag sänks till 30 procent. Förslaget förutsätter för sin tillämpning, att företaget trätt i likvidation under nämnda tidsperiod, men att likvidationen ej avslutats före utgången av 1954. Förslaget kan däremot icke tillämpas beträffande företag, som trätt i likvidation och avslutat densamma under åren 1952—1954. Dessa företag får därför erlagga utskiftningsskatt i vanlig ordning med 40 procent. I den mån sådana likvidationer ägt rum och föranletts av en lojal strävan att avveckla bolag ter sig denna omständighet som en orättvisa. Förbundet anser därför, att bestämmelser bör införas, som medger, att åtminstone de upplösta företag, som ännu ej taxerats till utskiftningsskatt eller där motsvarande beskattning ännu ej skett hos delägare, kommer i samma förmånliga läge som de företag, vilka påbörjat men ej avslutat likvidation före 1954 års utgång.

Liknande synpunkter framföres av *Sveriges industriförbund* och *Stockholms handelskammare*.

Även *länsstyrelsen i Stockholms län* har erinrat om de olikformiga verkningar, som på grund av ifrågavarande bestämmelse kan inträda beträffande eljest likartade företag. Enligt länsstyrelsens mening kan denna ojämnhet i största utsträckning undgås, om efter omräkning enligt fondskattens lindrigare bestämmelser överskjutande del av utskiftningsskatten restitueras eller avkortas.

*Svenska revisorsamfundet* anför, att vid beräkningen av det beskattningsbara beloppet hänsyn bör tagas till de förhållanden, som kan föreligga, då ett bolag nödgats nedsätta sitt aktiekapital till täckande av förlust. Har rörelsen därefter visat vinst, men endast lagstadgad avsättning till reserv-

fond eller skuldregleringsfond sker, är det enligt samfundet tänkbart, att bolaget nu har sparade vinstmedel till betydande belopp, ehuru summan av dessa och det bundna kapitalet understiger det ursprungliga tillskjutna aktiekapitalet. I här berörda fall har icke någon utskiftning skett, och om bolaget genom fondemission ökar sitt kapital till det ursprungliga samt därefter träder i likvidation, utgår ej någon utskiftningsskatt. Revisorsamfundet finner det då icke heller rimligt att fondskatt uttages. Så bör enligt samfundet icke heller ske i det fall, att uppkommen förlust täckts genom tillskott av aktieägarna.

Beträffande den föreslagna bestämmelsen om värdering av varulager har *länsstyrelsen i Östergötlands län* anmärkt, att så som kommitténs förslag utformats i denna del ett företag, som normalt icke driver rörelse, kan förvärva ett varulager och genom att skriva ned värdet å detsamma minska företagets kapital. Den vinst, som senare uppkommer vid försäljning av det nedskrivna lagret, täckes av en i motsvarande mån minskad nettointäkt för det beskattningsår, då nedskrivningen skett. Länsstyrelsen anför, att även om det icke är att befara att dylika transaktioner kommer att företagas i någon större utsträckning, försiktigheten synes bjuda att icke göra bestämmelsen undantagslös.

Gentemot den av kommittén föreslagna utformningen av bestämmelserna i 4 § andra stycket om vad som skall räknas till bundet kapital riktar *rikskattenämnden* den anmärkningen, att en tydligare åtskillnad bör göras mellan vad som skall räknas till bundet kapital hos aktiebolag och hos föreningar. Därvid bör tydligare markeras att skuldregleringsfond förekommer endast hos aktiebolagen samt att beträffande föreningarna fråga endast är om inbetalat insatskapital och om reservfond; någon ökning av insatskapitalet hos föreningar i annan form än genom inbetalning av kapital lär lagligen icke kunna förekomma. Å andra sidan torde det en gång inbetalade kapitalet böra få i sin helhet upptagas som skuld även om det delvis förbrukats och kapitalet av sådan anledning nedsatts.

*Föreningen auktoriserade revisorer* anför beträffande utformningen av nyssnämnda stycke att det bör förtydligas så, att i fråga om avsättning till reservfond eller skuldregleringsfond klart uttalas, huruvida bestämmelsen avser avsättning för året utöver vad som är föreskrivet i lag eller bolagsordning, eller om det belopp, som sammanlagt lägst skall avsättas, avses.

I anledning av det av kommittén föreslagna stadgandet i 5 § under 1), att utdelning som skett senare än den 30 juni 1953 i vissa fall skall räknas såsom tillgång hos det utdelande företaget, uppställer *riksskattenämnden* frågan hur ett skatteanspråk enligt nämnda punkt skall kunna realiserars i sådana fall, då företaget upplösts efter den 30 juni 1953 men innan förordningen om fondskatt trätt i kraft. Någon skyldighet för likvidatorerna att innehålla medel eller att ansvara för en skatteskuld av detta slag lär under sådana förhållanden icke föreligga. För att stadgandet i dylika fall icke skall bli en bestämmelse utan reellt innehåll anser riksskattenämnden erforder-

ligt, att förhållandet regleras genom ett tillägg i anvisningarna till 5 §. Enligt riksskattenämnden torde någon annan utväg då icke stå till buds än att i dylika fall lägga betalningsskyldigheten på den som mottagit utdelningen. Riksskattenämnden föreslår, att tillägget får det innehållet att, om på grund av företagens upplösning fondskatten icke kan uttagas av bolaget eller likvidatorerna, skatten skall kunna uttagas av den till vilken utdelningen lämnats. I praktiken torde ett sådant stadgande få endast prohibitiv betydelse.

*Sveriges advokatsamfund* påpekar, att bestämmelserna i 5 § 1) icke bör gälla, om för utdelningen uttagits kupongskatt, eftersom avsikten är att träffa endast sådana fall, då utdelningen blivit obeskattad.

*Riksskattenämnden* anför, att det i kommitténs författningstext använda uttrycket »som ej blivit skattskyldig för utdelningen såsom för inkomst av kapital» kan få mindre önskvärda konsekvenser genom att det icke täcker ett sådant förhållande som att utdelningen kvittats mot underskott å annan förvärvskälla. Riksskattenämnden föreslår i stället formuleringen »utan att skattskyldighet för utdelningen förelegat såsom för inkomst av kapital».

#### Departementschefen.

Storleken av den beskattning, som den föreslagna fondskatten skulle medföra för företagen, beror icke endast av skattesatsens höjd utan röner självfallet även påverkan av hur reglerna utformas för beräkning av det beskattningsbara beloppet.

Med den uppläggning av fondskatten, som följer av en lagstiftning i enlighet med vad jag i det föregående förordat, kan förutses att de fondbeskattade företagen genomgående eller så gott som genomgående kommer att upplösas under den tidsperiod, inom vilken fondbeskattade vinstmedel får vid en utskiftning av företagens tillgångar avräknas. Härav följer att åtskilliga av de intrikata och svårbemästrade detaljproblem, som kommittén med sin uppläggning av ämnet och därigenom även remissinstanserna sökt lösa, i huvudsak förlorar aktualitet. Det blir med andra ord av i viss mån underordnad betydelse, om underlaget för fondbeskattningen i det särskilda fallet blir något mindre eller något större, då det belopp som några år senare tages till beskattning i samband med företagens upplösning röner en motsvarande påverkan. Visserligen kan sägas, att ju mindre del av vinstmedlen som fondbeskattas ju större blir beloppet av kvarstående obeskattade vinstmedel och ju större kan då också intresset bli av att under tiden från fondbeskattningens genomförande och fram till upplösningstillfället genom olika manipulationer söka eliminera de obeskattade vinstmedlen. Denna olägenhet får emellertid accepteras, men torde — med hänsyn till redan vidtagna åtgärder på beskattningsområdet — icke böra överdrivas. Det kan även förutses att skatteflyktskommittén i sitt fortsatta arbete beaktar denna omständighet.

Det kan antagas, att berörda förvaltningsföretag själva i många fall önskar det beskattningsbara beloppet så högt beräknat, att ytterligare beskatt-



ning i samband med upplösningen i huvudsak undviks. Reglerna bör såvitt angår företag som trätt i likvidation år 1952 eller senare även så utformas att detta önskemål från de skattskyldigas sida blir tillgodosett.

Vägledande för fondskattebestämmelsernas utformning i förevarande del bör då bli, att det beskattningsbara beloppet icke skall fastställas till högre belopp än det, som skulle gjorts till föremål för beskattning om företaget i stället upplösts, med tillägg i förekommande fall av sådan utdelning som enligt 5 § vid 1) skall räknas som tillgång vid fondskattetaxeringen. En spärregel av sådan innebörd bör, i likhet med vad kommittén föreslagit, upptagas i förordningen.

På av kommittén anförda skäl anser jag det emellertid icke görligt, att även obligatoriskt fastställa det beskattningsbara beloppet enligt nyssnämnda spärregel. Någon tvångsmässig fondbeskattning av de bundna vinstmedlen torde icke böra med lagstiftningen åsyftas.

De regler, som kommittén förordat i avseende å beräkning av beskattningsbart belopp, synes i allt väsentligt godtagbara. Vad främst kammarrätten och länsstyrelsen i Malmöhus län invändningsvis häremot anført, kommer i huvudsak i ett annat läge med den av mig i det föregående förordade principiella uppläggningsfrågan, åsyftande en snar upplösning av företagen, och synes med hänsyn härtill icke behöva föranleda någon ändring i författningsförslaget.

I anledning av vad som uttalats i några remissyttranden får jag anföra följande.

Såsom riksskattenämnden påpekat bör fondskatten icke räknas såsom skuld vid fastställande av beskattningsbart belopp. Ett stadgande härom synes böra upptagas.

Handelskammaren i Gävle anser, att pensionsstiftelse och försäkrings-tekniskt beräknade pensionsförpliktelser skall få avdragas vid beräkning av beskattningsbart belopp. Härtill får jag anföra, att om företaget häftar i skuld på grund av avsättning till pensionsstiftelse denna skuld blir i förevarande sammanhang beaktad. Mer tveksamt är hur man bör bedöma kapitalvärdet av pensionsförpliktelser och liknande, som företaget kan ha iklätt sig men till säkerhet för vilka någon avsättning icke gjorts. Man är här med andra ord inne på frågan vad som i förevarande sammanhang menas med skuld. Kommittén har lämnat denna fråga öppen. För egen del anser jag erforderligt med en klargörande bestämmelse, och denna bör enligt min mening innehålla att om företaget lämnat bindande utfästelse om pension eller liknande till anställd i företaget, som icke tillika är delägare, kapitalvärdet av denna utfästelse bör räknas som skuld vid fastställandet av beskattningsbart belopp.

I detta sammanhang bör följande fråga uppmärksammas. Genom en betydande avsättning till pensionsstiftelse under år 1954 skulle företag av nu ifrågavarande slag kunna helt eller delvis frigöra sig från taxering till fondskatt. Detta kan synas mindre betydelsefullt, nämligen om det kan förutsättas att stiftelsens medel verkligen utbetalas såsom pensioner. Då den pensionsberättigade merendels torde vara företagens ägare, kan man

icke med säkerhet utgå från att så blir fallet. Lagstiftningen om fondskatt har då icke medfört annat resultat än att vinstmedlen i bolaget överförts till en pensionsstiftelse, där de förblir stående för en obestämd framtid. Därav följer vidare att något intresse av att upplösa företaget icke finnes.

Jag anser mig därför böra föreslå, att vid beräkning av till fondskatt beskattningsbart belopp såsom skuld icke må anses annan under år 1954 verkställd avsättning till pensionsstiftelse än sådan, som uteslutande avser annan anställd än den som är delägare i företaget och gentemot vilken bindande utfästelse lämnats.

Vad härefter angår frågan om upplagda reparationsfonder bör få avräknas såsom skuld, anser jag tillräckliga skäl för tillgodoseende av ett härom uttryckt önskemål icke föreligga. Frågan torde emellertid vara av ganska ringa innebörd, då det kan förutsättas att i det helt övervägande antalet fall delägarna kommer att utnyttja den erbjudna möjligheten att utköpa fastighet till anskaffningskostnad; sker detta elimineras ju även möjligheten att utnyttja fonderna för reparationsändamål.

För att omöjliggöra att avdraget för bundet kapital i skatteflyktssyfte ökas genom åtgärder efter den 30 juni 1953, föreslår kommittén vissa regler i andra stycket av 4 §. Sålunda skall till bundet kapital vid taxering till fondskatt icke räknas belopp, varmed aktiekapital eller insatskapital efter nämnda dag ökats genom överföring av vinstmedel eller genom uppskrivning av tillgång. Ej heller skall till bundet kapital räknas belopp, som — utan att skyldighet därtill förelegat enligt lag, bolagsordning eller stadgar — avsatts till reservfond eller skuldregleringsfond efter nämnda datum. Mot de sålunda föreslagna bestämmelserna har Sveriges fastighetsägareförbund riktat den invändningen, att bestämmelserna ej bör få retroaktiv verkan och i varje fall icke avse åtgärder, som vidtagits före den tidpunkt då kommittéförslaget avlämnades. Enligt min mening är det emellertid, med tanke på de möjligheter till transaktioner i skatteundandragande syfte som kan ha stimulerats av skatteflyktskommitténs tillsättande, angeläget att knyta beräkningen av det beskattningsbara beloppet till den av kommittén föreslagna tidpunkten.

En viss omredigering synes dock böra göras i den av kommittén föreslagna utformningen av andra stycket av 4 §, så att skillnaden mellan bundet kapital hos aktiebolag och dylikt kapital hos ekonomiska föreningar tydligare markeras. Vidare bör gälla att avsättning till reservfond eller skuldregleringsfond efter den 30 juni 1953 må avräknas endast i den mån skyldighet att göra sådan avsättning förelegat enligt lag eller enligt den 30 juni 1953 gällande lydelse av bolagsordning eller stadgar.

Genom den tidigare omnämnda bestämmelsen i 5 § 1) i kommitténs författningsförslag har kommittén avsett att förtaga värdet för de skattskyldiga av Lundintransaktioner efter den 30 juni 1953 och fram till tiden för taxeringen till fondskatt. Utdelningar efter nämnda dag skall därför under vissa förutsättningar inräknas i det till fondskatt beskattningsbara be-

loppet. Jag förordar även för egen del att en sådan regel upptages. Såsom riksskattenämnden anmärkt uppkommer emellertid särskilda problem, då fråga är om företag som upplösts efter den 30 juni 1953 och före fondskatteförordningens ikraftträdande. Härom må följande anföras.

Har företag som nyss sagts upplösts redan under år 1953, sker taxering till utskiftningsskatt innevarande år enligt vanliga regler. Dessa numera upplösta företag bör då år 1955 taxeras till fondskatt men allenast för beloppet av i 5 § 1) omförmäld utdelning; den föreslagna författningstexten får förtydligas i detta hänseende, vilket lämpligen synes kunna ske genom ett tillägg till övergångsbestämmelserna. Har upplösningen skett under 1954, skall företaget — jag hänvisar härutinnan till vad jag tidigare anfört — år 1955 taxeras till fondskatt under iakttagande bl. a. av bestämmelsen i 5 § 1) varjämte samma år taxering till utskiftningsskatt i förekommande fall skall ske.

Någon egentlig erinran att göra mot sådana konsekvenser av bestämmelserna synes icke vara att framställa. Däremot kan, enligt vad riksskattenämnden påpekat, uppkomma fråga om möjligheterna att realisera skatteanspråket. Skulle medel icke finnas av företaget reserverade för detta ändamål, får en prövning ske enligt allmänna regler om krav kan riktas mot den, som tillskiftats företags medel, eller mot likvidatorerna.

I anledning av vad Sveriges advokatsamfund anfört och även ur vissa andra synpunkter bör en omformulering av den föreslagna författningstexten i nu förevarande del göras.

Beträffande värdesättningen av tillgångarna och skulderna föreslår de sakkunniga, att de värderingsregler som gäller vid förmögenhetstaxeringen regelmässigt skall tillämpas. Dock skall varulager aldrig upptagas högre än till det bokförda värdet och fordringar hos delägare i företaget i regel upptagas till sitt kapitalbelopp även om de är räntelösa eller osäkra. Mot förslaget härutinnan har i remissyttrandena icke framställts annan invändning än att länsstyrelsen i Östergötlands län ifrågasatt, om icke bestämmelserna om värdet å varulager kan leda till åtgärder i skatteundandragande syfte. För egen del anser jag mig kunna förorda kommitténs förslag; även om den av länsstyrelsen gjorda invändningen har visst fog för sig synes, som länsstyrelsen också anfört, de åsyftade transaktionerna knappast kunna komma att företagas i någon större utsträckning. Härtill kommer att en annorlunda utformad regel skulle medföra betydande tillämpningssvårigheter.

Av det förut sagda framgår, att bundet kapital icke bör obligatoriskt inräknas i beskattningsbart belopp. Kommittén har emellertid föreslagit, i syfte att därmed stimulera till upplösning, att företag, som trätt i likvidation efter utgången av år 1951 men före utgången av år 1954, skall äga påfordra att bundet kapital inräknas i det till fondskatt beskattningsbara beloppet.

Godtages detta förslag, erhåller företagen en ytterligare lättnad i förhållande till resultatet av en utskiftningsskattetaxering. Med hänsyn bland annat till vad jag föreslagit därom att fondbeskattat belopp skall få avräknas

allenast i anslutning till upplösning, finner jag även för egen del rimligt att den förordade rätten medges företagen. Jag får tillägga, att med sitt förslag i förevarande del kommittén självfallet åsyftat allenast sådana efter den 31 december 1951 i likvidation anmälda företag, som icke upplösts vid det ifrågavarande beskattningsårets utgång. I några remissyttranden har uttalats önskemål om en härmed likartad behandling av företag, som avslutat eller avslutar likvidationen under tiden 1952—1954. Detta önskemål bör — då enligt vad förut framhållits det icke kan ifrågakomma att riva upp redan fastställda taxeringar — icke tillgodoses i vidare mån än då fråga är om företag, som upplösts å sådan tid att härav föranledd taxering skall ske år 1955.

Svenska revisorsamfundet har berört det fall då ett företag, som tidigare nödgats nedsätta aktiekapitalet för att täcka förlust, därefter ansamlat vinstmedel utan att använda dessa för ökning av aktiekapitalet eller eljest bundit vinstmedlen i fråga. Det av samfundet i samband härmed uttryckta önskemålet om fondskattens beräkning är tillgodosett med regeln att det till sådan skatt beskattningsbara beloppet normalt icke skall fastställas till högre belopp än det vara utskiftningsskatt skulle ha beräknats.

I övrigt har jag intet att erinra mot vad kommittén i detta sammanhang anfört.

## **VII. Avräkning för fondbeskattade vinstmedel vid taxering av utskiftade medel.**

### **Promemorian.**

I promemorian har fondskatten betecknats som en förtida beskattning av vinstmedel, som förutsättes så småningom komma att utdelas eller utskiftas. Någon ny beskattning skulle följaktligen icke ske när en motsvarande utdelning eller utskiftning framdeles kommer till stånd. Kommittén anser i enlighet härmed, att efter taxering till fondskatt skattefrihet vid utdelning och utskiftning i princip bör äga rum så länge icke summan av vad som sålunda utdelas och utskiftas överstiger 70 procent av det till fondskatt beskattningsbara beloppet, d. v. s. vad som återstår av de fondbeskattade medlen sedan fondskatten betalats. Såvitt angår uttag av medel som normalt skall tagas till beskattning hos delägarna, har kommittén emellertid främst av praktiska skäl funnit sig icke kunna förorda att sådan skattefrihet får åtnjutas under längre tid än fem år, räknat från slutet av det år som utgjort beskattningsår vid fondbeskattningen. Efter utgången av nämnda tid skall sålunda enligt kommitténs förslag skattefrihet föreligga endast vid utskiftning från bolag, i vilket fall beskattningen sker icke hos delägarna utan hos bolaget genom påföring av utskiftningsskatt.

Skatteflyktskommittén uttalar vidare, att i den mån ett fondskattetaxerat företag lämnar utdelningar under nysnämnda femårsperiod, dessa utdel-

ningar skall anses ha skett med fondbeskattade medel så länge sådana medel står till förfogande. Delägarna skall således icke kunna välja mellan att låta ett visst års utdelning vara skattefri eller skatta för densamma och utnyttja skattefriheten ett följande år. Om en sådan valrätt medgives, kommer enligt vad i promemorian anföres taxeringsmyndigheternas möjligheter att utöva kontroll över att gränsen för skattefria uttag ej överskrides att i hög grad försvåras. Av samma skäl bör enligt kommittén ej heller den omständigheten, att någon delägare till äventyrs redan enligt vanliga regler åtnjuter skattefrihet för utdelningar, tillmätas betydelse vid föreskriven avräkning av verkställd utdelning mot 70 procent av det till fondskatt beskattningsbara beloppet.

I promemorian göres det uttalandet att med utdelning skall i detta sammanhang förstås allenast i vederbörlig ordning beslutad utdelning, men icke s. k. förtäckt utdelning. Som skäl härför anföres, att avräkningsförfarandet blir alltför komplicerat, om hänsyn skall tagas även till förtäckt utdelning.

De föreslagna reglerna om skattefrihet för utdelning eller utskiftning, som sker inom fem år efter beskattningsårets utgång, har i kommitténs förslagsförslag upptagits i första stycket av 6 § samt i anvisningarna till samma paragraf.

Bestämmelserna om skattefrihet vid utskiftning av aktiebolag, som sker senare än nyss sagts, har upptagits i andra stycket av 6 §. Enligt dessa bestämmelser skall, som redan antytts, aktiebolag äga rätt till skattefrihet för förut fondbeskattade medel även vid utskiftning å sådan tid. Detta gäller dock endast i den mån något återstår outnyttjat av det belopp, som enligt bestämmelserna i första stycket högst må skattefritt utbetalas till delägarna i bolaget.

Det framhålles i promemorian att kontroll måste kunna utövas, att gränsen för skattefria uttag av vinstmedel icke överskrides. Kommittén anser att en sådan kontroll kan åstadkommas genom utbyggande av redan befintligt kontrollsystem. Det föreslås sålunda att de kortregister, som för tillämpningen av förordningen om utskiftningsskatt redan inom varje län finns upprättade över aktiebolag inom länet, skall utnyttjas för införande av uppgifter om gjorda utdelningar m. m. Vidare bör enligt kommittén utbyte av vissa upplysningar äga rum mellan länsstyrelserna och kupongskattekontoret. Bestämmelserna rörande denna kontroll har kommittén förutsatt skola meddelas i administrativ ordning.

Kommittén uttalar, att det av praktiska skäl icke torde vara lämpligt att kräva att taxeringsmyndigheterna ex officio skall iakttaga bestämmelserna om skattefrihet för utdelning eller utskiftning i 6 §. Kommittén har i stället ansett att det bör ankomma på den som vill komma i åtnjutande av skattefrihet att göra framställning därom och därvid tillhandahålla erforderlig utredning för sakens bedömande, särskilt beträffande frågan, huruvida gränsen för skattefritt uttagande av vinstmedel redan uppnåtts eller ej. Det torde kunna förväntas, att några svårigheter att förebringa sådan utredning

ej skall behöva uppstå för delägarna i de företag, varom här är fråga, eftersom det fondbeskattade företaget i regel äges av en eller ett fåtal fysiska personer.

### Remissyttrandena.

Av vad jag förut anfört framgår, att åtskilliga remissinstanser, för att upplösning av här avsedda företag i större utsträckning skall komma till stånd, föreslagit, att avräkning av fondbeskattade vinstmedel bör få äga rum allenast i samband med en taxering i anslutning till att det fondbeskattade företaget upplöses. Jag får härutinnan hänvisa till den tidigare redogörelsen. En dylik regel har i några remissyttranden ansetts lämplig, även av andra skäl än det nyss nämnda.

Följande må här återgivas.

*Landsorganisationen* anför.

Med tanke på de skatteeftergifter som föreslagits synes det vara omöjligt att ge de fondbeskattade företagen möjlighet att under en femårsperiod göra avdrag med 70 % av det till fondskatt beskattningsbara beloppet från de utdelningar och utskiftningar utöver återbäring av tillskjutna belopp som skall uppges vid taxering till inkomstskatt, kupongskatt eller utskiftningsskatt. En sådan regel kan medverka till att många företag kommer att fortleva. Bestämmelserna i 6 § synes därför böra utgå, allra helst som de företag som av olika skäl fyller en uppgift i näringslivet enligt kommitténs förslag skall kunna erhålla dispens från erläggande av fondskatt av riksskattenämnden.

*Kammarrätten* har funnit att åtskilliga olägenheter, till vilka jag senare återkommer, är förenade med de föreslagna bestämmelserna i 6 §.

*Kammarrätten* utgår från att en förutsättning för införande av en fondskatt bör vara, att genom fondbeskattning ej tas under beskattning sådan det fondbeskattade företagens inkomst, som vid ordinarie taxering icke skulle ha underkastats det andra ledet i dubbelbeskattningen på grund av att inkomsten dessförinnan gått förlorad och följaktligen icke kunnat utdelas eller utskiftas. Förslaget måste därför enligt kammarrättens mening få en sådan utformning, att möjlighet till fullständig avräkning för fondbeskattningen beredes vid blivande utdelning eller utskiftning. Såvitt kammarrätten kunnat finna, kommer i det skick förslaget föreligger så icke att bli fallet i alla lägen. Kommittén har förutsatt, att fall kan inträffa, då företag icke inom den angivna tidrymden av fem år efter beskattningsårets utgång till delägarna överfört ett sammanlagt belopp, motsvarande 70 procent av det till fondskatt beskattningsbara beloppet. För sådana fall har kommittén beträffande bolag föreslagit, att jämväl vid utskiftning, som sker efter nämnda femårsperiods utgång, frihet från utskiftningsskatt skall kunna äga rum. För att kravet på fullständig avräkning skall kunna fyllas, bör enligt kammarrätten en motsvarande bestämmelse meddelas även beträffande föreningar, i vad rör delägares taxering såsom för inkomst av kapital i samband med utskiftning. *Kammarrätten* anser av samma skäl erforder-

derligt att förslaget kompletteras med ett restitutionsförfarande, varigenom för det fall, att vid utskiftning utrymme för avräkning av outnyttjat belopp icke finns, till företaget återbetalas däremot svarande fondskatt.

Kammarrätten har emellertid vidare framhållit att de med stadgandena i 6 § förknippade olägenheterna möjligen kan i huvudsak undvikas, om avräkning av det fondbeskattade beloppet får åtnjutas först i samband med företagets definitiva upplösning. Detta förutsätter emellertid, att vid upplösningen hos företaget kvarstår tillräckligt belopp att utskifta, utöver tillskjutet belopp, så att utrymme finns för en avräkning. Kammarrätten anför vidare, att för sådana fall då utrymme icke finns för avräkning möjligen ett restitutionsförfarande bör ifrågakomma.

*Riksskattenämnden*, som förordat en omläggning av reglerna i 6 § för att en avveckling av ifrågavarande förvaltningsföretag oftare skall komma till stånd, anför att en sådan omläggning även är synnerligen önskvärd av taxeringstekniska skäl. En avräkning av fondbeskattade belopp i den ordning kommittén föreslagit förutsätter nämligen en omfattande registrering beträffande de föreningar, som blivit föremål för beskattningen. Den korrespondens, som förutsättes skola äga rum mellan länsstyrelserna och kungsskattkontoret för att hålla erforderliga register aktuella, lär vidare knappast komma att fungera tillfredsställande. Ett dylikt system blir i praktiken tungrott och rymmer stora risker för ofullständiga och felaktiga anteckningar. Däremot torde det vara praktiskt möjligt att på en gång taga det fondbeskattade beloppet till avräkning vid utskiftning eller utdelning i samband med företagets avveckling.

Riksskattenämnden uttalar vidare, att även för den frivilliga beskattning av fonderade medel, som kan ske enligt kommittéförslaget, det är ett villkor att beskattningen samordnas med en upplösning av företagen. Bestämmelsen skulle eljest kunna användas uteslutande i skattelindringsyfte, exempelvis i den formen att innehavaren av ett »vitt» holdingbolag — utan att ha för avsikt att upplösa bolaget eller att omlägga dess verksamhet — låter till sig överföra vinstmedel från bolaget mot erläggande av fondskatt till en betydligt lägre skattesats än som eljest skulle träffat dylika utdelningar.

Några remissinstanser föreslår, att avräkningstiden skall förkortas.

*Länsstyrelsen i Stockholms län* framhåller, att den föreslagna avräkningstiden för utdelning, fem år, för taxeringsmyndigheterna kan medföra en betungande utdragning av kontrollarbetet. Några större olägenheter för företagen av en snabbare utdelning anser länsstyrelsen knappast behöva befaras. Enligt länsstyrelsens åsikt kan tiden för den skattefria utdelningen, utan att några berättigade anspråk på skäligt anstånd trädes för nära, förkortas med tre år.

Jämväl *kammarrätten* har framhållit, att kontrollen över att skattskyldiga icke obehörigen kommer i åtnjutande av skattefrihet för att fungera på ett betryggande sätt blir ganska betungande för vederbörande myndigheter.

*Länsstyrelsen i Östergötlands län* har anmärkt, att med den av kommit-

tén föreslagna formuleringen den situationen kan uppkomma, att vederbörande företag eller delägare vinner nedsättning i inkomstskatt, utskiftningskatt eller kupongskatt, ehuru fondskatten kanske icke till någon del eller i varje fall icke helt erlagts. Bestämmelserna kommer säkerligen att i praktiken visa sig svårtillämpliga. Enligt länsstyrelsens mening bör i stället för nedsättning av den inkomst, varå inkomstskatt etc. skall beräknas, befrielse medgivnas från fondskatt till den del som motsvaras av utdelat eller utskiftat belopp. Härigenom försvinner visserligen det för upplösning av företagen stimulerande moment, som ligger i möjligheterna till skattelättnad. Med en lämplig avvägning av den tid, inom vilken avräkning skall få ske, torde enligt länsstyrelsens mening företagen likväl finna med sitt intresse förenligt att likvidera inom denna tid, när eljest avräkningsrätten helt går förlorad.

I det av *kammarrätten* avgivna remissutlåtandet beröres liknande problem. Kammarrätten påpekar, att den i 6 § av kommitténs förslag avsedda skattefriheten för utdelning förutsätter, att det utdelande företaget åsatts taxering till fondskatt. Beräkningen av den skattefria utdelningens totalbelopp torde förutsätta, att det utdelande företaget först blivit taxerat till fondskatt och dess till sådan skatt beskattningsbara belopp fastställt. Kommittén förutsätter, att i fall, som angives i 7 § sista stycket, företag skall äga väcka fråga om befrielse från erläggande av fondskatt eller om restitution av sådan skatt på den grund, att det till fondskatt beskattningsbara beloppet enligt i författningsrummet angivna regler beräknats för högt. Konsekvensen därav anser kammarrätten bli, ehuru därom intet utsäges i den föreslagna lagtexten, att det utdelningsbelopp, för vilket skattefrihet åtnjutes, skall i motsvarande mån reduceras. Ansökan om sådan befrielse från och restitution av fondskatt må enligt förslaget göras ännu sex månader efter taxeringsårets utgång. Vid denna tidpunkt kan redan taxeringsnämnd ha medgivit skattefrihet för utdelning på grund av den taxering till fondskatt, som ansökningsavser. Fondskattetaxering kan vidare efter besvär av högre instans undanröjas eller nedsättas, efter det att vid inkomsttaxeringen medgiven skattefrihet för utdelning, vilken skattefrihet sålunda blivit för högt beräknad, vunnit laga kraft. Därest fråga uppkommer om taxering till utskiftningskatt av fondbeskattat aktiebolag, måste denna taxering hållas öppen intill dess blivit genom lagakraftätagande beslut fastställt dels bolagets till fondskatt beskattningsbara belopp, dels ock i vad mån motsvarande skattefri utdelning förekommit.

Kammarrätten har vidare ifrågasatt, om icke en bestämmelse bör införas om att vid taxering till statlig förmögenhetsskatt i det fall, då den beskattningsbara förmögenhetens belopp blir maximerat till trettio gånger den sammanräknade nettoinkomsten, i denna inkomst skall inräknas på grund av fondbeskattningen skattefri utdelning.

I det av kammarrätten avgivna remissyttrandet påpekas även, att fondskatten i sådana fall, då preferensaktier förekommer i aktiebolag, kan



komma att i olika grad inkräkta på utdelningen å de olika slagen av aktier. Vid sådana tillfällen kommer måhända regelmässigt den preferensaktieägarna garanterade utdelningen icke att lida inskränkning, medan fondskatten kommer att beskära utdelningen till övriga aktieägare. Fondbeskattningen, i och för sig, kan således komma att medföra en förskjutning av värdeförhållandet mellan de olika slagen av aktier. Kammarrätten anser det dock icke vara praktiskt genomförbart att genom en motsvarande gradering av den mot fondskatten svarande skattefriheten för utdelning i alla situationer uppväga denna värdeförskjutning.

*Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* framhåller, att särskild uppmärksamhet bör ägnas åt det förhållandet att skattskyldig, som driver handel med andelar och aktier, för närvarande äger vissa möjligheter att nedskryva värdet å denna sin egendom med anlåtande av mottagen utdelning. Den av kommittén föreslagna skattefriheten bör enligt länsstyrelsen kompletteras med en föreskrift om att skattefrihet för mottagen utdelning eller utskiftning icke föreligger för aktiebolag eller förening, som driver handel med andelar eller aktier.

*Riksskattenämnden* ifrågasätter, om icke bestämmelsen i 6 § andra stycket enligt kommitténs förslag bör föranleda ett tillägg till förordningen om utskiftningsskatt, i det att hänvisning från nämnda förordning bör göras till förordningen om fondskatt.

#### Departementschefen.

Av skäl, som jag förut angivit, bör det icke komma i fråga att medgiva avräkning av erlagd fondskatt annorledes än vid utskiftning i samband med att vederbörande företag upplöses. Detta bör gälla i fråga om såväl aktiebolag som ekonomiska föreningar. För att inom rimlig tid uppnå en önskvärd avveckling av de av fondskatten berörda företagen och för att kontrollarbetet för taxeringsmyndigheterna icke skall bli alltför betungande bör föreskrivas, att avräkning får ske endast om upplösningen av företaget ägt rum före utgången av år 1965.

Verkningarna av en sådan regel ställer sig något olika för bolag och föreningar.

Vad först angår bolag bör, då fråga uppkommer om taxering av bolaget till utskiftningsskatt i samband med upplösning, 70 procent av det till fondskatt beskattningsbara beloppet i princip behandlas såsom tillskjutet belopp enligt 3 § utskiftningsskatteförordningen. Avräkningen kommer följaktligen att påverka en taxering, som åsättes bolaget. I samband härmed må erinras om den enligt 6 § utskiftningsskatteförordningen föreliggande möjligheten till tvångstaxering av bolag, som oskäligt fördröjer likvidationen. Sker sådan taxering kan någon avräkning därvid icke ifrågakomma. Det kan följaktligen förutses att bolag icke kommer att oskäligt dröja med likvidationen.

När det gäller utskiftning av ekonomisk förenings tillgångar, sker be-

skattningen som förut framhållits icke hos föreningen utan hos delägarna. Är utdelningen hänförlig till inkomst av kapital — och endast i dessa fall bör någon avräkning ifrågakomma — beskattas vad som vid föreningens upplösning utskiftas utöver inbetald insats. Bestämmelserna härom återfinnes i 38 § 1 mom. kommunalskattelagen. Avräkningen kommer alltså att bli av betydelse för taxeringen av dem, som är delägare i föreningen vid dennas upplösning. Det avsedda beskattningsresultatet nås med en föreskrift av innebörd att med inbetald insats, som i nämnda författningsrum avses, skall jämföras ett belopp motsvarande 70 procent av det till fondskatt beskattningsbara beloppet. På varje delägare i föreningen får därvid av sistnämnda belopp anses belöpa lika mycket som svarar mot hans andel av insatskapital. Det bör uppmärksammas, att skattefri utskiftning av vinstmedel, motsvarande vad som fondbeskattats, kan ske endast vid den utskiftning som föranledes av företagens upplösning och alltså icke under tid dessförinnan.

Nyss omnämnda avräkningsregler blir självfallet tillämpliga även vid sådan taxering i anledning av företags upplösning, som skall verkställas samtidigt med taxering till fondskatt.

Gentemot vad kammarrätten därutinnan framhållit får jag som min mening uttala, att anledning icke kan anses föreligga till någon restitution av fondskatt i sådant läge, då vid utskiftningstillfället fulla möjligheter att avräkna de fondbeskattade vinstmedlen icke föreligger. Såsom kammarrätten i ett annat sammanhang uttalat, kan fondskatten betraktas såsom en i efterhand uttagen skatt på en utdelning, vilken tidigare bort verkställas. Hade dessa vinstmedel vid ett tidigare tillfälle utdelats, skulle någon restitution icke ifrågakomma av den anledningen att företagens fortsatta verksamhet gått med förlust. Ett efterkommande av kammarrättens synpunkt skulle för övrigt även komplicera förfarandet på ett icke godtagbart sätt.

Det kan tilläggas, att anledning icke heller finnes till antagande att den av kammarrätten tänkta situationen verkligen skulle i någon nämnvärd omfattning uppkomma. Här ifrågavarande företag läser tillse, om icke på annat sätt så genom en omedelbar likvidation, att den medgivna avräkningsrätten blir i förekommande fall utnyttjad.

Tillräckliga skäl synes knappast föreligga för den av kammarrätten ifrågasatta bestämmelsen, att vid tillämpning av regeln i 9 § tredje stycket förordningen om statlig förmögenhetsskatt i den sammanräknade nettoinkomsten skulle inräknas på grund av fondbeskattningen skattefri utdelning. En sådan regel skulle troligen få ringa betydelse under det enda år, varom fråga är.

Om än den av mig förordade avräkningsregeln undanröjer åtskilliga av de komplikationer, som följer av kommitténs förslag i denna del, kvarstår likväl de problem rörande sambandet mellan fondskatten, å ena sidan, samt inkomst- och utskiftningsskatterna, å andra sidan, som kammarrätten pekat på. Liknande problem uppkommer i avseende å rätten att utan be-

skattningskonsekvenser utköpa tillgångar från företaget till lägre pris än saluvärdet. Jag avser att behandla dessa frågor i ett senare sammanhang.

I anledning av vad länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län anfört rörande det fall, då företagets ägare är någon som driver handel med aktier eller andelar, må följande anföras.

Av det utav mig förordade avräkningsförfarandet följer, då det upplösta företaget är en förening, att vid beräkning av inkomst av kapital skattefrihet medges för ett belopp motsvarande 70 procent av vad som fondbeskattats. Skall mottagaren enligt allmänna regler skatta för utdelning såsom för inkomst av rörelse erhålles icke någon skattelindring. Denna konsekvens överensstämmer med vad länsstyrelsen förordat och ligger i linje med beskattningsreglernas utformning i jämförbara fall. Är det upplösta företaget ett bolag, som åsättes taxering till utskiftningsskatt, får frågan huruvida mottagaren av det utskiftade beloppet skall skattläggas för det samma bedömas enligt allmänna regler.

Med hänsyn till den speciella karaktären och begränsade giltighetstiden av de i det föregående berörda bestämmelserna rörande taxeringen till inkomstskatt och utskiftningsskatt i vissa fall finner jag det godtagbart att upptaga dessa bestämmelser i förordningen om fondskatt. Att för detta fall ändra kommunalskattelagen eller utskiftningsskatteförordningen finner jag alltså icke böra ske.

De av mig förordade reglerna för avräkningsförfarandet medför ett väsentligt mindre kontrollarbete från taxeringsmyndigheternas sida än kommitténs förslag. I fråga om bolag bör gälla att myndigheterna, för framtida bruk i samband med taxeringen till utskiftningsskatt vid bolagets upplösning, gör en anteckning i det redan förefintliga registret om storleken av det vid taxeringen till fondskatt fastställda beskattningsbara beloppet. Även i fråga om ekonomiska föreningar kan finnas lämpligt med en motsvarande anteckning. När ekonomisk förening utskiftar fondbeskattade vinstmedel, bör det ankomma på den skattskyldige att styrka skattefriheten för mottagna medel. Föreningen kan här tänkas lämna erforderlig medverkan. Läget skiljer sig f. ö. icke mer väsentligt från det redan nu gällande, där den skattskyldige har att utreda hur mycket av utskiftat belopp som är att anse såsom återbäring av insats.

I den mån så finnes erforderligt torde föreskrifter få meddelas i administrativ ordning.

## **VIII. Rätt att utköpa tillgångar till anskaffningskostnad, m. m.**

### **Promemorian.**

Av skäl, för vilka redogörelse lämnats i den allmänna motiveringen, har skatteflyktskommittén föreslagit, att delägare i företag, som skall erlagga fondskatt, skall äga rätt utköpa egendom från företaget till anskaffningskostnaden utan att detta i förekommande fall skall skattemässigt bedömas

såsom förtäckt utdelning. Kommitténs förslag härom, vilket återfinnes i 7 § och anvisningarna till samma paragraf, har utformats i nära anslutning till motsvarande stadganden i övergångsbestämmelserna till 1951 års ändringar i 54 § kommunalskattelagen och 7 § förordningen om statlig inkomstskatt. Därest utköpet sker från ett bolag som trätt i likvidation skulle överlåtelsen möjligen kunna anses innefatta förtäckt utskiftning, med påföljd att bolaget finge betala utskiftningsskatt för övertärdet. Detta har kommittén funnit vara inkonsekvent och därför föreslagit en uttrycklig bestämmelse till förebyggande av sådan tillämpning. Vidare föreslår kommittén, liksom i överensstämmelse med nyssnämnda övergångsbestämmelser, att om delägaren avyttrar den utköpta egendomen, tidpunkten för företagets förvärv av densamma skall vara avgörande för frågan, huruvida realisationsvinstbeskattning skall inträda eller ej.

Kommittén har, som tidigare anförts, funnit att föremål för utköpsrätt vid fondbeskattning bör vara all sådan egendom som utgör föremålet för vederbörande företags förvaltningsverksamhet, vare sig denna egendom består i aktier eller andelar eller t. ex. i fastighet eller obligationer.

Kommitténs förslag innefattar härutinnan således en avvikelse mot vad som gäller enligt 1951 års övergångsbestämmelser, enligt vilka utköpsrätten omfattade allenast aktier och andelar.

Med denna utgångspunkt har kommittén av praktiska skäl funnit lämpligast, att ingen begränsning överhuvud göres i fråga om utköpsrättens omfattning. Enligt förslaget föreligger sålunda ej hinder mot utköp även av exempelvis möbler och andra inventarier. Formellt avser utköpsrätten jämväl varulager i rörelse. Kommittén utgår emellertid från att vid förvärv av sådant varulager frågan om beskattning såsom för förtäckt utdelning eller om realisationsvinstbeskattning vid senare avyttring knappast kan bli aktuell. Om varulager är bokfört till lägre belopp än utköpspriset, får företaget skatta för skillnaden såsom för vinst å rörelsen.

I promemorian beröres frågan huru skall förfaras, då utköp sker till pris som är lägre än företagets anskaffningskostnader. Härom anføres i promemorian.

En fråga av visst intresse är, vilka konsekvenser i beskattningshänseende som skall följa, om utköp sker till pris som understiger företagets anskaffningskostnad. Denna fråga beröres icke i övergångsbestämmelserna till 1951 års ändringar i 54 § kommunalskattelagen och 7 § förordningen om statlig inkomstskatt. Ej heller innehåller motiven till dessa övergångsbestämmelser något uttalande i ämnet. Med hänsyn härtill kunde det måhända göras gällande, att nämnda övergångsbestämmelser skall tolkas så, att vid utköp till pris under anskaffningskostnaden reglerna om skattelättnader blir helt otillämpliga. Följden skulle då bli, att delägaren bleve inkomstbeskattad för hela skillnaden mellan utköpspriset och egendomens verkliga värde samt ginge förlustig rätten att vid framtida avyttring räkna företagets förvärv som sitt eget. Detta skulle enligt kommitténs mening vara obilligt. Särskilt stötande skulle ett sådant resultat te sig, om utköpspriset endast obetydligt understiger anskaffningskostnaden medan marknadsvärdet kanske är avsevärt större, eller om avsikten varit att göra utköp till anskaffningskostnaden

men utköpspriset kommit att sättas för lågt på grund av misstag i fråga om anskaffningskostnadens storlek. Det riktiga synes vara att i nu åsyftade fall delägaren skall vara skyldig att skatta såsom för förtäckt utdelning allenast för skillnaden mellan utköpspriset och företagets anskaffningskostnad. Vad angår läget vid framtida avyttring av egendomen skulle det måhända vara mest konsekvent att anse egendomen vara till en del förvärvad vid tidpunkten för företagets förvärv av densamma och till återstående del vid utköpet. Tillräckliga fiskaliska skäl att tillämpa ett så invecklat beräkningssätt torde emellertid ej föreligga. Av praktiska hänsyn bör därför det för låga utköpspriset icke föranleda avsteg från regeln att delägaren äger räkna företagets förvärv som sitt eget.

Bestämmelser av nyss angiven innebörd har upptagits i kommitténs förslag till anvisningar till 7 §.

Kommittén har också föreslagit, att i anvisningarna till 7 § skall intagas bestämmelser, hur anskaffningsvärdet för fastighet skall beräknas. Kommittén uttalar, att eftersom de flesta av de fastighetsföretag, varom nu är fråga, torde ha innehåft sina fastigheter i flera tiotal år, det ofta måste vara förenat med stora svårigheter att fastställa, vilka kostnader som efter anskaffningen nedlagts på förbättringar, vilka värdeminskningssavdrag som åtnjutits o. s. v. Kommittén anför att en fullständig utredning härom säkerligen i regel skulle kräva ett omfattande och tidsödande arbete. Kommittén föreslår, för att underlätta taxeringsmyndigheternas arbete, att man vid beräkningen av fastighets anskaffningsvärde skall bortse från allt annat än inköpspriset och kostnaderna för sådana mera betydande förbättringar, om vilka upplysning relativt lätt kan vinnas. Detta innebär såtillvida en nackdel för den enskilde, att avdrag ej kommer att ske för värdeminskning, men å andra sidan erhåller han en förmån genom att hänsyn ej heller tages till lagfartsstämpel och mindre förbättringsarbeten. I författningstexten har den föreslagna grundsatsen uttryckts så, att såsom anskaffningskostnad för fastighet skall anses erlagd köpeskillning eller motsvarande valuta ökad med kostnaden för mera väsentliga förbättringar av värdehöjande natur.

I promemorian har något berörts frågan om verkningarna av att taxering till fondskatt undanröjes. Kommittén framhåller, att om sådan taxering undanröjes efter besvär, därför att företaget befinner sig icke vara skattskyldigt enligt 1 §, förutsättning ej längre föreligger för att delägare, som enligt bestämmelserna i 7 § utköpt egendom till lägre pris än verkliga värdet, skall gå fri från inkomstskatt för förtäckt utdelning. Kommittén anser att det bör åligga taxeringsintendenterna att, om fondskattetaxering överklagas med yrkande om undanröjande på nyss angiven grund, genom reservationsbesvär hålla talan mot inkomsttaxeringen öppen. Vill delägaren i fall som nu avses låta utköpet gå tillbaka, bör det stå honom fritt. Uttryckligt stadgande härom har icke ansetts erforderligt.

Beträffande tidpunkten för verkställande av utköp framhåller kommittén att det är önskvärt att den, som vill begagna sig av inköpsrätten, gör detta innan taxering till fondskatt äger rum. Kommittén har emellertid ansett ut-

köpsrätten böra få begagnas även efter det fondskattetaxering skett, men förvärvet skall ske före utgången av taxeringsåret.

Det förhållandet att utköp kan ske även efter beskattningsårets utgång har nödvändiggjort vissa regler för beräkningen av beskattningsbart belopp. I balansräkningen vid utgången av beskattningsåret, vilken balansräkning skall ligga till grund för fondskattetaxeringen, skall den utköpta tillgången redovisas. Sker utköp först efter beskattningsårets slut, påverkas ej balansräkningen, och vid beräkningen av det till fondskatt beskattningsbara beloppet kommer den utköpta egendomen att upptagas till fulla marknadsvärdet. Om ej annat föreskrives kommer följaktligen fondskatt att utgå jämväl för den värdestegring egendomen i fråga undergått medan den befunnit sig i företagets ägo. Eftersom syftet med utköpsrätten därmed skulle förfelas föreslås i promemorian, att i fall som nyss sagts företaget skall äga påfordra att fondskatt skall utgå med allenast det belopp vartill den skulle ha fastställts, om utköpet skett sista dagen av beskattningsåret. Har taxering till fondskatt ännu ej åsatts när utköpet sker, bör lämpligen framställning om sådan skattnedsättning göras till vederbörande taxeringsnämnd. Därest taxering redan ägt rum, skall däremot enligt förslaget rättelse ej sökas i vanlig taxeringsväg, utan företaget hänvisas i stället att hos prövningsnämnden göra framställning om skattebefrielse. Anledningen härtill är, att skattnedsättning på grund av efterhandsutköp ej påverkar övriga delar av fondskattetaxeringen. Beräkningen av det belopp, varmed nedsättning av skatten skall ske, bereder ej heller några svårigheter. Det skall fastställas till 30 procent av skillnaden mellan utköpspriset och det värde, vartill den utköpta egendomen upptagits vid fondskattetaxeringen.

Eftersom skattebefrielsen vid efterhandsutköp icke grundas på någon omständighet som kan läggas taxeringsmyndigheterna till last, bör enligt kommitténs mening ränta ej utgå å medel som restitueras på grund av beslut om sådan befrielse.

#### Remissyttrandena.

Den föreslagna rätten till utköp har av åtskilliga remissinstanser ansetts vara en avsevärd förmån.

*Tjänstemännens centralorganisation* framhåller, att reglerna om utköpsrätt för delägarna synes medföra fördelaktiga villkor för delägaren samt ställer sig gynnsammare för företaget än en upplösning, där utskiftningskattens regler skulle gälla.

*Skånes handelskammare* uttalar, att de hittillsvarande reglerna omöjliggjort eller väsentligt försvårat övergången från indirekt till direkt ägande av förvaltningsföretags förmögenhetsobjekt. Tack vare utköpsrätten, vilken handelskammaren ser som en integrerande del av den föreslagna skatteformen, möjliggöres att delägare i förvaltningsföretag kan övertaga företagets egendom utan att bli inkomsttaxerad för den till följd av penningvärdessämringen inträdda ökningen av egendomens värde.

*Sveriges advokatsamfund* anmärker, att i många fall hinder kan föreligga mot utköp. Så kan vara fallet om någon av delägarna i bolaget är utländsk medborgare eller bosatt i utlandet. Om aktier, som skall utköpas, är för- enade med hembudsskyldighet, kan vidare utköp försvåras eller omöjlig- göras. Vidare påpekar samfundet att för utköp av skogsfastighet eller an- nan jordbruksfastighet erfordras att lantbruksnämnd ger sitt tillstånd, vil- ket torde ske endast om köparen är jordbrukare.

Jag övergår härefter till att redogöra för de invändningar av mer speciell karaktär, som från remissmyndigheternas sida riktats mot utformningen av den föreslagna utköpsrätten.

*Kammarrätten* anser, att rätten till utköp bör begränsas till sådana till- gångar, vilka uteslutande är föremål för företags förvaltande verksamhet. Kammarrätten anför härom.

I 7 § av förslaget regleras den av kommittén föreslagna rätten till skatte- fritt uttag av värdestegringsvinst å fondskattskyldigt företags tillgångar. Såsom förut antytts, kan avgränsningen av förvaltningsföretag, som avses med den föreslagna lagstiftningen, ofta vara oklar. Till förvaltningsföretag, som faller under lagstiftningen, läser i undantagsfall kunna komma att hän- föras företag, som äga rena rörelsetillgångar, i vilka ligga värdestegrings- vinster (jämför RÅ 1945 ref. 10). Såsom förut framhållits, synes det i och för sig icke möta något hinder för ett rörelseföretag, som tillika är familje- företag, med betydande värdestegringsvinster i sina rörelsetillgångar, att övertaga andelarna i ett förvaltningsföretag och överföra rörelsetillgångarna till detta efter beträffande lagertillgångar deras bokförda värden och beträf- fande inventarier deras skattemässiga restvärden, för att därefter avveckla värdestegringsvinsten genom att delägare uttager dessa tillgångar skatte- fritt enligt 7 § av förslaget. Sådana transaktioner skulle ställa sig förmån- liga i synnerhet beträffande företaget med lång lagerhållning, där lagret un- dergått värdestegringar, t. ex. byggnader i byggnadsrörelse, tomtmark i jord- styckningsrörelse, patenter, mineraltillgångar o. s. v., samt beträffande före- tag, i vilka värdeminskningen å inventarierna genom slitning uppvägs av värdestegring genom penningvärdets fall eller liknande omständigheter, så- som fallet understundom kan vara beträffande fartyg, dyrbarare maskinut- rustning o. d. Om rörelsetillgångar, vilka sålunda via ett förvaltningsföretag uttagits, av delägaren säljas efter utgången av 5 år, då fråga är om lös egen- dom, eller 10 år, då fråga är om fast egendom, efter det förvaltningsföretaget förvärvat desamma, skulle, då delägaren, som utlöst dem, icke driver rörel- se, hela värdestegringsvinsten kunna skattefritt överföras på honom. Det synes icke påkallat att i en lagstiftning, som i övrigt har avseende å förvalt- ningsföretag, inrymma skattefria avveckling av värdestegringsvinster å dylika tillgångar. Av sådan anledning synes rätten till dylik avveckling böra ut- tryckligen inskränkas till sådana tillgångar, vilka äro uteslutande föremål för företags förvaltande verksamhet. Möjligen kan det finnas anledning att, till förhindrande av transaktioner av nyss antydd art, inskränka rätten ytterligare till att avse endast dylik förvaltningsföretag, som företaget för- värvat före den 1 juli 1952. Om detta datum väljes såsom det avgörande, läser i allmänhet mot de år 1953 avlämnade självdeklarationerna och de räkenskaper, som ligga till grund för dessa, kunna verkställas kontroll till förhindrande av att genom antedatering av förvärv bestämmelsen kringgås. En inskränkning av rätten att skattefritt avveckla värdestegringsvinster å

tillgångar till sådana, som förvärvats före den 1 juli 1952, lärer icke innebära någon nämnvärd beskärning av avvecklingsrätten i fråga om verklig förvaltningsegendom, då sådan i allmänhet icke lärer kunna ha efter nämnda tidpunkt undergått någon nämnvärd värdesteoring.

Flera remissinstanser har befarat, att svårigheter uppkommer då det gäller att bestämma anskaffningskostnaden för utköpt fastighet.

*Riksskattenämnden* uttalar, att det i många fall torde ställa sig svårt för de skattskyldiga att förebringa utredning om anskaffningskostnaden för fastigheter, som utköpes med stöd av de föreslagna bestämmelserna i 7 §. Särskilt gäller detta fastighetsföreningarna, för vilka någon bokföringsskyldighet icke förelegat under tidigare år. I åtskilliga fall har dessa föreningar bildats redan i samband med förvärvet av den tomt, varå byggnad sedermera uppförts. Föreningen har då själv byggt fastigheten och någon uppgift om anskaffningskostnaden kan icke erhållas av lagfartshandlingar e. d. Om andelarna sedermera bytt ägare ett flertal gånger, finns vanligen icke heller några räkenskaper i behåll. Med hänsyn härtill anser riksskattenämnden, att en hjälpregel bör ges för fastställande av anskaffningsvärdet i sådana fall, då det på grund av särskilda förhållanden icke är möjligt att förebringa utredning om anskaffningskostnaden. Riksskattenämnden föreslår, att anskaffningskostnaden för dessa fall får bestämmas till 1945 års taxeringsvärde med tillägg för de mera väsentliga förbättringskostnader, som därefter nedlagts på fastigheten. Möjligen bör denna regel dock vara försedd med en föreskrift att värdet icke härigenom får beräknas lägre än till vad som skäligen kan antagas motsvara anskaffningskostnaden vid förvärvet av fastigheten.

*Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* framhåller, att det kan bli vanskligt att göra skillnad mellan rena uppskrivningar, som ägt rum under en fastighets bestånd, och sådana höjningar i bokföringsvärdena, som motsvaras av värdeförbättringar å fastigheten. Det torde därför enligt länsstyrelsens mening i många fall bli nödvändigt, att pröva läget mera schablonmässigt. Länsstyrelsen uttalar, att det, eftersom rätten att göra uttag till lägre belopp än fastighetens taxeringsvärde beskattningsmässigt framstår såsom en förmån för företaget, synes naturligt, att bevisbördan får ligga på företaget, om detta vill påstå, att anskaffningsvärdet i ett aktuellt fall understiger det bokförda värdet.

*Jämväl länsstyrelsen i Östergötlands län* understryker svårigheterna för beskattningsmyndigheterna att beräkna anskaffningskostnaden för fastighet och att påvisa sådana kostnader för förbättringsarbeten, som bör inräknas i anskaffningskostnad. Länsstyrelsen anser att såsom anskaffningskostnad skall räknas bokförda värdet med avdrag för uppskrivningar med anledning av höjda taxeringsvärden. Länsstyrelsen riktar i detta sammanhang uppmärksamheten på att köpare av andelarna i en fastighetsförening icke sällan torde ha uppskrivit fastigheten till ett belopp motsvarande köpeskillingen för andelarna samtidigt som föreningens bokförda skulder höjts med motsvarande belopp. Länsstyrelsen finner det otillfredsställande, att i sådana



fall fastighetens värde beräknas till det ursprungliga anskaffningsvärdet för föreningen och samtidigt avdrag medgives för fiktiva skulder. Även i detta fall torde beskattningsmyndigheterna många gånger få svårt att visa att dylika transaktioner vidtagits.

*Handelskammaren i Gävle* har uttalat, att inventarier och maskiner vid utköp bör kunna överlåtas till med värdeminskingsavdrag nedskrivet belopp.

*Föreningen auktoriserade revisorer* fäster uppmärksamheten på att fall kan förekomma, då fysiska personer via ett moderbolag är ägare till ett företag, som har att erlægga fondskatt. Föreningen anser, att förslaget bör kompletteras med bestämmelser, som möjliggör, att sådana fysiska personer kan komma i åtnjutande av de lättnader i beskattningen, vilka reglerna om utköp, respektive avräkning från utdelning eller utskiftning av erlagd fondskatt avsett att åvägabringa.

*Sveriges advokatsamfund* uttrycker önskemål om ett klarläggande, att då äganderätt i kedja föreligger, utköp får ske av vilket led i kedjan som helst och alltså även av de fysiska personer, som i sista hand är indirekta ägare till ett holdingföretags tillgångar.

I de remissyttranden, som avgivits av *länsstyrelsen i Stockholms län*, *Föreningen auktoriserade revisorer*, *Sveriges industriförbund* och *Stockholms handelskammare*, har föreslagits att vid beräkning av skattepliktig realisationsvinst, som uppkommit för det fondbeskattade företaget i samband med utköp av fastighet, hänsyn icke skall tagas till återvunna värdeminskingsavdrag.

Nyssnämnda länsstyrelse framhåller, att bestämmelserna i kommunalskattelagen om tillägg för återvunna värdeminskingsavdrag vid beräkning av skattepliktig realisationsvinst kan medföra att sådan vinst uppstår även om köpesumman vid utköp icke överstiger anskaffningskostnaden. Länsstyrelsen anför, att då ett sådant resultat ej torde överensstämma med förslagets grunder, kan ifrågasättas att komplettera de schematiska reglerna om beräkning av fastighetens anskaffningskostnad med ett uttryckligt stadgande om att ett belopp, motsvarande återvunna värdeminskingsavdrag, i förekommande fall ej skall inräknas i företagets skattepliktiga intäkt. Man kan i stället beskatta delägare, som får räkna tidpunkten för sitt förvärv av fastigheten till den dag företaget förvärvat densamma, därest han i sin tur säljer fastigheten med realisationsvinst, för även de värdeminskingsavdrag företaget åtnjuter. Länsstyrelsen har dock funnit att det i praktiken torde ställa sig alltför omständligt att effektivt kontrollera en sådan bestämmelses efterlevnad.

*Föreningen auktoriserade revisorer* har alternativt föreslagit, att den skattskyldige skall äga påfordra, att vid utköp skall från anskaffningsvärdet få avräknas högst de sista tio årens värdeminskingsavdrag.

Ett dylikt förslag har framlagts jämväl av *Skånes handelskammare*.

*Föreningen auktoriserade revisorer* har föreslagit, att befrielse från skyldighet att erlägga lagfartsstämpel m. m. beviljas i sådana fall, då fastighet utköpes enligt fondskatteförordningens bestämmelser. Föreningen anför, att om lagfartsstämpel skall utgå vid fastigheternas överflyttande på delägarna, detta många gånger kommer att utgöra ett allvarligt hinder mot en likvidation. Icke minst med hänsyn till rådande kreditrestriktioner torde det vara förenat med stora svårigheter att framskaffa det belopp, som erfordras för lagfartsstämpelns gäldande. Föreningen erinrar jämväl om att i den utredning, som föregick lagstiftningen om ekonomiska föreningar (SOU 1949: 17), den uppfattningen framfördes, att lagfartsstämpel icke skulle uttagas vid fastighetsförvärv i samband med fusion av föreningar. Vidare erinras om att bevillningsutskottet i sitt av riksdagen godkända betänkande nr 20/1952 framhållit, att frågan om lagfartsstämpel vid fusioner bör utredas, och rekommenderat, att bestämmelserna i stämpelförordningen erhåller en sådan utformning, att de icke motverkar ur olika synpunkter önskvärda fusioner.

Förslag av nyss angiven innebörd har jämväl framlagts av *Sveriges advokatsamfund*, som tillika föreslår motsvarande frihet från fondstämpel eller liknande omsättningsskatter vid utköp av aktier och vissa andra tillgångar.

I flera remissyttranden har gjorts gällande, att vissa lättnader bör vid fondskattetaxering beredas sådana företag, i vilka delägarna under senare år utköpt fastigheter för en köpeskillning som överstiger anskaffningskostnaden för företaget.

*Sveriges fastighetsägareförbund* framhåller sålunda, att reglerna om utköpsrätt med hänsyn till kommitténs utgångspunkt blivit alltför snävt utformade. Förbundet uttalar, att eftersom formen av fastighetsförening såsom förvaltningsorgan kommit att framstå såsom alltmer olämplig har under senare år ofta förekommit, att delägarna låtit föreningen sälja sin fastighet till delägarna själva eller till andra personer. I sådant fall har såsom köpeskillning i regel satts senast gällande taxeringsvärde, vilket varit nödvändigt för att transaktionen icke skolat få någon innebörd av förtäckt utdelning. I sådana fall har, i den mån taxeringsvärdet varit högre än anskaffningsvärdet eller bokföringsvärdet, i föreningen uppkommit en fiktiv bokvinst. Även om denna antages motsvara allenast skillnaden mellan det senast fastställda och det förut gällande taxeringsvärdet, har föreningens behållning kommit att väsentligt ökas. Enligt förbundets mening utgör denna del av sådan förenings behållning i själva verket allenast ett inflationsvärde, som icke rimligen bör beskattas. Det torde nämligen vara uppenbart, att denna del av behållningen alls icke har karaktären av uppsamlade vinstmedel, som tidigare bort beskattas. Förbundet erinrar vidare om de uttalanden, som i propositionen nr 182/1951 gjorts beträffande det av 1944 års allmänna skattekommitté framlagda förslaget att utköpsrätt skulle föreligga även för fastigheter. Redan före 1951 förekom ej sällan utköp av fastigheter från fastighetsföreningar. Den avvisande inställning, som i propositionen intogs gentemot skattekommitténs förslag, ledde till att ägare av fastighetsföreningar i än större omfattning

började överväga möjligheterna att avveckla sina föreningar, därvid första steget blev att de köpte ut fastigheterna till taxeringsvärdet. Sådana delägare har genom dessa åtgärder endast följt de linjer, som utstakats för att nå det mål, som tydligen allmänt anses önskvärt, nämligen att föreningar av ifrågavarande slag skall försvinna. Förbundet anser därför skäligt, att dessa delägare icke kommer i sämre läge än de delägare, som hittills icke köpt ut någon fastighet, men som enligt kommitténs förslag får köpa ut en tillgång efter föreningens anskaffningsvärde. För att genomföra detta bör en delägare, som utköpt fastighet från ett av honom ägt företag, lämna uppgift om företagets anskaffningspris för den överlåtna tillgången och det värde, efter vilket tillgången utköpts. Skillnaden mellan dessa båda belopp bör avräknas vid bestämmande av det vid taxering till fondskatt beskattningsbara beloppet.

Förslag av nyssnämnda innebörd framföres också av *handelskammaren i Gävle* och *Sveriges advokatsamfund* ävensom av *Sveriges industriförbund* och *Stockholms handelskammare*, vilka organisationer tillika påpekat att för vinnande av det avsedda syftet erfordras en bestämmelse, enligt vilken i 6 § meddelade stadgande om rätt att skattefritt utdela eller utskifta 70 % av det till fondskatt beskattningsbara beloppet, förklaras jämväl skola gälla ett belopp, motsvarande hela det sålunda medgivna avdraget, då ju detta belopp kommit att ingå bland tillgångarna, ehuru så enligt grunderna för den föreslagna fondskatten icke bort ske. Efter denna justering av förslaget uppstår samma beskattningseffekter, vare sig fastigheten utköpes enligt 7 § eller utköpet skett tidigare.

Ifrågavarande problem har jämväl uppmärksamrats av *länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län*, som emellertid funnit att det knappast är möjligt att i efterhand beakta dessa eller liknande fall, exempelvis genom reduktion av fondskatten. I den mest utpräglade form borde en retroaktiv reglering av uttag, exempelvis från och med år 1951, medföra att även inkomstbeskattningen och utskiftningsbeskattningen skulle få omprövas. Denna lösning anser länsstyrelsen icke genomförbar. Länsstyrelsen anser det icke heller möjligt att genom ett dispensförfarande fränkilja sådana fall, där den hårdare beskattningen av de redan verkställda uttagen skulle framträda på ett mera markerat sätt.

*Handelskammaren i Gävle* och *Skånes handelskammare* anser, att delägare bör ha rätt att utköpa fastighet till anskaffningspriset eller ett belopp motsvarande taxeringsvärdet å fastigheten efter eget val. Såsom skäl härför har anförts, att taxeringsvärdet beträffande fastigheter, som byggts eller förvärvats under senare år, ofta är lägre än anskaffningskostnaden.

Beträffande fristen för verkställande av utköp uttalar *Kooperativa förbundet*, att den synes vara alltför snävt tilltagen. Förbundet framhåller, att utköpen ofta torde komma att uppgå till mycket stora belopp och vara förknippade med invecklade och svårlösta finansieringsfrågor. Anskaffandet av medel till lagfartsstämpel kan medföra svårigheter för en delägare med ansträngd ekonomi. Förbundet anser, att den tid som torde komma att stå

till förfogande — omkring ett och ett halvt år — är alltför kort och ifrågasätter om icke utköp enligt 7 § bör få ske även under år 1956.

*Riksskattenämnden* anför, att enligt 11 § punkt 2 i kommitténs förslag taxeringsintendent eller medlem av prövningsnämnd kan framställa yrkande om taxering till fondskatt jämväl efter utgången av taxeringsåret. Om i enlighet med sistnämnda stadgande frågan om taxering till fondskatt blir aktuell först efter taxeringsårets utgång, bör den skattskyldige enligt riksskattenämnden skäligen vara bibehållen vid sin rätt att verkställa utköp enligt 7 §, vilket torde fordra en kompletterande bestämmelse.

*Länsstyrelsen i Malmöhus län* har ansett, att bestämmelsen om utköp även under taxeringsåret bör utgå. Länsstyrelsen anför att rätt att begära förhandsbesked hos riksskattenämnden föreligger, om tveksamhet råder huruvida företaget skall fondbeskattas eller ej.

*Riksskattenämnden* erinrar, att reglerna i det föreslagna tredje stycket av 7 § om befrielse från erläggande av skatt i visst fall torde böra avse en nedsättning av det till fondskatt beskattningsbara beloppet och sålunda icke endast en nedsättning av själva skatten. Vid den framtida avräkningen av vad som beskattats genom fondskatt, har det nämligen enligt förslaget betydelse att det beskattningsbara beloppet blivit behörigen fastställt.

*Kammarrätten* har anmärkt, att förslaget företer vissa otypligheter i processuellt avseende. Sålunda måste, framhåller kammarrätten, i de fall då frågan om skattskyldighet till fondskatt är föremål för tvist, såväl företagets fondskattetaxering som taxeringen för delägare, som verkställt utköp, hållas öppna. Dessutom måste, med hänsyn till bestämmelserna i 6 § av förslaget, samtliga delägars inkomsttaxeringar hållas öppna, eventuellt flera års taxeringar, intill dess kvoten för den skattefria utdelningen är fylld, därest icke dessförinnan lagkraftätagande beslut rörande frågan om företags skattskyldighet föreligger. Härtill kommer att företaget och dess delägare kan vara i beskattningsavseende domicilierade på olika orter, så att taxeringsmyndigheterna i ett flertal län kommer att beröras av den föreliggande frågan.

#### Departementschefen.

Remissinstanserna har allmänt tillstyrkt kommitténs förslag om rätt för delägare i företag, som är skattskyldigt till fondskatt eller frivilligt åsättes taxering till sådan skatt, att utan skattekonsekvenser till sig överföra företagets tillgångar av vad slag de vara må till företagets anskaffningskostnad. Jag har tidigare tillkännagivit min principiella anslutning till de sakkunnigas förslag i denna del men vill erinra om sambandet mellan denna min inställning och de av mig förordade reglerna för avräkning av fondbeskattade vinstmedel allenast i samband med utskiftning av företags tillgångar.

Jag får tillägga, att genom övergångsbestämmelserna till 1951 års lagstiftning delägare i familjebolag tilläts utköpa aktier och andra värdepapper till ett pris motsvarande anskaffningskostnaden utan att för den skull be-

höva skatta för förtäckt utdelning för skillnaden mellan verkliga värdet och anskaffningskostnaden. Däremot medgavs då ej någon rätt att på samma villkor överföra fastighet i direkt-ägo. Detta ställningstagande var betingat av att denna fråga saknade samband med reglerna om beskattning av utdelning och att 1951 års bestämmelser icke gav några garantier för förvaltningsföretagens upplösning. I samband med en fondbeskattning sådan som den nu föreslagna kommer emellertid frågan i ett annat läge och samma skäl att nu undantaga fastighet från utköpsrätt föreligger ej. Det är med hänsyn härtill som jag kan instämma i kommitténs uttalande, att utköpsrätten bör omfatta all egendom, som ligger under företagets förvaltning.

Kommittén har emellertid gått ett steg längre och av praktiska skäl föreslagit att över huvud taget all bolagets egendom skulle kunna utköpas enligt de förmånliga reglerna. Häremot har kammarrätten invänt att en så vidsträckt utköpsrätt skulle kunna missbrukas. Jag hänvisar till kammarrättens utförliga yttrande i denna del.

Kammarrättens påpekande synes mig såtillvida böra beaktas, att såsom ett ytterligare villkor för utköpsrätt föreskrives att företaget förvärvat egendomen i fråga före den 1 juli 1953. Med detta tillägg, varigenom möjligheterna till direkt missbruk elimineras, synes kommitténs förslag kunna godtagas, helst som detta även är principiellt motiverat med hänsyn till att fondskatten skall träffa även sådana fonderade vinstmedel som härrör av annat än förvaltningsverksamheten.

Enligt kommitténs förslag skall utköpspriset alltså få motsvara anskaffningskostnaden utan att det skall bli tal om förtäckt utdelning eller förtäckt utskiftning. Har företaget erhållit tillgångarna i fråga annorledes än genom köp eller byte eller därmed jämförligt fång, bör enligt min mening förtäckt utdelning icke heller anses föreligga, om tillgångarna på ett motsvarande sätt överföres till delägarna. För de fall, då företaget förvärvat tillgångarna genom utdelning eller utskiftning, bör såsom anskaffningsvärde gälla det fulla värdet vid tidpunkten för förvärvet.

I något remissyttrande har anförts, att delägare borde ha rätt att, när fråga är om utköp av fastighet, välja mellan anskaffningskostnaden och fastighetens taxeringsvärde när detta i vissa fall kunde vara lägre. Någon anledning att efterkomma ett dylikt önskemål torde emellertid i och för sig icke föreligga. En annan sak är att i praxis förtäckt utdelning merendels icke anses föreligga, då utköp skett till taxeringsvärdet.

Jag övergår härefter till att behandla frågan om hur anskaffningskostnaden bör beräknas. Såvitt angår fastighet har kommittén föreslagit, att såsom anskaffningskostnad skall anses erlagd köpeskillning eller motsvarande valuta. Från mindre förbättringsarbeten liksom från lagfartsstämpeln skall bortses, något som är till vederbörandes fördel. Till hans nackdel skall emellertid bortses jämväl från fastigheten undergången värdeminskning.

Jag tillstyrker i princip kommitténs förslag i nu förevarande del. I anledning av uttalanden i några remissyttranden får jag tillägga följande.

Såsom riksskattenämnden framhållit kan undantagsvis svårigheter uppkomma, när det gäller att fastställa fastighets anskaffningsvärde. Tillförlitliga uppgifter kan saknas redan beträffande kostnaden för fastighetens förvärvande eller uppförande. Självfallet är det den skattskyldiges sak att härutinnan lämna alla tillgängliga uppgifter. Om nu en godtagbar utredning icke presteras, kan finnas anledning att söka viss ledning från det taxeringsvärde, som första gången åsatts fastigheten. Ett lägre belopp än detta värde torde merendels icke böra godtagas utan en närmare utredning.

Än större kan svårigheterna bli när det gäller att uppräknat det nyss åsyftade värdet på grund av att mera väsentliga förbättringsarbeten utförts på fastigheten. De gångna årens deklarationsmaterial kan i vissa fall här ge vägledning, men detta förutsätter ett ganska tidsödande arbete från myndigheternas sida. Dylika undersökningar torde med hänsyn härtill i huvudsak få begränsas till de fall, då den uppgivna sammanlagda anskaffningskostnaden efter en jämförelse med det aktuella taxeringsvärdet antyder att mer väsentliga förbättringsarbeten utförts. I dessa fall kan även större krav ställas på den skattskyldiges utredning.

Allmänt bör visserligen gälla att myndigheterna i hithörande frågor icke kräver mer av den skattskyldige i utredningshänseende än som med hänsyn till omständigheterna framstår som rimligt. Å andra sidan är ofrånkomligt att bevisbördan måste åvila den skattskyldige, som i tveksamma fall bör söka med intyg från byggmästare eller annan sakkunnig styrka sina uppgifter.

I huvudsaklig överensstämmelse med vad länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län anfört får jag även framhålla, att särskild utredning från den skattskyldiges sida merendels bör krävas för att fastställa anskaffningskostnaden till lägre belopp än det hos företaget bokförda. Har räkenskapsmässig uppskrivning skett i anledning av höjt taxeringsvärde eller liknande, läser svårigheter i allmänhet icke behöva föreligga för den skattskyldige att styrka detta eller göra troligt att så är fallet.

Att införa i lagstiftningen någon supplementär regel av den innebörd, riksskattenämnden ifrågasatt, anser jag knappast böra ifrågakomma.

Länsstyrelsen i Östergötlands län har omnämnt det fall, då fastighet uppskrivits samtidigt som företagets bokförda skulder i motsvarande mån ökats. Här är läget ett annat än det då uppskrivningen skett mot aktiekapital, nyanskaffningsfond eller liknande, i vilket fall tvekan ej behöver råda om det berättigade i att fastigheten får utköpas till ett belopp, som icke inkluderar uppskrivningen. I det av länsstyrelsen avsedda fallet borde uppskrivningen ha föranlett taxeringsmyndigheterna att verkställa en motsvarande beskattning av delägarna såsom för utdelning; delägarna har nämligen i detta fall erhållit en ny tillgång i form av en fordran på bolaget. Skulle taxeringsmyndigheterna ha underlåtit en sådan taxeringsåtgärd, synes detta emellertid knappast kunna i förevarande sammanhang berättiga till någon fiskalisk åtgärd. Även i sådant fall torde alltså få accepteras att uppskrivningen ej inräknas i anskaffningskostnaden vid utköp.

Vad jag i det föregående anfört rörande beräkning av anskaffningsvärde för fastighet, har i tillämpliga delar avseende jämväl å inventarier.

I sådana fall då fysisk person via ett moderbolag är ägare till ett företag, som har att erlägga fondskatt, har i vissa remissyttranden anmärkts, att utköpsrätten bör få utövas av den fysiska personen, ehuru han alltså icke direkt äger företaget i fråga. Häremot har jag för egen del intet att erinra. En bestämmelse om sådan rätt kan intagas i anvisningarna till 7 §.

Några remissinstanser har anfört, att realisationsvinstbeskattning hos bolag eller förening kan komma att äga rum i vissa fall då utköp skett till anskaffningskostnad, nämligen med hänsyn till regeln om återläggning av åtnjutna värdeminskningsavdrag å fastigheten. En sådan beskattningseffekt synes visserligen delvis strida mot kommitténs principiella uppfattning i frågan hur beskattningen vid överföring av tillgångar bör ske, men kan å andra sidan enligt min mening icke anses oberättigad. Tillräcklig anledning att för dessa fall föreskriva särskilda regler för realisationsvinstberäkning synes i allt fall icke föreligga.

I anledning av de förslag, som i några remissyttranden framförts om befrielse från lagfarts- och fondstämpel vid utköp av nu ifrågavarande slag, får jag anföra att en särskild utredningsman i dagarna framlagt förslag till befrielse från nyssnämnda avgifter vid vissa fall av fusion. Denna fråga avser jag att anmäla vid ett senare tillfälle. Enligt min mening torde icke böra ifrågakomma att med dessa fall jämställa här ifrågavarande utköp. Formen för ägande av fastighet genom bolag har ofta valts just för att undgå lagfartsstämpeln vid förändringar i den reella äganderätten till fastigheten. Då sådana stämpelfria överlåtelser även i stor omfattning skett, vore det icke rimligt att medge frihet från lagfartsstämpel, då den ifrågavarande indirekta ägandeformen — efter därmed vunna fördelar — avvecklas. Jag vill även erinra om att frihet från fondstämpel icke ansetts böra medgivas vid utköp enligt övergångsbestämmelserna till 1951 års lagstiftning om familjebolag.

I anledning av det i vissa remissyttranden väckta förslaget om särskilda bestämmelser för det fall att egendom redan utköpts till högre pris än anskaffningskostnaden får jag anföra följande. I de fall, då sådant utköp skett, kommer fondskatten att drabba hårdare än vad fallet blir sedan de nya utköpsreglerna kunnat utnyttjas. Eftersom aktier och värdepapper i flertalet hithörande fall fått överföras till anskaffningspriserna redan enligt övergångsbestämmelserna till 1951 års lagstiftning, blir frågeställningen i praktiken av intresse endast beträffande fastigheter. Det kan antagas, att anskaffningsvärdena å dessa i regel legat under taxeringsvärdena, med vilka utköpspriset i allmänhet torde ha överensstämt. I synnerhet har skillnaden varit stor om fastigheterna överförts till 1952 års taxeringsvärden. Som länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län anmärkt torde flertalet sådana överföringar ha ägt rum före 1952 års allmänna fastighetstaxering just i avsikt att undvika alltför hård beskattning. I och för sig torde någon saklig skillnad icke föreligga mellan ett sådant fall, då utköpet ägt rum år 1946, och

det fall att utköpet skett under år 1951; i båda fallen har taxeringsvärdena bestämts enligt de grunder, som tillämpats vid 1945 års allmänna fastighetstaxering. De fall, som nu berörts, är likartade med de tidigare angivna fallen, då slutlikvidation av företag ägt rum under åren 1952—1953, för vilka jag, som av det förut anförda framgår, icke ansett några undantagsregler böra föreskrivas. Jag kan icke heller förorda, att redan verkställda överföringar av tillgångar från företaget till delägarna skall få återföras eller att några andra till sin innebörd likartade regler skall för dessa fall tillämpas.

I promemorian har diskuterats hur det fall skall bedömas, då aktier eller andelar efter det 1951 års lagstiftning med de därvid fogade övergångsbestämmelserna trätt i kraft utköpts till lägre belopp än anskaffningskostnaden. Ett motsvarande beskattningssläge skulle kunna uppkomma sedan nu ifrågavarande bestämmelser vunnit tillämpning.

Enligt min mening föreligger här i själva verket knappast någon tvekan om hur frågan bör bedömas. Självfallet får förtäckt utdelning anses föreligga till belopp motsvarande skillnaden mellan utköpspriset och anskaffningskostnaden. Fråga om skattepliktig realisationsvinst föreligger bör, även om härutinnan någon tvekan möjligen kan råda, bedömas med utgångspunkt från den tidpunkt då företaget förvärvade fastigheten.

Jag har intet att erinra mot det av kommittén föreslagna stadgandet, varigenom nyssnämnda bedömande fastslås i lagstiftningen.

För att beaktas vid beräkning av fondskatten skall utköp enligt kommittéförslaget ha skett senast under taxeringsåret. Denna bestämmelse har länsstyrelsen i Malmöhus län ansett kunna utgå, eftersom vederbörande kan begära besked hos riksskattenämnden innan utköp företages huruvida företaget är skyldig utgöra fondskatt eller ej. Emellertid torde av flera skäl vara erforderligt med utköpsrätt även efter beskattningens utgång. Ansökningar om förhandsbesked kan antagas mot slutet av år 1954 inkomma till riksskattenämnden i sådan omfattning att nämnden icke hinner för alla fall meddela besked före årets utgång. Vidare bör beaktas, att ett företag kan med visst fog ha bedömt läget så att det icke skall taxeras till fondskatt. Åsattes företaget likväl sådan taxering, synes då rimligt att utköpsrätten skall få utnyttjas. Har taxeringsnämnden i dylikt fall åsatt taxeringen och kan tvekan råda om taxeringen, efter besvär av taxeringsintendenten eller företaget, godtages av högre instans, är avsevärda risker för företagets delägare förenade med ett utnyttjande av utköpsrätten. Det synes med hänsyn till det anförda rimligt med en sådan konstruktion av bestämmelserna, att utköp må ske ända intill dess viss tid, förslagsvis sex månader, förflutit efter det slutligt beslut meddelats i frågan om taxering till fondskatt.

I de fall, då utköp sker först under taxeringsåret, bör om så kan ske detta beaktas av den taxeringsnämnd, som har att handlägga taxeringen till fondskatt för företaget. I detta syfte bör anmälan om sådant utköp snarast göras av företaget hos taxeringsnämnden. För det fall att fastigheten överförs till delägarna å sådan tid att taxeringsnämnd icke kan behandla ärendet, har



kommittén föreslagit att prövningsnämnden på ansökan skall meddela beslut om skattebefrielse. Emellertid synes av skäl, som anförts av riksskattenämnden, en nedsättning i dylika fall böra ske av det beskattningsbara beloppet och taxeringen ändras i enlighet därmed. Bestämmelserna torde böra omredigeras i huvudsaklig överensstämmelse med vad riksskattenämnden föreslagit.

Som kommittén förordat bör ränta ej utgå å medel, som restitueras på grund av att under taxeringsåret verkställt utköp föranlett nedsättning i åsatt fondskattetaxering.

De problem, som särskilt kammarrätten berört rörande en ändrad fondskattetaxerings inverkan på inkomsttaxeringen av delägare i fondskatt-taxerat företag och på företagets eventuella taxering till utskiftningsskatt, kvarstår om än med mindre styrka även med de av mig förordade ändringarna i kommittéförslaget.

I flertalet fall skulle ett tillfredsställande resultat kunna uppnås, därest genom reservationsbesvär av fondskattetaxeringen avhängiga taxeringar hölles öppna. Övervägande skäl torde emellertid tala för en generellt utformad särskild besvärsmätt, då samband på grund av fondskatteförordningens bestämmelser föreligger mellan olika taxeringar.

## **IX. Taxeringsförfarandet m. m.**

### **Promemorian.**

Kommittén har i 8—12 §§ av sitt författningsförslag upptagit vissa bestämmelser rörande förfarandet vid taxering till fondskatt m. m. Sådan taxering skall, som redan nämnts, äga rum år 1955 och verkställas i den kommun där företaget skall taxeras till statlig inkomstskatt. I övergångsbestämmelserna till den föreslagna förordningen har intagits ett stadgande, att taxering skall äga rum år 1956 om bolag eller förening på grund av omläggning av räkenskapsåret ej kommer att underkastas taxering till statlig inkomstskatt år 1955.

Kommittén har ansett, att rätt bör föreligga att av riksskattenämnden erhålla förhandsbesked i frågor rörande taxering till fondskatt.

Kommittén föreslår vidare, att till ledning för taxering till fondskatt särskild deklARATION skall avgivas utan anmaning av företag, som är skyldigt att utgöra sådan skatt, inom den tid, som gäller för avgivande av allmän självdeklARATION. Den, som enligt 2 § frivilligt önskar erlagga fondskatt, har enligt kommitténs förslag att göra särskild framställning därom före utgången av juli 1955.

I sådana fall, då det av företagets allmänna självdeklARATION och därvid fogade räkenskapsutdrag klart framgår, att företaget ej skall taxeras till fondskatt, anser kommittén det vara tillräckligt med en anteckning i den allmänna deklARATIONEN, att företaget i fondskattehänseende hänvisar till räkenskapsutdraget.

I allmänhet skall enligt kommitténs förslag bestämmelserna i taxeringsförordningen gälla, ehuru med vissa avvikelser. Bl. a. har kommittén, med hänsyn till att det stundom kan vara vanskligt att bedöma, huruvida ett företag är fondskattskyldigt eller ej, ansett, att underlåtenhet att i rätt tid avgiva fondskattedeclaration ej bör medföra förlust av rätten att hos kamrarrätten och Kungl. Maj:t överklaga verkställd taxering till fondskatt, med mindre underlåtenheten innefattat ett åsidosättande av given anmaning att deklarerera.

Taxering till fondskatt föreslås skola ske av taxeringsnämnd. Kommittén säger sig icke ha funnit tillräckliga skäl föreligga att beträffande fondskatten tillämpa den ordning, som förekommit i vissa fall beträffande tillfälliga skatter av speciell art, nämligen att uppgiften att verkställa taxeringen anförtratts åt prövningsnämnden.

Med hänsyn till den tillfälliga merbelastning som fondbeskattningen kommer att medföra för taxeringsmyndigheterna föreslås vidare, att taxeringsintendent och medlem av prövningsnämnd skall äga rätt att jämväl efter utgången av taxeringsåret framställa yrkande om taxering till fondskatt. Detta innebär dock icke, att avsteg får göras även från föreskriften att mål och ärenden i prövningsnämnden skall vara avgjorda senast den 30 juni året näst efter taxeringsåret.

Eftertaxering till fondskatt föreslås av kommittén skola kunna ske under samma förutsättningar som eftertaxering till statlig inkomstskatt.

Som av det föregående framgått har kommittén föreslagit, att riksskatte-nämnden skall handlägga de frågor om dispens från förordningens bestämmelser, som ifrågakommer. Huruvida riksskattenämndens beslut i dylika frågor skall få överklagas i regeringsrätten finner kommittén tveksamt. Kommittén har emellertid funnit övervägande skäl tala för att sådan klagan icke bör tillåtas.

#### Remissyttrandena.

Kommitténs förslag rörande taxeringsförfarandet och deklarationsplikt har i huvudsak lämnats utan erinran.

I allmänhet har förslaget att taxering till fondskatt skall ske av vederbörande taxeringsnämnd godtagits av remissinstanserna. *Länsstyrelsen i Östergötlands län* ifrågasätter emellertid om det icke är lämpligare att taxeringen sker av prövningsnämnd. Länsstyrelsen anser det nämligen knappast tänkbart att de särskilda taxeringsnämnderna med de i förslaget angivna förutsättningarna skall kunna hinna med att jämsides med det övriga taxeringsarbetet och under den knappa tid som står till buds verkställa de utredningar och undersökningar, som måste utföras innan taxering till fondskatt kan verkställas. Det lämpligaste måste i stället vara att låta taxeringsarbetet bli utfört på prövningsnämndsstadiet. Med hänsyn till den arbetsbörda, som redan åvilar landskontorets taxeringssektion och som visar en tendens till ökning, torde det dock icke vara möjligt att det med fondskatte-

taxeringen förenade arbetet skall kunna utföras utan förstärkning av arbetskraften.

*Kammarrätten* har uttalat, att vissa olägenheter i processuellt avseende kan uppkomma, om rätten att hos kammarrätten eller Kungl. Maj:t anföra besvär över fondskatttaxering icke överensstämmer med rätten att där överklaga inkomsttaxering, då förstnämnda taxering ofta torde komma att vila på förutsättningar, vilka fastställs vid inkomsttaxeringen.

Vidare har kammarrätten anfört, att eftertaxering till fondskatt lämpligen icke bör ifrågakomma, då möjligheten att åtnjuta den mot fondbeskattningen av vinstmedlen svarande skattefriheten för utdelning vid tiden för eftertaxeringens verkställande kan ha gått helt förlorad eller i varje fall vara starkt beskuren.

Förslaget att beslut av riksskattenämnden ej må överklagas har under remissbehandlingen icke mött annan invändning än att *överståthållarämbetet* ifrågasatt, om icke besvär över nämndens beslut rörande dispens enligt 1 § bör kunna anföras.

*Riksskattenämnden* har anfört, att kommitténs förslag, om det genomföres, medför en betydande ökning i riksskattenämndens arbetsuppgifter under åren 1954 och 1955. Riksskattenämnden har icke något att erinra mot att uppgifterna åläggas nämnden utan finner tvärtom detta naturligt. Riksskattenämnden förutskickar, att detta måste förutsätta en tillfällig förstärkning av nämndens kansli och möjligen även kan medföra att nämndens ledamöter för vissa kortare perioder kan bli nödsakade att helt ägna sig åt arbetet inom nämnden.

Riksskattenämnden har anmärkt, att författningsförslaget icke anger någon tid, inom vilken ansökningar om befrielse från skyldighet att erlagga fondskatt skall vara inkomna till nämnden. Tydligen förutsattes att dispensansökningar skall kunna ingivas ända fram till den tidpunkt, då skatten skall vara erlagd. Riksskattenämnden har icke någon erinran att framställa i detta avseende, eftersom det alltid måste ställa sig svårt att i författningen ange en tidsgräns, mot vilken befogade invändningar icke kan göras.

#### Departementschefen.

Taxeringsförfarandet torde i huvudsak böra ordnas efter de linjer som kommittén förordat. Enligt min åsikt talar övervägande skäl för att de särskilda taxeringsnämnderna skall verkställa fondskatttaxeringen. Jag anser sålunda icke att arbetet därmed skall i första hand läggas på prövningsnämnderna.

Taxering till fondskatt skall i regel äga rum år 1955. För företag, som på grund av omläggning av räkenskapsåret ej åsättes taxering till statlig inkomstskatt nämnda år, skall taxering till fondskatt i stället ske år 1956. Det skall vidare enligt förslaget vara möjligt att åsätta företag eftertaxering till fondskatt. Vad kammarrätten anfört häremot blir mindre vägande om de av mig föreslagna avräkningsreglerna godtages. Jag förordar alltså kommitténs förslag.

Mellan taxering till fondskatt samt till utskiftningskatt eller inkomstskatt föreligger, som framgår av vad jag förut sagt, understundom ett nära samband. Det synes, som jag ävenledes förut framhållit, med hänsyn härtill motiverat med en särskild besvärsmått då i någon instans ett beslut fattats, som bör föranleda ändrat bedömande av annan taxeringsfråga.

Kammarrätten har berört det fall, då rätten att hos skattedomstol anföra besvär över fondskatttaxering icke överensstämmer med rätten att där överklaga inkomsttaxering. Då det tänkta fallet endast uppkommer vid försummelse från den skattskyldiges sida, synes tillräcklig anledning till någon speciell föreskrift knappast föreligga.

Har företag, som i vederbörlig ordning deklarerat till fondskatt, icke åsatts taxering till sådan skatt, bör föreskrivas att företaget skall härom erhålla underrättelse. Besvärsmått för företaget, i förekommande fall extra ordinär sådan, bör föreligga, då företag trots avlämnad deklaration icke taxerats till fondskatt.

Är besvär samtidigt anhängiga över taxering till inkomstskatt och över taxering till fondskatt och den ena taxeringen påverkar den andra, bör besvären prövas i samband med varandra.

Jag vill i detta sammanhang understryka angelägenheten av att frågor rörande fondskatttaxering avgöras i skattedomstolarna med förtur.

Beträffande handläggningen av ärenden rörande dispens från förordningens bestämmelser får jag anföra följande.

Jag har intet att erinra mot att åt riksskattenämnden uppdrages att handha dispensärendena. Nämndens beslut bör, såsom kommittén föreslagit, icke kunna överklagas.

Någon sista dag för ingivande av ansökan om dispens enligt förordningens bestämmelser har kommittén icke föreslagit. En sådan bör emellertid föreskrivas åtminstone för de fall då dispens kan begäras enligt 1 och 5 §§ i förordningen. Kungl. Maj:t synes lämpligen böra bemyndigas att utfärda bestämmelser i ämnet.

## X. Uppbörd av fondskatt.

### Promemorian.

Kommittén förordar, med hänsyn till att fondskatten i åtskilliga fall torde bli ganska betungande, att betalningen av skatten fördelas på fem år. Kommittén har vidare ansett, att möjlighet bör finnas för riksskattenämnden att efter ansökan utsträcka betalningstiden till högst tio år, om synnerliga skäl föreligger.

Beträffande uppbörden av fondskatten föreslår kommittén, att uppbördsförordningens bestämmelser om statlig inkomstskatt skall gälla i tillämpliga delar; fondskatt skall dock icke uttagas preliminärt.

### Remissyttrandena.

Från flera remissinstansers sida har gjorts gällande att svårigheter kan uppkomma för företagen att anskaffa de penningmedel, som erfordras till betalning av fondskatten. Vissa uppmjukningar föreslås på grund härav i de av kommittén förordade bestämmelserna om skattens erläggande.

*Skånes handelskammare* yttrar, att den möjlighet, som i samband med 1951 års lagstiftning om kedjebeskattnig av vissa företag beretts delägarna i vissa bolag och föreningar att utköpa företagens innehav av aktier och andelar, i betydande omfattning utnyttjats på sådant sätt, att delägarna köpt angivna förmögenhetsobjekt mot revers till bolaget. Då fondskatten kommer att framtvunga en upplösning av ifrågavarande företag, kan delägarna bli nödsakade att anskaffa medel till inlösen av dessa reverser. Att erhålla krediter för ändamålet låter sig icke alltid göra, varför vederbörande kan bli ställda inför nödvändigheten att avyttra viss del av de utköpta värdehandlingarna. Om dessa består av börsnoterade aktier, möter denna försäljning ingen svårighet, men motsvarande utväg står icke alltid till buds beträffande aktierna i rörelsedrivande familjebolag. Sålunda är det i fråga om dylika aktier ofta svårt att finna köpare för minoritetsposter, medan å andra sidan försäljningen av en majoritetspost ofta är utesluten därigenom att densamma i regel skulle medföra en överflyttning av affärsledningen till de nya intressenterna.

Liknande synpunkter anföres av *länsstyrelsen i Malmöhus län* och *handelskammaren i Gävle*.

*Sveriges advokatsamfund* föreslår, att den normala betalningstiden bestämmes till tio år med rätt för riksskattenämnden att medgiva förlängning av betalningstiden upp till femton år.

Även *Sveriges fastighetsägareförbund* och *Föreningen auktoriserade revisorer* uttalar sig för en betalningstid på tio år.

*Länsstyrelsen i Östergötlands län* har uttalat, att de föreslagna uppbördsbestämmelserna tarvar översyn. Länsstyrelsen framhåller, att förslaget bygger på tanken, att fondskatten skall upptagas å debetsedel för slutlig skatt. Detta blir dock beträffande den första annuiteten fallet endast under förutsättning att taxeringsnämnderna medhunnit arbetet med åsättande av taxering. I många fall torde dock taxeringarna komma att åsättas först av prövningsnämnden och då på ett så sent stadium, att skatten måste tas ut som tillkommande skatt. Därest — såsom länsstyrelsen föreslagit — arbetet i sin helhet lägges på prövningsnämnderna, blir tillkommande skatt huvudregel. För senare års annuiteter torde väl i och för sig fondskatten kunna upptagas å debetsedeln för slutlig och kvarstående skatt. Det kan dock ifrågasättas, huruvida det kan vara lämpligt att för den tillfälliga skatt, som fondskatten utgör, utnyttja denna debetsedel, vars huvuduppgift bör vara att utgöra en avräkning mot den preliminära skatten. Härtill kommer att i de fall, där fondskatten är mycket stor, svårigheter kan uppkomma att

erlägga fondskatten under de två uppbördsterminer, då den kvarstående skatten skall erläggas. Mest ändamålsenligt synes vara att fondskatten i sin helhet uttages enligt de regler som gäller för uppbörd av tillkommande skatt. Uppbörden kan även då i förekommande fall ske under uppbördsterminerna i mars och maj eller, beträffande den första annuiteten, under de två uppbördsterminer som infaller lämplig tid efter det skatten hunnit debiteras. I fråga om större skattebelopp kan däremot skatten fördelas på upp till sex uppbördsterminer.

Nämnda länsstyrelse har också påpekat, att utan särskilt tillägg till 17 kap. 12 § handelsbalken någon förmånsrätt icke kommer att åtnjutas för fondskatten. Sådan förmånsrätt åtnjutes för bl. a. utskiftningskatt. Då fondskatten närmast är att jämställa med sistnämnda skatteslag, bör även fondskatten vara förenad med nämnda förmånsrätt.

*Riksskattenämnden* uttalar, att eftersom skatten enligt huvudregeln skall erläggas under fem år, får förutsättas att den debiteras i särskild längd och upptages på särskild debetsedel.

#### Departementschefen.

Kommittén har föreslagit, att fondskatten skall få erläggas under en tid av fem år. Efter medgivande av riksskattenämnden kan denna tid förlängas upp till tio år. I vissa remissyttranden har — under åberopande av de svårigheter som kan uppkomma med avseende å skattens erläggande — framförts förslag om än längre betalningstid. Med den av kommittén förordade möjligheten till dispens torde dock tillräcklig hänsyn ha tagits till de fall, då svårigheter kan uppkomma att inbetala fondskatten under en tid av fem år.

Frågan om den närmare utformningen av reglerna för uppbörd av fondskatten synes böra ytterligare övervägas, varefter bestämmelser torde få meddelas i administrativ ordning. I förordningen torde allenast böra ut sägas, att Kungl. Maj:t har att meddela föreskrifter i ämnet och därvid jämväl äger föreskriva att uppbördsförordningens bestämmelser eller vissa av dem skall äga motsvarande tillämpning.

### XI. Departementschefens hemställan.

I enlighet med vad i det föregående anförts har inom finansdepartementet upprättats förslag till *förordning om skatt å fonderade vinstmedel (fondskatt)*.

Föredragande departementschefen hemställer, att förenämnda författningsförslag måtte genom proposition föreläggas innevarande års riksdag till antagande.

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

Ur protokollet:

*Barbro Åslund.*

**1953 års skatteflyktskommittés  
f ö r s l a g  
till  
f örordning om skatt på fonderade vinstmedel (fondskatt).**

Härigenom förordnas som följer.

**1 §.**

Svenskt aktiebolag och svensk ekonomisk förening, vars verksamhet den 1 juli 1953 väsentligen bestod i förvaltning av fastighet eller av värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom, skall för det beskattningsår, för vilket taxering till statlig inkomstskatt i första instans äger rum år 1955, till staten erlægga fondskatt i enlighet med vad i denna förordning sägs.

Vad sålunda är stadgat skall dock icke äga tillämpning, därest företaget alltsedan den 1 juli 1953 ägt åtnjuta sådan skattefrihet varom förmåles i 7 § h) förordningen om statlig inkomstskatt, och skall ej heller eljest gälla för ening av beskaffenhet som sägs i 1 § lagen den 1 juni 1951 om ekonomiska föreningar.

Riksskattenämnden må, om särskilda skäl föranleda därtill, medgiva företag befrielse från skyldighet att erlægga fondskatt.

**2 §.**

Vill svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening, vars verksamhet är sådan som sägs i 1 § första stycket, erlægga fondskatt ändå att skyldighet därtill ej föreligger, må det ske.

**3 §.**

Fondskatten skall utgöra trettio procent av det till sådan skatt beskattningsbara beloppet, beräknat på sätt nedan sägs.

**4 §.**

Det till fondskatt beskattningsbara beloppet fastställs, såvitt ej annat följer av 5 §, till skillnaden mellan å ena sidan värdet av företagets tillgångar vid beskattningsårets utgång samt å andra sidan summan av företagets skulder och bundna kapital vid samma tidpunkt.

Till bundet kapital räknas aktie- eller insatskapital samt reservfond och skuldregleringsfond, med undantag dock för belopp, varmed aktie- eller insatskapital efter den 30 juni 1953 må hava ökats genom överföring av vinstmedel eller vid uppskrivning av tillgång, eller som efter nämnda dag avsatts till reservfond eller skuldregleringsfond utan att skyldighet därtill förelegat enligt lag, bolagsordning eller stadgar.

Beskattningsbart belopp avrundas nedåt till jämna hundratal kronor.



## 5 §.

Utöver stadgandena i 4 § skola vid beräkning av beskattningsbart belopp iakttagas följande särskilda bestämmelser.

1. Har det företag, varom är fråga, senare än den 30 juni 1953 lämnat utdelning å aktie eller andel till någon, som förvärvat aktien eller andelen efter nämnda dag och som ej blivit skattskyldig för utdelningen såsom för inkomst av kapital, skall beloppet av sagda utdelning räknas såsom tillgång hos företaget. Riksskattenämnden må dock på ansökan medgiva undantag från vad sålunda stadgas i den mån särskilda skäl föranleda därtill.

2. Företag, som trätt i likvidation efter utgången av år 1951 men före beskattningsårets slut, äger påfordra att bundet kapital inräknas i det beskattningsbara beloppet.

3. Beträffande bolag må det till fondskatt beskattningsbara beloppet ej sättas högre än till vad som skulle utgjort beskattningsbart belopp, därest fråga varit om taxering till utskiftningsskatt i samband med upplösning av bolaget.

## 6 §.

Verkställer företag, som åsatts taxering till fondskatt, inom fem år efter beskattningsårets utgång utdelning eller utskiftning utöver återbäring av tillskjutet belopp, skall inkomstskatt, kupongskatt eller utskiftningsskatt ej utgå för vad sålunda utdelas eller utskiftas i vidare mån än det sammanlagt överstiger 70 procent av det till fondskatt beskattningsbara beloppet.

Beträffande fondskattetaxerat bolag skall jämväl vid utskiftning, som sker senare än i första stycket sagts, frihet från utskiftningsskatt äga rum i den mån något återstår outnyttjat av det belopp, som enligt samma stycke högst må skattefritt utbetalas till delägarna.

Den som vill komma i åtnjutande av skattefrihet, varom i första eller andra stycket sagts, har att framställa begäran därom i den deklARATION, som skall avgivas till ledning för vederbörande taxering eller, såvitt angår kupongskatt, i vederbörande uppgift om erhållen utdelning.

## 7 §.

Därest delägare i företag, som enligt 1 eller 2 § är skattskyldigt till fondskatt, under beskattningsåret av företaget förvärvat egendom till ett pris icke understigande företagens anskaffningskostnad för samma egendom, skall den omständigheten att egendomens verkliga värde vid överlåtelsen översteg nämnda pris icke medföra att delägaren skall anses hava åtnjutit skattepliktig intäkt eller erhållit tillgång genom utskiftning. Avyttrar delägaren sålunda förvärvat egendom, skall vid tillämpning av bestämmelserna om realisationsvinstbeskattning i kommunalskattelagen och i förordningen om statlig inkomstskatt så anses, som om delägaren förvärvat egendomen vid tidpunkten för företagens förvärv därav.

Vad sålunda är stadgat skall gälla jämväl för det fall att delägare efter beskattningsårets utgång av företaget förvärvar egendom till pris som i första stycket sagts, såframt förvärvet äger rum sist under taxeringsåret samt avser egendom som företaget förvärvat senast under beskattningsåret.

Har företaget, som skall utgöra fondskatt, under tid varom sagts i andra stycket överlåtit egendom till delägare för ett pris understigande dess verkliga värde, äger företaget påfordra, att fondskatt skall utgå med allenast det belopp, vartill den skulle hava fastställts, om överlåtelsen skett sista dagen av beskattningsåret, och skall förty, därest högre skatt redan påförts

vid taxering, företaget vara berättigat att i motsvarande mån erhålla befrielse från att erlägga nämnda skatt. Skattebefrielse beslutas av vederbörande prövningsnämnd. Till prövningsnämnden ställd ansökan om sådan befrielse skall sist sex månader efter taxeringsårets utgång avlämnas till länsstyrelsen. Å medel, som restitueras på grund av beslut om skattebefrielse, utgår ej ränta.

#### 8 §.

Taxering till fondskatt skall äga rum år 1955.

I fråga om sådan taxering skola bestämmelserna i förordningen om rätt att av riksskattenämnden erhålla förhandsbesked i taxeringsfrågor äga motsvarande tillämpning.

#### 9 §.

Till ledning för taxering till fondskatt skall företag, som avses i 1 § första stycket, utan anmaning vid sin allmänna självdeklaration år 1955 foga en särskild på heder och samvete avgiven deklaration, avfattad å blankett enligt av riksskattenämnden fastställt formulär.

Vill företag, som avses i 2 §, begagna sig av däri omförmäld rättighet, har företaget att göra särskild framställning därom med bifogande av deklaration för taxeringen till fondskatt. Sådan framställning bör göras i samband med avlämnandet av företagets allmänna självdeklaration år 1955 och skall för att vinna beaktande ske före utgången av juli samma år.

#### 10 §.

Taxering till fondskatt sker i den kommun, där företaget skall taxeras till statlig inkomstskatt, och verkställs av vederbörande taxeringsnämnd.

#### 11 §.

I de avseenden, varom ej ovan särskilt stadgats, skola taxeringsförordningens bestämmelser rörande taxering till statlig inkomstskatt äga motsvarande tillämpning beträffande taxering till fondskatt, dock med följande avvikelser.

1. I 39 § 1 mom. första stycket taxeringsförordningen stadgad påföljd för underlåtenhet att avlämna deklaration skall inträda allenast om den skattskyldige försummat att efterkomma anmaning att fullgöra sin deklARATIONSSKYLDIGHET.

2. Taxeringsintendent samt medlem av prövningsnämnd må jämväl efter utgången av taxeringsåret framställa yrkande om taxering till fondskatt.

#### 12 §.

Har företag i uppgift eller upplysning, som avgivits till ledning vid taxering till fondskatt, lämnat oriktigt meddelande eller har företag, ehuru uppgiftspliktigt, underlåtit avlämna uppgift eller infortrad upplysning, och har därav föranletts, att företaget icke blivit taxerat till fondskatt eller att det blivit för lågt taxerat till sådan skatt, skall företaget eftertaxeras till fondskatt att utgå med det belopp, som genom berörda förfarande undandragits statsverket.

Eftertaxering må icke ske senare än fem år efter det år, då taxeringen rätteligen bort av beskattningsnämnd i första instans verkställas.

#### 13 §.

Betalning av fondskatt skall ske med en femtedel under ettvarrt av de fem kalenderår som följa närmast efter taxeringsåret. Riksskattenämnden må

dock, om synnerliga skäl föranleda därtill, medgiva att betalningen i stället fördelas på högst tio år.

Uppbördsförordningens bestämmelser om statlig inkomstskatt skola i tillämpliga delar gälla beträffande uppbörd av fondskatt; dock skall sådan skatt icke erläggas preliminärt. Vid bedömandet av om och med vilket belopp sådan ränta skall utgå, varom i 27 § 3 mom. nämnda förordning sägs, skall i den slutliga skatten icke inräknas fondskatt.

#### 14 §.

Över beslut av riksskattenämnden i ärende, som avses i 1, 5 eller 13 §, må klagan ej föras.

#### 15 §.

Av taxeringen till fondskatt föranledda särskilda kostnader bestridas av statsmedel.

#### 16 §.

Kungl. Maj:t äger meddela för tillämpning av denna förordning erforderliga föreskrifter.

---

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

Därest bolag eller förening på grund av omläggning av räkenskapsåret ej kommer att underkastas taxering till statlig inkomstskatt år 1955, skall vad i förordningen är stadgat om skyldighet att erlægga fondskatt för det beskattningsår, för vilket sådan taxering då äger rum, i stället avse det beskattningsår, för vilket taxering äger rum år 1956.

Har bolaget taxerats till fondskatt, må taxering till ersättningsskatt för samma beskattningsår ej äga rum.

### Anvisningar

#### till 1 §.

Sådan befrielse från skyldighet att erlægga fondskatt, varom sägs i tredje stycket, bör i allmänhet beviljas, då fråga är om ett rörelsedrivande bolags dotterbolag, som förvaltar den fastighet vari rörelsen bedrives, eller eljest om ett bolag, som ingår i en koncern såsom ett led i organisationen av koncernens rörelse. Likaså bör befrielse i regel meddelas, då bolagets eller föreningens karaktär av förvaltningsföretag bestått och är avsedd att bestå allenast under kortare tid, eller då det på grund av förvaltningsverksamhetens omfattning och andra omständigheter framstår som affärsmässigt naturligt att den bedrives i bolags- eller föreningsform. I andra fall kan befrielse vara påkallad med hänsyn till att eljest, på grund av särskilda förhållanden, fara för förlust skulle uppkomma för kreditgivare eller eljest för tredje man.

Hinder föreligger icke att, om så i något enstaka fall skulle finnas lämpligt, medgiva befrielse allenast partiellt.

#### till 4 §.

I fråga om värdesättningen av tillgångarna skall vad i förordningen om statlig förmögenhetsskatt är stadgat äga motsvarande tillämpning. Fordran hos delägare skall dock, även om den är osäker eller ej löper med ränta, upp-

tagas till sitt kapitalbelopp, såframt ej en sådan värdering med hänsyn till omständigheterna måste anses oskäligen. Varulager må ej äsättas högre värde än det, vartill det upptagits i räkenskaperna.

till 5 §.

1. Bestämmelsen om tillägg i visst fall för utdelning skall äga tillämpning även om företaget upplöstes under beskattningsåret eller eljest saknar tillgångar vid beskattningsårets slut. Till utdelning hänföres jämväl belopp som i samband med förenings likvidation utskiftats till medlem utöver inbetald insats. Utdelning skall anses hava skett den dag beloppet blev tillgängligt för lyftning.

2. Vill företag påfordra, att bundet kapital inräknas i det beskattningsbara beloppet, skall till bevisning om dagen då företaget trätt i likvidation företes uppgift från vederbörande registreringsmyndighet.

till 6 §.

Med utdelning avses i denna paragraf allenast utdelning som beslutats i vederbörlig ordning. I fråga om beskattning av s. k. förtäckt utdelning skola således vanliga regler tillämpas.

Till ledning vid tillämpningen av paragrafen anföras följande exempel:

1. Ett bolag taxeras för beskattningsåret 1954 till fondskatt för ett beskattningsbart belopp av 500 000 kr. Under ett vart av åren 1955—1957 utdelar bolaget 75 000 kr. För dessa utdelningar skola aktieägarna åtnjuta frihet från inkomstskatt. År 1958 utbetalar bolaget i samband med nedsättning av aktiekapitalet 100 000 kr. till aktieägarna under sådana förhållanden, att enligt förordningen om utskiftningsskatt hela beloppet skall anses såsom utskiftning utöver tillskjutet belopp. Det oaktat skall på grund av bestämmelserna i förevarande paragraf någon utskiftningsskatt icke utgå. Slutligen verkställer bolaget år 1959 utdelning med 100 000 kr. Eftersom tidigare under femårsperioden utdelats och utskiftats sammanlagt 325 000 kr. och 70 procent av det till fondskatt beskattningsbara beloppet utgör 350 000 kr. skall 1959 års utdelning till ett belopp av 25 000 kr. vara skattefri medan återstoden, 75 000 kr., i princip skall beskattas. Varje aktieägares andel i nämnda utdelning skall därför enligt samma proportioner fördelas å skattefri och skattepliktig intäkt. En aktieägare som erhållit utdelning med 20 000 kr. är alltså skattskyldig för allenast tre fjärdedelar därav eller 15 000 kr.

2. Ett bolag, som för beskattningsåret 1954 taxerats till fondskatt för ett beskattningsbart belopp av 200 000 kr., utdelar under åren 1955—1959 tillhoppa 50 000 kr. För dessa utdelningar skola delägarna icke betala inkomstskatt. Under åren 1960—1962 utdelas ytterligare sammanlagt 30 000 kr. Dessa skola inkomstbeskattas i vanlig ordning. År 1963 utbetalar bolaget vid nedsättning av aktiekapitalet 75 000 kr. till aktieägarna, vilket belopp enligt förordningen om utskiftningsskatt i sin helhet är att anse såsom utskiftning utöver tillskjutet belopp. Någon utskiftningsskatt skall emellertid ändå ej utgå, ty 70 procent av det till fondskatt beskattningsbara beloppet utgör 140 000 kr. och härav ha förut för skattefria utdelningar utnyttjats allenast 50 000 kr. Därest bolaget sedermera upplöses utan att ytterligare utskiftning mellankomma, skall vid taxeringen till utskiftningsskatt i samband med upplösningen bolagets tillskjutna belopp ökas med (140 000 — 50 000 =) 75 000 kr.

till 7 §.

Såsom anskaffningskostnad för fastighet skall anses erlagd köpeskilling eller motsvarande valuta ökad med kostnaden för mera väsentliga förbättringar av värdehöjande natur.

Därest utköp sker till pris understigande företagets anskaffningskostnad, må denna omständighet ej föranleda att delägaren anses hava åtnjutit skattepliktig intäkt eller erhållit tillgång genom utskiftning till högre belopp än som motsvarar skillnaden mellan utköpspriset och nämnda anskaffningskostnad. Vid tillämpning av bestämmelserna om realisationsvinstbeskattning skall jämväl i dylikt fall delägarens förvärv anses hava skett vid den tidpunkt, då företaget förvärvade egendomen i fråga.