

## 16 §.

(15 § i kommittéförslaget)

*Kommittén.* Kommittén framhåller, att av denna paragraf framgick att enligt förslaget företag som ägde rätt att taga investeringsfond i anspråk även ägde rätt att, sedan sådant medgivande lämnats, hos riksbanken uttaga där insatta kontomedel. Av 18 § framgick att om, oaktat medlen uttagits från riksbanken, fonden ej använts för sitt ändamål densamma återfördes till beskattning.

*Departementschefen.* Vad kommittén anfört har inte föranlett några uttalanden från remissinstansernas sida. Jag har inte heller någon erinran att göra.

## 17 §.

(16 § i kommittéförslaget)

*Kommittén.* I anslutning till de bestämmelser som upptagits under denna paragraf uttalar kommittén som sin mening, att arbetsmarknadsstyrelsen hade att tillse att rätten att taga investeringsfond i anspråk fick sådan utsträckning i tiden att möjlighet verkligen förelåg för företaget i fråga att utföra investeringen. Kommittén påpekar att om investeringen blev fördröjd av omständigheter varöver företaget inte rådde arbetsmarknadsstyrelsen hade möjlighet att lämna företaget tillfälle att likväl fullfölja investeringen med utnyttjande av fondmedlen.

*Departementschefen.* Remissinstanserna har inte riktat erinringar gentemot det nu återgivna. Även jag ansluter mig till kommitténs uttalanden.

## 19 §.

(18 § i kommittéförslaget)

*Kommittén.* Självfallet var angeläget tillse, uttalar kommittén, att investeringsfondslagstiftningen inte så utformades att den inbjöd till missbruk. Det torde med hänsyn härtill vara ofrånkomligt att viss påföljd stadgades för det fall, då fond återfördes till beskattning. Exempelvis kunde erinras om den möjlighet som förelåg för företagen att först göra en avsättning till investeringsfond, efter fem år utnyttja 30 procent därav för anskaffning och omedelbar avskrivning å byggnader samt vid ett senare tillfälle återföra resterande 70 procent av det ursprungligen avsatta beloppet. Med hänsyn till de ändrade möjligheter till fondmedlens användning, som kommittéförslaget innebar, tedde det sig inte längre naturligt att anknyta till någon form av ränteberäkning. Under beaktande av olika på frågans bedömande inverkan omständigheter hade kommittén föreslagit, att vid tvångsvis

återföring till beskattning — dock med de i 19 § angivna undantagen — till det återförda beloppet skulle läggas en tjugonedel av detsamma. Visserligen kunde ifrågasättas om detta tillägg var tillräckligt för att i alla lägen förhindra att ett inte avsett utnyttjande av investeringsfondlagstiftningen tillförde företaget obehöriga fördelar. För att inte komplicera bestämmelserna ansåg sig kommittén emellertid inte kunna uppställa än strängare regler att gälla för särskilda fall. Kommittén var även av den uppfattningen att det förordade tillägget jämte den omständigheten att företaget genom fondmedlens återföring till beskattning förlorade möjligheten till de extra avskrivningar som fondavsättningen erbjöd utgjorde på det hela taget tillräcklig garanti för att lagstiftningen i fråga inte kom att missbrukas. Till undvikande av missförstånd borde tilläggas att den nu angivna påföljden självfallet ifrågakom endast därest investeringsfond utnyttjats på annat sätt än som med lagstiftningen åsyftats eller, trots föreläggande, inte utnyttjats.

*Remissyttrandena. Riksskattenämnden*, som erinrar om att kommittén uttalat viss tvekan om den föreslagna påföljden utgjorde ett tillräckligt hinder mot ett obehörigt utnyttjande av avsättningsmöjligheterna, förklarar sig likaledes finna att en viss risk förelåg för att ett företag år efter år systematiskt utnyttjade bestämmelserna för vinnande av fördelar vid beskattningen, vilka inte låg inom det av lagstiftaren uppställda konjunkturpolitiska syftet. Särskilt inom skogsbruket, där fondmedel efter femårsperiodens utgång kunde disponeras för kostnader, vilka inte var i någon form avdragsgilla vid taxering — exempelvis kostnader för anläggning av permanenta vägar — kunde ett sådant utnyttjande te sig fördelaktigt. Men även i förvärvskällan rörelse, där fondmedlen kunde disponeras för bl. a. avskrivning å byggnader — som eljest endast var i reglerad utsträckning avdragsgill vid taxeringen — torde den föreslagna »straffavgiften» vara otillräcklig för att hindra spekulationer; härvid borde bl. a. beaktas att den skattskyldige hade möjlighet att vid taxeringen åtnjuta avdrag för värdeminskning å byggnad med viss procent av det taxerade byggnadsvärdet även om han i bokföringen, med anlåtande av fondmedel, gjort avskrivning på byggnadskostnaden så att denna nedbringats under det taxerade byggnadsvärdet. Riksskattenämnden var medveten om att en fullt effektiv spärr i dessa hänseenden kunde menligt påverka de skattskyldigas intresse för att över huvud taget begagna sig av fondavsättningar enligt förordningen men hade dock ansett sig böra fästa uppmärksamheten på den möjlighet, som här öppnades att vid sidan om syftet med bestämmelserna erhålla avdrag vid taxeringen för kostnader av eljest inte avdragsgill natur.

*Länsstyrelsen i Älvsborgs län* säger sig finna en höjning av den kvotdel, varmed till beskattning återfört belopp skulle ökas, till i allt fall 1/10 vara motiverad.

*Departementschefen.* Jag biträder kommitténs uppfattning, att det är nödvändigt för att hindra missbruk av bestämmelserna att stadga viss påföljd för det fall, då investeringsfond återföres till beskattning. Annan mening har inte heller uttalats av någon remissinstans. Däremot kan jag, i likhet med riksskattenämnden och länsstyrelsen i Älvsborgs län, inte dela kommitténs mening att den föreslagna påföljden i alla lägen utgör ett tillräckligt verksamt hinder mot ett obehörigt utnyttjande av lagstiftningen. Därvid har jag även beaktat, att ett genomförande av den av mig förut förordade anordningen med ett särskilt investeringsavdrag bör skapa en strävan hos företagen att behålla fondavsättning till dess medlen får tagas i anspråk enligt arbetsmarknadsstyrelsens medgivande. I de av riksskattenämnden åsyftade fallen synes ett utnyttjande av lagstiftningen på obehörigt sätt likväl kunna te sig fördelaktigt. Jag anser mig därför böra förorda, att vid återföring av investeringsfond till beskattning ett tillägg skall göras med en tiondel av det återförda fondbeloppet.

## 20 §.

(19 § i kommittéförslaget)

*Kommittén.* Beträffande denna paragraf framhåller kommittén att av bestämmelserna framgick att kommittén inte avsett att, då investeringsfond återfördes till beskattning i anledning av likvidation, något särskilt tillägg till det återförda beloppet skulle göras. Kommittén tillägger att sådant andra stycket i 19 § utformats detsamma blev tillämpligt allenast i de fall då fråga var om fusion enligt 174 § aktiebolagslagen eller 96 § lagen om ekonomiska föreningar. Härav följde att om fusion skett i annan ordning och företag i anledning därav upplösts, bestämmelserna i första stycket rörande företag som trätt i likvidation blev tillämpliga.

*Departementschefen.* Kommitténs nu återgivna uttalanden har ej mött erinringar under remissbehandlingen. Ej heller har jag för egen del funnit anledning till invändningar.

## 21 §.

(20 § i kommittéförslaget)

*Kommittén.* Anledningen till den under 20 § upplagna bestämmelsen var enligt vad i betänkandet anföres följande. Den i ifrågavarande lagstiftning åsyftade konjunkturpolitiska effekten låg däri att företaget under en högkonjunktur bereddes möjlighet att skattefritt fondera vinstmedel för en framtida investering, avsedd att verkställas i ett lågkonjunkturläge. Genom möjligheten till sådan fondering betogs alltså företaget intresset av att utav skatteskäl omedelbart verkställa en investering, som med hänsyn till samhällsintressena lämpligen borde anstå till en framtida tidpunkt. Det var

emellertid tillika angeläget tillse, att fondavsättningen i och för sig inte möjliggjorde en likviditetsförstärkning men att å andra sidan detta blev fallet då fonden framdeles togs i anspråk för sitt ändamål. Med hänsyn härtill hade kommittén uppställt regeln att 40 procent av fondavsättningen skulle insättas på särskilt konto hos riksbanken. En konsekvens av denna uppfattning blev då även att bestämmelser borde meddelas som förhindrade företaget att genom överlåtelse eller pantsättning förskaffa sig ett belopp motsvarande det å riksbanken insatta.

*Departementschefen.* Vad kommittén här anfört har inte föranlett invändningar i remissyttrandena. Ej heller finnes från min sida något att erinra.

### *Övergångsbestämmelser*

*Kommittén.* Kommittén föreslår att lagstiftningen om investeringsfonder för konjunkturutjämning blir tillämplig från och med beskattningsåret 1955.

I anslutning härtill anför kommittén, att den tagit under övervägande vilka särskilda bestämmelser, som lämpligen borde meddelas i avseende å sådana konjunkturinvesteringsfonder och investeringsfonder som alltjämt bestod vid den nya lagstiftningens ikraftträdande. Den fråga, som därvid i första hand uppställde sig, var huruvida den tidsbegränsning, som för närvarande gällde beträffande dessa äldre fonder, alltjämt borde bibehållas eller ej. Även om vissa invändningar från praktisk synpunkt kunde finnas att uppställa mot ett upphävande av denna tidsgräns syntes det kommittén likväl som om övervägande skäl talade för att jämställa dessa fonder i ifrågakommande hänseende med de fonder, som bildades enligt den nya av kommittén föreslagna lagstiftningen. Det sagda innebar med andra ord att kommittén förordade att något tvångsvis återförande till beskattning av de äldre fonderna icke skulle ifrågakomma av den anledningen att fonderna bestått viss tid. I övrigt förordade kommittén att bestämmelserna i 1947 års förordning om investeringsfonder skulle gälla beträffande fonder som bildats under tiden för denna förordnings giltighet samt vidare att de i 1947 års förordning upptagna övergångsbestämmelserna beträffande vissa äldre fonder alltjämt skulle gälla.

Kommittén yttrar därefter, att det inte kunde ifrågakomma att upptaga någon bestämmelse av innebörd att rätt skulle föreligga för företag som gjort avsättning jämlikt äldre bestämmelser att utan arbetsmarknadsstyrelsens medgivande utnyttja fonderna i enlighet med förordningens bestämmelser. Även dessa fonders ianspråktagande borde göras beroende av läget på arbetsmarknaden såsom vid fondavsättningen avsetts. Ej heller torde kunna ifrågakomma att medgiva ianspråktagande av dessa äldre

fonder intill 30 procent på sätt kommittén föreslagit skulle gälla beträffande de nya konjunkturutmätningssfonderna. Rätten att på detta sätt taga viss del av fonderna i anspråk hade tillkommit väsentligen för att stimulera fondavsättningar enligt den nya förordningen och kunde följaktligen inte utgöra något motiv för en liknande föreskrift beträffande de äldre fonderna.

Självfallet måste det framstå såsom angeläget, framhåller kommittén vidare, att de äldre konjunkturinvesteringssfonderna och investeringssfonderna avvecklades så snart detta med hänsyn till läget på arbetsmarknaden var möjligt. Det borde givetvis inte ifrågakomma att företag, som hade äldre fondavsättning och därjämte gjort avsättning enligt den föreslagna nya förordningen, skulle — i vidare mån än som följde av rätten att utan särskilt tillstånd ta viss del av fonden i anspråk — äga utnyttja den senare bildade fonden för ändamål vartill den äldre fonden kunde användas. Då fråga uppkom om ianspråktagande av dessa äldre fonder syntes det även lämpligt att arbetsmarknadsstyrelsen lämnade sådan föreskrift om fondernas ianspråktagande att desamma — därest företaget inte utförde den avsedda investeringen — återfördes till beskattning. Kommittén hade med det sist sagda dock inte velat göra avkall på sitt tidigare uttalande att företag genomgående borde givas tillräcklig tidrymd för genomförande av den med fondavsättningen avsedda investeringen.

Kommittén erinrar slutligen i detta sammanhang om bestämmelserna i förordningen den 11 maj 1951 (nr 230) med provisoriska bestämmelser om särskilda investeringssonder för ersättande av förlorade inventarier och lagertillgångar. Dessa bestämmelser som alltså har en provisorisk karaktär gäller efter beslut som fattats vid 1953 års riksdag till och med beskattningsåret 1955. Vidare erinrar kommittén om förordningen den 19 februari 1954 (nr 40) med provisoriska bestämmelser om särskild investeringssond för ersättande av avyttrat fartyg. Sistnämnda förordning äger jämväl tillämpning till och med beskattningsåret 1955. I avseende å dessa förordningar anför kommittén att, ehuru de tillkommit av i huvudsak andra skäl än konjunkturpolitiska och därför föll utanför kommitténs ämnesområde, kommittén likväl som sin mening ville uttala att goda skäl torde kunna åberopas för inarbetande av båda författningarna i den permanenta lagstiftningen. Frågan härom torde emellertid böra upptagas till närmare prövning i ett senare sammanhang därvid författningarna tillika torde behöva göras till föremål för den översyn som betingades av efter hand vunna erfarenheter. Vid en permanent lagstiftning om s. k. eldsvådefonder torde tillika böra prövas huruvida i samband därmed de nuvarande bestämmelserna i 28 § 2 mom. andra stycket kommunalskattelagen rörande viss fördelning till beskattning under högst tre år av uppbyggnadsförsäkringsersättning för fartyg längre fyllde något egentligt behov.

*Remissyttrandena.* Arbetsmarknadsstyrelsen ifrågasätter, om inte möjlighet borde öppnas för företag, som gjort fondavsättningar enligt den äldre lagstiftningen, att verkställa insättning på spärkonto i riksbanken och efter stadgad tid få ta 30 procent av dessa äldre fonder i anspråk för angivet ändamål. Utöver den stimulans till nya fondavsättningar, som detta skulle kunna innebära, syntes det också kunna komma att underlätta styrelsens möjligheter att verka för en lämplig planläggning för fondernas användning. Styrelsen förordade även, att äldre investeringsfonder för byggnader fick tas i anspråk för reparationer, samt att 12 § i kommitténs förslag till förordning, som öppnade möjligheter att ta investeringsfond för rörelse i anspråk för ändamål, vilket avsågs med investeringsfond för skogsbruk, även skulle gälla i fråga om de äldre fonderna.

*Näringslivets skattedelegation* framhåller, att det syntes från alla synpunkter värdefullt om fördelarna av anordningen med investeringsfonder för skogsbruk kunde utvinnas snarast möjligt. Delegationen hemställde därför, att sådana övergångsbestämmelser måtte meddelas att de redan befintliga investeringsfonderna enligt arbetsmarknadsstyrelsens medgivande kunde få utnyttjas jämväl för sådana ändamål, som de föreslagna investeringsfonderna för skogsbruk fick användas till. Genom en sådan anordning kunde man ock förväntas skapa ökad stimulans till fondavsättningar inom de företag, för vilka övergångsstadgandet blev till gagn. Enligt delegationens mening syntes även föreligga goda skäl för en föreskrift i övergångsbestämmelserna om att redan befintliga fonder, enligt arbetsmarknadsstyrelsens medgivande, av företag som huvudsakligen bedrev industriell verksamhet kunde få användas för kostnader för reparations- och andra underhållsarbeten å byggnad, som användes i rörelsen.

*Departementschefen.* Jag biträder kommitténs förslag, att lagstiftningen om investeringsfonder för konjunkturutmätning bör bli tillämplig från och med beskattningsåret 1955.

Ej heller har jag i och för sig något att erinra mot de föreslagna övergångsbestämmelserna. Jag kan också understryka angelägenheten av att de äldre konjunkturinvesteringsfonderna och investeringsfonderna avvecklas så snart detta med hänsyn till läget på arbetsmarknaden är möjligt. Mot bakgrunden härav finner jag det önskvärt att utsträcka användningsområdet för dessa äldre investeringsfonder. En sådan åtgärd synes också vara till fördel från konjunkturpolitisk synpunkt. Jag anser mig därför kunna såtillvida tillmötesgå vad arbetsmarknadsstyrelsen och näringslivets skattedelegation yrkat, att jag förordar dels att vad i 12 § författningsförslaget stadgas även må gälla äldre konjunkturinvesteringsfonder och investeringsfonder dels ock att investeringsfonder för byggnader enligt äldre lagstiftning får, efter arbetsmarknadsstyrelsens medgivande, tagas i anspråk för

reparations- och underhållsarbeten å byggnader som användes i huvudsakligen industriell verksamhet.

Jag vill tillägga, att jag härutöver anser mig kunna förorda att det särskilda investeringsavdraget får utgå jämväl när fråga är om dessa äldre fonder.

I anledning av att arbetsmarknadsstyrelsen ifrågasatt, om inte företag som gjort fondavsättningar enligt äldre lagstiftning borde äga göra föreskriven insättning i riksbanken och efter stadgad tid få ta 30 procent av dessa äldre fonder i anspråk för angivet ändamål, får jag framhålla följande. Det förefaller inte troligt att ifrågavarande företag, som redan åtnjutit avdrag vid taxeringen för de fondavsättningar varom fråga är, nu skulle visa större intresse för den föreslagna kontantinbetalningen för att efter fem år kunna utan medgivande taga intill 30 procent av fonden i anspråk. Mera sannolikt är att dessa företag i stället skulle föredra att göra fondavsättning enligt de nya bestämmelserna, varigenom de skulle erhålla förutom nyssnämnda förmån även avdrag vid taxeringen för fondavsättningen. Med hänsyn härtill och till önskemålet att inte ytterligare komplicera reglerna anser jag mig inte böra biträda arbetsmarknadsstyrelsens förslag.

## 9. Pensions- och andra personalstiftelser

### A. Pensionsstiftelser

#### Gällande bestämmelser m. m.

Jämlikt punkt 2 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen föreligger rätt till avdrag vid beräkning av inkomst av rörelse för medel som avsatts till pensionsstiftelse för pensionering av personal, som är eller varit anställd i rörelsen, eller efterlevande till sådan personal. Pensionsstiftelserna är av två slag, nämligen dels sådana som bildats enligt 1937 års lag om aktiebolags pensions- och andra personalstiftelser (s. k. *bundna* pensionsstiftelser) och dels andra pensionsstiftelser (s. k. *fria* pensionsstiftelser). Stiftelser av först angivna slag kan bildas endast av aktiebolag. Övriga stiftelser kan bildas av såväl juridiska som fysiska personer.

*Bundna pensionsstiftelser.* I 1937 års lag gives den grundläggande bestämmelsen om rätt för aktiebolag att i den i lagen stadgade ordningen för tryggnad av betalningen av pensioner åt anställda hos bolaget och efterlevande till sådana anställda bilda stiftelse. Vid utformandet av bestämmelserna om stiftelsebildning var det nödvändigt att taga hänsyn till att aktiebolagens medverkan endast kunde vinnas på frivillighetens väg. Detta förhållande ledde till att man ansåg sig inte kunna uppställa något krav på att bolag vid bildandet av pensionsstiftelse skulle till denna överföra kontanta medel. Spörsmålet löstes sålunda, att stiftelseförmögenheten

kunde få helt eller delvis inestå såsom fordran hos vederbörande bolag. Icke ens skuldebrev å beloppet behöver utfärdas.

Beslut om bildande av pensionsstiftelse träffas av ordinarie bolagsstämma. Pensionsstiftelse, som skall registreras hos Patent- och registreringsverket, kommer till stånd i och med beslutets införande i aktiebolagsregistret. Överföring av vinstmedel till pensionsstiftelse beslutas av bolagsstämma vid fastställande av balansräkning för föregående räkenskapsår.

Sedan registrering av pensionsstiftelsen skett, skall stiftelsen på grund av överföring av medel från bolaget till stiftelsen, anses äga fordran till motsvarande belopp. Å denna fordran kan bolaget frivilligt göra avbetalning, men betalning kan inte krävas av stiftelsen, som följaktligen ej heller äger på grund av densamma begära bolaget i konkurs.

Bildande av pensionsstiftelse medför inte, där pensioner utgår från bolaget, någon ändring i bolagets skyldighet att av bolagets medel bestrida löpande pensionsutgifter. För varje räkenskapsår må emellertid av bolaget under året gjorda utgifter för betalning av pension eller för inköp av livränta eller överlevelseränta eller för betalning av pensionsförsäkringsavgifter för pensionstagare och anställda eller efterlevande till pensionstagare och anställda avräknas mot stiftelsens räntefordran på bolaget.

En rätt för det bolag, som bildat pensionsstiftelse, att fritt använda stiftelsens förmögenhet till bestridande av löpande pensionsutgifter, har där emot inte ansetts kunna medgivas. I lagen har föreskrivits, att bolaget inte må anlita stiftelseförmögenhetens kapital till täckning av sådana utgifter i vidare mån än som erfordras för att gottgöra bolaget de pensionsutgifter under föregående räkenskapsår, som ej kunnat avräknas mot stiftelsens räntefordran, därvid tillika gäller den begränsningen att stiftelseförmögenheten inte får nedbringas under det belopp som svarar mot stiftelsens pensionsreserv. Därmed avses vad som enligt försäkringstekniska beräkningsgrunder erfordras för täckning av kapitalvärdet utav de pensioner, som utgår från bolaget, samt utav bolagets utfästelser om pension att framdeles utgå till anställda hos bolaget och efterlevande till anställda, ökat med en tiondel (stiftelsens pensionsreserv).

Träder bolaget i likvidation utan samband med konkurs, gäller i huvudsak, att stiftelsens tillgångar skall disponeras i enlighet med stiftelsens ändamål. Skulle därvid överskott uppkomma, skall detta tillfalla svenska aktiebolagens pensions- och understödsfond.

Om bolaget försättes i konkurs, får de, som äger fordran mot bolaget på grund av pensionsrätt, bevaka sina fordringar i konkursen. I avseende å dessa fordringar har stiftelsen i konkursen ställning av medgäldenär. I den mån utdelning utgår å pensionsfordringarna, skall utdelningarna avräknas å utdelningen för stiftelsefordringen.

Pensionstagarna åtnjuter förmånsrätt jämlikt 17 kap. 4 § handelsbalken för sina fordringar, dock ej för längre tid än ett år. I den mån stiftelseford-



ringen motsvarar pensionsfordringar, som utgår med förmånsrätt enligt 17 kap. 4 § handelsbalken, tillkommer samma förmånsrätt stiftelsens fordran (med viss begränsning). Till den del stiftelsefordringen inte utgår med förmånsrätt enligt nyssnämnda lagrum, är den förenad med förmånsrätt enligt 17 kap. 11 § handelsbalken.

Om pensionsstiftelse saknar tillgångar, må ordinarie bolagsstämma, med tillsynsmyndighetens tillstånd, besluta att stiftelsen skall upphöra.

Stiftelser enligt 1937 års lag står under särskild tillsyn. Sedan den 1 juli 1953 är riksförsäkringsanstalten tillsynsmyndighet.

*Fria pensionsstiftelser.* Enligt punkt 6 av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen förstås med pensionsstiftelse — förutom pensionsstiftelser enligt 1937 års lag — inrättning, självständig fond eller annan stiftelse, vilkens kapital och avkastning må användas endast till pensioner på grund av tjänst, därest genom föreskrifter i reglementet eller eljest trygghet skapats för att stiftelsen så länge den består skall ha sådant ändamål som nyss nämnts samt att vid stiftelsens upplösning återstående medel skall antingen användas för dylik pensionering eller ock anslås till välgörande eller eljest allmännyttigt ändamål.

Av de fria pensionsstiftelserna kan, med hänsyn till deras olika konstruktion, särskiljas två olika typer. Den ena typen av stiftelse innebär, att företagets pensioneringsverksamhet övertages av stiftelsen. Pensionsanspråken skall riktas mot stiftelsen och något rättsförhållande mellan den anställda och företaget uppkommer inte i avseende å pensioneringen. Vid den andra typen av stiftelser skall stiftelseförmögenheten, liksom vid bundna stiftelser, utgöra säkerhet för pensioner från företaget.

Fri pensionsstiftelse torde enligt gällande svensk rätt uppkomma därigenom, att egendom anslås att såsom självständig förmögenhet fortvarande tjäna pensioneringsändamål och styrelse utses att handhava den sålunda grundade stiftelsens angelägenheter. I princip upprätthålles krav på att egendomen i fråga på rättsligen bindande sätt avskilts från vederbörande stiftares tillgångar. De avsatta medlen behöver dock inte överföras kontant utan kan inestå hos företaget; för avdrag erfordras ej mer än att avsättning gjorts i bokföringen och enkelt skuldebrev å beloppet utfärdats till stiftelsen. Att läget är detta i fråga om stiftelser bildade av aktiebolag är fastslaget i praxis (RÅ 1939 ref. 68 II och RÅ 1940 ref. 36). Mer tveksamt är läget beträffande stiftelser, bildade av fysiska personer. Sålunda lär prövningsnämnden för Stockholms stad medge avdrag i sådant fall endast under förutsättning att de avsatta medlen överförts kontant till stiftelsen. Denna ståndpunkt synes även ha godlagits av kammarrätten. Däremot torde inte finnas något avgörande av regeringsrätten, som utvisar högsta instans inställning till denna fråga. — Beträffande handels- och kommanditbolag torde överhuvud inte finnas något avgörande som utvisar rättsläget i det hänseende varom nu är tal.

Föreskrift att fri pensionsstiftelse skall stå under tillsyn finnes ej. Visserligen blir 1929 års lag om tillsyn över stiftelser tillämplig, men endast under förutsättning att undantagande från sådan tillsyn inte stipulerats i samband med stiftelsebildningen. Att fri pensionsstiftelse är underkastad tillsyn utgör inte någon förutsättning för avdragsrätt vid taxeringen.

Utöver vad inledningsvis anförts beträffande vissa villkor för rätt till avdrag vid beräkning av inkomst av rörelse för medel som avsatts till pensionsstiftelse stadgas i punkt 2 av anvisningarna till 29 § kommunal-skattelagen ytterligare villkor. Sålunda gäller att avsättningen inte får överstiga det belopp (den s. k. engångspremiereserven), som enligt försäkringsteknisk beräkning erfordras för att säkerställa de pensioner jämte dyrtidstillägg eller andra därmed jämförliga tillägg, vilka enligt gjorda utfästelser eller inom vederbörande företag tillämpad sedvänja högst skall utgå.

Ytterligare villkor för avdragsrätt är att pensioneringen skall vara anordnad på sätt i anvisningarna till 31 § kommunal-skattelagen föreskrives som villkor för att livförsäkring skall hänföras till pensionsförsäkring. Enligt ifrågavarande anvisningar förstås med pensionsförsäkring sådan försäkring, enligt vilken inte skall utgå andra försäkringsbelopp än

- 1) ålderspension, utgående högst under den försäkrades livstid,
- 2) invalidpension, utgående högst så länge den försäkrade är arbetsförmögen eller har nedsatt arbetsförmåga,
- 3) efterlevandepension eller
- 4) med ålders-, invalid- eller efterlevandepension förenat kapitalbelopp, som utgår i samband med att pensionen börjar utbetalas eller upphör eller försäkringen upphör.

Från pensionsstiftelse får därför inte utbetalas t. ex. tillfälliga kapitalunderstöd. Stiftelsens medel får inte heller användas till att teckna kapitalförsäkringar till förmån för de anställda.

I detta sammanhang torde få omnämnas att vissa inskränkningar av tillfällig natur stadgats i avseende å avdragsrättens omfattning. Enligt den för beskattningsåret 1951 gällande förordningen om investeringskatt (SFS nr 151/1951) fick sålunda — utan att taxering till sådan skatt därav föranleddes — avdrag för avsättning till pensionsstiftelse göras högst med belopp, som måste avsättas för att stiftelsens förmögenhet vid beskattningsårets utgång skulle uppgå till det belopp, som erfordrades för att jämte framtida avgifter säkerställa pensioner av nu ifrågavarande slag. Detta innebar, att avsättning till pensionsstiftelse föranledde taxering till investeringskatt till den del avsättningen avsåg att täcka framtida kostnader för pensionering. Genom förordningen den 6 juni 1952, nr 380, om tillfällig begränsning av rätten till fri avskrivning å maskiner och andra

inventarier vid inkomsttaxeringen, m. m. infördes även begränsning av rätten till avdrag för avsättning till pensionsstiftelse under beskattningsåren 1952 och 1953. Denna begränsningsregel är utformad i huvudsak enligt samma princip, som låg till grund för lagstiftningen om investeringsskatt, d. v. s. avdrag medges inte för den del av avsättningen, som avser att täcka framtida kostnader för pensioneringen. Genom förordningen den 26 februari 1954, nr 50, har begränsningsregeln utsträckts att gälla beskattningsåret 1954. Anmärkas må slutligen, att förordningen om konjunkturskatt för år 1952 (SFS nr 203/1952) innehöll regler i förevarande hänseende, vilka i jämförelse med motsvarande bestämmelser i förordningen om investeringsskatt innebar en ytterligare begränsning av avdragsrätten.

Såväl bundna som fria pensionsstiftelser åtnjuter skattefrihet utom beträffande fastighetsskatt och inkomst av fastighet vid den kommunala taxeringen.

Vid 1953 års riksdag väcktes några motioner, som berörde avsättning till pensionsstiftelser. I de likalydande motionerna I: 39 och II: 50 yrkades, att riksdagen måtte besluta om översyn av gällande bestämmelser om rätt till avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till pensionsstiftelse i avsikt att såsom villkor för sådant avdrag skulle föreskrivas att stiftelsen i princip skulle tillgodose alla grupper av anställda och att dessa skulle vara representerade i stiftelsens styrelse. I motionen I: 275 hade hemställts, att riksdagen måtte begära en skyndsamt utredning av frågan om rätten till avdrag för avsättning till pensionsstiftelse. I sitt av riksdagen godkända betänkande nr 4 avstyrkte bevillningsutskottet motionerna under erinran om att de i motionerna berörda spörsmålen var föremål för överväganden vid den av företagsbeskattningskommittén företagna utredningen.

*Vissa uppgifter angående pensionsstiftelsernas omfattning m. m.* I betänkandet redovisas (s. 272—274) vissa statistiska uppgifter och gjorda beräkningar rörande antalet stiftelser och storleken av till stiftelser avsatta medel m. m. Vidare lämnas (s. 274—289) en redogörelse för av företagsbeskattningskommittén från landskamrerarna i riket m. fl. infordrade yttranden angående gjorda erfarenheter rörande avsättningar till pensions- och andra personalstiftelser. Från dessa redogörelser, vartill i övrigt hänvisas, må här endast följande återges.

Den 1 januari 1953 utgjorde antalet bundna pensionsstiftelser hos aktiebolag 1 028. Tillgångarna hos dessa stiftelser uppgick till ca 357 miljoner kronor. På grund av avsaknaden av statistik rörande fria stiftelser har motsvarande uppgifter inte kunnat angivas för de sistnämnda stiftelsernas del. Med ledning av vissa i betänkandet redovisade uppgifter beräknar dock kommittén att den sammanlagda förmögenheten hos fria pensionsstiftelser den 1 januari 1953 i allt fall inte understeg 1 500 miljoner kronor.

**Företagsbeskattningskommittén**

Kommittén framhåller till en början bl. a., att den kritik, som i åtskilliga sammanhang riktats emot bestämmelserna för pensionsstiftelser, till väsentlig del ytterst bottnade i det förhållandet, att i åtskilliga fall någon kontroll eller i allt fall någon tillfredsställande sådan inte fanns beträffande dispositionen av de medel, som skattefritt avsatts till pensionsstiftelser. Detta sammanhängde i sin tur delvis med det förhållandet att den rättsliga ställningen för den till såväl antalet som jämväl i övrigt betydelsefullaste gruppen av pensionsstiftelser, de s. k. fria stiftelserna, i skilda hänseenden inte reglerats. En sådan stiftelses ändamålsbestämning, förvaltning m. m. var i princip helt avhängig av stiftelsebildarens föreskrifter. En annan sak var att för rätt till avdrag för avsättning till stiftelse uppställts vissa krav i kommunalskattelagen. Bestämmelserna i denna del var emellertid så utformade att ovisshet om deras innebörd i betydelsefulla hänseenden kunde råda. I de fall, då det var klart att avdrag för en stiftelseavsättning skulle medges, borde observeras att det för den skull inte fanns betryggande garantier för att stiftelsens medel kom till användning för avsett ändamål eller blev beskattade hos den pensionsberättigade. Detta sammanhängde främst med avsaknaden av en effektiv kontroll av pensionsstiftelserna.

I den mån fråga var om en effektivare kontroll av att utbetalta stiftelsemedel blev hos mottagaren behörigen beskattade resp. av att sådan stiftelse i förekommande fall beskattades för inkomst och förmögenhet var detta spörsmål som kommittén ej avsåg att närmare ingå på. Enligt vad kommittén erfarit var hithörande frågor nämligen föremål för prövning hos 1950 års skattelagssakkunniga.

Därefter anföres att åtskilliga av de föreliggande problemställningarna som nyss antytts bottnade i det förhållandet att de fria pensionsstiftelsernas rättsliga ställning i huvudsak inte var reglerad. Det borde tilläggas att ej heller lagen den 24 maj 1929 om tillsyn över stiftelser innefattade någon garanti för att stiftelserna omhänderhades och utnyttjades på det sätt, som taxeringsmyndigheterna utgått från vid medgivande av avdrag. Det berodde bl. a. av att denna lags föreskrifter inte var av tvingande natur utan fick stå tillbaka för föreskrifter som stiftelsebildaren uppställt. För övrigt förelåg även den i verkligheten ofta utnyttjade möjligheten för stiftelsebildaren att helt enkelt förklara att stiftelsen överhuvud var undantagen från tillsyn.

Enligt kommitténs mening torde för en allsidig och tillfredsställande lösning i första hand krävas en särskild civilrättslig lagstiftning, som reglerade de fria stiftelsernas rättsliga ställning i olika avseenden. I detta sammanhang erinrar kommittén om att 1953 års riksdag i skrivelse till Kunql. Maj:t den 16 maj 1953 (nr 274), i anledning av tre vid nämnda

års riksdag väckta motioner, anhållit om en utredning om pensionsstiftelsernas rättsliga ställning i skilda hänseenden. Kommittén yttrar här- efter, att oaktat skattereglernas utformning intimt sammanhänge med den rättsliga gestaltningen av stiftelseinstitutet, det likväl var uppenbart att därmed förenade spörsmål föll utanför kommitténs ämnesområde. Kommittén hade dock velat rikta uppmärksamheten på angelägenheten av att den antydda översynen av de civilrättsliga bestämmelserna snarast kom till stånd och tillade att efter en sådan översyn förutsättningarna för en tillfredsställande skattelagstiftning på förevarande område möjligen blev gynnsammare.

Kommittén anför vidare, att den beaktat att pensionsutredningen år 1950 avgivit betänkande (SOU nr 33/1950) med förslag till allmän och obligatorisk pensionsförsäkring. Sedan betänkandet remissbehandlats, tillsattes år 1951 en särskild utredning med uppdrag att utarbeta slutligt förslag till allmän pensionsförsäkring. Detta utredningsuppdrag hade ännu inte slutförts.

I anslutning härtill yttrar kommittén följande.

Åtskilligt talar visserligen för att resultatet av denna utredning bort avvaktas, innan en översyn av skattelagstiftningens avdragsregler på ifrågavarande område göres. Det är emellertid ovisst när en allmän pensionsförsäkring kan bli genomförd, varför det inte vore försvarligt att av detta skäl dröja med en översyn av skattereglerna. Det kan vidare inte hållas för visst, att även om en allmän obligatorisk pensionsförsäkring införes, denna utesluter behovet av kompletterande pensionsanordningar. På grund härav kan därför antagas att även framdeles föreligger behov av pensionsstiftelser. Kommittén har följaktligen funnit det nu anförda inte utgöra tillräckliga skäl för att underlåta den i kommittédirektiven förutsatta översynen av reglerna för stiftelsebeskattningen.

Vad kommittén i det följande föreslår är följaktligen en översyn av bestämmelserna, som i princip begränsats till beskattningsområdet. Det må emellertid samtidigt understrykas att då ett oeftergivligt krav för rätt till skattefria avsättningar för pensionsändamål bör vara, att en betryggande säkerhet finnes för att till pensionsstiftelse avsätta medel, för vilka avdrag medgivits vid taxeringen, kommer till avsedd användning, kommitténs förslag får en i viss mån vidare verkan och syftning. Detta innebär inte något föregripande av den mera allmänna översyn, som enligt vad kommittén förut anført är starkt påkallad, utan allenast konsekvensen av kommitténs bestämda mening att förmånen av skattefria fonderingar för framtida pensionsutbetalningar förutsätter trygghet för att stiftelsemedlen kommer att utnyttjas för pensionsändamål.

*Formen för medelsöverföring till stiftelse.* Kommittén framhåller (s. 292—295), att den övervägt huruvida såsom villkor för avdragsrätt för avsättning till stiftelse skulle krävas antingen att det avsatta beloppet överförts till stiftelsen i form av kontanta medel, värdepapper eller liknande eller i allt fall att godtagbar säkerhet ställts för betalningsskyldighetens fullgörande. En sådan föreskrift skulle inte endast innebära en i de flesta fall effektiv spärr mot missbruk utan även vara motiverad från konjunk-

turpolitiska och taxeringsmässiga synpunkter. Vidare skulle ett avskiljande av en stiftelseförmögenhet vara ägnat att skapa större trygghet för de anställda.

Å andra sidan skulle, enligt vad därefter framhålles, en föreskrift av angiven innebörd medföra nackdelar för de anställda bl. a. därför att så avsevärda belopp varom här vore fråga uppenbarligen inte kunde avskiljas från företagen utan att detta skulle medföra svårigheter för företagens kapitalförsörjning. Detta skulle försvåra eller omöjliggöra för företagen att vidare utveckla de anställdas pensionering.

Sammanfattningsvis framhåller kommittén, att enligt kommitténs uppfattning övervägande skäl talade för att stiftelseförmögenheten alltså i regel borde kunna få inestå såsom fordran hos den, som gjort avsättningen, och utan att säkerhet ställdes för betalningsskyldighetens fullgörande.

Kommittén anför härefter att om krav på kontant medelsöverföring till stiftelsen inte uppställdes, särskild vikt måste läggas vid att rätten till avdrag vid taxeringen ej tillerkändes sådana skattskyldiga, som kunde antagas komma att undandraga sig skyldigheten att vid behov infria skulden till stiftelsen.

Efter att ha avvisat tanken (s. 295) att rätten att erhålla avdrag för stiftelseavsättning, utan att medlen överförts till stiftelsen kontant eller på därmed jämförligt sätt, skulle vara beroende på prövning i varje särskilt fall har kommittén undersökt huruvida vissa grupper skattskyldiga kunde generellt medges avdragsrätt oaktat kontant medelsöverföring ej skett.

Härom anför kommittén.

Vad först angår *aktiebolag* och *ekonomiska föreningar* föreligger genom de i allmän lag givna föreskrifterna om revision, vinstutdelning, likvidation m. m. en hög grad av trygghet för att en avsättning, som motsvaras av endast en skuld till stiftelsen, likväl innefattar en verklig förmögenhetsöverflyttning. Delägarskapet i dessa företag är också ofta fördelat på så många olika händer att avsättning till pensionsstiftelse regelmässigt måste antagas tillkomma uteslutande för att tillgodose ett verkligt pensioneringssyfte. Vad nu sist anförts kan dock inte genomgående sägas gälla för s. k. familjebolag. Om emellertid sådana företag — kommittén återkommer härtill i ett senare sammanhang — inte får rätt att skattefritt göra stiftelseavsättning avseende personer, som genom eget eller anhörigas innehav av aktier eller andelar har ett betydande inflytande över det samma, bör även företag av nu angiven art få göra skattefria avsättningar till pensionsstiftelse avseende pensioner till anställda utan sådant inflytande över företagen. Kommittén har därför stannat för att — med den inskränkning som framgår av det nyss sagda — förorda, att alla bolag och föreningar medges rätt att åtnjuta avdrag för avsättning till pensionsstiftelse även utan annan förmögenhetsöverföring än att stiftelsen får en fordran på företaget motsvarande avsättningen.

Av den tidigare redogörelsen framgår att det inte är fullt klarlagt, huruvida gällande rätt beträffande avdragsrätt för avsättning till av *fysiska personer* bildade

stiftelser fordrar, att en verklig förmögenhetsöverföring till stiftelsen skett i form av kontanta medel eller andra liknande tillgångar.

Oavsett huru härmed må förhålla sig, föreligger enligt kommitténs uppfattning starka skäl för den ståndpunkten, att krav på kontant överföring föreskrives. Den särskilda trygghet, som beträffande aktiebolag och ekonomiska föreningar ligger däri, att dessa i särskilda lagar erhållit en strängt bindande utformning, saknas helt i vad gäller av fysiska personer driven verksamhet. Till skillnad mot aktiebolag och ekonomiska föreningar, vilka består för obestämd framtid, är en av fysisk person bedriven verksamhet vidare intimt knuten till hans person och upphör eller övergår i andra händer, när han avlider. Vid överlåtelse av verksamhet är det intet som hindrar att förvärvaren inte övertager ansvaret för de av överlåtaren ingångna pensionsförpliktelseerna. Det är givet, att det finns fysiska personer, vilka man skulle kunna medge samma avdragsrätt som aktiebolag utan risk för att denna rätt skulle missbrukas. Då det emellertid av skäl, som ovan angivits, inte är möjligt att låta avdragsrätten i förevarande avseende vara beroende på prövning i varje särskilt fall, måste enhetliga regler gälla för alla fysiska personer.

Efter övervägande av nu anförda skäl har kommittén funnit sig böra föreslå, att fysisk person må åtnjuta avdrag för avsättning till pensionsstiftelse endast i den mån de avsatta medlen överförts till stiftelsen i form av kontanta medel eller liknande förmögenhetstillgångar.

I fråga om *handelsbolag* och *kommanditbolag* gör sig de ovan anförda betänkligheterna beträffande fysiska personer måhända inte gällande med samma styrka. Många dylika bolag torde i nu förevarande hänseende kunna jämföras med aktiebolag. Då antalet anställda hos dessa företag merendels torde vara betydligt större än hos enskilda rörelseidkare, skulle det också med hänsyn till angelägenheten av att så mycket som möjligt stödja de anställdas pensioneringsintressen vara av större vikt att underlätta anordnandet av pensionering hos ifrågakvarande bolag än hos fysiska personer.

Å andra sidan talar flera skäl för att fysiska personer samt handels- och kommanditbolag underkastas samma regler i fråga om avdragsrätt. Det torde sålunda i praktiken vara så att gränsen mellan enskild firma och handelsbolag ofta är svävande, varför det understundom kan vara svårt att avgöra om ett visst företag utgör enskild firma eller handelsbolag. Såsom exempel härå kan nämnas det fall då ett handelsbolag övergår till att bliva en enskild firma i samband med att bolagsdelägare avgår. Om handelsbolaget i sådant fall har en pensionsstiftelse, som endast har en fordran på handelsbolaget motsvarande stiftelseförmögenheten, kommer stiftelsen därvid i samma läge, som om den bildats av en fysisk person.

Vidare må erinras om principen i gällande skattelagstiftning att handels- och kommanditbolag behandlas på samma sätt som fysiska personer. Denna princip grundas därpå att mången gång någon egentlig skillnad i hänseenden varom nu är fråga inte förefinnes mellan en enskild rörelseidkare och två eller flera i handelsbolagets form samarbetande fysiska personer.

Enligt kommitténs mening hör på anförda skäl handels- och kommanditbolag underkastas samma regler som fysiska personer.

Kommittén tillägger, att den omständigheten att avsatta medel för att avdragsrätt skulle föreligga måste överföras till stiftelsen i form av kontanter eller liknande tillgångar, inte behövde innebära att medlen definitivt undandrogs det avsättande företaget såsom rörelsekapital. Enligt kom-

mittens mening borde det alltjämt stå öppet för fysiska personer samt handels- och kommanditbolag att i sin verksamhet disponera stiftelseförmögenheten, dock endast under förutsättning att säkerhet lämnades som kunde godkännas av den av kommittén i det följande föreslagna tillsynsmyndigheten för fria pensionsstiftelser. Detta innebar emellertid att företagens lånemöjligheter i övrigt därigenom torde minska. Även möjligheten att kunna disponera stiftelseförmögenheten mot ställande av säkerhet kunde dock för företagen ha sitt givna värde.

Kommittén föreslår vidare att, om till pensionsstiftelse avsatta medel skall innestå såsom fordran hos aktiebolag eller ekonomisk förening, såsom minimivillkor för avdragsrätt skall gälla, att bolaget eller föreningen till stiftelsen — oavsett om denna är bunden eller fri — utfärdat och överlämnat ett enkelt skuldebrev å det avsatta beloppet.

Förslaget i denna del har motiverats (s. 298—299) av önskemålet att erhålla klara och generella regler.

Kommittén framhåller, att vid den praktiska tillämpningen vållats en del tveksamhet huruvida för avdragsrätt krävdes att å skulden till stiftelsen skulle utgå viss ränta. Vad beträffade bundna stiftelser var det klart, att någon ränta inte behövde utgå. Enligt kommitténs mening kunde inte anses föreligga skäl att fordra viss förräntning av stiftelseskulden för endast de fria pensionsstiftelsernas del. Huruvida ränta skulle utgå eller inte blev följaktligen en fråga utan betydelse i skattehänseende. I detta sammanhang ville kommittén framhålla att, om stiftelsens förmögenhet uppnått den storlek att avdrag för avsättning till stiftelsen inte medgavs vid inkomsttaxeringen, avdrag likväl borde medgivas för skälig ränta å skuld till stiftelsen. Något uttryckligt stadgande härom syntes inte erforderligt meddela.

*Pensionsutfästelse.* Kommittén har diskuterat (s. 299—301) i vad mån gjorda stiftelseavsättningar motsvarar en verklig pensionsskuld för företaget, vilken motiverar en avsättning. I detta avseende anför kommittén sammanfattningsvis att avsättning, som avsåg att trygga redan utgående pensioner, vare sig pensionerna utgick på grund av utfästelse eller i enlighet med en inom företaget tillämpad sedvänja, motsvarade en för företaget juridiskt bindande skuld till de pensionsberättigade. I fråga om avsättningar avseende pensioner vilka inte börjat utgå motsvarade avsättningen en företaget åvilande juridiskt konstaterbar skuld endast under förutsättning, att pensionsförpliktelserna var grundade på oantastbarhetsprincipen.

Därefter anföres att oantastbarhetsprincipen hade i fråga om arbetarpensioneringen undantagsvis och i fråga om tjänstemannapensioneringen i varje fall inte helt genomförts. Avsättningar till fullgörande av redan



inträffade pensionsfall utgjorde sannolikt en mindre del av de totala avsättningarna för pensionsändamål. Det fick därför antagas, att företagens avsättningar för ifrågavarande ändamål till stor del avsåg att trygga andra pensionsförpliktelser än sådana som juridiskt och bokföringsmässigt uppfattades som en verklig skuld för det avsättande företaget. Det oaktat åtnjöts avdrag vid beskattningen för sådana avsättningar. Anledningen härtill var att, då medel avsatts till en pensionsstiftelse under sådana förhållanden att trygghet ansetts föreligga för att de avsatta medlen inte kunde återgå till den som gjort avsättningen och inte heller användas för annat ändamål än pensionering, företaget likväl ansågs vid skattereglernas tillämpning ha gjort en för de anställdas pensionering definitiv utgift.

Den avdragsrätt, som sålunda var medgiven, var principiellt inte invändningsfri i andra fall än då det mot stiftelseavsättningen svarande beloppet kontant eller på likvärdigt sätt överförts till stiftelsen. Hade sådan överföring ej gjorts, var nämligen den verkliga innebörden av vad som skett i åtskilliga fall inte annan än att företaget beretts tillfälle att skattefritt bevara vinstmedel inom företaget till ett belopp som svarade mot en skuld till stiftelsen om vilkens infriande vid något framtida tillfälle intet kunde med visshet utsägas. Det var fullt klart att en avdragsrätt vid taxeringen för framtida kostnader, som man, i allt fall när fråga var om antastbara pensioner, inte med bestämdhet visste om eller i vilken omfattning de verkligen uppkom, inte stod i god överensstämmelse med den principen i vår skattelagstiftning att avdragsrätt ej förelåg för framtida kostnader.

Kommittén framhåller härefter, att utifrån nu angivna synpunkter inte utan fog kunde hävdas att avdragsrätten borde begränsas till ett belopp, svarande mot kapitalvärdet av faktiskt konstaterbara förpliktelser av pensionskaraktär. Fråga skulle då bli om redan inträffade pensionsfall samt, framför allt, om de fall då pensionsutfästelsen var grundad på oantastbarhetsprincipen.

Sedan kommittén (s. 303) anfört vissa skäl av mera allmän räckvidd för att oantastbarheten borde gälla såsom villkor för avdragsrätt, yttrar kommittén vidare.

Det måste emellertid å andra sidan väcka vissa betänkligheter att söka lösa frågor av den art och storleksordning varom nu är tal inom ramen för en skattelagstiftning. Väl kan hävdas att skattereglerna kan böra samordnas med andra åtgärder i syfte att främja en i och för sig eftersträfvansvärd utveckling. Men innan så sker måste i andra sammanhang frågan om tjänstepensionernas oantastbarhet och därmed av teknisk och annan art sammanhängande mycket svårlösta spörsmål ha blivit föremål för ställningstagande. Läget är med andra ord för närvarande inte det att kommittén anser sig kunna framlägga något förslag om skatteregler, grundade på oantastbarhetsprincipen. Kommittén har emellertid även den uppfattningen att utvecklingen inom området för de anställdas pensionering kan motivera en omprövning av frågan i vad mån skattereglerna på ifrågavarande område bör anknytas till oantastbarhetsprincipen.

Sammanfattningsvis får kommittén därför framhålla att en strikt tillämpning

av principerna i skattelagstiftningen visserligen skulle leda till att avdrag vägrades när fråga ej är om oantastbara pensioner, men att denna ståndpunkt — som ej upprätthålles i nu gällande lagstiftning rörande stiftelseavsättningar — med hänsyn till rådande läge inte kan bli avgörande för kommitténs förslag på förevarande område.

Enligt kommitténs mening skulle emellertid en mer tillfredsställande ordning än för närvarande erhållas om rätt till avdrag för medel, som avsatts till pensionsstiftelse, inte medgavs med mindre medlen erfordrades för att trygga pensioner, som företaget var civilrättsligt förpliktadt att utbetala till den anställde, då villkoren för pensionsrätt blivit uppfyllda. Kommittén förordade därför att avdrag vid beskattningen fick åtnjutas endast för medel som erfordrades för att säkerställa pensioner grundade på bindande utfästelser. Detta villkor borde, även med hänsyn till de anställdas intresse, gälla jämväl i det fall medlen överförts kontant till stiftelsen.

För att en bindande utfästelse skulle föreligga torde, framhåller kommittén, vara erforderligt att företaget beslutat att pension under vissa villkor skulle utgå till de anställda, som berördes av beslutet, samt att dessa erhållit del av beslutet. Dessa villkor måste självfallet vara av beskaffenhet att de inte lämnade utrymme för ett godtyckligt bedömande från företagets sida huruvida pension borde utgå eller ej. Exempelvis ett sådant villkor som att vederbörande skulle »anses värdig pension» borde medföra att utfästelsen bedömdes såsom varande av inte bindande karaktär. Enligt kommitténs förslag (s. 304) skulle utfästelsen anknyta till pensionsbestämmelser, som gällde för företagets anställda.

Kommittén föreslår vidare (s. 305), att sedvänja inte längre skulle få åberopas som grund för yrkande om avdrag för avsättning till pensionsstiftelse. Enligt förslaget skall dock övergångsvis avdrag alltjämt få åtnjutas för att säkerställa pensioner som redan börjat utgå i enlighet med en inom företaget rådande sedvänja. Kommittén framhåller att, även om enligt kommitténs förslag sedvänja inte längre fick åberopas, detta inte syntes behöva medföra försämrade möjligheter att genom avsättningar trygga frivilliga ålderspensioner, då såsom pensionsutfästelse alltjämt borde godtagas även sådan utfästelse, som var förenad med villkor att pensionen utgavs endast i den mån stiftelsens medel därtill förslog.

*Anställda som må avses med stiftelseavsättning.* Kommittén framhåller till en början att, då kretsen av de personer, vilkas rätt till pension kunde tryggas genom avsättning till pensionsstiftelse, bestämdes av uttrycket personal, härav följde att innehavaren av en enskild firma inte kunde erhålla avdrag vid beskattningen för avsättning avseende egen pension. En viss tveksamhet hade tidigare förelegat huruvida handelsbolag och kommanditbolag kunde erhålla avdrag vid beskattningen för avsättning till tryggande av i företaget verksam delägarers pension. Då delägarrens inkomst

av ett sådant bolag enligt kommunalskattelagens bestämmelser inte beskattades såsom löneinkomst och följaktligen aldrig kunde utgöra en för bolaget avdragsgill omkostnad, kunde enligt numera stadgad praxis avdrag emellertid inte erhållas för avsättning avseende delägarens pension. Härutinnan avsåg kommittén inte att föreslå någon ändring.

I allmänhet erbjöd det inte några svårigheter att avgöra vilka som kunde anses gå in under benämningen personal. Beträffande i ett företag verksamma personer, som inte var delägare i detsamma, sänkades i allmänhet anledning antaga annat än att ett rent anställningsförhållande förelåg. Annorlunda låg saken till beträffande en aktieägare eller en andelsägare, som hade anställning hos det företag, vari han var delägare. Om en sådan person genom eget eller anhörigas innehav av aktier resp. andelar i företaget hade ett avgörande inflytande över detsamma, måste uppmärksammas att han inte utnyttjade sin ställning för att kringgå beskattningsreglerna. Ett sådant kringgående kunde ske på exempelvis följande två sätt, som båda syftade till att genom förtäckt vinstutdelning undvika dubbelbeskattningen av inkomst från aktiebolag och ekonomiska föreningar.

Kommittén anför härom.

Den ena möjligheten är att delägaren formellt ehuru inte reellt är anställd hos företaget och uttager företagets vinst i form av lön eller pension. Härigenom blir visserligen medlen beskattade när de utfaller, men den dubbelbeskattning, som bort träffa dem, undgås. Om det vid den ovannämnda prövningen kan konstateras, att delägaren inte utför ett verkligt arbete hos företaget utan endast innehar en skenanställning, skall vederbörande givetvis betraktas såsom inte anställd och avdrag vägras för avsättning avseende pension till honom.

Även om delägaren utför ett verkligt arbete hos företaget, som kan motivera att han erhåller viss pension, har han möjlighet att bereda sig förtäckt vinstutdelning genom att tillförsäkra sig en oskäligt stor pension. Det torde visserligen vara möjligt för taxeringsmyndigheterna att, om den utfästa pensionen inte står i någon rimlig proportion till vare sig utfört arbete eller åtnjuten lön, vägra avdrag för den del av en avsättning till pensionsstiftelse, som kan anses syfta till förtäckt vinstutdelning. Möjligheten att med framgång hävda att en till en företagsledare, som nedlägger hela sin arbetskraft hos företaget, utfäst pension överstiger vad som normalt bort utgå, torde emellertid merendels vara liten. Hinder föreligger ej heller för en huvuddelägare i familjeföretag att till sig utfästa en mycket hög lön (som ju inte nödvändigt behöver tagas ut) i förhållande till vilken den utfästa pensionen kan framstå som fullt skälig.

Då vad under utredningen förekommit hade gett vid handen att bestämmelserna rörande pensionsstiftelser missbrukats eller kunde befaras komma att missbrukas av företag av typen familjebolag i en omfattning, som inte var godtagbar, säger sig kommittén ha övervägt, vilka åtgärder som kunde vidtagas för att förhindra sådant missbruk. Det hade därvid syntts kommittén mest tilltalande om familjeföretag kunde medgivas avdrag för avsättning till pensionsstiftelse till tryggande av pension till huvuddelägare, som verkligen utförde arbete i företaget, i likhet med vad fallet var be-

träffande övrig personal. Detta borde emellertid medgivas endast under förutsättning att löneuttagen varit skäliga och att avsättningen avsåg en med hänsyn till förhållandena rimlig pension.

Kommittén har vid prövningen av denna fråga övervägt huruvida densamma skulle kunna lösas enligt något av följande två alternativ (s. 307—309).

Det ena alternativet innebar i huvudsak att vid avdragsbeloppets beräkning hänsyn skulle få tagas endast till ett visst maximerat pensionsbelopp. Det andra av kommittén undersökta alternativet gick i princip ut på att avdrag för avsättning till tryggande av pension till huvuddelägare i familjeföretag skulle medgivas endast under förutsättning, att avsättningen stod i viss relation till avsättning, som avsåg pensionering av andra anställda inom företaget.

Efter en närmare diskussion av nämnda alternativ framhåller kommittén, att enligt dess mening övervägande skäl talade för att intet av de framförda alternativen borde läggas till grund för lagstiftning. Främsta anledning härtill var, att intet av alternativen erbjöd erforderlig trygghet för att de avsatta medlen kom att användas för sitt ändamål. Givetvis skulle detta krav bli uppfyllt om man för att familjeföretag överhuvudtaget skulle få rätt till avdrag för medel, som överfördes till pensionsstiftelser, satte det villkoret, att medlen överförts kontant till stiftelsen eller att betryggande säkerhet ställts. För att inte lägga hinder i vägen för lojala företag att tillfredsställande ordna pensioneringen för personalen, hade emellertid denna utväg, som framgick av vad kommittén tidigare anfört, under kommitténs överväganden avvisats. Detta resonemang måste anses tillämpligt även när fråga var om familjeföretag. Man skulle då kunna tänka sig att begränsa kravet på kontant överföring till att gälla endast de medel, som avsattes för huvuddelägarens pension i vilket fall något hinder för pensionering av övrig personal inte behövde uppstå. En sådan regel skulle dock i åtskilliga fall medföra sådana komplikationer ej blott vid beräkning av tillåten avsättning utan även när det gällde att avgöra för vilkas räkning de avsatta medlen fick tagas i anspråk, att kommittén måste avvisa ett sådant försök till lösning av frågan.

Det sagda hade bibringat kommittén den uppfattningen att det inte var möjligt att utan risk för missbruk av bestämmelserna bibehålla familjeföretagen vid rätten att vid beskattningen erhålla avdrag för medel, som överförts till pensionsstiftelse för att bereda huvuddelägare pension.

Kommittén framhåller, att en dylik begränsning i avdragsrätten inte behövde medföra några större betänkligheter. Det torde observeras att om ett familjeföretag verkligen hade för avsikt att pensionera en anställd som samtidigt var huvuddelägare i företaget, detta kunde ske genom tecknande av pensionsförsäkring, därvid premierna utgjorde för företaget avdragsgill omkostnad. Under förutsättning att huvuddelägaren reellt sett innehade

eller innehåft anställning i familjeföretaget, ägde detta vidare alltid åtnjuta avdrag för utbetalade pensionsbelopp. Slutligen anmärker kommittén att hinder självfallet inte förelåg för ägaren av ett familjeföretag att förfara på samma sätt som en enskild rörelseidkare, vilken ville trygga sin pensionering, nämligen att uttaga högre lön ur företaget och själv inbetala vid taxeringen avdragsgilla försäkringspremier.

Kommittén föreslår, att den förordade begränsningen tekniskt erhåller den lösningen att pensionsstiftelser aldrig får ha till ändamål att bereda pension till huvuddelägare i familjeföretag. Beträffande de ytterligare skälen för denna lösning av frågan och för vissa ytterligare av kommittén i samband därmed anförda synpunkter torde få hänvisas till betänkanudet (s. 311—313).

Med familjeföretag förstår kommittén, i anslutning till den i 54 § tredje stycket kommunalskattelagen givna definitionen å familjebolag, aktiebolag eller ekonomisk förening, där aktierna eller andelarna till huvudsaklig del äges eller på härmed jämförligt sätt innehaves — direkt eller genom förmedling av juridisk person — av en fysisk eller ett fåtal fysiska personer. Kommittén anmärker, att det av uppenbara skäl inte borde ifrågakomma att i författningstexten ange det antal delägare, som högst fick finnas för att stadgandet skulle vara tillämpligt, eller under vilka förutsättningar aktierna eller andelarna skulle anses till huvudsaklig del ägas av fysisk person. Förhandenvaron av nämnda förutsättningar måste konstateras genom prövning i varje särskilt fall. Vid denna prövning borde de grunder som gällde för tillämpningen av motsvarande stadgande i 54 § tredje stycket kommunalskattelagen och på grundval härav utbildad praxis kunna tjäna till vägledning.

Med huvuddelägare förstår kommittén en hos ett familjeföretag anställd eller efterlevande till denne, vilken genom eget eller anhörigas innehav av aktier eller andelar har ett avgörande inflytande i bolaget eller föreningen.

Kommittén betonar, att det inte torde kunna undgås att vid den praktiska tillämpningen uppkom vissa svårigheter att avgöra om en anställd som här avsågs hade ett avgörande inflytande över företagets handlande. Kommittén anför vidare.

Då det gäller familjeföretag som äges av en enda person kommer bestämmelserna knappast att bereda några svårigheter. Mera besvärlig blir prövningen i fråga om företag, där aktierna eller andelarna är fördelade på många händer. Det kan givetvis inte möta hinder för ett familjeföretag att erhålla avdrag för stiftelse-avsättning för en anställd, som visserligen är aktie- eller andelsägare men varken genom eget eller anhörigas aktie- eller andelsinnehav dominerar bolaget. I dylikt fall finnes inte anledning antaga annat än att avsättningen verkligen avser att bereda den anställda pension. Den omständigheten att den anställda inte själv är aktie- eller andelsägare i företaget förhindrar i och för sig inte begränsningsbestämmelsens tillämplighet. Kommittén åsyftar här exempelvis det fall att en företagsledare överlätit sin aktiemajoritet på sina barn. Detta kan naturligtvis inte

medföra att familjeföretaget blir berättigat till avdrag för medel som överförts till stiftelse för att bereda företagsledaren pension. Vid utformningen av praxis bör den omständigheten att den anställde är direkt eller indirekt en verklig intressent i företaget och att han genom eget eller anhörigas innehav av aktier eller andelar kan bestämma företagets handlande vara avgörande.

Kommittén framhåller, att det torde få ankomma på riksskattenämnden att i samband med fastställande av deklarationsformulären avgöra om familjeföretagen — utöver de uppgifter som infordrades i och för för-mögenhetsvärderingen av aktier i familjebolag — borde avfordras för avdragsyrkandets bedömning erforderliga uppgifter redan å formuläret i fråga.

Kommittén tillägger att inom kommittén uppmärksammats det fall, då en person som, utan att vara delägare i ett familjeföretag, varit där anställd och som vid ett senare tillfälle förvärvat huvudparten av aktierna eller andelarna i företaget. Hade under det tidigare skedet avsättning av företaget gjorts till pensionsstiftelse i syfte att trygga pension bl. a. just till nu ifrågavarande person kunde möjligen synas mindre tillfredsställande om någon utbetalning av stiftelsens förmögenhet inte skulle kunna ske till denne. Emellertid blev läget knappast otillfredsställande, därest — såsom torde vara det vanliga — den nye ägaren efterträdde den gamle i dennes egenskap av företagsledare och samtidigt anställde en ny person i sitt ställe. Stiftelseförmögenheten fick då trygga den sist anställdes pensionering. Skulle dylik nyanställning inte ifrågakomma, torde hinder ej möta för att stiftelsen — innan aktie- eller andelsförvärvet ägt rum — tecknade en pensionsförsäkring till förmån för den blivande ägaren av företaget. På stiftelsens styrelse ankom självfallet därvid att bevaka att andra anställdas rätt till den trygghet stiftelseförmögenheten erbjöd inte obehörigt trädde för när.

Slutligen erinrar kommittén om den möjlighet som förelåg för familjeföretag att hos riksskattenämnden inhämta bindande förhandsbesked huruvida en viss av företaget tillämnad avsättning blev avdragsgill vid taxeringen.

*Begränsning i avdragsrätten för stiftelseavsättning.* Kommittén erinrar om att den i kommunalskattelagen stipulerade begränsningen i avdragsrätten för stiftelseavsättning innebar, att avdrag medgavs intill sådant belopp, att stiftelsens förmögenhet i princip uppgick till men ej översteg värdet av gjorda pensionsutfästelser (det s. k. kommunalskattetaket). Avdrag kunde följaktligen ske på en gång för hela kapitalvärdet av pensionsutfästelserna, alltså även i den mån kostnaderna belöpte på framtiden.

Därefter anföres, att sagda mycket vidsträckta avdragsrätt för stiftelseavsättningar emellertid hade, som redan förut framhållits, ansetts ingiva betänkligheter, nämligen med hänsyn till att företagen i högkonjunkurlägen kunde stärka sin likviditet vilket i sin tur underlättade investeringar.

I tider, då statsmakterna funnit nödvändigt att, i syfte att vinna samhälls-ekonomisk balans, föra en restriktiv kredit- och investeringspolitik, hade därför inskränkningar gjorts i rätten till avdrag för stiftelseavsättningar.

Den tillfälliga begränsning i avdragsrätten, som sålunda gällt sedan 1951, innebar i korthet, att avdrag medgavs intill sådant belopp, att stiftelsens förmögenhet i princip uppgick till högst värdet av pensionsskulden (det s. k. investeringsskattetaket). Avdrag fick alltså ske med belopp, som erfordrades för att stiftelsens förmögenhet skulle motsvara de kostnader för pensionering av anställda, som belöpte på beskattningsåret och tidigare år. Avdrag medgavs däremot inte för kostnader som belöpte på framtiden.

Kommittén framhåller härefter att, om kommunalskattelagens regler även framdeles skulle gälla, man i speciella lägen fick räkna med fortsatta tillfälliga ingripanden. Då stiftelseavsättningarna med hänsyn till den väntade kraftiga utvecklingen av tjänstepensioneringen torde komma att uppgå till väsentligt högre belopp än för närvarande, kunde framdeles av konjunkturpolitiska skäl framstå som än mer angeläget med sådana tillfälliga ingrepp.

Enligt kommitténs mening (s. 316) kunde de konjunkturpolitiska synpunkterna, som kommittén enligt direktiven i första hand hade att beakta, inte anses bli tillräckligt tillgodosedda genom en särskild lagstiftning, avsedd att tillgripas i tider då de totala investeringarna tenderade att överstiga tillgängliga resurser. I valet mellan en sådan särskild lagstiftning och en permanent begränsning i avdragsrätten måste de konjunkturpolitiska synpunkterna anses tala för det senare alternativet. För sistnämnda alternativ talade dessutom det förhållandet, att något i princip godtagbart krav på rätt att till stiftelsen avsätta ett större belopp än pensionsskulden inte kunde resas, då företaget redan härigenom fått täckning för sina förpliktelser på grund av utfästelsen, bedömt på grundval av förhållandena vid beskattningsårets utgång (s. 317). Huruvida utfästelsen efter denna tidpunkt kom att medföra ytterligare behov av avsättning kunde vid beskattningsårets utgång inte överblickas; den anställde kunde sluta sin anställning eller avlida. Möjligen kunde det anföras, att ett behov att till stiftelsen överföra medel, som uppbringade förmögenheten till högre belopp än pensionsskulden, låg däri, att företagen borde beredas så liberala avsättningsmöjligheter under goda vinstår att de på förhand kunde till viss del täcka kommande förpliktelser. Ett sådant resonemang var emellertid inte invändningsfritt. Det fanns knappast skäl att från rent skattemässiga synpunkter beträffande pensionsutgifter medge en rätt till fondering för framtida kostnader.

Nu nämnda från skattemässiga synpunkter gjorda överväganden och det av konjunkturpolitiska skäl föranledda behovet av en begränsning i avdragsrätten motiverade närmast, yttrar kommittén, en permanent bestämelse av den innebörden, att avdrag medgavs intill sådant belopp, att stif-

telsens förmögenhet exakt motsvarade pensionsskulden. En sådan föreskrift skulle emellertid i tillämpningen bli alltför komplicerad och betungande bl. a. med hänsyn till att den förutsatte att företag, som yrkade avdrag för stiftelseavsättning — i allt fall då stiftelseförmögenheten närmade sig pensionsskulden — alltid lät upprätta och till beskattningsmyndigheten ingiva en försäkringsteknisk beräkning av pensionsskulden.

För det syfte, som kommittén velat nå med en begränsning i avdragsrätten, var det tillräckligt, framhåller kommittén, att såsom ett mått på tillåten avsättning tillämpa en mera approximativ beräkning av pensionsskulden. Därvid borde en enkel schablonmetod komma i fråga. Vid valet av en sådan metod föll det sig naturligt att i första hand överväga huruvida inte det s. k. investeringsskattetaket utgjorde en tillfredsställande lösning. Även investeringsskattetaket fordrade en i viss mån försäkringsteknisk utredning men den kunde i många fall med ledning av enkla tabeller verkställas av företagen själva. Mot metoden hade emellertid en del invändningar riktats. Det hade sålunda framhållits, att bestämmelsens begränsande effekt i viss mån varit otillräcklig. Från andra håll hade å andra sidan anmärkts, att en avsättning upp till investeringsskattetaket inte tillgodosåg berättigade anspråk på fondering för pensioneringsändamål. I anledning härav hade kommittén låtit verkställa en undersökning av sagda bestämmelser från huvudsakligen försäkringsmässiga synpunkter.

Beträffande denna undersökning, som utförts av försäkringsaktuarien fil. lic. E. Hahr och docenten i försäkringsmatematik och matematisk statistik vid Stockholms högskola C.-O. Segerdahl, torde jag få i huvudsak hänvisa till den i betänkandet lämnade redogörelsen (s. 318—324). Följande må dock här återgivas.

Undersökningen har gått ut på en jämförelse i olika fall mellan, å ena sidan, den avsättning, som rymmes inom investeringsskattetaket, och, å andra sidan, den försäkringstekniska reserv, som skulle erfordras vid en pensionsförsäkring. Till grund för beräkningarna har legat dels tre av Hahr och Segerdahl konstruerade teoretiska fall och dels personalplanerna för ett antal existerande företag.

De av Hahr och Segerdahl på grundval av personalplanerna för existerande företag utförda beräkningarna, som i detta sammanhang torde vara av det största intresset, visar bl. a. följande.

I ett relativt nystartat företag, där antalet anställda var omkring 130, varav 20 procent kvinnor, låg investeringsskattetaket 92 procent över pensionsskulden, d. v. s. kvoten mellan investeringsskattetak och pensionsskuld var 1,92. Beräknat enbart för kvinnorna uppgick procenttalet till 43. Medelanställningsåldern var 30,7 år. — I ett annat företag, 25—30 år gammalt, utgjorde kvoten mellan investeringsskattetak och pensionsskuld 1,47. Vid beräkningen har medtagits omkring 130 anställda (jämte ett tiotal pensionärer), varav omkring 100 kvinnor. Medelanställningsåldern var



30,6 år. — I ett äldre företag med 40 manliga anställda (jänte tre pensionärer) blev kvoten 1,35. Medelanställningsåldern utgjorde 24,3 år.

Hahr och Segerdahl anmärker, att de anställda i de undersökta fallen erhållit generella löneförhöjningar, föranledda av de senaste årens penningvärdeförsämring. Dessa höjningar hade ej oväsentligt bidragit till att höja kvoterna.

Kommittén framhåller, att det givetvis var vanskligt att göra generella uttalanden grundade på vad undersökningen av ett fåtal företag visade. Med stöd av de gjorda beräkningarna i ett antal faktiska fall hade emellertid kommittén ansett sig kunna draga den slutsatsen, att för företag med ett normalt sammansatt personalbestånd en avdragsrätt intill investerings-skattetaket väl täckte de skulder, som kunde anses åvila företagen vid avsättningstillfället på grund av gjorda pensionsåtaganden. Avdragsrätten torde i dylika fall i själva verket gå långt utöver vad som erfordrades för nämnda ändamål. Även om personalbeståndet var mindre normalt sammansatt torde avdragsrätten vara helt tillfyllest.

Härutöver anför kommittén följande.

Kommittén får erinra om att reglerna rörande beräkningen av investerings-skattetaket är mycket förmånligt utformade i det hänseendet, att var och en, för vilken pensionsutfästelse gäller, skall vid beräkningen av »taket» anses ha varit anställd i företaget från det han fyllde 25 år, ehuru anställningsåldern inte sällan är högre. Därjämte förutsattes att den anställde, oavsett vilken ålder och lön han hade vid det aktuella beskattningsårets utgång, åtnjutit sina nuvarande löneför-måner från det han var 25 år.

Vidare är den faktiska marginalen mellan investeringsskattetaket och pensions-skulden av följande anledning långt större än vad de av Hahr och Segerdahl gjorda beräkningarna visar. Som flera gånger berörts avser huvudparten pensionsutfästelser allenast antastbara pensioner. Det oaktat sker beräkningen av investeringsskattetaket som om fråga var om genomgående oantastbara pensioner. Någon hänsyn tages alltså inte till det förhållandet, att ett visst antal anställda — varierande från företag till företag — erfarenhetsmässigt slutar sin anställning innan pensionsrätt inträtt.

I detta sammanhang kan tilläggas, att den försäkringstekniska uträkningen i övrigt av investeringsskattetaket ofta torde ske med tillämpning av de av Kungl. Maj:t fastställda grunderna för livförsäkringsbolagens avgifter och reserver. I den mån detta beräkningssätt godtages i praxis följer härav, med hänsyn till den låga räntefoten, en ytterligare förmån för de skattskyldiga. Å andra sidan kan beräkningsgrunderna i nu förevarande hänseende bli mindre förmånliga för pensionsstiftelser med litet antal pensionsberättigade, nämligen med hänsyn till att dessa grunder bestämts med utgångspunkt från försäkringsbolag med stort antal försäkringstagare och beträffande vilka en betryggande riskfördelning alltså föreligger.

Det anförda torde visa, anför kommittén vidare, att ett visst fog låg i den framförda uppfattningen, att investeringsskattetaket i många fall medgav omotiverat stora avsättningar. För att uppnå bättre överensstämmelse mel-

lan »tak» och pensionsskuld hade därför inom kommittén framförts tanken, att vid beräkningen skulle tillämpas en högre medelanställningsålder än 25 år. En sådan ytterligare skärpning måste emellertid vägas mot företagets och de anställdas intresse av att företagen bereddes möjligheter att under goda vinstår göra större avsättningar. Som Hahr och Segerdahl betonat skulle en höjning av medelanställningsåldern även medföra risk för att »taket» i vissa lägen skulle komma att understiga pensionsskulden. Enligt kommitténs mening talade därför starka skäl för att i detta avseende bibehålla reglerna för investeringsskattetak.

Då bestämmelserna för beräkning av investeringsskattetak var enkla i tillämpningen och medgav betryggande avsättningar för företag av normalt förekommande slag förordade kommittén att avdragsrätten permanent begränsades i enlighet med dessa bestämmelser.

Kommittén tillägger, att det i vissa extrema fall var tänkbart, att en avsättning till investeringsskattetak inte täckte pensionsskulden. Kommittén föreslår därför (s. 326), att företag som så önskade kunde få beräkna den exakta pensionsskulden enligt gängse försäkringsteknisk sed och med tillämpning av de av Kungl. Maj:t fastställda grunderna för uträkning av livförsäkringsbolagens avgifter och reserver.

*Bestridandet av kostnaderna för pensioneringen.* Kommittén erinrar till en början om att bildandet av en bunden stiftelse inte medförde någon ändring i bolagets skyldighet att av bolagets medel bestrida löpande pensionsutgifter. Bolaget ägde av stiftelsens förmögenhet gottgöra sig ersättning för direkta pensionsutgifter endast i den mån stiftelsens förmögenhet översteg pensionsreserven. Detta hängde samman med de bundna stiftelsernas karaktär av fondbildning, som vid bolagets konkurs o. dyl. skulle i göriligaste mån trygga de anställdas pensionsrätt.

Enligt kommitténs uppfattning borde även en fri pensionsstiftelse i princip konstrueras som en garanti för tryggnad av de pensionsutfästelser, som lämnats av företaget. I den mån så skedde kunde teoretiskt hävdas att hinder ej borde föreligga för företaget att, intill dess stiftelsens förmögenhet uppgick till ett belopp motsvarande den aktuella pensionsskulden, direkt bestrida aktuella pensionsutgifter och åtnjuta avdrag härför vid beskattningen. I den mån sådan direkt utbetalning skedde nedbringades emellertid skulden enligt pensionsutfästelserna, vilket i sin tur påverkade tillåten gräns för stiftelseavsättning i sänkande riktning. Ehuru det alltså borde vara företaget som av sina medel bestred de aktuella pensionsutgifterna, borde enligt kommitténs mening någon tvingande föreskrift härom inte komma i fråga. Enligt vad kommittén erfarit torde nämligen åtskilliga pensionsstiftelser finnas, som själva gjort utfästelser och utbetalade pensioner. Det torde inte kunna ifrågakomma att vägra avdrag för avsättningar till dessa stiftelser.

Vidare borde inte uppställas hinder mot att under år, då företagens ställning inte medgivit att bestrida de löpande pensionsutgifterna, stiftelsens förmögenhet tillfälligt fick — i den mån detta var förenligt med villkoren vid stiftelsebildningen — användas för dylika utgifter. För löpande pensionsutgifter, som utbetalats av stiftelsens kapital eller av stiftelsen gottgjorts företaget på annat sätt, kunde företaget givetvis inte åtnjuta avdrag vid beskattningen.

*Kontrollföreskrifter m. m.* Enligt kommitténs mening fordrades för att stiftelseformen inte skulle utnyttjas för att uppnå inte avsedda skattelättnader, förutom bestämmelser som reglerade omfattningen av rätten till avdrag för avsättningar till stiftelsen, även kontroll över att avsatta medel utnyttjades för avsett ändamål.

Kommittén erinrar om att sådan kontroll redan ägde rum beträffande de bundna pensionsstiftelserna, vilka obligatoriskt skulle registreras och stå under tillsyn av riksförsäkringsanstalten. Då den granskning, som utövades av tillsynsmyndigheten, innebar en betryggande kontroll över att stiftelsens förmögenhet inte användes för annat än avsett ändamål, bortsåg kommittén i det följande från de bundna stiftelserna.

Sedan kommittén framhållit, att i fråga om de fria pensionsstiftelserna däremot inte fanns några under alla förhållanden bindande kontrollföreskrifter, yttrar kommittén bl. a. följande.

Visserligen sker en viss kontroll av taxeringsmyndigheterna, men detta är fallet endast i den mån dessa myndigheter har att taga befattning med stiftelserna. Då avdrag för avsättning yrkas första gången, granskas regelmässigt huruvida sådana förhållanden i fråga om stiftelsen och för denna gällande stadgar föreligger, att avdrag kan medgivas. Men sedan avdrag medgivits, torde i stort sett dessa stiftelser vara utan någon kontroll från taxeringsmyndigheternas sida. I regel torde vid senare avsättningar till stiftelserna inte undersökas huruvida ändring i pensionsstadgarna vidtagits. Inte heller torde förekomma någon kontroll över att de avsatta medlen användes eller kommer till användning för sitt ändamål.

Det sagda visar ovedersägligen att det föreligger behov av offentlig kontroll över de fria pensionsstiftelserna. Visserligen kan möjligen invändas att frågan om en dylik kontroll ligger utanför skattelagstiftningens ram. Men å andra sidan måste från det allmännas sida resas krav på garanti för att de medel, som skattefritt får avsättas till pensionsstiftelse, kommer till användning för pensionering. Utan sådan garanti borde avdrag vid taxeringen rätteligen ej medges. Uppenbart är vidare att de anställda har ett betydande intresse av att en sådan kontroll kommer till stånd. I övertvägande antalet svar å kommitténs rundskrivelse till landskamrerarna har också uttalats den uppfattningen, att de fria pensionsstiftelserna bör ställas under tillsyn.

Härtill fogar kommittén att vid bedömandet av frågan om tillsyn över fria pensionsstiftelser det jämväl borde beaktas att inga möjligheter för närvarande fanns till ingripande mot missbruk av stiftelsemedlen.

Kommittén framhåller att den övertägt om tillsynen över stiftelserna borde åligga central myndighet, något som skulle medföra vissa fördelar bl. a. i fråga om möjligheten att erhålla en likformig behandling av likartade frågor. Å andra sidan hade kommittén funnit det ligga utanför dess uppdrag att söka utforma bestämmelser, som i mera väsentliga hänseenden föll utom ramen för en skattelagstiftning. Ej heller torde det kunna komma i fråga att i skattelagstiftningen införa dylika kontrollföreskrifter. För kommittén hade med hänsyn till det sagda inte stått annat alternativ öppet än att så utforma skattereglerna att de fria pensionsstiftelserna de facto bringades in under länsstyrelsens tillsyn enligt 1929 års tillsynslag. Kommittén förordade alltså att såsom villkor för avdragsrätt för avsättning till fri pensionsstiftelse skulle gälla att stiftelsen stod under tillsyn enligt 1929 års lag (s. 330, 331).

Kommittén framhåller, att med hänsyn till svårigheterna att avgöra om en fri pensionsstiftelse kommit till stånd det framstod såsom mindre lämpligt att prövningen av denna fråga skulle åligga taxeringsmyndigheterna, som i regel saknade erforderlig förtrogenhet med dessa spørsmål. Enligt kommitténs mening var det därför angeläget att denna prövning överflyttades på tillsynsmyndigheten. Detta syfte skulle uppnås om i punkt 6 av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen såsom förutsättning för att en fri pensionsstiftelse i skattelagarnas mening förelåg ytterligare föreskrevs det villkoret, att stiftelsen skulle stå under tillsyn enligt 1929 års tillsynslag. Att länsstyrelsen funnit en anmäld pensionsstiftelse böra stå under tillsyn enligt tillsynslagen, fritog givetvis inte taxeringsmyndigheterna från att kontrollera att de i kommunalskattelagen stadgade särskilda förutsättningarna för avdragsrätt förelåg.

Kommittén påpekar att avgörande för omfattningen och beskaffenheten av länsstyrelsernas tillsyn blev bestämmelserna i 1929 års tillsynslag. I anslutning härtill har kommittén gjort vissa uttalanden berörande hithörande spørsmål. Beträffande vad kommittén sålunda anfört torde jag få hänvisa till betänkandet (s. 332—334).

Såsom ytterligare villkor för förhandenvaron av en fri pensionsstiftelse i kommunalskattelagens mening föreslår kommittén skall gälla, att stiftelsens stadgar fastställts av länsstyrelsen. Förslaget har tillkommit för att bereda länsstyrelsen möjlighet att vid stiftelsens tillkomst utöva inflytande över stadgarnas utformning (s. 334).

Enligt gällande bestämmelser i kommunalskattelagen skall vid stiftelsens upplösning återstående medel användas för pensionering eller anslås till välgörande eller eljest allmännyttigt ändamål. Kommittén anmärker att, så länge en stiftelse hade medel, det emellertid inte torde finnas någon möjlighet att upplösa densamma. Det var därför tänkbart att det kunde komma att bestå pensionsstiftelser, som visserligen hade medel men som inte hade någon uppgift att fylla, emedan några pensionsberättigade inte längre fanns.

Något bärande skäl för att dylika stiftelser skulle bestå syntes inte föreligga. Kommittén förordade därför att stiftelsens återstående medel skulle användas till pensionering på grund av tjänst eller anslås till välgörande eller eljest allmännyttigt ändamål, förutom vid stiftelsens upplösning, jämväl då det inte längre fanns någon, vars rätt till pension skulle tillgodoses av stiftelsen. Kommittén åsyftade därvid inte sådana fall, då stiftarföretaget tillfälligtvis inte hade någon pensionär eller någon för vilken gällde utfästelse om framtida pension.

Som ett led i kontrollen av de fria pensionsstiftelsernas verksamhet hade kommittén enligt vad därefter anföres övervägt huruvida såsom villkor för avdragsrätt borde gälla, att de anställda, som avsågs med stiftelsen, var representerade i stiftelsens styrelse (s. 335—337).

Ehuru det enligt kommitténs mening från såväl det allmännas som personalens sida framstod såsom ett berättigat önskemål att personalen var representerad i stiftelsestyrelsen, hade kommittén inte ansett det vara förenligt med kommitténs uppdrag att utarbeta regler för en dylik representation; ett förslag i sådan riktning skulle i huvudsak falla utom ramen för en skattelagstiftning.

Kommittén tillägger, att den omständigheten huruvida de anställda var representerade i stiftelsestyrelsen eller inte, emellertid borde utgöra ett betydelsefullt moment vid taxeringsmyndigheternas prövning av huruvida till stiftelse avsatta medel avsågs skola användas för pensionering och sålunda medföra avdragsrätt. Företag, som verkligen avsåg att trygga de anställdas pensioner genom stiftelseavsättning, borde därför lämpligen betyga detta genom att låta i styrelsen för stiftelsen ingå representanter för den av pensioneringen berörda personalen.

*Övergångsbestämmelser.* Kommittén föreslår, att de förordade bestämmelserna rörande rätt till avdrag för avsättning till pensionsstiftelser tillämpas från och med beskattningsåret 1955.

Kommittén har tagit under övervägande vilka särskilda bestämmelser, som bör meddelas i avseende å de vid den nya lagstiftningens ikraftträdande befintliga pensionsstiftelserna. Ett särskilt problem erbjöd därvid, framhåller kommittén, frågan hur sådana äldre pensionsstiftelser, som inte uppfyllde de formella förutsättningarna för avdragsrätt enligt den av kommittén förordade lagstiftningen, skulle kunna inpassas under de nya bestämmelserna (s. 337—339).

En lösning som utan vidare erbjöd sig var självfallet att företag med äldre pensionsstiftelse bildade en ny sådan i enlighet med kommunalskattelagens bestämmelser. Från företagets och även de anställdas synpunkt var

detta emellertid inte en tillfredsställande anordning. Förutom en komplicering av förvaltningen skulle med denna anordning följa svårigheter att avgöra vilka anställdas förmåner som skulle tryggas genom den ena eller andra stiftelseförmögenheten. Härtill kom den komplicering som följde av att man vid beräkning av högsta avdragsgilla avsättning till den nya stiftelsen måste beakta den äldre stiftelsens förmögenhet.

Även om kommittén inte ville uppställa något hinder för företagen att på sist antytt sätt lösa frågan, hade kommittén funnit det angeläget att anvisa en annan möjlighet. Kommittén förordade att beträffande nu ifrågasvarande äldre pensionsstiftelser skulle såsom en särskild förutsättning för avdragsrätt gälla att det företag, som yrkade avdrag vid taxeringen, vid sin deklaration skulle foga avskrift av ett av stiftelsens styrelse fattat beslut varav framgick att stiftelsen mottagit de vid tillfället i fråga avsatta medlen under det uttryckliga förbehållet att dessa medel skulle användas för sådant ändamål som i kommunalskattelagen angavs. Nyssnämnda beslut borde bifogas deklarationen i två exemplar varav det ena tillställdes tillsynsmyndigheten genom taxeringsmyndighetens försorg.

Kommittén tillägger, att sådana äldre stiftelser med ändamål att tillgodose inte blott pension utan även annan personalvård till sin karaktär självfallet var såväl pensions- som annan personalstiftelse. Vid tillämpning av bestämmelserna i punkt 6 av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen torde få antagas att det huvudsakliga syftet med stiftelsen blev utslagsgivande.

Godtogs kommitténs förslag att pensionsstiftelse i familjebolag inte fick avse företagets ägare, uppkom beträffande åtskilliga äldre stiftelser ett problem likartat med det i det föregående behandlade. Kommittén föreslog att även denna fråga löstes efter en linje överensstämmande med den i det föregående förordade beträffande andra äldre pensionsstiftelser med ändamålsbestämning inte överensstämmande med kommunalskattelagens föreskrifter.

Därefter anföres, att det självfallet måste framstå såsom angeläget att även äldre fria pensionsstiftelser underkastades den av kommittén förordade tillsynen enligt 1929 års tillsynslag. Såsom villkor för avdragsrätt för avsättning till nyssnämnda stiftelser borde därför gälla, att stiftelserna ställdes under tillsyn jämlikt nämnda lag. Stadgarna för flertalet dylika äldre stiftelser torde innehålla en föreskrift att stiftelsen skulle vara undantagen sådan tillsyn. För att stiftelse skulle kunna ställas under tillsyn krävdes följaktligen ändring av stadgarna i detta avseende. Det torde kunna antagas att något hinder merendels inte förelåg för en sådan stadgeändring. Kommittén tillägger, att det från allmän synpunkt inte borde finnas något att erinra mot att under tillsyn ställdes en sådan stiftelse där en dylik ändring i stadgarna vidtagits.

### Remissyttrandena

Det helt övervägande antalet remissinstanser har i princip tillstyrkt eller lämnat utan erinran kommitténs förslag om att införa skärpta bestämmelser för rätt till avdrag för avsättningar till pensionsstiftelser. Vid detta ståndpunktstagande har i flera yttranden understrukits behovet av en översyn av de bestämmelser som reglerar stiftelsernas rättsliga ställning. Några remissinstanser har dock ifrågasatt lämpligheten av eller avstyrkt en ändring helt eller delvis av de skatterättsliga reglerna rörande stiftelseavsättningar under hänvisning till nu pågående eller väntade utredningar m. m. rörande tjänstepensioneringen. Yttranden av sist angiven innebörd har avgivits av kommerskollegium, näringslivets skattedelegation, Sveriges redareförening, Thulebolagen, Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund, Skånes handelskammare och handelskammaren i Gävle.

Från remissyttrandena torde följande få återgivas.

*Kammarrätten* förklarar sig i likhet med kommittén finna, att rätten till avdrag för avsättningar till pensionsstiftelser borde närmare regleras. Kammarrätten ville emellertid framhålla, att en sådan reglering borde betraktas såsom provisorisk i avvaktan på den översyn av förevarande beskattningsregler, som syntes böra komma till stånd i samband med de i betänkandet omnämnda utredningarna.

Liknande uttalanden göres av några länsstyrelser.

*Riksskattenämnden*, som säger sig inte ha några principiella erinringar att göra mot kommitténs förslag i denna del, framhåller att visserligen kunde en allmän arbetarpensionering, om en sådan genomfördes, komma att i fråga om pensionsstiftelser kräva andra regler vid taxeringen än de nu föreslagna. Arbetarpensioneringen var emellertid en fråga på längre sikt, även om numera en utredning därom framlagts av Svenska arbetsgivareföreningen. I dagens läge borde frågan om en kommande pensionering av anställda inte få fördröja den skatterättsliga regleringen av nu existerande fria pensionsstiftelser.

*Riksförsäkringsanstalten* betonar, att man inte torde komma till rätta med samtliga de problem, som kommittén ville lösa, enbart genom en omarbetning av bestämmelserna inom beskattningsområdet. En samtidig översyn av de bestämmelser som reglerade stiftelsernas rättsliga ställning torde vara erforderlig.

*Näringslivets skattedelegation* framhåller bl. a., att erfarenheterna rörande verkningarna av 1950 års lagstiftning beträffande avdrag för avsättning till pensionsstiftelser inskränkte sig till taxeringen 1951. Åtskilligt talade för, såsom kommittén framhållit, att resultatet av den år 1951 igångsatta utredningen med uppdrag att utarbeta slutligt förslag till allmän

pensionsförsäkring bort avvaktas, innan översynen av skattelagstiftningens avdragsregler på ifrågavarande område ägde rum.

Härtill kom att frågan om införande av en arbetarpensionering gjorts till föremål för överläggning av arbetsmarknadens parter. Grundläggande principer för en sådan pensionering hade framlagts av Svenska arbetsgivareföreningens pensionskommitté. Något beslut förelåg inte ännu i de frågor, vartill nämnda kommitté tagit ställning. Utredningen hade dock offentliggjorts samt överlämnats till landsorganisationen.

Den skatterättsliga regleringen av pensionsstiftelserna blev av avgörande betydelse för en lycklig lösning av de utomordentligt betydelsefulla frågor, varom utredningar sålunda pågick. Delegationen hemställde därför, att man för närvarande endast lagfäste de av kommittén föreslagna kontrollföreskrifterna men lät ytterligare överväganden beträffande åtgärder på förevarande område av skattelagstiftningen anstå, så att denna kunde anpassas efter det behov, lösningen av de aktuella pensionsfrågorna kunde skapa.

I samma riktning uttalar sig *kommerskollegium*, *Sveriges redareförening*, *Skånes handelskammare* och *handelskammaren i Gävle*.

*Thulebolagen* säger sig vitsorda, att det förelåg ett behov av rättslig reglering av pensionsstiftelsernas ställning och åtskilliga därmed sammanhängande frågor. *Thulebolagen* instämde också i den av kommittén uttalade åsikten att denna reglering borde föregå en översyn av avdragsreglerna. Det måste nämligen vara mindre tillfredsställande att i kommunalskattelagen nu införa regler, som måste få provisorisk karaktär, eftersom de kanske måste ändras sedan de civilrättsliga problemen blivit lösta. Det var så mycket mer betänkligt att, såsom föreslagits, införa beskattningsregler, vilka i verkligheten blev normerande för stiftelseinstitutet i materiellrättsligt hänseende. Man föregrep härigenom det ställningstagande, som borde ske på grundval av resultatet av den pågående utredningen rörande allmän pensionsförsäkring och den av riksdagen begärda utredningen om pensionsstiftelsernas rättsliga ställning och därmed sammanhängande frågor. *Thulebolagen* avstyrkte därför, att frågan om rätt till avdrag för avsättning till pensionsstiftelse och därmed sammanhängande spörsmål närmare reglerades i kommunalskattelagen, innan de fria stiftelsernas civilrättsliga ställning blivit föremål för utredning och lagstiftning.

Jag övergår härefter till att redogöra för vad remissinstanserna anfört beträffande olika detaljer i förslaget.

Kommitténs förslag att såsom villkor för avdragsrätt för av fysisk person, handels- eller kommanditbolag gjord avsättning till pensionsstiftelse skall gälla, att medlen överförts till stiftelsen kontant eller på därmed jämförligt sätt, har tillstyrkts eller i allt fall lämnats utan erinran av



samtliga över betänkanDET hörda statliga myndigheter och personalorganisationer samt åtskilliga näringsorganisationer. Avstyrkande yttranden har avgivits av Sveriges lantbruksförbund, Sveriges köpmannaförening, Sveriges grossistförbund, näringslivets skattedelegation, Svensk industriförening, Svenska företagens riksförbund, Sveriges hantverks- och småindustriorganisation, Skånes samt Västergötlands och norra Hallands handelskammare och handelskamrarna i Gävle och Karlstad.

Ett längre gående krav på kontant överföring av medel till pensionsstiftelser än kommittén föreslagit har förordats av överståthållarämbetet samt länsstyrelserna i Älvsborgs och Örebro län.

*Försäkringsinspektionen* uttalar, att inspektionen till fullo förstod de skäl som föranlett kommittén att i ett förslag om ny permanent lagstiftning ta in en kategoriklyvning. Det förekom nämligen otvivelaktigt avsevärda olikheter mellan skilda företag i fråga om säkerheten av deras förbindelser. De skatteförmåner, som var förenade med pensionsavsättningar till stiftelser, var av sådan omfattning att samhället borde överväga vissa villkor i fråga om kvaliteten av dessa avsättningar från synpunkten av de intressen de skulle tjäna. Men en metod, som innebar diskrimination mot småföretagen såsom fallet var med den föreslagna, borde man enligt inspektionen helst inte föra in i en ny lagstiftning.

Om handelsbolag, kommanditbolag och fysiska personer i en ny permanent lagstiftning skulle förvägras rätt att annat än vid överföring av kontanter eller värdehandlingar av viss bonitet göra skatteavdrag för avsättningar till stiftelser, syntes rättvisan fordra, att enahanda villkor skulle gälla även för aktiebolag och liknande företagsbildningar. I själva verket fanns det starka allmänna skäl för en sådan regel, vilket också hade understrukits av kommittén. Å andra sidan syntes inspektionen övervägande skäl tala för att i varje fall inte nu rekommendera ett krav på överföring av kontanta medel eller liknande tillgångar såsom förutsättning för att aktiebolag och liknande företagsbildningar skulle få åtnjuta avdragsrätt för avsättningar till pensionsstiftelser.

Därefter anföres att konsekvensen av dessa synpunkter skulle närmast bli den, att handelsbolag, kommanditbolag och fysiska personer borde erhålla samma rätt som föreslagits för aktiebolag att göra avdrag för sådana överföringar till pensionsstiftelser, vilka dokumenterats genom överlämnande av skuldebrev. Emellertid kunde befaras att detta alternativ, som från rättvisesynpunkt var tilltalande, skulle kunna medföra allvarliga olägenheter. Denna senare lösning skulle nämligen i så måtto innebära en nyhet, att det därmed blev fastslaget att ifrågavarande småföretag hade en rätt, som f. n. åtminstone var tvivelaktig. Det var svårt att förutse vad verkningarna härav kunde bli. Dock var det inte uteslutet att en dylik regel kunde föranleda en rik flora av nya fria stiftelser, som, genomsnittligt sett, skulle vara vida svagare än vad som motsvarade medeltalet

för de bundna och fria stiftelser som nu fanns. Även om, som inspektionen förutsatte, vissa åtgärder vidtogs för att förstärka länsstyrelsernas personella kapacitet med hänsyn till dessa organs utvidgade tillsynsfunktion, kunde en sådan utveckling ändå i praktiken lätt föränleda, att övervakningen blev helt otillräcklig. Även med hänsyn till de förändringar på pensionsområdet, som kunde föränledas av pensionsutredningens förslag, skulle en dylik expansion framstå såsom olämplig. En ansvällning på detta område kunde eventuellt också vålla vissa olägenheter med hänsyn till den ekonomiska stabiliteten.

Någon rationell utväg ur detta dilemma syntes inte kunna anges annat än på grundval av en framtida utredning. I avvaktan på det praktiska resultatet av dels dessa överväganden och dels pensionsutredningens arbete ville inspektionen, trots betänkligheter, inte motsätta sig kommitténs förslag, som syntes ha stöd i skattemyndigheternas praktiska erfarenhet.

*Sveriges köpmannaförbund* anför följande.

Förslagets krav på överlämnande i form av kontanter, aktier, obligationer eller därmed jämförliga tillgångar till ett värde motsvarande den gjorda avsättningen till pensionsstiftelse för personal i enskild firma, anser sig förbundet icke kunna biträda. Dylika bestämmelser skulle eventuellt utgöra ett incitament till aktiebolagsbildning men skulle också kunna bli ett verkligt hinder för lösandet av personalens pensionsfråga. I många fall gäller det till åren kommen personal, som av hälsoskäl icke kan erhålla pension genom försäkring eller för vilken dylik pensionering skulle ställa sig orimligt dyrbar. Det är dock bättre, att pension ordnas i någon form, än att den helt uteblir. Naturligtvis bör stiftelse i enskild firma stå under tillsyn samt styrelse och stadgar för stiftelsen finnas, och de anställda vara representerade i styrelsen. Därjämte måste ordentlig redovisning och revision krävas — revision gärna genom auktoriserad revisor. Men ha alla dessa villkor uppfyllts, bör avsättning också få ske i form av skuldebrev, såvida ej den skattskyldiges ekonomiska ställning är sådan, att skuldebrevet uppenbarligen är värdelöst. Ett skuldebrev från en enskild person, som svarar med allt sitt gods, är ofta långt värdefullare än ett skuldebrev från ett aktiebolag.

*Sveriges hantverks- och småindustriorganisation* yttrar, att med tanke på det klart vitsordade behovet av rörelsekapital för den mindre företagsamheten och de speciella åtgärder, som tid efter annan vidtagits för att underlätta för dessa företag att täcka sitt kapitalbehov, det inte kunde vara riktigt att dessa i huvudsak mindre företag med enklare företagsformer inte skulle ha rätt att på samma sätt som aktiebolag inom rörelsen behålla det kapital som behövdes för pensionering av de anställda. Organisationen ville här förordna, att ett system utarbetades innebärande samma möjligheter för dessa företag att avsätta till pensionsstiftelser inom företagen som kommitténs förslag beredde aktiebolagen.

Liknande uttalanden göres av övriga näringsorganisationer som avstyrkt kommitténs förslag i nu förevarande del.

Som redan berörts förordar några remissinstanser en mer vidsträckt

skyldighet att kontant eller på därmed jämförligt sätt överföra medel till pensionsstiftelse.

Sålunda framhåller *överståthållarämbetet*, att företagare som verkställt avsättningar till pensionsstiftelse, finansiellt sett berett sig en förmån i förhållande till sådana, som ordnat pensionering för sina anställda genom försäkring. Från konjunkturpolitisk synpunkt skulle därför vara befogat att sterilisera så stor del av avsättningarna, som i genomsnitt motsvarade företagarnas andel vid försäkringspensionering.

*Länsstyrelsen i Örebro län* uttalar att, om för avdragsrätt för till pensionsstiftelse överförda medel inte fordrades kontant eller likvärdig utbetalning även för i aktiebolagsform bedrivna företag av familjebolags karaktär, det kunde befaras att rätten till pension i många fall blev illusorisk. Länsstyrelsen anför vidare.

Frestelsen för företagsledningen att i någorlunda god tid före pensionsålderns inträde avskeda personal måste ju bli stark, då härigenom uppnås att en endast med enkel revers garanterad utfästelse att utgiva pension aldrig behöver infrias. Av samma skäl bör, i motsats till vad kommittén föreslagit, varken fysisk person eller familjebolag tillerkännas rätt att låna och i rörelsen disponera medel tillhörig pensions- eller annan personalstiftelse. Tänkbart torde också vara att ordna frågan om garantien för förpliktelseernas fullgörande efter alternativa linjer. Företagarna skulle eventuellt kunna få välja mellan att antingen kontant inbetala medel till pensionsstiftelse eller att tillförsäkra sina anställda oantastbar pensionsrätt.

Mot det ovan anförda kan resas den invändningen, att företagen i regel icke torde vara benägna att definitivt avhända sig medel för pensions- och liknande ändamål och att pensionsavsättningarna sålunda skulle bli mindre omfattande än hittills. Om företagen emellertid gives möjlighet att på annat sätt, d. v. s. genom införande av en klausul om oantastbarhet, undgå sådan belastning, torde det icke behöva befaras, att sådana företag, som verkligen önska ordna sina anställdas pensionsfråga, skulle behöva avstå härifrån av likviditetsskäl. Den minskning i frekvensen i avsättningarna, som likväl möjligen kan tänkas inträda, torde ej behöva vålla betänkligheter, då pensionsavsättningar, som företagen icke anse sig vilja omgärda med tillräckliga garantier, ha föga värde för de anställda.

*Länsstyrelsen i Älvsborgs län*, som erinrar om att länsstyrelsen tidigare ifrågasatt skyldighet att till stiftelse överföra en viss del av avsättningen i form av kontanter eller därmed jämförliga tillgångar, framhåller att vad i betänkandet anförts inte rubbade denna ståndpunkt. Någon anledning att i förevarande hänseende behandla de skilda kategorierna av företagare olika syntes inte föreligga. Möjligen skulle mindre stränga krav kunna uppställas beträffande sådana aktiebolag och ekonomiska föreningar, vilka inte var »familjebolag». Att göra åtskillnad mellan fysiska personer med ordnad bokföring och familjebolag syntes däremot inte motiverat.

Endast *riksförsäkringsanstalten* har — dock endast vad beträffar bundna stiftelser — avstyrkt kommitténs förslag att såsom villkor för avdragsrätt

för av andra skattskyldiga än fysiska personer, handels- och kommanditbolag gjord stiftelseavsättning generellt skall gälla, att enkelt skuldebrev å det avsatta beloppet överlämnats till stiftelsen. Riksförsäkringsanstalten erinrar om att en bunden stiftelses fordran hos stiftaren enligt gällande bestämmelser uppstod i och med att bolagsstämmas beslut att överföra medel till stiftelser i särskild ordning registrerats. Något krav på att skuldebrev utfärdats eller överlämnats till stiftelsen hade inte uppställts. Då den av kommittén föreslagna förutsättningen för avdrag för medel, som avsatts till bunden stiftelse, kom att medföra en komplicerad av dessa stiftelsers förvaltning utan att från kontrollsynpunkt något vanns, ställde sig riksförsäkringsanstalten avvisande till förslaget i vad avsåg sådana stiftelser.

I frågan huruvida för avdragsrätt bör krävas att utfästelse om pension är grundad på oantastbarhetsprincipen har endast *överståthållarämbetet* uttalat en från kommitténs förslag avvikande mening.

Sedan *överståthållarämbetet* erinrat om att kommittén, som dock i princip ansåg att oantastbarheten borde gälla såsom villkor för avdragsrätt, funnit det betänkligt att lösa frågor av den art och storleksordning, varom nu var tal inom ramen för en skattelagstiftning, anför ämbetet vidare.

Även om *överståthållarämbetet* i och för sig kan ansluta sig till vad kommittén sålunda uttalat, synes dock icke hinder böra möta att i skattelagstiftningen intaga bestämmelser om de förutsättningar under vilka avdrag vid beskattningen skall medgivas för avsättning till pensionsstiftelse. Snarare synes avsaknaden av allmänna bestämmelser på ifrågavarande område mana till viss försiktighet och böra föranleda införandet i skattelagstiftningen av restriktiva avdragsregler. Om icke ens i ett högkonjunkturläge de nuvarande avsättningarna för de anställdas pensioner kunna säkerställas, föreligger så mycket större anledning att betrakta åtminstone avsättningar för de antastbara pensionerna såsom synnerligen osäkra. Vid beskattningen bör därför enligt *överståthållarämbetets* mening avdrag icke medgivas för framtida kostnader, vilkas omfattning måste anses vara diskutabel. Den sekundära följden härav, nämligen att pensioneringen endast kommer att uppbyggas i den mån samhällsekonomin tillåter detta, kan rent av anses vara eftersträfvansvärd. Spörsmålet om pensionsfrågans lösning och den omständigheten, att de statliga pensionerna icke äro oantastbara, torde icke ha något direkt samband med förevarande beskattningsfråga. Här må även framhållas, att pensionsfrågan kan komma att lösas på sådant sätt, att företagen endast skola bidra till de anställdas pensionering. Enligt *överståthållarämbetets* mening böra skattereglerna därför redan nu utformas på grundval av oantastbarhetsprincipen, vilket ju icke hindrar en utvidgning av avdragsrätten, om pensioneringen löses efter förmånligare linjer.

Gentemot den föreslagna bestämmelsen att avdragsrätt föreligger endast för avsättningar för pensioner som är grundade på av vederbörande företag gjorda bindande utfästelser har några remissinstanser riktat erinringar. Sålunda förklarar sig *försäkringsinspektionen*, som intet hade att

erinra mot att endast avsättningar för pensioner som byggde på bindande utfästelser blev avdragsgilla vid beskattningen, vara tveksam om lämpligheten att nu i skattelagstiftningen uppställa ett krav på att pensionsutfästelserna måste ha gjorts av företaget och inte fick vara gjorda av stiftelsen. Inspektionen ville erinra om att det förekom två olika typer av fria pensionsstiftelser, nämligen dels stiftelser som övertog vederbörande företags pensioneringsverksamhet och sålunda själva gjorde pensionsutfästelser och dels stiftelser som endast skulle trygga pensioner från företaget. Den förra formen torde vara den vanligaste. Den civil- och konkursrättsliga ställningen för dessa två olika stiftelsetyper var inte fullt klar. Det torde bl. a. därför vara svårt att göra något generellt uttalande om vilken av de två typerna som var den ändamålsenligaste. Här borde dock nämnas att endast sådana stiftelser, som själva åtagit sig pensionsförpliktelser, torde kunna försätta vederbörande företag i konkurs. Med hänsyn till att rättsläget sålunda var oklart och en närmare reglering i lag av stiftelseinstitutet torde kunna väntas inom en inte alltför avlägsen framtid, syntes det försäkringsinspektionen knappast vara lämpligt att man genom bestämmelser i skatteförfattningarna nu länkade utvecklingen i en viss riktning i fråga om valet av stiftelsetyp. Inspektionen fann övervägande skäl tala för att avdragsrätt skulle finnas oberoende av om utfästelsen gjorts av vederbörande företag eller av stiftelsen.

*Riksförsäkringsanstalten* framhåller, att enligt 8 § pensionsstiftelselagen skulle pensionsreserven för bunden pensionsstiftelse avse inte blott utfäst utan jämväl faktiskt — d. v. s. utan stöd av utfästelse — utövad pensionering. Hit räknades periodiskt återkommande utbetalningar från vederbörande bolag till anställda efter avgång från tjänst och till efterlevande efter anställda, för såvitt inte särskilda omständigheter kunde anses föranleda till antagandet, att utbetalningarna avsågs skola pågå allenast under kortare tid. Som exempel på här avsedda periodiska utbetalningar kunde nämnas dyrtidstillägg, som beslutades med från år till år fastställda belopp att utgå å pensioner från bolaget, eller å pensioner, som från annat håll — exempelvis på grund av försäkring — tillkom förutvarande anställda eller efterlevande till sådana anställda. Med hänsyn till att pensionsstiftelses förmögenhet jämlikt samma lagrum inte fick nedbringas under belopp, som svarade mot stiftelsens pensionsreserv, kunde bolaget inte ur stiftelsen bereda sig gottgörelse för pensionsutgifter förrän stiftelseförmögenheten uppnått sådan storlek, att täckning förefanns även för kapitalvärdet av bolagets faktiskt utövade pensionering. Kommitténs förslag skulle innebära, att aktiebolag, som utövade pensionering i enlighet med vad nu sagts, inte skulle kunna erhålla skattefrihet för avsättning, som erfordrades för säkerställande av denna pensionering. En sådan ordning torde inte kunna anses tillfredsställande.

*Skånes handelskammare* anför.

Kommitténs förslag — — — innebär enligt handelskammarens mening en onödig och ur vissa synpunkter olämplig skärpning av kravet på utfästelsens karaktär. Särskilt när det gäller tillskott till utgående pensioner eller medgivande av pensionsrätt till sådana personalkategorier, som icke normalt bruka erhålla pension, är det förklarligt, om företagen iakttaga en viss försiktighet med att giva utfästelsen en civilrättsligt klart bindande karaktär i förhållande till varje särskild ifrågakommande befattningshavare. Det kan ligga närmare till hands att lita till sedvänja eller mera allmänt formulerade pensionsbestämmelser. — — — Den föreslagna skärpningen kan sålunda enligt handelskammarens uppfattning vara ägnad att åstadkomma en restriktiv effekt på företagens möjlighet att ordna pensionsfrågan för ytterligare grupper av anställda eller att sörja för en viss anpassning av pensionerna till penningvärdesförändringar. Handelskammaren vill därför föreslå, att den i kommunalskattelagen upptagna föreskriften i nu berörda hänseende bibehålles.

I samma riktning uttalar sig *Kooperativa förbundet*. Förbundets yttrande åberopas i sin tur av *Försäkringsanstalterna Folket och Samarbete*.

Flertalet statliga myndigheter, som avgivit yttrande över betänkandet, har tillstyrkt eller i allt fall inte anfört erinringar mot kommitténs förslag att pensionsstiftelse hos familjeföretag inte får ha till ändamål att bereda pension till huvuddelägare. Avstyrkande yttranden har avgivits av kommerskollegium, försäkringsinspektionen, riksförsäkringsanstalten och länsstyrelserna i Stockholms, Södermanlands och Malmöhus län. Vad beträffar övriga remissinstanser har förslaget tillstyrkts eller lämnats utan erinran av Svenska sparbanksföreningen, Svenska landstingsförbundet, Svenska stadsförbundet, Kooperativa förbundet, Landsorganisationen i Sverige, Riksförbundet landsbygdens folk och Tjänstemännens centralorganisation.

Från remissyttrandena i denna del torde följande få här återges.

*Överståthållarämbetet*, som förklarar sig i princip ansluta sig till vad kommittén anfört och föreslagit i fråga om de s. k. familjebolagen, framhåller att det främst var denna företagsform som skapat förutsättningar för skatteflyktsåtgärder av olika slag. Enligt de av kommittén föreslagna bestämmelserna skulle avsättningar kunna verkställas för andra anställda än aktieägare och dessa närstående personer, vilket överståthållarämbetet fann vara en avgjord och nödvändig förbättring i förhållande till nu gällande beskattningsregler. Måhända kunde ifrågasättas införandet av en bestämmelse, som möjliggjorde pensionering av anställda aktieägare i sådana familjebolag, som helt likställt sig med de egentliga aktiebolagen, d. v. s. sådana bolag, som lämnat skälig utdelning och anpassat aktiekapitalet efter rörelsens omfattning. Härvid fick emellertid även i bolaget redovisad fordran å aktieägare och dessa närstående beaktas. Emellertid torde en dylik bestämmelse komma att medföra svåra bedömningsproblem och föranleda skattetvister. Med hänsyn härtill och då dylika familjebolag torde vara rätt fåtaliga, ville överståthållarämbetet förorda kommitténs förslag.

Länsstyrelsen i Kristianstads län uttalar, att länsstyrelsen anslöt sig till kommitténs förslag i vad avsåg mindre familjebolag. Inom företag av sådan storlek att den naturliga organisationsformen var aktiebolaget kunde det däremot i många fall verka stötande, om familjebolag med avseende å rätten till skattefri avsättning för pensioneringsändamål skulle komma i sämre ställning än i övrigt likartade företag utan anställda intressenter. Detta gällde framför allt de fall då ett flertal intressenter hade anställning hos bolaget eller då de anställda aktieägarna innehade förhållandevis ringa del av bolagets aktier. Kommitténs motiveringar härvidlag var emellertid av sådan art, att länsstyrelsen inte ansåg sig kunna föreslå någon bestämmelse som kunde undanröja sagda inadvertens.

Kooperativa förbundet säger sig vara tveksamt om inte den av kommittén i princip förordade lösningen skulle vara att föredraga, nämligen att familjeföretag inte skulle äga åtnjuta avdrag för avsättning som avsåg att bereda pension till dem som hade ett avgörande inflytande i företaget.

Av de remissinstanser som avstyrkt kommitténs förslag yttrar *riksförsäkringsanstalten* följande.

Som framgår av 1 § lagen den 18 juni 1937 om aktiebolags pensions- och andra personalstiftelser skall bunden pensionsstiftelse vara antingen allmän och avse alla nuvarande eller förutvarande anställda och deras efterlevande eller särskild och avse nuvarande eller förutvarande innehavare av vissa eller vissa slag av befattningar och efterlevande till sådana befattningshavare. Det torde därför enligt nuvarande civilrättsliga bestämmelser icke vara medgivet, att i samband med bildande av bunden pensionsstiftelse besluta sådan ändamålsbestämning för stiftelsen, som enligt kommitténs förslag — det tillagda stycket i punkt 6 av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen — skall fordras för att familjebolag skall komma i åtnjutande av skattefri avsättning till densamma. Ej heller lär det vara möjligt föreligga för bunden pensionsstiftelses styrelse att vid mottagande av till stiftelsen avsatta medel med bindande verkan göra förbehåll om medlens användning för annat ändamål än det i pensionsstiftelselagen angivna. Ett genomförande av kommittéförslaget i nu berört hänseende torde följaktligen medföra, att inga avsättningar från familjebolag till bunden pensionsstiftelse bleve avdragsgilla vid taxeringen. En naturlig följd skulle sannolikt bliva, att familjebolagen framdeles vid stiftelsebildning ej komme att välja den bundna stiftelseformen.

Då de bundna pensionsstiftelserna erbjuda större trygghet för de anställda än de fria stiftelserna, synes det icke rimligt att lojala familjebolag, som anordnat pensionering av sina anställda och till tryggande härav bildat bunden pensionsstiftelse, skola avstängas från möjligheten att erhålla skattefria avsättningar till stiftelsen.

Försäkringsinspektionen förklarar sig inte känna sig övertygad om lämpligheten att uppställa den av kommittén föreslagna specialregeln beträffande familjebolag. Det borde observeras att någon särskild inskränkning inte föreslogs i dessa bolags rätt att göra avdrag för löner, utgående pensioner eller pensionsförsäkringspremier för anställda huvuddelägare. Det enda villkoret för att sådan avdragsrätt skulle finnas och för att det inte

skulle anses föreligga en förtäckt vinstutdelning torde vara att förmånerna i fråga stod i rimligt förhållande till det arbete inom företagen vederbörande utförde. På motsvarande sätt fanns möjlighet att belasta räknenskapernas passivsida med en pensionskund motsvarande kapitalvärdet av upplupen oantastbar egenpension till huvuddelägare i familjebolag. Under nu angivna förhållanden syntes det vara föga motiverat att ställa avsättning till en pensionsstiftelse för sådan delägare i en särställning. Risken för ett kringgående av dubbelbeskattningsbestämmelserna torde inte vara större vid avsättningar till en pensionsstiftelse än vid exempelvis en pensionering genom försäkringsbolag eller understödsförening. Då enligt kommitténs förslag avdragsrätt inte fanns för avsättningar till andra stiftelser än sådana som stod under tillsyn, syntes det inte heller vara någon större risk för att stiftelseavsättningar för pensionering av huvuddelägarna i ett familjebolag i fortsättningen kom att kunna missbrukas på annat sätt. Framhållas må vidare, att familjebolagen i stor utsträckning torde utgöras av små eller medelstora företag. Såsom ovan framhållits har småföretagen ofta finansieringssvårigheter. Detta förhållande talade också för att de inte borde förhindras att lösa pensionsfrågorna för huvuddelägarna i sådana former, som tillät ett bibehållande av pensioneringskapitalet i rörelsen.

Kommitténs förslag led också av den nackdelen, att det i många enskilda fall blev oklart, huruvida nu ifrågavarande specialbestämmelse var tillämplig eller ej.

*Länsstyrelsen i Malmöhus län* påpekar, att med nuvarande beskattningsregler kunde ägaren av ett rörelsedrivande aktiebolag taga ut företagets hela vinst i form av lön utan att taxeringsmyndigheterna hade möjlighet att med framgång ingripa på grund av svårigheten att fastställa i vad mån lönen var rimlig i förhållande till utfört arbete. Avstod företagaren från en del av denna lön till förmån för en pensionsstiftelse, kunde detta innebära så påtagliga fördelar för företagets anställda, att hinder inte borde uppställas av skattetekniska skäl. Befarade missbruk borde kunna förhindras genom ökade befogenheter för kontrollmyndigheten.

*Sveriges grossistförbund* anser att kommittén inte förebragt bärande skäl för att undantaga huvuddelägare i familjebolag från den rätt till pensionering via stiftelse som de äger enligt nu gällande lagstiftning. Kommitténs förslag härom grundade sig, framhåller förbundet, på de förmenta möjligheter till missbruk som kunde uppstå antingen genom att delägare endast formellt men inte reellt var anställd i företaget och uttog företagets vinst i form av lön eller pension eller genom att delägare, som aktivt arbetade i företaget, tillförsäkrade sig en oskäligt stor pension. Gällande rättspraxis hade emellertid lagt klara hinder i vägen för utnyttjande av någon av dessa möjligheter. Eventuellt skulle denna praxis kunna ytterligare stödjas genom en bestämmelse, som direkt angav maximigränsen för godtagbar pensionsförpliktelse åt huvuddelägare. En pensionering via stiftelse av huvuddel-



ägare i ett företag efter dessa riktlinjer var enligt förbundets mening ett väl så legitimt behov som motsvarande pensionering av andra anställda i företaget och förbundet kunde inte finna att kommittén anfört något verkligt motiv mot att även detta behov tillgodosågs. Vad kommittén anförde om att huvuddelägare, som verkligen hade för avsikt att pensionera sig själva, kunde göra detta genom pensionsförsäkringar vittnade om ett alltför litet hänsynstagande från kommitténs sida till frågan om företagets likviditet.

*Näringslivets skattedelegation*, som yttrar sig i samma riktning, framhåller att ett stadgande, överensstämmande med det kommittén föreslog, men avseende allenast sådana familjebolag, som huvudsakligen bedrev förvaltningsverksamhet, måhända kunde vara lämpligt från den synpunkten, att myndigheternas kontrollarbete därigenom skulle underlättas medan å andra sidan någon risk för nämnvärda skadeverkningar å näringslivet knappast behövde befaras.

Delegationen hemställde, att det i sista stycket punkt 6 av anvisningarna till 53 § föreslagna stadgandet måtte utgå eller givas allenast nyssnämnda begränsade räckvidd.

*Sveriges köpmannaförbund* säger sig finna kommitténs förslag vara en både upprörande och onödig diskriminering. Om det gällde en aktivt arbetande person, för vilken pensionen begränsats till vad som kunde anses utgöra normal pension i förhållande till utgående löneförmåner och dessa varit av rimlig storleksordning i förhållande till arbetsinsatsen, och om stiftelsen stod under tillsyn och hade en ordnad redovisning med betryggande revision, borde enligt förbundets mening hinder inte möta för aktieägare att få pension från sitt eget bolags pensionsstiftelse.

*Sveriges akademikers centralorganisation* anför.

För de fria yrkesutövarna är pensioneringsfrågan ett betydelsefullt och svårlost problem. Anledningen härtill är att med nuvarande regler angående försäkringsbolagens och understödsföreningarnas medelsplacering ingen någorlunda värdebeständig pensioneringsform står till förfogande för dem. Den fortgående inflationen har kraftigt urholkat värdet av gjorda pensionsavsättningar, varigenom en så stor osäkerhet uppstått, att det snarast är regel att den fria yrkesutövaren för sig och sin familj saknar ett rimligt pensionskydd. Enda sättet att komma till rätta med detta problem synes vara att öppna en möjlighet till en mer värdebeständig pensionsform. Till den del pensionsförsäkringen är en ren riskförsäkring kan den dock för närvarande icke ersättas på annat sätt. Den torde däremot, till den del den utgör ett sparande, åtminstone i viss utsträckning lämpligen kunna ersättas med avsättning till en pensionsstiftelse inom den egna verksamheten.

På grund härav föreslår SACO, att avsättning till pensionsstiftelse skall kunna ske även för huvuddelägare i familjeföretag samt egna företagare. De av kommitténs uttalande farhågorna för skattemissbruk synes icke motiverade, om krav uppställs på dels att pensionsstiftelsen står under länsstyrelsens tillsyn enligt lagen om tillsyn över stiftelser, dels att avdragsrätt för avsättning i här avsett fall inte skall föreligga med mindre det avsatta beloppet överförts till stiftelsen i form av kontanta medel, värdepapper eller liknande. (I praktiken torde det i

stor utsträckning bli fråga om sådana värdepapper, som kan beräknas vara relativt värdebeständiga.)

Även *Svenska företagens riksförbund* anser att enskild näringsidkare bör kunna trygga sin pensionering genom avsättningar till pensionsstiftelse.

En permanent begränsning av rätten till avdrag för avsättning i huvudsaklig överensstämmelse med nu gällande tillfälliga bestämmelser på sätt kommittén föreslagit tillstyrkes eller lämnas utan invändningar i det helt övervägande antalet yttranden. Vid detta ståndspunktstagande har i några fall framförts förslag om vissa modifikation. Avstyrkande yttranden har avgivits av kommerskollegium, näringslivets skattedelegation, Sveriges grossistförbund, Sveriges redareförening, Kooperativa förbundet, Thulebolagen, Skånes handelskammare samt Västernorrlands och Jämtlands läns handelskammare.

*Kammarrätten* framhåller, att ett genomförande av de av kommittén föreslagna restriktivare bestämmelserna beträffande avskrivning å inventarier och värdering av varulager torde komma att medföra en tendens till ökade avsättningar till pensions- och andra personalstiftelser, även om de av kommittén nu föreslagna begränsningarna i rätten till avdrag för avsättningar till sådana stiftelser genomfördes. Kammarrätten ansåg det därför vara av stor vikt, att den föreslagna nya översynen jämförelsevis snart kom till stånd. Såsom ett provisorium ansåg kammarrätten de föreslagna begränsningarna i avsättningsrätten kunna godtagas.

*Länsstyrelsen i Skaraborgs län* erinrar om att länsstyrelsen i annat sammanhang hävdade att avdragsmöjligheterna såvitt gällde andra företag än familjebolag borde göras så liberala som möjligt. Länsstyrelsen hade därför hyst en viss tvekan i fråga om begränsning av avdragsrätten. Den av kommittén företagna utredningen hade givit vid handen, att viss överavsättning även med de nu gällande provisoriska avdragsreglerna möjliggjorts bland annat på grund därav att avdragsrätten i tillämpningen kommit att huvudsakligen avse s. k. antastbara pensioner, innebärande att företagen fick tillgodogöra sig avdrag även för personal som slutade sin anställning innan pensionsrätt inträtt. Någon inskränkning av avdragsrätten på denna grund hade inte ifrågasatts av kommittén. Vidare borde bemärkas, att den sedan 1951 gällande provisoriska lagstiftningen innefattade en begränsning i avdragsrätten av i stort sett samma omfattning som den nu föreslagna, samt att det egentliga syftet med denna tillfälliga begränsning varit att förhindra avdrag för kostnader som belöpte på framtiden. På grund av nu anförda omständigheter hade länsstyrelsen även för sin del ansett kommittéförslaget böra accepteras i berörda hänseende.

*Tjänstemännens centralorganisation* framhåller, att TCO under beaktande av den i betänkandet gjorda jämförelsen mellan tillräckligheten av

det s. k. investeringsskattetaket jämfört med de belopp som enligt en beräkning av den försäkringstekniska reserven var erforderlig vid pensionsförsäkring anslöt sig till kommitténs förslag.

*Överståthållarämbetet* uttalar, att den av kommittén föreslagna schablonmetoden i flertalet fall torde lämna för vid marginal i förhållande till den faktiska pensionsskulden. Detta torde kunna leda till att företag, som ordnat pensionering genom försäkring och således endast hade årliga kostnader för densamma, bildade pensionsstiftelser för att komma i åtnjutande av övertärdet såsom skattefri reservering; en sådan reservering måste emellertid anses vara obehörig. Överståthållarämbetet fann det därför vara angeläget att schablonavdraget beräknades på en högre medelanställningsålder än 25 år.

*Försäkringsinspektionen* framhåller bl. a. att, även om investeringsskattetaket, såsom kommittén påpekat, lämnade visst utrymme för förskottsavsättningar, vilket av flera skäl var önskvärt, detta utrymme blev mindre ju mer företagen övergick till att lämna oantastbara pensioner.

Därefter anföres att det emellertid måste hävdas, att önskemålet att överkonjunkturer inte stimulerades genom en liberal lagstiftning i detta stycke måste tillerkännas en hög prioritet. Även för företagen och för de anställda måste vidmakthållande av ekonomisk stabilitet framstå såsom ett angeläget intresse. Med hänsyn härtill syntes övervägande skäl tala för en tämligen snäv begränsning. Det borde också framhållas, att en sådan begränsning av taket kunde ge vissa företag ett incitament att överväga en utsträckning av sina pensionsanordningar till nya grupper — något som måste te sig tacknämligt med hänsyn till att stora kategorier löntagare fortfarande var i avsaknad av anordningar för sin pensionering.

Begränsningen fick dock inte drivas längre än att tillräckligt utrymme fanns för att göra avsättning för redan upplupna förpliktelser. För det övervägande flertalet fall innebar förslaget också att taket blev något högre än vad som motsvarade detta minimikrav.

För flertalet fall fanns sålunda ett visst utrymme för förtidsavsättningar. Det kunde emellertid förefalla rimligt att ännu något mera allmänt bereda visst utrymme för sådana förtidsavsättningar under goda år. Av detta skäl ville inspektionen inte motsätta sig, att taket något jämkades uppåt, förslagsvis till en nivå 10 procent högre än den av kommittén föreslagna.

*Näringslivets skattedelegation*, som enligt vad i det föregående berörts i första hand yrkar att lagstiftningsåtgärder på förevarande område för närvarande får anstå, yttrar.

I vad mån företagen anses böra beredas möjlighet att under goda vinstår på förband få täcka sina pensionsförpliktelser är beroende av en avvägning mellan, å ena sidan, företagens och de anställdas intresse av pensionsförpliktelsernas säkerställande och, å andra sidan, det fiskaliska intresset på kort sikt. Vid den avvägning i berörda hänseende, som låg till grund för statsmakternas år 1950 fat-

tade beslut, varigenom reglerna för beräkningen av det s. k. kommunalskattetakets fastställdes, tillerkändes intresset av pensionsförpliktelsernas säkerställande sådan prioritet, att *obegränsad* avdragsrätt medgavs för avsättningar, avsedda att på förhand täcka vid avsättningstillfället befintliga pensionsförpliktelser. Trots att frågan nu liksom för 4 år sedan gäller en permanent för normala förhållanden avsedd författning, har pendeln vid den förnyade avvägning företagsbeskattningskommittén företagit slagit så helt om, att *ingen* möjlighet principiellt ansetts böra medgivas företagen att på förhand säkerställa sina pensionsförpliktelser. Om så är, att de enligt reglerna för beräkningen av kommunalskattetakets meddelade bestämmelserna ansetts bereda så liberala avsättningsmöjligheter att fiskala och tilläventyrs även konjunkturpolitiska skäl påkallade en viss begränsning därav, synes dock gränslinjen hava bort uppdragas med större moderation. — — — Vi vilja vidare erinra om, att vid utformningen av civilrättsliga bestämmelser på förevarande område lagstiftarna funnit angeläget att genom fastställande av vissa säkerhetsmarginaler bereda pensionstagarna skydd. Sålunda stadgas i 8 § sista stycket lagen om aktiebolags pensions- och andra personalstiftelser den 18 juni 1937, att vid beräkning av stiftelsens pensionsreserv det enligt försäkringstekniska grunder fastställda kapitalvärdet av pensionsförpliktelserna skall ökas med  $\frac{1}{10}$ . I konsekvens härmed synes under alla förhållanden åtminstone den uppmjukningen av förevarande beskattningsregler böra vidtagas, att avdragsgilla avsättningar medgivas med 110 procent av investeringskattetakets.

*Kooperativa förbundet*, som granskat kommitténs förslag mot bakgrunden av det av kommittén förordade kravet på bindande utfästelse för avdragsrätt, uttalar att kommitténs förslag i och för sig måste betraktas som rimligt. Sett i sammanhang bl. a. med sociallagstiftningen tedde det sig emellertid diskutabelt. Förbundet syftade härvid främst på de konsekvenser, som inkomstprövningen inom folkpensioneringen och vissa närstående understödsformer kunde medföra. Inom många företag, även sådana med god personalvård, uteslöts lägre inkomsttagare i företagets pensioneringsplan av den anledningen, att tjänstepensionering åt dessa ofta på grund av inkomstprövningen blev oekonomisk.

Enligt kommitténs förslag kunde avsättning endast göras för pensionsavsättningar, som svarade mot gjorda bindande utfästelser. Emellertid kunde företaget genom kategoriklyvningen ådraga sig en dold pensions-skuld, för vilken avdragsgill avsättning rätteligen borde medgivas. Förmän, verkmästare, butiksföreståndare och andra arbetsledare, vilka hörde till kategorien med pensionsutfästelse, befordrades nämligen ofta till sådan befattning först vid tämligen framskriden ålder. Om hela pensionskostnaden skulle bestridas under tiden från befordran till pensionsåldern, kunde denna kostnad bli så hög, att en rekrytering bland förtjänta obefordrade försvårades. Det syntes därför vara i princip riktigt att företaget fick göra avdragsgill avsättning, som avsåg att till en normal nivå nedbringa pensionskostnaderna, när anställd, som saknade pensionsrätt eller endast hade rätt till pension med belopp, som inte föranledde minskning av folkpension, vid framskriden ålder befordrades till befattning med pensionsrätt.

Det låg i sakens natur att frågan inte gärna kunde lösas genom att som

försäkringstekniskt antagande införa »befordringsfrekvens» el. dyl. Förbundet var därför inte i stånd att anvisa någon lösning, som förenade det här uppställda önskemålet med kommitténs stränga krav. Förbundet hade emellertid den bestämda uppfattningen, att staten måste taga den konsekvensen av inkomstprövningen inom folkpensioneringen, att företagen fick erforderlig rörelsefrihet för anpassning till densamma. Det torde därför vara starkt motiverat att på ett eller annat sätt mjuka upp de av kommittén ställda kraven.

*Kommerskollegium* säger sig inte vilja bestrida, att förslaget kunde vara berättigat från konjunkturpolitisk synpunkt, men det kunde ifrågasättas om det socialpolitiskt sett var lämpligt att denna begränsning gjordes beständig.

*Sveriges grossistförbund* uttalar, att kommitténs förslag i jämförelse med kommunalskattelagens bestämmelser gick i en för de anställdas intressen klart negativ riktning. Fördelen med sistnämnda bestämmelser hade varit att företagen under särskilt goda år kunnat göra stiftelseavsättningar, som tryggt inte bara redan upplupna utan också på kommande år belöpande pensionskostnader, vilka eljest vid en eventuell försämring av företagsresultatet kanske skulle komma att förbli otäckta. Det kunde från dessa utgångspunkter starkt ifrågasättas, om den av konjunkturpolitiska skäl motiverade begränsning av taket för avsättningarna, som kommittén föreslog, över huvud taget hörde hemma i den permanenta skattelagstiftningen och om den inte i stället borde, liksom hittills, hänvisas till en temporär beredskapslagstiftning.

Även *Skånes handelskammare*, som betonar värdet av kommunalskattelagens vidsträckta avsättningsmöjligheter från resultatutjämnings synpunkt, uttalar sig i samma riktning. *Thulebolagen* förordar, därest en begränsning anses önskvärd, en förlängning av giltighetstiden av nu gällande tillfälliga bestämmelser.

Det i betänkandet gjorda uttalandet, att det förhållandet att ett företag avsatt medel till en fri pensionsstiftelse inte borde förhindra att företaget, i allt fall intill dess stiftelsens förmögenhet uppgick till ett belopp motsvarande den aktuella pensionsskulden, medgavs avdrag för direkt utbetalda pensionskostnader, har föranlett erinringar i några utlåtanden.

*Överståthållarämbetet* yttrar, att uttalandet inte syntes helt klarlägga avdragsrättens omfattning. Överståthållarämbetet ville här endast upptaga spørsmålet för det fall, då utfästelser gjorts av stiftelse och avsättning verkstälts till ett belopp motsvarande den aktuella pensionsskulden. Om bolaget därefter bestred årliga pensionsutgifter, innebar avsättningen till stiftelsen en fondbildning, som i verkligheten kunde vara för hög. För det fall att pensioneringen sedermera helt ordnats genom försäkring med årliga premier, som erlades av bolaget, förelåg en obehörig fondbildning, som inte

skulle kunna upplösas förrän bolaget upphört med sin verksamhet. Enligt överståthållarämbetets uppfattning borde dessa frågor ägnas ytterligare uppmärksamhet.

*Länsstyrelsen i Stockholms län* anmärker, att ett företag syntes ha möjlighet att kringgå bestämmelserna om maximering av avsättningar till pensionsstiftelser därigenom att rörelsen belastades med löpande pensionsutbetalningar och pensionspremier ehuru stiftelsekapitalet genom avsättningar uppnått maximalt belopp. Detta skulle kunna undvikas om en bestämmelse infördes av innebörd att pensions- och premieutbetalningar, som skulle tryggas genom stiftelsen, också skulle påföras stiftelsen vid utbetalningen.

*Länsstyrelsen i Kopparbergs län* framhåller, att enligt länsstyrelsens mening kommitténs tillkännagivna uppfattning beträffande frågan huruvida företag, som bildade pensionsstiftelser, borde åläggas att föra samtliga pensioneringskostnader över stiftelsen, inte syntes helt övertygande. Även om en bestämmelse av sådan innebörd skulle medföra, att åtskillnad i berörda hänseende borde göras mellan bundna och fria stiftelser, torde denna omständighet inte böra föranleda större betänkligheter. Då stiftelser av den senare typen väl alltjämt kom att bli de vanligaste, skulle en föreskrift, som stadgade ett enhetligt förfaringssätt i fråga om pensioneringskostnader, för vilka avsättning skulle få ske, i vart fall underlätta granskningsarbetet.

Samtliga över betänkandet hörda remissinstanser med undantag av riksförsäkringsanstalten har tillstyrkt eller i allt fall inte riktat erinringar mot kommitténs förslag att fria pensionsstiftelser skall stå under länsstyrelsens tillsyn enligt 1929 års lag om tillsyn över stiftelser. I åtskilliga yttranden uttalas emellertid tvivel om att den föreslagna tillsynen blir tillräckligt effektiv.

*Riksskattenämnden* förklarar sig finna det vara i hög grad erforderligt att kontroll ordnades över användningen av de fria pensionsstiftelsernas medel. Om det därvid var tillräckligt med den kontroll, som kunde åstadkommas genom länsstyrelsernas försorg i samband med tillsynen, kunde möjligen vara tveksamt. Det var dock en avgjord förbättring i jämförelse med nuvarande förhållanden, att pensionsstiftelserna obligatoriskt ställdes under tillsyn enligt lagen om tillsyn över stiftelser.

*Överståthållarämbetet* säger sig finna det vara synnerligen angeläget att någon form av allmän kontroll tillskapades av de i de fria pensionsstiftelserna uppsamlade betydande beloppen. Ämbetet anslöt sig därför i princip till kommitténs förslag.

Därefter anföres att vad kommittén uttalat angående omfattningen av den granskning, som länsstyrelsen jämlikt 1929 års lag om tillsyn över stiftelser borde verkställa, inte föranledde någon erinran i sak från överståthållarämbetets sida. Förutsättning för att det allmänna i fråga om till-

synen över stiftelser skulle godtaga sådana former för medelsplacering som i förhållande till stiftaren godkändes såsom grundande avdragsrätt vid beskattning, var emellertid att i stiftelselagen föreskrevs att tillsynen för pensionsstiftelsernas del skulle ske efter delvis andra grunder än eljest. Den av kommittén förordade översynen av 1929 års lag kunde emellertid väntas först om ett par år föranleda ändrad lagstiftning. Därest vad kommittén i denna del föreslog skulle genomföras dessförinnan, erfordrades därför såsom ett provisorium införande i stiftelselagen av en undantagsföreskrift i fråga om kontrollen över pensionsstiftelsernas medelsplacering. Det fick tilläggas, att enligt ämbetets praxis pensionsstiftelsernas medelsplacering kontrollerades vare sig medlen utgjordes av reversfordringar å stiftaren eller av andra slag av tillgångar.

*Försäkringsinspektionen* erinrar om att inspektionen i tidigare sammanhang förordat en civilrättslig lagstiftning om fria pensionsstiftelser. Därvid hade inspektionen anfört, att det syntes angeläget att man övervägde frågan om att undantagslöst ställa de fria pensionsstiftelserna under tillsyn av lämplig myndighet. Försäkringsinspektionen hade sedermera förordat att tillsynen över bundna pensionsstiftelser och understödsföreningar förlades till försäkringsinspektionen, som var ett organ specialiserat på »yttre» tillsyn och inte var belastat med några administrativa huvuduppgifter som motsvarade riksförsäkringsanstaltens befattning med sjukkasseväsendet och den obligatoriska olycksfallsförsäkringen. Härigenom skulle bl. a. administrativa fördelar vinnas och samhället inom ett och samma organ erhålla en mera samlad överblick än hittills över olika förekommande privata pensionsanordningar.

Sedan försäkringsinspektionen understrukt angelägenheten av att bl. a. frågan om stiftelseformen och övervakningen av stiftelser blev utredd, framhåller inspektionen att i avvaktan på dessa överväganden och vad de kunde föranleda företagsbeskattningskommitténs direkta förslag att avdragsrätt inte skulle medges för avsättningar till en fri pensionsstiftelse med mindre stiftelsen stod under tillsyn av länsstyrelsen och fått sina stadgar fastställda av denna myndighet syntes vara utomordentligt väl motiverat. Under förutsättning att länsstyrelserna för ändamålet hade eller fick tillgång till erforderlig personell kapacitet torde härigenom garantier kunna erhållas mot missbruk av pensionsstiftelsernas tillgångar och möjlighet öppnas att snabbt sätta in rättsliga åtgärder mot dem, som var ansvariga för eventuella obehöriga transaktioner. Försäkringsinspektionen tillstyrkte därför denna del av kommitténs förslag.

*Justitiekanslersämbetet* yttrar, att den reglering av kontrollen som föreslagits var av provisorisk natur och såvitt justitiekanslersämbetet kunnat bedöma gav förslaget inte anledning till någon erinran. En viss tvekan hade dock yppat sig, om kontrollen möjligen gjorts alltför ingående. Det skulle nämligen vara beklagligt, om kontrollbestämmelser som måhända kunde

undvaras ledde till att företag m. fl., som eljest var intresserade av att bilda pensions- och andra personalstiftelser, underlät grunda sådana stiftelser. Justitiekanslersämbetet, som blott hade ringa kännedom om den av länsstyrelserna utövade tillsynen över stiftelser, exempelvis effektiviteten därav, och ej heller ägde någon kunskap om de synpunkter, som från näringslivets sida kunde anläggas å hithörande spörsmål, ansåg sig inte kunna göra något uttalande, i vilket eller vilka hänseenden den föreslagna kontrollen kunde mildras. Ämbetet ville emellertid förorda, att denna fråga gjordes till föremål för så allsidigt övervägande som möjligt under ärendets fortsatta beredning.

En annan fråga rörande kontrollen, som ämbetet uppmärksammat och som i någon mån hade beröring med den nyss nämnda, gällde behovet av en central instans för vägledning vid anordnandet av kontrollen och vinnandet av enhetlig tillämpning därav. Härvid kunde främjas önskemålet att framgå med försiktighet vid kontrollen.

*Näringslivets skattedelegation* förklarar sig intet ha att erinra mot att de fria stiftelserna, på sätt kommittén föreslog, de facto bringades in under länsstyrelsernas tillsyn enligt 1929 års tillsynslag, om ock en dylik åtgärd inte i och för sig var påkallad beträffande åtskilliga pensionsstiftelser, vilka genom sin fasta organisation, redovisning inför de pensionsberättigade och andra omständigheter torde skapa fullt tillfredsställande trygghet i berörda avseende.

Däremot syntes det ligga lika mycket i företagens och stiftelsernas som i länsstyrelsernas intresse, att den fortlöpande kontroll rörande fullföljandet av stiftelsernas ändamål beträffande varje pensionsberättigad som kommittén föreslog inte bands av stela föreskrifter och vid obligatoriska formulär utan lämpades efter det med hänsyn till omständigheterna i varje särskilt fall föreliggande behovet. En obligatorisk skyldighet för en fast organiserad pensionsstiftelse, avseende 1 000-tals pensionsberättigade, att varje år till länsstyrelsen överlämna specifikation för envar, till vilken pensionsutbetalning skett, angående fullständigt namn, hemvist, bostadsadress och under året uppburen pensionsförmån, skulle bli förenat med betydande arbete, medan värdet från kontrollsynpunkt av en så omfattande specifikation föreföll mycket tvivelaktigt. Det torde vara praktiskt taget omöjligt att göra den till föremål för annat än en ytlig stickprovskontroll. Enligt delegationens mening syntes befogenhet böra beredas länsstyrelserna att, då skäl därtill förelåg, anordna kontrollen på annat sätt än enligt de allmänna riktlinjer, som i detta hänseende kunde bliva föreskrivna. En i många fall praktisk anordning syntes vara att vederbörande befattningshavare hos länsstyrelsen, med de tidsintervaller, som i varje särskilt fall ansågs lämpliga, efter överenskommelse med stiftelsen beredd tillfälle taga del av dess räkenskaper.

*Kooperativa förbundet* framhåller, att den föreslagna tillsynen i flertalet



fall visserligen torde bli alltför svag — centralisering till en i försäkringsmässiga frågor mera sakkunnig myndighet skulle av den anledningen vara att föredraga — och i andra fall vara helt onödig. Det senare gällde utan tvivel den av Kooperativa förbundet bildade Konsumentkooperationens pensionsstiftelse, vilken sannolikt var den största i landet. Den föreslagna tillsynen torde emellertid få betraktas som ett steg i rätt riktning och kunde inte vålla välskötta stiftelser sådana som den nämnda någon kännbar olägenhet. Förbundet ville understryka kommitténs önskan att den av riksdagen begärda utredningen om pensionsstiftelsernas rättsliga ställning snart kom till stånd.

Inte heller övriga hörda näringsorganisationer har haft något att erinra mot den föreslagna tillsynen.

*Riksförsäkringsanstalten*, som i likhet med kommittén anser ett stort behov av kontroll av de fria pensionsstiftelserna föreligga, yttrar att med hänsyn till begränsningen av kommitténs uppdrag kommittén inte haft annat alternativ än att föreslå tillsyn av de fria pensionsstiftelserna enligt 1929 års tillsynslag. Sättet, på vilket tillsynen ordnades, var givetvis av den största betydelse och torde fordra mera ingående överväganden än dem kommittén gjort. Enligt riksförsäkringsanstaltens mening talade starka skäl för att tillsynen av de bundna och fria stiftelserna förlades till en gemensam central myndighet. Det torde ligga inte blott i det allmännas utan även i företagens och de anställdas intresse, att kontrollen av stiftelsernas förvaltning blev så långt ske kunde likformig samt att bedömandet av olika problem — bl. a. i samband med avsättning till stiftelse och användandet av stiftelsernas tillgångar — fick största möjliga enhetlighet.

*Landsorganisationen i Sverige* uttalar, att såsom villkor för avdragsrätt borde uppställas kravet att pensionsstiftelse hade styrelse och att de anställda var representerade i styrelsen.

Frågan om utformningen av övergångsbestämmelserna till de av kommittén föreslagna författningsändringarna har uppmärksamats i ett flertal yttranden.

*Kammarrätten* framhåller, att kommittén förutsatt att beträffande äldre stiftelse med ändamål att tillgodose såväl pension som annan personalvård skattereglerna för pensionsstiftelser skulle gälla, om det huvudsakliga syftet var att bereda pension. Kammarrätten ville emellertid ifrågasätta, om inte i sådana fall en uppdelning borde ske efter en linje, överensstämmande med vad kommittén förordat beträffande äldre pensionsstiftelser, vilkas ändamålsbestämning inte överensstämde med kommunalskattelagens föreskrifter. Direkta stadganden syntes vidare erforderliga därom att rätten till avdrag för ytterligare avsättningar till äldre stiftelser skulle vara beroende av att dessa stiftelser ställdes under tillsyn.

I anledning av kommitténs uttalande att hinder inte borde föreligga för företag att, då en äldre pensionsstiftelse inte uppfyllde de föreslagna nya bestämmelserna, bilda en ny stiftelse ifrågasätter *länsstyrelsen i Väster-norrlands län*, huruvida inte möjlighet borde lämnas öppen för taxeringsmyndighet att vägra avdrag för avsättning till ny stiftelse, därest den äldre stiftelsen genom att ställas under tillsyn och genom vederbörlig försäkran av stiftelsens styrelse skulle anses fylla de i kommunalskattelagen uppställda kraven. Härigenom skulle t. ex. vinnas, att sådana stiftelser, som bl. a. avsåg pensionering av aktieägare, kom under vederbörlig kontroll.

Flera remissinstanser — däribland *kammarrätten, riksskattenämnden, länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län, näringslivets skattedelegation, Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund* och *Thulebolagen* — anmärker att äldre stiftelser, som inte uppfyllde ändamålsbestämningen i den föreslagna nya lydelsen av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen, blev oinskränkt skattskyldiga. Sålunda anför *Thulebolagen*.

Genom den föreslagna bestämmelsen i punkt 6 andra stycket av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen komma pensionsstiftelser, i vilkas ändamål ingår att bereda pension åt någon eller efterlevande till någon, vilken genom eget eller anhörigas innehav av aktier eller andelar har ett avgörande inflytande i familjeföretag, att falla utanför begreppet pensionsstiftelse. Detta medför, att stiftelsen blir skattskyldig till stat och kommun såsom stiftelse i allmänhet för all inkomst och dessutom till staten för förmögenhet. Då en sådan konsekvens av förslagets utformning uppenbarligen icke varit avsedd och för övrigt måste anses orimlig, torde, om förslaget i förevarande del skall genomföras, ett tillrättaliggande böra ske vid författningstextens slutliga redigering.

*Riksskattenämnden, länsstyrelserna i Södermanlands, Värmlands och Jämtlands län, Sveriges grossistförbund, Sveriges lantbruksförbund* och *handelskammaren i Gävle* påpekar behovet av bestämmelser till klarläggande av frågan i vad mån avsättning till äldre stiftelse, som avser att bereda pension jämväl till huvuddelägare, framdeles skall inverka på beräkningen av högsta tillåten avsättning enligt de nya bestämmelserna. *Grossistförbundet* framhåller sålunda, att enligt förbundets mening innebar kommitténs förslag att redan förut gjorda avsättningar för pensionering av huvuddelägare först skulle tagas i anspråk för pensionering av andra anställda innan ytterligare avsättning fick ske för dessas räkning. Då en dylik retroaktiv effekt enligt förbundets mening var förkastlig och väl knappast heller avsedd, fordrades ett klart förtydligande på den punkten. — *Länsstyrelsen i Jämtlands län* anmärker, att kommittén inte vidrört problem, som torde kunna uppstå i samband med dispositionen av medel, som nu fanns hos pensionsstiftelser med avsättningar huvudsakligen för huvuddelägaren. Länsstyrelsen ansåg att kommittén inte hade bort lämna behandlingen av dessa frågor helt åsido.

*Näringslivets skattedelegation* yttrar följande.

Enligt de föreslagna övergångsbestämmelserna torde redan gjorda avsättningar få användas till skälig pension åt huvudaktieägare i enlighet med hittills gällande praxis men däremot bliva ytterligare avsättningar icke avdragsgilla, även om de utgå till fullgörande av ett mellan bolaget och huvudaktieägare träffat bindande avtal. För undvikande av uppenbart obilliga och för rättskänslan stötande verkningar av den föreslagna författningsändringen bör under alla förhållanden en sådan övergångsbestämmelse meddelas, att de avsättningar bli avdragsgilla, som erfordras för fullgörande av avtal, gällande vid författningsändringens ikraftträdande.

*Länsstyrelsen i Kristianstads län* framhåller, att det förhållandet att de nya bestämmelserna rörande pensionsstiftelser föreslagits träda i kraft vid 1956 års taxering inte borde få medföra, att familjebolag vid 1955 års taxering erhöll avdrag för avsättningar till pensionsstiftelser med ändamål att tillgodose anställda aktieägares pensionering.

Slutligen torde få återges ett påpekande av formell natur.

I anledning av det av kommittén föreslagna stadgandet i punkt 6 av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen att stiftelsens återstående medel skall användas på visst i anvisningarna angivet sätt, inte blott såsom för närvarande då stiftelsen upphör, utan även »då det icke längre finnes någon, vars rätt till pension på grund av tjänst skall tillgodoses av stiftelsen» yttrar *näringslivets skattedelegation* bl. a., att stadgandets ordalag uppenbarligen icke gav utrymme för den uppfattning, som i motiveringen kommit till uttryck. Även de mest tillfälliga förhållanden kunde enligt stadgandets ordalag åberopas såsom grund för dess tillämpning. En omformulering av stadgandet var enligt delegationens mening nödvändig. Det skulle exempelvis kunna kompletteras genom att man efter orden »tillgodoses av stiftelsen» tillade »och det ej heller kunde förväntas, att sådana pensionsberättigade komma att finnas».

### Departementschefen

Den omständigheten att den av 1953 års riksdag begärda utredningen om pensionsstiftelsernas rättsliga ställning och därmed sammanhängande frågor inom kort kommer att igångsättas kan möjligen åberopas som ett skäl mot att nu företa en allmän översyn av bestämmelserna rörande den skatterättsliga behandlingen av avsättningar till dylika stiftelser. Även pågående utredningar rörande en allmän tjänstepensionering och inledda överläggningar mellan organisationerna för arbetsmarkadens parter beträffande arbetarpensioneringen kan med visst fog åberopas mot att i dagens läge verkställa en sådan översyn.

För egen del finner jag emellertid det nu anförda inte vara av utslagsgivande betydelse. I likhet med en härutinnan enhällig kommitté och det helt övervägande antalet remissinstanser finner jag tvärtom avgörande

skäl tala för ändrade skatteregler på förevarande område. Det är nämligen uppenbart att vid en översyn av företagsbeskattningen från konjunkturpolitisk synpunkt man inte kan lämna pensions- och övriga personalstiftelser å sido. Härtill kommer det från många håll starkt understrukna behovet av regler, som förhindrar stiftelseinstitutets utnyttjande i skatteundandragande syfte. Även den rådande tveksamheten om nuvarande bestämmelsers innebörd i betydelsefulla hänseenden talar för ändrade och i möjligaste mån klagörande regler.

Det måste även uppmärksammas, att de inledningsvis omnämnda utredningarna och överläggningarna visserligen kan, när de slutförts, komma att motivera en förnyad översyn av skattereglerna, men att det för dagen inte kan förutses när så blir fallet. Det synes mig inte försvarligt att dröja med en av andra skäl önskvärd översyn av skattereglerna av den anledningen, att en framtida utveckling kan i större eller mindre utsträckning påverka problemställningarna. Jag vill även understryka att åtskilliga av de nu föreslagna reformerna samtidigt är av beskaffenhet att skapa ökad trygghet för de anställdas berättigade krav på stiftelsemedlens utnyttjande för det avsedda ändamålet.

Slutligen må tilläggas, att därest vad jag i det följande förordat i avseende å ändrade skatteregler godtages, detta inte behöver binda den fortsatta utvecklingen. Ifrågavarande skatteregler såväl som andra kan självfallet omprövas, när anledning därtill uppkommer.

Innan jag övergår till en närmare behandling av kommittéförslaget får jag erinra om att 1950 års skattelagssakkunniga i sitt betänkande om effektiva taxering (SOU 1954: 24) föreslagit vissa åtgärder i syfte att öka kontrollen av att utbetalta stiftelsemedel blir beskattade samt av att stiftelserna i förekommande fall blir beskattade för inkomst och förmögenhet. Till dessa spörsmål får jag emellertid återkomma senare i samband med en anmälan av de skattelagssakkunnigas nämnda förslag.

Jag övergår härefter till att behandla de olika huvudpunkterna i förslaget.

Som framgår av den tidigare redogörelsen åtnjutes enligt nu gällande bestämmelser regelmässigt avdrag för stiftelseavsättning även om medlen inte överförts kontant eller på därmed jämförligt sätt till stiftelsen. Detta gäller i allt fall i fråga om avsättningar gjorda av aktiebolag och ekonomiska föreningar. Kommittén har vid prövningen av frågan om formen för medelsöverföringen funnit sig kunna förorda, att stiftelseförmögenheten alltjämt skulle kunna i regel få innestå såsom fordran hos det företag som gjort avsättningen, dock endast under förutsättning att fråga var om skattskyldig beträffande vilken tvekan inte behövde råda om att skulden till stiftelsen vid behov skulle infrias. Bedömandet av sistnämnda förutsättning har kommittén på anförda skäl ansett kunna ske endast efter vissa

schematiska regler. I enlighet härmed förordas att aktiebolag och ekonomiska föreningar samt andra därmed i beskattningshänseende jämställda juridiska personer skall tillerkännas denna rätt. I fråga om fysisk person, kommandit- och handelsbolag har kommittén däremot föreslagit, att för avdragsrätt skall gälla att medlen kontant eller i form av aktier, obligationer eller därmed jämförliga tillgångar överlämnats till stiftelsen.

Det helt övervägande antalet remissinstanser ansluter sig till kommitténs förslag i denna del. Dit hör samtliga statliga myndigheter och hörda personalorganisationer samt åtskilliga näringsorganisationer. Från några håll har dock uttalats önskemål om en ytterligare skärpning av kommittéförslaget. Andra remissinstanser åter har yrkat att samtliga skattskyldiga skulle äga avdragsrätt på samma villkor som aktiebolag och ekonomiska föreningar.

Vad först angår önskemålen om en mer vidsträckt skyldighet att kontant eller på därmed jämförligt sätt överföra medel till stiftelse, synes mig övervägande skäl tala för att inte kräva sådan skyldighet av aktiebolag och ekonomiska föreningar. Avsättningar till pensionsstiftelser i sådana företag sker regelmässigt — bortsett från vissa fall av avsättningar avseende huvuddelägare — i ett klart pensioneringssyfte och genomsnittligt föreligger här genom de i lag givna föreskrifterna om revision, vinstutdelning, likvidation m. m. en hög grad av trygghet för att skulden till stiftelse skall infrias. De önskemål, som från taxeringsmässiga synpunkter kan föreligga att även av aktiebolag eller ekonomiska föreningar för avdragsrätt kräva kontant överföring av medlen helt eller delvis, synes i allt fall för närvarande böra stå tillbaka för angelägenheten av att inte lägga hinder i vägen för en önskvärd utveckling av de anställdas pensionering. Det synes inte heller enligt min mening böra ifrågakomma att ställa strängare krav beträffande vissa typer av bolag eller föreningar. Jag har med det sagda inte velat göra gällande, att det inte i särskilda fall kan inträffa att även bolag och föreningar inte infriar stiftelseskulden. Att göra rätten till avdrag utan kontant överföring beroende på prövning i varje särskilt fall måste dock, som kommittén uttalat, vara uteslutet.

På anförda skäl kan jag inte biträda ett längre gående krav på kontant avsättning än kommittén förordat.

I de yttranden, i vilka förordats att för fysiska personer samt handels- och kommanditbolag borde föreligga samma förutsättningar för avdragsrätt som för aktiebolag och ekonomiska föreningar, har gjorts gällande att ett krav på överföring av medel i form av kontanter eller därmed jämförliga tillgångar skulle utgöra ett hinder för lösandet av de anställdas pensionsfråga. Köpmannaförbundet har sålunda som sin mening uttalat att, om stiftelsen ställdes under tillsyn, betryggande revision av stiftelsen ordnades och de anställda var representerade i stiftelsestyrelsen, hinder inte borde möta att medge fysiska personer samt handels- och kommanditbolag

avdrag även om blott ett skuldebrev utfärdats, såvida ej den skattskyldiges ekonomiska ställning var sådan att skuldebrevet uppenbarligen var värdelöst.

Härtill vill jag genmäla, att de skäl kommittén anfört mot att generellt medge avdragsrätt för stiftelseavsättningar, vilka dokumenterats allenast genom överlämnande av skuldebrev, enligt min mening är bärande. Här må endast erinras om att en av fysisk person bedriven verksamhet är intimt knuten till hans person; verksamheten upphör eller övergår i andra händer, när han avlider. Vid överlåtelse av verksamheten är det intet som hindrar att förvärvaren inte övertager ansvaret för de av överlåtaren ingångna förpliktelserna. Det är också mycket vanligt att den enskilde rörelseidkaren är verksam och uttager lön i sitt företag intill sitt frånfälle. Vad beträffar handels- och kommanditbolag är gränsen mellan enskild firma och sådant bolag ofta svävande. I praktiken är det därför understundom svårt att avgöra om ett visst företag utgör enskild firma eller bolag. Exempel härpå utgör det fall, då ett handelsbolag i verkligheten övergår till att bli enskild firma i samband med att bolagsdelägare avgår. Någon egentlig skillnad förefinnes inte mellan en enskild rörelseidkare och två eller flera i handelsbolagets form samarbetande fysiska personer. Med hänsyn till de förmåner, som är förenade med stiftelseavsättningar från skattesynpunkt, måste det allmänna ha krav på att de gjorda avsättningarna i största möjliga utsträckning verkligen kommer till användning för avsett ändamål. Jag delar också försäkringsinspektionens mening, att en stadgad rätt för förevarande skattskyldiga att åtnjuta avdrag för avsättning mot allenast en revers kan föranleda en rik flora av nya stiftelser, som genomsnittligt sett är vida svagare än medeltalet av nu befintliga stiftelser; en sådan utveckling skulle inte främja de anställdas intresse och är inte heller önskvärd från konjunkturpolitisk synpunkt.

Det är inte heller en framkomlig väg att, som köpmannaförbundet synes förutsätta, låta avdragsrätten i förevarande avseende vara beroende på prövning i varje särskilt fall. Jag vill tillägga, att även om stiftelse ställes under tillsyn m. m., såsom förutsattes i köpmannaförbundets yttrande, detta på intet vis ökar garantin för att ett till stiftelse överlämnat skuldebrev utgör en verklig förmögenhetsöverflyttning. I vad mån så är fallet, är helt beroende på den skattskyldiges framtida ekonomiska ställning. Ett bedömande härav ligger utom ramen för det möjliga.

I anledning av den från vissa näringsorganisationer framförda invändningen att kommitténs nu förevarande förslag ställer vissa företag sämre än andra från ren kapitalförsörjningssynpunkt, vill jag endast framhålla, att rätten till avdrag för stiftelseavsättningar måste i första hand bedömas som en fråga på pensioneringsplanet och inte som en möjlighet att skattefritt bevara vinstmedel inom företagen. Därtill kommer att, som kommittén påpekat, medlen inte definitivt undandragas de berörda företagen;

dessa har alltid möjlighet att genom lån mot betryggande säkerhet disponera stiftelseförmögenheten i verksamheten.

Av det sagda framgår, att jag inte anser mig böra biträda förslaget att i nu förevarande avseende jämställa fysiska personer samt handels- och kommanditbolag med aktiebolag och ekonomiska föreningar.

I anledning av länsstyrelsens i Örebro län förslag att företagen alternativt skulle få välja mellan att antingen kontant inbetala medlen till stiftelsen eller att tillförsäkra de anställda oantastbar pensionsrätt, får jag anföra. Om det senare alternativet väljes, skulle visserligen därmed följa större säkerhet för att de anställda får ut sin pension eller den på anställningstiden belöpande pensionen, dock endast om stiftelsen verkligen disponerar över häremot svarande medel vid den aktuella tidpunkten. Skulle förmögenheten utgöras endast av en revers på stiftarföretaget, kan den omständigheten att pensionsrätten är oantastbar inte i och för sig skapa större trygghet för att rätten till pension verkligen infrias.

Av det anförda framgår att jag biträder vad kommittén förordat.

Kommitténs förslag att i det fall, då till stiftelse avsatta medel skall innestå såsom fordran hos det avsättande företaget, såsom villkor för avdragsrätt skall gälla att enkelt skuldebrev å det avsatta beloppet överlämnats till stiftelsen har avstyrkts av riksförsäkringsanstalten under hänvisning till att en bunden stiftelses fordran hos stiftaren enligt gällande bestämmelser uppstår i och med att bolagsstämmas beslut att överföra medel till stiftelsen i särskild ordning registreras. Enligt riksförsäkringsanstaltens mening skulle därför förslaget endast komplicera de bundna stiftelsernas förvaltning utan att något vanns från kontrollsynpunkt.

I anledning härav får jag anföra följande.

Det är riktigt, att sedan bunden stiftelse registrerats en stiftelses fordran gentemot stiftaren uppkommer då denne beslutar överföring av medel till stiftelsen. Något krav på kontantöverföring eller överlämnande av skuldebrev uppställs däremot inte i 1937 års lag. Jag finner emellertid för egen del att detta inte utgör något avgörande skäl mot att krav på skuldebrev upprätthålles även i fråga om bunden stiftelse för rätt till skatteavdrag. Det är från taxeringsmyndigheternas synpunkt ett starkt önskemål med så enhetliga regler som möjligt. Och då man inte kan frånfalla kravet på skuldebrev när det gäller fria stiftelser, synes samma krav böra gälla beträffande bundna stiftelser. Några egentliga olägenheter härav synes knappast behöva uppkomma.

Vad kommittén uttalat i fråga om ränta å stiftelseskulden föranleder inte någon erinran från min sida. I anledning av kommitténs uttalande att avdrag bör medgivas för skälig ränta å skuld till stiftelse även om stiftelsesförmögenhet uppgår till sådant belopp, att avdrag för ytterligare stiftelse-

avsättning inte är medgivet vid inkomsttaxeringen, vill jag endast tillägga att vid beräkning av tillåten avsättning bör självfallet ränta, som under beskattningsåret eller tidigare överförts till stiftelsen, jämföras med vanlig stiftelseavsättning och sålunda ingå i stiftelseförmögenheten.

I syfte att skapa en mer tillfredsställande ordning än för närvarande har kommittén föreslagit att avdrag får åtnjutas endast för medel, som erfordras för att säkerställa pensioner grundade på bindande utfästelser. Utfästelserna skall anknyta till för de anställda utfärdade pensionsbestämmelser. Enligt förslaget behöver utfästelsen emellertid inte avse oantastbar pensionsrätt.

För egen del finner jag kommitténs förslag, som är ägnat att skapa ordning och reda, väl motiverat. Därvid har jag även beaktat att, därest en högsta gräns för tillåten avsättning fastställs, denna låter sig tillförlitligen beräknas allenast på grundval av föreliggande utfästelser. Vad angår frågan om krav bör uppställas på oantastbara pensioner, kan väl sägas att detta från vissa synpunkter skulle vara önskvärt. Jag anser emellertid att kommittén anfört övertygande skäl för sin uppfattning att det för närvarande inte är möjligt att införa denna princip i skattelagstiftningen. Då överståthållarämbetet nu förordat att avdragsreglerna bör utformas på grundval av oantastbarhetsprincipen, är sålunda detta ett yrkande som jag inte kan biträda. Jag vill emellertid — i likhet med kommittén — understryka att utvecklingen inom området för de anställdas pensionering kan framdeles motivera en omprövning av skattereglerna på denna punkt.

Försäkringsinspektionen har ifrågasatt lämpligheten av att i skattelagstiftningen uppställa ett krav på att pensionsutfästelsen skall lämnas av företaget och inte av stiftelsen. Enligt inspektionen var inte klarlagt vilket som var det mest ändamålsenliga. Det skulle därför knappast vara lämpligt att genom bestämmelser i skattelagstiftningen länka utvecklingen i viss riktning.

Ehuru kommitténs förslag får anses endast innefatta en bekräftelse av vad som på denna punkt torde ha avsetts med nu gällande bestämmelser, vill jag likväl förorda, att den föreslagna föreskriften att utfästelse skall ha lämnats av företaget utgår. Ett slutligt ställningstagande till förevarande spörsmål bör anstå i avvaktan på det närmare klarläggande av de olika rättsverkningarna vid av företaget eller stiftelsen lämnad utfästelse, som torde vara att förvänta i samband med den förestående utredningen rörande pensionsstiftelsernas rättsliga ställning i skilda hänseenden.

Några remissinstanser har riktat invändningar mot att sedvänja enligt förslaget inte längre får åberopas som grund för yrkande om avdrag för stiftelseavsättning. Riksförsäkringsanstalten har sålunda framhållit att, då bunden pensionsstiftelses förmögenhet enligt bestämmelser i pensions-



stiftelselagen inte fick nedbringas under belopp, som svarade mot stiftelsens pensionsreserv — i vilken även kapitalvärdet av faktiskt utövad pensionering skall inräknas — stiftarbolaget inte kunde ur stiftelsen bereda sig gottgörelse för pensionsutgifter förrän stiftelseförmögenheten uppnådde sådan storlek, att täckning fanns även för kapitalvärdet av bolagets faktiskt utövade pensionering. Om kommitténs förslag genomfördes, skulle därav följa att aktiebolag inte skulle erhålla skattefri avsättning för säkerställande av faktiskt utövad pensionering.

I anledning härav får jag anföra. I fråga om pensionering, som sker enligt sedvänja, skall vid beräkning av pensionsreserven täckning äga rum endast för kapitalvärdet av redan utgående pensioner. Enligt gällande bestämmelser måste för avdragsrätt i allt fall kunna åberopas sedvänja. För kapitalvärdet av framdeles utgående pensioner sker täckning endast i den mån utfästelse föreligger. Har bolaget börjat utbetala pension i enlighet med tillämpad sedvänja läser föreligga en för bolaget juridiskt bindande förpliktelse att även fortsättningsvis utbetala denna pension. Om kommitténs förslag genomföres blir följaktligen enda skillnaden den, att bolaget måste genom utfästelse bekräfta den i realiteten redan föreliggande förpliktelsen. Det anförda gäller även dyrtidstillägg och andra liknande kompensationsutbetalningar. Det bör i sammanhanget uppmärksammas att kommittén upptagit en övergångsbestämmelse av innebörd att avdrag skall få åtnjutas för att säkerställa pensioner som börjat utgå vid de föreslagna nya reglernas ikraftträdande.

Av anförda skäl anser jag mig inte kunna godtaga den av riksförsäkringsanstalten gjorda invändningen.

Ej heller finner jag något verkligt fog ligga i den invändningen, som från några håll riktats mot förslaget, att detta skulle få en restriktiv effekt på företagens möjlighet att ordna pensionsfrågan för ytterligare grupper anställda. Det torde nämligen böra uppmärksammas, att såsom pensionsutfästelse bör godtagas även sådan utfästelse, som är förenad med villkor att pension utgår endast i den mån stiftelsens medel därtill förslår.

I anledning av kommitténs uttalande att utfästelse skall anknyta till för de för företagets anställda utfärdade pensionsbestämmelserna vill jag tillägga, att innebörden härav inte är att generella bestämmelser måste gälla för de anställda. Avsikten är endast, att det av utfästelsen eller, om utfästelsen anknyter till vissa pensionsbestämmelser, av dessa skall framgå de i varje särskilt fall gällande förutsättningarna för erhållande av pension, såsom anställningstid, pensionsålder, pensionsförmånernas storlek m. m.

Enligt gällande bestämmelser är avsättning till pensionsstiftelse avdragsgill vid den skattemässiga inkomstberäkningen i den mån avsättningen är

hänförlig till driftkostnad i den verksamhet varom fråga är. Detta är fallet, då avsättningen avser att bereda pension till personal, som är eller varit anställd i verksamheten, eller efterlevande till sådan personal. Härav följer å andra sidan att vid beräkningen av inkomst av en utav en enskild firma eller utav ett handels- eller kommanditbolag bedrivna verksamhet avdrag inte får ske för avsättning till tryggnad av pension åt ägaren respektive delägaren. En person kan nämligen uppenbarligen inte vara anställd i sin egen verksamhet. Kommittén har inte föreslagit någon ändring i vad nu gäller. För egen del finner jag inte heller skäl att, med den i skattelagstiftningen intagna ståndpunkten att de förmåner som innehavaren av enskild firma eller delägaren i ett handels- eller kommanditbolag uppbär från egen verksamhet, utgör inkomst av rörelse, föreslå någon ändring härutinnan. Jag kan följaktligen inte biträda det från några håll framförda förslaget, att innehavaren av enskild firma skulle få åtnjuta avdrag vid beskattningen för avsättning avseende egen pension.

Av det sagda följer att rätten till avdrag i princip fortfarande endast bör omfatta avsättning vilken erfordras för att bereda pension till personal, som är eller varit anställd i företaget, eller efterlevande till sådan personal. Särskilt övertvägande tarvar emellertid frågan huruvida avdragsrätt alltjämt bör föreligga, då avsättningen avser personer som formellt är anställda men som i realiteten är ägare helt eller delvis till företaget. Jag åsyftar här sådana i familjeföretag anställda som genom egna eller anhörigas aktier eller andelar har ett bestämmande inflytande över företagets handlande.

Kommittén har vid sin prövning av ifrågavarande spörsmål funnit, att det med hänsyn till konstaterade missbruk och risken för att vissa familjeföretag även framdeles missbrukar bestämmelserna är nödvändigt att vidtaga åtgärder häremot. Beträffande de sätt, varpå missbruk kan ske, hänvisar jag till vad kommittén anfört.

I vissa remissyttranden har gjorts gällande att risken för missbruk inte skulle vara ådagalagd eller att kommittén i allt fall överdrivet denna risk. Vad därvid anförts innefattar emellertid intet egentligt nytt i förhållande till vad i kommittébetänkandet redan redovisats. Jag finner därför inte anledning att närmare ingå på dessa frågor utan begränsar mig till att med kommittén understryka angelägenheten av åtgärder till förhindrande av att den för aktiebolag och ekonomiska föreningar förordade avdragsrätten kan missbrukas av i sådana företagsformer bedrivna familjeföretag. Jag vill, till undvikande av missförstånd, framhålla att jag med det sagda ingalunda velat göra gällande varken att missbruk är begränsat till familjebolag eller att alla familjebolag kan antagas vilja missbruka bestämmelserna. Men det föreligger erfarenhetsmässigt beträffande så stora grupper av familjebolag anledning till restriktiva bestämmelser att det inte är möjligt att i allo jämställa familjebolagen med andra bolag.

Av vissa remissinstanser har även framförts olika förslag i syfte att, med bibehållen rätt för familjeföretag att vid beskattningen åtnjuta avdrag för stiftelseavsättning avseende huvuddelägare, förhindra ett obehörigt utnyttjande av bestämmelserna. De framförda förslagen överensstämmer med av kommittén prövade och avvisade alternativ. Främsta skälen till kommitténs avvisande hållning har varit, att kommittén funnit att intet av ifrågavarande alternativ medförde tillräcklig trygghet för att avsätta medel kom till användning för avsett ändamål eller också att inte godtagbara komplikationer i tillämpningen skulle uppkomma. För egen del finner jag av kommittén anförda synpunkter bärande och kan alltså inte biträda något av de framförda ändringsförslagen. Jag ansluter mig i stället till den av kommittén enhälligt omfattade meningen att familjeföretagen inte kan med hänsyn till riskerna för missbruk medgivas rätt till avdrag för stiftelseavsättning för att trygga pension till huvuddelägare. Kommittén har för sin del förordat att stadgandet gives den innebörden, att pensionsstiftelse i familjeföretag inte får ha till ändamål att bereda pension till huvuddelägare eller efterlevande till sådan.

I anledning av förslagets utformning har riksförsäkringsanstalten framhållit, att enligt de i 1937 års pensionsstiftelselag givna bestämmelserna det inte var medgivet, att i samband med bildande av bunden pensionsstiftelse besluta sådan ändamålsbestämning för stiftelsen som enligt kommitténs förslag skulle fordras för att familjebolag fick komma i åtnjutande av skattefri avsättning till densamma. Ej heller lär sådan stiftelses styrelse med bindande verkan kunna göra förbehåll om mottagna medels användning för annat ändamål än det i pensionsstiftelselagen angivna.

En följd av det av riksförsäkringsanstalten anmärkta förhållandet skulle följaktligen bli att ett genomförande av kommitténs förslag endast skulle få åsyftad effekt beträffande fria pensionsstiftelser. Emellertid stannar inte konsekvenserna vid detta. Just de familjebolag, med tanke på vilka de inskränkande bestämmelserna tillkommit, skulle fortsättningsvis övergå till bundna stiftelser och på så sätt kringgå de av skatteflyktsskäl uppställda reglerna. I realiteten skulle sålunda den åsyftade effekten vinnas enbart beträffande ekonomiska föreningar. Detta kan inte anses godtagbart. För egen del vill jag därför i stället förorda en bestämmelse av den innebörden, att familjeföretag inte må åtnjuta avdrag vid beskattningen för stiftelseavsättning för att bereda eller trygga pension åt huvuddelägare. Detta innebär med andra ord, att vid beräkning av avdragsgill avsättning hänsyn inte tages till pensionsförmån tillförsäkrad huvuddelägare.

Med huvuddelägare bör i enlighet med den av kommittén föreslagna definitionen förstås en i ett familjeföretag anställd eller efterlevande till sådan anställd, vilken genom eget eller anhörigas innehav av aktier eller andelar har ett avgörande inflytande i familjeföretaget. Även om vid beräkning av tillåten avsättning till pensionsstiftelse i familjeföretag hänsyn inte får

tagas till eventuell pensionsutfästelse till huvuddelägare, föreligger med den av mig förordade begränsningsregeln däremot inte hinder för sådan pensionsstiftelse att ha till ändamål att bereda eller trygga pension även till huvuddelägare. Såsom närmare framgår av betänkandet är en på detta sätt utformad begränsningsregel inte helt invändningsfri, nämligen därför att mindre nogräknade företag kan på andra anställas bekostnad tillgodose huvuddelägarers pensionsrätt ur stiftelseförmögenheten, oavsett avdragsgill avsättning beräknats med hänsynstagande uteslutande till övriga anställda tillförsäkrade pensionsförmåner. Å andra sidan erhålles ett effektivt hinder mot att egentliga enmansföretag, mot vilka bestämmelsen i det väsentliga riktar sig, förskaffar sig skattefria avdrag för avsättningar, som i realiteten aldrig skulle komma till användning för avsett ändamål. Det kan tilläggas, att bestämmelser utformade i enlighet med vad jag nu förordat inte kan antagas i realiteten medföra något försämrat läge för anställda, som ej är delägare. Företag, som för närvarande verkligen gör stiftelseavsättningar för sådana anställdas räkning och inte i huvudsakligt syfte att ernå skatteförmåner, förhindras inte att fullfölja detta syfte.

Försäkringsinspektionen har uttalat, att i många enskilda fall skulle bli oklart huruvida avdragsrätt för avsättning till delägare i familjeföretag föreligger eller ej. I anledning härav får jag anföra, att varje gränsdragning självfallet medför vissa svårigheter. Enligt min uppfattning finns det dock inte anledning anta, att dessa svårigheter skulle bli alltför betydande. Vad först beträffar begreppet familjeföretag anknyter detta nära till den i 54 § tredje stycket kommunalskattelagen givna definitionen å familjebolag. Vid tillämpningen av detta stadgande har utbildats en praxis som kan vara vägledande även i fråga om stiftelseavsättningar.

Vad härefter angår frågan huruvida en i familjeföretag anställd person genom eget eller anhörigas innehav av aktier eller andelar skall anses ha ett avgörande inflytande över företagens handlande, får detta spörsmål bedömas med hänsyn till förhållandena i det särskilda fallet. Vissa svårbedömda gränsfall kan därvid givetvis uppkomma. Principen vid avgörandet bör — såsom kommittén framhållit — vara huruvida den anställda direkt eller indirekt är en verklig intressent i företaget och att han genom eget eller anhörigas innehav av aktier eller andelar kan bestämma företagens handlande. I själva verket torde det väl oftast komma att röra sig om sådana självklara fall, där samtliga aktier eller andelar äges av någon eller några personer eller familjer. I mera svårbedömbara gränsfall finns alltid möjligheten att hos riksskattenämnden inhämta bindande förhandsbesked huruvida en tillämnad avsättning för delägarers pensionering blir avdragsgill vid taxeringen. Riksskattenämnden kan även verka för en enhetlig praxis genom vägledande uttalanden.

Det torde få ankomma på riksskattenämnden att i samband med upprättande av deklaraionsformulär avgöra huruvida för bedömning av yr-

kande av familjeföretag om avdrag för stiftelseavsättning erforderliga uppgifter bör avfordras redan å formuläret i fråga.

De nu gällande tillfälliga bestämmelserna om begränsning i rätten till avdrag för stiftelseavsättning innebär, att avdrag medges intill sådant belopp, att stiftelsens förmögenhet i princip uppgår till högst värdet av pensionsskulden (det s. k. investeringsskattetaket). Avdrag får alltså ske för de på beskattningsåret och tidigare år belöpande pensionskostnaderna. Däremot är avdrag inte medgivet för s. k. framtida kostnader. I överensstämmelse med de överväganden kommittén gjort i fråga om övriga möjligheter till vinstreglerande dispositioner har kommittén föreslagit, att avdragsrätten bör permanent begränsas i fråga om stiftelseavsättningar. Förslaget innebär att stiftelses förmögenhet högst får uppbringas till ett belopp motsvarande det s. k. investeringsskattetaket. Enligt förslaget får dock företag, som så önskar, beräkna den exakta pensionsskulden enligt försäkringsteknisk beräkning och åtnjuta avdrag i enlighet därmed. Det helt övervägande antalet hörda remissinstanser har vid sitt ställningstagande funnit de av kommittén anförda skälen motivera en permanent begränsning i avdragsrätten på angivet sätt. Då ett genomförande av kommitténs förslag är av viss betydelse från de anställdas synpunkt, är det av särskilt intresse att notera att de hörda personalorganisationerna ansett sig utifrån sina utgångspunkter kunna godtaga förslaget.

För egen del ansluter jag mig till uppfattningen att, om andra möjligheter till vinstreglerande dispositioner modifieras, en begränsning måste ske även i förevarande avseende. En av konjunkturpolitiska skäl vidtagen begränsning måste uppenbarligen gå ut på att förhindra avsättningar som överstiger företaget åvilande förpliktelser och därför i den mån så är fallet uteslutande skulle få karaktären av skattefria vinstreserveringar. Jag finner det därför befogat, att gränsen för medgivet avdrag sättes vid ett belopp som i princip motsvarar pensionsskulden vid beskattningsårets utgång.

Från något håll har hävdats att en begränsning i avdragsrätten inte bör göras permanent med hänsyn till att det från skilda synpunkter är värdefullt om företagen under goda år på förhand kan täcka en del av de kommande förpliktelserna. Den av konjunkturpolitiska skäl motiverade begränsningen bör i stället ges formen av en beredskapslagstiftning. I allt fall bör, har det framhållits, den uppmjukningen vidtagas, att avdragsgilla avsättningar medges med 110 procent av investeringsskattetaket.

Vad först beträffar möjligheten att nå en från konjunkturpolitisk synpunkt erforderlig verkan med tillfälligt insatta bestämmelser har kommittén påvisat svårigheterna och den bristande effektiviteten i ett system av denna innebörd. I likhet med tidigare överväganden rörande valet

mellan permanenta och tillfälliga regler förordar jag med kommittén en permanent begränsningsregel.

Vad härefter angår de framförda önskemålen om en avdragsrätt intill 110 procent av investeringskattetaket får jag anföra följande.

Kommitténs förslag innebär att i författningstexten endast anges de allmänna principerna för beräkning av högsta tillåtna avsättning medan däremot intet föreskrives rörande de försäkringstekniska grunder som skall tillämpas. Denna anordning finner jag praktisk och lämplig. De försäkringstekniska grunderna kan följaktligen väljas på sådant sätt, att de i det aktuella fallet erforderliga säkerhetsmarginalerna erhålles. Det kan enligt min mening inte ifrågakomma att, utöver de säkerhetstillägg som möjliggöres genom ett på grund av försäkringstekniska överväganden träffat val av grunder för beräkningen, medge ytterligare avdrag för samma ändamål enligt en fix procentsats. Det bör även bemärkas, att underlag för beräkning av det procentuella tillägget skulle utgöra bl. a. just nyssnämnda säkerhetstillägg.

I detta sammanhang torde också böra anmärkas, att en beräkning av den aktuella pensionsskulden med tillämpning av livförsäkringsbolagens grunder för uträkning av sina reserver och avgifter, vilka grunder det står företagen fritt att använda, ger ett värde som i stort sett motsvarar den i pensionsstiftelselagen definierade pensionsreserven. Pensionsreserven innefattar nämligen intet annat omkostnads- och säkerhetstillägg än de 10 procent varmed de enligt av Kungl. Maj:t fastställda grunder beräknade nettovärdet på reserven skall höjas.

Av det sagda framgår att något fog för att bestämma gränsen för avdragsgill avsättning till 110 procent av investeringskattetaket inte föreligger. Därtill kommer att reglerna för beräkning av investeringskattetaket, såsom kommittén framhållit, är så förmånligt utformade att företag med normalt sammansatt personalbestånd kan verkställa avdragsgilla avsättningar som väsentligen överstiger pensionsskulden. De i betänkandet redovisade undersökningarna, varav framgår att investeringskattetaket i de undersökta fallen låg mellan 92 och 35 procent över den försäkringstekniska reserv, som skulle erfordras vid en pensionsförsäkring, bestyrker detta förhållande. Om personalen uteslutande eller till övervägande del består av personer med lägre levnadsålder än 25 år, vilket är ett föga realistiskt antagande, skulle emellertid reglerna för investeringskattetaket kunna ge ett inte fullt tillfredsställande resultat. I dylika extrema undantagsfall kan företaget emellertid falla tillbaka på den av kommittén föreslagna möjligheten att genom en försäkringsteknisk utredning styrka den exakta pensionsskulden.

Av det förut sagda framgår enligt min mening att reglerna för investeringskattetaket medger så frikostiga avsättningar att även de av Koo-

perativa förbundet med hänsyn till konsekvenserna av inkomstprövningen vid folkpensioneringen uttalade önskemålen i huvudsak blir tillgodosedda.

I själva verket har kritik riktats mot bestämmelserna därför att de i flertalet fall lämnar för vid marginal i förhållande till den faktiska pensionsskulden och sålunda inte får tillräcklig effekt från de synpunkter, som främst föranlett deras uppställande. Sålunda har överståthållarämbetet ifrågasatt att investeringskattetaket skulle beräknas på en högre medelanställningsålder än 25 år.

Även om jag i och för sig kan biträda uppfattningen, att bestämmelserna i vissa fall medger möjligheter till vinstdispositioner i en från rent konjunkturpolitiska synpunkter inte önskvärd omfattning, anser jag mig å andra sidan i likhet med kommittén inte kunna förorda en skärpning av bestämmelserna i förevarande hänseende. Därvid har jag även beaktat, att det med hänsyn till de relativt små personalbestånd varom fråga understundom kan vara, bör finnas visst utrymme för att utjämna de påfrestningar som kan uppstå.

Jag förordar alltså att kommitténs förslag godtages.

I några remissyttranden har anförts vissa erinringar i anledning av kommitténs uttalande att det inte borde föreligga hinder för företag, som avsatt medel till pensionsstiftelse, att i allt fall intill dess stiftelsens förmögenhet uppbringats till belopp motsvarande den aktuella pensionskulden, åtnjuta avdrag för direkta pensionsutgifter.

Med anledning av vad sålunda förekommit vill jag uttala min anslutning till kommitténs tillkännagivna uppfattning att de fria pensionsstiftelserna i likhet med bundna stiftelser principiellt borde uppfattas såsom fondbildningar, avsedda att trygga de anställdas pensionsrätt. Så länge stiftelsen inte nått »taket» för tillåten avsättning, kan enligt min mening från skattemässiga synpunkter inte resas invändningar mot att företaget erhåller avdrag för direkta pensionsutgifter. Då företagen ofta ligger under ständig utveckling, stiger gränsen för avdragsgill avsättning automatiskt. Om företag under sådana förhållanden utbetalar pensionskostnader, innebär detta endast att utrymmet för stiftelseavsättningar minskar. I de fall, då företaget går tillbaka och »taket» sålunda blir lägre, borde pensionskostnaderna rent principiellt bestridas av stiftelseförmögenheten. Det torde emellertid i praktiken inte vara möjligt för taxeringsmyndigheterna att vid det tillfälle, då frågan om avdragsrätt för direkt utbetalda pensionskostnader skall prövas, avgöra huruvida företaget på ett mera varaktigt sätt gått tillbaka eller om endast en tillfällig nedgång föreligger. Att uppställa några särskilda regler för dessa fall låter sig svårligen göra och torde för övrigt knappast vara erforderligt. I ett läge, där företaget definitivt inskränker sig, torde det merendels vara ett företags intresse att disponera stiftelsens förmögenhet för bestridande av pensionsutgifterna.

Jag vill i detta sammanhang även erinra om den av kommittén föreslagna bestämmelsen att då det inte längre finnes någon, vars pensionsrätt skall tryggas genom stiftelseförmögenheten, denna skall disponeras för allmännyttigt ändamål. Till sistnämnda spørsmål återkommer jag i det följande.

Även om det helt övervägande antalet remissinstanser tillstyrkt eller i allt fall intet haft att erinra mot kommitténs förslag om offentlig tillsyn av de fria pensionsstiftelserna, har i åtskilliga yttranden uttalats tvekan om värdet av den kontroll, som kunde vinnas genom länsstyrelsernas tillsyn. Det har även ifrågasatts om inte annat tillsynsorgan borde tillskapas.

För egen del kan jag visserligen dela den meningen, att den föreslagna tillsynen inte till alla delar kan antas uppfylla anspråken på en effektiv kontroll, närmast beroende på att 1929 års lag om tillsyn av stiftelser inte tar sikte på tillsyn av stiftelser av den karaktär varom här är fråga. Å andra sidan är vissa betydande fördelar förknippade med att tillsynen ligger hos länsstyrelserna, bl. a. det nära samarbete mellan tillsyns- och taxeringsmyndigheter som lätt kan etableras. Under alla förhållanden är läget för dagen det, att något alternativ till en tillämpning av 1929 års tillsynslag inte kan framföras. Emellertid kan denna fråga vara förtjänt av fortsatta överväganden och sådana synes lämpligen böra äga rum i samband med den antydda utredningen rörande pensionsstiftelsernas rättsliga ställning. I detta sammanhang torde alltså annat inte kunna övervägas än att såsom villkor för rätt till avdrag vid taxeringen för avsättning till fria pensionsstiftelser uppställa, att stiftelsen ställts under tillsyn enligt 1929 års lag om tillsyn över stiftelser samt att stiftelsens stadgar fastställts av tillsynsmyndigheten. Ej heller har jag något att erinra mot att ifrågavarande villkor intages i punkt 6 av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen såsom förutsättning för förhandenvaron av en fri pensionsstiftelse. Härav följer även att äldre fria pensionsstiftelser måste underkasta sig nämnda tillsyn för att komma i åtnjutande av de för pensionsstiftelse stadgade undantagen från skattskyldighet.

Avgörande för omfattningen och beskaffenheten av länsstyrelsernas tillsyn skulle alltså bli bestämmelserna i 1929 års tillsynslag och på grundval därav utbildad praxis. Några remissinstanser har framfört yrkanden om ändringar i tillsynslagen eller om utfärdande av vissa föreskrifter för tillsynen. Detta är emellertid frågor som inte kan bli föremål för prövning i detta sammanhang. Jag vill dock i anledning av att överståthållarämbetet ifrågasatt, huruvida inte ett genomförande av kommitténs förslag om tillsyn förutsätter att i tillsynslagen provisoriskt införes en undantagsföreskrift i fråga om kontrollen över pensionsstiftelsernas medelsplacering med tanke på de fall, då stiftelsens medel utgöres av en reversfordran, anföra följande. Av betänkandet synes framgå att kommittén, mot bakgrunden av att tillsynslagets föreskrifter inte är av tvingande natur utan



får stå tillbaka för föreskrifter som stiftelsebildaren uppställt, utgått från uppfattningen, att stiftaren principiellt avgör vilken egendom han vill tillföra stiftelsen. Vill stiftaren endast överlämna en revers till stiftelsen, synes kommitténs uppfattning vara att både stiftelsen och tillsynsmyndigheten — såvitt inte i stiftelsestadgarna uttryckligen föreskrivits annat — saknar befogenhet att gentemot stiftarföretagets vilja söka förbättra värdet av den överlämnade förmögenheten. I allt fall kan stiftaren i stiftelsestadgarna uttryckligen föreskriva med för stiftelsen och tillsynsmyndigheten bindande verkan, att stiftelsens förmögenhet skall utgöras av en revers utan säkerhet. Jag får tillägga att hithörande fråga lämpligen synes böra närmare undersökas i samband med utredningen rörande pensionsstiftelsernas ställning i rättsligt hänseende.

Landsorganisationen har förordat att såsom ytterligare villkor för avdragsrätt skall gälla att pensionsstiftelse har styrelse och att de anställda är representerade i styrelsen.

Jag delar landsorganisationens mening att föreskrifter rörande styrelse och de anställdas representation i stiftelsestyrelse är önskvärt. Ifrågasvarande spörsmål, som är av den arten att de inte lämpligen bör lösas inom ramen för en skattelagstiftning, torde emellertid först få göras till föremål för närmare prövning i samband med nyssnämnda utredning. Den från skattemässiga synpunkter nödvändiga insynen vinnes om förslaget att ställa de fria pensionsstiftelserna under länsstyrelsens tillsyn godtages.

Jag biträder kommitténs förslag, att stiftelses förmögenhet, i den mån den inte tages i anspråk för sitt primära ändamål, skall användas till pensionering på grund av tjänst eller anslås till välgörande eller eljest allmännyttigt ändamål inte blott, såsom för närvarande gäller, vid stiftelsens upplösning utan jämväl då det inte längre finns någon, vars rätt till pension skall tillgodoses av stiftelsen. Det av näringslivets skattedelegation i detta sammanhang gjorda påpekandet av formell natur synes böra medföra en viss jämkning i den av kommittén föreslagna författningstexten.

Jag biträder kommitténs förslag att den nya lagstiftningen i sin helhet bör tillämpas första gången vid inkomsttaxeringen för beskattningsåret 1955. Det sagda innebär tillika, att jag inte kan förorda länsstyrelsens i Kristianstads län förslag att bestämmelserna till viss del skulle tillämpas redan vid 1955 års taxering.

Godtages den av mig i det föregående förordade anordningen att familjeföretag inte får åtnjuta avdrag för stiftelseavsättning avseende huvuddelägares pension men att det däremot inte bör föreligga hinder för pensionsstiftelse i familjeföretag att även omfatta huvuddelägare, bortfaller behovet av övergångsbestämmelser för att lösa eljest uppkommande problem beträffande äldre stiftelser i familjeföretag. Alltjämt erfordras dock över-

gångsbestämmelser för sådana äldre pensionsstiftelser som efter den år 1950 beslutade ändringen av bl. a. punkt 2 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen inte uppfyller denna lags föreskrifter.

Kommittén anvisar för sin del två utvägar. Den ena är att företag med äldre pensionsstiftelse bildar en ny sådan i enlighet med kommunalskattelagens föreskrifter. Enligt min mening bör denna möjlighet alltid stå öppen och några särskilda föreskrifter härom torde inte erfordras. Såsom kommittén påpekat torde böra uppmärksammas att vid beräkning av högsta avdragsgill avsättning till den nya stiftelsen den äldre stiftelsens förmögenhet måste beaktas. Jag har inte funnit tillräckliga skäl föreligga för att tillstyrka länsstyrelsens i Västernorrlands län förslag, att avdrag för avsättning till ny stiftelse skulle vägras i det av länsstyrelsen avsedda av högsta avdragsgilla avsättning till den nya stiftelsen den äldre stiftelsens under tillsyn med mindre sådan stiftelse vill komma i åtnjutande av härmed förenade fördelar ur beskattningssynpunkt. — Den andra av kommittén föreslagna möjligheten är att det företag, som yrkar avdrag vid taxeringen för avsättning till sådan äldre stiftelse varom här är fråga, måste för att åtnjuta avdrag vid sin deklaration foga avskrift av ett av stiftelsens styrelse fattat beslut, varav framgår att stiftelsen mottagit de vid tillfället i fråga avsatta medlen under det uttryckliga förbehållet att dessa medel skall användas för sådant ändamål som i kommunalskattelagen anges. Under remissbehandlingen har förslaget inte mött några erinringar. Även för egen del kan jag biträda detta förslag.

Det synes inte föreligga tillräcklig anledning att tillmötesgå det från något håll framförda förslaget att avdrag övergångsvis skulle få åtnjutas för avsättning till pensionsstiftelse i familjeföretag till fullgörande av mellan företaget och huvuddelägaren ingånget pensionsavtal, gällande vid författningsändringens ikraftträdande. Något hinder torde inte föreligga för företaget att fullgöra sådant avtal genom att göra direkta avdragsgilla utbetalningar av pensioner eller pensionsavgifter.

I anledning av kommitténs uttalande att beträffande äldre stiftelse med ändamål att tillgodose såväl pension som annan personalvård skatte-reglerna för pensionsstiftelse skall gälla om det huvudsakliga syftet är att bereda pension, har kammarrätten ifrågasatt, huruvida inte i sådana fall en uppdelning borde ske, överensstämmande med vad kommittén förordat beträffande äldre pensionsstiftelser. Gentemot detta får jag anföra, att förbehåll om medlens användning för vissa ändamål kan ske endast beträffande avsättningar som äger rum efter författningsändringens ikraftträdande. Beträffande medel, som före denna tidpunkt överförts till äldre stiftelser, torde en sådan uppdelning som av kammarrätten ifrågasatts inte kunna föreskrivas.

Kammarrätten har vidare ansett erforderligt med ett direkt stadgande därom, att rätten till avdrag för avsättning till äldre stiftelser är beroende

av att dessa stiftelser står under tillsyn. I anledning härav får jag framhålla att, såsom den av kommittén föreslagna författningstexten är utformad, ytterligare avdrag för avsättning till äldre stiftelse inte kan åtnjutas med mindre stiftelsen ställts under tillsyn. Sådan tillsyn är nämligen en av förutsättningarna för att stiftelse skall anses som pensionsstiftelse i kommunalskattelagens mening.

## **B. Andra personalstiftelser än pensionsstiftelser (personalstiftelser)**

### **Gällande bestämmelser m. m.**

Enligt punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen är skattskyldig, som överfört medel till annan personalstiftelse än pensionsstiftelse, berättigad till avdrag för de överförda medlen under förutsättning att stiftelsens ändamål är sådant, att den skattskyldige vid direkt omkostnad för dylikt ändamål är berättigad till avdrag. Personalstiftelserna är av två olika slag, nämligen dels s. k. bundna personalstiftelser som bildats enligt 1937 års lag om aktiebolags pensions- och andra personalstiftelser, dels s. k. fria personalstiftelser vilka bildats utanför denna lags bestämmelser.

Bestämmelserna om de *bundna personalstiftelserna* återfinns i huvudsak i 16 § 1937 års lag. Av denna paragraf framgår att aktiebolag kan med iakttagande av föreskrifterna i lagen bilda en personalstiftelse, då bolaget vill avsätta vinstmedel att användas för anställdas eller deras anhörigas välfärd annorledes än genom beredande av pension.

I bolagsstämmas beslut om stiftelses bildande skall upptagas tydliga bestämmelser om stiftelses ändamål, om de villkor under vilka förmån från stiftelsen skall utgå och om ordningen i övrigt för medlens användande, så ock om stiftelsens benämning, vilken skall innehålla ordet stiftelse och ett kortfattat angivande av stiftelsens ändamål.

Nedsättning av bolagets skuld till stiftelsen, annorledes än efter betalning å skulden, eller utbetalning av medel från stiftelsen till bolaget må äga rum endast i den mån av bolaget utgifter gjorts i överensstämmelse med de för stiftelsen fastställda bestämmelserna. Har bolaget trätt i likvidation eller försatts i konkurs må, utan hinder av dessa bestämmelser, behållning hos stiftelsen eller del därav användas för stiftelsens ändamål eller eljest till befrämjande av deras välfärd, som är eller varit anställda hos bolaget eller är anhöriga till sådana personer. Förslag därom skall underställas tillsynsmyndigheten för prövning och fastställelse. Uppkommer överskott, skall det tillfalla svenska aktiebolagens pensions- och understödsfond. I övrigt gäller i stort sett samma bestämmelser som i fråga om pensionsstiftelser.

För bildandet av *fria personalstiftelser* gäller i stort sett samma förutsättningar som i fråga om fria pensionsstiftelser. För avdragsrätt vid be-

skattning för till sådan personalstiftelse överförda medel erfordras sålunda — förutom att stiftelsens ändamål uppfyller den ovan berörda föreskriften i punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 29 § kommunal-skattelagen — att stiftelsen är så anordnad att stiftelsens kapital och avkastning får användas endast för det ifrågavarande ändamålet, att genom föreskrifter i reglementet för stiftelsen eller eljest trygghet skapats för att stiftelsen så länge den består skall ha sådant ändamål samt att vid dess upplösning återstående medel antingen skall användas för dylikt ändamål eller anslås till välgörande eller eljest allmännyttigt ändamål.

Någon principiell skillnad i fråga om avdragsrätten för avsättning till det ena eller andra slaget av personalstiftelser föreligger inte. Beträffande de fria personalstiftelserna godtages emellertid inte att avsättning endast sker genom en bokföringsåtgärd. I praxis har krävts att avsättningen inneburit ett definitivt avhändande av de till stiftelsen avsatta medlen. Detta har ansetts uppfyllt — förutom vid utbetalning kontant eller på därmed jämförligt sätt — då skuldebrev utfärdats till stiftelsen å det avsatta beloppet.

För avdragsrätt förutsattes inte att det avsättande företaget till de anställda lämnat utfästelser om förmåner, som skall tryggas av stiftelseförmögenheten. I författningstexten har inte heller intagits någon bestämmelse om begränsning av avdragsbeloppets storlek. Principiellt torde därför avsättning kunna ske med obegränsat belopp och avdrag åtnjutas för detsamma vid beskattningen.

I likhet med vad som varit fallet beträffande pensionsstiftelser har från och med 1952 års taxering gjorts vissa inskränkningar av tillfällig natur i rätten till avdrag för avsättning till personalstiftelser. Enligt den för beskattningsåret 1951 gällande förordningen om investeringsskatt (SFS nr 151/1951) utgick sålunda, om vid 1952 års taxering avdrag för avsättning till personalstiftelser medgavs med högre belopp än som erfordrades för att säkerställa före beskattningsåret 1951 gjorda bindande utfästelser, investeringsskatt å det överskjutande beloppet. Detta innebar att avsättning till dylika stiftelser i regel inte kunde verkställas för beskattningsåret 1951 utan att investeringsskatt utgick. Genom förordningarna den 6 juni 1952, nr 380, och den 26 februari 1954, nr 50, upphävdes avdragsrätten i förevarande hänseende, med visst undantag, för beskattningsåren 1952—1954. Enligt dessa förordningar medgavs sålunda avdrag för avsättning under nämnda beskattningsår allenast med belopp, som erfordrades för att säkerställa bindande utfästelser, gjorda före ingången av beskattningsåret 1952.

Enahanda skattefrihet som pensionsstiftelser åtnjuter bundna personalstiftelser med vissa kvalificerade ändamål, nämligen stiftelser för arbetslös-

hetsunderstöd, sjukhjälp eller hjälp vid olycksfall. Dylika stiftelser är sålunda allenast skattskyldiga för inkomst av fastighet vid den kommunala taxeringen samt skyldiga att erlagga skatt på grund av garantibelopp för fastighet. Andra personalstiftelser än de nu nämnda är — bortsett från s. k. fromma stiftelser, å vilka bestämmelserna i 53 § e) kommunalskattelagen och 7 § f) förordningen om statlig inkomstskatt är tillämpliga — oinskränkt skattskyldiga för såväl inkomst som förmögenhet. De fromma stiftelserna, vartill hänföres bl. a. stiftelser med huvudsakligt ändamål att främja vård och uppfostran av barn eller att lämna understöd för beredande av undervisning eller utbildning, är skattskyldiga vid den kommunala taxeringen för inkomst av fastighet och av rörelse samt vid den statliga taxeringen för inkomst av rörelse.

*Vissa uppgifter angående personalstiftelsernas omfattning m. m.* I betänkandet redovisas vissa statistiska uppgifter beträffande bundna personalstiftelser (s. 345, 346), en av Sveriges industriförbund på hemställan av kommittén verkställd utredning angående förekomsten m. m. av personalstiftelser hos ett antal medlemmar i förbundet (s. 346—349) samt en redogörelse för av kommittén från landskamrerarna i riket m. fl. infordrade yttranden angående gjorda erfarenheter rörande avsättningar till personalstiftelser (s. 349—356). Från dessa redogörelser, beträffande vilka jag i övrigt hänvisar till betänkandet, må här återges följande.

Den 1 januari 1953 utgjorde antalet bundna personalstiftelser 90. Dessa stiftelsers tillgångar uppgick till omkring 11,5 miljoner kronor. I fråga om fria personalstiftelser, som i regel är undandragna varje form av tillsyn och registrering, har det inte varit möjligt att förebringa motsvarande uppgifter. Av den av industriförbundet verkställda utredningen, som avsett 985 aktiebolag, framgår att av de i undersökningen ingående bolagen bildats 177 personalstiftelser. Till ifrågavarande stiftelser hade avsatts omkring 68 miljoner kronor, varav 46 miljoner kronor eller 68 procent utgjordes uteslutande av fordringar på företagen. Av landskamrerarnas yttranden synes framgå att ett påtagligt stegrat intresse för avsättning till personalstiftelser inträtt omkring år 1950.

#### Företagsbeskattningskommittén

Kommittén anför bl. a., att med hänsyn till den relativt ringa omfattning, vari avsättningar till personalstiftelser skett, dessa stiftelser hittills varit av jämförelsevis underordnad betydelse från konjunkturpolitisk synpunkt. Det fanns emellertid skäl antaga, att den utveckling mot ökade avsättningar, som brutits genom den tillfälliga begränsningen i avdragsrätten för avsättningar till personalstiftelser, skulle komma att fortsätta, sedan nyssnämnda lagstiftning upphört. Skulle samtidigt härmed den av kom-

24 — *Bihang till riksdagens protokoll 1955. 1 saml. Nr 100*

mittén i det föregående förordade åtstramningen av företagens övriga möjligheter att företaga vinstreglerande dispositioner genomföras, måste detta antagas få till följd en accentuerad strävan från företagens sida att utnyttja avdragsrätten för nu ifrågavarande stiftelseavsättningar. En sådan stimulans till stiftelseavsättningar i förening med den enligt vad kommittén tidigare berört praktiskt taget obegränsade avdragsrätten skulle i vissa lägen kunna medföra avsättningar i den omfattning, att syftet med den av kommittén förordade inskränkningen i rätten till avdrag för bl. a. avsättning till pensionsstiftelser skulle äventyras. Mot bakgrunden av de konjunkturpolitiska synpunkter, kommittén hade att iakttaga vid utformningen av bestämmelserna i fråga, skulle det därför inte vara konsekvent att vidtaga en skärpning i avdragsrätten för avsättning till pensionsstiftelser och samtidigt lämna avdragsreglerna beträffande personalstiftelser oförändrade.

Därefter anföres att förutom de konjunkturpolitiska synpunkterna andra omständigheter talade mot att bibehålla kommunalskattelagens nuvarande avdragsregler för avsättning till personalstiftelser. Härefter yttrar kommittén följande.

Även om utvecklingen mot ökade avsättningar ur vissa synpunkter varit att hälsa med tillfredsställelse, måste dock konstateras att sistnämnda bestämmelser inte ger någon garanti för att den med avsättningen avsedda kostnaden någonsin kommer till stånd. Då såsom förut framhållits för avdragsrätt inte förutsattes, att företaget lämnat utfästelse till de anställda, torde några utfästelser vanligen inte föreligga. Sådana torde för övrigt med hänsyn till personalstiftelsernas särskilda karaktär inte annat än undantagsvis kunna lämnas. De anställda kan därför i regel inte göra gällande några anspråk på stiftelseförmögenheten. Enär avsättning i huvudsak sker till fria personalstiftelser, som i regel är undantagna från tillsyn, sker oftast inte heller någon offentlig kontroll över att de avsatta medlen kommer till användning för avsett ändamål. Intet hindrar företagen från att avsätta medel till stiftelse men avföra samtliga kostnader för personalvård såsom direkt omkostnad i rörelsen. Företagen kan härigenom under vissa förutsättningar i realiteten bereda sig dubbelt avdrag för samma kostnader. De av kommittén i det föregående förordade bestämmelserna rörande tillsyn m. m. av pensionsstiftelserna syftar till att förhindra att avdragsrätten missbrukas. För att förebygga att nämnda bestämmelser förfelar sitt syfte är det enligt kommitténs mening nödvändigt, att avdragsreglerna beträffande personalstiftelser undergår en motsvarande skärpning. Resultatet skulle eljest bli att företag, som ämnar avsätta medel för pensioneringsändamål men inte önskar underkasta sig de för pensionsstiftelserna föreslagna bestämmelserna om tillsyn m. m., skulle kunna rubricera stiftelsen som personalstiftelse och följaktligen, trots att avsättningen i realiteten skett till en pensionsstiftelse, få åtnjuta avdrag för avsättningen enligt reglerna för personalstiftelser.

Det anförda syntes enligt kommitténs mening böra leda till att någon form av begränsning i rätten till avdrag för avsättning till personalstiftelser infördes samt att ifrågavarande stiftelser i förekommande fall ställdes under offentlig tillsyn.

De överväganden som föranlett kommittén att förorda att såsom förutsättning för att en av ett företag bildad fri pensionsstiftelse skulle anses som pensionsstiftelse i kommunalskattelagens mening skulle gälla, att stiftelsen stod under tillsyn enligt 1929 års tillsynslag, ägde i lika mån avseende å de fria personalstiftelserna. Kommittén förordade därför att för rätt till avdrag för till sistnämnda slag av stiftelser överförda medel skulle gälla, att stiftelsen stod under länsstyrelses tillsyn jämlikt nyss nämnda lag samt att stiftelsens stadgar fastställts av tillsynsmyndigheten.

Kommittén framhåller, att när det gällde att finna en form för begränsning i rätten till avdrag för avsättning till personalstiftelser, särskilda svårigheter gjorde sig gällande med hänsyn till dessa stiftelsers speciella karaktär. De olika stiftelsernas ändamål var synnerligen skiftande från fall till fall. Utmärkande för understödsstiftelser var att bidrag från stiftelsen utgick efter diskretionär prövning i varje särskilt fall. Någon normering av understödsstiftelsernas verksamhet i likhet med vad fallet var beträffande pensionsstiftelsernas syntes följaktligen inte vara möjlig att åstadkomma. En följd härav var, att såsom villkor för avdragsrätt inte kunde krävas att de förmåner som de avsatta medlen avsåg att täcka måste vara grundade på utfästelse, enär en utfästelse förutsatte fasta regler för verksamheten ävensom ett reglemente eller dylikt, varav framgick under vilka förutsättningar och vid vilken tidpunkt prestationen skulle fullgöras. Med hänsyn härtill var det självfallet inte möjligt att ange någon övre gräns för avdragsrätten av den art, som föreslagits böra gälla för pensionsstiftelser.

Vad beträffade understödsstiftelser hade kommittén övervägt huruvida en begränsning skulle kunna åstadkommas på så sätt, att avdragsrätten sattes i viss relation till företagets vinst, till antalet anställda eller till en viss procent av företagets årliga lönekostnader. Kommittén hade vidare diskuterat möjligheten att strikt begränsa de ändamål, vartill avsättning fick ske, kombinerad med någon högsta gräns för tillåten avsättning, antingen så att avdrag fick åtnjutas intill ett belopp som med hänsyn till förhållandena kunde anses vara skäligt eller på så sätt, att stiftelsens förmögenhet fick uppbibras till ett belopp, som motsvarade summan av de utbetalningar företaget styrkte ha skett för ifrågakommande ändamål under en viss förfluten tid.

Mot dessa alternativ kunde emellertid enligt kommitténs mening riktas vägande erinringar (s. 359—362).

Kommittén förordade därför i stället att såsom villkor för avdragsrätt skulle gälla, att de till stiftelsen avsatta medlen överförts kontant eller på därmed jämförligt sätt. Enligt kommitténs uppfattning vanns härigenom den lämpligaste och enklaste lösningen. Nämnda villkor, som jämväl var motiverat från konjunkturpolitisk synpunkt och med hänsyn till de anställdas intresse av större säkerhet för sina förmåner, skulle verka som

en naturligt avhållande regulator utan att likväl hindra utvecklingen av stiftelsernas verksamhet (s. 362, 363).

För att ernå en enhetlig behandling av hela personalstiftelseområdet talade enligt kommitténs mening övertvägande skäl för att man även beträffande andra personalstiftelser än understödsstiftelser — med bibehållande i princip av nuvarande regler — inskränkte sig till ett krav på kontant avsättning såsom villkor för avdragsrätt. I synnerhet då stiftelsens ändamål var att anskaffa fast egendom framstod det som naturligt att mot avsättningen svarande medel även överförts till stiftelsen. Syftet var ju i sådana fall, att det avsatta kapitalet skulle förbrukas för det angivna ändamålet.

Vad kommittén i det föregående förordat i avseende å övergångsbestämmelser till de nya reglerna för pensionsstiftelser borde, anför kommittén, i tillämpliga delar gälla jämväl beträffande andra personalstiftelser.

### Remissyttrandena

Vad kommittén anført och föreslagit om rätt till avdrag för avsättning till andra personalstiftelser än pensionsstiftelser har tillstyrkts eller lämnats utan erinran av alla remissinstanser utom kammarrätten och länsstyrelsen i Stockholms län. Sistnämnda myndigheter uttalar sig emellertid för en ytterligare skärpning av villkoren för avdragsrätt.

*Försäkringsinspektionen* förklarar sig i likhet med kommittén anse det vara orimligt att bibehålla en obegränsad avdragsrätt för avsättningar till nu ifrågavarande stiftelser, då man begränsade de avdragsgilla avsättningarna till pensionsstiftelser. Emot det sätt, på vilket avdragsrätten av kommittén begränsades för nu ifrågavarande stiftelser, hade inspektionen intet att erinra.

*Kammarrätten* anför följande.

Enligt kammarrättens mening ger det av kommittén föreslagna kravet på kontant avsättning såsom villkor för avdragsrätt icke någon garanti för att den med avsättningen avsedda kostnaden kommer till stånd. Avsatta medel kunna av företaget upplånas mot revers och därigenom åstadkommes samma resultat som om från början endast en förbindelse utfärdats. Även om stiftelserna ställas under tillsyn, på sätt kommittén förordat, torde det vidare enligt kammarrättens förmenande fortfarande förefinnas risk för att avsatta medel komma till användning för ej avsedda ändamål. Kammarrätten ifrågasätter därför, om icke möjligheterna till avdrag för avsättningar till personalstiftelser böra regleras utförligare än vad kommittén föreslagit. En sådan reglering synes lämpligen kunna omfatta såväl de ändamål, vartill avsättning får ske, som beloppen för avdragsgill avsättning. Den nu gällande hänvisningen till vad som får avdragas vid direkt omkostnad, vilken föreslås bibehållen, synes alltför obestämd med hänsyn till att vad som får avdragas vid beräkning av inkomst av rörelse är så ofullständigt angivet i kommunalskattelagen. De ändamål, som kunna föranleda medgivande av avdrag, böra angivas så noggrant som möjligt. Det synes föreligga så mycket större anledning



att reglera rätten till avdrag för framtida kostnader för personalvårdande ändamål som företagen äga rätt att avföra de löpande kostnaderna såsom direkta omkostnader i rörelserna och avsättningsrätten därför kan komma att begagnas huvudsakligen för konsolideringsändamål. Kammarrätten vill vidare ifrågasätta, om icke en begränsning av beloppen för de avdragsgilla avsättningarna bör ske. En sådan begränsning kan åstadkommas på det sättet, att storleken av avdragsgill avsättning liksom vid lagstiftningen om investeringsfonder sättes i relation till företagets årsvinst.

Även länsstyrelsen i Stockholms län anser att större begränsning av avdragsrätten bör övervägas.

### Departementschefen

Vad kommittén uttalat och föreslagit i fråga om andra personalstiftelser än pensionsstiftelser föranleder inte någon erinran från min sida.

Ett par remissinstanser har ifrågasatt strängare regler än de kommittén förordat. I sådan riktning har kammarrätten uttalat sig under framhållande av att kravet på kontant avsättning inte medförde garanti för att den med avsättningen avsedda kostnaden kom till stånd. Avsatta medel kunde av företaget upplånas mot revers, anför kammarrätten vidare, och därigenom åstadkoms samma resultat som om från början endast en förbindelse utfärdats.

Härtill vill jag genmäla att, om personalstiftelse i enlighet med kommitténs förslag ställes under tillsyn, det åligger tillsynsmyndigheten inte endast att kontrollera att de avsatta medlen verkligen kommer till användning, utan även att dispositionen av medlen står i överensstämmelse med stiftelsens ändamål. I tillsynen ingår också att i det fall, då företaget önskar låna stiftelsens medel, pröva att företaget lämnar nöjaktig säkerhet. Visserligen kan tänkas att företaget vid stiftelsens bildande förbehåller sig att få låna medlen utan säkerhet. Då emellertid ett dylikt förbehåll måste anses som ett uppenbart kringgående av det av lagstiftaren uppställda kravet på garanti för att det med avsättningen avsedda ändamålet skall bli uppfyllt, kan antagas att taxeringsmyndigheterna i sådant fall inte medger avdrag för avsättning till dylik stiftelse. Det sist sagda har motsvarande avseende å av fysisk person samt handels- och kommanditbolag bildade pensionsstiftelser. Av det anförda framgår alltså att jag inte delar kammarrättens farhågor för att kommitténs förslag inte skulle skapa tillräcklig garanti mot missbruk. Jag anser mig inte heller kunna biträda av kammarrätten föreslagna metoder för begränsning i avdragsrätten, vilka metoder överensstämmer med av kommittén undersökta och av anförda skäl avvisade alternativ.

## 10. Förlustutjämning

### Inledning

Den svenska skattelagstiftningen bygger i stort sett på den principen att vad som för ett visst beskattningsår göres till föremål för beskattning är under året influtna intäkter efter avdrag för på samma tid belöpande omkostnader. Principen om beskattningsårets slutenhet förutsätter för sin tillämpning bestämmelser som reglerar till vilket beskattningsår en intäkt eller utgift hör. Reglerna härom återfinns i 41 § kommunalskattelagen och i anvisningarna till denna paragraf. Innebörden av dessa bestämmelser är, såvitt nu är i fråga, att ett underskott som uppkommit under ett beskattningsår inte får avdragas från överskott ett följande beskattningsår. Ej heller medger reglerna någon återbäring av tidigare erlagd skatt av den anledningen att verksamheten ett följande år gått med förlust. Nuvarande regler om beskattningsårets slutenhet har mött kritik. Beskattningsåret har ansetts vara en alltför kort period för att medge en riktig vinstberäkning. Den vinst som kommer till synes ett visst beskattningsår kan vara resultatet av i verksamheten nedlagda kostnader flera år tidigare. Om verksamheten dessa tidigare år gått med förlust, som inte kunnat vid taxeringen för beskattningsåret utnyttjas, har med styrka hävdats att ett på längre sikt oriktigt beskattningsresultat uppkommit.

De särskilda förhållanden som beträffande rörelse kan medföra obilliga resultat vid ett fasthållande av principen om beskattningsårets slutenhet har i viss omfattning beaktats vid åtskilliga reformer på skattelagstiftningens område. Av olika skäl har dock ansetts ofrånkomligt att hänföra taxeringen till kalenderåret (räkenskapsåret). Ej heller har ansetts möjligt att medge rätt att öppet kvitta förluster som uppkommit under ett beskattningsår mot vinster under ett annat. Däremot har man genom relativt vidsträcktta möjligheter till s. k. vinstreglerande dispositioner möjliggjort för rörelseidkare — och i viss mån även för jordbrukare — att i realiteten åstadkomma en utjämning av de skattemässiga vinsterna och förlusterna. Framför allt genom reglerna om värdering av varulager har möjlighet lämnats till en ganska vidsträckt resultatutjämning. Reglerna om avskrivning å inventarier kan även innebära betydelsefulla möjligheter till sådan utjämning. Såsom exempel på ytterligare uppmjukningar i gällande regler om beskattningsårets slutenhet får erinras om bestämmelserna rörande avdrag för avsättningar till investeringsfonder, till pensions- och andra personalstiftelser samt såvitt angår vissa jordbrukare till s. k. skogs-konto. Vidare innefattar rätten att omlägga räkenskapsår en viss möjlighet att utjämna vinster och förluster.

Trots föreliggande möjligheter till resultatutjämning mellan olika beskattningsår har kritik kvarstått mot huvudregeln om beskattningsårets slutenhet. Detta sammanhänger självfallet med att möjligheter till vinstreglerande dispositioner har sin givna begränsning. Såsom framgår av det sagda kan företag under vissa år nödgas redovisa förlust medan under andra år överskott redovisas i följd varav beskattningen under perioden i dess helhet sker av större inkomst än företaget under samma period i realiteten haft. Så blir t. ex. fallet när en verksamhet i sitt inledande skede gått med förlust.

Det är visserligen möjligt att den i nya aktiebolagslagen intagna bestämmelsen om aktivering av vissa organisationskostnader kan i sistnämnda avseende komma att medföra ett något bättre läge för nystartade aktiebolag. Enligt 100 § 8 mom. andra stycket aktiebolagslagen må nämligen — under vissa villkor — kostnader för tekniskt, kommersiellt eller annat arbete, där det är av väsentligt värde för organisationen av bolagets rörelse, upptagas såsom anläggningstillgång i särskild post i bolagets balansräkning. Å sådan tillgång skall avskrivning ske enligt vissa i lagrummet angivna grunder. Enligt ett uttalande av riksskattenämnden får förevarande bestämmelser anses medföra, att de sålunda såsom tillgång bokförda kostnaderna i princip bör godtagas såsom avskrivningsobjekt och att avdrag för ifrågavarande kostnader bör kunna medgivas vid taxeringen genom årliga värdeminskningsskattavdrag. Spörsmålet huruvida berörda kostnader kan vid taxeringen periodiseras har dock ännu inte prövats i högsta instans.

Den ojämnhet som föreligger i förhållande mellan sådana skattskyldiga för vilka nuvarande möjligheter till förlustutjämning är för handen och sådana som inte kan komma i åtnjutande härav ävensom de föreliggande möjligheternas begränsade räckvidd har föranlett krav på rätt till en öppen resultatutjämning.

### **Företagsbeskattningskommittén**

Kommittén framhåller att det i och för sig var önskvärt med en ökad möjlighet för skattskyldiga att i skattehänseende utjämna vinster och förluster under olika beskattningsår. Härtill kom att ett genomförande av de av kommittén i det föregående förordade reglerna för avskrivning å inventarier och nedskrivning å varulager fick antagas medföra att den möjlighet till dylik utjämning, som nu gällande regler medgav, i viss mån kom att minska. Med hänsyn härtill och då det inte kunde anses tillfredsställande att möjligheten till resultatutjämning var beroende av vissa speciella förutsättningar, hade för kommittén framstått som angeläget pröva möjligheterna av att genomföra en öppen resultatutjämning. Kommittén hade där-

vid särskilt beaktat läget för nystartade företag, vilka måste antagas ha särskilt stort behov av en dylik utjämning.

Vid en prövning av frågan hur en lagstiftning rörande resultatutjämning borde utformas, uppställde sig till en början, fortsätter kommittén, spørsmålet huruvida reglerna skulle så utformas att de medgav en fullständig resultatutjämning eller om man här nödgades begränsa sig till en förlustutjämning. Från vissa synpunkter kunde givetvis hävdas att det skulle vara mest önskvärt med det förra alternativet. Å andra sidan kunde inte vara godtagbart med en möjlighet till sådan utjämning allenast för vissa skattskyldiga. Denna fråga måste med andra ord lösas i ett mera vidsträckt sammanhang och under beaktande även av andra skattskyldigas än rörelseidkares intresse av att erhålla lindring i den progressiva beskattningens verkningar vid ojämna inkomster. Detta vidsträckta och mycket svårlösta problemkomplex föll utanför kommitténs ämnesområde. En första konsekvens härav blev då att kommitténs fortsatta överväganden inskränktes till att pröva möjligheterna att genomföra en förlustutjämning.

Härefter yttrar kommittén.

Av det förut sagda framgår emellertid tillika att när fråga är om rörelseidkare som är fysisk person en rätt till förlustutjämning skulle innebära att man utbröt — uteslutande för denna kategori skattskyldiga — till självständig lösning ett detaljspörsmål som intimt sammanhänger med den stora frågan om den progressiva beskattningens verkningar vid ojämna inkomster. Detta måste inge betänkligheter från skilda synpunkter, bland annat med hänsyn till den bristande jämlikheten i den skattemässiga behandlingen av å ena sidan det fallet då en fysisk persons rörelse ett år visar förlust och ett följande år vinst samt å andra sidan det fallet då verksamheten ett år lämnar ett obetydligt överskott och ett följande år ett mycket stort sådant. Det finns emellertid ytterligare skäl som gjort att kommittén inte ansett det möjligt att framlägga ett förslag om förlustutjämning avseende jämväl rörelseidkare, som är fysiska personer. Kommittén åsyftar en rad mycket svårlösta spörsmål av såväl materiell som teknisk art som, om de anses böra lösas, måste göras till föremål för en ingående utredning i särskild ordning. Såsom exempel på dylika problem må följande anföras. En fysisk person kan en tid ha drivit en rörelse som gått med förlust för att därefter ha övergått till att driva annan rörelse eller ock taga tjänsteställning. Det synes ovisst om och i vad mån förlustavdrag i sådana fall bör ifrågakomma. I detta sammanhang bör även erinras om de många gånger mycket flytande gränserna mellan vad som skattetekniskt skall hänföras till rörelse respektive annat inkomstslag. Vidare kräves särskilda överväganden för sådana fall då en person avlidit eller gått i konkurs samt dödsboet respektive konkursboet fortsätter verksamheten. En likartad problemställning uppkommer då en enskild firma ombildas till aktiebolag, därvid läget även kan vara det att bland aktieägarna ingår annan än den ursprungliga rörelseidkaren. Man frågar sig vidare hur en förlustutjämning skall ordnas i sådana fall då en avliden rörelseidkares änka eller barn övertar en verksamhet som i ett tidigare skede gått med förlust. Vidare kompliceras spörsmålen av gällande regler om samtaxering av äkta makar och om beräkning av ortsavdrag och möjligen även vissa andra avdrag vid taxeringen. Slutligen kan erinras om att de fysiska personernas hemvist i betydande utsträckning växlar vilket i hög

grad skulle komplicera tillämpningen och starkt försvåra taxeringsmyndigheternas kontroll. Exemplifieringen på uppkommande svårigheter skulle kunna fortsättas men det sagda torde tillräckligt ha belyst nödvändigheten av den av kommittén intagna ståndpunkten att en ingående speciell utredning av frågan om en förlustutjämnning för fysiska personer måste föregå en lagstiftning i ämnet. Vid en sådan utredning måste då även beaktas vilka kompletterande regler som kan erfordras för att förhindra ett sådant obehörigt utnyttjande av en rätt till förlustutjämnning som eljest lätt skulle kunna ifrågakomma. — Det nu anförda har i allt väsentligt avseende jämväl å handels- och kommanditbolag, beträffande vilka problemställningarna för övrigt kan bli än mera komplicerade.

Kommittén anför därefter att för skattskyldiga underkastade en proportionell beskattning läget var ett annat. Även om sådana skattskyldiga från vissa synpunkter kunde ha intresse av ökade möjligheter till en jämn vinstredovisning var det skattemässiga läget för dessa skattskyldiga likväl sådant att en rätt till förlustutjämnning gav garanti för att beskattningen under en längre tidsperiod kom att grundas på det sammanlagda resultatet under perioden i fråga. Härtill kom att aktiebolag och ekonomiska föreningar i beskattningshänseende intog en särställning. Kommittén åsyftade det förhållandet att av dessa skattskyldiga förvärvat inkomst var underkastad dubbelbeskattning. Den vinst, som dessa företag förvärvade, beskattades hos delägarna när vinsten utdelades, och den beskattning som skedde hos företaget självt utgjorde en merbeskattning betingad av det förhållandet att ifrågavarande företagsformer ansetts medföra en ökad skatteförmåga. Det torde kunna anföras särskilda skäl för att denna merbeskattning i princip grundades på den på längre sikt redovisade nettovinsten. Det borde i detta sammanhang erinras om att den fria avskrivningsrätten — liksom för övrigt även den av kommittén förordade rätten till avskrivning enligt 30-regeln — samt lagstiftningen om investeringsfonder var förbehållen bolag och föreningar, varav framgick att statsmakterna redan tidigare funnit skäl föreligga för i skilda hänseenden olikartade regler beträffande inkomstberäkningen för nyssnämnda företag och andra skattskyldiga.

Med åberopande av det anförda förordade kommittén att regler infördes om en rätt till förlustutjämnning begränsad till aktiebolag och ekonomiska föreningar, med vilka i förevarande sammanhang liksom fallet var i vissa andra hänseenden borde jämföras ömsesidiga försäkringsbolag och sparbanker.

Kommittén tillägger att med hänsyn även till att här var fråga om en försökslagstiftning starka skäl talade för att begränsa lagstiftningen till en mindre och mer enhetlig grupp skattskyldiga. Även från taxeringsmyndigheternas sida måste detta utgöra ett starkt önskemål innan erfarenhet vunnits av denna i vårt skattesystem helt nya princip.

Kommittén förordar, att rätten till förlustutjämnning utformas på så sätt att underskott å förvärvskälla, som uppkommer vid taxering till statlig inkomst för visst beskattningsår och som inte kan utnyttjas vid denna taxe-

ring, i stället får utnyttjas vid kommande taxeringar till statlig inkomstskatt under en tioårsperiod. Angående skälen för detta ställningstagande torde få hänvisas till betänkandet (s. 370—372). Fastställande av underskott som får utnyttjas för förlustutjämning — med sådant underskott förstår kommittén underskott varom förmåles i 4 § 1 mom. förordningen om statlig inkomstskatt — skall ske endast om den skattskyldige framställt särskilt yrkande härom (s. 372).

Enligt förslaget äger skattskyldig för vilken förlustavdrag blivit fastställt för visst beskattningsår åtnjuta avdrag för sagda förlust, fördelat på ett eller flera år inom tioårsperioden, efter därom framställt yrkande (s. 373).

I avgiven reservation yrkar herrar *Gustafson* och *Wehtje* (s. 405—407) att den av kommittén föreslagna förlustutjämningen utsträcker till att avse även fysiska personer som driver rörelse.

Vid betänkandet fogat, av reservanternas utarbetat författningsutkast torde få såsom *Bihang 2* fogas till statsrådsprotokollet för denna dag.

### Remissyttrandena

Kommitténs förslag om öppen förlustutjämning tillstyrkes i princip av flertalet remissinstanser. Nästan genomgående har emellertid kritik riktats mot förslaget i det hänseendet att rätten till förlustutjämning har förbehållits vissa juridiska personer.

Direkt avstyrkande yttranden har avgivits av överståthållarämbetet samt länsstyrelserna i Kristianstads, Älvsborgs, Skaraborgs och Kopparbergs län. Enligt länsstyrelsens i Västernorrlands län mening kan frågan om rätt till förlustutjämning tills vidare anstå, därest avskrivnings- och lagervärderingsfrågorna löses på det sätt länsstyrelsen förordat.

Från remissyttrandena torde följande få här återgivas.

De remissinstanser som tillstyrkt förslaget har i allmänhet utan närmare motivering förklarat sig inte ha något att erinra mot förslaget.

Sedan *Kooperativa förbundet* uttalat sin anslutning till kommitténs allmänna resonemang, vilket utmynnade i slutsatsen att genom en kvittning av förlustresultatet mot efterföljande vinstresultat en tillfredsställande förlustutjämning säkerligen erhöles i praktiken, framhåller förbundet att en resultatutjämning vid företagets beskattning inte var önskvärd bara från teoretiska rättvisesynpunkter utan också i betraktande av den nuvarande faktiska höga skattebelastningen. För företagets del innebar kvittningen, under den förutsättning att förluster huvudsakligen uppstod under lågkonjunktur, en skattelindring under efterföljande konjunkturförbättring, som kunde bidra till att underlätta ett uppsving. Från konjunkturpolitisk synpunkt borde den föreslagna förlustutjämningen, liksom varje annan anordning, som bidrog till att skattebelastningen träffade företagen rättvist

och likformigt, anses väl motiverad. Med nuvarande korta, i huvudsak ett-åriga beskattningsperioder för företagen blev resultatet i tider av växlande konjunkturet det, att de förlustbärande, d. v. s. de i allmänhet minst skattekraftiga företagen, på längre sikt fick den hårdare belastningen.

Länsstyrelsen i Blekinge län yttrar, att den föreslagna rätten till förlustutjämning för vissa skattskyldiga vid den statliga taxeringen syntes utgöra en betydelsefull ersättning för den med kommitténs förslag i övrigt förbundna minskningen av möjligheterna till utjämning av rörelseresultatet genom olika vinstreglerande åtgärder. Det var ej minst värdefullt att företag, vilka enligt god köpmannased och gällande lagbestämmelser i ett visst läge skulle avskrika anläggningstillgångar och värdera varulager på sådant sätt att förlust uppstod, kunde vidtaga erforderliga dispositioner utan att behöva räkna med att härigenom få vidkännas en definitiv skatteförlust.

Av de remissinstanser som avstyrkt kommitténs förslag anför överståthållarämbetet bl. a. att för en rörelseidkare förlustutjämningen strängt taget torde ha sin största betydelse för det fall, då denne på grund av förlustbringande verksamhet måste upphöra med rörelsen. Dylik kvittning ansåg kommittén emellertid inte böra ifrågakomma. I stället syntes kommittén närmast vilja beakta läget för nystartade företag. Den för dessa av kommittén påtalade omstridda frågan om avdrag för aktiverade organisationskostnader måste enligt överståthållarämbetets uppfattning i vart fall bedömas vara i ett avgjort gynnsammare läge genom 1951 års lagändring angående beskattningsreglerna för rättigheter av goodwill's natur, enär genom aktiveringen närmast bildades en tillgångspost av immateriell art. De för rörelseidkarna eljest gällande bestämmelserna om tillåtna dolda reserveringar måste även efter av kommittén föreslagna inskränkningar inrymma betydande möjligheter till resultatutjämning, som inte tilläts för andra inkomstslag. Då vidare kommitténs förslag om tillåten förlustutjämning ej ens omfattade alla rörelseidkare, ansåg sig överståthållarämbetet redan på nu anförda skäl böra avstyrka förslaget.

Efter att ha framhållit att det kunde ifrågasättas om kommittén beaktat förslagets konsekvenser i vissa avseenden, yttrar överståthållarämbetet vidare.

Härutinnan vill överståthållarämbetet påpeka den skillnad, som i förevarande avseende bör göras mellan familjebolag och övriga aktiebolag. En person, som bedriver rörelse i aktiebolagsform, kan utnyttja rätten till förlustutjämning i bolaget i icke avsedd omfattning, därigenom, att han för att täcka eget underskott å andra förvärvskällor eller för andra allmänna avdrag uttager så hög lön från bolaget, att bolagets rörelse visar underskott. Underskott i aktieägarens löntagarens självdeklaration skulle följaktligen kunna utjämnas genom den för bolaget tillåtna förlustutjämnningen. Förslaget öppnar således vissa möjligheter till skatteflykt. Det må även anmärkas att förlustutjämnningen i de åsyftade fallen kan bli vidsträcktare än till och med den förlustutjämnning, som kommittéledamöterna Gustafson och Wehtje i särskild reservation föreslagit för fysiska personer. Vidare

må här framhållas att möjligheter till förlustutjämning även kan öppnas genom att aktier i bolag med nedlagd rörelse och förlustbalans överlätas. Det av kommittén avvisade förslaget till förlustutjämning för tidigare redovisad vinst, skulle sålunda i realiteten kunna leda till en allmän förlustutjämning mellan aktiebolag. Överståthållarämbetet får under hänvisning till det anförda på det bestämdaste avstyrka, att rätt till förlustutjämning tillerkännes familjebolag. För andra aktiebolag än sådana av familjebolagskaraktär torde frågan om förlustutjämning visserligen kunna lösas oberoende av förhållandena för rörelseidkare i övrigt, men frågan synes dock icke böra slutgiltigt lösas förrän spörsmålet om förlustutjämning blivit avgjord beträffande fysiska personer, såväl rörelseidkare som icke rörelseidkare.

#### *Länsstyrelsen i Kristianstads län anför.*

Det kan icke bestridas att en rätt till förlustutjämning av flera skäl vore önskvärd. Ett genomförande av de föreslagna bestämmelserna kommer emellertid att icke oväsentligt komplicera taxeringsarbetet. Då skattskyldig enligt hittills gällande bestämmelser redovisat förlust, har deklarationsgranskaren endast behövt göra ett bedömande, huruvida deklarationen borde ändras i sådan utsträckning, att positiv taxering skulle bli resultatet. Det torde däremot innebära ganska stora svårigheter att fastställa förlustens taxeringsmässiga storlek, icke minst med hänsyn till den dåliga ordning som ofta föreligger i samband med företagsförluster samt till att bokföringsmässig förlust som uppkommit genom rekonstruktion av ett företag i stor utsträckning plägar bestå av icke avdragsgilla kostnader. I reservation till betänkandet har framkommit förslag om att förlustutjämning borde få göras även av fysiska personer. Då likformighet vid taxering av fysiska personer och aktiebolag m. fl. bör i möjligaste mån eftersträvas, ansluter sig länsstyrelsen i princip till denna tanke. Med hänsyn till svårigheterna att åtminstone för fysiska personer genomföra en reglering av hithörande område och då frågan icke synes tillräckligt utredd torde förslaget om rätt till förlustutjämning vid taxering i sin helhet böra överarbetas.

Även länsstyrelsen i Älvsborgs län anser att frågan om förlustutjämning bör utredas ytterligare. Länsstyrelsen anmärker, att i betänkandet saknades bl. a. uppgift om de skattemässiga verkningarna av förslaget. Vidare framhålles att de föreslagna bestämmelserna torde medföra en väsentligt ökad arbetsbörda för beskattningsnämnderna samt länsstyrelsernas redan förut arbetstyngda taxeringssektioner. Det kunde inte heller bortses från att en förlustutjämning i vad gällde familjebolagen kunde komma att utnyttjas i skatteundandragande syfte.

*Länsstyrelsen i Skaraborgs län* framhåller, att det måste betecknas som en brist att den av kommittén föreslagna reformen inte omfattade även de fysiska personerna. Enligt länsstyrelsens uppfattning borde därför denna fråga i hela dess vidd utredas innan slutlig ställning togs till det föreliggande förslaget.

Som redan framhållits har frågan om en utsträckning av lagstiftningen till fysiska personer berörts i ett stort antal yttranden.

Fyra länsstyrelser, näringslivets skattedelegation, Sveriges grossistförbund, Sveriges köpmannaförbund, Sveriges redareförening, Sveriges lant-



bruksförbund, Sveriges hantverks- och småindustriorganisation, Svensk industriförening, Sveriges akademikers centralorganisation och flertalet handelskamrar förordar att rätt till förlustutjämning omedelbart beredes enskild näringsidkare. I flera fall anses därvid det av kommittéreservanterna utarbetade författningsutkastet böra läggas till grund för lagstiftning.

Enligt kammarrättens mening bör den av kommittén föreslagna lagstiftningen efter hand utvidgas till fysiska personer.

Riksräkenskapsverket, riksskattenämnden, kommerskollegium, lantbruksstyrelsen, sex länsstyrelser, Riksförbundet landsbygdens folk, Svenska företagares riksförbund och två handelskamrar föreslår att frågan göres till föremål för utredning.

*Länsstyrelsen i Örebro län* uttalar, att det syntes beklagligt att kommittén inte ansett sig kunna framlägga förslag till förlustutjämning jämväl för fysiska personer. Det föreföll som om sådan rätt kunnat införas, om ej utjämningen ansetts böra utsträckas att avse så lång tidrymd som tio år. Om denna inskränktes till fem år, vilket syntes fullt tillräckligt, syntes ej alltför stora svårigheter föreligga att utsträcka rätten till förlustutjämning till fysiska personer. Då deklarationsmaterialet för denna kategori skattskyldiga förvarades i sex år, hade taxeringsmyndigheterna alltid möjlighet verkställa erforderlig granskning av den eller de deklARATIONER, vari förlust redovisades, i samband med att yrkande om avdrag för förlusten prövades.

*Sveriges grossistförbund*, som finner kommitténs förslag vara ett steg i rätt riktning, framhåller att alla rörelseidkare, som uppfyllde vissa anspråk i fråga om räknenskapernas kvalitet och tillförlitlighet, borde tillerkännas samma rätt till förlustutjämning. Gränslinjen borde inte — såsom kommittén föreslagit — dras mellan aktiebolag och ekonomiska föreningar, å ena sidan, och övriga rörelseidkare, å den andra, utan uteslutande med hänsyn till de krav, som skäligen kunde uppställas från taxeringskontrollens synpunkt.

*Sveriges hantverks- och småindustriorganisation* yttrar, att det var ett berättigat krav från enskilda firmor, handels- och kommanditbolag att de, trots de enklare juridiska former under vilka de bedrev sin verksamhet, skulle ha samma rätt till förlustutjämning som aktiebolagen. Det var verklighetsfrämmande, att, som kommittén gjort, som intäkt för sin inskränkning till aktiebolag etc. i detta fall andraga, att tillräckliga kontrollmöjligheter inte fanns beträffande de mindre företagen. Det fanns en utförlig bokföringslag och det torde inte behöva möta något hinder att företag med bokföringen ordnad efter bokföringslagens bestämmelser skulle få ha rätt till vinst- och förlustutjämning. Om man mot förmodan skulle anse, att dessa lagbestämmelser inte var tillfyllest, skulle man här kunna tänka sig att för de enklare företagsformerna utarbetades särskilda bokföringsbestämmelser, vilka skulle efterföljas av de företag, som önskade begagna sig av rätten till vinst- och förlustutjämning.

*Riksskattenämnden anför.*

Att rätten till förlustutjämning tills vidare inskränkes till aktiebolag m. fl. juridiska personer behöver i och för sig icke möta någon invändning, eftersom beskattningen av de juridiska personerna är till sitt väsen helt skild från den beskattning som åvilar fysiska personer. Frågan om en utsträckning av förlustutjämningsrätten även till enskilda rörelseidkare rymmer en mångfald problem och fordrar en mera ingående utredning. Ur rättvisesynpunkt synes dock motiverat att en sådan utvidgning av möjligheterna till förlustutjämning kommer till stånd, om den befinner sig möjlig att praktisera. För skogsbruket — som är den näringsgren där inkomsterna för fysiska personer uppvisa de största variationerna — har numera genom lagstiftningen om skogskonto införts en rätt till vinstutjämning. För rörelse, som icke drives i bolagsform och där ävenledes variationerna i inkomsterna äro större än för andra grupper av inkomsttagare, finnas däremot icke några motsvarande möjligheter. Riksskattenämnden anser det därför motiverat — särskilt om lagervärderingen nu regleras — att frågan om rätt till förlustutjämning för fysiska personer blir föremål för fortsatt utredning.

*Sveriges lantbruksförbund och Riksförbundet landsbygdens folk* förordar en utredning av möjligheterna att utsträcka rätten till förlustutjämning, förutom till enskilda rörelseidkare, till fysisk person som redovisar inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder.

*Näringslivets skattedelegation* framhåller, att det föreliggande förslaget till förordning om rätt till förlustutjämning fyllde, ehuru det allenast innebar en mycket begränsad lösning av den öppna resultatutjämnings problem, ett vid upprepade tillfällen vitsordat behov. Det borde enligt delegationens mening genomföras såsom ett provisorium, varjämte problemet om en konsekvent genomförd resultatutjämning borde göras till föremål för skyndsamt utredning. Självfallet borde emellertid denna utredning likasom förordningen om resultatutjämning omfatta samtliga skattskyldiga. Den omständigheten, att det förelåg ett ännu större behov av resultatutjämning för rörelseidkande fysiska personer än för aktiebolag, utgjorde såsom kommittéreservanterna anfört inte något bärande skäl för att inte ens medgiva dessa fysiska personer den rätt till förlustutjämning, som föreslogs skola tillkomma aktiebolagen.

**Departementschefen**

Som av den lämnade redogörelsen framgår har de liberalt utformade reglerna för de vinstreglerande dispositionerna i viss utsträckning möjliggjort en dold resultatutjämning. Denna möjlighet till resultatutjämning är emellertid beroende av speciella förutsättningar och har även i övrigt sin givna begränsning. En ojämnhet finnes alltså i det skattemässiga läget mellan å ena sidan skattskyldiga med faktiskt föreliggande möjligheter till dold resultatutjämning och å andra sidan övriga skattskyldiga.

Jag kan i princip dela kommitténs mening att denna bristande jämlighet är otillfredsställande. Det kan även sägas vara ett mindre tillfredsställande

förhållande, att avskrivnings- och värderingsreglerna samt stiftelse- och fondavsättningarna skall användas för i princip ovidkommande syften. Dessa omständigheter utgör givetvis ett skäl för att överväga möjligheterna att genomföra regler i syfte att åstadkomma en öppen skattemässig resultatutjämnning. I sin mån får denna fråga även ökad aktualitet vid en åtstramning i rätten till vinstreglerande dispositioner.

Det är från dessa utgångspunkter kommittén framlagt sitt förslag om rätt till en viss förlustutjämnning, vilken rätt av anförda skäl förbehållits vissa juridiska personer.

Att jag, trots vad jag förut i principiellt hänseende anført, ställer mig tveksam inför kommitténs förslag i denna del sammanhänger med följande.

En rätt till öppen utjämnning av vinster och förluster mellan olika år är något fullständigt nytt för vår skattelagstiftning. De erfarenheter som står att vinna från utländsk lagstiftning är närmast av negativ art. De där införda systemen har komplicerat tillämpningen av skattereglerna, vilket i sin tur lett till så restriktivt utformade regler att en effektiv utjämnning ej kunnat erhållas. Kompliceringen i tillämpningen har på något håll t. o. m. medfört att den införda förlustutjämnningen åter avskaffats. Redan av det sagda framgår, att det finns skäl att framgå med försiktighet vid införandet av rätt till öppen utjämnning.

Det av kommittén framlagda förslaget ter sig förtjänstfullt i det avseendet, att det, såvitt kan bedömas, i och för sig synes tämligen enkelt att tillämpa. Likväl har under remissbehandlingen invänts att ett genomförande av kommitténs förslag skulle medföra komplikationer och inte oväsentligt öka taxeringsmyndigheternas arbetsbelastning. Inte heller kan bortses från den av länsstyrelsen i Kristianstads län gjorda anmärkningen, att det skulle bli ganska stora svårigheter att fastställa förlustens taxeringsmässiga storlek, inte minst med hänsyn till den dåliga ordning som ofta föreligger i samband med företagsförluster samt till den omständigheten att bokföringsmässig förlust, som uppkommit vid rekonstruktion av ett företag, i stor utsträckning plägar bestå av inte avdragsgilla kostnader. Med hänsyn till den begränsade tid som stått till kommitténs förfogande har kommittén inte undersökt i vilken omfattning förluster förekommer och hur dessa förluster fördelar sig på olika branscher eller typer av företag. Det är därför inte möjligt att på grundval av kommitténs utredning taga ställning till bärigheten i de gjorda invändningarna. Bristen på utredningsmaterial omöjliggör vidare en prövning av förslagets skattemässiga verkningar. I sistnämnda avseende må följande tilläggas.

Den nyss berörda enkelheten i förslaget har kommittén endast kunnat vinna på bekostnad av den förlustutjämnande effekten. Enligt förslaget föreligger rätt till förlustutjämnning vid den statliga men inte vid den kommunala taxeringen, vilket måste framstå som en inadvartens. Såsom förslaget är utformat gäller vidare att förlust vilken uppstår i slutet av

ett företags verksamhet, då rätten till förlustutjämning enligt vad i något remissyttrande påpekats har sin största betydelse, inte kan utjämnas.

Såsom överståthållarämbetet anmärkt, synes kommittén vidare inte tillräckligt ha beaktat förslaget konsekvenser i vissa betydelsefulla avseenden, nämligen i fråga om uppkommande möjligheter till missbruk. Överståthållarämbetet har sålunda påpekat att möjlighet till skatteflykt föreligger därigenom att ägaren av aktierna i ett aktiebolag för att täcka underskott i sin egen deklaration uttager så hög lön från bolaget att rörelsen utvisar förlust. Underskottet i aktieägarens deklaration skulle sålunda kunna utjämnas genom en för bolaget medgiven förlustutjämning. Överståthållarämbetet har vidare, och detta är måhända en allvarligare anmärkning, framhållit att missbruk kunde ske på så sätt att aktier i bolag med förlustbalans överläts. En av rena skatteflyktsskäl föranledd efterfrågan på sådana företag skulle uppkomma. Kommittén har inte framlagt något förslag till mötande av dylika skatteflyktsåtgärder, och jag är inte beredd att utan närmare utredning själv framföra något förslag i ämnet. Jag vill tillägga, att någon tillfredsställande lösning inte vinnes genom en generell föreskrift, att rätten till utjämning av tidigare års förluster går förlorad, då aktierna eller andelarna i ett företag överlätes å annan. Vidare synes ofrånkomligt att närmare undersöka i vad mån en förlustutjämning kan av familjeföretagen, även i andra än det av överståthållarämbetet påpekade fallet, utnyttjas för skatteflyktsåtgärder och vilka lösningar resultatet av en sådan undersökning kan aktualisera.

Av det sagda framgår att enligt min mening redan införandet av en rätt till förlustutjämning begränsad till aktiebolag och ekonomiska föreningar förutsätter en särskild ingående utredning av de svårlösta och komplicerade problemställningar som här uppställer sig.

Det är emellertid inte enbart av nu anförda skäl, som jag finner mig böra intaga en avvisande hållning till det framförda förslaget om förlustutjämning.

Jag kan visserligen instämma med kommittén i dess uttalande, att aktiebolag och ekonomiska föreningar från skilda synpunkter intar en sådan särställning i beskattningssystemet att ytterligare specialregler för dessa företag kan principiellt motiveras. Alltigenom godtagbart är dock inte detta resonemang. Skillnaden mellan en såsom enskild firma driven rörelse och en i aktiebolagets form utövad näringsverksamhet är mången gång av en rent yttre, formell natur. En person, som av någon anledning ombildat sitt företag till aktiebolag och som — vilket är mycket vanligt — uttar hela nettovinsten såsom lön eller tantiem, är ofta i precis samma skattemässiga läge som före bolagsbildandet. En rätt till förlustutjämning i det ena men inte i det andra fallet ter sig då onekligen mindre tilltalande. Detta har även understrukits från åtskilliga håll och främst av näringslivets företrädare.

En utvidgning åter av rätten till förlustutjämning att avse jämväl enskilda rörelseidkare möter alla de invändningar och betänkligheter, som kommittén för detta fall angivit. Jag anser sålunda bl. a. att det vore i hög grad inkonsekvent att medge fysiska personer med den för dem gällande progressiva beskattningen en rätt till förlustutjämning men inte till en mer allmän resultatutjämning. Skulle alla de svårigheter kunna bemästras, som är förenade med sistnämnda långtgående reform, är det emellertid i sin tur inte gärna möjligt att genomföra denna utan att samtidigt pröva i vad mån en likartad möjlighet till skatteutjämning bör erbjudas andra skattskyldiga med varierande inkomster.

Det nu sagda visar att man här ställs inför synnerligen långtgående och utomordentligt svårlösta problemställningar. Att jag i förevarande sammanhang inte har möjlighet att närmare ingå på dessa frågor är uppenbart.

Jag vill slutligen något uppehålla mig vid uttalandet att en åtstramning i rätten till vinstreglerande dispositioner gör det mer angeläget än tidigare att söka lösa problemet med förlust- och resultatutjämning. Jag kan väl i princip dela denna uppfattning. Men samtidigt vill jag understryka, att om det förslag till ändrad företagsbeskattning godtages som jag i det föregående förordat, stora möjligheter till förtäckt resultatutjämning alljämt kommer att föreligga. Det är antagligt att dessa möjligheter i det övervägande antalet fall är av betydligt större värde än den i vissa främmande länder medgivna rätten till öppen förlustutjämning, vilka länder vid sidan härav inte erbjuder på långt när samma möjligheter till förtäckt resultatutjämning som inrymmes jämväl i den föreslagna ändrade företagsbeskattningen.

Som framgår av det nu sagda är från skilda synpunkter så starka invändningar att rikta mot kommitténs förslag till förlustutjämning, att jag inte anser mig ha möjlighet att förorda att detsamma lägges till grund för lagstiftning.

## 11. Skattesatsen för vissa juridiska personer

För aktiebolag höjdes år 1947 skattesatsen vid taxeringen till statlig inkomstskatt från 32 till 40 procent av den beskattningsbara inkomsten. Höjningen grundades på förslag av 1945 års statsskatteberedning (SOU nr 79/1946).

För de ekonomiska föreningarna hade statsskatteberedningen föreslagit samma skattesats som för aktiebolag. I proposition nr 212/1947, däri riksdagen förelades förslag om ändrad statlig inkomstbeskattning, upptogs beredningens förslag i sistnämnda hänseende. Bevillningsutskottet (bet. nr 50/1947) förordade emellertid, att skattesatsen för de ekonomiska för-

25 — *Bihang till riksdagens protokoll 1955. 1 saml. Nr 100*

eningarna skulle bibehållas vid 32 procent. Utskottet anförde bl. a. att det utan tvivel kunde antagas, att föreningarnas medlemmar i genomsnitt hade lägre inkomster än aktiebolagens delägare. Vidare framhölls att bland de ekonomiska föreningarna torde finnas ett stort antal föreningar med små inkomster och många av dessa hade ej heller till syfte att främja medlemmarnas ekonomiska intressen. Visserligen kunde praktiska skäl tala för att skattesatsen bestämdes lika för de båda kategorierna. Utskottet fann dock, att dessa skäl vägde mindre tungt än önskemålet om att bibehålla skattesatsen vid 32 procent för föreningarna.

Även för Sveriges allmänna hypoteksbank, Konungariket Sveriges stads- hypotekskassa, hypoteksföreningarna, svenska bostadskreditkassan och bostadskreditföreningarna föreslog utskottet en skattesats av 32 procent.

Förslaget godkändes av riksdagen med den utvidgningen, att jämväl sparbankerna fördes till samma grupp som de ekonomiska föreningarna.

Vid sin prövning av juridiska personers inkomstbeskattning fann 1949 års skatteutredning (SOU nr 51/1951) någon sänkning av bolagsskatten inte vara påkallad. Frågan om aktiebolagsbeskattningens höjd var — framhöll skatteutredningen — enligt uttalanden i samband med 1947 års lagstiftning väsentligen sammankopplad med bolagens möjligheter att skattefritt bilda dolda reserver. För beskattningsåret 1951 hade dessa möjligheter på visst sätt inskränkts genom lagstiftningen om investeringsskatt. Då denna lagstiftning var av tillfällig natur, ansåg skatteutredningen inte att frågan om inkomstbeskattningens storlek därigenom bringats i principiellt annat läge än tidigare. Skulle aktiebolagens rätt till fri avskrivning å inventarier eller till nedskrivning av lager bli väsentligt beskurna på mera varaktigt sätt, torde dock, framhöll utredningen, även frågan om beskattningens höjd få tagas under omprövning.

Skatteutredningen föreslog att skattesatsen för de ekonomiska föreningarna — med undantag för jordbrukets kreditkassor — skulle bestämmas till 40 procent. Den verksamhet som bedrevs av aktiebolag och ekonomiska föreningar var enligt utredningens mening så likartad att någon rationell grund för en olika behandling var svår att finna. Tvärtom borde det vara ett önskemål att den ena företagsformen inte bereddes förmåner vid skatteberäkningen framför den andra. Med den konsolidering, som de kooperativa föreningarna uppnått, och med de för dem i övrigt gällande moderata beskattningsreglerna ansåg utredningen de skäl som år 1947 åberopades för en differentiering inte längre vara bärande.

Enligt skatteutredningens förslag skulle sparbanker och vissa andra kreditinstitut bibehållas vid en skattesats av 32 procent.

I proposition nr 213/1952, som grundades på skatteutredningens betänkande, framhölls att skatteutredningens förslag rörande skattesatsen för juridiska personer i remissyttrandena mött erinringar av mycket varierande slag. På anförda skäl framfördes inte något förslag i ämnet.

Det må i detta sammanhang omnämnas att i skrivelse den 29 maj 1954 till företagsbeskattningskommittén Sveriges grossistförbund, Svenska foderämnes- och spannmålsimportörernas förening och Föreningen Sveriges spannmålsintressenter hemställt att kommittén måtte föreslå sådana ändrade regler, att aktiebolag och ekonomiska föreningar blev fullt likställda vid den statliga inkomstbeskattningen. I skrivelsen framhålles bl. a. att de skäl som år 1947 åberopades för en differentiering, nämligen att medlemmarna i ekonomiska föreningar regelmässigt hade lägre inkomster än delägarna i aktiebolag, inte syntes vara bärande. Företagets egen skatteförmåga borde vara ensamt avgörande. Jämväl rättvisekrav talade för att aktiebolag och ekonomiska föreningar beskattades lika. Den lägre skattesatsen för ekonomiska föreningar medförde en omotiverad fördel i konkurrenshänseende. Därtill kom, framhålles vidare, att ekonomiska föreningar även i annat hänseende intog en i viss mån gynnad ställning i beskattningsavseende nämligen därigenom att pristillägg och återbäring på medlemmarnas försäljningar och inköp fick avdragas vid föreningarnas inkomstbeskattning.

#### **Företagsbeskattningskommittén**

Kommittén framhåller till en början att i de för kommittén givna direktiven inte hade angivits att kommittén hade att pröva frågan om ett likställande av aktiebolag och ekonomiska föreningar i avseende å den statliga inkomstbeskattningens storlek. Med hänsyn härtill och då ifrågavarande spörsmål inte ägde något direkt samband med den översyn av beskattningsreglerna från i huvudsak konjunkturpolitisk synpunkt som kommittén enligt direktiven hade att verkställa, hade kommittén inte ansett sig böra ingå på denna fråga.

Vad kommittén däremot hade att pröva var frågan huruvida de av kommittén i det föregående föreslagna bestämmelserna borde föranleda en ändring av nu gällande procentsatser för den statliga inkomstskatten — 40 procent för aktiebolag och 32 procent för ekonomiska föreningar — i ena eller andra riktningen.

Därvid borde först framhållas att i den mån de av kommittén föreslagna bestämmelserna tillkommit för att förhindra ett inte avsett utnyttjande av gällande bestämmelser, kommitténs förslag inte borde betraktas som en skärpt företagsbeskattning. Detta hade också av departementschefen uttryckligen angivits i direktiven.

Vad härefter angick frågan huruvida ett genomförande av de av kommittén av konjunkturpolitiska skäl föreslagna striktare bestämmelserna för avskrivning å inventarier och nedskrivning av varulager innebar en skärpt företagsbeskattning ville kommittén till en början framhålla, att enligt kommitténs mening den sammankoppling av rätten till fri avskrivning

och lagervärdering med frågan om tillämplig skattesats för aktiebolag och ekonomiska föreningar som tidigare skett måste föranleda principiella erinringar. Det måste nämligen observeras att den skattesats som fastställdes skulle gälla alla aktiebolag och ekonomiska föreningar oavsett om i det enskilda fallet fanns maskiner eller varulager eller om sådana tillgångar helt saknades och — om dylika tillgångar fanns — helt oberoende av om företagens vinster, utöver vad som måste redovisas för utdelningsändamål, medgivit några konsolideringsnedskrivningar. Då skattesatserna rimligen borde vara avvägda även med tanke på sådana skattskyldiga som saknade inventarier eller varulager, syntes den omständigheten att relativt frikostiga möjligheter till vinstdispositioner stått vissa skattskyldiga till buds knappast böra vara avgörande för frågan om skattesatsens storlek. Med hänsyn till den sammankoppling av rätt till vinstreglerande dispositioner och tillämplig skattesats som likväl skett fick kommittén anföra följande.

De av kommittén förordade bestämmelserna för avskrivning å inventarier innebar självfallet i förhållande till en fullständigt fri avskrivning en viss skärpning. 30-regeln medgav emellertid en så väsentlig initialavskrivning — mer än 50 procent under de två första åren — att en avskrivning enligt denna regel och i förekommande fall enligt den supplementära regeln mer än väl täckte den faktiska värdeminskningen av inventarierna även i sådana fall då inventarierna var underkastade stark förslitning. Regeln medgav därutöver en inte obetydlig avskrivning i konsolideringssyfte. Såsom framgick av de av kommittén gjorda undersökningarna beträffande ett antal företag skulle de avskrivningar, som erhöles med tillämpning av 30-regeln, i genomsnitt under perioden 1938—1951 ha allenast obetydligt understigit de i verkligheten utförda.

Därefter anföres att de av kommittén förordade reglerna för lagervärderingen enligt huvudregeln medgav en värdering av lagren till en lägsta gräns som bedömt på grundval av den av kommittén gjorda lagerundersökningen i huvudsak inte skulle väsentligt överstiga den vid då ifrågavarande tidpunkt förekommande genomsnittliga procentuella nedskrivningen. Med de av kommittén föreslagna specialreglerna kunde lagren nedbringas till lägre värden än enligt huvudregeln. Sålunda fick erinras om den föreslagna rätten att beräkna nedskrivningen på ett medeltalsvärde för lagren under vissa år, varigenom även negativa lagervärden kom att godtagas. Vidare hade föreslagits rätt att alternativt värdera råvaror och stapelvaror till det lägsta värdet under en längre tidsperiod och nedvärdera det sålunda beräknade lagret med 30 procent.

Vad beträffade den föreslagna investeringsfondlagstiftningen innebar kommitténs förslag vissa betydande fördelar för de skattskyldiga, som med lagstiftningen avsågs, i förhållande till nu gällande regler. Den av konjunkturpolitiska skäl betingade föreskriften om viss insättningsskyldighet i riksbanken kunde inte anses utgöra någon skarpt företagsbeskattning.



Ifrågavarande lagstiftning fick antagas bli ett betydande komplement till reglerna för avskrivning å inventarier och byggnader samt för värdering av varulager.

Vidare erinras om det av kommittén framlagda förslaget om förlustutjämning.

Vad angick de föreslagna reglerna beträffande pensions- och andra personalstiftelser var innebörden av dessa att söka förhindra ett nu förekommande obehörigt utnyttjande av skattereglerna. Förslaget i denna del kunde därför inte anses som en sådan skärpt beskattning som kunde motivera en omprövning av skattesatsen. Vad slutligen angick en permanent begränsning av avdragsrätten för stiftelseavsättning till investeringsskattetaket fick framhållas att denna begränsningsregel alltfört lämnade frikostigt utrymme för stiftelseavsättningar för pensioneringsändamål.

Sammanfattningsvis anför kommittén som sin mening att de av kommittén förordade bestämmelserna tillsammans tagna inte motiverade någon ändring av nu gällande skattesatser.

I avgiven reservation framhåller herrar *Gustafson* och *Wehtje* inledningsvis bl. a., att vad kommittén i förevarande sammanhang uttalat stod i klart motsatsförhållande till vad som uttalades av statsskatteberedningen och departementschefen i samband med den år 1947 beslutade höjningen av bolagsskatten (s. 407—409). Därefter anföres att de inskränkningar i företagens möjligheter till prifallsskydd, resultatutjämning och konsolidering, som blev en följd av kommitténs förslag, ovedersägligen skulle resultera i en avsevärt ökad skattebelastning å näringslivet här i landet. Enligt de för kommittén utfärdade direktiven borde dess förslag inte utmynna i en skärpning av företagsbeskattningen. Under sådana förhållanden hade kommittén, såsom en ofrånkomlig konsekvens av de bestämmelser den förordade, enligt reservanternas mening bort föreslå en sänkning av den för aktiebolagen gällande skattesatsen för statlig inkomstskatt.

Även de nya bestämmelser för företagsbeskattningen, som reservanterna anslöt sig till, innebar en viss åtstramning av skattereglerna, men de nödvändiggjorde enligt deras mening inte i och för sig en sänkning av skattesatsen för aktiebolagen.

### Remissyttrandena

Flertalet över betänkandet hörda statliga myndigheter har tillstyrkt eller i allt fall lämnat utan erinran vad kommittén anfört och föreslagit i fråga om skattesatsen för vissa juridiska personer. En omprövning av nu gällande skattesatser har ifrågasatts av kommerskollegium samt förordats av länsstyrelserna i Blekinge, Skaraborgs, Värmlands, Västernorrlands och Västerbottens län. Även överståthållarämbetet uttalar sig i samma riktning.

Kommitténs förslag har vidare lämnats utan erinran av Svenska stadsförbundet, Svenska landstingsförbundet, Landsorganisationen i Sverige, Riksförbundet landsbygdens folk, Kooperativa förbundet, Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund och Sveriges akademikers centralorganisation medan övriga hörda näringsorganisationer förordat en omprövning av gällande skattesatser. I några fall har därvid en omprövning ansetts böra ifrågakomma endast för aktiebolagens del.

Från remissyttrandena torde följande få här återgivas.

Av de remissinstanser som tillstyrkt kommitténs förslag yttrar *länsstyrelsen i Stockholms län* att utan ingående undersökningar beträffande skattetrycket för alla grupper av skattskyldiga andra skattesatser för de juridiska personerna än de nuvarande inte syntes kunna föreslås. De fysiska personerna hade på grund av inflationen i realiteten drabbats av en skatteskärpning sedan år 1947, vilket de juridiska personerna, som haft att erlagga proportionell skatt, undgått.

*Länsstyrelsen i Kalmar län* understryker de av kommittén anförda skälen för ett bibehållande av nuvarande skattesatser.

*Landsorganisationen* förklarar sig i valet mellan en höjning av skattesatserna och en skärpning av de permanenta vinstberäkningsreglerna förorda den senare utvägen.

De remissinstanser som förordar en omprövning av skattesatserna anför, under hänvisning till de för kommittén givna direktiven, såsom skäl för en sådan omprövning att ett genomförande av kommitténs förslag till avskrivnings- och lagervärderingsregler skulle medföra en skatteskärpning.

*Länsstyrelserna i Blekinge och Västerbottens län, näringslivets skatte-delegation, Sveriges redareförening samt handelskamrarna i Skåne och Göteborg* anser att en skärpning av möjligheterna till vinstreglerande dispositioner bör medföra en reducering av skattesatsen endast för aktiebolagen. Skattedelegationen, som förordar en enhetlig procentsats för aktiebolag och ekonomiska föreningar, säger sig vad beträffade storleken av denna enhetliga procentsats kunna biträda den i herrar Gustafsons och Wehtjes reservation uttalade uppfattningen, att den åtstramning av skattereglerna de förordade inte med nödvändighet i och för sig gjorde en sänkning av skattesatsen för aktiebolagen nödvändig, men endast under den förutsättningen, att dessa reservanternas förslag till regler för varuvärderingen förbands med de av delegationen föreslagna övergångsbestämmelserna rörande bibehållande av vid beskattningsårets ingång befintlig lagerreserv. De numera av delegationen på grundval av kommitténs förslag verkställda utredningarna rörande verkningarna av de av majoriteten förordade lagervärderingsreglerna gav nämligen vid handen, att även genomförandet av reservanternas förslag eljest kom att innebära ökad skattebelastning för ett stort antal företag under övergångstiden.

Däremot biträdde delegationen helt vad reservanterna i övrigt anfört rörande skattesatsen för aktiebolagen och ville särskilt understryka det anmärkningsvärda i kommitténs uppfattning, att det inte numera — i motsats till vad som med skärpa framhölls från regeringspartiets sida i samband med den år 1947 företagna höjningen av bolagsskatten — förelåg anledning att väga i skattelagstiftningen medgivna möjligheter till vinstdispositioner mot bolagsskattens höjd.

Enligt delegationens mening motiverade genomförandet av kommitténs förslag en sänkning av skatten för aktiebolagen.

Länsstyrelsen i Västerbottens län yttrar, att det föreliggande förslaget i vissa avseenden medförde en omedelbar skärpning av beskattningen för flertalet rörelseidkare, därigenom att skatteuttagsprocenten skulle bli oförändrad ehuru avskrivningsrätten begränsades. Enligt länsstyrelsens mening borde därför ett genomförande av en begränsning av den fria avskrivningen skäligen medföra en omprövning och modifiering av skatteuttagsprocenten och länsstyrelsen hade inte kunnat finna övertygande vad i förslaget anförts som motivering för att skatteuttaget skulle bibehållas vid 40 procent.

Övriga remissinstanser som förordar en omprövning av skattesatserna anser en sådan åtgärd vara motiverad även för de ekonomiska föreningarnas del.

I det av *näringslivets skattedelegation* avgivna yttrandet ifrågasättes en ytterligare sänkning av skattesatsen under övergångstiden, om en lagstiftning på grundval av de i betänkandet angivna riktlinjerna skulle genomföras. Delegationen framhåller, att skulle kommitténs förslag till regler för varulagervärderingen lagfästas utan att förbindas med sådana övergångsbestämmelser som delegationen förordat, de av delegationen åberopade utredningarna uppenbarligen gav vid handen, att en mycket betydande sänkning av procentsatsen för den statliga inkomstskatten var motiverad.

Därefter anföres att vid beräkning av den sänkning av skattesatsen för aktiebolag, som ett lagfästande av kommitténs förslag till ändrade regler för inkomstberäkningen borde föranleda, man syntes höra taga som utgångspunkt den skattesärskärpning, som i genomsnitt skulle komma att drabba de i den av delegationen i samband med behandlingen av reglerna för varulagervärderingen åberopade utredningen ingående 328 företagen. Denna utgjorde 16 procent av sammanlagda beloppet av företagens statliga och kommunala skatter. Med en kommunal utdebitering av 12 kronor per skatte-krona blev, med hänsyn till det medgivna avdraget för den kommunala inkomstskatten vid taxering till statlig inkomstskatt, den effektiva sammanlagda skattesatsen för aktiebolagen 47,2 procent, vilken således i genomsnitt skulle höjas med 16 procent eller till 54,7 procent av inkomsten. Denna procentsats betecknade emellertid ett minimibelopp. Den verkliga skattesatsen torde komma att bli ca 60 procent.

Dessa summariska beräkningar gav vid handen, yttrar delegationen vidare, att en för aktiebolag och ekonomiska föreningar m. fl. juridiska personer gemensam procentsats för uttagande av statlig inkomstskatt utan de av delegationen förordade övergångsbestämmelserna i allt fall måste under övergångstiden sättas lägre än 32 procent.

I fråga om enskilda rörelseidkare, som var underkastade progressiv beskattning, borde, enligt vad delegationen framhåller, nedsättningen av skattesatsen beräknas från den utgångspunkten, att skatteskärpningen för dessa kom att överstiga vad som i genomsnitt blev fallet för aktiebolagen. Till en del kunde en sådan enligt kommitténs direktiv inte avsedd skatteskärpning undvikas genom nedsättning av uttagningsprocenten för den statliga inkomstskatten i förening med reduktion av förmögenhetsskatten samt rätt till avdrag för denna skatt vid taxering till statlig inkomstskatt. Ytterligare reduktioner blev emellertid nödvändiga, om en skärpning av beskattningen särskilt under övergångstiden för de enskilda rörelseidkarna skulle kunna undvikas.

För undvikande av skärpt beskattning av företagen erfordrades enligt delegationens mening en reduktion av skattesatserna under övergångstiden även för det fall att någon av de reservationsvis framförda förslagen till varuvärdering skulle genomföras utan de av delegationen föreslagna övergångsbestämmelserna. Såvitt angick den av herr Hedborg avgivna reservationen syntes det kunna tagas för visst, att skattesatsen för aktiebolag och därmed likställda i allt fall borde bestämmas lägre än till 36 procent, om en skatteskärpning för de i aktiebolagsform bedrivna företagen under angivna förutsättningar skulle kunna undvikas.

Åtskilliga remissinstanser anser att skillnaden i skattesats för aktiebolag och ekonomiska föreningar bör upphävas. Dit hör kommerskollegium, länsstyrelserna i Blekinge och Värmlands län, näringslivets skattedelegation, Sveriges grossistförbund, Sveriges köpmannaförbund, Sveriges redareförening, Tjänstemännens centralorganisation och flera handelskamrar.

*Kommerskollegium* framhåller, att bärande skäl inte förelåg att i fråga om skattesatsen göra åtskillnad mellan aktiebolag och ekonomiska föreningar.

*Näringslivets skattedelegation* anför.

På sätt 1949 års skatteutredning anfört är den verksamhet, som bedrivs av aktiebolag och ekonomiska föreningar, så likartad, att någon rationell grund för en olik behandling är svår att finna. Tvärtom är det ett befogat önskemål att den ena företagsformen inte beredes förmåner vid beskattning framför den andra. Med den konsolidering, som de kooperativa föreningarna uppnått och med de för dem gällande moderata beskattningsreglerna, kunna några bärande skäl för en differentiering av skattesatserna, enligt vad utredningen framhåller, icke anses föreligga.

En minoritet inom skatteutredningen ansåg, att även jordbrukets kreditkassor

i förevarande hänseende borde likställas med aktiebolag. Den verksamhet som bedrevs inom jordbrukskasserörelsen, vore inriktad på att bereda jordbrukskassornas intressenter — jordbrukarna — dels lån till lägsta möjliga ränta, dels högsta möjliga avkastning på av dem i kassan insatt kapital. Genom denna nedpressning av marginalen mellan in- och utlåningsränta tillfördes den ifrågavarande intressentgruppen en ekonomisk fördel, vilken visserligen bleve beskattad hos intressenterna men icke — i motsats till vad som tillgodofördes aktiebolagens intressenter, aktieägarna — jämväl blev föremål för beskattning hos den juridiska personen. Även om den skillnaden mellan intressentgrupperna förelåg, att dessa i det förstnämnda fallet tillika voro låntagare, kunde de i jordbrukskasserörelsen verksamma inrättningarna härigenom anses komma i ett fördelaktigare läge i beskattningshänseende än de affärsmässigt drivna kreditinrättningar, med vilka de konkurrerade. Någon ändring härutinnan ifrågasatte minoriteten icke, men den ansåg icke befogat att gynna de ifrågavarande penninginrättningarna även i det avseendet, att de starkt reducerade vinster, som sålunda av dem redovisades, skulle beskattas efter en lägre skattesats än den, som gällde för de med dem konkurrerande penninginrättningarna. Jordbrukskassorna fingo sin skattebörd avvägd på grundval av den låga inkomst de redovisade och skatten blev härigenom reducerad i all den utsträckning, den av dem förda räntepolitiken kunde anses motivera. Vad ovan sagts angående jordbrukskassorna var i princip tillämpligt jämväl på vissa övriga penninginrättningar, för vilka utredningen föreslog lägre skattesats än för aktiebolag.

Under återopande av det anförda hemställer delegationen, att en enhetlig procentsats för samtliga de i 10 § 2 mom. a) och b) förordningen om statlig inkomstskatt avsedda juridiska personerna måtte fastställas.

*Sveriges köpmannaförbund* förklarar sig anse att ett bibehållande av en skattesats av 32 procent för de ekonomiska föreningarna skulle vara en ren diskrimination av den enskilda detaljhandeln.

*Sveriges grossistförbund* yttrar, att den nuvarande olikheten i skattesatsen mellan aktiebolag och ekonomiska föreningar, vilken skillnad borde bringas att upphöra, enligt förbundets mening var helt omotiverad och för aktiebolagen innebar ett betydande handikap i konkurrensen, som kom att få ytterligare ökad tyngd efter en eventuell begränsning av avskrivnings- och nedskrivningsmöjligheterna.

### Departementschefen

Kommitténs uppfattning är, att de av kommittén föreslagna bestämmelserna rörande avskrivning och lagervärdering samt avsättning till investeringsfonder och personalstiftelser tillsammans antagna inte är ägnade att på längre sikt medföra någon skärpt företagsbeskattning. Med anledning härav har kommittén inte funnit anledning att föreslå någon ändring av nu gällande skattesatser.

Reservanterna Gustafson och Wehtje har kritiserat kommitténs förevarande uttalande och för sin del ansett att ett genomförande av kommitténs förslag skulle resultera i en avsevärt ökad skattebelastning. Kom-

mittén hade därför enligt reservanternas mening bort föreslå en sänkning av den för aktiebolagen gällande skattesatsen. Åtskilliga av de hörda organisationerna och några myndigheter har på i huvudsak samma skäl som reservanterna förordat en sänkning av skattesatserna för både aktiebolag och ekonomiska föreningar. I vissa yttranden har dock en sådan omprövning ansetts böra begränsas till skattesatsen för aktiebolagen.

Till stöd för yrkandet om sänkt skattesats har bland annat hänvisats till det i direktiven gjorda uttalandet, att avsikten med den ifrågasatta översynen av företagsbeskattningen i och för sig inte var att åstadkomma en skärpt företagsbeskattning.

I anledning av det åberopade direktivuttalandet får jag erinra om att syftet med den nu föreliggande sakkunnigutredningen varit att undersöka möjligheterna att uppställa sådana regler för företagsbeskattningen, som är från konjunkturpolitisk synpunkt bättre avvägda än vad fallet är med nuvarande regler. Kommittén har haft fria händer att pröva alternativen med bruttoskatt och nettovinstbeskattning samt att inom ramen för det ena eller andra alternativet förorda de enligt kommitténs mening mest ändamålsenliga detaljbestämmelserna. Syftet med reformen är alltså i och för sig inte av fiskalisk natur. Det är detta, men inte heller mer, som med det ifrågavarande direktivuttalandet utsagts och åsyftats.

Härav följer att detta uttalande inte kan tagas till intäkt för ett krav på en sänkt skattesats av den anledningen, att minskade möjligheter till vinstreglerande dispositioner visserligen skulle medföra ett större skatteuttag vissa år men å andra sidan på längre sikt bibehålla företagen vid i huvudsak samma skattebelastning som för närvarande.

Vad angår de av mig i det föregående förordade reglerna för den ändrade företagsbeskattningen, vill jag framhålla att vissa av dessa regler innebär en försiktig åtstramning i rätten till vinstreglerande dispositioner, andra — jag tänker särskilt på investeringsfonderna — en uppmjukning av gällande bestämmelser och därutöver en tidigare inte förefintlig möjlighet till ett extra avdrag samt åter andra att förhindra ett obehörigt utnyttjande av skattereglerna. Enligt min mening kan de föreslagna bestämmelserna tillsammans inte anses innebära en på längre sikt skärpt företagsbeskattning. Jag erinrar att kommittén tillkännagivit motsvarande uppfattning redan beträffande de av kommittén föreslagna reglerna.

Särskild uppmärksamhet har tilldragit sig förhållandena de år, varunder vissa företag med för närvarande mycket låga lagervärden har att anpassa sig upp till de framdeles medgivna lägsta tillåtna bokföringsmässiga lagervärdena. Det har gjorts gällande, att den ökade vinstredovisning, som i allt fall teoretiskt kommer att äga rum under ett eller flera av dessa år, borde motivera en sänkt skattesats för den åsyftade tidsperioden.

Inte heller det sist återgivna kan jag finna bärande. De företag, varom

nu är fråga, är sådana som genom långtgående nedskrivningar eller — trots inträffade ändringar i penningvärdet eller prisnivån — genom bibehållande av tidigare låga bokförda lagervärden kunnat mer än andra företag utnyttja skattereglerna för att skjuta beskattningen på framtiden eller för en skattefri kapitaluppbyggnad inom företaget i fråga. Det kan inte vara godtagbart att genom en tillfällig sänkning av skattesatserna försätta dessa företag i ett speciellt gynnat läge. Det bör vidare uppmärksammas att den berörda gruppen av företag är begränsad. Följaktligen skulle en tillfällig sänkning av skattesatsen leda till det ganska orimliga resultatet att skatten sänktes för ett antal företag, varav de allra flesta över huvud taget inte skulle påverkas av de ändrade reglerna för varulagervärderingen.

Jag vill i detta sammanhang, och med instämmande i vad kommittén anfört, begagna tillfället att som min mening framhålla att det är principiellt oriktigt med en sammankoppling av skattesatsen med reglerna för den skattemässiga inkomstberäkningen. Det skulle föra för långt att här mer än antyda de skäl, som kan åberopas mot en dylik sammankoppling. Jag vill emellertid erinra om att en generellt fastställd skattesats skall gälla företag såväl med som utan anläggnings- eller omsättningstillgångar. Vidare bör uppmärksammas att en sådan motivering för en högre skattesats, som hänsynstagande till rätten till långtgående vinstdispositioner utgör, ej har fog för sig när fråga är om andra än från år till år expanderande företag och ej heller beträffande företag vars vinstförhållanden medger — förutom förräntning av insatskapitalet — blott normala avskrivningar och konsolideringsnedskrivningar.

Av vad jag tidigare anfört framgår att jag — med hänsyn till den sammankoppling som vid några tillfällen likväl skett av skattesats med reglerna för inkomstberäkningen — utifrån denna uppenbarligen ganska oriktiga utgångspunkt gjort en omprövning, som jag funnit inte motivera en sänkt skattesats. Men jag vill för framtida diskussion understryka, att frågorna om tillämplig skattesats och om reglerna för inkomstberäkningen bör behandlas som två av varandra i huvudsak oberoende frågor.

Vad slutligen angår frågan om en gemensam skattesats för aktiebolag och ekonomiska föreningar får jag framhålla att detta spörsmål ej upptagits av kommittén till behandling såsom liggande utanför en av konjunkturpolitiska skäl föranledd ändring i företagsbeskattningen. Ej heller är jag för egen del beredd att i förevarande sammanhang ingå på detta ämne.

## 12. Speciella regler för högkonjunkturlägen

### Företagsbeskattningskommittén

Kommittén framhåller att, såsom tidigare återgivits, det kunde övervägas att i sådana högkonjunkturlägen, där en inflationistisk tillspetsning hotade,

ytterligare åtstrama möjligheterna till avskrivning å inventarier och nedskrivning av varulager. Vidare kunde ifrågasättas att komplettera systemet med en särskild lagstiftning, som mera direkt riktade sig mot vissa investeringar.

För kommittén hade enligt vad därefter framhålles gällt att välja mellan ett system med för normala fall synnerligen liberala möjligheter till vinst-dispositioner, vilket ofta måste kompletteras med särskilda åtgärder, och ett system med mer restriktiva permanenta regler, vilket system å andra sidan inte annat än i mycket extrema konjunkurlägen krävde speciella kompletterande bestämmelser. Vid det principiella valet mellan dessa båda system hade kommittén funnit, att det från såväl det allmännas som företagens och taxeringsmyndigheternas synpunkt måste framstå såsom mera önskvärt med fasta regler som endast mera undantagsvis skulle behöva sättas ur kraft respektive kompletteras med specialföreskrifter.

Från denna utgångspunkt hade kommitténs strävan varit att söka utforma de permanenta reglerna inom varje särskilt område på sådant sätt att de konjunkturpolitiska önskemålen blivit tillgodosedda genom dessa regler så långt detta varit möjligt vid en samtidig avvägning mot ett även det allmännas intresse av att företagen bereddes tillfälle till en betryggande konsolidering. Hänsyn hade därvid också tagits till önskvärdheten av att i rimlig utsträckning underlätta för företagen att med egna medel finansiera sin vidare utveckling. För kommittén hade därvid även framstått såsom angeläget att tillgodose näringslivets krav på så fasta regler att ett mera långsiktigt bedömande av investeringarna och deras finansiering blev möjligt. Permanenta regler av innebörd att behöva överges eller kompletteras redan i mindre extrema högkonjunkurlägen måste, såsom tidigare framhållits, för näringslivet framstå såsom en väsentlig olägenhet.

Vid avvägningen av de permanenta reglerna hade, såsom tidigare i varje särskilt sammanhang framhållits, en betydande hänsyn samtidigt tagits till annat än de rent konjunkturpolitiska önskemålen. Sålunda innefattade de av kommittén föreslagna avskrivnings- och värderingsreglerna alltfört väsentligt utrymme för vinstreglerande åtgärder i konsolideringssyfte. Man kunde därför även om kommitténs förslag genomfördes inte helt bortse från möjligheten att i extrema högkonjunkurlägen särskilda lagstiftnings-ingripanden kunde behöva göras.

#### *Avskrivningsregler*

Att 30-regeln med den därtill anknutna supplementära regeln lämnade möjlighet till väsentligt större avskrivningar än som svarade mot den ekonomiska värdenedgången hade förut framhållits, yttrar kommittén. Det kunde därför övervägas att i speciella lägen vidtaga en tillfällig åtstramning. Närmast till hands syntes därvid ligga att ej medge högre avskrivning



än som betingades av rena förslitningssynpunkter eller med andra ord övergå till den för fysiska personer gällande bundna avskrivningen. Detta skulle emellertid, såsom i tidigare sammanhang framhållits, medföra så betydande tillämpningssvårigheter att denna utväg enligt kommitténs mening måste avvisas. Kommittén erinrar om att detta alternativ även prövades och avvisades vid 1952 års lagstiftning i ämnet.

Enligt kommitténs mening var det alternativ som härnäst erbjöd sig att modifiera procentsatserna enligt 30-regeln. Härom anför kommittén.

Det torde knappast kunna ifrågakomma att medge lägre avskrivning på ingående bokfört värde än 30 procent. Däremot bör inte avvisas möjligheten att modifiera den höga initialavskrivningen å nyanskaffade inventarier, t. ex. genom att medge avskrivning å sådana tillgångar med 20 procent. Det måste emellertid observeras att man inte heller med en sådan modifikation alltid når ett från konjunkturpolitisk synpunkt godtagbart resultat. Detta sammanhänger bl. a. med följande omständighet. 30-regeln även i detta modifierade skick, liksom fallet är med den för tillfället gällande provisoriska lagstiftningen på området, inrymmer rätt till avskrivning enligt nettometoden. Denna innebär som bekant att vad som inflyter vid försäljning av avyttrade tillgångar får i sin helhet användas för en extra avskrivning. I högkonjunkturlägen av det slag varom nu är fråga får man erfarenhetsmässigt räkna med starkt stegrade priser även på begagnade tillgångar. Ett påtagligt exempel härpå utgjorde prisstegringen på secondhandtonnage under de senaste högkonjunkturåren. För företag vilka i samband med nyanskaffningar avyttrar sådana äldre tillgångar kan tänkas att 30-regeln, även om den modifierades på nyss antytt sätt, inte skulle innebära en från konjunkturpolitisk synpunkt tillräcklig inskränkning i avskrivningsmöjligheterna.

Härtill fogar kommittén att av sist anförda skäl kunde därför under ett utpräglat högkonjunkturläge tagas under prövning huruvida det permanenta avskrivningssystemet borde tillfälligt ändras så att nettometoden inte blev tillämplig. Tekniskt kunde detta lösas så att den av kommittén förordade supplementära regeln, vilken inte inkluderade avskrivning enligt nettometoden, gjordes till huvudregel. Supplementärregeln innebar, erinrar kommittén, att företagen vid varje givet tillfälle ägde göra en avskrivning intill ett bokfört värde svarande mot en årlig avskrivning med 20 procent.

### *Investeringsavgift*

Hur än avskrivningsreglerna utformades — och under förutsättning tillika att man i enlighet med kommitténs uppfattning avvisade en återgång till bunden avskrivning — torde bli ofrånkomligt, anför kommittén, att ett inte obetydligt utrymme för överavskrivningar likväl kvarstod. Detta förhållande ävensom den omständigheten att även synnerligen restriktiva avskrivningsregler ingalunda alltid kunde förutsättas medföra en av konjunkturpolitiska skäl i det speciella läget starkt motiverad investeringsbegränsning gjorde att åtgärder vid sidan av tillfälliga modifikationer i avskrivningsreglerna kunde behöva tillgripas. Kommittén åsyftade möjligheten att

— såsom skedde under åren 1952 och 1953 — genom en särskild avgiftsbeläggning (investeringsavgift) förhindra mindre räntabla investeringar respektive söka påverka företagens handlande i sådan riktning att vissa för dagen från företagets synpunkt visserligen önskvärda men inte absolut nödvändiga investeringar uppsköts till en senare tidpunkt, då avgiftsbeläggning inte ifrågakom. Därefter anföres att en lagstiftning av sist antytt slag i allt väsentligt torde kunna uppbyggas med ledning av 1951 års förordning i ämnet. Kommittén hade inte funnit möjligt att i detalj utarbeta något förslag till en beredskapslagstiftning i ämnet. En sådan måste nämligen utformas under beaktande av vilka åtgärder som i övrigt kunde komma att vidtagas från statsmakternas sida, t. ex. om byggnadsreglering kom att vid den aktuella tidpunkten upprätthållas eller ej.

### *Lagervärderingsreglerna*

Kommittén erinrar om att dess förslag härutinnan enligt huvudregeln innebar rätt att nedskrivna lagret till halva dess värde. Vid sidan av denna regel föreslogs vissa specialregler, innebärande antingen att företaget fick beräkna nedskrivningen på ett treårsmedeltal eller att såvitt avsåg råvaror och stapelvaror värderingen fick hänföra sig till lägsta pris under en femårsperiod. Detta innebar visserligen vidsträckta möjligheter till lagernedskrivningar men torde likväl innefatta sådana värderingsregler som var från det allmännas synpunkt godtagbara i flertalet konjunkturlägen.

I mer extrema högkonjunkturlägen fick det inte förbises att de föreslagna reglerna lämnade ett inte godtagbart utrymme för vinstdispositioner. Sålunda fick till en början framhållas, att ett företag kunde ha sitt lager bokfört till ett relativt högt värde då konjunkturläget tillspetsades. Företaget kunde då, utan att någon lagerökning var för handen, genom nedvärdering av lagret frigöra obeskattade vinstmedel till betydande belopp för investeringar av olika slag. För att förebygga en sådan effekt kunde övervägas en tillfällig skärpning av värderingsreglerna nämligen på så sätt att en ytterligare nedvärdering i förhållande till läget vid periodens början inte medgavs. Härvid torde dock en viss mindre sammanlagd nedvärdering än enligt de permanenta reglerna likväl alltid få godtagas. Mot en sådan anordning måste självfallet invändas att företag som tidigare inte haft möjlighet att verkställa betryggande nedskrivning förhindrades att göra sådana i det avsedda högkonjunkturläget.

Ytterligare borde framhållas, att särskilda värderingsregler kunde bli erforderliga i lägen då mycket starka skäl talade från det allmännas synpunkt för återhållsamhet beträffande lageruppbyggnader. Det måste förutses att i de avsedda konjunkturlägena anskaffningsvärdena kunde komma att vä-

sentligt överstiga motsvarande lägsta värden under senaste femårsperiod. Härav följde att den permanenta lagstiftningen, om den skulle gälla i det antydda konjunkturläget, kunde verka starkt stimulerande på lagerinvesteringar.

En lagstiftning med sist angivet syfte hade — såsom av den tidigare lämnade redogörelsen framgick — funnits för beskattningsåren 1952 och 1953. Bestämmelserna kom dock på grund av ändrade konjunkturförhållanden aldrig att tillämpas vid taxeringen.

Kommittén erinrar om att mot utformningen av de för nämnda år gällande bestämmelserna gjordes från några remissinstansers sida och i motioner i riksdagen vissa erinringar. Sålunda framhölls att den omständigheten att lagerökningen beräknades vid jämförelse med lagret vid beskattningsårets ingång innebar en orättvisa för de företag som vid ingången av beskattningsåret hade ett osedvanligt litet lager och där lagerökningen i realiteten kunde innebära att lagret vid beskattningsårets utgång endast motsvarade företagets normala lager. Det framhölls bl. a., att företag inom skogsindustrin hade mycket små lager vid 1952 års ingång medan lagren vid 1952 års slut på grund av ändrade konjunkturförhållanden kunde antagas bli osedvanligt stora. Kommittén anför härefter att om man såsom jämförelselager i en framtida förordning tog det av kommittén ifrågasatta medeltalet av lagren under en treårsperiod, riskerna för att ett i gång varande företag fick ett onormalt litet jämförelselager i huvudsak torde vara eliminerade.

Mot förenämnda bestämmelser invändes därjämte, att lagerökningar kunde vara föranledda av andra orsaker än spekulation, t. ex. vara orsakade av ett opåräknat köpmotstånd. Häremot framhåller kommittén, att om en lagerökning föranleddes av minskad försäljning, något behov av ökad nedskrivning i regel inte torde föreligga. Företagens vinstförhållanden vid sådana tillfällen kunde inte antagas medge ökade nedskrivningar; tvärtom var det just under sådana förhållanden som en uppskrivning av varulagret var den normala företeelsen.

Det framhölls även att de tidigare tillfälliga bestämmelserna skulle vara till betydande förfång för nystartade företag och företag som var under utveckling och för vilka företag en lagerökning för de ifrågakommande åren i och för sig inte kunde betecknas som en spekulativ lageruppbyggnad.

Kommittén erinrar häremot till en början att lageruppbyggnad även hos ett nystartat företag eller ett företag under naturlig expansion av konjunkturpolitiska skäl inte borde underlättas i extrema högkonjunkturlägen. Ett undantag för nystartade företag skulle vidare lätt medföra ett sådant kringgående av bestämmelserna som att äldre företag med hänsyn till skatte-reglerna bildade dotterföretag dit lagerökningarna förlades. Å andra sidan borde även en lagstiftning i nu angivet syfte innefatta en rätt till en viss mindre nedskrivning för prisfallsrisk, exempelvis med 20 procent.

*Stiftelseavsättningar*

Kommittén yttrar att i extrema högkonjunkurlägen fråga kunde uppkomma om tillfälliga begränsningar rörande avdrag för avsättning till pensionsstiftelser. En begränsningsregel kunde utformas exempelvis såsom en rätt att skattefritt avsätta allenast ett belopp motsvarande den på beskattningsåret belöpande kostnaden för framtida pensionering av personal. Alternativt kunde övervägas att för avdragsrätt genomgående kräva överföring av kontanta medel motsvarande stiftelseavsättningen. Från skilda synpunkter kunde vägande invändningar riktas mot dylika temporära föreskrifter främst med hänsyn till att de anställdas intresse av trygghet för sin pensionering i viss mån eftersattes.

*Sammanfattning*

Av det sagda framgick, anför kommittén, att inom vart och ett av de nu angivna områdena möjligheter i och för sig fanns att vidtaga lagstiftningsåtgärder som relativt effektivt tillgodosåg de invändningar av konjunkturpolitisk art som kunde riktas även mot de av kommittén föreslagna permanenta reglernas verkningar i extrema högkonjunkurlägen. Utformningen av sådana tillfälliga åtgärder måste givetvis bli beroende av karaktären av det ekonomiska läge, i vilket de avsågs att tillgripas, ävensom av den ekonomiska politik som i övrigt fördes. Kommittén hade därför inte ansett sig kunna utforma några konkreta förslag till en speciell konjunkturlagstiftning.

Även om sålunda de teoretiska förutsättningarna för lagstiftningsingripanden av nu antytt slag fanns, ville kommittén understryka de väsentliga svårigheter som var förenade med ett system vilket byggde på tillfälligt insatta åtgärder. Erfarenheten utvisade, att det var nästan ogörligt att med tillräcklig säkerhet avgöra när läget var sådant att tillfälliga åtgärder borde tillgripas. Detta sammanhänge inte bara med svårigheten att bedöma den framtida konjunkturutvecklingen utan även med hänsyn till den tidsutdräkt som föranleddes av att frågor av hithörande slag måste underställas riksdagens prövning för att därefter måhända nå sin egentliga effekt först vid ett framtida taxeringstillfälle. Härtill kom att bestämmelser av nu antytt slag måste kompletteras med övergångsbestämmelser, som fritog företagen från bestämmelsernas verkningar i sådana fall då företagen på ett tidigare stadium träffat avtal om vissa investeringar eller liknande. Betygsande exempel härpå utgjorde de övergångsbestämmelser som fogades till 1951 års förordning om investeringsavgift och 1952 års förordning om inskränkning i den fria avskrivningsrätten.

Kommittén påpekar även de ojämna och ingalunda i alla hänseenden önskvärda verkningar som följde av med nödvändighet generellt utformade tillfälliga bestämmelser.

De svårigheter och olägenheter, som var förenade med temporära lagstiftningsåtgärder av här diskuterad art, utgjorde enligt kommitténs uppfattning som förut anförts ett starkt stöd för sådana permanenta regler på företagsbeskattningens område, som så långt som möjligt begränsade behovet av tillfälliga ingripanden.

En *minoritet inom kommittén*, herrar Gustafson och Wehtje, yttrar i avgiven reservation att de, såsom tidigare framhållits, inte kunde dela kommitténs uppfattning, att den konjunkturpolitiska anpassning av skattelagstiftningen, som kommittén fått i uppdrag att framlägga förslag om, skulle ske genom att göra de *permanent* reglerna i skattelagstiftningen mera restriktiva. De ansåg det inte rimligt att på sådant sätt underordna lagstiftningen för normala tider under de speciella krav som kunde resas i ett extremt högkonjunkturläge.

Reservanterna hade godkänt vissa begränsningar i de permanenta skatte-reglerna — delvis från andra utgångspunkter än dem som redovisats av kommittén — men enligt deras mening måste dock konjunkturpolitiken i det väsentliga stödja sig på allmänna penning- och finanspolitiska åtgärder. I den mån det i ett extremt högkonjunkturläge befanns önskvärt att komplettera dessa allmänna åtgärder med mera speciella skattepolitiska ingripanden, borde sådana ingripanden vara av tillfällig natur och ske endast på ett fåtal punkter. Det borde på förhand vara klart angivet på vilka punkter sådana konjunkturpolitiskt betingade modifikationer av skatte-reglerna kunde tänkas bli aktuella. Med hänsyn härtill förordade reservanterna en begränsning av dylika åtgärder till en investeringsavgift av det slag som redan prövats i vårt land under åren 1952 och 1953 och en beredskapslagstiftning beträffande lagervärderingen av det slag som fanns under åren 1952 och 1953. Båda slagen av lagstiftning borde dock enligt reservanternas mening bli föremål för en teknisk omarbetning.

Reservanterna säger sig däremot i konsekvens med vad som anförts avvisa tanken på att, som antydde i kommitténs förslag, i vissa lägen införa temporära begränsningar i avskrivningsrätten eller speciella inskränkande regler beträffande avsättningar till pensionsstiftelser.

### Remissyttrandena

Remissinstanserna har redan i samband med behandlingen av frågan om den permanenta lagstiftningens anpassning till en konjunkturstabiliserande ekonomisk politik i allmänhet angivit sin principiella inställning till spörsmålet om en särskild lagstiftning avsedd att tillgripas i mera utpräglade högkonjunkturlägen. På grund härav och då kommittén inte funnit det möjligt att i detalj utarbeta en lagstiftning av sist angiven innebörd har flertalet av de hörda myndigheterna och organisationerna inte till särskild

26 — Bihang till riksdagens protokoll 1955. 1 saml. Nr 100

granskning upptagit de med en sådan lagstiftning sammanhängande spörsmål. Utöver vad tidigare återgivits har emellertid frågan om en särskild lagstiftning i huvudsak föranlett följande uttalanden.

*Fullmäktige i riksbanken*, som enligt vad förut berörts anser att det borde övervägas om inte den av kommittén föreslagna lagstiftningen måste kompletteras med en särskild beredskapslagstiftning, framhåller att uppmärksamheten härvid främst borde ägnas möjligheten att genom en särskild avgiftsbeläggning söka påverka investeringarna. Investeringsavgiften syntes ge de största möjligheterna till att allt efter konjunkturens karaktär träffa de minst önskvärda investeringarna.

*Överståthållarämbetet* anför.

Ändrade konjunkturlägen synas icke böra medföra uttagande av tillfälliga skatter, såvida icke läget för vissa skattskyldiga medfört att desamma i påfallande omfattning erhållit oförtjänta vinster. En ökad sterilisering av företagens vinstmedel kan däremot i vissa lägen vara berättigad; en sådan åtgärd innebär icke någon ökad beskattning. Alla åtgärder för tillfällig beskattning medföra svåra tröskelproblem. Överståthållarämbetet ifrågasätter om icke tillfälliga åtgärder kunna tillgodoses genom att föreskriva obligatoriska ökade avsättningar till investeringsfonder. Antalet skattskyldiga, som träffats av investeringskatt och investeringsavgift, torde icke vara synnerligen stort. Om de av kommittén föreslagna åtgärderna medföra avsedd ökning av skattskyldigas avsättningar till investeringsfonder, torde skärpta bestämmelser i extrema högkonjunkturlägen icke medföra nämnvärd stegring av antalet skattskyldiga, för vilka dylika fonder kunna ifrågakomma.

*Västernorrlands och Jämtlands läns handelskammare* förklarar sig vilja starkt understryka sin uppfattning att en lagstiftning med speciella regler för högkonjunkturlägen endast fick utgöra ett sekundärt medel vid utformningen av en aktiv konjunkturpolitik. En sådan lagstiftning fick ej heller utformas såsom en påлага på i företagen befintligt kapital eller likvida medel utan inriktas på en skattebeläggning av aktiva investeringsåtgärder i form av kvantitativ lagerökning, byggnads- och maskinanskaffning.

*Länsstyrelsen i Västernorrlands län, näringslivets skattedelegation, Sveriges grossistförbund, Svensk industriförening och Gotlands handelskammare* åberopar de av kommittéreservanternas anförda synpunkterna. Grossistförbundet framhåller sålunda, att de konjunkturpolitiska synpunkterna enligt dess mening — i den mån de över huvud taget hade relevans för skattelagstiftningen — på sätt som förordades av reservanternas Wehtje och Gustafson främst borde tillgodoses genom särskild beredskapslagstiftning och inte genom bestämmelser i den permanenta skattelagstiftningen. Även om det låg viss sanning i kommittémajoritetens uttalande att dylika beredskapsåtgärder ofta riskerade att bli insatta först på ett förhållandevis sent stadium, vägde detta enligt förbundets mening väsentligt lättare än nackdelarna av att genom regler i den permanenta skattelagstiftningen åstadkomma en allmän minskning i det för framstegsutvecklingen så utomordentligt betydelsefulla företagssparandet.

### Departementschefen

Syftet med ett system med restriktiva permanenta regler är bl. a. att göra tillfälliga ingripanden på beskattningsområdet i huvudsak onödiga. Detta syfte torde också i det väsentliga bli tillgodosett med de av mig i det föregående förordade skattereglerna. Såsom kommittén framhållit bör emellertid inte bortses från att det i extrema högkonjunkturlägen kan bli erforderligt att överväga speciella åtgärder. Jag vill härutinnan främst hänvisa till vad jag förut framhållit om ett behov i vissa lägen av regler, som riktar sig mot tillfälliga lagerökningar.

Vad särskilt angår investeringsavgiften vill jag framhålla att uttagandet av en sådan avgift är en konjunkturpolitisk åtgärd på ett delvis annat plan än t. ex. en åtstramning i avskrivnings- och värderingsreglerna. Visserligen kan en ändrad företagsbeskattning i sin mån minska det framtida behovet av en investeringsavgift, men en sådan avgift kan likväl i vissa lägen komma att framstå som ett önskvärt komplement till stramare regler för den skattemässiga inkomstberäkningen.

Värdet med kommitténs utredning i nu förevarande del är att en inventering gjorts av de möjligheter, som över huvud kan tagas under övervägande i ett läge, då de permanenta skattereglerna framstår som mindre tillfredsställande. Anledning saknas emellertid att i detta sammanhang närmare än som skett ingå på vad kommittén anfört.

### 13. Departementschefens hemställan

Föredragande departementschefen hemställer härefter, att Kungl. Maj:t måtte genom proposition föreslå riksdagen att antaga inom finansdepartementet upprättade förslag till

- 1) lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370);
- 2) förordning om inventering av varulager för inkomsttaxeringen; samt
- 3) förordning om investeringsfonder för konjunkturutjämning.

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

Ur protokollet:  
*Harald Häggquist*

**Företagsbeskattningskommitténs förslag**  
till  
**lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370)**

Härigenom förordnas, att punkterna 2, 4 och 7 av anvisningarna till 29 §, punkt 1 av anvisningarna till 41 § och punkt 6 av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives.

**Anvisningar**

till 29 §.

2. Skattskyldig må åtnjuta avdrag för medel, som avsatts till pensionsstiftelse varom förmåles i punkt 6 av anvisningarna till 53 § för pensionering av personal, som är eller varit anställd i rörelsen eller efterlevande till sådan personal.

Avdrag må icke medgivas med mindre pensioneringen anordnats på sätt i anvisningarna till 31 § föreskrives som villkor för att livförsäkring skall hänföras till pensionsförsäkring. Vidare kräves för rätt till avdrag att medlen kontant eller i form av aktier, obligationer eller därmed jämförliga tillgångar till ett värde motsvarande den gjorda avsättningen överlämnats till stiftelsen. Är fråga om aktiebolag, ekonomisk förening, ömsesidigt försäkringsbolag eller sparbank må med tillgångar som nyss sagts jämsställas skuldebrev som av den skattskyldige överlämnats till stiftelsen.

Avdrag för avsättning till pensionsstiftelse må icke medgivas med högre belopp än som — bedömt på grundval av förhållandena vid beskattningsårets utgång — erfordras för att jämte framtida avgifter säkerställa de pensioner jämte dyrtidstillägg eller andra därmed jämförliga tillägg, vilka högst skola utgå enligt av vederbörande företag gjorda bindande utfästelser till personer som omfattas av stiftelsens ändamålsbestämning.

Vid beräkning av det belopp, vartill stiftelsens förmögenhet sålunda högst må uppgå, skall hänsyn tagas endast till den, som vid ingången av beskattningsåret uppnått tjugufem års ålder, och må de framtida avgifterna icke antagas lägre än de från tjugufem år till pensionsåldern oföränderliga avgifter, som skolat erfordras för att säkerställa nu ifrågasvarande pensionsförmåner.

Oaktat vad i nästföregående stycke sägs, må den framtida avgiftsbetal-



ningen anses grundad på från dagen för anställningen och till pensionsåldern med oförändrade belopp utgående avgifter och må all personal för vilken bindande utfästelse gäller oavsett åldern medräknas. Härvid skall dock, om löneförhöjning erhållits under anställningstiden, avgiften för den del av utfästelsen, som belöper på eller kan anses belöpa på löneförhöjningen, beräknas utgå från dagen för löneförhöjningen. Ävenså skall, i fall av tilläggsutfästelse av annan anledning än nyss nämnts, avgiften för tilläggsutfästelsen anses utgå från den dag då denna gavs.

Skattskyldig må jämväl åtnjuta avdrag för medel, som avsatts till annan personalstiftelse än pensionsstiftelse, därest medlen kontant eller i form av aktier, obligationer eller därmed jämförliga tillgångar till ett värde motsvarande den gjorda avsättningen överlämnats till stiftelsen och under förutsättning tillika att stiftelsens ändamål är sådant, att den skattskyldige vid direkt omkostnad för dylikt ändamål är berättigad till avdrag, samt att stiftelsen i övrigt uppfyller villkor motsvarande dem som i punkt 6 av anvisningarna till 53 § stadgats beträffande pensionsstiftelse.

4. Aktiebolag, ekonomisk förening, ömsesidigt försäkringsbolag eller sparbank må utan avseende å vad ovan i punkt 3 sägs efter därom hos beskattningsnämnd framställt yrkande berättigas att, under förutsättning att motsvarande avskrivning gjorts i räkenskaperna, tillsvidare åtnjuta avdrag för avskrivning å maskiner eller andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier i enlighet med bestämmelserna nedan. Såsom förutsättning härför gäller att tillfredsställande utredning föreligger om vad som återstår i beskattningsavseende oavskrivet av anskaffningsvärdet å här ifrågavarande tillgångar samt dessa ävensom avskrivningar å desamma i den skattskyldiges räkenskaper och i företedd utredning redovisas på sådant sätt, att trygghet föreligger att vid avyttring av tillgångarna framdeles möjligen uppkommande vinster ej skola undgå taxering.

Avdrag för avskrivning å här ifrågavarande tillgångar må för visst beskattningsår åtnjutas med högst trettio procent för år räknat av summan av bokfört värde å tillgångarna enligt ingående balansräkning för räkenskapsåret och anskaffningsvärdet av sådana under beskattningsåret anskaffade tillgångar som äro i bruk vid årets slut. Vad sålunda stadgats skall gälla oavsett när under beskattningsåret tillgångarna anskaffats. Kostnaden för tillgångar med en beräknad varaktighetstid av högst tre år må dock under anskaffningsåret i sin helhet avdragas.

Har såsom skattepliktig intäkt för beskattningsåret upptagits ersättning för försålda eller förlorade tillgångar, vilka anskaffats före beskattningsårets ingång, må särskilt avdrag för avskrivning åtnjutas med belopp motsvarande sålunda upplagen intäkt. Därest skattskyldig erhållit avdrag i enlighet med bestämmelserna i detta stycke, skall underlaget för beräkning av avdrag enligt nästföregående stycke fastställas till motsvarande lägre belopp.

Har ett särskilt högt pris eller eljest en särskilt hög kostnad för tillgång betingats därav, att den skolat utnyttjas för ett särskilt arbetstillfälle eller för en konjunktur, som väntas bliva allenast tillfällig eller av annan liknande omständighet, må under anskaffningsåret avdrag göras för sådant överpris eller sådan merkostnad. Därest avdrag som nu sagts medgivits, skall avdrag enligt bestämmelserna i andra stycket beräknas å därefter återstående del av anskaffningsvärdet.

Har skattskyldig beträffande under beskattningsåret anskaffade tillgångar tidigare åtnjutit i punkt 1 av anvisningarna till 41 § kommunal-skattelagen omförmält avdrag å värdet av rättighet till leverans av tillgångar enligt ej fullgjorda köpekontrakt, skall, vid beräkning av avdrag för värdeminskning med 30 procent av anskaffningsvärdet, såsom anskaffningsvärde anses den verkliga kostnaden minskad med det tidigare åtnjutna avdraget. Vad nu sagts skall äga motsvarande tillämpning, om investeringsfond tagits i anspråk för avskrivning av tillgångar under beskattningsåret och om enligt för sådant fall meddelade bestämmelser så skall anses som om tillgångarna i beskattningsavseende avskrivits med det i anspråk tagna beloppet.

Adagalägger skattskyldig att i denna anvisningspunkt avsedda tillgångars bokförda värde, därest detta bestämmes i enlighet med ovan angivna avdragsregler, skulle överstiga vad av anskaffningsvärdet å de vid beskattningsårets utgång i bruk varande tillgångarna återstår sedan å sistnämnda värde avräknats en beräknad årlig avskrivning av tjugu procent, må avdrag medgivas med härav föranlett högre belopp. Visar skattskyldig att nämnda tillgångars värde avsevärt understiger även sålunda beräknat värde, må avdrag medgivas för härav betingad avskrivning.

Då tillgångar, som anskaffats under beskattningsåret, avyttras, förloras eller såsom för rörelsen obrukbara utrangeras under samma år, skall vad i punkt 3 d första och tredje styckena sägs äga motsvarande tillämpning.

Finnes skattskyldig hava i räkenskaperna verkställt avskrivning med större belopp än det, varmed han må åtnjuta avdrag vid taxeringen, skall så anses som om sådant avdrag åtnjutits jämväl för det överskjutande beloppet.

Oavsett vad i nästföregående stycke stadgas må dock, sedan taxeringen för det beskattningsår, varunder skattskyldig i räkenskaperna verkställt avskrivning med större belopp än som godkänts vid taxeringen, blivit slutligt avgjord, där ej särskilda omständigheter till annat föranleda, avdrag åtnjutas för det överskjutande beloppet enligt särskild av beskattningsnämnd godkänd avskrivningsplan avseende en tid av minst fyra år, räknad från nyssnämnda beskattningsår.

Den omständigheten att vid tillämpning av bestämmelserna ovan avdragen vid beskattningen skola överensstämma med avskrivningen enligt räkenskaperna, utgör ej hinder för skattskyldig att efter övergång till av-

skrivning enligt bestämmelserna i denna punkt utöver avdrag enligt räkenskaperna tillgodogöra sig från tiden före övergången resterande, i räkenskaperna gjorda men ej vid beskattningen åtnjutna avdrag antingen inom ramen för avskrivningsplan som avses i punkt 3 eller, med beskattningsnämnds särskilda medgivande, på en gång eller enligt särskild av beskattningsnämnd godkänd avskrivningsplan avseende en tid av högst tio år. Sedan övergång skett må dock i intet fall sådant avdrag tillgodonjutas, som avses i punkt 3 c tredje stycket. Har den skattskyldige icke kunnat vid taxeringen utnyttja på visst år belöpande avdrag, som upptagits i sådan särskild avskrivningsplan som nyss sagts, må detta avdrag icke tillgodoföras honom för senare år.

Har före övergång varom nu är fråga skattskyldig vid taxeringen tillgodoräknats större värdeminskningssavdrag än enligt räkenskaperna, skall, för åstadkommande av överensstämmelse mellan tillgångens återstående värden enligt räkenskaperna och i beskattningsavseende, det belopp, varmed tillgångens värde sålunda i beskattningsavseende understiger värdet enligt räkenskaperna, upptagas såsom intäkt under det första beskattningsår, för vilket bestämmelserna i denna punkt gäller, eller, om den skattskyldige hellre vill, med en tredjedel för nämnda beskattningsår och ett vart av de två närmast följande åren. Om belopp, varom nu är fråga, för något av sagda år skulle helt eller delvis undandragas beskattning genom utnyttjande vid inkomstberäkningen av avdrag, som eljest ej kunna utnyttjas, skall dock beloppet i stället uppföras såsom intäkt för det första år, då dylikt förhållande ej föreligger. Vid tillämpning av detta stycke skall även sådant på tidigare år enligt avskrivningsplan belöpande värdeminskningssavdrag, som den skattskyldige ej kunnat utnyttja, anses hava tillgodoräknats honom.

Angående avdrag — — — till 41 §.

7. Avdrag medges ock för värdeminskning å byggnad, vilken är avsedd för användning i ägarens rörelse. Avdraget bör bestämmas till viss procent av byggnadens värde, olika allt efter den tid byggnaden anses kunna utnyttjas. Vid denna bedömning skall beaktas jämväl sådana omständigheter som att byggnadens ekonomiska varaktighetstid kan antagas komma att röna inflytande av framtida rationaliseringar, förändringar med hänsyn till teknikens utveckling, omläggning av verksamhet och liknande. Är på grund av särskilda omständigheter av annan art än nyss nämnts byggnadens värde för rörelsen begränsat till förhållandevis kort tid, skall hänsyn även härtill tagas. Så kan vara fallet exempelvis då fråga är om byggnad för utnyttjande av en begränsad malmfyndighet, eller då å annans grund belägen byggnad, som användes i rörelse, vid nyttjanderättens upphörande icke skall av jordägaren lösas. I fråga om rent tillfälliga byggnader, avsedda att användas endast ett fåtal år, må byggnads-

kostnaden i sin helhet avdragas för det år, då utgiften för byggnadens uppförande ägt rum.

I byggnads — — — särskilt maskinvärde.

Hinder möter — — — punkt angives.

Utrangeras eller — — — eller rivningen.

till 41 §.

1. Inkomst av — — — särskilt stadgas.

För skattskyldig, som haft ordnad bokföring, skall beräkningen av inkomst ske på grundval av hans bokföring, med iakttagande av följande.

Därest vinstresultatet påverkats därav, att bland intäkter upptagits sådana intäkter, vilka icke skola beskattas såsom inkomst, eller uteslutits intäkt, som skolat medräknas, eller bland utgifterna avförts sådana poster, för vilka vid inkomstberäkningen avdrag icke får ske, skall företagas erforderlig justering av det bokföringsmässiga vinstresultatet till överensstämmelse med en inkomstberäkning enligt de i denna lag stadgade grunder.

Den i räkenskaperna gjorda värdesättningen å tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning (lager) skall vid inkomstberäkningen godtagas, därest denna värdesättning icke uppenbarligen står i strid med vad nedan sägs.

Lagret vid beskattningsårets utgång må icke upptagas till lägre belopp än femtio procent av lagrets anskaffningsvärde eller, därest återanskaffningsvärdet vid bokslutstillfället är lägre, sistnämnda värde, i förekommande fall efter avdrag för inkurans.

Därest värdet å lagret, beräknat till anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet, uppgår till lägre belopp än som motsvarar medeltalet av detta värde och av värdena å lagren vid utgången av de två närmast föregående beskattningsåren (jämförelseåren) må lagret vid beskattningsårets utgång i stället upptagas till lägst ett belopp motsvarande förstnämnda värde å detta lager efter avdrag med femtio procent av sagda medeltalsvärde. Därvid skola såsom värden å lagren vid jämförelseårens utgång hava upptagits anskaffningsvärdena eller, därest återanskaffningsvärdena vid bokslutstillfällena i fråga var lägre, sistnämnda värden. Föreligger sådant fall att femtio procent av nyssnämnda medeltalsvärde överstiger värdet av lagret vid beskattningsårets utgång, må avdrag åtnjutas för det överskjutande beloppet, därest en häremot svarande avsättning i räkenskaperna gjorts till lagerregleringsfond. Då avdrag för dylik avsättning medgivits, skall fondavsättningen återföras till beskattning nästföljande beskattningsår, därvid frågan om avdrag för förnyad avsättning till dylik fond får prövas enligt bestämmelserna ovan.

Ingår i lagret råvaror eller stapelvaror må, även om en lägre värdesättning av dessa tillgångar härav föranledes, lagret i denna del upptagas till lägst sjuttio procent av ifrågavarande tillgångars värde beräknat efter

lägsta marknadspris under beskattningsåret eller under något av de närmast föregående fyra beskattningsåren. Därest nu angiven grund för värdering av varulagret eller del därav tillämpats skall vad i nästföregående stycke sägs icke gälla.

Utan avseende å vad förut stadgas angående den lägsta värdesättning å lagret som vid inkomstberäkningen kan godtagas må den lägre värdering av lagret godtagas som skattskyldig med hänsyn till föreliggande risk för prisfall visar vara uppenbart påkallad.

Vad i femte, sjätte och sjunde styckena här ovan sägs angående det lägsta värde å skattskyldigs varulager som må vid inkomstberäkningen godtagas har icke avseende å penningförvaltande företags och försäkringsföretags placeringar av förvaltade medel i aktier, obligationer, lånefordringar m. m. eller å skattskyldigs lager av fastigheter, prisgaranterade varor, beställningsarbeten och liknande tillgångar beträffande vilka en sådan värdesättning finnes uppenbarligen icke vara godtagbar. För sådant lager skall den i räkenskaperna gjorda värdesättningen godtagas allenast för såvitt denna med hänsyn till omständigheterna framstår såsom skälig.

Avdrag för inkurans må icke medgivas med större belopp än vad den skattskyldige enligt vid självdeklarationen fogad utredning visar svara mot den vid bokslutstillfället konstaterade värdenedgången å lagret. Oaktat vad nu sagts må dock avdrag för inkurans medgivas med fem procent av det lägsta utav lagrets anskaffnings- och återanskaffningsvärde, därest detta ej framstår såsom uppenbart opåkallat, eller med det högre procenttal därav som riksskattenämnden kan hava för lagren inom vissa branscher eller hos vissa grupper av skattskyldiga angivit.

Vid bestämmande av lagrets anskaffningsvärde skall så anses som om de lagertillgångar, vilka kvarligga i lagret vid beskattningsårets utgång, äro de senaste av den skattskyldige anskaffade eller av honom tillverkade.

För tillgångar, som den skattskyldige framställt eller bearbetat, skall såsom anskaffningsvärde anses direkta tillverkningskostnader (materialkostnader och arbetslöner) ökade med ett tillägg som motsvarar vad som av de indirekta tillverkningskostnaderna skäligen belöper å nu ifrågasvarande tillgångar, därvid hänsyn dock icke behöver tagas till ränta å eget kapital.

Nedskrivning av värdet å rättigheter till leverans av lagertillgångar enligt ej fullgjorda köpekontrakt må godkännas endast i den mån det visas, att inköpspriset för tillgångar av samma slag å balansdagen understiger det kontraherade priset, eller det göres sannolikt, att dylikt prisfall kommer att inträffa innan tillgångarna levereras eller av den skattskyldige i oförändrat eller förädlad skick försäljas. Beträffande värdet å rättigheter till leverans av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier enligt ej fullgjorda köpekontrakt må nedskrivning av värdet därå godkännas endast i den mån den skattskyldige visar, att inköpspriset för tillgångar

av samma slag å balansdagen understiger det kontraherade priset, eller det göres sannolikt, att dylikt prisfall kommer att inträffa innan tillgångarna levereras. Djur å jordbruksfastighet skola, därest icke särskilda förhållanden till annat föranleda, upptagas lägst till värden, som för olika slag av djur i skilda åldersgrupper fastställas av riksskattenämnden. I vissa fall (såsom i fråga om dyrbarare avelsdjur) fastställas icke dylika värden; i sådant fall må värdet å djuret icke upptagas lägre än till allmänna saluvärdet, reducerat med det procenttal, varmed de av riksskattenämnden fastställda värdena å olika slag av djur understiga genomsnittspriserna å dessa djurslag under tiden från och med den 1 oktober året före beskattningsåret till och med den 30 september beskattningsåret.

Vad här — — — årets inkomst.

Har avverkningsrätt — — — influtna likviden.

Om beskattningsmyndighet — — — till beskattning.

Motsvarande gäller — — — års inkomstberäkning.

till 53 §.

6. Med pensionsstiftelse avses, förutom pensionsstiftelse bildad enligt lagen om aktiebolags pensions- och andra personalstiftelser, jämväl inrättning, självständig fond eller annan stiftelse under förutsättning, att denna står under tillsyn enligt lagen om tillsyn över stiftelser, att stiftelsens stadgar fastställts av tillsynsmyndigheten, att stiftelsens kapital och avkastning må användas endast till pensioner på grund av tjänst, att genom föreskrifter i reglementet eller eljest trygghet skapats för att stiftelsen så länge den består skall hava sådant ändamål samt att vid dess upplösning eller då det icke längre finnes någon, vars rätt till pension på grund av tjänst skall tillgodoses av stiftelsen, återstående medel antingen skola användas för dylik pensionering eller ock skola anslås till välgörande eller eljest allmännyttigt ändamål.

Om aktierna i aktiebolag eller andelarna i ekonomisk förening till huvudsaklig del ägas eller på därmed jämförligt sätt innehavas — direkt eller genom förmedling av juridisk person — av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer, skall dock beträffande stiftelse, bildad av sådant bolag eller sådan förening, gälla att stiftelsen icke må hava till ändamål att bereda pension åt någon eller efterlevande till någon, vilken genom eget eller anhörigas innehav av aktier eller andelar har ett avgörande inflytande i bolaget eller föreningen.

Denna lag skall, såvitt angår punkterna 2, 4 och 7 av anvisningarna till 29 § samt punkt 6 av anvisningarna till 53 § träda i kraft dagen efter den, då lagen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling; dock att nämnda anvisningspunkter i tidigare lydelse fortfarande skola gälla i fråga om 1955 års taxering samt i fråga om efter-

taxering för år 1955 eller tidigare år. I övrigt skall denna lag träda i kraft den 1 januari 1956; dock att äldre bestämmelser fortfarande skola gälla i fråga om 1956 års taxering samt i fråga om eftertaxering för år 1956 eller tidigare år.

I samband härmed skall följande iakttagas.

1. Finnes vid denna lags ikraftträdande personalstiftelse med sådan ändamålsbestämning att avdrag för avsättning till stiftelsen icke kan jämlikt punkt 2 av anvisningarna till 29 § och punkt 6 av anvisningarna till 53 § medgivnas, må sådant avdrag likväl åtnjutas, därest den skattskyldige vid självdeklarationen fogar handling som utvisar att stiftelsens styrelse beslutat mottaga de under beskattningsåret avsatta medlen under uttryckligt förbehåll att medlen i fråga skola användas uteslutande för sådant ändamål som jämlikt nyssnämnda anvisningspunkter utgör förutsättning för avdragsrätt. Handling som nyss sagts skall vidfogas deklarationen i två exemplar, varav det ena skall av beskattningsnämnd överlämnas till taxeringsintendenten för att av denne tillställas myndighet som har att öva tillsyn över stiftelsen.

Utgår vid denna lags ikraftträdande pension utan att pensionsutbetalningen är grundad på bindande utfästelse gentemot den som uppbär pensionen, må, oaktat vad i denna lag stadgas, vid beräkning av det belopp, varmed avdrag för avsättning till pensionsstiftelse högst får medgivnas, så anses som om pensionen i fråga utgår på grund av bindande utfästelse.

2. Skattskyldig, som vid 1955 års taxering åtnjutit avdrag för värdeminskning å inventarier i enlighet med de i räkenskaperna verkställda avskrivningarna, är berättigad att utan något beskattningsnämnds ytterligare medgivande tills vidare erhålla avdrag enligt bestämmelserna i denna lag.

Har skattskyldig före denna lags ikraftträdande medgivits rätt till fri avskrivning och har i samband därmed bestämmelserna i punkt 4 andra eller tredje stycket av anvisningarna till 29 § i äldre lydelse blivit å honom tillämpliga, skall vad där sägs gälla jämväl efter det denna lag trätt i kraft.

3. Oaktat bestämmelserna i punkt 1 av anvisningarna till 41 § skola vid taxering i första instans i sin helhet tillämpas från och med år 1957, skall för de beskattningsår beträffande vilka taxering verkställs åren 1957—1960 följande särskilda bestämmelser gälla vid tillämpning av femte stycket i nämnda anvisningspunkt.

Vid utgången av angivna beskattningsår må lagret icke upptagas till belopp understigande i det följande angivna procentuella andel av lagrets i nyssnämnda stycke av sagda anvisningspunkt angivna värde, nämligen de beskattningsår, för vilka taxering i första instans verkställs åren 1957 och 1958, trettio procent av lagrets värde; samt

de beskattningsår, för vilka taxering i första instans verkställs åren 1959 och 1960, fyrtio procent av lagrets värde.

**Företagsbeskattningskommitténs förslag**  
till  
**förordning om inventering av varulager för inkomsttaxeringen**

Härigenom förordnas som följer.

1 §.

Skattskyldig, som är pliktig föra handelsböcker eller som redovisar inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder, skall i inventariet för varje i lagret ingående post av tillgångar, avsedda för omsättning eller förbrukning, angiva anskaffningsvärdet eller dagspriset vid bokslutstillfället (återanskaffningsvärdet); dock att skattskyldig som så önskar i stället må angiva utförsäljningspriset, under förutsättning att anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet kan på godtagbart sätt framräknas med utgångspunkt från det sålunda angivna priset.

Tillämpar skattskyldig regelmässigt annan tillförlitlig värderingsmetod än i första stycket sägs, må den skattskyldige angiva värdena enligt nämnda metod, under förutsättning att anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet å inläggande varulager kan på tillförlitligt sätt framräknas med utgångspunkt från de i inventariet angivna värdena.

(Se vidare anvisningarna.)

2 §.

Å inventarium, som i 1 § avses, skola två i inventeringen deltagande personer teckna en på heder och samvete avgiven försäkran att vid inventeringen icke någon lagertillgång uppsåtligen undantagits. Har den skattskyldige ensam företagit inventeringen, må dock försäkran som nu sagts undertecknas av honom ensam.

3 §.

Har skattskyldig icke vid upprättandet av inventarium iakttagit föreskrifterna i denna förordning, skall hans till ledning för taxering lämnade uppgifter angående varulagrets värde icke äga vitsord. Då fråga är om skattskyldig, som med hänsyn till varulagrets storlek och sammansättning icke utan avsevärda svårigheter kan vid inventeringen varje år iakttaga föreskrifterna i denna förordning, skall den skattskyldiges utredning angående värdet dock äga vitsord, därest det icke framstår såsom sannolikt att värdet är ett annat eller att de tillämpade beräkningsgrunderna icke äro tillförlitliga.



## 4 §.

Har någon, med vetskap om att samtliga lagertillgångar icke upptagits i skattskyldigs inventarium, därå tecknat försäkran som i 2 § sägs, straffes med dagsböter.

Har någon, utan att hava undersökt inventariets fullständighet i den omfattning som skäligen kan fordras, därå tecknat försäkran, som nyss sagts, dömes, därest lagertillgång uteslutits ur inventariet, till straff varom i första stycket förmåles.

## 5 §.

Böter, som ådömas enligt denna förordning, tillfalla kronan.

**Anvisningar**

## till 1 §.

Såsom exempel på annan värderingsmetod, som, därest den regelmässigt användes, må tillämpas vid inventeringen, kan nämnas värdering till fasta styckepris. Förutsättning härför är emellertid, att anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet kan på tillförlitligt sätt framräknas med utgångspunkt från de angivna värdena.

Anskaffningsvärdet skall beräknas under den förutsättningen, att de lagertillgångar, vilka kvarligga i lagret vid räkenskapsårets utgång, äro de senaste av den skattskyldige anskaffade eller av honom tillverkade eller producerade. För tillgångar, som den skattskyldige framställt, producerat eller bearbetat, skall såsom anskaffningsvärde anses direkta tillverknings- eller produktionskostnader (materialkostnader och arbetslöner) ökade med ett tillägg som motsvarar vad som av de indirekta tillverknings- eller produktionskostnaderna skäligen belöper å nu ifrågavarande tillgångar, därvid hänsyn dock icke behöver tagas till ränta å eget kapital. Därest tillägg för indirekta kostnader beräknas i form av pålägg å de direkta kostnaderna, skall grunden för beräkningen av pålägget angivas i inventariet.

I denna paragraf föreskrivna värderingsbestämmelser skola iakttagas vid inventeringen, men betaga icke den skattskyldige rätt att verkställa nedskrivning av de angivna värdena. Sådan nedskrivning skall öppet redovisas i inventariet, varvid den nedskrivning som betingas av redan inträdd inkurans skall redovisas för sig.

Avdraget för inkurans skall i princip motsvara lika stor andel av det verkliga anskaffningsvärdet för varorna som den på grund av inkuransen verkställda nedsättningen av utförsäljningspriset utgör av normalt utförsäljningspris för motsvarande kuranta varor. I fråga om icke kuranta varor, för vilka något utförsäljningspris ej kan fastställas, skall avdraget för

inkurans i regel motsvara skillnaden mellan anskaffningsvärdet och varornas utranteringsvärde.

Vid redovisningen av varulagret i inventariet bör skattskyldig uppdelas detsamma i huvudgrupper med angivande av grunderna för de olika gruppernas värdering. Uppdelningen bör lämpligen ske på beställningsarbeten, prisgaranterade varor, kuranta råvaror och stapelprodukter, övriga kuranta varor samt okuranta varor.

---

Denna förordning träder i kraft den 1 mars 1956.

**Företagsbeskattningskommitténs förslag**  
till  
**förordning om investeringsfonder för konjunkturutjämning**

Härigenom förordnas som följer.

1 §.

Vid beräkning av nettointäkt av jordbruksfastighet och av rörelse enligt kommunalskattelagen och förordningen om statlig inkomstskatt må svenskt aktiebolag och svensk ekonomisk förening åtnjuta avdrag i enlighet med bestämmelserna i denna förordning för belopp, som avsättes till investeringsfond.

Om företaget icke är berättigat att åtnjuta avdrag för avskrivning å inventarier i enlighet med bestämmelserna i punkt 1 av anvisningarna till 22 § eller punkt 4 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen må avdragsrätt enligt denna förordning dock icke åtnjutas med mindre beskattningsnämnd, efter därom framställt yrkande, lämnat särskilt medgivande därtill.

(Se vidare anvisningarna.)

2 §.

Investeringsfonder som i denna förordning avses äro investeringsfond för skogsbruk och investeringsfond för rörelse.

3 §.

Avdrag för avsättning till investeringsfond må för visst beskattningsår icke överstiga,

såvitt avser investeringsfond för skogsbruk, tio procent av den för beskattningsåret redovisade bruttointäkten av skogsbruk; samt

såvitt avser investeringsfond för rörelse, fyrtio procent av årsvinsten.

Avdrag enligt denna förordning må åtnjutas allenast därest ett belopp motsvarande fyrtio procent av den gjorda avsättningen inbetalats å särskilt konto (konto för investering i skogsbruk respektive i rörelse) i riksbanken.

(Se vidare anvisningarna.)

#### 4 §.

Inbetalning av medel å konto för investering skall hos riksbanken hava verkställts senast den dag företaget jämlikt bestämmelserna i 36 § taxeringsförordningen har att avlämna allmän självdeklaration för det beskattningsår, då avsättning till investeringsfond skett.

#### 5 §.

Å konto för investering inbetalade medel må icke utbetalas i andra fall än som nedan i denna paragraf samt i 15, 17 och 21 §§ stadgas.

Sedan fem år förflutit från ingången av det år varunder inbetalningen verkställts, äger företaget att efter uppsägning hos riksbanken uttaga högst trettio procent av det ursprungligen inbetalta beloppet. Har sådant uttag skett åligger det riksbanken att lämna underrättelse därom till länsstyrelsen för att tillställas vederbörande beskattningsnämnd. Särskild underrättelse skall lämnas för varje i 3 § angivet konto från vilket uttag skett samt innehålla uppgift om företagens namn och adress ävensom det uttagna beloppets storlek.

#### 6 §.

Inbetalning av medel å konto för investering skall ske till vederbörande riksbankskontor. Vid inbetalning skola uppgivas företagens namn och adress samt det beskattningsår som inbetalningen avser ävensom det konto för investering varom fråga är. Avser vid ett och samma tillfälle inbetalning konto för investering i såväl skogsbruk som rörelse skall angivas huru stor del av det inbetalta beloppet, som belöper på vardera kontot.

I av riksbanken lämnat bevis om insättning å konto för investering skall angivas, att om avtal om överlåtelse eller pantsättning av de insatta medlen träffas, detta skall anmälas till banken. Har riksbanken erhållit sådan anmälan, skall banken verkställa anteckning om det förhållande, som med anmälan avses, samt senast inom åtta dagar efter det anmälan som nyss sagts ingivits översända underrättelse om vad som förekommit till länsstyrelsen för att tillställas vederbörande beskattningsnämnd.

#### 7 §.

Riksbanken skall senast den 15 april under taxeringsåret till länsstyrelsen översända uppgifter angående de för beskattningsåret verkställda inbetalningarna å konto för investering. Å uppgiftshandling, som skall upprättas särskilt för varje företag, skola angivas företagens namn och

adress samt det beskattningsår och det konto varå inbetalning skett ävensom det inbetalta beloppets storlek.

Har inbetalning för beskattningsåret skett efter den 15 april under taxeringsåret, skall uppgift som i första stycket sägs översändas till länsstyrelsen snarast möjligt och senast inom åtta dagar efter det inbetalningen ägt rum.

#### 8 §.

Till investeringsfond enligt denna förordning gjorda avsättningar skola stå under tillsyn av statens arbetsmarknadsstyrelse.

#### 9 §.

*1 mom.* Kungl. Maj:t eller, efter Kungl. Maj:ts förordnande, arbetsmarknadsstyrelsen äger besluta att investeringsfond under visst eller vissa beskattningsår och under villkor i övrigt, som läget å arbetsmarknaden påkallar, skall eller må tagas i anspråk för sitt ändamål.

Beslut, varom i första stycket förmäles, må avse samtliga företag eller företag av viss beskaffenhet eller ock visst eller vissa företag.

*2 mom.* Det ankommer på arbetsmarknadsstyrelsen att genom samråd med företag, som gjort avsättning till investeringsfond, verka för att fondens ianspråktagande i erforderlig utsträckning planlägges.

Fråga om fonds ianspråktagande må väckas, förutom av arbetsmarknadsstyrelsen och företaget, även av vederbörande kommun och näringsorganisation.

#### 10 §.

Företag, som jämlikt 5 § andra stycket uttagit medel från konto för investering, skall det beskattningsår, varunder sådant uttag gjorts, av vederbörande investeringsfond för i 11 § angivet ändamål taga i anspråk ett belopp motsvarande två och en halv gånger det från kontot uttagna beloppet.

#### 11 §.

Tager företag i enlighet med bestämmelserna ovan investeringsfond i anspråk under visst beskattningsår, skall det ske för ändamål, varom här nedan sägs:

investeringsfond för skogsbruk: för kostnader för arbeten avsedda att främja skogsbruket, såsom skogsodling och skogsdikning, röjning, hägnad, anläggande av flottleder och vägar, som huvudsakligen avse att direkt tjäna skogsbruket, ävensom uppförande och underhåll av för skogsbruket nödvändiga byggnader; samt

investeringsfond för rörelse:

a) dels för avskrivning å byggnad, som ny-, till- eller ombyggt under beskattningsåret, med högst ett belopp motsvarande kostnaderna under beskattningsåret för ny-, till- eller ombyggnaden, dels, såvitt angår företag som huvudsakligen bedriver industriell verksamhet, för kostnaderna för reparations- och andra underhållsarbeten under beskattningsåret å byggnad, som användes i rörelsen, dels ock för bidrag under samma år till ny-, till- eller ombyggnad av bostad eller välfärdsanläggning för arbetstagare eller förutvarande arbetstagare utan ledande ställning hos företaget eller detta närstående företag;

b) för avskrivning å maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier, som anskaffats under beskattningsåret eller, vad angår fartyg, anskaffats eller ombyggt under samma år, dock att beträffande ombyggnad av fartyg avskrivning må ske med högst ett belopp motsvarande kostnaderna under beskattningsåret för ombyggnaden;

c) för nedskrivning å lager av råvaror samt hel- och halvfabrikat med högst ett belopp, motsvarande kostnaderna under beskattningsåret för tillverkning eller anskaffning av dylika tillgångar, dock att företagets varulager i dess helhet vid beskattningsårets utgång därigenom icke må nedskrivras till lägre värde än som enligt kommunalskattelagen är medgivet; samt

d) för kostnader för undersökningsarbete, förberedande arbete eller tillredningsarbete under beskattningsåret i gruva, stenbrott eller annan liknande fyndighet.

Därest investeringsfond efter beslut enligt 9 § 1 mom. fått tagas i anspråk under flera på varandra följande beskattningsår för ny-, till- eller ombyggnad eller för underhållsarbeten å byggnad samt ifrågavarande arbeten pågått under flera av dessa år, må företaget, under förutsättning att avdrag för kostnaderna under de tidigare åren icke redan skett, under det sista året taga fonden i anspråk för avskrivning å byggnaden eller för täckande av underhållskostnaden med högst ett belopp motsvarande de uppkomna kostnaderna under de ifrågavarande åren. Vad nu sagts skall äga motsvarande tillämpning i fråga om ny- eller ombyggnad av fartyg.

Kungl. Maj:t må, om särskilda skäl därtill föreligga, medgiva företag, som direkt eller genom dotterföretag driver rörelse i utlandet, att taga investeringsfond för rörelse i anspråk för kostnader, ämnade att främja avsättningen utomlands av varor som företaget här i riket tillverkar.

Vid tillämpning av bestämmelserna i första stycket skall iakttagas, att kostnad för anskaffning av begagnade inventarier icke må medräknas samt att, då fråga är om inventarier eller varulager, som av företaget förvärvats från rörelseidkare med vilken det är förbundet i väsentlig ekonomisk intressegemenskap, anskaffningskostnaden må medräknas endast om tillgången tillverkats under beskattningsåret.

(Se vidare anvisningarna.)

## 12 §.

Kungl. Maj:t må meddela tillstånd för företag, som verkställt avsättning till investeringsfond för rörelse, att taga fonden i anspråk för ändamål som avses med investeringsfond för skogsbruk.

## 13 §.

Kungl. Maj:t må, om särskilda skäl därtill föreligga, medgiva att investeringsfond för rörelse tages i anspråk för avskrivning av kostnader för vägarbete, anordnande av vatten- och avloppsledningar, iordningställande i övrigt av tomtområde för bebyggelse samt liknande arbeten.

## 14 §.

För beskattningsår, under vilket medel avsatta till investeringsfond tagits i anspråk jämlikt denna förordning, må vid taxeringen avdrag för i 11 § avsedd avskrivning, nedskrivning eller kostnad eller för där angivet bidrag med belopp svarande mot fondens minskning ej ske, men skall, där medlen tagits i anspråk för avskrivning eller nedskrivning, så anses, som om den ifrågavarande tillgången i beskattningsavseende avskrivits eller nedskrivits med det i anspråk tagna beloppet.

## 15 §.

Om investeringsfond enligt beslut, varom i 9 § 1 mom. stadgas, skall eller må tagas i anspråk helt eller delvis, äger företaget hos riksbanken, i den ordning nedan sägs, från konto för investering utfå fyrtio procent av det belopp av investeringsfonden som i enlighet med beslutet skall eller må tagas i anspråk. Det ankommer på arbetsmarknadsstyrelsen att efter därom av företaget gjord framställning förordna om utbetalning som nyss sagts. Sedan utbetalning skett skall riksbanken lämna underrättelse därom till arbetsmarknadsstyrelsen med angivande av företagens namn och adress samt det utbetalda beloppets storlek och från vilket konto för investering uttag skett.

## 16 §.

Har Kungl. Maj:t eller arbetsmarknadsstyrelsen jämlikt 9 § 1 mom. förordnat att investeringsfond skall tagas i anspråk av samtliga företag, företag av viss beskaffenhet eller ock visst eller vissa företag, åligger det arbetsmarknadsstyrelsen att lämna underrättelse därom dels till företag varom fråga är, dels ock till länsstyrelsen för att tillställas vederbörande beskattningsnämnd.

Avser förordnande jämlikt 9 § 1 mom. att investeringsfond må tagas i anspråk och har företaget i anledning härav enligt 15 § uppburit medel från konto för investering, åligger det arbetsmarknadsstyrelsen, sedan styrelsen erhållit besked från riksbanken att utbetalning skett, att till länsstyrelsen,

för att tillställas vederbörande beskattningsnämnd, lämna underrättelse om att investeringsfonden skall tagas i anspråk.

Underrättelse som enligt ovan ankommer på arbetsmarknadsstyrelsen skall innehålla uppgift om år för vilka investeringsfond skall tagas i anspråk samt, därest medgivandet avser investering för visst ändamål, uppgift härom.

#### 17 §.

Har företag för visst beskattningsår å konto för investering inbetalt mer än fyrtio procent av det belopp för vilket avdrag i enlighet med bestämmelserna i 3 § åtnjutits för samma beskattningsår, skall länsstyrelsen, på framställning av företaget, förordna om återbetalning av det till kontot för mycket inbetalta beloppet.

#### 18 §.

Har investeringsfond tagits i anspråk utan tillstånd och är ej fråga om fall som i 10 § sägs eller har företag jämlikt 5 § andra stycket utfått medel från konto för investering utan att i sistnämnda fall investeringsfond i enlighet med bestämmelserna i 10 § tagits i anspråk eller skall investeringsfond enligt sådan underrättelse som arbetsmarknadsstyrelsen enligt 16 § avlämnat tagas i anspråk men har så ej skett under det eller de beskattningsår varom fråga är, skall investeringsfonden eller vederbörlig del omedelbart upptagas såsom skattepliktig intäkt i den förvärvskälla däri fondavsättningen gjorts. Därvid skall till beskattning upptagas jämväl ett belopp motsvarande en tjugondel av vad som av investeringsfonden återförts.

Därest fondavsättning återförts till beskattning, må företaget icke för beskattningsåret i fråga tillgodonjula avdrag för ny avsättning till investeringsfond.

Vid den taxering, då återföringen sker, må varken nettointäkten eller den till kommunal inkomstskatt uppskattade inkomsten av den förvärvskälla, varom fråga är, bestämmas till lägre belopp än vad som enligt bestämmelserna i denna paragraf skall upptagas såsom skattepliktig intäkt.

#### 19 §.

Har företag trätt i likvidation, skall investeringsfond återföras till beskattning för det beskattningsår, varunder beslutet om likvidation fattats.

Har genom fusion företag uppgått i annat företag, skall investeringsfond hos det förra företaget, därest investeringsfonden icke enligt fjärde stycket övertagits av det senare företaget, återföras till beskattning för det beskattningsår, varunder rättens tillstånd till fusionen registrerats. Därvid skall till beskattning upptagas jämväl ett belopp motsvarande en tjugondel av vad som av investeringsfonden återförts.

Har investeringsfond återförts till beskattning i enlighet med bestäm-

melserna i denna paragraf, skall därvid vad i 18 § tredje stycket sägs äga motsvarande tillämpning.

Vid sådan fusion, som i 28 § 3 mom. kommunalskattelagen avses, må moderbolaget i beskattningsavseende övertaga investeringsfond, därest förutsättning därför enligt 1 § andra stycket föreligger. Vad nu sagts skall äga motsvarande tillämpning vid fusion enligt 96 § lagen om ekonomiska föreningar. Har investeringsfond övertagits i enlighet med vad nyss sagts, skall så anses som om fonden avsatts hos moderbolaget eller den övertagande föreningen under det beskattningsår, då avsättning skett hos dotterbolaget eller den överlåtande föreningen.

Har företag övertagit investeringsfond enligt bestämmelserna i nästföregående stycke, skall länsstyrelsen efter anmälan av företaget underrätta riksbanken härom.

#### 20 §.

Har avtal träffats eller annan utfästelse gjorts om överlåtelse, pantsättning eller annan rätt till medel som inbetalats å konto för investering, skall investeringsfonden eller vederbörlig del därav omedelbart upptagas såsom skattepliktig intäkt i den förvärvskälla däri fondavsättningen gjorts. Därvid skall till beskattning upptagas jämväl ett belopp motsvarande en tjuvondel av vad som av investeringsfonden återförts.

Har investeringsfond återförts till beskattning i enlighet med bestämmelserna i denna paragraf, skall därvid vad i 18 § andra och tredje styckena sägs äga motsvarande tillämpning.

#### 21 §.

Har investeringsfond helt eller delvis jämlikt lagakraftvunnet beslut återförts till beskattning, skall länsstyrelsen, på framställning av företaget, förordna om återbetalning från vederbörligt konto för investering av ett belopp motsvarande fyrtio procent av den återförda fondavsättningen i den mån medlen icke tidigare återgått till företaget.

#### 22 §.

Har fastighet, å vilken med anlitanade av till investeringsfond avsatta medel företagits ny-, till- eller ombyggnad, avyttrats inom tio år från utgången av det beskattningsår, varunder medlen tagits i anspråk, och föreligga icke förutsättningar för beskattning av realisationsvinst, skall såsom skattepliktig intäkt upptagas vad som vid dylik avyttring må hava återkommit av belopp, för vilka företaget tillgodonjutit avdrag enligt denna förordning. Motsvarande skall gälla då ersättning utfaller på grund av försäkring för skada å sådan fastighet samt skadan inträffat inom nyss angiven tid.



Vid beräkning av återvunnet belopp skall i förekommande fall vid avsättning till investeringsfond erhållet avdrag anses återvunnet före åtnjutna avdrag för värdeminskning.

## 23 §.

Har taxeringsnämnd påfört taxering enligt 18, 19 eller 22 §, skall taxeringsnämndens ordförande i förekommande fall lämna taxeringsnämndsordförandena i de övriga taxeringsdistrikt, där taxering bör äga rum, erforderliga meddelanden till ledning vid taxeringen inom dessa distrikt.

## 24 §.

Företag, som gjort avsättning till investeringsfond enligt denna förordning eller som jämlikt 19 § fjärde stycket övertagit sådan fond, är pliktigt att vid självdeklaration för det beskattningsår, då avsättningen eller övertagandet ägt rum, ävensom för varje påföljande beskattningsår, intill dess de avsatta eller övertagna medlen avförts ur fonden, foga uppgift enligt formulär, som fastställs av riksskattenämnden, rörande avsättning av medel till fonden samt fondens användning och avveckling. Vid allmän självdeklaration skall sådan uppgift fogas i tre exemplar.

Företag, som avsatt medel till investeringsfond eller som jämlikt 19 § fjärde stycket övertagit sådan fond, är skyldigt att på anfordran till arbetsmarknadsstyrelsen lämna de uppgifter i fråga om fonden, som styrelsen anser erforderliga ur arbetsmarknadssynpunkt.

## 25 §.

Det åligger taxeringsnämnd, som har att till statlig inkomstskatt taxera aktiebolag eller ekonomiska föreningar, att i sitt protokoll förteckna de företag, som för året avgivit eller bort avgiva uppgifter enligt 24 § första stycket.

## 26 §.

Länsstyrelsen har att snarast möjligt efter det taxeringsnämnderna avslutat sitt arbete till arbetsmarknadsstyrelsen översända två exemplar av de jämlikt 24 § första stycket avgivna uppgifterna. Om ändring i meddelat beslut rörande avdrag för avsättning till investeringsfond därtill föranleder, skola erforderliga tilläggsuppgifter ofördröjligen genom länsstyrelsens försorg tillställas arbetsmarknadsstyrelsen.

## 27 §.

Hos arbetsmarknadsstyrelsen skall föras register över investeringsfonder.

## 28 §.

Besvär över arbetsmarknadsstyrelsens beslut enligt denna förordning må föras hos Kungl. Maj:t och skola, vid äventyr av talans förlust, hava

inkommit till finansdepartementet inom tre veckor från det klaganden fick del av beslutet.

29 §.

Åtgärd av riksbanken enligt denna förordning ankommer på bankens huvudkontor i Stockholm såvitt avser företag som skall taxeras till statlig inkomstskatt i Stockholms stad eller län samt i övrigt på bankens avdelningskontor i residensstaden i det län, där vederbörandes hemortskommun är belägen.

30 §.

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

**Anvisningar**

till 1 §.

Företag, som icke tillgodonjuter sådan avskrivning å inventarier varom i 1 § förmäles, må medgivas rätt till avdrag för avsättning till investeringsfond endast om avsättningarna i räkenskaperna och i företedd utredning redovisas på sådant sätt, att tillfredsställande kontroll kan utövas över fondmedlens användning. Är fråga om inkomst av jordbruksfastighet må medgivande som nyss sagts lämnas allenast därest inkomsten redovisas enligt bokföringsmässiga grunder.

till 3 §.

Med bruttointäkt av skogsbruk avses vad som enligt 21 § kommunal-skattelagen är att hänföra till sådan intäkt, dock att vad som influtit genom försäljning av växande skog i samband med avyttring av marken ej räknas till intäkt av skogsbruk vid tillämpning av denna förordning.

Med årsvinst förstås årsvinsten enligt vederbörligen fastställd balansräkning efter avdrag av avskrivningar, tantiemer m. fl. poster, vilka rätteligen äro att hänföra till omkostnader i rörelsen — jämväl om de formellt utgått av vinstmedel — men utan avdrag för avsättning till reservfond, skuldregleringsfond, dispositionsfond, investeringsfond m. fl. fonder, donationer o. d. Avdrag skall icke ske för allmänna svenska skatter vare sig de erlagts preliminärt eller icke.

Har inbetalning å något i 3 § andra stycket omförmält konto verkställts med lägre belopp än som svarar mot fyrtio procent av fondavsättningen, skall avdrag medgivas med två och en halv gånger det inbetalta beloppet.

till 11 §.

Investeringsfond för rörelse må tagas i anspråk för bidrag till bestri- dande av kostnader för ny-, till- eller ombyggnad av bostad eller väl-

färdsanläggning för arbetstagare eller förutvarande arbetstagare, som i 11 § avses, vare sig bidraget lämnas direkt till arbetstagaren eller den förutvarande arbetstagaren *eller* till förening eller annan sammanslutning, bildad huvudsakligen av personal hos det ifrågavarande företaget eller detta närstående företag *eller* till sådant närstående företag vars huvudsakliga uppgift är att uppföra och tillhandahålla bostäder eller välfärdsanläggningar åt personal, som nyss sagts.

Med arbetstagare utan ledande ställning avses arbetstagare, som icke i egenskap av verkställande direktör, styrelseledamot eller eljest kan antagas utöva inflytande å företagets medelsdispositioner för i förordningen angivna ändamål.

Har kostnaden för investering, som i 11 § sägs, helt eller delvis bestritts av annan än företaget eller av detta men med medel, som för ändamålet ställts till företagets förfogande, må till investeringsfond avsatta medel användas endast för den del av investeringskostnaden som företaget bestritt av egna medel.

---

Denna förordning träder i kraft dagen efter den, då förordningen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling; dock att äldre bestämmelser skola gälla i fråga om 1955 års taxering samt i fråga om eftertaxering för år 1955 eller tidigare år.

Genom denna förordning upphäves, med de inskränkningar som följa av vad nedan sägs, förordningen den 2 maj 1947 (nr 174) om investeringsfonder.

1. Sistnämnda förordning skall alltjämt äga tillämpning i avseende å sådana investeringsfonder, som bildats jämlikt samma förordning.

2. Vad i förordningen den 2 maj 1947, nr 174, stadgas rörande nämnda förordnings tillämplighet å vissa i övergångsbestämmelserna till samma förordning angivna konjunkturinvesteringsfonder och investeringsfonder samt vad beträffande dessa fonder har att iakttagas skall alltjämt äga giltighet.

3. Oaktat vad vid 1 och 2 ovan sägs skall vad i 11 § första och femte styckena förordningen den 2 maj 1947, nr 174, stadgas om investeringsfonds återförande till beskattning inom viss angiven tidrymd ej längre gälla.

**Företagsbeskattningskommitténs förslag**  
till  
**förordning om rätt till förlustutjämning i vissa fall vid taxering till**  
**statlig inkomst**

Härigenom förordnas som följer.

1 §.

Aktiebolag, ekonomisk förening, ömsesidigt försäkringsbolag och sparbank må, i enlighet med vad i denna förordning sägs, vid taxering till statlig inkomstskatt åtnjuta avdrag för underskott, som vid tidigare års taxering till sådan skatt icke kunnat utnyttjas.

2 §.

Avdrag för underskott som i 1 § sägs må åtnjutas med belopp, varmed summan av de enligt förordningen om statlig inkomstskatt för visst beskattningsår fastställda avdragen för underskott å skattskyldigs olika förvärvskällor överstiger sammanlagda beloppet av de enligt nämnda förordning för samma beskattningsår beräknade inkomsterna av olika förvärvskällor.

Det åligger beskattningsnämnd som har att pröva den skattskyldiges taxering till statlig inkomstskatt att på av honom framställt yrkande fastställa det belopp, som enligt ovan må utnyttjas för förlustutjämning (*förlustavdrag*).

3 §.

Skattskyldig, för vilken förlustavdrag fastställts, äger utnyttja detta avdrag sist vid taxering avseende tionde beskattningsåret efter det beskattningsår för vilket avdraget fastställdes. Hinder möter ej för skattskyldig att fördela förlustavdraget på två eller flera beskattningsår inom nyss angiven tidsperiod.

Förlustavdrag skall göras från sammanlagda beloppet av den skattskyldiges inkomster från olika förvärvskällor, sedan i förekommande fall avdrag gjorts för under beskattningsåret uppkommet underskott å förvärvskälla.

4 §.

Yrkande som i 2 § andra stycket sägs skall framställas i den skattskyldiges till ledning för taxering för det beskattningsår, till vilket underskottet hänför sig, avgivna deklaration eller vid denna fogad handling, dock att så-

dant yrkande även må väckas hos prövningsnämnden senast den 31 juli under taxeringsåret.

Innefattar beslut av prövningsnämnden eller utslag av Kungl. Maj:t eller kammarrätten sådan ändring av inkomstberäkningen för skattskyldig att förlustavdrag må beräknas eller att redan fastställt sådant bör till beloppet ändras, äger den skattskyldige att inom sex månader från det han av beslutet eller utslaget erhöll del hos prövningsnämnden framställa härav föranlett yrkande. Rätt som nu sagts tillkommer jämväl taxeringsintendenten, dock att den tid, inom vilken yrkande skall framställas, i sist angivet fall skall räknas från det beslutet eller utslaget i fråga meddelades.

#### 5 §.

Skattskyldig, som vid taxering för visst beskattningsår önskar helt eller delvis utnyttja fastställt förlustavdrag, har att i självdeklarationen för beskattningsåret härom framställa yrkande, dock att sådant yrkande även må väckas hos prövningsnämnden senast den 31 juli under taxeringsåret.

#### 6 §.

Har skattskyldig i uppgift eller upplysning, som avgivits till ledning för fastställande av förlustavdrag, lämnat oriktigt meddelande och har därav föranletts att förlustavdraget fastställts till för högt belopp, må sist vid taxeringen för det femte beskattningsåret efter det för vilket avdraget fastställdes detta bestämmas till sitt rätta belopp. Har det till för högt belopp fastställda förlustavdraget utnyttjats vid taxering, må rättelse i denna taxering ske genom eftertaxering som skall hava verkställts sist vid taxeringen för det femte beskattningsåret efter det för vilket förlustavdraget fastställdes.

#### 7 §.

Det åligger taxeringsnämnd, som prövat framställt yrkande om fastställande av förlustavdrag, att härom göra anteckning i nämndens protokoll och om sitt beslut lämna den skattskyldige underrättelse på sätt och inom tid som i 90 § 2 mom. taxeringsförordningen sägs. Har taxeringsnämnd medgivit skattskyldig rätt att utnyttja förlustavdrag, skall anteckning här- om verkställas i protokollet.

#### 8 §.

Beträffande klagan över beslut av beskattningsnämnd eller utslag av kammarrätten i fråga rörande fastställande av förlustavdrag eller utnyttjande av sådant avdrag skall vad i taxeringsförordningen sägs angående fullföljd av talan äga motsvarande tillämpning.

Även vad i övrigt i nämnda förordning stadgas skall i tillämpliga delar äga motsvarande giltighet.

**9 §.**

Med ledning av taxeringsnämndens protokoll samt beslut av prövningsnämnden och utslag av Kungl. Maj:t och kammarrätten skall hos länsstyrelsen föras anteckningar över skattskyldiga för vilka förlustavdrag fastställts, därvid tillika skall antecknas när sådant avdrag utnyttjats vid taxeringen.

**10 §.**

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

---

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1956.

**Kommittéreservanternas utkast**

till

**förordning om rätt till förlustutjämning i vissa fall vid taxering till statlig inkomstskatt<sup>1</sup>**

## 1 §.

Aktiebolag, — — — sägs.

Sådan rätt tillkommer ock under i 4 § angivna förutsättningar fysisk person, som i nämnda författningsrum avses.

## 2 §.

Avdrag — — — förlustutjämning (*förlustavdrag*).

## 3 §.

Skattskyldig, för vilken — — — fastställdes. Hinder möter ej för skattskyldig, som avses i 1 § första stycket, att — — — tidsperiod.

Förlustavdrag skall för sådan skattskyldig göras — — — förvärvskällor.

## 4 §.

Fysisk person, vilken såväl under det beskattningsår, då förlusten uppstått och det beskattningsår, för vilket avdrag för denna förlust må av honom enligt denna förordning utnyttjas som under samtliga mellanliggande beskattningsår jämlikt bokföringslagen den 31 maj 1929 varit skyldig föra däri föreskrivna handelsböcker, avseende den rörelse, vari förlusten uppstått, samt på nöjaktigt sätt fullgjort denna skyldighet, må för förlustutjämning utnyttja förlust å sådan av honom bedriven rörelse, som omförmales i 27 § kommunalskattelagen.

Oavsett huruvida sådan bokföringsskyldighet som ovan sagts ålegat skattskyldig, vilken i egenskap av delägare i handelsbolag eller kommanditbolag på grund av underskott å bolagets verksamhet åsamkats förlust, må sådan förlust av honom utnyttjas för förlustutjämning under förutsättning, att han under tid, som i första stycket i fråga om bokföringsskyldighet föreskrives, oavbrutet varit delägare i bolaget samt att detta under samma tid nöjaktigt fullgjort sin bokföringsskyldighet.

## 5 §.

Fysisk person äger utnyttja förlustavdrag vid taxering för det beskattningsår, som infaller närmast efter det, varunder förlusten uppstått och varunder han enligt avlämnad allmän självdeklaration åtnjutit inkomst till sådant belopp, att förlustavdraget i enlighet med vad nedan sägs till

<sup>1</sup> (I den mån transumering skett förutsättes att författningsrummet skall erhålla samma lydelse som enligt kommitténs författningsförslag.)

någon del kan utnyttjas. I den mån så ej enligt de i deklarationen lämnade uppgifterna vid nämnda taxering kunnat ske, må avdraget utnyttjas vid närmast därpå följande taxeringar, intill dess förlusten blivit i sin helhet utnyttjad till avdrag från belopp, som uppgivits i till ledning för dessa taxeringar avlämnade allmänna självdeklarationer. Har förlust uppstått under mer än ett beskattningsår, skall tidigare uppkommen förlust utnyttjas före senare förlust. Förlustavdraget må dock i intet fall göras senare än vid den taxering, som avser tionde beskattningsåret efter det, för vilket avdraget fastställdes.

Förlustavdrag skall, såvitt angår fysisk person, anses utnyttjat i den mån avdrag kunnat ske från den enligt självdeklarationen beräknade till statlig inkomstskatt taxerade inkomsten.

För fysisk person skall förlustavdraget göras från sammanlagda beloppet av den skattskyldiges vid taxeringen fastställda inkomster från olika förvärvskällor, minskat med avdrag som må hava medgivits jämlikt 4 § förordningen om statlig inkomstskatt. Återstoden utgör för sådan skattskyldig *taxerad inkomst* och skall på sätt i 5 § samma förordning sägs utföras i fulla tiotal kronor.

Avlider skattskyldig, för vilken förlustavdrag fastställts, må för det beskattningsår, då dödsfallet inträffade samt för de två närmast därefter infallande beskattningsåren förlustavdrag eller del därav, som den avlidne icke kunnat utnyttja, under iakttagande av bestämmelserna i denna förordning, i stället utnyttjas av dödsboet.

6 § =	4 §	i majoritetens	författningsförslag
7 § =	5 §	»	»
8 § =	6 §	»	»
9 § =	7 §	»	»
10 § =	8 §	»	»
11 § =	9 §	»	»
12 § =	10 §	»	»



## Innehållsförteckning

	Sid.
<i>Propositionens huvudsakliga innehåll</i>	1
<i>Författningstext</i>	4
1. <i>Inledning</i>	35
2. <i>Konjunkturer och företagsbeskattning</i>	41
Företagsbeskattningskommittén	41
Remissyttrandena	51
Departementschefen	55
3. <i>Bruttobeskattning</i>	60
Företagsbeskattningskommittén	60
Remissyttrandena	66
Departementschefen	68
4. <i>Allmänna synpunkter på nettovinstbeskattningen</i>	68
Företagsbeskattningskommittén	68
Remissyttrandena	76
Departementschefen	95
5. <i>Avskrivning å maskiner</i>	99
Gällande bestämmelser	99
Utredning rörande den fria avskrivningsrättens ekonomiska verkningar	106
Företagsbeskattningskommittén	110
Remissyttrandena	130
Departementschefen	154
6. <i>Avskrivning å byggnader</i>	165
Gällande bestämmelser	165
Företagsbeskattningskommittén	166
Remissyttrandena	170
Departementschefen	174
7. <i>Värdering av varulager</i>	174
Gällande bestämmelser	174
Företagsbeskattningskommittén	178
Remissyttrandena	199
Departementschefen	242
8. <i>Investeringsfonder för konjunkturutjämning</i>	265
Gällande bestämmelser	265
Företagsbeskattningskommittén	269
Remissyttrandena	280
Departementschefen	288
Specialmotivering	298

	Sid.
9. <i>Pensions- och andra personalstiftelser</i> .....	307
A. Pensionsstiftelser .....	307
Gällande bestämmelser m. m. ....	307
Företagsbeskattningskommittén .....	312
Remissyttrandena .....	331
Departementschefen .....	351
B. Andra personalstiftelser än pensionsstiftelser (personalstiftelser) .....	367
Gällande bestämmelser m. m. ....	367
Företagsbeskattningskommittén .....	369
Remissyttrandena .....	372
Departementschefen .....	373
10. <i>Förlustutjämning</i> .....	374
Inledning .....	374
Företagsbeskattningskommittén .....	375
Remissyttrandena .....	378
Departementschefen .....	382
11. <i>Skattesatsen för vissa juridiska personer</i> .....	385
Företagsbeskattningskommittén .....	387
Remissyttrandena .....	389
Departementschefen .....	393
12. <i>Speciella regler för högkonjunkturlägen</i> .....	395
Företagsbeskattningskommittén .....	395
Remissyttrandena .....	401
Departementschefen .....	403
13. <i>Departementschefens hemställan</i> .....	403
<i>Bihang</i> .....	404