

Nr 58

Bevillningsutskottets betänkande i anledning av väckta motioner angående beskattning av utdelning, som företas i samband med upplösning av fastighetsföretag.

I de inom riksdagen väckta, till bevillningsutskottet hänvisade likalydande motionerna I: 440 av herr Svärd och II: 569 av herr Edström har hemställts, »dels att riksdagen måtte besluta, att utdelning företagen i samband med upplösning av fastighetsförening skall anses såsom hänförlig till inkomst av kapital, i den mån medlen blivit föremål för fondbeskattning, dels att vederbörande utskott måtte utarbeta förslag till härför erforderlig ändring av fondskatteförordningen».

Beträffande de skäl, som anförts till stöd för det i motionerna framförda yrkandet, får utskottet, i den mån redogörelse härför icke lämnas i det följande, hänvisa till motionen I: 440.

I enlighet med utskottets hemställan i memorial nr 47 har riksdagen vid vårsessionen beslutat att till höstsessionen uppskjuta behandlingen av de föreliggande motionerna.

Förordningen om skatt på fonderade vinstmedel (fondskatt) tillkom genom beslut av 1954 års riksdag som ett led i strävandena att eliminera möjligheterna att utnyttja vissa luckor i skattelagstiftningen för att undandra vinstmedel från beskattning. Förordningen föreskrev att en särskild skatt av engångsnatur skulle uttas på ansamlade vinstmedel hos vissa familjeföretag och innebar följaktligen ett tvångsmässigt realiserande av det andra ledet i dubbelbeskattningen av ifrågavarande juridiska personers vinstmedel. Förordningen syftade även till att ernå en avveckling av de fondbeskattade företagen. Fondskatt beräknas i förhållande till skillnaden mellan vederbörande företags tillgångar vid beskattningsårets utgång å ena sidan och summan av företagens skulder och bundna kapital å andra sidan. Skatten utgår med 30 procent av skillnaden. Skyldighet att utgöra fondskatt åligger svenskt aktiebolag och svensk ekonomisk förening, vars verksamhet den 1 juli 1953 huvudsakligen bestod i förvaltning av annan fastighet än jordbruksfastighet eller av värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom, under förutsättning dels att företaget var att anse såsom s. k. familjebolag och dels att bolaget eller föreningen icke visade att dess vinstmedel i skäligh omfattning använts för utdelning till delägarna. Vissa företag, bl. a. bostadsföreningar och bostadsaktiebolag, har undantagits från förordningens tillämpningsområde. Befrielse från taxering till fondskatt kan medgivnas

bolag eller förening genom beslut av riksskattenämnden på ansökan av vederbörande företag, om särskilda skäl föranleder därtill.

Fondskatten är avsedd att ersätta den beskattning, som vid bolagets eller föreningens upplösning skulle komma att utgöras för vad som utskiftas till delägarna utöver det hos bolaget tillskjutna beloppet resp. föreningens insatskapital. På grund härav stadgas i 6 § beträffande aktiebolag, som taxerats till fondskatt, att bolaget äger påfordra att vid taxering till utskiftningsskatt i anledning av upplösningen ett belopp motsvarande 70 procent av det till fondskatt fastställda beskattningsbara beloppet, d. v. s. sistnämnda belopp minskat med fondskattens belopp, skall inräknas i tillskjutet belopp och därigenom undantas från utskiftningsskatt. Beträffande ekonomiska föreningar har en annan konstruktion måst väljas med hänsyn till att beskattning av medel som utskiftas vid upplösning av sådan förening icke sker hos föreningen utan hos medlemmarna. Sådana medel skall anses såsom utdelning i den mån vad medlem erhåller överstiger inbetald insats. Beträffande förening har regeln i 6 § om avräkning för fondskatt givits den avfattningen, att ett belopp motsvarande 70 procent av det till fondskatt beskattningsbara beloppet skall likställas med inbetalda insatser. Dock blir avräkningsregeln tillämplig endast för den händelse vad delägaren erhåller vid inkomstbeskattningen skall hänföras till inkomst av kapital. Skall det beskattas som inkomst av rörelse kan ingen avräkning komma i fråga. För tillämpningen av de i 6 § givna bestämmelserna gäller som förutsättning att bolaget eller föreningen upplöses före utgången av år 1965.

I syfte att underlätta avvecklingen av fondbeskattade företag meddelas i 7 § föreskrifter om vissa skatteförmåner vid delägars utköp av dylikt företags tillgångar. Delägare äger sålunda inom viss tid förvärva företagens egendom till anskaffningsvärdet utan att påföras inkomstskatt eller utskiftningsskatt på den grund att egendomens verkliga värde vid tidpunkten för utköpet överstiger anskaffningsvärdet. Härigenom har uppnåtts att fondskatten icke träffar orealiserad värdestegring.

Taxering till fondskatt skall ha skett för det beskattningsår, för vilket taxering till statlig inkomstskatt i första instans ägde rum år 1955. Fondskatten tillfaller staten. Påförd fondskatt fördelas till betalning under 5 år, dock må riksskattenämnden enligt bestämmelse i 13 § undantagsvis kunna medge att betalningen skall fördelas på högst 10 år.

Utskottet har under hand inhämtat yttrande över motionerna från riksskattenämnden. Yttrandet har såsom bilaga fogats vid detta betänkande.

I de förevarande *motionerna* anföres bl. a. följande.

Förordningen om fondskatt innehöller bestämmelser om avräkning av ett belopp, motsvarande 70 procent av det till fondskatt beskattningsbara beloppet, vid upplösning av fondbeskattat företag inom viss tid. I fråga om ekonomisk förening förutsattes dock därvid att vad som utskiftades vid

upplösningen vore hänförligt till inkomst av kapital för mottagaren. Där-
emot saknades tillämpliga regler om avräkning, då utskiftade medel vore
att hänföra till inkomst av rörelse. Anledningen till denna begränsning syn-
tes vara en av länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län påtalad omständig-
het, nämligen att särskild uppmärksamhet borde ägnas åt det förhållandet
att skattskyldig, som dreve handel med andelar och aktier, ägde vissa möj-
ligheter att nedskryva värdet på denna sin egendom med anlitande av mot-
tagen utdelning. De föreslagna bestämmelserna om skattefrihet borde där-
för enligt länsstyrelsens mening kompletteras med en föreskrift om att
skattefrihet för mottagen utdelning eller utskiftning icke skulle föreligga
för aktiebolag eller förening, som dreve handel med andelar eller aktier. De-
partementschefen hade tagit upp denna fråga i propositionen nr 187/1954
och framhållit, att av det utav honom förordade avräkningsförfarandet följ-
de att någon skattelindring icke erhöles om mottagaren enligt allmänna
regler skulle skatta för utdelning såsom för inkomst av rörelse. Denna kon-
sekvens låge enligt hans mening i linje med beskattningsreglernas utform-
ning i jämförbara fall. Det framginge, ansåge motionärerna, av departe-
mentschefens yttrande, att man genom dessa regler velat förhindra en skat-
telindring, om utskiftade medel vore att hänföra till inkomst av rörelse.
Någon extra beskattning i sådana fall kunde däremot icke ha varit åsyftad.
Så hade emellertid blivit konsekvensen, då fråga vore om fastighetsföre-
ningar som ägdes av byggnadsföretag eller byggnadsföretagare.

Sedan fondskatteförordningen införts hade en byggmästare, ägare till en
fastighetsförening, ansökt om förhandsbesked huruvida, sedan fondskatt
uttagits, vinstmedel kunde utskiftas till honom utan beskattning i samband
med föreningens upplösning. Riksskattenämnden hade den 15 mars 1955
lämnat ett förhandsbesked av innehåll att den vinst som kunde uppkomma
för sökanden om han förvärvade föreningens fastighet och därefter försål-
de densamma eller om han försålde andelarna i föreningen, för honom ut-
gjorde skattepliktig intäkt av rörelse samt att vad som vid föreningens upp-
lösning utskiftades till sökanden utöver vad han erlagt för andelarna för ho-
nom utgjorde skattepliktig intäkt av rörelse, oavsett om föreningen enligt
bestämmelserna i fondskatteförordningen taxerats till fondskatt. Besvär ha-
de anförts, men regeringsrätten hade ej funnit skäl till ändring i det över-
klagade förhandsbeskedet. Riksskattenämnden hade vidare i allmänhet väg-
rat medgiva befrielse från taxering till fondskatt efter ansökningar som
gjorts av nu ifrågakarande företagskategori. Förutsättningen för riksskatte-
nämndens och regeringsrättens nyssnämnda avgöranden torde ha varit,
att andelarna i ett såsom fastighetsförening drivet företag i utskiftnings-
hänseende enligt gällande lagstiftning ansåges vara att betrakta såsom in-
gående i rörelsen, om det ägdes av ett byggnadsföretag eller en byggnads-
företagare, oaktat föreningen i fondskattehänseende skulle anses vara ett
förvaltningsföretag. Detta betraktelsesätt medförde skattekonsekvenser,
som icke vore rimliga. Avsikten med fondskatteförordningen hade varit att
påtvunga en dubbelbeskattning av ansamlade vinstmedel och få till stånd

en upplösning av förvaltningsföretag. När det gällde berörda fastighetsföreningar bleve det emellertid en trippelbeskattning, därigenom att de en gång i vanlig ordning beskattades vinstmedlen beskattades andra gången genom fondskatten, varefter skatt åter uttoges på de medel som utskiftades, i de fall dessa skulle anses såsom intäkt av rörelse. Hade en sådan trippelbeskattning varit åsyftad, borde riksdagen blivit tillbörligen uppmärksam på härom. Emellertid kunde den inte vara avsedd, eftersom fondskatteförordningen icke hade till syfte att diskriminera en grupp av skattskyldiga och för dem medföra högre skatt än vad en upplösning enligt eljest gällande regler skulle ha medfört.

Sedan i motionerna anförts ett sifferexempel till belysande av uppkommande skatteolikheter mellan byggnadsföretag resp. byggnadsföretagare och andra ägare av fastighetsföreningar, anføres bl. a. att den i motionerna angivna skattekonsekvensen uppkomme endast vid fastighetsförvaltning i föreningsform. Motionärerna uttalar vidare att det gentemot det i motionerna förda resonemanget visserligen kunde genmålans att regeringsrätten ännu inte tagit slutlig ställning till huruvida fastighetsföreningar verkligen skulle fondbeskattas, då de tillhörde byggnadsföretag eller byggnadsföretagare. Formuleringen i det av regeringsrätten fastställda förhandsbeskedet gäve emellertid närmast vid handen, att regeringsrätten tolkat fondskatteförordningen så att dylik beskattning skulle ske. Även om därför möjligheten återstode att regeringsrätten vid senare prövning skulle komma till annan uppfattning, syntes det motionärerna från rättssäkerhetssynpunkt nödvändigt att en ändring av fondskatteförordningen utan dröjsmål komme till stånd, så att vederbörande skattskyldiga finge klara regler beträffande skattskyldighetens omfattning. Enligt vad motionärerna inhämtat hade riksskatte-nämnden i åtminstone ett fall bifallit ansökning från ett byggnadsföretag om dispens från fondskatt, medan andra ansökningar avslagits. Även denna omständighet syntes ge anledning till omprövning av gällande bestämmelser.

Två alternativ kunde tänkas för genomförandet av en författningsändring i syfte att tillrättalägga det i motionerna berörda missförhållandet. Antingen kunde föreskrivas dels att ifrågavarande fastighetsföreningar icke skulle anses såsom sådana förvaltningsföretag som avsåges i fondskatteförordningen, dels att av ifrågavarande företag uppbyggen fondskatt skulle återbäras, eller också kunde den bestämmelsen införas att utdelning i anledning av förenings upplösning skulle anses såsom hänförlig till inkomst av kapital i den mån medlen blivit föremål för fondbeskattning. Eftersom dessa föreningar finge antagas i allmänhet redan ha blivit taxerade till fondskatt och det skulle medföra ett administrativt merarbete att återbära uppbyggen skatt, syntes det sistnämnda alternativet vara att föredra. Därigenom skulle bl. a. även vinnas den upplösning av förvaltningsföreningar, som åsyftades med fondskatteförordningen. På så sätt tillgodosåges sålunda såväl statens intressen som de berörda medborgarnas nödvändiga rättssäkerhet.

Utskottet. Enligt gällande bestämmelser skall aktiebolags och ekonomisk förenings inkomster beskattas två gånger, nämligen först hos bolaget eller föreningen och — i den mån inkomsten utdelas till företagets delägare — därefter hos dessa. Sedan det under åren närmast före år 1954 observerats, att vissa ägare av fastighetsaktiebolag eller fastighetsföreningar genom vissa transaktioner undkommit det andra ledet i dubbelbeskattningen, antogs genom beslut av 1954 års riksdag förordningen om skatt på fonderade vinstmedel (fondskatt). Denna skatt innebar att det andra ledet i dubbelbeskattningen tvångsmässigt realiserades hos vissa förvaltningsföretag. Enligt förordningen skulle nämligen en särskild skatt av engångsnatur uttas på besparade vinster i sådana familjeföretag av förvaltningskaraktär, som utnyttjats för skattefritt sparande. Fondskatten bestämdes till 30 procent av skillnaden mellan å ena sidan vederbörande företags tillgångar vid beskattningsårets utgång och å andra sidan summan av företagets skulder och s. k. bundna kapital, d. v. s. aktie- eller insatskapital, reservfond o. dyl. Fondskatten syftade även till att få till stånd en avveckling av förvaltningsföretagen. För att stimulera till upplösning upptogs i 6 § förordningen bestämmelser av innebörd, att om fondbeskattat företag upplöses före år 1966 så skall ett belopp, motsvarande 70 procent av företagets till fondskatt beskattningsbara belopp, inte bli föremål för den beskattning som vid upplösning eljest i allmänhet skulle aktualiseras, nämligen i fråga om aktiebolag utskiftningsskatt och i fråga om ekonomiska föreningar inkomstskatt hos delägarna. Beträffande sistnämnda juridiska personer stadgas såsom förutsättning för skattefriheten att vad som utskiftas vid upplösningen skall vara att anse såsom inkomst av kapital för delägaren. Skall denne däremot beskattas för utskiftade medel såsom inkomst av rörelse äger ingen skattefrihet rum.

Enligt 1 § förordningen om fondskatt äger riksskattenämnden om särskilda skäl föranleder därtill, befria ett i och för sig fondskattepliktigt företag från fondskatt. Nämndens beslut i sådant dispensärende kan inte överklagas.

I förevarande motioner har framhållits att nu berörda regel om begränsning av skattefriheten vid upplösning av fondbeskattad förening i vissa fall medförde obilliga resultat. För byggmästare och byggnadsföretag, som ägde fastighetsförening, kunde sålunda fondskatten leda till icke blott den avsedda dubbelbeskattningen utan en tredubbel beskattning. Föreningens först i vanlig ordning beskattade vinstmedel bleve nämligen beskattade andra gången genom fondskatten, varefter — enär i nu avsett fall återstoden av vinstmedlen vore skattepliktig inkomst av rörelse för delägaren — en tredje beskattning inträdde i form av inkomstskatt hos denne. Motionärerna anvisar två alternativ att lagstiftningsvägen komma till rätta med det av dem påtalade missförhållandet. Antingen kunde föreskrivas att ifrågavarande fastighetsföreningar inte skulle anses som sådana förvaltningsföretag, som avsåges i förordningen om fondskatt — i vilket fall av företagen redan er-

lagd fondskatt finge återbäras — eller också kunde den bestämmelsen införas, att utdelning i anledning av fastighetsförenings upplösning skulle hänföras till inkomst av kapital för delägaren, i den mån medlen fondbeskattats. Motionärerna förordar det sistnämnda alternativet.

Utskottet har under hand inhämtat yttrande över motionerna från riksskattenämnden, som i ett den 27 september 1956 dagtecknat utlåtande tillstyrkt lagstiftning i ämnet. Såsom framgår av utlåtandet, vilket fogats som bilaga till detta betänkande, förordar nämnden att 6 § fondskatteförordningen kompletteras med vissa särbestämmelser avseende fastighetsföretag, som ägs av byggmästare eller byggnadsföretag. I princip överensstämmer den av nämnden föreslagna lagstiftningen med vad motionärerna förordat. En reservant i nämnden framhåller i ett särskilt yttrande att enligt hans mening ett dispensförfarande är lämpligare än en generell lagstiftning. Riksskattenämnden borde, anser reservanten, medges rätt att under vissa förutsättningar befria nämnda fastighetsföretag från fondskatt.

En utförlig redogörelse för bakgrunden till förevarande bestämmelse i 6 § fondskatteförordningen om viss skattefrihet för vinstmedel, som utskiftas vid upplösning av fondbeskattat företag, har lämnats i såväl motionerna som riksskattenämndens yttrande. Det sistnämnda innehåller därjämte en analys av bestämmelsens verkan i beskattningshänseende för olika fall. Såsom framgår av riksskattenämndens yttrande kan en tredubbel beskattning av samma vinstmedel på sätt motionärerna framhållit under vissa förutsättningar inträffa i de företag varom nu är fråga. En sådan förutsättning är att det belopp ägaren-byggmästaren erhåller vid upplösning av företaget överstiger hans anskaffningskostnad för aktierna eller andelarna i företaget.

Enligt utskottets mening måste den av motionärerna påtalade effekten av ifrågavarande bestämmelse anses vara otillfredsställande och utskottet är därför berett tillstyrka en författningsändring i ämnet. Utskottet vill framhålla att det inte torde vara ovanligt att en byggmästare redan vid uppförandet av en fastighet låtit äganderätten till densamma ligga hos ett aktiebolag eller en ekonomisk förening, som bildats för ändamålet. I sådant fall uppgår hans anskaffningsvärde för aktierna eller andelarna vanligen inte till högre belopp än företagets aktie- eller insatskapital, vilket medför att den påtalade ogynnsamma beskattningseffekten kan inträffa. Utskottet vill även framhålla att ett undanröjande av nämnda beskattningseffekt torde vara en förutsättning för att byggmästarna skall låta upplösa sina fastighetsföretag — något som var ett av syftena med fondskatten. Det bör också observeras att den i 7 § fondskatteförordningen stadgade rätten att utköpa företagets tillgångar till anskaffningsvärdet, vilken rättighet i allmänhet varit förenad med vissa förmåner ur beskattningssynpunkt för delägarna, är av mindre värde för delägare som är byggmästare och med dem i beskattningshänseende likställda. Den vinst, som dessa kan göra vid en senare försäljning av den utköpta tillgången, är nämligen att hänföra till inkomst av rörelse, i följd varav vinsten inkomstbeskattas hos dem obero-

de av den tid de innehaft tillgången och arten av det fång varigenom tillgången förvärvats.

Vare sig en byggmästare äger fastighetsföretag i förenings- eller aktiebolagsform, är de vinstmedel han erhåller från företaget vid utdelning eller utskiftning att hänföra till inkomst av rörelse för honom. Såsom riksskattenämnden påpekat innebär detta att det i motionerna uppmärksammade problemet är aktuellt ej blott såsom däri uttalats för fastighetsföretag i föreningsform utan även för dem som drivs i form av aktiebolag. Med hänsyn härtill bör enligt utskottets mening någon principiell åtskillnad inte göras mellan fastighetsföreningar och fastighetsaktiebolag i förevarande hänseende.

I fråga om den metod som bör komma till användning för att nå det åsyftade resultatet anser utskottet att en uttrycklig lagbestämmelse i enlighet med vad riksskattenämndens majoritet förordat är att föredra framför det av reservanten i nämnden föreslagna dispensförfarandet.

Då det gäller avfattningen av bestämmelsen vill utskottet erinra om vad förut framhållits, nämligen att en av förutsättningarna för att den tredubbla skattebelastningen skall uppkomma är, att det belopp byggmästaren erhåller vid upplösning av fastighetsföretaget överstiger hans anskaffningsvärde för aktierna eller andelarna i företaget. I andra fall inträder inte någon särskilt ogynnsam beskattningseffekt. En bestämmelse om skattelättnad bör därför begränsas till att omfatta förstnämnda fall. Detta torde ligga i linje med vad motionärerna avsett. Den spärregel riksskattenämnden föreslagit anser utskottet på ett lämpligt sätt avgränsa kretsen av de skattskyldiga som bör komma i åtnjutande av skattebefrielse.

Inte heller i övrigt har utskottet något väsentligt att invända mot avfattningen av det av riksskattenämnden föreslagna tillägget till 6 § fondskatteförordningen. Önskvärt hade visserligen varit om en mer lättillgänglig bestämmelse kunnat tillskapas. Med hänsyn till den föreliggande frågans komplicerade natur torde det dock inte vara möjligt att förenkla avfattningen.

Beträffande ikraftträdandet av den av utskottet förordade författningsbestämmelsen vill utskottet anföra följande. Såsom riksskattenämnden uttalat torde flertalet av de företag som nu är i fråga ha upplösts först under år 1956. Det är emellertid inte uteslutet att upplösningen kan ha skett tidigare. Teoretiskt möjligt är att upplösningen skett vid sådan tidpunkt att delägare åsatts taxering för utskiftade medel redan år 1955. Utskottet anser att även nu senast omnämnda fall om möjligt bör omfattas av den förordade bestämmelsen, vilken sålunda skulle förlänas retroaktiv tillämpning. Det sagda innebär att redan lagakraftvunna taxeringar i undantagsfall måste rivs upp. Detta torde kunna ske genom att de av frågan berörda skattskyldiga medges rätt att anföra besvär i extraordinär ordning. Om annat inte föreskrivs skulle emellertid tiden för anförande av sådana besvär över 1955 års taxering kunna utgå redan under december månad innevarande år. Det synes därför nödvändigt att för de mycket sällsynta fall, då någon år 1955 hunnit taxeras för inkomst som nu skulle förklaras inte

vara skattepliktig, utsträcka besvärstiden. Utskottet föreslår därvid att besvärstiden förklaras inte i något fall skola utlöpa före utgången av år 1957.

Under återopande av vad sålunda anförts får utskottet hemställa,
att riksdagen måtte, i anledning av de likalydande motionerna I: 440 av herr Svärd och II: 569 av herr Edström, antaga följande

Förslag

till

förordning om ändrad lydelse av 6 § förordningen den 21 maj 1954 (nr 264) om skatt på fonderade vinstmedel (fondskatt)

Häri genom förordnas, att 6 § förordningen den 21 maj 1954 om skatt på fonderade vinstmedel (fondskatt) skall erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives.

6 §.

Därest bolag, — — — tillskjutet belopp.

Sker upplösning — — — stycke sägs.

Därest vid sådan upplösning av bolag eller förening, som i första eller andra stycket avses, utskiftade tillgångar utgöra skattepliktig intäkt av rörelse för delägare i bolaget eller föreningen skall — under förutsättning att delägaren icke driver bank- eller annan penningrörelse eller försäkringsrörelse — följande gälla. Det utskiftade beloppet skall utgöra skattepliktig intäkt för delägaren allenast i den mån beloppet överstiger 70 procent av det till fondskatt fastställda beskattningsbara beloppet för företaget eller — därest fråga är om utskiftning från aktiebolag — 70 procent av det till fondskatt fastställda beskattningsbara beloppet minskat med vad däri må hava inräknats av aktiekapital, reservfond och skuldregleringsfond. Därest å delägaren i fråga belöper allenast viss andel av det från företaget utskiftade beloppet, skall det belopp, som hos delägaren undantages från beskattning, avse allenast motsvarande andel av det belopp, som enligt föregående punkt skulle hava undantagits därest å delägaren belöpt hela det utskiftade beloppet. Belopp, som enligt bestämmelserna ovan i detta stycke undantages från beskattning, må dock i intet fall överstiga vad delägaren vid upplösningen av företaget erhållit efter avdrag för vad delägaren erlagt för aktierna eller andelarna i företaget.

När bolag — — — lag stadgat.

Skattskyldig, som — — — vederbörande taxering.

Denna förordning träder i kraft dagen efter den, då förordningen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling. Förordningen skall äga tillämpning jämväl med avseende å 1955 och 1956 års taxeringar och skall i följd härav följande iakttagas. Har någon

taxerats för inkomst, som enligt bestämmelserna i denna förordning icke är skattepliktig, äger han anföra besvär över taxeringen inom den tid och i den ordning, som enligt 124 § taxeringsförordningen den 28 september 1928, nr 379, gäller i fråga om besvär enligt 123 § 2 mom. samma förordning; dock skall den tid, inom vilken besvären sist skola ingivas, icke i något fall utlöpa före utgången av år 1957.

Stockholm den 20 november 1956

På bevillningsutskottets vägnar:

FILIP KRISTENSSON

Närvarande:

från första kammaren: herrar Sjödahl, Heüman, Franzon*, Gustaf Elofsson*, Eriksson, Snygg, Söderquist, Velander, Niklasson och Anders Johansson*; samt

från andra kammaren: herrar Kristensson i Osby, Nilsson i Svalöv, Sjölin, Brandt, Allard*, Kärrlander, Wiklund, Jansson i Aspeboda*, fru Holmqvist och herr Stenberg*.

* Icke närvarit vid justering av betänkandet.

Riksskattenämndens yttrande i anledning av de likalydande motionerna**I: 440 och II: 569.**

I skrivelse den 17 april 1956 har bevillningsutskottet anhållit att riksskattenämnden måtte avgiva yttrande över motionerna I: 440 av herr Svärd och II: 569 av herr Edström angående beskattningen av utdelning, som företages i samband med upplösning av fastighetsförening. Med anledning härav får riksskattenämnden anföra följande.

Det torde få anses fastslaget genom utslag av regeringsrätten (se bl. a. riksskattenämndens meddelande nr 5 år 1955 punkt 5) att ett fastighetsbolag eller en fastighetsförening icke skall anses driva handel med fastigheter enbart av den anledningen att aktierna eller andelarna ägas av en fysisk eller juridisk person, som driver sådan verksamhet. Om fastighetsbolaget eller fastighetsföreningen icke gjort annat än förvaltadt annan fastighet än jordbruksfastighet, är dess verksamhet sådan, som avses i 1 § första stycket förordningen om fondskatt. Riksskattenämnden har även i sin redogörelse för nämndens tillämpning av fondskatteförordningens bestämmelser gjort uttalande av denna innebörd (se riksskattenämndens meddelande nr 3 år 1955 punkt 1) s. R. 15).

Det är även fastslaget bl. a. genom det förhandsbesked som åberopas i motionen (och som återgives i riksskattenämndens ovannämnda meddelande nr 5 år 1955) att utdelning från fastighetsförening eller fastighetsaktiebolag utgör skattepliktig intäkt av rörelse för delägaren, om denne är byggmästare eller driver handel med fastigheter.

Ett flertal fastighetsbolag och fastighetsföreningar, där andelarna ägts av byggmästare eller byggmästarföretag, har hos riksskattenämnden anhållit om befrielse från taxering till fondskatt. Riksskattenämnden har emellertid endast i ett fall, där förhållandena voro mycket speciella, ansett sig böra bifalla dessa ansökningar. Några i fondskatteförordningen angivna dispens-skäl ha icke förelegat och det måste överensstämman med lagstiftningens syfte att även dylika föreningar och bolag bringas att upphöra. Att antalet fastighetsföreningar och fastighetsbolag blivit så stort — vilket indirekt kan sägas vara anledningen till fondskattens tillkomst — beror ytterst på att byggmästare av olika skäl bl. a. med hänsyn till lagfartskostnaderna placerat sina byggnader hos särskilda bolag eller föreningar och därefter sålt aktierna eller andelarna i sådana företag i stället för fastigheterna.

Riksskattenämnden anser det därför icke böra ifrågakomma att undanta dylika företag från taxering till fondskatt. Därtill kommer att många byggmästare redan torde ha tagit konsekvenserna av nämndens avslag å dispensansökningar och utköpt fastigheterna enligt fondskatteförordningens bestämmelser och låtit företagen träda i likvidation. Det bör även framhållas att föreningarna och bolagen bli skattskyldiga till fondskatt endast om de underlåtit att utdela vinstmedel i skälig omfattning.

Det är riktigt att — såsom i motionen framhålles — när fråga är om en fastighetsförening, som äges av en byggmästare, fondskatten jämte inkomstbeskattningen hos byggmästaren av vid föreningens upplösning utskiftade medel kan medföra, att samma vinstmedel bli beskattade tre gånger. Förutsättningen härför är dock att det belopp byggmästaren erhåller vid för-

eningens upplösning överstiger vad han betalat för andelarna. Därest föreningen äges av en juridisk person gäller som ytterligare förutsättning, att andelsägaren icke är ett företag — aktiebolag eller ekonomisk förening — som är frikallat från skattskyldighet för utdelning. Det är däremot icke riktigt att — såsom motionärerna gjort gällande — denna skattekonsekvens uppkommer endast vid fastighetsförvaltning i föreningsform och att, om förvaltningen drives i bolagsform, ägarens karaktär av byggnadsföretag eller byggnadsföretagare saknar betydelse. Antag att en byggmästare äger aktierna i ett fastighetsaktiebolag, som har utdelningsbara vinstmedel och på denna grund blir skattskyldig till fondskatt. Om fondskatten icke hade mellankommit kunde vinstmedlen ha utdelats till byggmästaren och hos honom beskattats som inkomst av rörelse. Nu bli dessa vinstmedel *dels* fondbeskattade hos bolaget *dels* — i den mån de icke tagits i anspråk för betalning av fondskatten — beskattade som inkomst av rörelse hos byggmästaren när de vid bolagets upplösning utskiftas till denne. Således exakt samma förhållande som när fråga är om en fastighetsförening. Det är visserligen sant att de fondbeskattade vinstmedlen icke dessutom drabbas av utskiftningskatt men dessa vinstmedel skulle icke ha ifrågakommit för taxering till utskiftningskatt, om de i stället för att utskiftas hade utdelats. Om fråga varit om annan ägare av fastighetsbolag än byggnadsföretag eller byggnadsföretagare, skulle de vid bolagets upplösning utskiftade medlen icke utgjort skattepliktig inkomst för delägaren annat än i sådant undantagsfall, då reglerna om realisationsvinstbeskattning varit tillämpliga. Det som föranleder den tredubbla beskattningen för byggmästare är det förhållandet, att vad som vid en fastighetsförenings eller fastighetsbolags upplösning utskiftas till denne utgör skattepliktig intäkt av rörelse.

Det förhållandet att en delägare, vilken beskattades för utdelade eller utskiftade medel såsom intäkt av rörelse, i viss mån kom i ett sämre läge än andra delägare, sett ur skattesynpunkt, var emellertid icke förbisett vid tillkomsten av fondskatteförordningen. Bestämmelserna kan tvärtom sägas ha utformats med tanke på att nå ett sådant resultat. Detta framgår av uttalanden i propositionen. Å sid 81 i propositionen (nr 187 år 1954) återgives följande remissyttrande från länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län:

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

Med anledning av detta yttrande gjorde departementschefen (sid 83 i propositionen) följande uttalande:

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

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

mottagaren av det utskiftade beloppet skall skattläggas för detsamma bedömas enligt allmänna regler.

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

Uttalandena åsyfta, som av det anförda framgår, närmast företag, som driva penningrörelse (jfr även f. d. regeringsrådet Strömbergs kommentar till fondskatteförordningen, sid 59 nederst och 45 överst). Huruvida man direkt tänkt på att förhållandena bleve desamma jämväl för byggmästarföretagen framgår icke av uttalandena. Byggmästarnas möjlighet att utnyttja utskiftade medel för sådan nedskrivning av lagertillgångar, för vilken avdrag medgives vid inkomsttaxeringen, är i regel väsentligt mindre än för företag som driva penningrörelse, varför förhållandena icke kunna sägas vara helt likartade. Vill man av den anledningen tillgodose motionärernas önskemål synes detta böra ske genom att i fondskatteförordningen införas vissa särbestämmelser för byggmästarföretagen.

Riksskattenämnden anser sig böra tillstyrka att dylika särbestämmelser meddelas. Det kan nämligen med fog hävdas, att det icke föreligger tillräckliga skäl att i förevarande hänseende ställa byggmästare och likställda skattskyldiga i avsevärt sämre läge än sådana skattskyldiga, hos vilka utskiftade medel antingen utgöra inkomst av kapital eller beskattas enligt reglerna för realisationsvinstbeskattning.

Beträffande utformningen av bestämmelserna må följande anföras. Då en fastighetsförening upplöses och utskiftar sina tillgångar beskattas den delägare, för vilken de utskiftade medlen utgöra skattepliktig intäkt av kapital, för vad som utskiftas utöver inbetald insats. Med inbetald insats lärers därvid i princip förstås det belopp, som vid upplösningstillfället upptagits såsom andelskapital i föreningens balansräkning.

Det sagda må förtydligas med följande exempel. Antag att balansräkningen för en fastighetsförening före taxering till fondskatt har följande utseende:

Tillgångar	3 000	Andelskapital (= inbetald insats)	2 000
		Vinstmedel	1 000
	<hr/>		<hr/>
	3 000		3 000

Efter taxering till fondskatt och sedan fondskatten (30 % av 1 000 =) 300 kronor erlagts, har balansräkningen följande utseende:

Tillgångar	2 700	Andelskapital	2 000
		Vinstmedel	700
	<hr/>		<hr/>
	2 700		2 700

Vid upplösning av föreningen erhåller andelsägaren 2 700 kronor och skulle enligt bestämmelserna i 38 § KL beskattas såsom för utdelning för (2 700 — 2 000 =) 700 kronor. Även om andelsägaren betalat 2 700 kronor eller mera för andelarna och således i realiteten icke gjort någon vinst, beskattas han ändock enligt kommunalskattelagens regler för 700 kronor. Genom bestämmelsen i 6 § andra stycket i fondskatteförordningen fritages han emellertid från skattskyldighet för detta belopp.

Om andelsägaren i stället är en byggmästare, utgör hela det utskiftade beloppet 2 700 kronor intäkt av rörelse, men byggmästaren äger åtnjuta avdrag för vad han betalat för andelarna. Om byggmästaren betalat 2 000 kronor för andelarna blir vinsten 700 kronor. Har han betalat mindre än 2 000 kronor för andelarna, blir den skattepliktiga vinsten större. Har han betalat mera för andelarna än 2 000 kronor, blir vinsten i motsvarande mån mindre. Är köpeskillingen för andelarna 2 700 kronor eller mera, uppkommer ingen vinst.

De ifrågasatta särbestämmelserna böra icke få innebära, att i det anförda exemplet *mera* än 700 kronor undantages från inkomstbeskattning hos byggmästaren. Men om byggmästaren betalat t. ex. 2 500 kronor för andelarna och den skattepliktiga vinsten vid upplösningen sålunda blir endast 200 kronor, uppkommer frågan om *mera* än 200 kronor skäligen bör undantagas från beskattning. För en bestämmelse av innebörd att i det anförda exemplet 700 kronor alltid skola undantagas talar det förhållandet, att 700 kronor av det utskiftade beloppet redan fondbeskattats. För en bestämmelse av innebörd att det belopp, som undantages från beskattning, icke skall överstiga den skattepliktiga vinsten — d. v. s. skillnaden mellan utskiftat belopp och köpeskillingen för andelarna — talar det förhållandet, att man vid fondskatteförordningens tillkomst — såsom av de tidigare citerade uttalandena i propositionen framgår — icke ansett skäl föreligga att medgiva skattelättnader i inkomstskattehänseende i sådana fall, då vinsten vid upplösningen kunde elimineras genom nedskrivning av tillgångar. Uppkommer icke någon skattepliktig vinst vid upplösningen skulle — med denna inställning — icke föreligga några skäl medgiva skattelättnader. F. d. regeringsrådet Strömberg uttrycker detta i sin förenämnda kommentar (sid. 59) sålunda: »Det är att märka, att enligt stadgandets (bestämmelsen i 6 § andra stycket) ordalydelse avräkningsregeln blir tillämplig endast för den händelse vad delägaren erhåller skall vid inkomstbeskattningen hänföras till inkomst av kapital. Skall det beskattas som inkomst av rörelse kan ingen avräkning komma i fråga. Detta sammanhänger med att den skattskyldige, såsom förut berörts, i dylikt fall kan i sin bokföring kvitta vad han uppburit mot bortskrivning av föreningsandelarnas värde.» Det må även framhållas att — om en byggmästare betalat *mera* för andelarna än som svarar mot andelskapitalet — detta i regel innebär att föreningen vid förvärvet haft vinstmedel. I dylika fall bör regelmässigt vid köpeskillingens bestämmande viss hänsyn ha tagits till den skatteskuld, som åvilar en förening med vinstmedel.

Övervägande skäl synas tala för att från beskattning i intet fall undantaga större belopp än som svarar mot den skattepliktiga vinst, som framkommer vid upplösningen, d. v. s. skillnaden mellan utskiftat belopp och den erlagda köpeskillingen för andelarna. Även med en sådan utformning av bestämmelserna har man nått det väsentligaste syftet därmed, nämligen att inkomstbeskattningen icke skall lägga hinder i vägen för upplösning av de fondbeskattade föreningarna.

Vad nu sagts gäller upplösning av fastighetsförening. Beträffande upplösning av fastighetsaktiebolag må följande framhållas.

Om ett fastighetsaktiebolag upplöses och aktierna icke utgjort varulager i av delägaren bedriven rörelse, beskattas vinsten vid upplösningen — d. v. s. skillnaden mellan utskiftat belopp och erlagd köpeskillning för aktierna — enligt reglerna för realisationsvinstbeskattning. Vinsten är således icke skattepliktig om aktierna innehafts i *mera* än fem år. Några bestämmelser om lättnader i inkomstskattehänseende i de fall, då skattepliktig realisationsvinst skulle uppkomma, ha icke ansetts erforderliga. Om ett fastighetsbo-

lag taxeras till fondskatt, har delägaren möjlighet att vänta med upplösningen av bolaget till dess femårsperioden gått tillända.

Är delägaren byggmästare eller likställd skattskyldig, utgör vid bolagets upplösning utskiftat belopp skattepliktig intäkt av rörelse. Såsom skattepliktig vinst upptages — liksom då fråga är om upplösning av fastighetsförening — skillnaden mellan utskiftat belopp och köpeskillingen för aktierna. Antag att balansräkningen för ett fastighetsaktiebolag före taxering till fondskatt har följande utseende:

Tillgångar	10 000	Aktiekapital	5 000
		Reservfond	1 000
		Vinstmedel	4 000
	<hr/>		<hr/>
	10 000		10 000

Om bolaget icke beslutat träda i likvidation före utgången av beskattningsåret närmast före det taxeringsår, då taxering till fondskatt skett, har balansräkningen sedan fondskatten (30 % av 4 000 =) 1 200 kronor erlagts följande utseende:

Tillgångar	8 800	Aktiekapital	5 000
		Reservfond	1 000
		Vinstmedel	2 800
	<hr/>		<hr/>
	8 800		8 800

Vid bolagets upplösning utgår utskiftningsskatt med (40 % av 1 000 =) 400 kronor. Byggmästaren erhåller således 8 400 kronor. Om han betalat 5 000 kronor för aktierna, utgör den skattepliktiga vinsten 3 400 kronor. Därav utgöras 2 800 kronor av vinstmedel, som redan fondbeskattats. Anses dessa 2 800 kronor böra undantagas från beskattning, om fråga varit om en fastighetsförening, föreligga givetvis samma skäl att undantaga dem när fråga är om ett fastighetsaktiebolag. Om fondskatten icke mellankommit, hade bolaget kunnat i form av utdelning överföra vinstmedlen, 4 000 kronor, till byggmästaren. Samma regler synas i princip böra gälla oavsett om fråga är om upplösning av bolag eller förening. Den skillnaden måste dock göras att — om i det till fondskatt beskattningsbara beloppet för ett fastighetsaktiebolag inräknats jämväl bundna vinstmedel, d. v. s. i första hand reservfond och skuldregleringsfond — den skattepliktiga vinsten för byggmästaren bör minskas endast med 70 % av den del av det till fondskatt beskattningsbara beloppet, som icke motsvaras av bundna vinstmedel. De bundna vinstmedlen skola nämligen enligt allmänna regler beskattas hos såväl bolaget som byggmästaren, när utskiftningsskatten beträffande dessa vinstmedel icke kan undvikas genom att medlen i stället utdelas.

Därest vad nu sagts godtages, synas de ifrågasatta särbestämmelserna för byggmästare och likställda skattskyldiga — vilka bestämmelser lämpligen kunna intagas som ett tredje stycke i 6 § fondskatteförordningen — kunna utformas på förslagsvis följande sätt:

»Därest vid sådan upplösning av bolag eller förening, som i första eller andra stycket avses, utskiftade tillgångar utgöra skattepliktig intäkt av rörelse för delägare i bolaget eller föreningen skall — under förutsättning att delägaren icke driver bank- eller annan penningrörelse eller försäkringsrörelse — följande gälla. Det utskiftade beloppet skall utgöra skattepliktig intäkt för delägaren allenast i den mån beloppet överstiger 70 procent av det till fondskatt beskattningsbara beloppet för företaget eller — därest fråga

är om utskiftning från aktiebolag — 70 procent av det till fondskatt beskattningsbara beloppet minskat med vad däri må hava inräknats av aktiekapital, reservfond och skuldregleringsfond. Därest å delägaren i fråga belöper allenast viss andel av det från företaget utskiftade beloppet, skall det belopp, som hos delägaren undantages från beskattning, minskas till att avse allenast motsvarande andel av det belopp, som enligt föregående punkt skulle hava undantagits därest å delägaren belöpt hela det utskiftade beloppet. Belopp, som enligt bestämmelserna ovan i detta stycke undantages från beskattning, må dock i intet fall överstiga vad delägaren vid upplösningen av företaget erhållit efter avdrag för vad delägaren erlagt för aktierna eller andelarna i företaget.»

De ifrågasatta bestämmelserna synas med nödvändighet bliva förhållandevis komplicerade. De fall, då de skola tillämpas, kunna emellertid antagas blir relativt fåtaliga. Det ankommer givetvis på den skattskyldige att förete tillfredsställande utredning angående huruvida hans rörelseinkomst skall reduceras med stöd av dessa bestämmelser. Anmärkas må, att det torde höra till undantagen att i fall som här avses upplösning och utskiftning skett före ingången av beskattningsåret 1956.

Vid riksskattenämndens yttrande har fogats följande särskilda yttrande av ledamoten, herr Elfving.

Redan detta att majoritetens förslag är komplicerat torde utgöra ett skäl mot att det antages. Än viktigare är dock att denna automatiska regel kan komma att öppna möjligheter till opåkallade skattelättnader. Skattelindringen skulle i praktiken icke inskränkas till trippelbeskattningsfallen. Enklare och mera ägnat till att tillgodose rättvisekraven synes vara, att för de ömmande fallen öppna en möjlighet till förnyad dispensprövning enligt 1 § av fondskatteförordningen. Såsom villkor för att befrielse skall givas torde böra gälla, att föreningen — bolaget blivit upplöst eller kommer att upplösas och att detta företag jämte moderföretaget — som förutsättes vara byggmästare — tillsammans påförts eller kommer att påföras en med hänsyn till omständigheterna oskäligt hård beskattning. Befrielse bör endast ifrågakomma till förmån för byggmästare i egentlig mening. Självfallet bör det icke komma i fråga att medgiva befrielse, om byggmästaren uppenbarligen utnyttjat organisationsformen i skatteundrandragande syfte. Skattskyldiga, som yrkesmässigt driva fastighetshandel och därvid även använda föreningar och aktiebolag såsom underlag för sin handel, torde i regel böra uteslutas från befrielsemöjligheten.

Enligt 17 § i fondskatteförordningen äger Kungl. Maj:t föreskriva när dispensansökning sist skall hava ingivits till riksskattenämnden. Bestämmelser härom hava meddelats i 2 § av tillämpningskungörelsen den 24 september 1954, SFS 614/1954. Denna kungörelse är utfärdad i administrativ ordning. I administrativ ordning torde även kunna meddelas bestämmelser om ny prövningstid för sådana särskilda fall, som avses i motioken. Det torde således vara tillfyllest med ett uttalande i bevillningsutskottets motiv om att dessa fall kunna beaktas i dispensväg.

