



**National Library
of Sweden**

Denna bok digitaliserades på Kungl. biblioteket år 2012



BETÄNKANDE

med förslag till

Förordning om ändring i vissa delar av
Kungl. Maj:ts förordning den 27 juni 1927 (nr 321)
om skatt vid utskiftning av aktiebolags och
solidariska bankbolags tillgångar

m. m.

Avgivet av

1949 års utskiftningsskattesakkunniga

S T O C K H O L M

1 9 4 9

Statens offentliga utredningar 1949

Kronologisk förteckning

1. Norrlandskommitténs principbetänkande. Första delen. Norrländska utvecklingslinjer. Idun. 303 s. Jo.
2. Norrlandskommitténs principbetänkande. Andra delen. Särskilda utredningar. Idun. 194 s. Jo.
3. Norrlandskommitténs principbetänkande. Tredje delen. Utlåtanden och förslag i vissa frågor. Idun. 163 s. Jo.
4. Utredning med förslag om lösdrivarlagens upphävande m. m. Marcus. 213 s., bil. 1 73 s., bil. 2 106 s. I.
5. Principer och metoder för kostnadsberäkningar vid statens järnvägar. Beckman. 122 s. K.
6. Kriminalvård i frihet. Fångvårdsstyrelsens utredning angående skyddsarbetets organisation m. m. Marcus. 140 s. Ju.
7. Betänkande med förslag till indexreglering av folkpensionerna. Beckman. 80 s. S.
8. Betänkande angående förbättrad insyn i enskilda företags ekonomiska förhållanden. Norstedt. 105 s. Ju.
9. 1944 års allmänna skattekommitté. 3. Betänkande angående beskattning av realisationsvinster, m. m. samt ackumulerade inkomster. Marcus. 168 s. Fl.
10. Elkraftutredningens redogörelse nr 2: 17. Redogörelse för detaljdistributörerna samt deras råkraftkostnader och priser vid distribution av elektrisk kraft. Värmlands län. Beckman. 45 s. K.
11. Betänkande om sinnesslövarden. Katalog och Tidsskriftstryck. 248 s., 1 karta. I.
12. Utredning rörande folkpensionärernas bostadsförhållanden och bostadskostnader. Idun. 94 s. S.
13. 1945 års bankkommitté. Betänkande med förslag om inrättande av en statlig affärsbank. Beckman. 83 s. Fl.
14. Bilagor till 1942 års järnvägskostnadsutrednings betänkande. Produktions- och kostnadsstrukturen vid statens järnvägar. Promemorior. Av A. Sjöberg. Beckman. 269 s. K.
15. P. M. med synpunkter på det svenska långtidsprogrammet. I anslutning till OEECs interimrapport. Beckman. 23 s. H.
16. Promemoria över preliminär utredning rörande befälsrekryteringen inom försvaret. Beckman. 75 s. Fö.
17. Betänkande med förslag till lag om registrerade föreningar m. m. Idun. 277 s. Ju.
18. Kvalitetsforskning och konsumentupplysning. Kihlström. 265 s., 16 pl. H.
19. 1945 års skogshärbärgesutrednings betänkande. 2. Utredning med förslag till lagstiftning rörande tillfälliga bostäder vid skogs- och flottnings- m. fl. arbeten. Idun. 188 s., 26 pl. S.
20. Dissenterlagskommittén. Betänkande med förslag till religionsfrihetslag m. m. Marcus. XLVIII, 390 s. Ju.
21. Svensk hamnbyggnadspolitik. Marcus. 318 s. K.
22. Betänkande rörande gallring av handlingar hos vissa av försvarets myndigheter. Heggström. 232 s. Fö.
23. Lagberedningens utlåtande angående lagstiftning om gräns mot allmänt vattenområde. Norstedt. 28 s. Ju.
24. Kommunallagskommitténs betänkande 2 med förslag till ändrade bestämmelser om ersättning åt innehavare av kommunala förtroendeuppdrag. Idun. 84 s. I.
25. 1945 års försäkringsutredning. 1. Principbetänkande rörande försäkringsväsendet. Norstedt. 220 s. H.
26. 1945 års försäkringsutredning. 2. Betänkande med förslag till lag om trafikförsäkring. Norstedt. 160 s. H.
27. Betänkande med förslag till lag om sjömansskatt m. m. Katalog och Tidsskriftstryck. 237 s. Fl.
28. Folk- och skolbibliotek. Betänkande och förslag avgivet av folkbibliotekssakkunniga. Gummesson. 173 s. E.
29. Elkraftutredningens redogörelse nr 2: 3—4. Redogörelse för detaljdistributörerna samt deras råkraftkostnader och priser vid distribution av elektrisk kraft. Uppsala län och Södermanlands län. Beckman. 57 s. K.
30. Statsmakterna och folkhushållningen under den till följd av stormaktskriget 1939 inträdda krisen. Del 9. Tiden juli 1947—juni 1948. Av K. Åmark. Idun. 382 s. Fo.
31. Social upplysning. Idun. xvi, 175 s., 89* s. S.
32. Yrkesutbildning för varubud m. fl. Norstedt. 66 s. Fö.
33. En generalplan för rikets färleder och hamnar. Bilaga 2 till SOU 1949:21 om svensk hamnbyggnadspolitik. Marcus. 242 s. K.
34. Betänkande med förslag angående ändrade grunder för fördelning och uttagande av kostnad för byggande och underhåll av skogsvägar. Gernandt. 66 s. Jo.
35. Skolöverstyrelsens utlåtande över vissa av 1940 års skolutrednings betänkanden och 1946 års skolkommissionens principbetänkande jämte sammanfattning av avgivna yttranden. Heggström. 404 s. E.
36. Utredningar i anslutning till 1949 års nationalbudget. Marcus. 67 s. Fo.
37. Klientelet på arbetshemmen. En socialpsykologisk utredning om försämliga försörjare och störande understödsagare. Beckman. 206 s. S.
38. Betänkande rörande avbetalnings- och förskottsköp m. m. Gummesson. 67 s. Ju.
39. Betänkande angående statens konstsamlingars organisation och lokalbehov. Marcus. 231 s. E.
40. Betänkande med förslag angående förenklad rekvisitions- och granskningsförfarande beträffande vissa statsbidrag till folkskoleväsendet. Katalog och Tidsskriftstryck. 98 s. E.
41. Betänkande och förslag angående studiehjälpsverksamheten vid de allmänna läroverken m. fl. statliga och statsunderstödda läroanstalter. Beckman. 103 s. E.
42. Elkraftutredningens redogörelse nr 2: 1—2. Redogörelse för detaljdistributörerna samt deras råkraftkostnader och priser vid distribution av elektrisk kraft. Stockholms stad och Stockholms län. Beckman. 38 s. K.
43. Betänkande med förslag till livsmedelsstadga m. m. Beckman. 365 s. I.
44. Betänkande med förslag till vissa åtgärder till rationalisering av gat- och kantstensindustrin. Beckman. 102 s. H.
45. Betänkande med förslag till nya medborgarskapslagar för Danmark, Norge och Sverige. Marcus. 85 s. Ju.
46. Betänkande med utredning i vissa värnpliktsfrågor. Katalog och Tidsskriftstryck. 293 s. Fö.
47. Betänkande med förslag till ändrade bestämmelser rörande beskattningen av äkta makar. Idun. 332 s. Fl.
48. 1945 års universitetsberedning. 4. Studenternas sociala ursprung, betyg i studentexamen, vidare utbildning, yrkesval m. m. Idun. 320 s. E.
49. Betänkande rörande hjälp åt egnahemsägare och bostadsrättshavare som drabbats av arbetslöshet. Beckman. 101 s. S.
50. Betänkande med förslag till lönerreglering m. m. för lärarpersonalen vid statsunderstödda folkhögskolor och lantruksundervisningsanstalter. Kihlström. 303 s. Fl.
51. Sjöfolkets arbetslöshet i utländsk hamn. Idun. 57 s. H.
52. Om inrättande av ett rättsvetenskapligt forskningsråd. P. M. utarbetad av inom Kungl. ecklesiastikdepartementet tillkallade sakkunniga. Idun. 26 s. E.
53. Betänkande med förslag till ordnande av den andliga vården vid sjukhusen. Idun. 234 s. E.
54. 1945 års universitetsberedning. 5. Examina och undervisning, universitetsstatistiken. Beckman. 387 s. E.
55. Utredning beträffande privata skolor för yrkesutbildning med förslag till bestämmelser om tillsyn. Heggström. s. E.
56. Betänkande med förslag till förordning om ändring i vissa delar av Kungl. Maj:ts förordning den 27 juni 1927 (nr 321) om skatt vid utskiftning av aktiebolags och solidariska bankbolags tillgångar m. m. Marcus. 87 s. Fl.

Anm. Om särskild tryckort ej anges, är tryckorten Stockholm. Bokstäverna med fetstil utgöra begynnelsebokstäverna till det departement, under vilket utredningen avgivits, t. ex. E. = ecklesiastikdepartementet. Jo. = jordbruksdepartementet.



B E T Ä N K A N D E

med förslag till

Förordning om ändring i vissa delar av
Kungl. Maj:ts förordning den 27 juni 1927 (nr 321)
om skatt vid utskiftning av aktiebolags och
solidariska bankbolags tillgångar
m. m.

AVGIVET AV

1949 års utskiftningsskattesakkunniga

Innehållsförteckning.

	Sid.
<i>Skrivelse till Herr Statsrådet och Chefen för Kungl. Finansdepartementet</i>	5
<i>Författningsförslag</i>	7
Förslag till förordning om ändring i vissa delar av Kungl. Maj:ts förordning den 27 juni 1927 (nr 321) om skatt vid utskiftning av aktiebolags och solidariska bankbolags tillgångar	7
Förslag till lag om ändring i vissa delar av kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370)	10
Förslag till förordning om ändring i vissa delar av Kungl. Maj:ts förordning den 26 juli 1947 (nr 576) om statlig inkomstskatt.....	13
Förslag till förordning om ändring i vissa delar av Kungl. Maj:ts förordning den 2 maj 1947 (nr 174) om investeringsfonder	14
Förslag till förordning om ändring i vissa delar av Kungl. Maj:ts förordning den 4 juni 1948 (nr 278) med provisoriska bestämmelser om investeringsfond för ersättande av normallager, m. m.....	15
<i>Motiv</i>	17
De sakkunnigas uppdrag	17
Inledning	19
Historik	19
Ändringar i utskiftningsskatteförordningen	43
Utskiftningsskatteprocenten	47
Utskiftningsskatt vid inlösen av fondaktier	54
Aktiebolags innehav av egen aktie	60
Utskiftningsskatt vid fusion	61
Ändringar i kommunalskattelagen m. m.....	77
Övergångsbestämmelser	86

Till Herr Statsrådet och Chefen för Kungl. Finansdepartementet.

Genom beslut den 30 december 1948 bemyndigade Kungl. Maj:t chefen för finansdepartementet att tillkalla tre sakkunniga med uppdrag att verkställa en allmän översyn av bestämmelserna om utskiftningsskatt.

Med stöd av nämnda bemyndigande utsågos den 12 januari 1949 till sakkunniga nedre justitierevisionens ordförande, revisionssekreteraren C. M. E. Wijnbladh, tillika ordförande, föredraganden i regeringsrätten, taxeringsintendenten J. Fröberg och jur. dr B. af Klercker. Till sekreterare åt de sakkunniga har förordnats förste taxeringsrevisorn S. Lundell.

De sakkunniga ha antagit benämningen 1949 års utskiftningsskattesakkunniga.

De sakkunniga ha i enlighet med direktiven från Kungl. patent- och registreringsverket infordrat vissa uppgifter angående bl. a. registrerade beslut om nedsättning av aktiekapital.

Vidare ha på de sakkunnigas hemställen till dem överlämnats vissa uppgifter angående beskattningen av aktiebolag från Direktoratet for Københavns Skattevæsen, Helsingfors stads skatteberedningsverk och Oslo ligningskontor.

Till de sakkunniga har överlämnats en till Konungen ställd, den 25 juni 1948 dagtecknad skrivelse från Sveriges Industriförbund.

Slutligen har Gustaf Byrenius Aktiebolag till de sakkunniga ingivit en den 5 februari 1949 dagtecknad skrivelse.

Sedan de sakkunnigas uppdrag numera slutförts, få de sakkunniga härmed vördsamt överlämna sitt betänkande med åtföljande förslag till

1) Förordning om ändring i vissa delar av Kungl. Maj:ts förordning den 27 juni 1927 (nr 321) om skatt vid utskiftning av aktiebolags och solidariska bankbolags tillgångar,

2) Lag om ändring i vissa delar av kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370),

3) Förordning om ändring i vissa delar av Kungl. Maj:ts förordning den 26 juli 1947 (nr 576) om statlig inkomstskatt,

4) Förordning om ändring i vissa delar av Kungl. Maj:ts förordning den 2 maj 1947 (nr 174) om investeringsfonder samt

5) Förordning om ändring i vissa delar av Kungl. Maj:ts förordning den 4 juni 1948 (nr 278) med provisoriska bestämmelser om investeringsfond för ersättande av normallager, m. m.

Stockholm den 30 november 1949.

MAURITZ WIJNBLADH

JARL FRÖBERG

BERTIL AF KLERCKER

Sture Lundell

FÖRFATTNINGSFÖRSLAG

Förslag

till

förordning om ändring i vissa delar av Kungl. Maj:ts förordning den 27 juni 1927 (nr 321) om skatt vid utskiftning av aktiebolags och solidariska bankbolags tillgångar.

Härigenom förordnas, att 1, 3, 4, 6 och 9 §§ förordningen den 27 juni 1927 om skatt vid utskiftning av aktiebolags och solidariska bankbolags tillgångar samt anvisningarna till samma förordning¹ skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan anges.

1 §.

1 mom. Svenskt aktiebolag eller svenskt solidariskt bankbolag, som i samband med nedsättning av aktie- eller lottkapital eller vid bolagets upplösning utskiftar tillgångar, skall, på sätt i denna förordning stadgas, till staten erlägga skatt (*utskiftningsskatt*) å därvid utskiftat belopp, i den mån detta icke är att anse såsom återbäring av tillskjutet belopp.

Å sålunda bestämt beskattningsbart belopp skall utskiftningsskatt utgå med fyrtio kronor för varje fullt hundratal kronor därav.

2 mom. Utskiftningsskatt skall icke erläggas, där svenskt aktiebolag, som icke driver penningrörelse eller yrkesmässig handel med fastigheter, genom fusion enligt 174 § 1 mom. lagen den 14 september 1944 om aktiebolag upplöses och uppgår i annat sådant bolag och moderbolaget alltsedan den 1 januari 1927 eller, där koncernförhållandet uppstått senare, alltsedan dotterbolagets bildande vid varje tillfälle ägt mer än nio tiondelar av aktierna i dotterbolaget.

Uppgår bolag, som nyss sagts, i annat fall än i föregående stycke avses genom fusion enligt 174 § 1 mom. lagen den 14 september 1944 om aktiebolag i annat sådant bolag, må Konungen medgiva, om med hänsyn till ändamålet med fusionen och övriga omständigheter synnerliga skäl därtill föranleda, att utskiftningsskatt icke skall erläggas eller att utskiftningsskatteskulden må övertagas av moderbolaget efter vad i 3 § 4 mom. stadgas.

3 §.

1 mom. Med tillskjutet belopp förstås bolags ingångsvärde, beräknat på sätt i 2 mom. här nedan sägs, med tillägg av vad som efter den tidpunkt, till

¹ Senaste lydelse av 1 § se SFS 1938:373.

vilken ingångsvärdet hänför sig, av delägare tillskjutits i penningar eller annat men med avdrag *ej mindre* av vad som efter nämnda tidpunkt dels utskiftats till delägare, i den mån detta, enligt vad i 4 § första stycket a) och b) här nedan sägs, är att anse såsom återbäring av tillskjutet belopp, dels ock utdelats till delägare och för vilket restitution av inkomst- och förmögenhetsskatt (B-skatt) ägt rum, *än även*, i förekommande fall, av belopp som i 3 och 4 mom. avses.

2 mom. Bolags ingångsvärde — — — ny räkning.

3 mom. Har aktiebolag nedsatt aktiekapitalet medelst indragning av egen aktie, som av bolaget eller ett dess dotterbolag förvärvats mot vederlag, och har indragningen ägt rum under räkenskapsår, som gått till ända efter den 28 februari 1925, skall tillskjutna beloppet minskas med belopp motsvarande detta vederlag.

Därest bolaget vid sin upplösning innehar egen aktie, skall tillskjutna beloppet minskas med belopp motsvarande vederlaget för densamma.

4 mom. Har, enligt vad i 1 § 2 mom. andra stycket stadgats, Konungen medgivit, att utskiftningskatteskulden må övertagas, skall moderbolagets tillskjutna belopp minskas med belopp, som motsvarar skillnaden mellan dotterbolagets till utskiftningskatt beskattningsbara belopp och dotterbolagets utskiftningskatteskuld. Med dotterbolagets utskiftningskatteskuld förstås härvid den utskiftningskatt, som dotterbolaget skulle hava erlagt å det beskattningsbara beloppet.

4 §.

Med återbäring av tillskjutet belopp förstås:

a) vad som i samband med inlösen av andra aktier än fondaktier enligt i fastställd bolagsordning gällande grunder eller vid huvudlottägares utträde ur solidariskt bankbolag utskiftas, i den mån det sålunda utskiftade beloppet icke överstiger i bolaget befintligt tillskjutet belopp;

b) vad som eljest i samband med nedsättning av aktiekapital utskiftas, i den mån bolagets egna fonder därigenom nedbringas under tillskjutet belopp; och

c) vad som — — — tillskjutet belopp.

Med fondaktier förstås aktier, som utgivits vid sådan ökning av aktiekapitalet, som i 64 § 1 mom. lagen den 14 september 1944 om aktiebolag avses.

6 §.

Taxering till utskiftningskatt skall äga rum året efter det, då nedsättning av aktiekapital, huvudlottägares utträde eller upplösning skett, dock *ej såvitt fråga är om upplösning*, där jämlikt 1 § 2 mom. första stycket utskiftningskatt icke skall erläggas eller där Konungen lämnat medgivande, som i 1 § 2 mom. andra stycket sägs.

Har beslut — — — anses upplöst.

9 §.

Uppgift till — — — därifrån utskiftats.

Deklaration för — — — anmaningen angives.

Deklaration för — — — äga rum.

I fall där vid fusion Konungen medgivit, att utskiftningsskatteskulden må övertagas, skall deklARATION avgivas av dotterbolaget i den ordning, som i föregående stycke sagts, för fastställande av moderbolagets tillskjutna belopp.

I övrigt — — — till utskiftningsskatt.

Anvisningar.

Såsom tillskjutet — — — tillskjutet belopp.

Med bolags — — — må avdragas.

Vid beräkning — — — för inkomst.

Har delägare — — — verkliga värde.

Utskiftas tillgångar i samband med nedsättning av aktiekapital i annat fall än 4 § första stycket a) sägs, måste en värdering göras av bolagets tillgångar vid tiden för utskiftningen. Till grund — — — bolags ingångsvärde.

Därest aktiebolag — — — för utskiftningen.

Vid tillämpning — — — blivit realiserade.

I fall där vid fusion Konungen medgivit, att utskiftningsskatteskulden må övertagas, skall dotterbolagets till utskiftningsskatt beskattningsbara belopp utgöra skillnaden mellan, å ena sidan, summan av dotterbolagets aktiekapital, reservfond och skuldregleringsfond och, å andra sidan, dotterbolagets tillskjutna belopp.

Där vid tillämpning av bestämmelsen i 3 § 4 mom. moderbolagets tillskjutna belopp blir negativt, skall motsvarande belopp läggas, vid nedsättning av aktiekapital till moderbolagets fonder och vid moderbolagets upplösning till det utskiftade beloppet.

Skall vid fusion enligt 174 § 1 mom. lagen den 14 september 1944 om aktiebolag mellan sådana bolag, som i 1 § 2 mom. avses, utskiftningsskatt erläggas, skall dotterbolagets till utskiftningsskatt beskattningsbara belopp beräknas enligt de värden, som upptagits i bolagets balansräkning vid fusionstillfället.

Denna förordning träder i kraft dagen efter den, då förordningen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling; dock att 1 § 1 mom. samt 4 § i dess nya lydelse icke skola äga tillämpning i fall då beslut av aktiebolag om nedsättning av aktiekapital eller beslut om aktiebolags trädande i likvidation eller rättens beslut om tillstånd till fusionsavtals verkställande anmälts för registrering före den 30 november 1949.

Genom denna förordning upphäves förordningen den 21 juni 1940 (nr 545) om höjning av utskiftningsskatten.

Förslag

till

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

Härigenom förordnas, att 28 och 29 §§ samt anvisningarna till 22, 29 och 35 §§ kommunalskattelagen den 28 september 1928¹ skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan anges.

28 §.

1 mom. Till *intäkt* — — — av rörelse.

2 mom. Ersättning på — — — sådan intäkt.

Avser ersättningen — — — sålunda använts. Har, i fall av fusion enligt 174 § 1 mom. lagen den 14 september 1944 om aktiebolag där varken moder- eller dotterbolag driver penningrörelse eller yrkesmässig handel med fastigheter, ersättning, som nyss sagts, icke i sin helhet varit upptagen till beskattning hos dotterbolaget, skall resterande belopp upptagas till beskattning hos moderbolaget under samma tid som beskattningen skulle hava skett hos dotterbolaget.

3 mom. Därest aktiebolag genom sådan fusion, som i 2 mom. avses, från dotterbolag övertager fordringar i rörelse, skall såsom intäkt av rörelse för moderbolaget räknas belopp, varmed vid övertagandet dessa fordringar i moderbolagets räkenskaper må hava upptagits över de hos dotterbolaget i beskattningsavseende gällande värdena vid fusionstillfället.

Om moderbolaget genom dylik fusion från dotterbolaget övertager aktier, andelar eller liknande tillgångar, vid vilkas försäljning möjligen uppkommande vinst hos dotterbolaget skulle hava varit att hänföra till intäkt av rörelse, och moderbolaget i sina räkenskaper vid övertagandet upptager dessa tillgångar till högre värden än de i beskattningsavseende gällande värdena hos dotterbolaget, skall för moderbolaget skillnaden utgöra intäkt av rörelse.

4 mom. Därest moderbolag genom sådan fusion, som i 2 mom. avses, övertager betalningsansvar för framtida kostnader, för vilka reservering gjorts i dotterbolagets räkenskaper med obeskattade vinstmedel, skall belopp motsvarande dessa reserveringar räknas såsom intäkt för moderbolaget, därest icke utredning företes som visar, att moderbolaget efter fusionen haft eller kan väntas få dessa kostnader, varvid i sistnämnda fall reservering härför skall finnas i moderbolagets räkenskaper, samt tillika finnes styrkt,

¹ Senaste lydelse av 28 § se SFS 1938:368, av 29 § se SFS 1942:274, av anvisningarna till 22 § se 1947:586, av anvisningarna till 29 § se 1948:204 samt av anvisningarna till 35 § se SFS 1946:109.

att moderbolaget icke tillgodofört sig avdrag för dessa kostnader eller denna reservering vid taxeringen.

29 §.

1 mom. Från bruttointäkten — — — bland annat:

hyra för — — — i rörelsen;

kostnad för anskaffning av råämnena och varor till förädling, förbrukning eller försäljning i rörelsen; skolande, där vad sålunda förädlats eller eljest kommit till användning utgjorts av produkter eller råämnena från fastighet, som av den skattskyldige ägts eller brukats, eller från annan av honom idkad rörelse, som är att anse som särskild förvärvskälla, värdet av samma produkter eller råämnena upptagas till det belopp, varmed de redovisas såsom intäkt av fastigheten eller av den särskilda förvärvskällan, dock att, där dessa produkter eller råämnena utgjort tillgångar, som övertagits från dotterbolag vid sådan fusion, som i 28 § 2 mom. avses, de skola upptagas till belopp, motsvarande det hos dotterbolaget i beskattningsavseende gällande värdet för dessa tillgångar vid fusionstillfället;

avlöningar, pensioner — — — i rörelsen;

kostnad för — — — och dylikt;

värdeinsknifning genom — — — av tillgångar;

värdeinsknifning å — — — liknande rättighet;

värdeinsknifning genom — — — är underkastad;

värdeinsknifning å — — — deras tillgodogörande;

ränta å — — — för rörelsen;

kostnad för — — — jämförlig verksamhet;

speciella för — — — det allmänna;

förlust, som — — — till kapitalförlust.

Anvisningar

till 22 §.

1. Såsom driftkostnad — — — som driftkostnad.
2. Avdrag medgives — — — nödig bostadsbyggnad.
3. Såsom speciell — — — (se 20 §).
4. Har skog — — — gällande ingångsvärde.
Med skogs — — — sålunda minskats.
Med ingående — — — av ingångsvärdet.
Vare sig — — — ursprungliga ingångsvärdet.
Är det — — — samma tid.
Om avdrag — — — av skogen.
Vid sådan fusion, som i 28 § 2 mom. avses, skall moderbolagets ingångsvärde respektive ingående virkesförråd av från dotterbolaget genom fusionen övertagen skog vara lika med dotterbolagets ingångsvärde respektive ingående virkesförråd vid fusionstillfället.
Exempel å — — — ingående virkesförråd:
A. försäljer — — — erlagda köpeskillingen.

Det för — — — 10 200 kronor.

Exempel å — — — i ingångsvärde:

B. försäljer — — — 10 000 kronor.

Ingångsvärdet har — — — det ursprungliga.

5. Har växande — — — skogens försäljning.

6. Hemmavarande barn — — — (se 48 §).

7. Till avdragsgill — — — skogsmarkens försumpning m. m.

till 29 §.

1. Har annan — — — särskild förvärvskälla.

2. Har aktiebolag — — — till avdrag.

3. a. Kostnaden för — — — dess anskaffande.

b. Genom värdeminskingsavdrag — — — finnes lämpligt.

Värdeminskingsavdrag må, — — — är behörigt.

Vid bestämmande — — — blir utsliten.

Såsom tillgångs — — — mån jämkas. Såsom skattemässigt restvärde för tillgång, som moderbolag övertager från dotterbolag vid sådan fusion, som i 28 § 2 mom. avses, skall anses det belopp, som vid fusionstillfället kvarstår i beskattningsavseende oavskrivet hos dotterbolaget.

c. Värdeminskingsavdrag med — — — återstående beloppet.

d. Då tillgång, — — — till 28 §.

4. Aktiebolag, ekonomisk — — — till 41 §.

5. Avdrag får — — — motsvarande tillämpning.

6. Avdrag för — — — med kapitalförlust.

7. Avdrag medges — — — eller rivningen.

8. För substansminskning — — — löpande driften.

9. Såsom speciella — — — (se 20 §).

10. I anslutning — — — såsom kapitalförlust.

11. Angående hemmavarande — — — till 22 §).

12. En ekonomisk — — — föreningarnas medlemsantal.

13. Ideell organisation, — — — skattepliktig inkomst.

till 35 §.

1. Är fråga — — — av byggnad.

2. Har vid — — — till 28 §).

3. Har egendom, — — — sistnämnda fång.

4. Lika med — — — hava uppkommit.

5. Är fråga om skattepliktig realisationsvinst respektive avdragsgill realisationsförlust vid avyttring av egendom, som moderbolag övertagit från dotterbolag vid sådan fusion, som i 28 § 2 mom. avses, skall moder- och dotterbolag anses såsom en skattskyldig.

Genom sådan fusion i och för sig skall varken skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust anses hava uppkommit hos moderbolaget.

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

Förslag

till

förordning om ändring i vissa delar av Kungl. Maj:ts förordning den 26 juli 1947 (nr 576) om statlig inkomstskatt.

Härigenom förordnas, att 2 § och 4 § 1 mom. förordningen den 26 juli 1947 om statlig inkomstskatt¹ skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan anges.

2 §.

Om vad — — — följande undantag.

till intäkt — — — års taxeringar;

vid beräkning — — — beräknade nettointäkten;

efter sådan fusion, som i 28 § 2 mom. kommunalskattelagen avses, skall sådan restituerad, avkortad eller avskriven skatt, som skulle hava varit skattepliktig intäkt för dotterbolaget enligt bestämmelserna i första ledet, utgöra skattepliktig intäkt för moderbolaget.

4 §.

1 mom. Från sammanlagda — — — ske för

underskott, som — — — eller lotterivinst;

slutlig skatt, — — — kommunal samfällighet.

Skattskyldig, som — — — kommunalskattelagen sägs.

Efter sådan fusion, som i 28 § 2 mom. kommunalskattelagen avses, är moderbolaget berättigat till avdrag för sådan dotterbolagets skatt, som avses i första stycket sista ledet, i den mån skatten skulle hava varit avdragsgill hos dotterbolaget.

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

¹ Senaste lydelse av 4 § 1 mom. se SFS 1948:764.

Förslag
till
**förordning om ändring i vissa delar av Kungl. Maj:ts förordning
den 2 maj 1947 (nr 174) om investeringsfonder.**

Härigenom förordnas, att 11, 13, 14 och 15 §§ förordningen den 2 maj 1947 om investeringsfonder skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives.

11 §.

Hava till — — — två procent.

Har skattskyldig — — — angivna grunder.

Har aktiebolag genom fusion uppgått i annat aktiebolag, skall investeringsfond hos det förra bolaget, därest den icke enligt fjärde stycket övertagits av det senare bolaget, återföras till beskattning för det beskattningsår, varunder rättens tillstånd till fusionen registrerats. Till beloppet skall därvid läggas ränta efter två procent om året enligt i 10 § angivna grunder.

Har sådan fusion, som i 28 § 2 mom. kommunalskattelagen avses, ägt rum, må moderbolaget i beskattningsavseende övertaga investeringsfond, därest förutsättningar enligt 1 § andra stycket föreligga. Därvid skall avsättning anses hava skett hos moderbolaget under det beskattningsår, då avsättning skett hos dotterbolaget.

Kungl. Maj:t äger — — — fem år.

Det åligger — — — stycket sägs.

13 §.

Har fastighet, — — — angiven tid.

Vid beräkning — — — för värdeminskning.

Vid tillämpning av bestämmelserna i denna paragraf skall beträffande fastighet, som övertagits genom sådan fusion, som i 28 § 2 mom. kommunalskattelagen avses, moder- och dotterbolag anses som en skattskyldig.

14 §.

Har taxeringsnämnd — — — dessa distrikt.

Där i fall, som i 11 § fjärde stycket avses, moder- och dotterbolag taxeras till statlig inkomstskatt i skilda distrikt, skall taxeringsnämndens ordförande i det senare distriktet underrätta ordföranden i det förra distriktet om det övertagande, som enligt dotterbolagets uppgift ägt rum.

15 §.

Skattskyldig, som gjort avsättning till investeringsfond enligt denna förordning eller som jämlikt 11 § fjärde stycket övertagit sådan fond, är pliktig 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 Kungl. Maj:t, rörande avsättning av medel till fonden eller dess övertagande samt fondens användning och avveckling. Vid allmän självdeklaration skall sådan uppgift fogas i tre exemplar.

Skattskyldig, som avsatt medel till investeringsfond eller jämlikt 11 § fjärde stycket övertagit sådan fond, är skyldig att på anfordran till arbetsmarknadscommissionen lämna de uppgifter i fråga om fonden, som commissionen anser erforderliga ur arbetsmarknadssynpunkt.

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

Förslag

till

förordning om ändring i vissa delar av Kungl. Maj:ts förordning den 4 juni 1948 (nr 278) med provisoriska bestämmelser om investeringsfond för ersättande av normallager, m. m.

Häri genom förordnas, att 6, 8 och 9 §§ förordningen den 4 juni 1948 med provisoriska bestämmelser om investeringsfond för ersättande av normallager, m. m. skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives.

6 §.

Har skattskyldig — — — två procent.

Har aktiebolag genom fusion uppgått i annat aktiebolag, skall investeringsfond hos det förra bolaget, därest den icke enligt tredje stycket övertagits av det senare bolaget, återföras till beskattning för det beskattningsår, varunder rättens tillstånd till fusionen registrerats. Till beloppet skall därvid läggas ränta efter två procent om året enligt i 5 § angivna grunder.

Har sådan fusion, som i 28 § 2 mom. kommunalskattelagen avses, ägt rum, må moderbolaget i beskattningavseende övertaga investeringsfond som i 2 § första stycket b) sägs. Därvid skall avsättning anses hava skett hos

moderbolaget under det beskattningsår, då avsättning skett hos dotterbolaget.

Vid återföring av medel till beskattning enligt första eller andra stycket skall vad i 5 § andra stycket sägs äga motsvarande tillämpning.

8 §.

Har taxeringsnämnd — — — dessa distrikt.

Där i fall, som i 6 § tredje stycket avses, moder- och dotterbolag taxeras till statlig inkomstskatt i skilda distrikt, skall taxeringsnämndens ordförande i det senare distriktet underrätta ordföranden i det förra distriktet om det övertagande, som enligt dotterbolagets uppgift ägt rum.

9 §.

Skattskyldig, som gjort avsättning till investeringsfond enligt denna förordning eller som jämlikt 6 § tredje stycket övertagit sådan fond, är pliktig 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 fastställles av Kungl. Maj:t, rörande avsättning av medel till fonden eller dess övertagande samt fondens användning och avveckling.

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

MOTIV

De sakkunnigas uppdrag.

I yttrande till statsrådsprotokollet den 30 december 1948 angav chefen för finansdepartementet, statsrådet Wigforss, följande direktiv för den av honom föreslagna översynen av bestämmelserna om utskiftningsskatt:

Enligt förordningen den 27 juni 1927 (nr 321) om skatt vid utskiftning av aktiebolags och solidariska bankbolags tillgångar skall svenskt aktiebolag, som i samband med nedsättning av aktiekapital eller vid bolagets upplösning utskiftar tillgångar, till staten erlægga utskiftningsskatt å därvid utskiftat belopp, i den mån detta icke är att anse såsom återbäring av tillskjutet belopp. Utskiftningsskatten utgår — enligt förordningen den 21 juni 1940 (nr 545) om höjning av utskiftningsskatten — med 30 kronor för varje fullt hundratal kronor av det beskattningsbara beloppet.

Frågan om rätta innebörden av stadgandet att skatt icke skall utgå, då fråga är om återbäring av tillskjutet belopp, har varit föremål för regeringsrättens prövning i ett den 10 juni 1948 avgjort mål. Enligt vad av handlingarna i nämnda mål framgår hade aktieägarna i ett bolag visst år beslutat sådan ändring av bolagsordningen, att preferensaktier kunde utgivas till angivet belopp samt att aktiekapitalet kunde nedsättas genom inlösen av preferensaktier. Samtidigt hade beslutats ökning av aktiekapitalet genom överföring av besparade vinstmedel till visst belopp och utgivande av preferensaktier till samma belopp. Aktieägarna hade sedermera beslutat nedsättning av aktiekapitalet genom inlösen av preferensaktier till visst angivet belopp under vartdera av de båda närmast följande åren. Vederbörande prövningsnämnd taxerade bolaget till utskiftningsskatt. Kammarrätten, där bolaget anförde besvär, fann ej skäl att göra ändring i prövningsnämndens beslut. Däremot fann regeringsrätten, dit bolaget fullföljde sin talan, skäligt undanröja taxeringen enär det belopp, som under det ifrågakvarande beskattningsåret utbetalats vid inlösen av aktier i bolaget enligt i fastställd bolagsordning gällande grunder, icke överstigit vad som skulle anses hava utgjort i bolaget befintligt tillskjutet belopp samt utbetalningen således vore att anse såsom återbäring av tillskjutet belopp.

Genom regeringsrättens förenämnda utslag, vilket tilldragit sig betydande intresse inom därav berörda kretsar, har möjlighet öppnats för aktiebolagen att — i anslutning till ändringar i bolagsordningen — med bibehållande av det ursprungliga aktiekapitalet överföra vinstmedel till stora belopp till aktieägarna utan att vinstmedlen beskattas i samband med överföringen. Varje bolag kan sålunda successivt, i den mån besparade vinstmedel därtill förslår och aktiebolagslagens konsolideringskrav icke därigenom trädas för nära, till aktieägarna överföra tillhoppa ett belopp, motsvarande det tillskjutna beloppet, och detta utan att det ursprungliga aktiekapitalet minskas. Detta kan icke anses tillfredsställande.

I enlighet härmed förordar jag, att särskilda sakkunniga tillkallas för att överse bestämmelserna om utskiftningsskatt. Det bör ankomma på de sakkunniga att föreslå sådana ändringar i förordningen om utskiftningsskatt, att skattefri överföring av besparade vinstmedel omöjliggöres i de fall, varom nu är fråga. Hur gränsen närmare skall dragas mellan skattefria och skattepliktiga överföringar är jag självfallet

icke beredd att nu angiva utan får detta prövas vid översynen. Därest de sakkunniga under arbetets gång skulle finna, att utskiftningsskatteförordningen jämväl i andra avseenden bör kompletteras eller ändras i syfte att effektivisera densamma, böra de framlägga förslag jämväl härutinnan. De sakkunniga böra ävenledes överväga, huruvida skatteprocenten kan anses lämpligt avvägd med hänsyn till de förändringar i fråga om den statliga beskattningen, som beslutades av 1947 års riksdag.

Genom den nya lagen om aktiebolag, vilken trädde i kraft den 1 januari 1948, infördes särskilda bestämmelser om fusion av aktiebolag i syfte att underlätta en koncentration av ekonomiska företag i större enheter. Emellertid motverkas strävandena därutinnan av bestämmelserna om utskiftningsskatt. Detta uppmärksamades bl. a. vid tillkomsten av den nya lagen om försäkringsrörelse. Jag torde sålunda få erinra om att första lagutskottet vid 1948 års riksdag i sitt utlåtande nr 34 i anledning av Kungl. Maj:ts proposition med förslag till lag om försäkringsrörelse m. m. uttalade, att en uppmjukning av bestämmelserna om utskiftningsskatt kunde anses motiverad med hänsyn till önskemålet att få till stånd en reduktion av antalet företagsenheter på försäkringsväsendets område. Beträffande försäkringsaktiebolagen löstes frågan på så sätt att Kungl. Maj:t erhöll bemyndigande av riksdagen att efterskänka utskiftningsskatt vid fusion mellan försäkringsaktiebolag och helägt dotterbolag. Den större frågan om frihet från utskiftningsskatt vid fusion av aktiebolag överhuvud taget bör nu upptagas till prövning av de sakkunniga. Särskild uppmärksamhet bör därvid ägnas frågan om fusion av moderbolag och helägt dotterbolag.

De sakkunniga böra införskaffa upplysningar angående den omfattning i vilken aktiebolag under tiden efter det regeringsrättens ifrågavarande utslag blev känt utnyttjat möjligheten att på förut angivet sätt skattefritt överföra vinstmedel från vederbörande bolag till aktieägarna. Skulle det visa sig att sådana transaktioner förekommit i större skala bör övervägas, huruvida icke — mot vad eljest i princip bör gälla — de nya bestämmelserna rörande utskiftningsskatten böra erhålla retroaktiv tillämpning, lämpligen från den 1 januari 1949; eventuellt bör en dylik anordning kompletteras med en särskild dispensrätt för Kungl. Maj:t.

Inledning.

Utskiftningsskatt erlägges jämlikt förordningen den 27 juni 1927, nr 321, till staten av svenskt aktiebolag, som i samband med nedsättning av aktiekapital eller vid bolagets upplösning utskiftar tillgångar, och utgår å därvid utskiftat belopp, i den mån detta icke är att anse såsom återbäring av tillskjutet belopp. Utskiftningsskatten är således en skatt å besparade vinstmedel, vilka ej i vanlig ordning utdelats utan tillfalla aktieägare först i samband med bolagets upplösning eller nedsättning av aktiekapital. Skatten skall jämlikt förordningen den 21 juni 1940, nr 545, tills vidare utgå med 30 procent å det belopp, som sålunda skall beskattas.

När ett företag bedrivs i aktiebolagets form, utgör skatten å utdelningarna den från skattesystemets utgångspunkter primära skatten, genom vilken vederbörlig hänsyn tages till aktieägarnas skatteförmåga. Skatten å själva aktiebolagen avser i första hand att åstadkomma merbeskattning av inkomster förvärvade genom bolagen. Den omständigheten, att vid ett bolags upplösning ingen del av de till aktieägarna utskiftade beloppen beskattas såsom utdelning hos dessa, betecknar alltså i och för sig en lucka i systemet. Denna utfylles genom utskiftningsskatten, i det att vid utskiftningen en proportionell skatt uttages av aktiebolaget i stället för skatt direkt å aktieägarna. Utskiftningsskattens karaktär framstår särskilt tydligt, om man jämför med förhållandet i fråga om ekonomiska föreningar. Beträffande dessa förefinnes nämligen ej någon sådan lucka som beträffande aktiebolagen, då enligt 38 § 1 mom. kommunalskattelagen såsom utdelning från svensk ekonomisk förening skall anses vad som vid föreningens upplösning utskiftats till medlem utöver inbetald insats. Utskiftningsskatten har således intet direkt samband med aktiebolagens beskattning. Dess utformning bestämmes i stället helt av aktieägarnas egen beskattning.

Anledningen till att utskiftningsskatten infördes var emellertid ej blott den, att därigenom en lucka i skattesystemet blev i viss mån tilltäppt, utan också den, att en tendens hade förmärkts att systematiskt utnyttja den möjlighet till erhållande av skattefrihet som förelåg, i det att man i stället för att utdela vinster i vanlig ordning upplöste aktiebolagen och eventuellt bildade nya bolag.

Historik.

1902 års lagstiftning. Dubbelbeskattning av aktiebolags vinstmedel — d. v. s. den anordning att aktiebolagen beskattas för vinsten utan avdrag för verkställd utdelning och aktieägarna beskattas för uppburna utdelningar — in-

fördes delvis redan genom förordningen den 21 juni 1902 om inkomstskatt. Föredragande departementschefen anförde härutinnan i prop. nr 16 till 1902 års riksdag i huvudsak följande.

Att delägare i aktiebolag skulle beskattas för den utdelning, de uppbure från bolaget, vore en given sak. Frågan om bolagets beskattning vore däremot mera svårlöst. Svårigheten berodde därpå, att å ena sidan den juridiska fiktion, enligt vilken ett aktiebolag i rättsligt avseende betraktades såsom en person, uppenbarligen icke vore hållbar i fråga om inkomstskatten, medan det å andra sidan icke läte sig göra att lämna bolaget ur räkningen och beskatta dess vinst hos aktieägarna. Slutsatsen härav bleve den, att de allmänna reglerna för inkomstbeskattningen icke räckte till i fråga om aktiebolagen, utan att särskilda regler för dem måste uppställas och dessa av den beskaffenhet, att skatten för aktiebolagen icke läte sig organiskt inpassas i inkomstskattesystemet utan i själva verket bleve en supplementärskatt, som upptoges i sammanhang med inkomstskatten. Det vore dock icke nog med att man anordnade bolagens inkomstbeskattning så, att ingen del av deras vinst bleve obeskattad. Då man ville utsträcka användningen av den direkta beskattningen låge det vikt uppå att den anordnades så, att det för densamma särskilt kännetecknande företrädet eller dess egenskap att kunna anpassas efter skatteförmågan i möjligaste starka grad framträdde. Detta skedde därigenom, att skatten gjordes progressiv; det kunde även ske genom en högre skatt på den fonderade inkomsten, vilket lämpligast torde ske genom en förmögenhetsskatt. Men ett medel vore även, att man med särskild beskattning uppsökte inkomst, som vare sig den vore att anse såsom fonderad eller icke, kunde anses besitta en särskild grad av skattekraft. Att man velat finna en sådan hos aktiebolagen, vore icke ägnat att ingiva förvåning. Svårt torde vara att förneka att, därest ett aktiebolags verksamhet visade sig framgångsrik, de tillskjutna kapitalen i och genom sammanslutningen under aktiebolagets genom lagstiftningen på flerahanda sätt — såsom genom den begränsade ansvarigheten m. m. — särskilt gynnade form erhållit en så att säga högre valör. Alldeles klart vore emellertid, att denna ökade skattekraft icke uppstode enbart därigenom, att kapital sammanslötes under aktiebolagets form. Den dagliga erfarenheten utvisade tvärtom, att många sådana bolag förde en tynande tillvaro, och en gräns måste således någonstädes dragas. Vidare vore det nödvändigt, att skattelagstiftningen så anordnades, att icke bildandet av aktiebolag försvarades. Dessa bolag vore nödvändiga för landets ekonomiska utveckling; de hade dittills verkat och verkade fortfarande såsom mäktiga hävstänger i detta avseende. Dessa båda syftemål vunnes därigenom, att den särskilda skattskyldigheten för aktiebolag inträdde först då bolagets vinst, uttryckt i visst procentförhållande till det inbetalta kapitalet, uppnådde en viss storlek och endast träffade den vinst, som översköte detta procenttal, eller, med andra ord, att vid bolagets taxering avdrag finge ske för ett belopp, motsvarande viss procent, i förslaget fyra, av bolagets kapital.

Enligt Kungl. Maj:ts förslag skulle alltså, om utdelning till delägarna icke ägde rum, den del av bolagets vinst, som icke översteg fyra procent av kapitalet, vara fri från skatt; skedde däremot utdelning, beskattades hos bolaget den del av vinsten, som översteg fyra procent av kapitalet, samt hos aktieägarna hela utdelningen, vadan dubbelbeskattning förelåg till den del utdelningen översteg fyra procent.

Riksdagen beslöt emellertid, att vid aktiebolags taxering avdrag skulle få ske för ett belopp, motsvarande utdelningen, dock icke för mera än sex

procent å inbetalat aktiekapital. Dubbelbeskattning ägde alltså rum av den del av utdelningen, som översteg sex procent.

1910 års lagstiftning. Genom förordningen den 28 oktober 1910 om inkomst- och förmögenhetsskatt utvidgades dubbelbeskattningen att omfatta alla ett bolags vinstmedel, som utdelades till delägarna i bolaget. Avdrag för utdelning till aktieägarna fick sålunda icke ske, men aktieägarna voro såsom förut skattskyldiga för utdelning.

Dubbelbeskattningen var dock icke konsekvent genomförd. Vinstmedel, som kvarstodo hos bolaget och utskiftades till delägarna först i samband med bolagets upplösning, underkastades beskattning enbart hos bolaget. (Understundom kunde dock hos bolaget besparade vinstmedel giva anledning till beskattning av delägaren, nämligen — vid av delägaren företagen avyttring av aktie eller vid bolags upplösning — enligt de regler, som gällde för beskattning av inkomst utav tillfällig natur.)

Då det gällde att konsekvent genomföra dubbelbeskattningen låg det närmast till hands att beskatta aktieägarna för de vinstmedel, som utskiftades till dem vid bolags upplösning. Förslag härom framkom vid 1913 års riksdag.

1913 års riksdagsskrivelse. Vid nämnda års riksdag yrkades i en inom andra kammaren väckt motion, nr 181, sådan ändring i inkomstskatteförordningen, att såsom beskattningsbar utdelning från bolag skulle anses all utdelning av aktier eller lotter i eget eller annat bolag ävensom varje annan utdelning till delägare i penningar eller penningars värde, såvida utdelningen ej vore att hänföra till återbetalning vid bolags upplösning av inbetalt aktiekapital.

I anledning av motionen anhöll riksdagen i skrivelse den 30 maj 1913, nr 140, att Kungl. Maj:t måtte föranstalta om utredning, huruvida och i vad mån, då ett bolag upplöstes, bolagets uppsparade tillgångar, vilka icke utdelades förrän i sammanhang med bolagets upplösning, kunde göras till föremål för inkomstbeskattning hos delägarna.

1918 års riksdag. Frågan om ändring i reglerna för bolags beskattning förelåg återigen vid 1918 års riksdag genom prop. nr 395 med förslag till viss ändring av bestämmelserna om bolags beskattning. Enligt detta förslag skulle bolagens vinster underkastas skärpt beskattning så tillvida, att en begränsning gjordes beträffande de medel, som finge inräknas i bolags kapital vid bestämmandet av skatteprocenten för bolag (skatten för aktiebolag var vid denna tid progressiv och utgick efter en stigande skala beroende på vinstens storlek i förhållande till bolagets eget kapital), varjämte till beskattningsbar utdelning hänfördes jämväl vad som vid bolagets upplösning tillskiftades delägare utöver på honom belöpande andel i de enligt förslaget till bolagets kapital hörande tillgångarna.

Beträffande sistnämnda del av förslaget anfördes i prop. bl. a.:

Enligt det framlagda förslaget skulle såsom beskattningsbar utdelning från aktiebolag upptagas jämväl vad som vid bolagets upplösning tillskiftats delägare

utöver den å honom belöpande andel i de bolagets tillgångar, till vilka hänsyn skulle tagas vid beräkning av taxerad inkomsts förhållande till bolagets kapital. Ett stadgande i denna riktning syntes oundgängligt, därest icke den ifrågasatta skärpningen av bolags beskattning skulle göras ineffektiv genom bolagens upplösning och ombildande till nya bolag med större kapital.

Ifrågavarande proposition vann icke riksdagens bifall.

1919 års lagstiftning. Genom prop. nr 259 till 1919 års riksdag framlades bl. a. förslag till en vid sidan av den egentliga inkomst- och förmögenhets-skatten för bolag utgående skatt, den s. k. B-skatten. 1918 års sakkunniga för bolagsbeskattningen hade i sitt den 20 mars 1919 avgivna betänkande anfört bl. a.:

Den gällande lagstiftningen hade väl icke upptagit dubbelbeskattningen av aktieutdelning såsom en principiell regel, som även rationellt sett borde vinna konsekvent tillämpning, utan snarare såsom en av praktiska skäl betingad anordning. Emellertid hade denna anordning givit anledning till vissa ojämnheter i beskattningen. Den hade kunnat föranleda bolag, vilka eljest skulle årligen utdelat sina för rörelsen ej behövlige vinster till delägarna, att i stället hos bolaget hopbespara samma vinster för att först genom skifte överföra dem till delägarna. Härigenom hade staten gått miste om den skatt för utdelning, som eljest ålegat delägarna. Såsom ett led i åtgärder för att avhjälpa detta missförhållande syntes en viss beskattning av utdelade vinstmedel böra tagas under övervägande. Då en ökad fondering jämväl från rationell beskattningssynpunkt måste anses innebära en ökad skatteförmåga, torde berättigade invändningar icke kunna göras mot att denna av staten toges i anspråk, vare sig en sådan strävan sades åsyfta utsträckt dubbelbeskattning eller, riktigare, betraktades allenast som ett rättvist avvägande av skattebördan efter skattekraften. — Efter en ingående prövning av frågans olika sidor hade de sakkunniga stadgat i den uppfattningen, att en lämplig lösning av frågan icke stode att vinna i den riktning 1918 års proposition anvisat. Å andra sidan torde, såsom jämväl i 1918 års proposition framhållits, det icke kunna ifrågakomma att hos delägarna beskatta hela deras andel i bolagets årsvinst. Om det vore klart, att bolagets besparade vinstmedel icke billigtvis kunde indragas under aktieägarnas skattskyldighet, kunde tydligen en särskild beskattning av dessa medel ej ordnas på annat sätt än att bolaget gjordes skattskyldigt härutinnan. Ifrågavarande särskilda skattskyldighet kunde uppenbarligen icke göras gällande genom blott och bart en höjning av den för bolaget eljest utgående inkomstskatten. Det torde icke kunna undvikas att skapa en i viss mån fristående skatteform vid sidan av den vanliga inkomstskatten. En dylik fristående skatteform vore den av de sakkunniga föreslagna skatten, för korthetens skull benämnd B-skatt i motsats till den vanliga skatten, benämnd A-skatt. Fonderade vinstmedel kunde sedermera bli tagna i anspråk för utdelning till delägarna och i sådan ordning bli föremål för förnyad beskattning. I den mån detta skedde, inträdde således från statens synpunkt i stort sett samma situation i beskattningsavseende, som om ifrågavarande medel icke besparats utan genast utdelats, och bortföle förutsättningen för B-beskattningen. Hade de utdelade medlen varit underkastade sådan beskattning, uppstode i följd av utdelningen ett oomtvistligt anspråk mot staten på återbäring av den tidigare erlagda B-skatten. Här framträdde B-beskattningens nödvändiga karaktär av provisorium. Saken kunde uttryckas så, att bolaget förskotterade skatten i en särskild provisorisk form i avbidan på även den faktiska skattskyldighetens överflyttande på delägarna och skattens uttagande i dess definitiva form. B-skattens sålunda angivna natur ändrades icke av den omständigheten, att i många fall

förutsättningen för återbäring aldrig komme att inträffa, och att således B-skatten i sådana fall komme att utgöra statens definitiva skatteintäkt i förevarande avseende. Det beskattningsprovisorium, B-beskattningen bildade, borde enligt sin natur komma till användning så länge förutsättningen därför kunde inträffa, d. v. s. så länge bolaget besparade medel av sin årsvinst, och som följd härav borde anspråk på återbäring eller restitution kunna väckas under bolagets hela bestånd och ända till dess upplösning. I sista hand kunde restitutionsanspråk grundas därpå, att till skifte förelegat B-beskattade tillgångar.

Sedan de sakkunniga framhållit, att den föreslagna B-skatten icke gärna kunde göras annat än proportionell och lika för alla bolag, övergingo de till behandling av den andra dem förelagda uppgiften, eller undersökning av möjligheterna för en mera rationell beskattning av de tillgångar, som i följd av ett bolags upplösning överfördes till delägarna. De erinrade till en början om att 1918 års proposition innehållit, att såsom utdelning skulle beskattas jämväl vad som vid bolags upplösning tillskiftats delägare utöver den å honom belöpande andel i de bolagets tillgångar, till vilka hänsyn skulle tagas vid beräkning av taxerad inkomsts förhållande till bolags kapital, samt att anledningen till att detta förslag ej vunnit riksdagens bifall närmast torde ha varit de obilliga konsekvenser, detsamma kunde föranleda i sådana fall, då en aktie bytt ägare och den siste ägaren kunde bli skattskyldig såsom för utdelning, även om han kanske köpt aktien till så högt pris, att hans skifteslott ej ens inneburit någon vinst. De sakkunniga anförde därefter i huvudsak följande:

Teoretiskt närmast till hands kunde ligga, att såsom utdelning beskatta vad aktieägarna vid skiftet erhöle utöver inbetalt kapital. Även om denna regel kunde i något avseende modifieras, komme dock alltid att kunna här inträffa obilliga taxeringsfall av nyss antydd art, nämligen så att en aktieägare skulle kunna få betala skatt, även om han icke gjort någon vinst eller han till och med gjort förlust. Frågans lösning måste tydligen sökas på annan väg. — Redan enligt gällande bestämmelser kunde en aktieägare bli beskattad med avseende å vad han finge i utskiftning, nämligen i den mån förutsättningarna för realisationsvinst vore för handen. Skifte hade härvid likställts med avyttring. Bland nämnda förutsättningar inginge, att den avyttrade egendomen icke skulle hava varit i säljarens ägo så lång tid som fem år. Om nu för fall av ifrågavarande art berörda tidsbegränsning borttoges, syntes möjlighet öppnas för tillvaratagande av statens berättigade skatteintresse på förevarande område. De sakkunniga hade därför efter noggrann omprövning av hithörande förhållanden funnit sig böra föreslå, att den vinst, en aktieägars skifteslott kunde innebära, beskattades såsom tillfällig inkomst utan avseende å den tid, den skattskyldige ägt aktien. Ej heller från den sistnämndes sida syntes någon giltig invändning kunna göras mot en sådan lösning. Förutsättning för skattskyldighet vore ju, att delägarens skifteslott inneslutit en verklig vinst, d. v. s. ett överskott utöver vad han haft att vidkännas i kostnader för aktiernas förvärvande och bibehållande, såsom erlagd köpesumma, stämpel och provision, förvaltningskostnader o. s. v. Genom en på antytt sätt bestämd skattskyldighet bleve, enligt de sakkunnigas mening, B-beskattningens slutliga avslösande genom en hos aktieägarna uttagen skatt säkerställt. Vidare komme i denna ordning äldre, icke B-beskattade fonder att bli föremål för en skärpt beskattning.

De sakkunnigas förslag angående införande av B-skatt upptogs i den proposition, som av Kungl. Maj:t framlades och som, med en ändring av skatteprocenten, i denna del godtog av riksdagen. Aktiebolagen blevo sålunda skyldiga att utöver den vanliga inkomstskatten erlagga en proportionell skatt för den del av bolagens nästföregående år taxerade inkomst, som icke utdelats till delägarna; dock att, i den mån på detta sätt beskattade tillgångar utdelades till delägarna, bolagen skulle äga återbekomma erlagd skatt i den ordning, som stadgats i fråga om restitution av kronoutskylder.

Propositionen upptog däremot icke, i motsats till de sakkunnigas förslag, någon särskild bestämmelse om beskattning av vinst vid bolags upplösning och därför ej heller föreskrift om rätt till restitution av B-skatt, som erlagts för till aktieägarna utskiftade medel. Rörande anledningen härtill framhöll föredragande departementschefen vid förslaget anmälan inför Kungl. Maj:t, bl. a., att mot de sakkunnigas förslag till bestämmelser om beskattning vid bolagsupplösningar av sparade vinstmedel starka erinringar gjorts gällande, att kammarrätten avstyrkt förslaget i fråga och anvisat den utvägen att låta B-skatten bliva definitiv, då bolag upplöstes, samt att departementschefen för egen del kommit till den uppfattningen, att övervägande skäl talade för att icke utsträcka beskattningen av realisationsvinst men däremot att låta B-skatten bliva definitiv vid bolagsupplösning.

Vid 1924 års riksdag väcktes motion i andra kammaren, nr 257, med hemställan om B-skattens upphävande.

Över denna motion avgavs betänkande, nr 39, av bevillningsutskottet. Efter att ha påtalat de brister, som vidlåde B-skatten, anförde utskottet vidare:

Ehuru utskottet funnit starka skäl tala för att B-skatten upphävdes, hade utskottet framför allt av statsfinansiella skäl icke ansett sig böra föreslå ett omedelbart avskaffande av skatten. En utredning syntes därför böra komma till stånd, huruvida och på vad sätt B-skatten lämpligen borde ersättas genom en annan särskild å bolagen utgående skatt. En sådan skatt torde böra avvägas så, att densamma utnyttjade den högre skattekraft, som kunde antagas förefinnas hos bolag med stora fonder. Därjämte borde skatten, så långt möjligt vore, taga sikte på sådana medel, som genom att fonderas undginge den dubbla beskattning, som påfördes utdelade belopp. Såsom särskilt angeläget ville utskottet framhålla, att skatten utformades så, att tillämpningen bleve enkel och icke medförde större kostnader. Skatten borde förty så anordnas, att något restitutionsförfarande i likhet med det med B-skatten förenade icke erfordrades. Inom utskottet hade övervägts olika möjligheter att ersätta B-skatten. Det hade därvid synt utskottet, som om företrädesvis två vägar lämpligen skulle kunna beträdas. Med utgångspunkt från att dubbel beskattning av bolagets vinstmedel borde äga rum först då det definitivt konstaterats, att medlen kunnat omedelbart disponeras av delägarna, syntes skäl tala för att i samband med utsläppande av gratisaktier pålägga bolaget särskild skatt. I och för sig innebure emission av gratisaktier visserligen icke någon inkomst för aktieägarna, men de nya aktiebrevens kunde sägas i sig förkroppsliga de fonderingar, som bolaget verkställt och som givetvis ökat aktieägarnas tillgångar. Genom att medel överfördes till aktiekapitalet och vid skatteberäkningen vinstprocenten således minskades vunno bolagen förmåner i beskatt-

ningshänseende. Då enligt vad erfarenheten givit vid handen utsläppandet av gratisaktier i regel föranledde kursstegringar, i viss mån beroende därpå, att emissioner av gratisaktier vanligen uppfattades som löften om ökad utdelning för framtiden, erhöles jämväl delägarna ekonomiska fördelar genom utsläppandet av gratisaktierna. En beskattning vid emissioner av gratisaktier behövde därför endast innebära, att de kursvinster delägarna gjorde komme att reduceras. Av skäl, som anförts av 1913 års bevillningsutskott, borde emellertid en skatt vid utsläppande av gratisaktier icke läggas å aktieägarna. De fonderade belopp, vilka skulle komma att beskattas, hade i regel utgjort förmögenhetstillskott icke allenast för dem, som vid tiden för gratisaktiernas utsläppande varit delägare, utan jämväl för föregående aktieägare. Genom skatten avsåges därför att träffa de förvärv, som tillgodokommit en hel kedja av delägare. Lämpligast syntes således vara att pålägga bolagen en proportionell skatt, vilken enklast kunde uttagas genom en stämpel, utgående i samband med den vanliga aktiestämpeln. Då bolagen genom avsättning till reservfonden i skattehänseende uppnådde samma fördelar som genom ökning av aktiekapitalet, kunde det ifrågasättas, om icke jämväl sådana avsättningar borde beskattas. Lämpligen borde till gynnande av nödig konsolidering från beskattning undantagas till reservfonden gjorda avsättningar, i den mån de ej överstege viss procent i förhållande till aktiekapitalets storlek. De fonderingar, som icke överfördes till aktiekapitalet eller reservfonden, skulle med nu nämnda anordning icke komma att träffas av någon särskild skatt. För ävägbringande av önskvärd jämnhet syntes skäl tala för att införa en sådan skatt även å sistnämnda fonderingar. Då först vid bolagets upplösning med visshet framginge, att dessa medel kunnat ställas till delägarnas omedelbara disposition, syntes det riktigt, att en dylik skatt uttoges i samband med tillgångarnas skiftande mellan delägarna. Då delägarnas verkliga vinst genom tillgångarnas utskiftande vore beroende på det pris de erlagt för sina aktier, kunde det icke anses förenligt med rättvisa att av aktieägarna uttaga en inkomstskatt för de utdelade fonderingarna. Däremot torde föga vara att invända mot att å bolagen lägga en proportionell skatt, vilken lämpligen borde utgå som stämpelavgift. Föremål för denna stämpelavgift borde bliva de till delägarna vid skiftet utbetalade tillgångarna efter avdrag för av delägarna tillskjutna belopp, B-beskattade medel samt vid utsläppande av gratisaktier eller ökning av reservfonden särskilt beskattade medel.

Utskottet hemställde slutligen, att riksdagen måtte i skrivelse till Kungl. Maj:t anhålla, att Kungl. Maj:t ville föranstalta om utredning angående B-skattens upphävande och därvid, i den mån det befunnnes erforderligt att ersätta denna skatt, beakta, bl. a., vad i betänkandet anförts rörande särskilda stämpelavgifter. Riksdagen beslöt i överensstämmelse med denna utskottets hemställan.

Över denna riksdagens skrivelse avgav kammarrätten utlåtande den 4 december 1924 (se prop. 193/1926). I detta utlåtande förklarade sig kammarrätten anse B-skatten böra avskaffas utan att ersättas med annan skatteform. Om det emellertid skulle befinnas nödvändigt att sätta något i B-skattens ställe, hölle kammarrätten före, att man borde stanna vid en fondbeskattning vid bolags upplösning. Presidenten och ett kammarrättsråd voro skiljaktiga och ansågo, att aktiebolag borde vara skyldiga att erlægga särskild skatt (fonderingsskatt), då besparade vinstmedel överföras till aktiekapital eller reservfond eller vid bolags upplösning utbetalas till aktieägarna.

I sitt utlåtande anförde kammarrätten efter att ha framhållit olägenheterna med B-skatten bl. a. följande:

Dessa och flera olägenheter, som äro förenade med B-skatten, uppväga mer än väl den obetydliga fördel staten genom denna beskattning bereder sig. Teorien om dubbelbeskattningens konsekventa genomförande — en teori, vars berättigande både kammarrätten och andra myndigheter starkt ifrågasatt — lär icke utgöra tillräckligt skäl för bibehållande av denna teoretiskt kanske riktiga, men praktiskt omöjliga skatt. Anses det att bolagen kunna underkastas ännu hårdare beskattning än som genom mångahanda, i vissa fall starkt progressiva skatter nu avpressas dem, lär en sådan skärpning kunna på långt enklare och effektivare sätt ske genom modifiering av beräkningsgrunderna för den så kallade A-skatten.

Beträffande de av bevillningsutskottet ifrågasatta stämpelskatterna anförde kammarrätten bl. a.:

Över huvud taget kan om de ifrågasatta stämpelskatterna sägas, att de icke lära kunna utformas så att, på sätt utskottet angivit såsom särskilt angeläget, »tillämpningen blir enkel och icke medför större kostnader». Tillämpningen skulle bliva förknippad med ingående undersökningar angående skattskyldighetens tillvaro och omfattning samt tarva en häremot svarande besvärlig kontroll. För sin del får kammarrätten tillstyrka, att B-skatten må bliva avvecklad utan anordnande av någon ersättning.

Presidenten i kammarrätten anförde med instämmande av ett kammar-rättsråd bl. a. följande:

Beträffande spörsmålet huruvida, efter B-skattens borttagande, annan ordning bör införas för beskattning av sådan bolags inkomst, som icke utdelas i vanlig ordning, synes mig avgörande betydelse böra tillmätas den omständigheten att vinst, som utdelas, beskattas hos såväl bolaget som delägarna, och att ett upphävande av sålunda förekommande dubbelbeskattning måste anses vara för närvarande uteslutet av statsfinansiella skäl. Att jämväl fonderad vinst göres till föremål för särskild beskattning måste sägas icke blott stå i god systematisk överensstämmelse med anordningen av den utdelade vinstens beskattning utan även för vissa fall vara ett nödvändigt komplement till sagda anordning, då nämligen eljest, enligt vad erfarenheten från tiden före B-skattens införande givit vid handen, bolags vinst kan helt undandragas beskattning hos delägarna.

Såsom ersättning för B-skatten har bevillningsutskottet ifrågasatt beskattning av vinstmedel, som överföras till aktiekapitalet (grundfonden) eller till reservfonden eller som vid bolags upplösning utdelas till delägarna efter avdrag för av dem tillskjutna belopp. Mot en sådan beskattning synes mig i huvudsak icke vara annat att erinra, än att utbetalning utom vanlig ordning av hopsparede vinstmedel kan ske icke blott vid bolags upplösning utan även vid nedskrivning av aktiekapital samt vid sådan successiv avveckling av bolag, som stundom förekommer, särskilt beträffande så kallade familjebolag. I övrigt kan väl sägas att beskattningen av vinstmedel, som skiftas först vid bolags upplösning, så till vida skiljer sig från en väl anordnad skatt som den dels ofta kan komma att påföras först lång tid efter det vinsten intjänats dels ock lämnar faktiskt uppkommen vinst fri från den särskilda skatten för sådana fall, då ett års vinst användes till täckande av ett annat års förlust, men då en beskattning av fonderingar lätt skulle kunna göras verkningslös, därest den icke träffade jämväl vinstmedel, som fördelas först vid bolags upplösning, lär man icke få fästa större vikt vid den bristfällighet, som i nämnda hänseenden onekligen föreligger.

Med anledning av riksdagens skrivelse verkställdes inom finansdepartementet utredning rörande lämpligheten och möjligheten att vid avskaffande av B-skatten ersätta denna skatt med någon annan skatteform. Därvid utarbetades förslag till förordning om fonderings- och upplösningsskatt för aktiebolag och solidariska bankbolag med tillhörande deklarationsformulär samt till förordning med särskilda bestämmelser om B-skatt för aktiebolag och solidariska bankbolag. Enligt förslaget skulle fonderingsskatt utgå med tre procent av vad som av bolags vinstmedel överfördes till aktie- eller lottkapital eller reservfond, dock att till reservfond avsatta medel skulle vara skattefria, i den mån desamma erfordrades för att uppbringa reservfonden till, beträffande bankbolag femtio procent och beträffande annat bolag tjugo procent av aktie- eller lottkapitalet. Upplösningsskatten skulle utgå med fem procent av det belopp, som vid bolags upplösning tillskiftades delägarna utöver av dem tillskjutet belopp eller som utbetalades i samband med aktiekapitalets nedsättning. Särskilda bestämmelser meddelades till förekommande av att vinstmedel, uppkomna före B-skattens införande resp. under de år, bolags besparade vinstmedel voro underkastade B-skatt, drabbades av upplösningsskatt. Erlagd fonderingsskatt skulle få avräknas från upplösningsskatt och vid överföring av B-skatt påförda vinstmedel till aktie- eller lottkapital eller reservfond skulle bolag erhålla restitution av erlagd B-skatt, därest beslut om överföringen fattats före utgången av år 1931.

I en förslaget bifogad promemoria (bil. till prop. 193/1926) anfördes bl. a.:

Under de utredningar, som föregingo B-skattens införande, var det egentligen ur två synpunkter, som en dylik beskattning ansågs motiverad. Den ena synpunkten var, att aktieägarna genom en utsträckt fondering av ett aktiebolags inkomst — eventuellt efterföljd av bolagets upplösning — skulle kunna till stor del undandraga sig den dubbelbeskattning av aktiebolagsinkomster, som skatten på aktieutdelning varit avsedd att medföra. Den andra synpunkten åter var den, att med de gällande skattebestämmelserna den större skatteförmåga, som ansågs förefinnas hos bolag med stora fonder av besparade vinstmedel i jämförelse med bolag utan dylika fonder, icke bleve till fullo utnyttjad.

Vad den förra synpunkten angår, synes det vara otvivelaktigt, att det i viss utsträckning ligger i aktieägarnas fria skön att undgå den dubbelbeskattning, som 1910 års inkomstskatteförordning i dess ursprungliga lydelse varit avsedd att medföra. I själva verket har man möjligen vid förordningens avfattning med avsikt underlåtit att dubbelbeskatta fonderade vinstmedel för att därigenom gynna en önskvärd konsolidering av bolagen. Aktieägarna kunna emellertid, i avsikt att undgå skatten på utdelning, fondera medel hos bolaget i större utsträckning än hänsynen till bolagets konsolidering bjuder. Det mest typiska exemplet härpå torde vara, att aktieägarna under en följd av år fondera större delen av bolagets vinster och därefter upplösa bolaget för att på detta sätt utdela de besparade vinsterna. Därest aktieägarna önska fortsätta rörelsen, kunna de bilda ett nytt bolag för detta ändamål. De fonderade vinster, som i samband med skifte av bolagets tillgångar utdelas till delägarna, beskattas icke hos dem, enär utdelningen icke skett »i vanlig ordning». Samma syfte kan vinnas genom att först överföra beskattade vinstmedel till aktiekapitalet och därefter åter nedsätta detta till sitt gamla belopp; vad som därvid utskiftas till delägarna blir icke för dem beskattningsbar utdelning. Även om, såsom på sina håll gjorts gällande, vad nu påpekats har mindre betydelse

under normala förhållanden än vad det haft under krigsåren, kvarstår dock alltid i lagstiftningen en lucka, vilken kan väntas föranleda försök att undgå den beskattning av aktieägares inkomster, som varit avsedd. Särskilt uppenbar blir betydelsen av denna lucka, när det gäller ett bolag, vilket från början bildats med tanke på att det skulle fortleva endast en kortare tid såsom t. ex. för exploaterande av ett patent eller för styckning av en fastighet i villatomter. Det möter beträffande ett dylikt bolag i regel inga större svårigheter att underlåta all utdelning under bolagets bestånd eller att verkställa dylik blott i ringa utsträckning; aktiebolagets inkomst kommer härigenom att helt och hållet eller till större delen undgå beskattning hos aktieägarna. Det måste vara önskvärt, att den nu antydda luckan i lagstiftningen ej lämnas öppen.

I motiven till upplösningsskatten anfördes bl. a.:

Införes skatt på besparade vinstmedel, som fördelas på delägarna vid ett aktiebolags upplösning, lär en dylik skatt böra införas även för det fall, att besparade vinstmedel komma att till delägarna utdelas i samband med nedsättning av aktiekapital. Ty eljest skulle skattskyldigheten lätt kunna undgås genom att först gratisaktier utsläppas och därefter aktiekapitalet nedsättes till vad det förut varit. Vid bestämmande av skattskyldighetens omfattning vid aktiekapitalets nedsättning stå två möjligheter öppna. Den ena är att låta skattskyldighet inträffa först när det utskiftade överstiger av delägarna gjorda tillskott — eller vad som vid äldre bolag likställes med tillskott — d. v. s. anse delägarna berättigade att utdela alla gjorda tillskott, innan den besparade vinsten utdelas. Den andra vägen är att beskatta utdelning i samband med nedsättning av aktiekapital, i den mån vinstmedel finnas tillgängliga för denna utdelning, och fritaga från beskattning blott den del av utdelningen, som icke kan bestridas av vinstmedel. Till utdelningen anses då i första hand komma till användning besparade vinstmedel, och först om det utbetalta beloppet är större än vinstmedlens belopp, blir det överskjutande beloppet att betrakta såsom återbetalning av tillskott. Det senare betraktelsesättet måste anses såsom det naturliga och förslaget har avfattats i överensstämmelse därmed. Skulle den förra vägen användas, skulle delägarna genom utsläppande av gratisaktier och därpå följande nedsättning av aktiekapitalet kunna utdela ett belopp, som vore lika stort som summan av aktiekapitalet och övriga av delägarna gjorda tillskott, utan att skatt därför erlades. Skattefrihet i dylik utsträckning synes icke böra ifrågakomma, då den skulle högst väsentligt motverka skatteformens syfte att fylla en lucka i lagstiftningen.

Genom en upplösningsskatt sådan som den, för vilken nu redogjorts, skulle man vinna det avsedda målet att träffa de vinstmedel, vilka icke i vanlig ordning utdelats men dock komma aktieägarna direkt till handa. Däremot skulle man, i motsats till vad fallet är vid B-skatten, icke beskatta de vinstmedel, som väl en gång fonderats men därefter gått förlorade. Mot denna skatteforms rättvisa torde knappast några vägande invändningar kunna resas. Däremot kan emot densamma med visst fog anmärkas, att den kan i något fall försvåra ekonomiskt lämpliga bolagsfusioner. Någon utväg att utan bestämmelser, som skulle av det hela skapa en ytterst trasslig anordning, från upplösningsskatt fritaga bolag, som övergått i annat bolag, vilket fortsätter dess rörelse, har emellertid ej kunnat utfinnas, utan man har fått avstå från särbestämmelser i denna punkt. Det må emellertid betonas, att beskattningen icke träffar de svaga bolag, som ofta inbegripas i fusioner. Dessutom synes förhållandet böra beaktas vid bestämmandet av skatteprocenten, så att denna hellre sättes för låg än för hög.

Över förslaget avgav kammarrätten utlåtande, däri kammarrätten bland annat uttalade, att de föreslagna nya skatteformerna vore irrationella och verkade orättvist, samt framhöll, att de föreslagna beskattningsreglerna

tillsammans bildade ett synnerligen invecklat system, som säkerligen skulle komma att vålla såväl de skattskyldiga som taxeringsmyndigheterna mycket bryderi och besvär. Kammarrätten föreslog därför, att B-skatten måtte bli avvecklad utan anordnande av annan beskattning i samma syfte.

1926 års lagstiftning. Genom proposition nr 193 till 1926 års riksdag framlades förslag till förordning om ändring i vissa delar av förordningen om inkomst- och förmögenhetsskatt, innebärande upphävande av B-skatten från och med år 1927 samt innefattande regler om restitution av B-skatten för framtiden. Denna proposition blev av riksdagen antagen. I propositionen föreslogs icke införande av någon skatteform till ersättande av B-skatten.

Härutinnan anförde dåvarande chefen för finansdepartementet i huvudsak följande:

Det vore ofrånkomligt, att, om B-skatten upphävdes utan någon ersättning, skattelagstiftningen komme att uppvisa en lucka, i det att delägare finge möjlighet att undgå beskattning av utdelning genom att först fondera vinstmedel och därpå antingen upplösa bolaget eller ock utsläppa gratisaktier och därefter nedsätta aktiekapitalet till vad det tidigare varit. Likaledes komme att uppstå ojämnhet i beskattningen mellan de fall, då ett bolags kapital ökades genom inbetalning av medel, för vilka delägarna vid förvärvet i vanlig ordning erlagt inkomstskatt, och de fall, då bolagets kapital ökats genom överförande till aktie- eller lottkapital eller reservfond av besparade vinstmedel, för vilka delägarna icke erlagt inkomstskatt. De luckor, som på detta sätt uppstode i skattesystemet, därest B-skatten upphävdes, vore enligt departementschefens åsikt av den art, att de om möjligt borde fyllas. Svårigheten vore emellertid att finna bestämmelser, vilka tillgodosåge de syften man ville vinna, men vilka samtidigt varken verkade orättvist eller medförde för stora svårigheter vid tillämpningen. Med hänsyn till vad kammarrätten anført därom att det till kammarrätten remitterade förslaget skulle medföra betydande taxeringstekniska och andra svårigheter, hade departementschefen icke ansett sig böra utan ytterligare undersökning av andra möjligheter tillstyrka, att nämnda förslag framlades för riksdagen.

Vid tidpunkten för utskiftningskatteförordningens tillkomst hade sålunda flera utvägar att göra dubbelbeskattningen effektiv prövats och avvisats.

I motiveringen till 1926 års förslag till upplösnings- och fonderingsskatt anfördes:

Vissa av dessa utvägar torde dock icke kunna komma i fråga. Så torde det av skäl, som upprepade gånger framhållits under de tidigare diskussionerna i frågan, vara utslutet att låta aktieägarna såsom för inkomst skatta för den del av bolagets vinst, som icke utdelas. Likaledes torde det vara utslutet att låta bolaget årligen erlægga en särskild skatt för den icke utdelade vinsten. Denna möjlighet är det, som utan lyckosamt resultat prövats genom B-skatten.

Ytterligare en utväg vore att i fråga om aktieavyttringar utan de nuvarande inskränkningarna tillämpa realisationsvinstbegreppet, att sålunda i allmänhet beskatta vinster på aktieförsäljningar som realisationsvinst oavsett tiden för innehavet och sättet för förvärvet samt att likställa bolagsskifte med avyttring. Detta överensstämmer med vad professor Davidson föreslagit i sin reservation till inkomstskatte-sakkunnigas förslag, dock att han föreslagit liknande bestämmelser rörande all egendom; och det överensstämmer jämväl i viss utsträckning med vad 1918 års sakkunniga för bolagsbeskattningen föreslagit. Väljer man denna väg, synas alla de

vinstmedel, vilka besparas och icke åter förloras, komma att bli beskattade hos aktieägare. Har en av de ursprungliga aktieägarna kvar sina aktier vid bolagets upplösning, får han skatta för vad han vid skiftet uppburit utöver vad han insatt i bolaget. Hava aktier sålts, får varje säljare skatta för vad han erhållit utöver vad han själv erlagt för aktien och, då man kan antaga, att köpeskillingen bestämts med hänsyn till bolagets besparade vinstmedel, får säljaren på detta sätt skatta för sin andel i dessa vinstmedel. I sista hand får den siste köparen skatta för vad han vid bolagsskifte uppbär utöver av honom erlagd köpeskillning. Genom en följd av olika beskattningar skulle man alltså sammanlagt beskatta bolagets hela fonderade vinst. Denna utväg erbjuder onekligen vissa fördelar, men torde åtminstone för närvarande icke kunna komma i fråga. Den innebär nämligen en högst avsevärd utvidgning av området för beskattning av realisationsvinst. För att nå det önskade målet måste man söka att med beskattning träffa uppkommen ökning i akties värde icke blott oberoende av det fång, varigenom aktien förvärvats, alltså även om fångt varit benefikt, utan till och med oberoende av det sätt, varpå aktien övergått till ny ägare, alltså t. ex. beskatta ett stärbhus för den stegring i akties värde, som inträtt under den tid, den avlidne varit ägare av aktien. Att nu i fråga om viss egendom, aktier, införa en dylik anordning förefaller otänkbart.

Den enda framkomliga vägen att beskatta besparade vinstmedel synes vara att i samband med ett bolags upplösning beskatta vad som till delägarna utskiftas utöver vad som av dem tillskjutits. Vill man försöka denna väg, torde man dock böra lägga skattskyldigheten på bolaget och icke — såsom enligt 1918 års förslag — på aktieägarna. Lägges skattskyldigheten på bolaget och införs därjämte garantier mot att skatten kommer att verka retroaktivt, försvinna i huvudsak de invändningar, som på sin tid framställdes mot 1918 års förslag i denna del.

1927 års utskiftningskatteförordning. Den 17 december 1926 avgåvo tillkallade sakkunniga betänkande innefattande förslag till förordning om skatt vid utskiftning av aktiebolags och solidariska bankbolags tillgångar. I den allmänna motiveringen till förslaget anfördes bl. a.:

Vid fullgörande av sitt uppdrag hava de sakkunniga utgått ifrån, att detsamma icke inneburit att taga under omprövning, om överhuvud taget i stället för den upphävda B-skatten en ny skatt i annan form borde införas i vårt skattesystem, utan att nämnda uppdrag innefattat att anvisa en väg, å vilken en dylik ersättnings-skatt för B-skatten skulle kunna vinnas. Med denna uppfattning hava de sakkunniga saknat anledning att närmare ingå på frågan om den i gällande skattelagstiftning fastslagna principen om dubbelbeskattning av inkomst, som härflyter av verksamhet i bolags form, är ur rationell beskattningssynpunkt motiverad, eller att till behandling upptaga de spörsmål, som därmed kunna hava sammanhang. Det må härutinnan allenast framhållas, att så länge nämnda dubbelbeskattning i dess nuvarande gestaltning är i vårt skattesystem införd, man icke lär med någon framgång kunna bestrida, att efter B-skattens upphörande den ojämnhet i beskattningen, som man medelst sistnämnda skatt velat avhjälpa, åter finnes för handen. De för undanröjande av detta förhållande vid frågans tidigare behandling vid olika tillfällen anförda skäl — vare sig de hänföra sig till en ur teoretisk eller praktisk synpunkt erforderlig konsekvens av rådande dubbelbeskattning av bolags inkomst eller de enbart låta den fiskaliska synpunkten vara avgörande — synas de sakkunniga böra tillmätas avgörande betydelse framför de invändningar, som häremot framkommit.

Beträffande utskiftningskatt vid inlösen av aktier enligt 49 § lagen den 12 augusti 1910 om aktiebolag yttrade de sakkunniga:

Vid sådan inlösen torde i regel utbetalas allenast det belopp, som erlagts för den inlösta aktien, och någon utskiftningskatt bör i sådant fall uppenbarligen

icke förekomma. Därest emellertid sådan aktie inlöses till överkurs, synes det likväl som om ur praktisk synpunkt och då de vinstmedel, vilka på dylik väg uttagas från bolaget, säkerligen äro relativt obetydliga, beskattningen av de utskiftade vinstmedlen lämpligen borde kunna anstå till bolagets upplösning. Härigenom undgår man införande av bestämmelser om en i sådant fall nödvändig restitutionsrätt. Skulle emellertid för inlösen av sådana aktier bolaget finna lämpligt tillgripa mera än hela det tillskott delägarna lämnat — ett fall, som knappast har praktisk betydelse — har skattskyldighet ansetts böra drabba bolaget redan vid tiden för nedsättningen av aktiekapitalet. Härigenom har hinder rests för bolag att på denna väg från bolaget uttaga besparade vinstmedel, utan att skatt för desamma utgår.

Under hänvisning till verkställd undersökning av den föreslagna skattens statsfinansiella betydelse anförde de sakkunniga:

Så vitt de sakkunniga kunnat finna, får av den gjorda undersökningen anses framgå, att den föreslagna skattens statsfinansiella betydelse under normala förhållanden torde, i likhet med vad fallet varit i fråga om B-skatten, bliva jämförelsevis ringa. Att närmare angiva utbytet av skatten låter sig icke för närvarande göra. Skattens viktigaste funktion måste anses ligga däri, att med densamma större jämnhet och likformighet vinnes beträffande den statliga beskattningen av bolags vinstmedel samt i förebyggandet eller åtminstone minskandet av möjligheten för skattskyldig att genom särskilda manipulationer undgå den i gällande skattesystem avsedda dubbelbeskattningen av bolags inkomst.

I sitt den 29 januari 1927 avgivna utlåtande över de sakkunnigas förslag till utskiftningsskatt åberopade kammarrätten bl. a. — under framhållande att utskiftningsskatten i likhet med upplösningsskatten komme att träffa alla fall av bolags upplösning, jämväl sådana som innebure allenast rekonstruktion av bolaget eller dess fusion med annat bolag — sitt härutinnan med avseende å upplösningsskatten gjorda yttrande, vilket enligt kammarrättens uppfattning syntes äga sitt berättigande även i fråga om utskiftningsskatten och i huvudsak var av följande innehåll:

Överhuvud taget låge det i sakens natur, att bolagsupplösning utan förlorad solvens såsom orsak och med påföljd, att aktieägarna toge sina tillgångar ur rörelsen, vore en sällsynt händelse i det verkliga affärslivet. Annat vore ju förhållandet med sådan upplösning, som innebure rekonstruktion av bolaget eller dess fusion med annat bolag, varvid delägarna låte kapitalet vara kvar i rörelsen. Sådana fall vore vanliga och normala företeelser under såväl dåliga som goda konjunkture. På sätt också erkänts, saknades rationell grund för beskattning i dessa fall. Likväl hade icke gjorts någon skillnad mellan dem och de rena upplösningfallen och detta av uppgiven anledning, att taxeringstekniska svårigheter skulle hindra en eljest befogad åtskillnad. Med andra ord, man hade för att åtkomma de få fallen av verklig upplösning, där en beskattning av ifrågavarande slag vore riktig, med öppen blick för det rationellt oegentliga låtit de talrikare fallen av upplösning genom rekonstruktion eller fusion eller sådana likartade fall, då ett större bolag uppdelades i flera smärre, följa med under samma beskattning. För att ernå ett teoretiskt slutet system hade man riskerat praktiska fall av orättvisa.

Svenska Bankföreningen och Sveriges Industriförbund framhöllo i sitt yttrande bl. a.:

Med hänsyn till numera vunnen erfarenhet torde den åsikten vara ganska starkt befäst, att dubbelbeskattningen av aktiebolag icke blott vore orättvis utan även

verkade synnerligen ogynnsamt för en sund utveckling av vårt näringsliv. Införandet av en ny skatt å dessa bolag och de därmed i detta avseende likställda solidariska bankerna kunde svårligen anses lämpligt och riktigt. I varje fall kunde därför icke åberopas något som helst statsfinansiellt behov. Förslaget om utskiftningskatt innebure i själva verket införande av ett slags värdestegringskatt å bolags egendom, som fölle helt utom vårt skattesystem i övrigt och som icke skulle hava någon motsvarighet för andra skattskyldiga. Skattens befintlighet kunde därför komma att utgöra ett tungt vägande skäl mot upplösning eller fusionering av äldre bolag. Skatten komme vidare att medföra en tendens till konservering av de bolag, vid vilkas upphävande någon avsevärd taxering till utskiftningskatt kunde förekomma. Den nya skatten skulle alltså verka därhän att en del organisatoriska frågor, som uppstode under näringslivets utveckling, icke komme att lösas efter enkla och naturliga linjer utan bleve på ett mer eller mindre olämpligt sätt påverkade av skattetekniska hänsyn. I fråga om att beskära möjligheten för skattskyldig att genom särskilda åtgärder undgå avsedd dubbelbeskattning, syntes den nya skatten ej bliva av något större värde.

Departementschefen anförde (prop. 134/1927) bl. a.:

Vid överbäggande av lämpligheten och behovet av införande av en ersättningskatt för den upphävda B-skatten har jag ej kunnat undgå att taga intryck av vad som härutinnan framhållits beträffande den lucka i den rådande dubbelbeskattningen av från verksamhet i bolags form härflytande inkomst, vår skattelagstiftning nu efter B-skattens avskaffande ovedersägligen företer. Den utav de sakkunniga verkställda utredningen synes även giva vid handen, att anledning föreligger antaga, att, därest ej genom för ändamålet lämpad lagstiftning åtgärder vidtagas för att under beskattning lägga den inkomst, som varit avsedd att träffas av B-skatt, försöken att begagna sig av härutinnan till buds stående möjligheter för undgående av skatt skola öka i antal. Det vill därför förefalla, som om man med gällande skattesystem svårligen kan undvika att införa en ersättningskatt av sådan typ som den föreslagna utskiftningskatten. Härvidlag kommer ej det statsfinansiella intresset i första rummet, utan det är det för ett rättvist skattesystem grundläggande kravet på jämlikhet och likformighet, som gör, att man ej i skattelagstiftningen bör tillåta luckor av den natur, att skattskyldiga av samma kategori och med samma inkomst bliva i beskattningsavseende helt olika ställda. Och vidare måste genom riksdagens i samband med beslutet om upphävande av B-skatten gjorda uttalanden riksdagen anses hava givit uttryck åt en förväntan, att förslag till ersättningskatt för B-skatten i sinom tid skulle komma att föreläggas riksdagens prövning. Vissa av de av kammarrätten samt svenska bankföreningen och Sveriges industriförbund mot förslaget framställda anmärkningarna synas hava sin grund i att därvid ej tillräckligt beaktats, att det här ej så mycket är fråga om att påföra bolag skatt för inkomst, utan att det gäller att med skatt träffa inkomst, som, därest den av bolaget utdelats till dess aktieägare, blivit i form av utdelning tagen till beskattning. Ser man frågan så, vilket synes mig vara det riktiga, torde nämnda anmärkningar ej böra tillerkännas vidare avseende. Så vitt jag kan finna, står den beskattning, det här gäller, i full överensstämmelse med de grundprinciper, varpå vårt skattesystem för närvarande vilar. Av praktiska skäl måste även anses påkallat, att en ersättningskatt för B-skatten så snart som möjligt införes, då i annat fall en lucka i beskattningsperioden, från B-skattens sista påförande räknat, skulle uppstå, vilken måhända ej utan stora svårigheter skulle på ett ur rättvisans och lämplighetens synpunkt tillfredsställande sätt i framtiden kunna fyllas. Jag vill härvid framhålla, att den lösning av förevarande spörsmål, som nu kan vara godtagen, måste anses i viss mån bliva av provisorisk beskaffenhet. Vid anmälan av förslaget till kommunalskattelag har jag nämligen uttalat den meningen, att tillsvidare borde anstå med en mera slutgiltig lösning

av det komplex av frågor, som rörde aktiebolagen och de ekonomiska föreningarna, och att i de förslag, som förelades innevarande riksdag, dessa frågor i allt väsentligt borde ordnas efter nu gällande regler, varigenom emellertid ej ett kommande utredningsarbete finge föregripas. Det är givet, att vid nämnda utredningsarbete även frågan om skatt vid nedsättning av aktiekapital i och upplösning av aktiebolag kommer att bliva föremål för förnyad prövning och att sistnämnda skatts slutliga utformning bliver beroende av de normer, som varda för beskattningen av aktiebolag i övrigt bestämda.

Av de olika utvägar, som för vinnande av en ersättning för B-skatten anvisats, har jag ansett företräde böra givas åt den av de sakkunniga förordade utskiftningsskatten. Härvid har särskilt varit avgörande, att densamma i högre grad än de andra ifrågasatta skatterna syns mig någorlunda motsvara kravet på att vara enkel vid tillämpningen och ej komma att medföra större kostnader för statsverket. Att vid sådant förhållande en del mera detaljerade bestämmelser, med vilka avsetts att åstadkomma största möjliga rättvisa vid beskattningen, måst utelämnas, ligger i öppen dag. Enkelhet och obetydlig kostnad vid tillämpningen synas med avseende å förevarande skattelagstiftning ej stå att vinna, därest kravet på en jämlik och rättvis beskattning i varje detalj vidhålles. För att uppnå det ena syftemålet, lär man få eftergiva något av det andra. Jag har därvid ingalunda förbisett de nog så betydade svårigheter i taxeringsavseende, som påpekats av bland annat bankföreningen och industriförbundet, men jag håller före, att övervägande flertalet taxeringar till utskiftningsskatt ej komma att erbjuda större svårigheter än de, som nu förekomma i många andra taxeringsfrågor.

I fortsättningen anförde departementschefen beträffande skälen mot utsträckande av aktiebolagens skattefrihet för utdelningar till att avse även utskiftade vinstmedel bl. a.:

Grunden för utskiftningsskatten är ju, att den skall motsvara den skatt å bolags vinstmedel, som skolat utgå, därest nämnda medel, i stället för att besparas och i sinom tid vid upplösning av bolaget eller vid nedsättning av dess kapital skiftas mellan bolagets delägare, utdelats till delägarna. Om nu berörda vinstmedel förklaras fria från utdelningsskatt hos aktiebolagen och ekonomiska föreningar, synes det ju vara naturligt nog, att samma förmån inträder jämväl i fråga om utskiftningsskatten. Emellertid synas vägande skäl mot en utsträckning av skattefriheten för utdelning å aktier eller lotter till området för utskiftningsskatten kunna anföras. Häremot tala för det första rent praktiska hänsyn. Under det att vid taxering till inkomstskatt det är deläggarens i bolaget uppgift om utav delägaren uppbyren utdelning å aktier, som utgör grundval för bedömning av skattefrihet, skulle, då fråga är om utskiftningsskatt, det bolag, som utskiftar sina tillgångar, åläggas att lämna uppgift angående dem av dess delägare, för utskiftning till vilka skattefrihet för bolaget bör inträda. Det torde helt visst komma att visa sig hart när omöjligt för vederbörande bolag att i regel tillfredsställande utreda, till vilken kategori av inkomsttagare bolagets delägare skola hänföras, varförutom vid själva taxeringsförfarandet torde kunna uppstå svårigheter och besvär, som ej stå i rimligt förhållande till det ändamål man vill vinna. Med andra ord det saknas möjlighet att fastställa, att den, vilken det utskiftade beloppet slutligen skall tillfalla, är en sådan juridisk person, att frihet från utskiftningsskatt är påkallad. De skäl, som varit avgörande för stadgandet om skattefrihet för aktieutdelning, kunna ej anses äga samma styrka, då det gäller beskattning av bolag, som vid sin upplösning utskiftar sina tillgångar. Det föreligger ju t. ex. en väsentlig skillnad mellan ett bolag, som för ett ändamålsenligt bedrivande av sin verksamhet kräver en organisation med dotterbolag, och ett bolag, som finner en dylik anordning obehöflig och upplöser dotterbolaget. Härtill kommer vidare, att i de säkerligen oftast

förekommande fallen bolaget låter sig angeläget vara att vidtaga sådana dispositioner, att vid dess upplösning utskiftningsskatt till större delen kan undvikas. På sätt kammarrätten antytt, står det ju moderbolaget fritt att före dotterbolagets trädande i likvidation genom utdelning uttaga dotterbolagets besparade vinstmedel, så att till utskiftning återstå allenast aktiekapital och reservfond. Uttagandet av utskiftningsskatt bliver på så sätt uppskjutet till dess moderbolagets tillgångar skiftas mellan dess delägare. Mot detta förfaringssätt synes intet vara att ur rationell skattesynpunkt invända. I detta sammanhang må ock påpekas, att en bestämmelse om befrielse från utskiftningsskatt av ifrågasatt beskaffenhet däremot lätt skulle leda till ett kringgående av författningen. Sålunda skulle enskilda personer, efter det vederbörande bolag trätt i likvidation och värdet av vad som komme att utskiftas blivit känt, ju kunna avyttra sina aktier i bolaget till t. ex. ett svenskt aktiebolag, i följd varav vad som komme att å dessa försålda aktier utskiftas ej skulle bliva underkastat utskiftningsskatt. Med avseende å av mig nu framhållna synpunkter och då, såsom jag ovan anför, en lösning av frågan om beskattning av bolags besparade vinstmedel tills vidare måste betraktas såsom i viss mån provisorisk, har jag funnit övertvägande skäl tala för att icke för närvarande föreslå, att i anslutning till den skattefrihet för aktieutdelning, som är avsedd att inträda vid taxering till inkomst- och förmögenhetsskatt, bestämmelser av enahanda innebörd skola äga tillämpning jämväl vid utskiftning av bolags tillgångar.

Mot anförda erinringar, att utskiftningsskatteförordningen skulle komma att förhindra eller försvåra önskvärda fusioner, anförde departementschefen:

Kammarrätten har anmärkt, att, under det upplösning av ett solvent bolag med påföljd att aktieägarna toge sina tillgångar ur rörelsen vore en sällsynt företeelse, sådana upplösningar, som innebure rekonstruktion eller fusion med annat bolag, vore vanliga företeelser och att enligt det remitterade förslaget jämväl dylika upplösningar träffades av skatt, ehuru rationell grund för beskattning saknades i sådana fall.

Gentemot denna kammarrättens anmärkning må först framhållas, att det enligt min åsikt icke kan anses orättvist att beskatta ett aktiebolags besparade vinstmedel jämväl då bolaget upplöses av den anledning, att bolagets rörelse uppgår i ett annat bolag. Ofta torde de gamla aktieägarna icke ingå i det nya bolaget, ehuru detta fortsätter det gamla bolagets rörelse. Men även om det nya bolaget skulle utgöra en direkt fortsättning på det gamla bolaget, så att det gamla bolagets delägare ingå såsom delägare i det nya, synes det ur rättvisans synpunkt fullt i sin ordning att uttaga utskiftningsskatt. Ett nästan analogt fall föreligger, när man såsom realisationsvinst beskattar vinst vid byte av aktier. Något hinder att beskatta dylik vinst anses icke föreligga, oaktat man icke vet, hurvida den vid bytet erhållna valutan kommer att hava kvar sitt antagna värde, när den en gång i sin ordning realiserar. Medgivas skall, att det är tänkbart, att utsikten att få erlägga utskiftningsskatt skulle kunna i vissa fall avskräcka från bolagsfusioner, vilka vore önskvärda ur såväl aktieägarnas som det allmännas synpunkt. Det torde emellertid ej vara möjligt att fastställa andra regler för beskattning av upplösningar i sammanhang med fusioner än de för upplösning i allmänhet gällande. Men vidare synes kammarrättens berörda anmärkning även av en annan orsak förlora i värde. Med hänsyn till den föreslagna skattefriheten för moderbolag för från dotterbolag uppburen aktieutdelning torde väl i fall av bolagsfusioner sådana dispositioner vidtagas, att utskiftningsskatt i stort sett kan undvikas. Slutligen vill jag framhålla, att den beskattning det här gäller är så jämförelsevis obetydlig, att verkligt betydelsefulla bolagsfusioner knappast av densamma kunna röna någon nämnvärd inverkan.

Slutligen yttrade departementschefen:

Spörsmålet om utskiftningskattens finansiella betydelse låter sig givetvis svårigen besvaras. Skattens statsfinansiella betydelse får anses ligga icke i den avkastning den själv lämnar, utan i det förhållandet, att den kan antagas motverka en minskning i avkastningen av inkomstskatten på bolag samt skatten på aktieutdelning. Att i siffror beräkna skattens betydelse i detta avseende är dock givetvis omöjligt. Det bör påpekas, att under de närmaste åren, då restitution av B-skatt kommer att äga rum, dessa restitutioner kunna komma att fullt motsvara eller överstiga den intäkt, som den nya skatten kommer att, direkt eller indirekt, tillföra statsverket.

1928 års *bolagsskatteberedning*, som hade under utredning hela det komplex av frågor, som rörde beskattning av aktiebolag och andra näringsföretag, anförde (SOU 1931:40) beträffande dubbelbeskattningen av aktiebolags vinstmedel bl. a.:

I det föregående har såsom en av anledningarna till att bolagsvinsterna beskattas strängare än andra inkomster anförts den omständigheten, att bolagsvinsterna beskattas dels hos bolagen dels hos delägarna, d. v. s. dubbelbeskattas. Därav får dock icke dragas den slutsatsen, att en dubbelbeskattning i och för sig alltid måste medföra en strängare beskattning än enkelbeskattning. Bli detta händelsen, beror det på skattesatsernas höjd och icke på skattens fördelning på två skattesubjekt. Det är nämligen möjligt att bestämma skattesatserna efter sådana grunder, att vid dubbelskattning den samlade skatten icke blir större än vid enkelbeskattning av annan inkomst. Det är därför icke uteslutet, att metoden att beskatta såväl aktiebolaget som aktieägarna kan genomföras, utan att resultatet behöver innebära en strängare beskattning av aktiebolags vinster än av andra inkomster.

Vill man i Sverige undvika formell dubbelbeskattning av aktiebolagsinkomsterna, kan detta skattetekniskt genomföras i viss mån efter mönstret från England och Förenta Staterna på det sätt, att inkomst- och förmögenhetsskatten uppdelas i två skatter, en proportionell skatt på hela inkomsten, motsvarande income (normal) tax, och en progressiv skatt å den del av inkomsten, som överstiger visst gränsläge, motsvarande surtax. Bolagen skulle för hela inkomsten erlagga income (normal) tax men ej surtax, och aktieägarna skulle för utdelningen erlagga surtax men icke income (normal) tax. Genom avvägning av skattesatserna skulle merbeskattning av aktiebolagsvinsterna kunna undvikas eller åstadkommas, efter som det önskas.

Beredningen, som längre fram i detta betänkande kommer att yttra sig angående ifrågasatt uppdelning av inkomst- och förmögenhetsskatten för fysiska personer uti två delar, nämligen en del, förslagsvis benämnd bottensskatt, som utgår efter proportionell skattefot för hela det taxerade beloppet, och en del, förslagsvis benämnd tilläggsskatt, som efter progressiv skala drabbar beskattningsbara belopp över en viss gräns, bestrider icke, att vissa fördelar skulle ernås genom en övergång till det engelsk-amerikanska systemet att beskatta bolagen med en proportionell skatt för hela bolagsinkomsten samt aktieägarna för utdelningen med en progressiv tilläggsskatt men ej med den proportionella bottensskatten. En bland dessa, och måhända icke den minsta, vore, att beskattningens fördelning mellan bolagen och aktieägarna skulle framstå icke såsom en dubbel beskattning i formell mening utan såsom en lämplig metod att uttaga skatten på aktiebolagsinkomster av de båda skattesubjekt, som därvid kunna ifrågakomma. De ofta framförda klagomålen över dubbelbeskattningen av aktiebolagsvinsterna skulle förlora formellt berättigande och den förvirring, som i den allmänna diskussionen om bolagsvinsternas dubbelbeskattning ofta åstadkommes på grund av oklar-

het om den rådande dubbelbeskattningens rätta innebörd, skulle måhända kunna förebyggas. Men ehuru beredningen ger metoden detta erkännande och fastän den funnit starka skäl tala för den progressiva bolagsbeskattningens ändrande efter proportionell grund, därmed anslutande sig till förenämnda metod såvitt angår bolagens egen statsskatt, anser beredningen vägande skäl tala mot att fritaga aktieägarna från bottenskatt för aktieutdelningen.

Efter att ha framhållit att avsevärda belopp i skattetintäkt skulle gå förlorade, därest aktieägarna frikallades från skyldighet att erlægga bottenskatt, anförde beredningen:

En annan metod att bereda bolagen skattelättnad genom lindring i den statliga dubbelbeskattningen vore att låta bolagen göra avdrag vid sin beskattning för verkställd aktieutdelning, antingen utan begränsning eller, såsom före år 1910 gällde, med begränsning av högst 6 % av aktiekapitalet. En dylik lösning är dock föga rationell. Den skulle missgynna de bolag, som med användande av besparade vinstmedel verkställa utdelning med större belopp än taxerade årsvinsten, och därjämte medföra skilda beräkningsgrunder för den statliga och den kommunala beskattningen, eftersom vid den senare icke, utan att rörelsekommunernas berättigade anspråk trädde för nära, liknande avdrag för utdelningen skulle kunna medgivas. En sådan ordning skulle även uppmuntra till åtskilliga transaktioner i syfte att hålla beskattningen låg, exempelvis genom utspädning av aktiekapitalet eller på andra sätt. Dessutom skulle åtskilliga ej avsedda verkningar kunna inträda, i händelse ett bolags räkenskapsmässiga vinst skiljer sig från den enligt skattelagarna beräknade vinsten t. ex. på grund av olika beräkningsgrunder för värdeminskningsskatt. En lösning efter dylika linjer kan därför ej tillstyrkas.

Beredningen kan icke heller tillstyrka det av Stockholms handelskammare m. fl. framförda och jämväl av vissa länsstyrelser omfattade förslaget (se prop. 102/1927, s. 197 f.) att låta skattskyldighet för bolagen inträda endast för den del av inkomsten, som överstiger 6 % av aktiekapitalet och reservfonden. Mot detta förslag tala enahanda skäl av principiell och praktisk innebörd, som i det föregående anförts mot en på bolagens antagna räntabilitet grundad beskattning. Därtill kommer, att i den mån årsinkomst intill 6 % av kapitalet fonderas, denna del av inkomsten skulle gå fullständigt fri från beskattning, så länge den kvarstår hos bolaget. En sådan metod kan icke anses tillfredsställande.

Efter att utförligt ha redogjort för utskiftningsskattens förhistoria och motiven för densamma anförde beredningen:

Beredningen har så utförligt som skett redogjort för utskiftningsskattens förhistoria och motiv, enär därunder förekommit uttalanden av stor betydelse för bedömandet av de svårigheter, som äro förenade med ett konsekvent genomförande av systemet med dubbel beskattning av aktiebolagens vinster. Då beredningen, enligt vad den framhållit i andra kapitlet av detta betänkande, funnit sig böra förorda dubbelskattningens bibehållande i all huvudsak enligt det hittillsvarande systemet, följer därav, att beredningen haft anledning taga den motivering, som anförts för utskiftningsskatten, under förnyat övervägande, och beredningen har därvid icke kunnat undgå att finna densamma alltjämt vara hållbar. Utskiftningsskatten tjänar till att täcka den lucka i skattesystemet, som föreligger, därest endast de vinstmedel, som i vanlig ordning utdelas, skulle drabbas av dubbel beskattning, och den har framför B-skatten den väsentliga fördelen, att den icke motverkar nödig konsolidering hos bolagen. En skatteteknisk förtjänst är även, att skattens objekt i all huvudsak sammanfaller med objektet för skatten å utdelning. Emellertid har beredningen icke kunnat undgå att konsta-

tera, att utskiftningsskatten ingalunda helt förhindrar, att av lagstiftaren icke avsedd skattelindring alltjämt kan vinnas genom fondering av bolagens vinstmedel. Detta förhållande beror väsentligen därpå, att förutsättningarna för skattens utgående kunna uppskjutas till ett ovisst fjärran. En person, som ställt sitt företag eller sin privata förmögenhet på aktier och kumulerat bolagets vinster, kan nämligen, då han önskar disponera de sparade vinstmedlen för egen räkning, frigöra dessa utan att drabbas av skatt genom att sälja aktierna under sådana omständigheter, som utesluta realisationsvinstbeskattning. Väntar köparen, att bolaget skall bestå under lång tid framåt, räknar han föga med möjligheten, att utskiftningsskatt skall i framtiden drabba de samlade vinstmedlen, och i följd härav trycker denna möjlighet icke nämnvärt priset å aktierna, utan säljaren kan inhösta de sparade medlen tämligen obeskurta.

För att inom området för utskiftningsskatten förebygga flerdubbel beskattning hade bolagsskatteberedningen — som bl. a. föreslagit dels att vinst vid försäljning av aktier i rörelse m. m. skulle beskattas såsom intäkt av rörelse, dels ock att svenska aktiebolag skulle frikallas från skattskyldighet för vinst genom utskiftning från annat svenskt aktiebolag — även förordat, att restitution av utskiftningsskatt skulle ske i fall då utskiftade beloppen uppburits av bl. a. annat svenskt aktiebolag.

Beredningen anförde bl. a.:

Närmast till hands kunde synas vara att förklara, att utskiftningsskatt icke skall uttagas av vederbörande bolag för medel, som i aktieägarens hand utgör vinst genom avyttring av aktien i fråga. Denna lösning synes emellertid icke böra komma i fråga, i första hand av det av departementschefen år 1927 anförda skälet, att därav skulle uppkomma avsevärda svårigheter av praktisk natur icke blott för det utskiftande bolaget utan även för beskattningsmyndigheterna. Men härtill kommer det i och för sig avgörande skälet, att en partiell frikallelse från utskiftningsskatt skulle medföra, att kvarstående utskiftningsskatt icke komme att till hela sitt belopp drabba övriga aktieägare. Utskiftningsskatten är nämligen till sin natur att likställas med annan det upplösta bolagets gäld, som skall betalas av bolagets tillgångar. Skulle utskiftningsskatt utgöras blott för de tillgångar, som tillskiftas andra aktieägare än dem, frikallelsen skulle gälla, bleve det alltså nödvändigt att åvägabringa ändring i reglerna om bolagets ansvarighet för skatten. En dylik ändring, vilken skulle beröra civillagen, synes icke böra vidtagas, och den är icke heller erforderlig, därest i stället sådan anordning träffas, att erlagd utskiftningsskatt utbetalas till de aktieägare, som böra åtnjuta lindringen. — Beloppet av den utskiftningsskatt, som må utbetäckas, bör självfallet vara begränsad i första hand till så stor andel av hela den av det utskiftande bolaget erlagda utskiftningsskatten, som svarar mot de ifrågavarande aktiernas andel i bolagets hela aktiestock. Men däröver bör den begränsas för att vinna anslutning till den vinst, som genom utskiftningen uppkommer för aktieägaren, så att endast den utskiftningsskatt, som belöper å vinsten, utbetäckes. Tillika bör beloppet så bestämmas, att frågan om rätt att utbetäckas utskiftningsskatt blir på en gång avgjord, så att icke ett senare år ytterligare utskiftningsskatt skall behöva utbetäckas med anledning av att den utbetäckna utskiftningsskatten utgör inkomst för delägaren. Detta låter sig göra genom att — under förutsättning att skatteprocenten för utskiftningsskatten enligt beredningens förslag bestämmas till 10 % — låta en niondel av vinsten utbetäckas. En niondel av det belopp, som återstår, sedan från objektet för utskiftningsskatten dragits den erlagda utskiftningsskatten, motsvarar nämligen den utskiftningsskatt, som utgår vid en skattesats av 10 %. Skulle skattesatsen för utskiftningsskatten utgöra 5 %, bör talet en niondel ändras till talet en nittiondel.

I yttrande över bolagsskatteberedningens betänkande tillstyrkte kammarrätten förslaget om höjning av skatteprocenten för utskiftningskatten men avstyrkte — huvudsakligen av praktiska och statsfinansiella skäl — den ifrågasatta restitutionsrätten.

1936 års *skattekommitté* berörde bolagsskatteberedningens förslag om restitutionsrätt vid framläggande av förslag om den höjning av utskiftningskatteprocenten till 12 procent, som godkändes av 1938 års riksdag.

Skattekommittén anförde i huvudsak följande (SOU 1937: 42; jfr prop. 258/1938):

Sedan bolagsskatteberedningens förslag om höjning av utskiftningskatten framlades, har inkomst- och förmögenhetsskatten, även till den del den träffar aktieutdelningar, rätt avsevärt höjts, och kommittén räknar med att denna höjning måste i stort sett bibehållas. Detta utgör ett skäl för höjning av utskiftningskatten utöver vad beredningen föreslog. Då denna skatt skall utgöra kompensation såväl för stats- som kommunalskatten å utdelningar, torde en lägre skattesats än 12 procent knappast kunna numera ifrågakomma. En skattesats av denna storlek synes också vara erforderlig för att förekomma att större inkomsttagare tillfälligt utnyttja aktiebolagsformen för att hemtaga mer eller mindre tillfälliga större inkomster i fall då de skulle kunna finna det med sin fördel bättre förenligt att betala den skatt, som belöper å aktiebolaget såsom sådant, jämte utskiftningskatten, än att erlägga den personliga skatt, varom fråga skulle varit, om bolaget ej bildats. Den omständigheten, att för vinster, som äro höga i förhållande till bolagets storlek, skatten enligt kommitténs förslag om proportionell beskattning av aktiebolagen kommer att bliva avsevärt sänkt, gör det till en angelägenhet av vikt att höjningen av utskiftningskatten nu företages. Det synes också vara betydelsefullt, att denna skattehöjning träder i kraft redan nästkommande år och göres tillämplig å varje bolagsupplösning eller nedsättning av aktiekapitalet, som ej anmälts till registreringsmyndigheten vid tidpunkten för detta betänkandes offentliggörande, d. v. s. omkring den 1 december 1937. Huruvida höjningen av utskiftningskatten i längden kan betraktas som en tillräcklig garanti mot en sådan spekulation i skattelindring som nyss berörts vill kommittén låta vara osagt. Kommittén kommer att sedermera göra denna fråga, så ock övriga med utskiftningskatten sammanhängande frågor till föremål för ytterligare överväganden. Det må i detta sammanhang allenast framhållas, att genomförandet av bolagsskatteberedningens förslag om restitution i vissa fall av utskiftningskatt närmast föranletts av dess förslag att beskatta vinst på försäljning av aktier i rörelse m. m. som inkomst av rörelse. Detta förslag upptages ej av kommittén. Låt vara att vissa skäl torde kunna anföras för åtgärder i liknande syfte även om nämnda motivering bortfaller, så torde det dock vara klart, att dylika åtgärder ej äro att betrakta som ett nödvändigt villkor för att utskiftningskatten skall kunna höjas. Kommittén kan till stöd för denna sin uppfattning åberopa kammarrättens ståndpunkt. En i och för sig starkt påkallad höjning av utskiftningskatten så snart som möjligt torde alltså ej behöva hindras därav, att rörande densamma uppstå vissa andra spörsmål, vilka tarva undersökning.

Skattekommittén avslutade på grund av inträdda förhållanden sitt arbete utan att ha ytterligare behandlat med utskiftningskatten sammanhängande frågor.

1940 års *lagstiftning*. Med anledning av det förslag till höjning av utskiftningskatteprocenten till 30 procent, som godkändes av 1940 års riksdag, anförde bl. a. Sveriges Industriförbund (se prop. 273/1940):

Då år 1928 den s. k. kedjebeskattningen avskaffades, borde såsom följd vidtagits därav betingade ändringar av jämväl reglerna angående utskiftningsskatt. Frågan härom blev visserligen diskuterad men föranledde av olika skäl icke till någon åtgärd. Det väsentliga skälet torde hava varit, att såsom av departementschefen anfördes, »den genom utskiftningsskatten vunna lösningen av frågan om beskattning av bolags besparade vinstmedel tills vidare måste anses såsom i viss mån provisorisk». I bolagsskatteberedningens år 1931 framlagda betänkande upptogs emellertid frågan och förslag gjordes om det här avsedda spørsmålets ordnande genom ett restitutionsförfarande. Detta förslag har hittills lämnats obeaktat. 1936 års skattekommitté, på vars förslag skattesatsen för utskiftningsskatten år 1938 höjdes från ursprungliga 5 till 12 procent, avsåg att göra de med utskiftningsskatten sammanhängande spørsmålen till föremål för ytterligare överbåganden men avslutade dock sitt arbete utan att hava behandlat dessa och vissa andra frågor och under uttalande, att desamma vore av beskaffenhet, att med utredningen därav kunde anstå eller att de lämpligen kunde upptagas till behandling i annan ordning.

Då nu i den remitterade promemorian göres förslag om ytterligare höjning av skattesatsen, nämligen till icke mindre än 30 procent, vitsordas ånyo behövligheten av att de med utskiftningsbeskattningen sammanhängande spørsmålen upptagas till översyn, därvid tillägges, att den skärpta beskattningen av fysiska personer torde göra det nödvändigt att snart igångsätta en dylik utredning.

Att utskiftningsskatten i sitt nuvarande skick är en oriktigt utformad och för den skull orättvis skatt har således varit erkänt allt från beskattningens tillkomst. Anledningarna till att intet hittills åtgjorts för bättrandet av det felaktiga må vara vilka som helst. Uppenbart är i alla händelser, att i samma mån som skattens tyngd ökas känslan av orättvisan måste hos dem, som därav drabbas, bliva allt starkare. Det är icke rimligt att fortsätta med att hänvisa till blivande utredningar samtidigt med att förslag göres om omedelbar höjning av skattesatsen till att motsvara nära en tredjedel av det beskattningsbara beloppet. Oriktigheten av ett dylikt tillvägagående framträder så mycket mera som det icke lär med fog kunna göras gällande, att detsamma är påkallat av något betydande fiskaliskt intresse. Däremot kan tillvägagåendet väl bliva till nackdel även för det allmänna genom att möjligheterna att vidtaga nyttiga organisatoriska ändringar inom näringslivet försvåras.

Departementschefen anförde (prop. 273/1940):

De i ärendet hörda näringsorganisationerna ha emellertid, under förmenande att utskiftningsskatten i dess nuvarande skick vore oriktigt utformad och fördens skull orättvis, yrkat uppskov med skattehöjningen i avbidan på ny utredning i ämnet. Då organisationerna därvid även gått in på frågan om den principiella motiveringen för skatten, vill jag endast erinra, att bolagsskatteberedningen, som företagit den senaste fullständiga utredningen i hithörande frågor, vid granskning av nämnda motivering funnit densamma alltjämt vara hållbar. För egen del anser jag att den föreslagna höjningen av utskiftningsskatten utan dröjsmål bör genomföras. Såsom i promemorian anförts torde en allmän översyn av utskiftnings- och ersättningsskatterna och därmed sammanhängande problem snart få vidtagas, särskilt med hänsyn till nödvändigheten att om möjligt täcka de luckor som kunna finnas i skattesystemet. Att uppskjuta den starkt påkallade höjningen av utskiftningsskatten i avbidan på nämnda utredning, som med hänsyn till svårighetsgraden av hithörande problem icke kan tänkas bliva slutförd på kort tid, synes mig icke böra ifrågakomma.

Bevillningsutskottet anförde i sitt betänkande (nr 45):

Redan vid framläggandet av det förslag, som ligger till grund för nu gällande förordning om utskiftningsskatt, framhöll vederbörande departementschef, att den då vunna lösningen av frågan om beskattning av bolags besparade vinstmedel tills vidare måste betraktas såsom i viss mån provisorisk. Sedermera har vid upprepade tillfällen påpekats önskvärdheten av att en allmän översyn rörande ifrågavarande lagstiftning kommer till stånd. Då jämväl enligt utskottets uppfattning bestämmelserna angående utskiftningsskatt torde behöva omarbetas, förutsätter utskottet, att en utredning angående utskiftningsskatten och därmed sammanhängande spörsmål snarast kommer att äga rum.

Första lagutskottet anförde (betänkande nr 34) i anledning av prop. nr 50 till 1948 års riksdag med förslag till *lag om försäkringsrörelse* m. m. bl. a.:

I det framlagda lagförslaget ha upptagits ändrade bestämmelser om överlåtelse av försäkringsbestånd, vilka underlätta sammanslagning av försäkringsbolag. Sedan ett försäkringsaktiebolags hela försäkringsbestånd överlåtits, är bolaget skyldigt att träda i likvidation och att i samband därmed erlagga utskiftningsskatt, även om någon utskiftning i egentlig mening icke förekommer. Ett erläggande av utskiftningsskatt i dylikt fall är enligt utskottets mening ägnat att försämra försäkringstagarnas rättsläge genom att bolagets konsolidering minskas. I särskild grad gäller detta i fråga om livförsäkringen, där konsolideringsfonderna i det väsentliga skola anses tillkomma försäkringstagarna.

Utskottet håller före, att om man med hänsyn till allmänna synpunkter önskar få till stånd en reduktion av antalet företagsenheter, detta manar det allmänna att så långt möjligt söka undanröja hindren för bolagens koncentrationssträvanden. Såsom ovan anmärkts, måste gällande bestämmelser om utskiftningsskatt anses ägnade att — såvitt angår försäkringsaktiebolag — motverka sådana strävanden. Bestämmelserna kunna beträffande försäkringsfusioner få konsekvenser, som icke torde stå i överensstämmelse med vad man avsåg vid lagstiftningens genomförande. En uppmjukning av bestämmelserna kan sålunda anses motiverad. Densamma bör emellertid gälla endast det fall, att koncernförhållande föreligger och moderbolaget äger samtliga aktier i dotterbolaget. Uppenbart är, att skattebefrielse icke bör medgivas, med mindre garanti finnes för att vinst, som på grund av sammanslagningen kan uppkomma för moderbolaget, icke användes till ökad utdelning till aktieägarna i detta.

Lagtekniskt kan frågan lösas genom en undantagsbestämmelse i utskiftningsskatteförordningen eller i en särskild därtill anknuten förordning. Med hänsyn till att utskiftningsskatteförordningen kan väntas inom en nära framtid bli föremål för en allmän översyn, vilken icke nu bör föregripas, samt med hänsyn jämväl till fördelarna av en diskretionär prövning från fall till fall har utskottet likväl ansett den lösningen böra förordas, att Kungl. Maj:t bemyndigas att i förekommande fall medgiva befrielse från skattskyldighet enligt utskiftningsskatteförordningen. Ett sådant bemyndigande har tidigare i ett par fall lämnats.

Beträffande försäkringsaktiebolagen löstes frågan om utskiftningsskatt vid fusion på så sätt, att Kungl. Maj:t erhöi bemyndigande av riksdagen att efterskänka utskiftningsskatt vid fusion mellan försäkringsaktiebolag och helägt dotterbolag.

Bevillningsutskottet anförde i betänkande (nr 46) med anledning av Kungl. Maj:ts proposition nr 197 till 1948 års riksdag med förslag till *förordning angående frihet från utskiftningsskatt vid upplösning av Bergslagernas järnvägsaktiebolag m. fl. bolag* bl. a.:

Utskottet har icke anledning att i detta sammanhang taga ställning till frågan om utskiftnings-skattens utformning vid bolagsfusioner. Emellertid vill utskottet erinra om att hithörande spörsmål i viss mån torde ha kommit i ett nytt läge efter tillkomsten av 1944 års aktiebolagslag, vilken trätt i kraft den 1 januari i år. I den förut gällande aktiebolagslagen saknades helt bestämmelser om fusion, varför en dylik kunde genomföras endast med anlitande av allmänna civilrättsliga och aktiebolagsrättsliga regler om överlåtelse, skuldövertagande, likvidation, ökning av aktiekapitalet m. m. Då emellertid fusionsfrågorna i samband med den nutida utvecklingen i riktning mot koncentration av ekonomiska företag i större enheter erhållit alltmer ökad betydelse, ha vissa bestämmelser till underlättande av fusion upptagits i den nya lagen (174—176 §§). Utskottet förutsätter, att vid den allmänna översyn av utskiftnings-skatteförordningen, som kan väntas komma till stånd inom en nära framtid, även frågan om utskiftnings-skatten vid bolagsfusioner blir föremål för en förnyad undersökning. Därvid synes särskilt böra utredas, huruvida den utveckling, som föranlett tillskapandet av de nya reglerna om fusion i aktiebolagslagen, bör medföra en uppmjukning av bestämmelserna om utskiftnings-skatt i sådana fall där det icke är fråga om utskiftning i egentlig mening.

Förordningen om ersättnings-skatt. Såsom utskiftnings-skatteförordningen utformats medgiver den möjlighet för aktiebolagen att genom fondering av vinstmedel uppskjuta beskattningen. För att förhindra, att aktiebolagsformen på grund av denna möjlighet i alltför stor utsträckning skulle utnyttjas i skattenedbringande syfte, tillkom år 1933 förordningen om ersättnings-skatt.

I motiveringen till ersättnings-skatten anförde bolagsskatteberedningen bl. a.:

Möjligheterna att genom fondering av bolags vinstmedel nedbringa beskattningen av dem bero emellertid icke endast därav, att i dylik händelse beskattning äger rum allenast en gång, nämligen hos bolaget, och att alltså ingen skatt hos delägaren för utdelning förekommer. Utan de orsakas framför allt därav, att skatten hos bolaget kan vara väsentligt lägre än den personliga skatt, som aktieägaren skulle hava erlagt, för den händelse bolagets inkomst omedelbart — alltså utan förmedling av bolaget — tillkommit honom själv.

Härtill kommer, att den utskiftnings-skatt, som utgår i händelse de fonderade medlen uttagas ur bolaget genom utskiftning, i regel är lägre än den sammanlagda skatt, som skulle utgått, därest utdelning ägt rum i vanlig ordning.

Nu relaterade förhållanden kan tänkas föranleda en förmögen person att för förvaltningen av sin förmögenhet bilda ett aktiebolag, vars samtliga aktier han praktiskt taget ensam äger. För bestridande av sina årliga utgifter har han behov av endast en mindre del av bolagets inkomst, och han uttager årligen från bolaget genom utdelning eller såsom avlöning för förvaltningen eller eventuellt såsom försträckning vad han sålunda behöver, medan återstoden inestår hos bolaget och där göres fruktbarande.

Den sammanlagda beskattning, som den ifrågavarande personen på dylikt sätt, själv och genom bolaget, får vidkännas, kan sålunda bli lägre än om han behållit förmögenheten i eget namn. Är förmögenheten placerad i aktier i främmande företag, kan angivna förfaringsätt med förmögenhetens överlåtande på ett inkom bildat förvaltningsbolag medföra ännu mera påtaglig skatteminskning, i det att förvaltningsbolaget till följd av frihet från kedjebeskattning undgår att skatta för utdelningen å de övertagna aktierna.

Vidare kan det dröja länge, innan utskiftnings-skatt utgår — bolags livslängd är icke begränsad — och förmögenhetens ägare kan undandraga sig att träffas av densamma genom att överlåta sina aktier under omständigheter, som utesluta

beskattning såsom för realisationsvinst. Otvivelaktigt saknas icke i vårt land exempel på sådana anordningar, som nu i korthet beskrivits, vidtagna i syfte att dymedelst vinna lindring i beskattningen.

På många håll i utlandet hava, enligt vad beredningen funnit, likartade företeelser uppmärksamrats och givit anledning till överväganden från det allmännas sida. I vissa länder hava på grund av skattesystemets konstruktion särskilda lagstiftningsåtgärder icke ansetts erforderliga. Så är förhållandet i Tyskland och Holland. I dessa länder beskattas alltid vad som vid likvidation av aktiebolag utskiftas till delägarna utöver vad som tillskjutits lika som utdelning, varav torde följä, att, då hos bolag betydande vinstbelopp kumulerats, inkomstbeskattningen vid deras utskiftande till delägarna blir till följd av progressiviteten tillräckligt betungande för att kunna antagas motväga den skattelindring, som bolagets ägare tidigare må hava genom kumuleringen åtnjutit. Det förefaller som om man hitills ansett, att härigenom det allmännas intresse i frågan vore nöjaktigt tillgodosett. Annorledes är förhållandet i länderna med skattesystem av den anglosachsiska typen, England, åtminstone ett flertal av brittiska Dominions och Förenta Staterna. I dessa länder äro skattereglerna av beskaffenhet att ganska uppenbart inbjuda till deras kringgående genom arrangemang av här avsedd beskaffenhet. Där hava ock företeelserna i fråga antagit en för det allmänna så oroande omfattning, att det funnits oundgängligt att mot dem ingripa genom speciella för det särskilda syftet avpassade skatteregler.

Det ligger i sakens natur, att ett beskattningssystem, vilket såsom det svenska åstadkommer en annan och i regel strängare beskattning av vinster, förvärvade av aktiebolag, än av vinster, direkt förvärvade av fysiska personer, kan föranleda åtskilliga åtgärder från de skattskyldigas sida i syfte att undgå eller mildra den strängare beskattning, som är åsyftad bolagsvinsterna. Så länge dubbelbeskattning av dylika vinster förekommer, har lagstiftaren att räkna med sådana försök att neutralisera dubbelbeskattningens verkningar. I den mån rättstillämpningen icke kan omintetgöra dem, bör skattelagstiftningen ändras i riktning mot större effektivitet.

I det föregående har påvisats, hurusom gällande regler för beskattning av bolag äro sådana, att de icke blott lämna utrymme för kringgående av den åsyftade dubbelbeskattningen av bolagsvinster utan även möjliggöra, att under vissa omständigheter inkomst, som faller under dubbelbeskattning, i verkligheten blir lindrigare beskattad än om inkomsten skulle hava blivit beskattad allenast hos en fysisk person. Vårt skattesystem, ehuru så skiljaktigt från de anglosachsiska, ställer oss således på denna punkt inför alldeles samma problem, som i England och Amerika orsakat så mycket bekymmer.

Frågan huruvida speciellt denna svaghet hos vårt skattesystem är av den svårartade beskaffenhet, att den bör i vårt land, såsom annorstädes skett, föranleda till särskilda ingripanden från det allmännas sida, synes beredningen böra besvaras jakande. Samtidigt vill beredningen dock betona, att enligt beredningens mening läget icke är sådant, att dylika ingripanden kunna anses påkallade i vidare mån än som må erfordras för stävjande av åtgöranden, som med fog böra betecknas såsom verkliga missbruk av en i skattesystemet förefintlig svaghet. Att under fullt normala omständigheter uppsamlandet av reserver hos ett aktiebolag kan leda till lindrigare beskattning än som skulle ifrågakommit, därest medlen utdelats, är givetvis en egendomlighet hos systemet. Utskiftningskatten torde få anses vara en tillräcklig anordning med anledning av denna egendomlighet. I vanliga fall innebär denna skatt en nöjaktig ersättning för de skatter, som det allmänna går miste om genom fonderingen. Såsom förut framhållits är utskiftningskatten dock icke tillräckligt verksam för att förhindra de verkliga missbruken. Då det är så, att snart sagt vilken förmögen person som helst, som icke har behov av att konsumera förmögenhetens avkastning, kan bereda sig avsevärd

skattelindring genom en så enkel åtgärd som att på papperet grunda ett aktiebolag, och då erfarenheten visar, att denna utväg till ernående av skattelindring begynt att beaktas, synes det vara av olika, vart för sig bärande skäl nödvändigt att ingripa. Först och främst bör, om det underlåtes att ingripa, vara anledning att antaga, att de ifrågavarande företeelserna skola vinna allt större spridning till verklig olägenhet för det behöriga tillgodoseendet av det allmännas fiskala intresse. En medverkande omständighet härvid kommer säkerligen att vara, att, om intet åtgöres, den föreställningen småningom kommer att göra sig gällande, att ifrågavarande slags arrangemang få anses åtnjuta formligt godkännande från det allmännas sida. Oavsett huru utvecklingen härutinnan kommer att gestalta sig, synes emellertid skyldig hänsyn till de skattskyldiga i allmänhet kräva, att erforderlig åtgärd vidtages till förhindrande av att en lucka av så tydlig beskaffenhet som den ifrågavarande får utan vidare stå öppen. I själva verket torde intet verka mera deprimerande på intresset för det noggranna fullgörandet av förpliktelserna mot det allmänna än om det befinnes, att lagstiftningen är sådan, att vissa skattskyldiga kunna genom enkla arrangemang av formell beskaffenhet bereda sig icke avsedda förmåner på de övrigas bekostnad.

Ändringar i utskiftningskatteförordningen.

Av den lämnade historiken framgå de svårigheter som förelegat, då det gällt att utforma ett skattesystem, däri principen om dubbelbeskattning av aktiebolags vinstmedel vore konsekvent genomförd. Genomförandet av denna princip har i hög grad komplicerat skatteförfattningarna och jämväl försvårat taxeringsarbetet. Likväl torde med fog kunna påstås, att, även om principen i stort sett kan upprätthållas i avseende å de stora — framför allt de börsnoterade — bolagen med många aktieägare, möjligheterna att hindra aktieägare i s. k. familjebolag att undgå dubbelbeskattning icke äro särdeles stora. Den möjlighet, som för närvarande finnes och i direktiven särskilt uppmärksammas, att utan erläggande av utskiftningskatt utskifta medel genom inlösen av fondaktier¹ enligt i bolagsordningen gällande grunder, är endast en av de vägar, som därvid stå till buds.

Sålunda äro jämväl möjligheterna att förhindra, att vinstmedel uttagas i sådan form att avdragsrätt föreligger vid bolagets inkomsttaxering t. ex. genom onormalt höga löner, relativt små, enär det måste bliva en bedömningsfråga från fall till fall vad som skall anses vara skälig lön. Och i regel är det icke möjligt att i det konkreta fallet avgöra, om utbetald löneförmån överstiger skälig ersättning för utfört arbete. Det är därför icke heller möjligt att lagstiftningsvägen — genom föreskrifter om en schablonberäkning av vad som skall anses utgöra skälig lön — lösa dessa spörsmål, utan lösningen måste lämnas åt praxis.

I den mån vinstmedel fonderas hos bolagen, uppskjutes dubbelbeskattningen på obestämd tid. Detta är en följd, som medvetet tagits vid utskiftningskatteförordningens utformning. Det har nämligen, såsom av historiken framgår, icke ansetts lämpligt att dubbelbeskatta bolagens vinster förrän de utdelas eller utskiftas till aktieägarna. Förordningen om ersättningskatt,

¹ Ang. benämningen fondaktier se s. 58.

som avser att i vissa fall förhindra sådan fondering som icke varit nödvändig för bolagens verksamhet, har visat sig svårpraktikabel, fränsett att den för närvarande på grund av lagstiftningen om utdelningsbegränning i stort sett är satt ur kraft.

Den skatteskuld, som kan sägas ligga i fonderade vinstmedel, kan minskas eller helt elimineras t. ex. genom att fysisk person, som äger bolag med vinstmedel, förvärvar ett annat bolag, som delvis förbrukat det tillskjutna aktiekapitalet, och överför vinstmedel till sistnämnda bolag. I den mån här föreligga rena skentransaktioner, uteslutande avsedda att åvägabringa skattelättnader, måste frågan om beskattningen lösas av praxis.

Vinstmedel, som fonderas hos bolagen, kunna utlånas till aktieägarna i stället för att utdelas, varigenom uppskov med dubbelbeskattningen erhålles. Det torde enligt de sakkunnigas mening icke vara möjligt att genom lagstiftningsåtgärder förhindra dylikt uppskov med dubbelbeskattningen annat än i de fall, där taxering till ersättningsskatt kan förekomma. Förordningen om ersättningsskatt har dock, såsom nyss framhållits, allenast i undantagsfall kunnat tillämpas. En beskattning av utlåning skulle strida mot inkomstbegreppet i svensk skattelagstiftning och medföra betydande komplikationer i civilrättsligt hänseende.

De sakkunniga ha här endast kunnat antyda några allmänt kända brister i skattesystemet vid genomförandet av principen om dubbelbeskattning av aktiebolags vinstmedel. Någon redogörelse skall här icke lämnas för andra möjligheter att undgå dubbelbeskattning eller eljest nedbringa beskattningen i nu förevarande sammanhang. Dessa möjligheter föranledas bl. a. av det förhållandet, att förvaltningsaktiebolagen äro fritagna från skattskyldighet för utdelningar från andra svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar.

De påtalade bristerna, bortsett från möjligheten att inlösa fondaktier utan erläggande av utskiftningskatt, kunna icke avhjälpas enbart genom en effektivisering av utskiftningskatteförordningen, då luckorna till större delen ligga på inkomstskattetaxeringens område. Och för övrigt är att märka, att dubbelbeskattning förekommer även beträffande ekonomiska föreningar, vilka icke omfattas av utskiftningskatteförordningen.

För upprätthållandet av principen om dubbelbeskattning av aktiebolags vinstmedel synes dock utskiftningskatteförordningen vara en ofrånkomlig del i skattesystemet, då — såsom av historiken framgår — andra vägar för principens genomförande icke ansetts framkomliga.

De nu anförda bristerna kunde förvisso anses motivera en allmän översyn av hela området för dubbelbeskattningen. De sakkunniga ha emellertid för sin del vid sina fortsatta överbåganden haft att räkna med de luckor, som sålunda faktiskt äro för handen. Vid utformningen av de förslag till lättnader i utskiftningskattelhänseende, som de sakkunniga framlägga, ha de låtit sig angeläget vara att förhindra att ytterligare luckor uppkomma.

De sakkunniga ha ansett sig böra undersöka hur med dubbelbeskattningens genomförande förbundna problem lösts i övriga nordiska länder. Såsom

av den efterföljande redogörelsen framgår har det skett på delvis annat sätt än i Sverige.

I Danmark och i Norge äro aktieägarna skattskyldiga såsom för inkomst för erhållna fondaktier och för vad som vid bolagsupplösning erhålles utöver aktiekapitalet. En sådan metod för genomförandet av dubbelbeskattningen har tidigare föreslagits i Sverige men avvisats. I Danmark har denna skattskyldighet utsträckt även till aktiebolagen, varvid dock viss skattebefrielse medges vid överföring av vinstmedel från dotter- till moderbolag. I Norge äro aktiebolagen fritagna från skattskyldighet för fondaktier och vinstmedel, som erhållits från andra norska aktiebolag. I Finland slutligen synes dubbelbeskattningen ännu icke ha konsekvent genomförts.

Danmark. Såsom inkomst för aktieägare, såväl fysiska som juridiska personer, skall enligt lov den $10/4$ 1922 om Indkomst- og Formueskat til Staten bl. a. räknas allt vad aktieägarna erhålla av bolagets intjänade överskott vare sig vinstmedlen erhållas såsom utdelning, utskiftning vid bolagets likvidation eller i form av fondaktier. Enligt 1922 års lag var endast utdelning m. m. av sådan vinst, som varit underkastad inkomstbeskattning hos bolaget (d. v. s. ren rörelsevinst i motsats till t. ex. skattefri realisationsvinst vid försäljning av fast egendom), föremål för inkomstbeskattning hos aktieägarna. Genom för senare år gällande »Ligningslove» ha vissa bestämmelser i 1922 års lag provisoriskt ändrats, vilket medfört en utvidgad inkomstbeskattning hos aktieägarna, bl. a. såtillvida att normalt all utdelning från aktiebolag inkomstbeskattas hos dessa. Danska aktiebolag äro således enligt nu gällande författningsbestämmelser skattskyldiga för bl. a. utdelning från andra danska aktiebolag. Enligt särskild bestämmelse äger dock finansministern i vissa fall medgiva moderbolag befrielse från eller nedsättning i beskattningen i fråga om avkastning av aktier i dotterbolag, där moderbolaget ägt minst 50 procent av aktierna.

Om moderbolag, som äger samtliga aktier i ett dotterbolag, upplöser detta, är huvudregeln, att moderbolaget beskattas för vad som vid likvidationen erhålles av dotterbolagets vinstmedel. Enligt vad som meddelats från Direktoratet for Köbenhavns Skattevæsen har emellertid på senare tid utvecklats sig en praxis, enligt vilken moderbolaget fritages från skattskyldighet för vid dotterbolagets likvidation uppburna vinstmedel, därest moderbolaget till skattemyndigheterna avger förbindelse, att dotterbolagets reserver oförändrade skola övergå i moderbolagets räkenskaper och att dessa reserver skattemässigt gentemot såväl bolaget som aktieägarna skola behandlas såsom skapade hos moderbolaget.

För närvarande föreligger ett betänkande med utkast till ett lagförslag, enligt vilket danskt aktiebolag icke skall vara skattskyldigt för avkastning å aktier i andra danska aktiebolag. För andra aktieägare gäller enligt utkastet, att erhållna fondaktier icke skola anses utgöra skattepliktig intäkt. Det föreslås därjämte, att till särskild beskattning skall upptagas skillnaden mellan vad aktieägarna uppbära vid likvidation och aktieägarnas anskaffningskostnad för aktierna, oberoende av om denna kostnad ligger över eller under det nominella beloppet. Något lagförslag med anledning av detta utkast har ännu icke framlagts.

Vinst vid försäljning av aktier beskattas endast om aktierna anskaffats i spekulationssyfte. Om köp och försäljning ligger inom en tvåårsperiod, anses förvärvet ha skett i spekulationsyfte, därest icke motsatsen visas.

Finland. Finska aktiebolag, som icke driva handel med värdepapper, äro fritagna från skattskyldighet för utdelningar från andra finska aktiebolag. Fondaktier beskattas icke som inkomst för aktieägarna, men däremot utgår en särskild

stämpelskatt. Vad aktieägare vid bolags upplösning eller vid nedsättning av aktiekapital erhåller beskattas endast om förutsättningar för realisationsvinstbeskattning föreligga d. v. s. om det uppburna beloppet överstiger aktieägarens anskaffningskostnad för aktien samt aktien innehafts kortare tid än fem år och förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. Någon motsvarighet till den svenska utskiftningskatteförordningen finnes icke.

I en från Helsingfors stads skatteberedningsverk erhållen skrivelse anföres beträffande förhållandena vid fusion följande: »Vidkommande fusion mellan moderbolag och helägt dotterbolag har, med hänsyn till att hos oss någon utskiftningskatt icke finnes, i allmänhet icke något framtagande av dolda vinstreserver ägt rum, utan har från beskattningsmyndigheternas sida godkänts ett sådant förfarande, att vid fusionen både tillgångar och skulder överförts till de bokföringsvärden de haft hos det bolag, som införlivats med moderbolaget.»

Norge. För fysiska personer, som äro aktieägare, gäller — såvitt angår statskatten — att såsom skattepliktig intäkt räknas förutom utdelning å aktier även erhållna fondaktier och vad som vid utskiftning erhålles utöver inbetalat aktiekapital. Med inbetalat aktiekapital förstås därvid vad som är inbetalt av aktieägarna inklusive överkurs ävensom sådana fondaktier, vilka beskattats såsom inkomst för aktieägarna. I motsats till vad fallet för närvarande är i Danmark, äro dock inhemska aktiebolag fritagna från skattskyldighet för avkastning å aktier i andra norska aktiebolag. Det sistnämnda gäller dock icke vid beräkning av s. k. fondsskatt. Fondsskatten tillkom år 1921 för att motverka, att aktieägare och bolag skulle försöka undgå den då införda skatten å aktieutdelningar genom att underlåta att besluta utdelningar och i stället fondera vinsterna. Vid beräkningen av fondsskatten — vilken för närvarande utgör 7 procent av den del av årsvinsten, som icke utdelas — göres icke avdrag från vinsten för utdelningar från andra norska aktiebolag. Om medel, som varit underkastade fondsskatt, senare utdelas, erhåller bolaget restitution.

Regelmässigt räknas vinst vid försäljning av värdepapper icke såsom inkomst. Vinsten beskattas endast när den skattskyldige yrkesmässigt driver handel med värdepapper.

Då utskiftningskatteförordningen, såsom ovan anförts, måste anses såsom en nödvändig del i det nuvarande skattesystemet och icke endast som ett provisorium, är det givetvis önskvärt, att den utformas så, att den i möjligaste mån fyller sin plats i skattesystemet utan att föranleda några icke önskvärda konsekvenser.

Det förhållandet, att utskiftningskatten verkar konserverande på sådana aktiebolag med vinstmedel, vilka rätteligen borde upplösas, beror icke enbart på utskiftningskatteförordningen utan är en följd av genomförandet av principen om dubbelbeskattning av aktiebolags vinstmedel. Förhållandet skulle sannolikt ha blivit i stort sett detsamma, vilken väg som än valts.

Svårigheterna att rättvist avväga utskiftningskatteprocenten skola de sakkunniga senare i detta betänkande söka belysa.

Mot utskiftningskatten kan med fog anföras, att den i vissa fall medför s. k. kedjebeskattning och verkar förhindrande på önskvärda bolagsfusioner.

1928 års bolagsskatteberedning framlade — såsom av historiken framgår — ett förslag till undvikande av kedjebeskattningen genom ett restitutionsförfarande. Mycket kan sägas tala för detta förslag, men de sakkunniga ha

dock icke ansett sig kunna förorda en dylik lösning av problemet. Ett restitutionsförfarande skulle medföra stora praktiska svårigheter och skulle dessutom kunna utnyttjas till att helt undgå dubbelbeskattningen. I vart fall skulle beskattningen uppskjutas på obestämd tid. De sakkunniga hålla för övrigt före, att det — fränsett vissa typfall — är förbundet med stora svårigheter att avgöra, när kedjebeskattnings undanröjande kan anses föreligga.

Något förslag till kedjebeskattnings undanröjande ha de sakkunniga för den skull icke kunnat framlägga.

Däremot framläggas i enlighet med de givna direktiven vissa förslag om lättnader i utskiftningssskattehänseende vid bolagsfusioner.

Vidare framläggas förslag om uttagande av utskiftningssskatt vid inlösen av fondaktier och om höjning av utskiftningssskatteprocenten.

Slutligen ha vissa bestämmelser sammanhängande med bolags innehav av egen aktie ansetts erforderliga.

Utskiftningssskatteprocenten.

I direktiven uttalas, att de sakkunniga böra överväga, huruvida skatteprocenten kan anses lämpligt avvägd med hänsyn till de förändringar i fråga om den statliga beskattningen, som beslutades av 1947 års riksdag.

Utskiftningssskatten, som för närvarande enligt kungl. förordn. den 21 juni 1940 skall tillsvidare utgå med trettio kronor för varje fullt hundratal kronor av det beskattningsbara beloppet, bestämdes vid utskiftningssskatteförordningens tillkomst till fem kronor för varje fullt hundratal kronor av det beskattningsbara beloppet. Genom kungl. förordn. den 17 juni 1938 bestämdes därefter utskiftningssskatten till tolv kronor för varje fullt hundratal kronor.

I motiveringen till 1926 års förslag till fonderings- och upplösningsskatt uttalades, att skatteprocenten vid upplösningsskatten borde vara lika med den skatteprocent, som i genomsnitt skulle ha erlagts av aktieägarna, där est de besparade vinstmedlen under bolagets bestånd utdelats i den mån de intjänats.

1927 års sakkunniga förordade för utskiftningssskatten en skatteprocent av fem procent under hänvisning till vad som anförts i 1926 års förslag.

1936 års skattekommitté, vars förslag låg till grund för höjningen av skatteprocenten år 1938, anförde, att då utskiftningssskatten utgjorde kompensation för såväl stats- som kommunalskatten å utdelningar, en lägre skattesats än tolv procent knappast dåmera syntes kunna förekomma. En skattesats av denna storlek ansåg kommittén också vara erforderlig för att förekomma, att större inkomsttagare tillfälligt utnyttjade aktiebolagsformen för att hemtaga mer eller mindre tillfälliga inkomster i fall då de skulle kunna finna det med sin fördel bättre förenligt att betala den skatt, som belöper å aktiebolaget såsom sådant, jämte utskiftningssskatten, än att erlægga den personliga skatt, varom fråga skulle varit, om bolaget ej bildats.

I den promemoria, som låg till grund för 1940 års proposition om höjning av utskiftningskatten till trettio procent, påpekades, att den år 1938 företagna höjningen av skattesatsen för utskiftningskatten redan från början knappast varit tillräcklig. Sedan dess hade den direkta beskattningen, särskilt den statliga, undergått en betydande skärpning, som finge antagas bliva i huvudsak bestående under de närmaste åren. En höjning av utskiftningskatten framstode därför såsom ofrånkomlig, så mycket mera som någon tendens till ökning av de utskiftade beloppen under senaste tiden kommit till synes. Med hänsyn till skattebelastningen å fysiska personer syntes skattesatsen för utskiftningskatten icke böra sättas lägre än till trettio procent.

Vederbörande departementschef framhöll redan år 1927, att utskiftningskattens statsfinansiella betydelse finge anses ligga icke i den avkastning den själv lämnade utan i det förhållandet att den kunde antagas motverka minskning i avkastningen av inkomstskatten på bolag samt skatten på aktieutdelning.

Den debiterade utskiftningskatten under åren 1929—1948 utgjorde i tusental kronor:

1929.....	60	1936.....	359	1943.....	1 229
1930.....	153	1937.....	332	1944.....	336
1931.....	120	1938.....	4 580	1945.....	1 139
1932.....	211	1939.....	353	1946.....	6 024
1933.....	303	1940.....	696	1947.....	2 850
1934.....	110	1941.....	755	1948.....	1 775
1935.....	201	1942.....	1 231		

Syftet med utskiftningskatten var emellertid ej blott att tilltäppa en lucka i skattesystemet utan även att förhindra den tendens att systematiskt utnyttja möjligheterna till skattefrihet, som hade förmärkts, i det man i stället för att utdela vinster i vanlig ordning upplöste aktiebolagen och eventuellt bildade nya bolag.

Principiellt skall utskiftningskatten motsvara summan av de ytterligare skattebelopp aktieägarna skulle haft att erlägga, därest det utskiftade beloppet i stället hade utdelats och beskattats hos aktieägarna såsom utdelning. Hänsyn synes dock böra tagas till att det utskiftade beloppet utgör en ackumulerad utdelningsinkomst för aktieägarna och att den sammanlagda skatthöjningen hos dessa på grund av den progressiva skatteskalen för fysiska personer i regel skulle ha blivit lägre, om de utskiftade vinstmedlen successivt utdelats under den tidsperiod, under vilken de uppstått hos bolaget, än om hela beloppet beskattades såsom inkomst det år utskiftningen ägde rum. (Jämför ovan återgivna uttalande i motiveringen till 1926 års förslag till fonderings- och upplösningsskatt och 1944 års allmänna skattekommittés betänkande¹ angående beskattning av ackumulerade inkomster.)

Det synes de sakkunniga ovedersägligt, att en för alla aktiebolag gemensam utskiftningskatteprocent skall allenast i undantagsfall finnas till-

¹ SOU 1949:9 s. 127 o. f.

godose dessa synpunkter. En gemensam skatteprocent måste utom i undantagsfallen bliva antingen för hög eller för låg.

Om man med utskiftningsskatten vill åstadkomma, att utskiftning av medel icke i något fall skall medföra lindring i dubbelbeskattningen, måste utskiftningsskatteprocenten sättas mycket hög. 1936 års skattekommitté framhöll — såsom i det föregående återgivits — bl. a. att skatteprocenten borde vara så avvägd, att den kan förebygga, att större inkomsttagare tillfälligt utnyttja aktiebolagsformen för hemtagande av mer eller mindre tillfälliga större inkomster i fall då de skulle finna det med sin fördel bättre förenligt att betala den skatt, som belöper å aktiebolaget såsom sådant, jämte utskiftningsskatten, än att erlægga den personliga skatt, varom fråga skulle varit, om bolaget ej bildats. Sedan inkomstskatten för aktiebolagen avsevärt höjts, torde visserligen möjligheten för att nå dylik skattelättnad med anlitan av aktiebolagsformen ha i många fall minskats. Det synes dock böra framhållas, att utskiftningsskatten måste sättas mycket hög, därest det icke skattemässigt skall löna sig för en person i högt inkomstläge, att — så länge förvaltningsaktiebolagen äro fritagna från skattskyldighet för utdelningar å aktier i andra svenska aktiebolag och andelar i svenska ekonomiska föreningar — placera sitt innehav av svenska aktier och andelar i ett förvaltningsaktiebolag och taga ut vinstmedlen i form av utskiftning. Förordningen om ersättningsskatt har icke visat sig utgöra ett effektivt skydd mot dylika transaktioner.

Om emellertid utskiftningsskatteprocenten sättes mycket hög, kan som resultat härav förutses, att nedsättning av aktiekapital, där utskiftningsskatt skall utgå, samt upplösning av aktiebolag med besparade vinstmedel skulle bliva sällsynta företeelser. Och denna hindrande verkan skulle utskiftningsskatten få även i de fall, där nedsättning av aktiekapitalet eller upplösning vore förestavad av andra skäl än erhållande av skattelättnad.

Det torde få anses klart, att utskiftningsskatten icke får sättas så hög, att dess verkan blir, att förfaranden, som äro avsedda att träffas av skatten, i allmänhet utan vidare upphöra. Detta så mycket mindre som möjligheterna att förhindra aktieägare, särskilt i familjebolag, att disponera och även uttaga bolagens vinstmedel utan att dubbelbeskattning sker såsom tidigare anförts icke äro synnerligen stora. Det synes de sakkunniga icke heller önskvärt att genom en alltför hög utskiftningsskatteprocent driva bolagen att anlita dylika vägar, framför allt som lagstiftningen om vinstutdelningsbegränsning för närvarande minskar aktieägarnas möjligheter att uttaga vinstmedlen på sätt principen om dubbelbeskattning av aktiebolagens vinstmedel förutsätter, nämligen i form av utdelning.

Då det icke är möjligt att avväga utskiftningsskatteprocenten från fall till fall, är det nödvändigt att finna en procentsats, som å ena sidan icke förhindrar önskvärda upplösningar av aktiebolag eller nedsättningar av aktiekapital men å andra sidan icke är ägnad att uppmuntra till dylika åtgärder enbart för de skattelättnader, som därigenom kunna vinnas.

Det är tänkbart, att som en sådan procentsats skulle kunna godtagas

marginalskatteprocenten vid ett inkomstläge, som motsvarar medeltalet av de aktieägares inkomster, vilka äro fysiska personer.

Emellertid kunna aktierna i det utskiftande bolaget helt eller delvis ägas av andra svenska aktiebolag eller svenska ekonomiska föreningar, vilka icke äro skattskyldiga för de utskiftade medlen om de erhållas i form av aktieutdelning. Då, såsom tidigare framhållits, problemet med s. k. kedjebeskattnings icke kunnat lösas inom området för utskiftningsskatten, synes rimligtvis viss hänsyn härtill böra tagas vid bestämmande av utskiftningsskatteprocenten.

Å andra sidan är det möjligt, att en utskiftningsskatteprocent, motsvarande den angivna marginalskatteprocenten, i ett stort antal fall skulle bli för låg, enär nedsättning och upplösning av beskaftenhet att leda till utskiftningsskatt i regel torde förekomma hos bolag med blott ett fåtal aktieägare, vilka äro fysiska personer och vilkas inkomstläge ligger högre än genomsnittet. Det har mot detta resonemang vid de sakkunnigas överläggningar framhållits, att man i framtiden bl. a. till följd av arvs- och kvarlätenskapsskatten har att räkna med reducerade inkomster för aktieägare i s. k. familjebolag.

Det har emellertid synts de sakkunniga uppenbart, att ifrågavarande marginalskatteprocent, om den med någorlunda säkerhet kunde fastställas, skulle utgöra en viss ledning vid bestämmande av utskiftningsskatteprocentens storlek.

Enligt en nyligen företagen utredning,¹ vilken i första hand gällt vissa större börsnoterade bolag, har hälften av de aktieägare, som äro fysiska personer, inkomster på över 20 000 kronor och äger ungefär $\frac{3}{4}$ av de på fysiska personer samlade aktierna och andra hälften inkomster under 20 000 kronor och äger ungefär $\frac{1}{4}$ av aktierna. Om det förutsattes, att samtliga aktier ägdes av fysiska personer, och att de nämnda siffrorna gälde för samtliga bolag och att fördelningen av aktierna å olika slag av aktieägare vore enahanda för varje bolag, borde sålunda $\frac{3}{4}$ av de utskiftade beloppen gå till aktieägare med inkomster överstigande 20 000 kronor. Under sådana förhållanden borde en utskiftningsskatteprocent motsvarande marginalskatten vid ett inkomstläge av 20 000 kronor icke kunna anses för hög. Marginalskatteprocenten vid en inkomst av 20 000 kronor ligger för fysiska personer för närvarande över 40 %.

Ingen av de nu angivna förutsättningarna håller emellertid. Av den åsyftade utredningen framgår, att en avsevärd del, i vissa fall bortåt 50 %, av utdelningarna i de undersökta bolagen gå till andra än fysiska personer. Förmodligen skulle också antalet aktieägare med inkomster understigande 20 000 kronor befinnas avsevärt större, om hänsyn toges till den stora mängden av små bolag. Fördelningen av aktieägare i olika inkomstlägen är slutligen mycket varierande inom olika bolag.

Å andra sidan kan det enligt de sakkunnigas mening med fog hållas för sannolikt, såsom ock tidigare framhållits, att nedsättning och upplösning

¹ Se uppsats av fil. dr Eric E. Fleetwood i *Industria*, årg. 1948, nr 11.

av beskaffenhet att leda till utskiftningskatt framför allt förekommer hos bolag med blott ett fåtal aktieägare, vilka äro fysiska personer och vilkas inkomstläge ofta ligger högre än genomsnittet.

En utskiftningskatteprocent av 40 % skulle ur nu berörda synpunkter möjligen kunna anses godtagbar.

De sakkunniga ha emellertid för sig uppställt spörsmålet, huruvida den höjning en sådan skatteprocent innebure kan anses riktig, om man utgår ifrån att tidigare fastställd procentsats med hänsyn till då rådande förhållanden varit väl avvägd.

Då utskiftningskatteprocenten år 1940 höjdes till 30 % motsvarade detta procenttalet för då gällande marginals katt vid ett inkomstläge för fysiska personer svarande mot ett beskattningsbart belopp (beskattningsbar inkomst), av cirka 10 000 kronor, vilket för gift person utan barn då innebar ett taxerat belopp av cirka 13 000 kronor och för ensamstående person ett taxerat belopp av cirka 11 500 kronor.

Om dessa belopp godtagas såsom genomsnittsinkomster för aktieägarna åren 1939—1940 och man därjämte kunde räkna med att genomsnittsinkomsten icke ökat — ett kvarblivande vid detta inkomstläge kunde exempelvis vara för handen, om aktieägarnas huvudsakliga inkomster varit aktieutdelningar, vilka på grund av förordningen om utdelningsbegränsning icke ökat — vore ur denna synpunkt endast en mindre höjning av utskiftningskatteprocenten motiverad, enär marginals katteprocenten för gift person utan barn med inkomster omkring 13 000 kronor för närvarande ligger vid cirka 31 % och för ensamstående person med inkomster omkring 11 500 kronor vid cirka 34 %.

Emellertid bör det vara berättigat antaga, att genomsnittsinkomsten, bl. a. på grund av penningvärdets fall, ökat sedan 1939—1940. Hur stor denna ökning kan vara är givetvis vanskligt att bedöma.

Med utgångspunkt ifrån att genomsnittsinkomsten år 1940 var cirka 12 000 kronor (vid taxeringen till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt ingick även $\frac{1}{100}$ av förmögenheten) visar nedanstående tabell, hur den nuvarande marginals katteprocenten förändras allt efter den höjning av genomsnittsinkomsten, som må betraktas såsom antaglig.

(Beräkningarna enligt mellersta ortgruppen, statsskatt vid 100 %, kommunalskatt 10 kronor samt pensionsavgift.)

Inkomstökning		Skatteökning i kronor vid 100 kronors ökning av inkomsten	
Från	Till	Gift utan barn	Ensamstående
12 000—12 100		31	34
13 000—13 100		31	34
14 000—14 100		31	38
15 000—15 100		35	38
16 000—16 100		35	42
17 000—17 100		39	42
18 000—18 100		39	46
19 000—19 100		43	46
20 000—20 100		43	46

För gift person med barn kan marginals kattens stegring vid stigande inkomster bli va något lägre än för gift person utan barn beroende på familjeavdragen för barn vid kommunaltaxeringen.

En höjning av utskiftningskatteprocenten till 40 % förutsätter således en genomsnittsinkomst för aktieägare av cirka 18 000 kronor motsvarande en stegring med 50 %. En sådan stegring är icke otänkbar.

Vid fastställande av utskiftningskatteprocenten måste emellertid även viss hänsyn tagas till det förhållandet, att i enlighet med gällande utskiftningskatteförordnings bestämmelser i utskiftat belopp skall inräknas jämväl det belopp, bolaget har att i utskiftningskatt erlägga. Utskiftningskatten räknad i procent av det nettobelopp aktiägarna faktiskt erhålla vid utskiftningen utgör sålunda:

vid en utskiftningskatt av 30 %	.....	42·85 %
» » » » 31 %	.....	44·92 %
» » » » 32 %	.....	47·05 %
» » » » 33 %	.....	49·25 %
» » » » 34 %	.....	51·51 %
» » » » 35 %	.....	53·84 %
» » » » 36 %	.....	56·25 %
» » » » 37 %	.....	58·73 %
» » » » 38 %	.....	61·29 %
» » » » 39 %	.....	63·93 %
» » » » 40 %	.....	66·66 %

Teoretiskt är givetvis intet att erinra emot, att i det utskiftade beloppet skall inräknas jämväl det belopp bolaget har att i utskiftningskatt erlägga, eftersom bolaget erlagt denna skatt för aktieägarnas räkning.

Det har emellertid vid de sakkunnigas överläggningar framhållits, att — om utskiftningskatteprocenten höjes till exempelvis 40 % — sådana nedsättningar av aktiekapital, där skatt på skatten skall utgå, sannolikt icke komma till stånd, enär bolagen vid bedömandet av om nedsättning skall företagas i regel sätta den skatt, som skall utgå, i relation till det nettobelopp, som utbetalas till aktieägarna.

I vad mån vid tidigare fastställanden av utskiftningskatteprocenten hänsyn tagits till skatt på skatten vid nedsättning av aktiekapital kan icke med viss het avgöras.¹ Det må härutinnan framhållas, att hithörande deklara tionsformulär icke är avpassat för beräkning av skatt på skatten vid nedsättningar.

Såsom ett skäl för att, med hänsyn tagen till skatt på skatten, fastställa en relativt låg utskiftningskatteprocent vid nedsättning av aktiekapitalet kan andragas de icke ovanliga fall, då aktieägare i familjebolag ärvt aktierna och skola erlägga en betydande arvs- och kvarlåtenskapsskatt, för vars erläggande medel måste tagas ur bolaget. Aktieägarna ha här att välja mellan att uttaga höga löner, uttaga höga utdelningar, utskifta medel eller upplåna

¹ Jämför RÅ 1941 ref. 48.

medel från bolaget. De två första möjligheterna innebära, att uttagna belopp reduceras med betydande inkomstskatter. (Härvid förutsättes, att dispens från bestämmelserna om utdelningsbegränsning skall kunna i förekommande fall erhållas.) Om även utskiftningsskatten sättes hög i förhållande till det belopp aktieägarna erhålla, kvarstår endast den sista möjligheten, vilken innebär att någon inkomst- eller utskiftningsskatt icke erlægges. Det kan visserligen sägas, att den skatt, som belöper å dessa utlånade vinstmedel, dock så småningom bör komma att erläggas, men den skattefordran det allmänna har i dylika lån till aktieägare i familjebolag kan — liksom fallet är med den utskiftningsskattefordran det allmänna kan sägas ha hos aktiebolag med vinstmedel — vara icke allenast mycket långfristigt utan även mycket oviss.

Mot det sålunda åberopade skälet för en lägre utskiftningsskatt vid nedsättning av aktiekapital kan dock invändas, att erläggandet av arvs- och kvarlåtenskapsskatten kan få ske under en tioårsperiod och att aktieägarna under denna tid böra ha möjlighet att i form av löner eller utdelning uttaga medel ur bolaget för skattens erläggande.

Om utskiftningsskatten vid nedsättning av aktiekapital beräknas lägre än som är teoretiskt riktigt, d. v. s. med skatt på skatten, innebär detta som regel att uppskov med erläggande av del av utskiftningsskatten medges till dess bolaget upplöses. Och såsom ovan framhållits är det mycket ovisst, om och när denna del kommer att erläggas. Eftersom de utskiftade medlen bokföringsmässigt kvarstå hos bolaget, kan det å andra sidan inträffa, att de vinstmedel, för vilka utskiftningsskatt erlagts vid nedsättning av aktiekapital, utdelats eller gått förlorade vid tidpunkten för bolagets upplösning, varför bolaget erlagt för hög utskiftningsskatt. Detta är en följd av utskiftningsskatteförordningens presumtion att vid nedsättning i första hand utskiftas vinstmedel. Bolaget kommer dock icke i sämre läge än om vinstmedlen tidigare utdelats, i stället för att nedsättning av aktiekapitalet skett, och en del av insatskapitalet sedan gått förlorat före bolagets upplösning.

Mot en utskiftningsskatteprocent av 40 % med bibehållande av skatt på skatten vid nedsättning av aktiekapital synes därför intet vara att ur skälighetssynpunkt invända.

Med hänsyn till att en sådan utskiftningsskatteprocent kan tänkas i vissa fall verka förhindrande på nedsättningar av aktiekapital, där sådana åtgärder är ur företagsekonomisk synpunkt berättigade, ha de sakkunniga vid avvägandet av en såsom oundgänglig bedömd höjning av utskiftningsskatteprocenten övervägt följande tre alternativ:

1) Att utskiftningsskatteprocenten bestämmes något högre än 40 % och tillika högre än skatt på skatten vid nu gällande skatteprocent (42,85 %) eller till förslagsvis 45 %, men att vid nedsättning av aktiekapital utskiftningsskatten icke skall inräknas i utskiftat belopp.

2) Att utskiftningsskatteprocenten sättes till 40 % men att vid nedsättning av aktiekapital utskiftningsskatten icke i något fall må överstiga 50 % av det nettobelopp, som utbetalas till aktieägarna.

3) Att utskiftningsskatteprocenten sättes till 35 % med bibehållande av skatt på skatten vid nedsättningar.

De sakkunniga ha dock icke ansett sig kunna avvika från den teoretiskt riktiga linjen, att jämväl vid nedsättning av aktiekapital utskiftningsskatten skall inräknas i utskiftat belopp.

Och då, såsom i det föregående framhållits, utskiftningsskatteprocenten visserligen icke får sättas för hög men densamma, å andra sidan, icke får sättas så låg, att enbart skattesynpunkter kunna i alltför stor utsträckning föranleda bolagen att vidtaga åtgärder, som äro avsedda att drabbas av utskiftningsskatt, ha de sakkunniga stannat för att föreslå en höjning av utskiftningsskatteprocenten till 40 %.

Utskiftningsskatt vid inlösen av fondaktier.

I direktiven redogöres för ett av regeringsrätten den 10 juni 1948 meddelat utslag, enligt vilket möjlighet finnes för aktiebolag att utan erläggande av utskiftningsskatt överföra vinstmedel till aktieägarna på det sätt, att bolaget — efter att ha i bolagsordningen intagit förbehåll om nedsättning av aktiekapitalet genom inlösen av aktier enligt bestämda grunder — utgiver fondaktier, vilka därefter i enlighet med dessa grunder inlösas.

Det skall enligt direktiven ankomma på de sakkunniga att föreslå sådana ändringar i förordningen om utskiftningsskatt, att skattefri överföring av besparade vinstmedel omöjliggöres i de fall, varom nu är fråga.

Den möjlighet, som, på sätt i direktiven angives, sålunda enligt gällande bestämmelser om utskiftningsskatt finnes för aktiebolag att med undgående av utskiftningsskatt utskifta besparade vinstmedel intill beloppet av vad som skall anses tillskjutet, har under tidigare skeden av hithörande lagstiftning observerats.

Sålunda anmärkte vederbörande departementschef i prop. nr 193 till 1926 års riksdag, vari framlades förslag till B-skattens avveckling, att det vore ofrånkomligt, att om B-skatten upphävdes utan någon ersättning, skattelagstiftningen komme att uppvisa en lucka, i det att aktieägarna finge möjlighet att undgå beskattning av utdelning genom att först fondera vinstmedel och därpå utsläppa gratisaktier samt därefter nedsätta aktiekapitalet till vad det tidigare varit. Departementschefen anmärkte, att det dittills torde ha varit jämförelsevis sällsynt, att ett bolag utsläppt gratisaktier och därefter nedsatt aktiekapitalet; detta berodde dock delvis därpå, att efter B-skattens införande ett dylikt förfarande medfört mindre vinst i beskattningshänseende. Före B-skattens införande hade förekommit exempel på sådana transaktioner, och därest B-skatten upphävdes utan någon ersättning kunde med skäl befaras, att dylika manipulationer icke bleve allt för ovanliga.

I den till propositionen fogade promemorian rörande upphävande av B-

skatten samt rörande möjligheterna för dess ersättande med annan skatteform anfördes, hurusom de fonderade vinster, som i samband med skifte av bolagets tillgångar utdelades till aktieägarna, icke beskattades hos dem, när utdelningen icke skett i vanlig ordning. Samma syfte kunde vinnas genom att först överföra beskattade vinstmedel till aktiekapitalet och därefter åter nedsätta detta till sitt gamla belopp; vad som därvid utskiftades till delägarna bleve icke för dem skattepliktig utdelning. Även om vad sålunda påpekats hade mindre betydelse under normala förhållanden, kvarstode alltid (d. v. s. om B-skatten avskaffades) en lucka, vilken kunde väntas föranleda försök att undgå den beskattning av aktieägares inkomster som varit avsedd.

I promemorian uttalades vidare — jämte det såsom enda framkomliga väg att beskatta besparade vinstmedel angavs att beskatta vad som till delägarna utskiftades utöver vad av dem tillskjutits, varvid skattskyldigheten borde läggas på bolaget — att om skatt infördes på besparade vinstmedel vid bolagets upplösning, borde en dylik skatt införas även för det fall, att besparade vinstmedel komme att till delägarna utdelas i samband med nedsättning av aktiekapital. Ty eljest skulle skattskyldigheten lätt kunna undgås genom att först gratisaktier utsläpptes och därefter aktiekapitalet nedsattes till vad det förut varit.

Vidare anfördes: Vid bestämmande av skattskyldighetens omfattning vid aktiekapitalets nedsättning stode två möjligheter öppna. Den ena vore att låta skattskyldigheten inträffa först när det utskiftade överstege av delägarna gjorda tillskott. Den andra vägen vore att beskatta utdelning i samband med nedsättning av aktiekapital, i den mån vinstmedel funnes tillgängliga för denna utdelning. Till utdelningen ansåges då i första hand komma till användning besparade vinstmedel. Skulle den förra vägen användas, skulle delägarna genom utsläppande av gratisaktier och därpå följande nedsättning av aktiekapitalet kunna utdela ett belopp, som vore lika stort som summan av aktiekapitalet och övriga av delägarna gjorda tillskott, utan att skatt därför erlades.

Emellertid anfördes i promemorians specialmotivering, att förslaget visserligen ställde sig på den ståndpunkten, att vid nedsättning av aktiekapital de besparade vinstmedlen ansåges i första hand komma till användning för utbetalningen till delägarna, men att från denna huvudregel undantag syntes böra stadgas för det fall, att inlösen av aktier ägde rum efter i bolagsordningen bestämda grunder. Dylik inlösen komme oftast i fråga beträffande preferensaktiekapital och syntes då närmast vara att likställa med återbetalning av upplånat kapital.

Jämväl i de sakkunnigas betänkande, som låg till grund för prop. nr 134 till 1927 års riksdag, vari framlades förslag till förordning om skatt vid utskiftning av aktiebolags och solidariska bankbolags tillgångar, anfördes, att vid nedsättning av aktiekapitalet genom inlösen av aktier enligt 49 § aktiebolagslagen (1910 års) i regel torde utbetalas allenast det belopp, som erlagts för den inlösta aktien, och att någon utskiftningsskatt i sådant fall uppenbarligen icke borde förekomma.

Det är emellertid tydligt, att det ovan återgivna resonemanget, att nedsättning av aktiekapital enligt i bolagsordningen bestämda grunder närmast har karaktären av återbetalning av upplånat kapital, i betydande omfattning icke hållit streck. Och det förfarande, som varit föremål för prövning genom ovannämnda regeringsrättsavgörande, måste uppenbarligen anses stridande mot syftemålet med nu ifrågavarande lagstiftning.

De sakkunniga ha från Kungl. patent- och registreringsverket erhållit vissa uppgifter angående registrerade beslut om nedsättning av aktiekapital m. m.

Antalet under åren 1920—1948 hos kungl. patent- och registreringsverket registrerade beslut om nedsättning genom inlösen enligt i bolagsordningen bestämda grunder, om nedsättning i övrigt — exklusive beslut om nedsättning med förbehåll om avsättning till reservfond — och om ökning genom överföring av besparade vinstmedel framgår av nedanstående tabell.

År	Inlösen	Övrig neds.	Ökning	År	Inlösen	Övrig neds.	Ökning
1920.....	6	4	529	1935.....	5	33	69
21.....	2	17	199	36.....	8	26	131
22.....	1	85	113	37.....	4	40	192
23.....	—	114	88	38.....	8	30	188
24.....	2	68	88	39.....	6	34	126
25.....	—	50	84	40.....	10	33	84
26.....	—	29	72	41.....	7	27	303
27.....	—	26	82	42.....	11	21	357
28.....	—	27	105	43.....	15	24	176
29.....	—	26	66	44.....	18	26	154
30.....	—	22	125	45.....	19	24	185
31.....	—	24	127	46.....	19	18	317
32.....	2	28	94	47.....	33	25	586
33.....	4	36	45	48.....	46	22	542
34.....	5	44	58				
				Summa	281	988	5 285

Följande sammanställning har lämnats rörande sammanlagda kapitalbeloppet per år av hos patent- och registreringsverket under åren 1942—1948 registrerade genomförda kapitalnedsättningar för aktiebolag,

a) enligt förbehåll i bolagsordningen:

1942	4 542 100
1943	6 347 500
1944	1 741 500
1945	5 753 000
1946	12 561 000
1947	10 398 900
1948	11 980 200

b) enligt bolagsstämmobeslut och efter rättens tillstånd:

1942	6 689 060
1943	8 159 760
1944	4 310 000

1945	2 609 900
1946	25 450 495
1947	6 267 500
1948	6 424 650

Beträffande de sålunda lämnade statistiska uppgifterna har patent- och registreringsverket meddelat, att det kunde ifrågasättas, om dessa ur ämbetsverkets statistiska material hämtade uppgifter vore fullt exakta. Emellertid ha uppgifterna beträffande under åren 1947 och 1948 registrerade kapitalnedsättningar enligt förbehåll i bolagsordningen av de sakkunniga upptagits i enlighet med från ämbetsverket erhållna primäruppgifter för dessa år. Och de statistiska uppgifterna i det följande grunda sig på de sakkunnigas bearbetning av dessa primäruppgifter.

Antalet under tiden $\frac{1}{2}$ 1947— $\frac{30}{10}$ 1949 registrerade beslut om nedsättning av aktiekapital genom inlösen av fondaktier enligt i bolagsordningen fastställda grunder utgjorde 95, varav under år 1947 24, under 1948 41 och under 1949 30 beslut. Nedsättningarna avse ett sammanlagt nominellt aktiekapital av för år 1947 8 875 500 kronor, för år 1948 11 357 200 kronor och för år 1949 7 776 300 kronor.

Den företagna granskningen av primärmaterialet för dessa 95 fall har givit vid handen, att praktiskt taget alla bolagsordningsändringar, varigenom förbehåll om inlösen enligt bestämda grunder intagits i bolagsordningen, ha skett i anslutning till en fondemission.

Av följande sammanställning framgår, hur dessa 95 nedsättningar fördela sig med hänsyn till månad, då registrering av beslutet om nedsättning skett hos patent- och registreringsverket.

	jan.	febr.	mars	april	maj	juni	juli	aug.	sept.	okt.	nov.	dec.	
1947 ..	1	2	1	2	—	—	3	1	1	4	2	7	S:a 24
1948 ..	3	3	—	—	2	—	1	—	7	8	4	13	» 41
1949 ..	3	2	1	3	5	6	3	4	3				» 30
													S:a 95

Fem av de under år 1949 registrerade 30 nedsättningarna ha beslutats under år 1948. I två av dessa fall ha besluten anmälts till registrering före år 1949. Återstående 28 nedsättningar avse ett sammanlagt belopp av 6 176 300 kronor.

Under år 1949 ha t. o. m. den 12 januari 1949 — dagen för direktivens publicering — av sistnämnda 28 fall 3 anmälts för registrering, avseende ett sammanlagt belopp av 321 000 kronor.

Såsom av undersökningen beträffande tiden $\frac{1}{2}$ 1947— $\frac{30}{10}$ 1949 framgår, har sålunda i viss utsträckning det undgående av avsedd beskattning, som i ovan citerade uttalanden åsyftats, kommit att äga rum. Att icke bolagen — framför allt sedan utskiftningsskatteprocenten blivit betydande — i större utsträckning än som skett begagnat sig av den möjlighet utskiftningskatteförordningen lämnat öppen till utskiftning av medel utan erlæg-

gande av utskiftningsskatt genom inlösen av fondaktier, torde till stor del ha berott på, att bolagen icke varit medvetna om denna möjlighet. Och att antalet fall sedan regeringsrättens utslag blivit känt ej ökat mer än som skett, torde i sin tur till stor del bero på den spärregel, som finnes i 65 § tredje stycket nya aktiebolagslagen.

Då det gäller, att på det sätt ändra förordningen om utskiftningsskatt, att kringgåenden av dylik art förhindras, synas olika vägar vara möjliga.

En utväg vore, att bestämmelsen i 4 § a) utskiftningsskatteförordningen upphävdes, varav skulle bliva en följd, att vid varje nedsättning av aktiekapital i förening med återbetalning — såväl nedsättning enligt i bolagsordningen bestämda grunder som nedsättning på grund av bolagsstämmobeslut — vinstmedlen skulle i första hand anses tagna i anspråk för utskiftning.

Denna utväg ha de sakkunniga ansett böra avvisas, då det stundom skulle innebära en uppenbar obillighet att uttaga utskiftningsskatt nämligen i de fall, då, såsom vid utskiftningsskattens införande i lagstiftningen anförts, fråga i själva verket är om återbetalning av ett tecknat och inbetalt preferensaktiekapital. Möjlighet bör stå öppen för bolagen att upplåna medel genom utgivande av inlösbare preferensaktier, vilka kunna inlösas utan att utskiftningsskatt behöver erläggas.

En annan väg är, att stadgandet i 4 § a) bibehålles men att i detta göres ett tillägg av innebörd, att, även om vad som utskiftas i samband med inlösen av aktier enligt i bolagsordningen fastställda grunder icke överstiger tillskjutet belopp, återbäring enligt förevarande punkt likväl icke skall anses föreligga försåvitt fråga är om fondaktier. De sakkunniga förorda detta alternativ.

De sakkunniga ha ansett, att jämväl i författningstexten bör användas ordfondaktier för att beteckna aktier, som utgivnas i samband med ökning av aktiekapitalet medelst överföring till detsamma av besparade vinstmedel. De sakkunniga vilja i detta sammanhang erinra om att i lagberedningens förslag till ny aktiebolagslag för detta slag av aktier upptogs benämningen gratisaktier. I prop. nr 5 till 1944 års riksdag med förslag till lag om aktiebolag nyttjades i stället benämningen tilläggsaktier. På förslag av vederbörande riksdagsutskott utgick emellertid ur lagtexten den särskilda benämningen på förevarande slag av aktier. Det synes de sakkunniga dock vara förbundet med praktiska fördelar att kunna genom en särskild benämning angiva detta slags aktier. Och då uttrycket fondaktier torde ha vunnit burskap i det ekonomiska livet, ha de sakkunniga stannat för detta ord.

Jämlikt 64 § 1 mom. nya aktiebolagslagen kan aktiekapitalet ökas med belopp, varmed uppskrivning av anläggningstillgång ägt rum enligt 100 § 2 mom. samma lag. Det synes utan vidare tydligt, att vad som här föreslagits beträffande aktier, som utgivits vid aktiekapitalets ökning med besparade vinstmedel, bör gälla även sådana aktier. Detta resultat lär kunna

ernås, därest, på sätt de sakkunniga föreslå, såsom ett andra stycke i 4 § intages en bestämning av vad som med fondaktier skall förstås.

Emellertid är det tydligt, att icke varje fall av nedsättning av aktiekapital enligt bestämda grunder genom utskiftning av fondaktier är av beskaffenhet att utskiftningsskatt skall utgå.

Ett aktiebolags ställning har exempelvis till följd av fallande konjunkturen försämrats och aktiekapitalet med anledning därav nedsatts för att täcka förlust, varefter, vid stigande konjunkturen, vinstmedel ansamlats, vilka sedermera genom fondemission användas till att åter bringa aktiekapitalet till dess föregående höjd. I sådan händelse föreligger givetvis — om nedsättning av aktiekapitalet sker med dessa fondaktier och beloppet utskiftas, vare sig det nu sker jämlikt i bolagsordningen fastställda grunder eller på grund av bolagsstämmobeslut — ett fall, som icke under alla omständigheter skall föranleda att det utskiftade beloppet tages till beskattning jämlikt utskiftningsskatteförordningen. En dylik situation bör bedömas efter huvudregeln i 4 § b).

Sistnämnda författningsrum i dess nuvarande lydelse avser emellertid allenast nedsättning av aktiekapital på grund av bolagsstämmobeslut och efter rättens tillstånd.

Därest de sakkunnigas förslag till ändring av 4 § a) följes, erfordras därför sådan ändring av 4 § b), att därunder rymmes jämväl fall av nedsättning av aktiekapital jämlikt i bolagsordningen fastställda grunder medelst inlösen av fondaktier.

Med anledning härav synes 4 § b) böra erhålla sådan avfattning, att stadgandet kommer att avse varje fall av nedsättning av aktiekapital, som icke går in under 4 § a) enligt dess ändrade avfattning. Detta lär bli fallet, om 4 § b) angives avse vad som eljest i samband med nedsättning av aktiekapital utskiftas.

I enlighet med vad sålunda anförts har 4 § erhållit den ändrade avfattning författningstexten utvisar.

Det må i detta sammanhang anföras, att farhågor uttalats, att utskiftningsskatteförordningen skulle kunna på det sätt kringgå, att det inbetalade aktiekapitalet göres inlösbart genom sedermera beslutad bolagsordningsändring, varefter tidigare utgivna aktier inlöses och aktiekapitalet bringas upp till sin ursprungliga storlek genom utgivande av fondaktier. Detta skulle i själva verket innebära en skattefri överföring av besparade vinstmedel.

Emellertid synes det de sakkunniga uppenbart, att det i 65 § andra stycket nya aktiebolagslagen givna stadgandet, att nedsättning enligt i bolagsordningen bestämda grunder må avse allenast aktier utgivna efter bolagsordningsändringen, är av den karaktär, med hänsyn till de intressen som genom stadgandet skola skyddas, att det icke ens med samtliga aktieägares bifall kan sättas ur kraft.

Den i sammanhang med nu förordade ändringar föreslagna ändringen i femte stycket av anvisningarna torde ej tarva närmare förklaring.

Aktiebolags innehav av egen aktie.

Enligt 69 § nya aktiebolagslagen äger aktiebolag icke direkt eller indirekt (genom dotterbolag) mot vederlag förvärva egen aktie. Undantag är medgivet allenast för inrop å auktion av för bolagets fordran utmätt aktie; med sådant förvärv är dock förbundet avyttringsskyldighet. Avtal i strid mot förbudet är ogillt.

Förbud för aktiebolag att förvärva egen aktie upptogs i svensk lagstiftning första gången i 27 § av 1895 års aktiebolagslag. Lagen innehöll icke någon bestämmelse om påföljden av att avtal träffades i strid mot förbudet.

Motsvarande bestämmelse upptogs i 51 § av 1910 års aktiebolagslag, därvid förvärvsförbudet uttryckligen begränsades till att avse förvärv mot vederlag. Vidare föreskrevs här, att stadgandet ej utgjorde hinder för aktiebolag att å auktion inropa för bolagets fordran utmätt aktie, dock med skyldighet att åter avyttra aktien, så snart det kunde ske utan förlust.

Genom lag den 30 juni 1944, som trädde i kraft den 7 juli s. å., intogs i 51 § av 1910 års lag en bestämmelse, varigenom avtal, som träffats i strid mot förbudet, blev ogillt. Vederbörande departementschef uttalade i hithörande proposition, att den nya bestämmelsen bleve tillämplig även vid de indirekta formerna av förvärv av egen aktie.

Vad angår tiden före den 7 juli 1944 skall enligt ett avgörande i Högsta domstolen (NJA 1942: 614) förbudet i 51 § icke »i och för sig» medföra, att ett förvärv av egen aktie skall vara ogillt. Med det citerade uttrycket torde ha avsetts, att aktiebolags förvärv av egen aktie understundom av särskilda aktierättsliga skäl kan drabbas av ogiltighet.¹

Ett aktiebolags förvärv av egna aktier innebär, att bolagets medel användas för övertagande av aktier från enskilda aktieägare. Förvärvet är alltså en åtgärd, som är jämförlig med nedsättning av aktiekapital i förening med återbetalning till vissa aktieägare.

Att, såvitt angår förvärv som ägt rum före den 7 juli 1944, ett bolag trots förvärvets lagstridighet civilrättsligt kan äga aktierna innebär bl. a., att bolaget kan sälja eller disponera över aktierna samt även använda dem sålunda, att aktiekapitalet i vanlig ordning nedsättes genom dessa aktiers indragning.²

Då, såsom nyss nämnts, sådant förvärv av egen aktie mot vederlag är att likställa med utskiftning, borde en indragning (jfr 66 § 2 mom. nya aktiebolagslagen) av dessa aktier föranleda taxering till utskiftningsskatt. Utrymme för tillämpning av bestämmelserna om utskiftningsskatt vid sådan nedsättningsåtgärd läser enligt de sakkunnigas mening icke finnas, enär någon utskiftning i samband med nedsättningsbeslutet ej äger rum.

Därest särskild föreskrift ej gives, kommer med denna uppfattning ett belopp motsvarande det av bolaget utgivna vederlaget för aktierna att icke bliva taget till beskattning jämlikt utskiftningsskatteförordningen.

¹ Se uppsats av prof. H. Nial i SvJT 1943 s. 697.

² Jfr Nial anf. st.

Då det å andra sidan är önskvärt, att avvecklingen av från tiden före den 7 juli 1944 bestående innehav av egna aktier underlättas, ha de sakkunniga icke ansett sig böra förorda sådan ändring av utskiftningsskatteförordningen, att skatt uttages i samband med indragningen av aktierna. Däremot föreslå de sakkunniga en bestämmelse av innehåll, att om aktiebolag nedsatt aktiekapitalet medelst indragning av egen aktie, som mot vederlag förvärvats av moderbolaget eller ett dess dotterbolag, bolagets tillskjutna belopp skall minskas med belopp motsvarande detta vederlag. Tydligt är att justering icke skall företagas, där indragning skett under räkenskapsår, som utgått före den 1 mars 1925. Bestämmelsen återfinnes såsom första stycke i 3 mom. av 3 §; därjämte har i 1 mom. upptagits en hänvisning till 3 mom.

Därest ett aktiebolag ännu vid sin upplösning till äventyrs icke avvecklat sitt förutnämnda innehav av egna aktier, bör givetvis bolagets tillskjutna belopp då minskas med vederlaget för kvarvarande aktier. Bestämmelse i sådant hänseende har upptagits såsom andra stycke i 3 mom. av 3 §. — Principiellt borde givetvis motsvarande minskning äga rum jämväl vid nedsättning av aktiekapitalet. Då en sådan bestämmelse otvivelaktigt bleve av ringa praktisk betydelse, ha de sakkunniga icke ansett den påkallad.

Utan särskild bestämmelse lärer vara tydligt, att vid moderbolags förvärv av egen aktie från dotterbolag såsom vederlag skall räknas vad dotterbolaget erlagt vid aktiens förvärvande från utomstående.

Det må i detta sammanhang erinras, att därest i bolagsordning, som stadfästs före ikraftträdandet av 1895 års aktiebolagslag, intagits bestämmelse om inlösen av aktie utan nedsättning av aktiekapital, sådan bestämmelse enligt övergångsbestämmelserna till 1895, 1910 och 1944 års aktiebolagslagar fortfarande skall äga tillämpning. Att med hänsyn till eventuellt förekommande sådana fall giva särskilda föreskrifter i utskiftningsskattehänseende torde emellertid icke vara påkallat.

Utskiftningsskatt vid fusion.

I direktiven anföres bl. a.:

Genom den nya lagen om aktiebolag, vilken trädde i kraft den 1 januari 1948, infördes särskilda bestämmelser om fusion av aktiebolag i syfte att underlätta en koncentration av ekonomiska företag i större enheter. Emellertid motverkas strävandena därutinnan av bestämmelserna om utskiftningsskatt. Detta uppmärksammades bl. a. vid tillkomsten av den nya lagen om försäkringsrörelse. Jag torde sålunda få erinra om att första lagutskottet vid 1948 års riksdag i sitt utlåtande nr 34 i anledning av Kungl. Maj:ts proposition med förslag till lag om försäkringsrörelse m. m. uttalade, att en uppmjukning av bestämmelserna om utskiftningsskatt kunde anses motiverad med hänsyn till önskemålet att få till stånd en reduktion av antalet företagsenheter på försäkringsväsendets område. Beträffande försäkringsaktiebolagen löstes frågan på så sätt att Kungl. Maj:t erhöi bemyndigande av riksdagen att efterskänka utskiftningsskatt vid fusion mellan försäkringsaktiebolag och helägt dotterbolag. Den större frågan om frihet från utskiftningsskatt vid fusion av aktiebolag över huvud taget bör nu upptagas till pröv-

ning av de sakkunniga. Särskild uppmärksamhet bör därvid ägnas frågan om fusion av moderbolag och helägt dotterbolag.

Frågan om åtgärder för att underlätta tillämpningen av det genom nya aktiebolagslagen införda fusionsinstitutet, främst genom borttagande i dylika fall av skyldigheten att erlægga utskiftningsskatt, har även i andra sammanhang förts på tal.

Sålunda berördes spørsmålet i en del remissyttranden vid tillkomsten av nya aktiebolagslagen.

I det yttrande, som därvid avgavs av vissa näringsorganisationer (kommerskollegium, de flesta handelskamrar, Jernkontoret, Sveriges Industriförbund, Sveriges allmänna exportförening, Svenska Bankföreningen och handelskamrarnas nämnd), framhölls, att med hänsyn till betydelsen av den nutida utvecklingen i riktning mot koncentration av ekonomiska företag i större enheter vore det ägnat att väcka tillfredsställelse, att fusionsfrågan upptagits till reglering. Det påpekades, att skälig hänsyn till olika intressen hade påkallat vissa bestämmelser, att kunna i samband med fusion tillämpas, angående aktieägares skyldighet att tåla resp. rätt att kräva inlösen av vissa aktier. Vidare anfördes:

Att uttagande av utskiftningsskatt vid fusion mellan moderbolag och helägt dotterbolag skulle vara alldeles stridande mot denna beskattnings mening och syfte, må synas självfallet. Försiktigheten bjuder dock, att det genom särskild undersökning blir fastställt, att någon anledning till farhåga för sakligt ogrundad beskattning här icke förefinnes. Beträffande de övriga fallen av fusion synes beskattningsfrågan mindre klar, och sannolikt torde vara, att för åstadkommande av en rimlig lösning vissa jämkningar måste vidtagas i författningen om utskiftningsskatt. Även härom bör utredning företagas. Därvid bör beaktas, att det måste anses motsvara även ett betydande allmänt intresse, att sammanflätade koncerners förenkling genom fusion icke genom opåkallad beskattning förhindras.

Det må i detta sammanhang erinras om att inom justitiedepartementet utarbetats en den 30 november 1946 dagtecknad »Promemoria angående vissa ändringar, som i anledning av den nya aktiebolagslagen erfordras i annan associationslagstiftning m. m.» Vissa skattespörsmål, bl. a. frågan om utskiftningsskatt vid fusion berördes därvid i korthet, men behandlades ej närmare, enär desamma antoges komma att tagas under omprövning i finansdepartementet.

Handelskammaren i Gävle uttalade i sitt remissyttrande över nämnda promemoria, att man icke kunde bortse från att verkningarna av de fusionsbefrämjande föreskrifterna i nya aktiebolagslagen delvis kunde neutraliseras genom att utskiftningsskatt kunde komma att utgå på besparade vinstmedel, då ett bolag upplöstes genom att uppgå i annat bolag. Då fusioner i allmänhet vore önskvärda ur synpunkten av näringslivets rationalisering, hemställdes att ifrågavarande spørsmål upptoges till förnyad, noggrann och förutsättningslös behandling.

I en till Konungen ställd, den 25 juni 1948 dagtecknad skrivelse, som överlämnats till de sakkunniga, har Sveriges Industriförbund anfört bl. a.:

Inom aktiebolagsområdet förekommer ett ofta rätt komplicerat koncernväsende. Detta kan ha sin grund i omsorgen om en rationell organisation, men lika ofta torde grunden vara att söka i historiska förhållanden. I sistnämnda fall innebär koncernbildningen icke sällan en olämplig företagsform och det framstår då såsom önskvärt, att en koncentration till större enheter kommer till stånd. Koncernen utgör i ekonomiskt hänseende en enhet, men förvaltningen och redovisningen av denna företagsenhet försvåras genom koncernbildningen liksom och överblicken över verksamhetens resultat och företags ekonomiska ställning. För att utvinna full effektivitet av tillgängliga produktionsmedel är det nödvändigt, att den i varje särskilt fall lämpligaste företagsformen kommer till användning. Detta är givetvis även ett allmänt intresse. Även ur andra synpunkter har det allmänna intresse av att koncernbildningar, vilka icke innebära en rationell organisation, upphöra. Det är under sådana förhållanden ägnat väcka allvarliga betänkligheter, att den lättillgängliga väg för vinnande av organisatorisk ändamålsenlighet och förenkling, 174 § aktiebolagslagen avsett att bereda, måste befaras komma till allenast ringa användning och att denna väg i de flesta fall snarare måste betecknas såsom praktiskt taget oframkomlig. Anledningen härtill ligger emellertid icke i aktiebolagslagens bestämmelser utan framför allt i gällande lagstiftning om utskiftningsskatt.

Efter att ha redogjort för huvudprincipen i utskiftningsskatteförordningen yttrade industriförbundet vidare:

Å det belopp, varmed värdet å de tillgångar, moderbolaget vid fusion jämlikt 174 § aktiebolagslagen övertager, överstiger dotterbolagets skulder och ingångsvärde, utgår således utskiftningsskatt med 30 %, trots att koncernen icke tillföres någon som helst inkomst genom fusionen och delägarna icke uttaga något kapital ur rörelsen. Syftet med utskiftningsskatten är emellertid allenast att beskatta sådan inkomst, som vid utskiftningen tillförts enskilda aktieägare och sålunda är att jämställa med vinstutdelning.

Industriförbundet erinrade om uttalandet av vederbörande departementschef i prop. nr 134 till 1927 års riksdag, att det vore följdriktigt att från skatteplikt till utskiftningsskatt undantaga vad som vid nedsättning av aktiekapital i eller upplösning av svenskt aktiebolag utskiftades till annat aktiebolag; att förslag icke framlades därom motiverades först och främst av rent praktiska hänsyn. Industriförbundet, som vidare erinrade om departementschefens uttalande, att utskiftningsskatten vore så jämförelsevis obetydlig, att verkligt betydelsefulla bolagsfusioner knappast av densamma kunde röna någon nämnvärd inverkan, har häremot invänt, att icke minst med hänsyn till att skattesatsen sedermera blivit sexdubblad departementschefens berörda uttalande ingalunda ägde giltighet. De vinstmedel, som bundits i aktiekapital och reservfond, uppginge ofta till betydande belopp. Vid övervägande av, huruvida en ur olika synpunkter önskvärd fusion mellan moderbolag och helägt dotterbolag borde komma till stånd, bleve resultatet därför i allmänhet, att denna rent organisatoriska åtgärd på grund av utskiftningsskatten befundes komma att reducera koncernens kapitaltillgångar i sådan omfattning, att fusionen finge anstå.

Industriförbundet anförde slutligen:

Ur rationell synpunkt finnes intet att erinra mot att uttagandet av utskiftningsskatten vid fusion mellan dotter- och moderbolaget uppskjutes till dess moderbo-

lagets tillgångar skiftas mellan delägarna. En reform av denna innebörd skulle, även om den begränsades till allenast sådana fusionsfall, som avses i 174 § 1 mom. nya aktiebolagslagen, utan tvivel undanröja det mest dominerande hindret för åstadkommande av de önskvärda organisatoriska förbättringar inom näringslivet, aktiebolagslagens fusionsbestämmelser avse att möjliggöra. Industriförbundet hemställer därför, att det hinder för fusion mellan moderbolag och helägt dotterbolag, som den nuvarande utskiftningskatten utgör, måtte undanröjas.

Enligt nya aktiebolagslagen kan fusion ske antingen genom att ett dotterbolag, vars samtliga aktier ägas av moderbolaget, sålunda uppgår i moderbolaget, att dotterbolaget utan likvidation upplöses samt att alla dess tillgångar och skulder övertagas av moderbolaget (174 § 1 mom.), eller ock därigenom, att ett aktiebolags tillgångar och skulder övertagas av ett annat aktiebolag mot vederlag i penningar eller aktier i det övertagande bolaget (175 §). I båda fallen upprättas ett fusionsavtal, för vars verkställande erfordras rättens tillstånd. Vid fusion mellan helägt dotterbolag och moderbolaget skall dotterbolaget anses upplöst samt dess tillgångar och skulder övertagna av moderbolaget, när rättens beslut om tillstånd registrerats. I senare fallet skall, när rättens tillstånd registrerats, styrelsen och verkställande direktör i det överlåtande bolaget föranstalta om skifte av vederlaget och avgiva slutredovisning.

Till reglerna om fusion av helägt dotterbolag med moderbolaget ha anknutits bestämmelser, varigenom moderbolag, som äger mer än nio tiondelar av aktierna i dotterbolag, berättigats att av övriga aktieägare inlösa återstående aktier samt dessa övriga aktieägare tillerkänts rätt att påkalla att moderbolaget inlöser deras aktier (174 § 2 mom.).

Av den statistiska utredning, avseende år 1934 bestående registrerade aktiebolag, som verkställdes av statistiska centralbyrån i anslutning till arbetet på nya aktiebolagslagen, framgår följande rörande koncernförhållanden (SOU 1941: 9 s. 363—364).

1 332 aktiebolag ägde aktier i annat bolag (nämligen i 2 943 svenska och 426 utländska) till mer än 20 % av dettas aktiekapital.

Nedanstående tabell utvisar i hur många andra bolag dessa 1 332 aktiebolag ägde aktier.

793 aktiebolag ägde aktier i	1	bolag
240 » » » »	2	»
114 » » » »	3	»
52 » » » »	4	»
22 » » » »	5	»
26 » » » »	6	»
15 » » » »	7	»
31 » » » »	8—10	»
18 » » » »	11—15	»
6 » » » »	16—20	»
15 » » » »	20 och flera	»

Aktierna i 2 152 svenska och 346 utländska bolag ägdes till mer än 50 % av ett annat bolag (moderbolaget).

Aktierna i 1 666 svenska och 272 utländska bolag ägdes till mer än 90 % av moderbolaget.

Det i nya aktiebolagslagen upptagna fusionsinstitutet har uppenbarligen varit starkt av behovet påkallat.

Den koncernbildning, som uppstår när ett aktiebolag (moderbolaget) successivt direkt eller indirekt förvärvar aktierna i andra bolag, dotterbolag, kan på grund av ordningen för förvärven bliva till sin utformning mindre ändamålsenlig och understundom mycket invecklad, vilket försvårar överblicken över koncernen såsom ekonomiskt företag och komplicerar koncernredovisningen. Sammanslagning av vissa dotterbolag med moderbolaget i en koncern kan då mången gång framstå såsom önskvärd för vinnande av organisatorisk ändamålsenlighet och förenkling.

Tidigare kunde en fusion hos oss genomföras endast med anlitande av allmänna civilrättsliga och aktiebolagsrättsliga regler om överlåtelse, skuldövertagande, likvidation, ökning av aktiekapital m. m. I bolagspraxis torde det vanligaste sättet ha varit, att det ena bolaget förvärvade alla aktierna i det andra bolaget, varefter det förra genom att sätta det senare i likvidation bringade detta att upphöra och till sig i form av likvidationsandel överförde dess tillgångar.

Det synes de sakkunniga uppenbart, att fusionsinstitutets användning icke bör försvåras eller rent av omintetgöras i de fall, där från företags-ekonomisk synpunkt en fusion framstår såsom påkallad.

Angelägenheten av att fusion kommer till stånd är för övrigt mången gång påkallad jämväl av andra intressen än bolagets egna och dess aktieägars. Det må i detta hänseende allenast erinras om de problem, som uppstå i samband med koncernredovisningen och som nära beröra icke blott dem, som i egenskap av borgenärer eller eljest träda i förbindelse med koncernen, utan även det allmänna. De bestämmelser, som i avseende å koncernredovisningen upptagits i nya aktiebolagslagen och vartill för övrigt motsvarighet i stor utsträckning lär saknas i främmande rättssystem, torde få betraktas såsom ett första försök till reglering av dessa problem och kunna alltså icke betraktas vare sig såsom fullt uttömmande eller såsom slutgiltiga.

De sakkunniga ha vid sina överbäganden i denna del utgått ifrån, att med gällande lydelse av utskiftningskatteförordningen vid fusion enligt nya aktiebolagslagen skall av dotterbolag erläggas utskiftningskatt jämlikt bestämmelserna i 4 § c) nämnda förordning.

Visserligen torde med förordningens bestämmelser rörande skattskyldigheten vid bolags upplösning ha åsyftats det fall, att det övertagande bolaget träder i likvidation. Före nya aktiebolagslagens tillkomst kunde, såsom ovan anförts, en sammansmältning av ett bolag med ett annat icke bringas till stånd annorledes än med likvidation av det överlåtande bolaget såsom sista moment i de rättsliga transaktionerna. Enligt nya aktiebolagslagen sker däremot fusion mellan moderbolag och helägt dotterbolag i och med registre-

ringen av rättens tillstånd till fusionsavtalets verkställande. I övriga fusionsfall utgår visserligen till det överlåtande bolaget vederlag i form av antingen aktier i det övertagande bolaget eller penningar. Men då det överlåtande bolaget, när fusionen skett, är fritt från skulder, erfordras ej heller i detta fall likvidation utan endast en fördelning av vederlaget i det överlåtande bolaget, vilken fördelning handhaves av dess styrelse.

Oavsett dessa nu anmärkta omständigheter, lärer här fråga vara om en upplösning av det överlåtande bolaget, varå utskiftningskatteförordningens bestämmelser bliva efter ordalagen tillämpliga.

De sakkunniga finna det ovedersägligt, att av skäl som i det föregående antytts åtminstone vissa lättnader i avseende å utskiftningskatteplikten vid fusion måste komma till stånd, därest icke vad med fusionsinstitutet åsyftats skall till stor del omintetgöras.

Lättnaderna kunna därvid bestå antingen i frihet för dotterbolaget från erläggande av utskiftningskatt eller däri att skatteskulden medgives övertagen av moderbolaget eller m. a. o. att uppskov med skattens erläggande medgives till dess hos moderbolaget sådant fall föreligger, att utskiftningskatteförordningen skall därå tillämpas.

Då de sakkunniga gått till ett övervägande av den omfattning, vari lättnader i avseende å utskiftningskatten vid fusion böra medgivas, har av skäl som nedan anföras dessa lättnader dock ansetts böra begränsas till fall av fusion mellan helägt dotterbolag och moderbolaget.

Den omständigheten att två bolag, som icke stå till varandra i det förhållande som kännetecknar moderbolag och helägt dotterbolag, vilja sammanföras på det sätt som kännetecknar fusion, synes icke böra föranleda att skattelindring beredes dem vid fusionen. Även om på grund av föremålet för de båda bolagens verksamhet vissa, måhända betydande, fördelar i ekonomiskt eller organisatoriskt avseende skulle vinnas genom en fusion av två av varandra helt oberoende bolag, lärer detta böra ske under beaktande av de konsekvenser i avseende å utskiftningskatten, som därav kunna bliva en följd.

Det sagda gäller även bolag, som, utan att det ena bolaget äger aktiemajoriteten i det andra, genom det ena bolagets dominans över det andra stå i det förhållande, att nya aktiebolagslagens bestämning av begreppen moder- och dotterbolag träffar in på dem.

Helt annorlunda ställer sig det fall, då moderbolaget äger samtliga aktier i dotterbolaget. Här är ofta nog grunden till koncernförhållandet att söka i historiska förhållanden, där — såsom industriförbundet påpekat — koncernbildningen innebär en olämplig företagsform, som det är önskvärt att genom fusion eliminera. Och även där koncernbildningen ursprungligen förestavats av omsorgen om en rationell organisation kunna förutsättningarna sedermera ha så förändrats, att rationella synpunkter numera med lika stor styrka leda till krav på fusionering.

De sakkunniga ha sålunda stannat för att förorda, att lättnader i avseende å utskiftningskatten vid fusion begränsas till fall av fusion jämlikt 174 § 1 mom. nya aktiebolagslagen.

Genom denna begränsning komma till en början försäkringsaktiebolagen att falla utanför området för de nya bestämmelsernas tillämplighet. För dessa bolag finnes redan möjlighet till lättnader genom dispensförfaranden, och med hänsyn till de speciella skatteproblemen hos dessa bolag synes denna anordning enligt de sakkunnigas förmenande erbjuda den för dessa fall lämpligaste lösningen.

Men de sakkunniga ha ansett sig icke kunna stanna härvid utan föreslå vidare den begränsningen, att lättnaderna icke skola gälla för de fall, där någotdera av de fusionerande bolagen driver penningrörelse eller yrkesmässig handel med fastigheter. Denna ytterligare begränsning har föranletts av praktiska skäl för att möjliggöra en enkel beräkning av dotterbolagets utskiftningsskatteskuld vid fusionstillfället och för att icke komplicera de tillägg till kommunalskattelagen m. m., som enligt de sakkunnigas mening bliva erforderliga, därest lättnader i utskiftningsskattehänseende medgivnas vid fusion. För de bolag, som genom denna begränsning undantagas från lättnader, torde emellertid fusionsbestämmelserna knappast ha någon större betydelse. Därest andra bolag än de, som driva bank- eller annan penningrörelse eller försäkringsrörelse, skulle göras skattskyldiga för utdelningar från andra svenska aktiebolag, måste begränsningen avse samtliga de fall, där moderbolaget varit skattskyldigt för utdelningar från dotterbolaget.

Det är emellertid enligt de sakkunnigas mening uteslutet, att ens i samtliga de fall, där fusion sker enligt 174 § 1 mom. aktiebolagslagen och där tillika icke något av bolagen driver penningrörelse eller yrkesmässig handel med fastigheter, medgiva frihet från eller uppskov med erläggandet av dotterbolagets utskiftningsskatteskuld. En sådan lättnad ur utskiftningsskattesynpunkt är ofta icke berättigad, och en generell bestämmelse skulle därför kunna leda till missbruk.

En frihet från utskiftningsskatt, som följer omedelbart vid förhandenvaron av vissa i förordningen angivna förutsättningar, ha de sakkunniga ansett sig böra föreslå allenast för de fall, där dotterbolagets utskiftningsskatteskuld icke har kunnat påverka moderbolagets köpeskilling för aktierna i dotterbolaget.

I vissa andra fall, vartill de sakkunniga återkomma i det följande, föreslås ett dispensförfarande, varigenom antingen frihet från skatt eller uppskov med skattens erläggande skall kunna ernås, därest erforderliga förutsättningar finnas vara för handen.

En av förordningen omedelbart följande frihet från erläggande av utskiftningsskatt skall enligt de sakkunnigas förslag äga rum, där moderbolaget *antingen* a) alltsedan den 1 januari 1927 *eller*, där koncernförhållandet uppstått senare, b) alltsedan dotterbolagets bildande vid varje tillfälle ägt mer än nio tiondelar av aktierna i dotterbolaget.

I dessa fall kan dotterbolagets utskiftningsskatteskuld icke ha påverkat moderbolagets köpeskilling för aktierna i dotterbolaget. Ehuru vid fusionsstillfället dotterbolaget skall vara till 100 % ägt av moderbolaget, ha de sak-

kunniga inskränkt kravet på det tidigare aktieinnehavets storlek till överstigande 90 %, då enligt 174 § 2 mom. aktiebolagslagen moderbolaget i sådant fall har en ovillkorlig rätt att lösa återstående aktier av de övriga aktieägarna.

I fallet b) är moderbolagets anskaffningskostnad för dotterbolagsaktierna icke högre än dotterbolagets tillskjutna belopp enligt utskiftningsskatteförordningens bestämmelser. Detta innebär, att de vinstmedel, som hos dotterbolaget orsaka utskiftningsskatteskulden, i regel komma att efter fusionen medföra motsvarande utskiftningsskatteskuld hos moderbolaget. De vinstmedel, som under den tid koncernförhållandet rätt uppkommit hos dotterbolaget, skapa en utskiftningsskatteskuld hos såväl dotter- som moderbolaget, i den mån dessa vinstmedel icke utdelas till moderbolaget. Om båda dessa skatteskulder erläggas, uppstår en tredubbel beskattning, dels inkomst- och utskiftningsskatt hos dotterbolaget och dels utskiftningsskatt hos moderbolaget eller eventuellt inkomstskatt hos moderbolagets aktieägare, därest vinstmedlen i stället utdelas. Då det synes önskvärt, att inom området för utskiftningsskatten undvika kedjebeskattning, där icke praktiska svårigheter lägga hinder i vägen, synes fusion i dylika fall böra få ske utan att utskiftningsskatt behöver erläggas. Om moderbolaget vid fusionstillfället har ett negativt saldo d. v. s. skillnaden mellan verkliga värdena av bolagets tillgångar och skulder är lägre än bolagets tillskjutna belopp, reduceras visserligen dotterbolagets utskiftningsskatteskuld hos moderbolaget, men förhållandet skulle bli detsamma, om vinstmedel före fusionen överfördes från dotterbolaget till moderbolaget.

I fallet a) kan det visserligen ofta hända, att moderbolagets anskaffningskostnad för aktierna i dotterbolaget är högre än dotterbolagets tillskjutna belopp, varigenom dotterbolagets utskiftningsskatteskuld icke helt »övergår» till moderbolaget. De sakkunniga ha dock ansett övervägande skäl tala för att utskiftningsskatt vid fusion icke skall behöva erläggas, när förhållandet moderbolag—helägt dotterbolag rätt sedan före år 1927. Dotterbolagets utskiftningsskatteskuld kan i dessa fall icke ha påverkat moderbolagets köpeskilling för dotterbolagsaktierna, och fusionen skulle år 1928 kunna genomföras genom att dotterbolaget likviderat, sedan dess vinstmedel utdelats till moderbolaget, varvid utskiftningsskatt endast skulle ha utgått å de vinstmedel, som under åren 1925—1927 bundits i fondaktier och reservfond. I regel skulle också kedjebeskattning uppstå i dylika fall, om dotterbolagets utskiftningsskatteskuld vid fusionstillfället skulle gäldas.

Beträffande den tidpunkt, som i detta fall skall vara avgörande, kunna givetvis olika synpunkter göra sig gällande. Redan år 1926 förelåg förslag till fonderings- och upplösningsskatt, varför tidpunkten möjligen borde sättas före 1926. Å andra sidan äger utskiftningsskatteförordningen icke tillämpning å bolag, som före den 25 maj 1927 beslutat träda i likvidation, varför även vissa skäl kunde sägas tala för att välja sistnämnda tidpunkt. De sakkunniga ha stannat för den 1 januari 1927.

I enlighet med vad sålunda anförts har det föreslagna stadgandet i första stycket av 1 § 2 mom. avfattats.

Hur än gränserna dragas för en omedelbart av författningen följande frihet från utskiftningskatt, måste alltid uppkomma gränssfall. De sakkunniga ha ansett det nödvändigt, att den av författningen omedelbart följande skattefriheten begränsas så, att den om möjligt icke i något fall medför orättmätig förmån och icke heller föranleder missbruk.

I de fusionsfall, som icke rymmas inom de sålunda uppdragna gränserna, torde dotterbolaget i regel ha haft en utskiftningskatteskuld vid den tidpunkt, då moderbolagets innehav av dotterbolagsaktier överskred 90 %. I dessa fall är det oftast icke möjligt att avgöra, i vad mån kedjebeskattning uppstår vid fusion, om dotterbolagets utskiftningskatteskuld erlägges. Det är nämligen endast de vinstmedel, som uppstått hos dotterbolaget under den tid koncernförhållandet rått, som teoretiskt kunna anses föranleda kedjebeskattning, enär moderbolagets förvärv av aktierna i dotterbolaget i realiteten innebar, att moderbolaget förvärvade dotterbolagets tillgångar minus skulder, inklusive utskiftningskatteskulden, för ett pris, som motsvarade köpeskillingen för aktierna. Kedjebeskattning kan ur moderbolagets synpunkt i regel endast anses förekomma i den mån dotterbolagets utskiftningskatteskuld vid fusionstillfället överstiger utskiftningskatteskulden vid tidpunkten för moderbolagets förvärv av aktierna i dotterbolaget. Vid beräkningen av dessa utskiftningskatteskulder erfordras en värdering av bolagets tillgångar och skulder vid båda tidpunkterna. Ofta skulle säkerligen utskiftningskatteskulden vid fusionstillfället visa sig vara lägre än vid det avgörande aktieförvärvet, enär moderbolaget före fusionen genom utdelningar och försäljningar överflyttat vinstmedel från dotterbolaget. Vid beräkningarna kan — med hänsyn till att jämförelsen skall avse de beskattningsbara beloppen och icke skattebeloppen — hänsyn icke tagas till eventuell höjning av utskiftningskatteprocenten.

Med andra ord borde i princip moderbolaget, om det i stället för aktierna i dotterbolaget förvärvat dotterbolagets tillgångar och övertagit dess skulder exklusive utskiftningskatteskuld, för dessa tillgångar minus skulder ha fått erlägga en köpeskillning motsvarande köpeskillingen för aktierna plus dotterbolagets utskiftningskatteskuld. Under sådana förhållanden skulle skäl knappast föreligga att medgiva lättnad i avseende å utskiftningskatten, då moderbolaget genom fusion övertager dotterbolagets tillgångar och skulder. I praktiken är det dock svårt att avgöra, i vad mån dotterbolagets utskiftningskatteskuld påverkat köpeskillingen för aktierna.

I vissa fall torde emellertid den omständigheten, att en betydande utskiftningskatt skall erläggas, vara ett avgörande hinder för en ur företagsekonomisk synpunkt önskvärd fusion.

Med hänsyn härtill och med hänsyn till utskiftningskattens ringa statsfinansiella betydelse synes i dylika fall åtminstone uppskov med utskiftningskattens erläggande kunna förordas. Att utsträcka förmånen till fullständig befrielse lär i regel icke vara motiverat. Det är endast det hindret för fusionen, att dotterbolagets utskiftningskatteskuld *skall erläggas vid fusionsstillfället*, som bör undanröjas. I övrigt bör koncernen icke genom fusionen

komma i bättre läge ur utskiftningsskattesynpunkt. Dotterbolagets utskiftningsskatteskuld skall övertagas av moderbolaget och skatten erläggas, när moderbolaget upplöses eller nedsätter aktiekapital. Det må dock framhållas, att ett uppskov med erläggandet av utskiftningsskatten vid fusion i praktiken ofta medför, att skatten icke erlägges, enär moderbolaget varken upplöses eller nedsätter aktiekapital. Å andra sidan skulle — om detta uppskov icke medgäves — fusion ofta icke komma till stånd, varför någon utskiftningsskatt sålunda ändock icke skulle erläggas inom överskådlig tid.

Förutsättning för befrielse från utskiftningsskattens erläggande föreligger dock i vissa fall, som gränsa till det i första stycket av 1 § 2 mom. förutsedda fallet, t. ex. när moderbolagets överskridande av 90 %-innehavet av dotterbolagsaktierna ägt rum en kortare tid efter den 1 januari 1927 eller bolagets bildande, eller när moderbolaget ägt i det närmaste 90 % av aktierna i dotterbolaget sedan före 1927 eller från bolagets bildande, eller när dotterbolagets ställning vid moderbolagets förvärv av aktierna icke var sådan, att dotterbolaget då hade en utskiftningsskatteskuld.

För fusionsfall, där skäl för lättnad i utskiftningsskattehänseende föreligga, men som icke omfattas av bestämmelserna i 1 § 2 mom. förordas ett dispensförfarande. Det har därvid stått klart för de sakkunniga den fördel, som härav kan vinnas. I motiven kan i en utförligare form än som är möjligt i författningstext klargöras de förutsättningar, varunder enligt de sakkunnigas mening dispens bör kunna beviljas. Vidare är en sådan form ägnad att på ett smidigare sätt än fixa lagregler möta hittills icke observerade fall av natur att icke böra beviljas dispens. Ett dispensförfarande tillgodoser också det oeftergivliga kravet, att bolagen skola kunna på förhand erhålla ett auktoritativt besked i skattefrågan. En likformig behandling av de skilda fallen möjliggöres också härigenom.

Klart är, att även en dispensregel bör ha den utformning, att därav tydligt framgå de principer, efter vilka dispensmöjligheten är avsedd att skola komma till användning.

Under nedan angivna förutsättningar synes icke behöva befaras, att antalet dispensansökningar skall bliva så stort, att praktiska svårigheter härav vid tillämpningen skola uppstå.

Dispensförfarandet synes böra handhas av Kungl. Maj:t. Att för detta ändamål tillskapa en institution synes knappast förenligt med tidsläget, och någon redan bestående institution, som utan vidare lämpar sig för uppgiften, lär, såvitt de sakkunniga ha sig bekant, icke stå till buds.

Uppskov med eller i vissa fall befrielse från utskiftningsskattens erläggande vid fusion bör kunna ifrågakomma om följande förutsättningar föreligga, nämligen

- 1) att båda bolagen driva rörelser, som bilda en naturlig enhet, och att fusionen föranledes av strävan att vinna organisatorisk ändamålsenlighet,
- 2) att den utskiftningsskatt, som skall erläggas, är av sådan storleksordning, att den kan anses utgöra ett väsentligt hinder för fusionen,

3) att, där moderbolaget förvärvat dotterbolagsaktierna från fysisk person eller därmed i skattehänseende likställd skattskyldig, dotterbolagets utskiftningskatteskuld uppenbarligen icke avsevärt påverkat köpeskillingen för aktierna.

Genom dessa förutsättningar torde antalet fall, som kunna ifrågakomma för dispens, avsevärt reduceras, vilket synes utgöra en förutsättning för att ett dispensförfarande över huvud taget skall kunna användas. Ändock lär härigenom möjlighet ha öppnats för dispens i de fall, där utskiftningskatten utgör ett verkligt hinder för en önskvärd fusion och där lättnad i utskiftningskattelhänseende är motiverad. Att vissa fall, vilka gränsa till dem, som inbegripas under regeln i 1 § 2 mom. första stycket, komma att helt undantagas från lättnader, synes icke kunna undvikas.

Huruvida förutsättningar enligt vad under 1) anföres äro för handen, måste givetvis bolagen förebringa erforderlig utredning om.

Huruvida utskiftningskattens storlek kan utgöra verkligt hinder för fusionen får bedömas med hänsyn till om skatten är av sådan storleksordning, att dess erläggande är betungande med hänsyn till finansieringen av de båda bolagens verksamhet. Att närmare ange när så kan anses vara fallet, låter sig icke göra. Bedömandet får bliva beroende av vunnit erfarenhet. Även om utskiftningskatten icke kan sägas vara av sådan storleksordning synes för övrigt — om övriga förutsättningar uppfyllas — dispens ändå kunna ifrågakomma, där utredning företes, som visar, att dotterbolagets utskiftningskatteskuld vid den tidpunkt, då moderbolagets innehav av dotterbolagsaktier överskred 50 % av aktierna, var avsevärt lägre än vid fusionstillfället (jfr 221 § lagen om aktiebolag). Hänsyn synes dock därvid icke böra tagas till ändringar av utskiftningskatteprocenten, utan jämförelsen skall göras mellan de till utskiftningskatt beskattningsbara beloppen vid båda tidpunkterna. Befrielse från utskiftningskattens erläggande synes dock endast böra ifrågakomma, när dotterbolaget vid den tidpunkt, då moderbolagets aktieinnehav överskred 90 %, icke hade någon utskiftningskatteskuld.

Den tredje förutsättningen för dispensmedgivandet avser att förhindra, att lättnader medgivas i de icke ovanliga fall, där moder- och dotterbolagsförhållandet tillkommit i avsikt att genom vissa transaktioner undvika eller mildra dubbelbeskattningen. I dessa fall är tillskapandet av koncernförhållandet ofta en ren skentransaktion. En möjlighet till uppskov med erläggandet av utskiftningskatten vid fusion inom en sådan koncern kunde befaras inbjuda till dylika transaktioner. Ej heller föreligga skäl till uppskov med utskiftningskattens erläggande, om det är uppenbart, att moderbolaget fått en ej obetydlig kompensation för skatten vid fastställande av köpeskillingen för aktierna. Såsom redan framhållits är det i regel svårt att konstatera, om dotterbolagets utskiftningskatteskuld påverkat köpeskillingen, men en undersökning i fråga om tidigare aktieägare i dotterbolaget och omständigheterna vid aktieförsäljningen lär ofta kunna ge upplysning, huruvida utskiftningskatteskulden avsevärt påverkat köpeskillingen.

I de fall, där försäljningen uppenbart kommit till stånd för att bereda tidigare aktieägare i dotterbolaget lättnad i dubbelbeskattningen, torde kunna förutsättas, att utskiftningsskatteskulden avsevärt påverkat köpeskillingen för aktierna. Tänkbart är dock, att det förvärvande bolaget icke alls tagit någon hänsyn till dotterbolagets utskiftningsskatteskuld, emedan det icke räknat med utskiftningsskattens erläggande inom överskådlig tid.

Uppskov med erläggandet av utskiftningsskatt vid fusion synes således i regel icke motiverat i de fall, där utskiftningsskatten varit en av orsakerna till att förutvarande aktieägare velat sälja aktierna och där köpare och säljare medvetet delat utskiftningsskatten. Säljarna ha velat erhålla ersättning för bolagets vinstmedel utan att drabbas av dubbelbeskattning (förutsättningar för realisationsvinstbeskattning antagas icke föreligga), och köparen räknar icke med att inom överskådlig tid behöva erlægga utskiftningsskatten, enär han låter bolaget fortleva. Om köparen i sådant fall är ett aktiebolag, skulle uppskov med erläggandet av utskiftningsskatten vid fusion innebära, att moderbolaget undgick besväret med att låta dotterbolaget fortleva. Visserligen kan häremot invändas, att uppskov med erläggande av skatten i dylika fall icke medför någon skatteförlust för staten, enär fusionen annars icke kommer till stånd och någon skatt ändock icke erlägges. Detta förhållande synes emellertid icke utgöra något skäl att underlätta dylika transaktioner.

Uppskov med utskiftningsskattens erläggande vid fusion bör med andra ord i princip icke medgivas i fall, där det kan antagas, att ett väsentligt syfte med tillkomsten av moder- och dotterbolagsförhållandet varit att bereda viss person eller vissa personer, vilka ägt del i dotterbolaget, lindring i deras beskattning.

Det är svårigheten att genom fixa lagregler effektivt utgallra dylika fall, som framför allt nödvändiggör ett dispensförfarande.

En lagbestämmelse av innebörd, att uppskov med utskiftningsskattens erläggande vid fusion mellan sådana bolag, som i 1 § 2 mom. avses, men där skattefrihet enligt nämnda författningsrum icke föreligger, skulle medgivas, därest det icke kunde antagas, att ett väsentligt syfte med tillkomsten av moder- och dotterbolagsförhållandet varit att bereda viss person eller vissa personer, vilka ägt del i dotterbolaget, lindring i deras beskattning, skulle otvivelaktigt bliva mycket svårpraktikabel för beskattningsmyndigheterna (jfr förordningen om ersättningsskatt). Därtill kommer, att ett moderbolag, som förvärvat dotterbolagsaktierna från fysiska personer, icke skulle kunna säkert räkna med att uppskov med utskiftningsskatten skulle medgivas. I de flesta fall, där säljarna av dotterbolagsaktierna äro fysiska personer, torde försäljningen av aktierna faktiskt medföra lindring i beskattningen för dessa personer. Därmed är emellertid icke sagt, att utskiftningsskatteskulden medvetet påverkat köpeskillingen, eller att ett väsentligt syfte med aktieförsäljningen varit att vinna skattelättnader.

De allmänna riktlinjerna för dispensrättens utövande ha de sakkunniga angivit genom ett stadgande i andra stycket av 1 § 2 mom. av innehåll, att om bolag, som i första stycket av samma mom. sagts, i annat fall än där avses genom fusion uppgår i annat bolag, Konungen må, om med hänsyn till ändamålet med fusionen och övriga omständigheter synnerliga skäl därtill föranleda, medgiva, att utskiftningsskatt icke skall erläggas eller att utskiftningsskatteskulden må övertagas av moderbolaget.

Hur detta övertagande skall anordnas, framgår av 3 § 4 mom.

Dispensmedgivandet skall, såsom av det föregående framgår, avse aningen befrielse från eller uppskov med utskiftningsskattens erläggande. I de flesta fall lärer dispensmedgivandena böra avse uppskov med skattens erläggande. Därvid uppkomma vissa problem, hur dotterbolagets utskiftningsskatteskuld skall beräknas och hur överflyttandet av denna skuld till moderbolaget tekniskt skall kunna genomföras.

Vid beräkningen av det belopp, varå dotterbolagets utskiftningsskatteskuld vilar (det till utskiftningsskatt beskattningsbara beloppet för dotterbolaget), synas huvudsakligen tvenne alternativ vara tänkbara.

Alternativ 1. Tillämpning av i stort sett samma regler som gälla för utskiftningsskattens beräkning vid bolagsupplösning.

Detta alternativ förutsätter, att i samband med fusionen skall konstateras *dels* dotterbolagets tillskjutna belopp, *dels ock* det verkliga värdet av de i samband med fusionen till moderbolaget utskiftade tillgångarna och skulderna. En sådan värdering av dotterbolagets tillgångar och skulder skulle emellertid medföra stora praktiska svårigheter utan att ändock bliva fullt effektiv. Dessutom skulle skiljaktiga meningar lätt komma att råda mellan bolagen och beskattningsmyndigheterna beträffande värderingen.

Det torde — enligt de sakkunnigas uppfattning — vara nödvändigt, att den utskiftningsskatteskuld, som skall överflyttas, skall kunna lätt fastställas och beräkningen av densamma såvitt möjligt icke giva anledning till några tvister. Sådana tvister om beräkningen av densamma skulle icke kunna komma under beskattningsdomstolarnas prövning, förrän moderbolaget efter fusionen vidtager åtgärd (upplösning eller nedsättning av aktiekapital), som skall föranleda erläggande av utskiftningsskatt. Denna tidpunkt torde ofta ligga mycket långt fram i tiden.

Med hänsyn härtill finna de sakkunniga en beräkning enligt detta alternativ icke kunna förordas.

Alternativ 2. Tillämpning av i stort sett samma regler som enligt praxis gälla för beräkning av bolagets egna fonder vid nedsättning av aktiekapital.

Detta alternativ innebär, till skillnad från alternativ 1, att någon särskild värdering av dotterbolagets tillgångar och skulder vid fusionen icke behöver göras. Enligt detta alternativ kan utskiftningsskatteskulden lätt fastställas, och några meningsskiljaktigheter om beräkningen av densamma synas i regel icke heller kunna uppstå.

Visserligen kan det förefalla, som om en på sådant sätt beräknad utskift-

ningsskatteskuld innebure ett avsteg från den av de sakkunniga i det föregående hävdade principen, att bolagen icke böra komma i bättre ställning i utskiftningsskattehänseende genom fusionen.

Om emellertid moderbolaget icke är skattskyldigt för utdelningar från dotterbolaget och moderbolaget därjämte räknar med den utskiftningsskatteskuld, som skall övertagas från dotterbolaget, såsom en realitet, är det sannolikt, att en beräkning enligt detta alternativ, som icke förutsätter en särskild värdering, skulle leda till samma resultat som en beräkning enligt alternativ 1. Dotterbolagets balansräkning skulle före fusionen »justeras» genom utdelningar och försäljningar (till bokförda eller lägre värden) till moderbolaget. Denna utväg har för övrigt påvisats av departementschefen i prop. nr 134 till 1927 års riksdag såsom en väg att nedbringa utskiftningsskatten vid fusion i den form fusion då var möjlig. Dotterbolagets utskiftningsskatteskuld skulle i regel komma att beräknas på ett beskattningsbart belopp motsvarande skillnaden mellan å ena sidan summan av dotterbolagets aktiekapital, reservfond samt skuldregleringsfond (minus eventuellt balanserade förluster) och å andra sidan dotterbolagets tillskjutna belopp.

Då det emellertid icke synes önskvärt att framtvinga en sådan i och för sig meningslös justering av dotterbolagets balansräkning före fusionen, ha de sakkunniga ansett sig kunna förorda alternativ 2 i en modifierad form, sålunda att den utskiftningsskatteskuld, som skall övertagas av moderbolaget vid fusionen, skall beräknas å ett beskattningsbart belopp, som motsvarar skillnaden mellan å ena sidan summan av dotterbolagets aktiekapital, reservfond och skuldregleringsfond och å andra sidan dotterbolagets tillskjutna belopp. En bestämning i enlighet härmed av vad som skall anses såsom dotterbolagets beskattningsbara belopp har upptagits såsom ett nytt åttonde stycke i anvisningarna till utskiftningsskatteförordningen.

Den förenkling en sådan beräkning ur flera synpunkter skulle medföra lärer mer än väl uppväga den minskning av övertagen utskiftningsskatteskuld, som den föreslagna beräkningen skulle kunna giva jämfört med alternativ 1. Någon minskning jämfört med om alternativ 2 användes utan modifiering synes knappast behöva befaras, då dotterbolagets utdelningsbara vinstmedel relativt lätt kunna överföras till moderbolaget före fusionen.

Den föreslagna metoden för beräkning av dotterbolagets utskiftningsskatteskuld är oförmånlig för bolagen, där dotterbolaget har balanserade förluster, vilka icke kunna täckas genom andra vinstmedel än de, som bundits i aktiekapital, reservfond och skuldregleringsfond, och förlusterna icke före fusionen täckas med anlåtande av sålunda bundna vinstmedel. De sakkunniga ha icke ansett skäl föreligga att tynga förordningen genom särskilda bestämmelser för dessa undantagsfall.

Överflyttandet av utskiftningsskatteskulden synes tekniskt böra ordnas så, att moderbolagets tillskjutna belopp minskas. Härom ha bestämmelser upptagits i 3 § 4 mom., varjämte en hänvisning i 1 mom gjorts till 4 mom.

Moderbolagets tillskjutna belopp skall nedsättas med belopp, som medför, att moderbolaget — därest det upplöstes omedelbart efter fusionen — skulle erlægga samma utskiftningsskatt som moderbolaget och dotterbolaget tillsammans skulle ha erlagt, därest dotterbolaget hade upplösts och dess tillgångar utskiftats till moderbolaget och sistnämnda bolag därefter upplösts.

Om man betecknar *dotterbolagets* beskattningsbara belopp med *Bd* och *moderbolagets* beskattningsbara belopp, sedan dotterbolaget upplösts och dess tillgångar (sedan utskiftningsskatten erlagts) utskiftats till moderbolaget, med *Bm*, bör således moderbolagets beskattningsbara belopp efter fusionen utgöra *Bd* plus *Bm*.

Innan justering av moderbolagets tillskjutna belopp verkställts, utgör emellertid moderbolagets beskattningsbara belopp efter fusionen — förutsatt att utskiftningsskatteprocenten vid fusionstillfället är 40 % — *Bm* plus 40 % av *Bd*. Detta belopp bör således för ernående av ett principiellt riktigt utgångsläge ökas med 60 % av *Bd*.

Om uppskov med erläggande av utskiftningsskatt vid fusion medgives, skall således moderbolagets tillskjutna belopp minskas med det belopp, som motsvarar skillnaden mellan dotterbolagets till utskiftningsskatt beskattningsbara belopp (*Bd*) och den utskiftningsskatt, dotterbolaget skulle ha erlagt å detta beskattningsbara belopp vid fusionstillfället (40 % av *Bd*). De sakkunniga hänvisa till de härom upptagna bestämmelserna i 3 § 4 mom.

Moderbolagets tillskjutna belopp kan härigenom bli negativt, nämligen om avdraget överstiger moderbolagets tillskjutna belopp. Att det tillskjutna beloppet blir negativt innebär, att vid moderbolagets upplösning i utskiftat belopp skall inräknas jämväl det negativa beloppet. Vid nedsättning av aktiekapital skall till bolagets egna fonder läggas ett belopp, som motsvarar detta negativa belopp. En föreskrift i anslutning till vad nu anförts har upptagits såsom ett nionde stycke i anvisningarna till utskiftningsskatteförordningen.

Den från dotterbolaget övertagna utskiftningsskatteskulden kan visserligen hos moderbolaget minskas eller helt försvinna t. ex. genom att moderbolagets rörelse efter fusionen går med förlust. Det kan dock ofta vara svårt att avgöra, om förlusten framkommit å den från dotterbolaget övertagna rörelsen eller icke, och en utjämning hade också kunnat ske även om koncernförhållandet ägt bestånd.

Det må framhållas, att om skillnaden mellan verkliga värdena av dotterbolagets tillgångar och skulder vid fusionstillfället är lägre än dotterbolagets tillskjutna belopp, ur bolagens synpunkt icke finnas några utskiftningsskatteproblem vid fusionen. Vid upplösning efter likvidation skulle utskiftningsskatt i dylikt fall icke ha utgått. Att dotterbolaget har ett sådant negativt saldo synes icke böra medföra, att moderbolaget vid fusionen skulle få övertaga vad som med ett något missvisande uttryck skulle kunna kallas en »utskiftningsskattefordran» från dotterbolaget genom att t. ex. moderbolagets tillskjutna belopp ökades med nämnda saldobelopp. Koncernen skulle då komma i

bättre läge ur utskiftningsskattesynpunkt genom fusionen, vilket — såsom tidigare framhållits — icke är skäligen. Det medför ingen skillnad ur utskiftningsskattesynpunkt för moderbolaget, om dotterbolaget vid fusionen har ett sådant negativt saldo eller om vinstmedel före fusionen överförs från moderbolaget till dotterbolaget, så att saldot utjämnas.

En ovillkorlig förutsättning för att befrielse från eller uppskov med utskiftningsskattens erläggande vid fusion skall kunna medgivas på sätt nu förordats är emellertid, att vissa ändringar och tillägg vidtagas i kommunalskattelagen, i förordningen om statlig inkomstskatt och i förordningarna om investeringsfonder. Förslag om sådana ändringar framläggas samtidigt.

Det har syntes de sakkunniga av praktiska skäl önskvärt, att dessa ändringar i kommunalskattelagen, förordningen om statlig inkomstskatt samt förordningarna om investeringsfonder utsträckas till att avse varje fusion, som skett enligt 174 § 1 mom. aktiebolagslagen och där icke någotdera bolaget drivit penningrörelse eller yrkesmässig handel med fastigheter — sålunda även de fall, där befrielse från eller uppskov med utskiftningsskattens erläggande icke medgivits. Härigenom möjliggöres, att dotterbolagets utskiftningsskatteskuld vid fusionstillfället beräknas enligt de regler, som enligt praxis gälla för beräkning av bolagets egna fonder vid nedsättning av aktiekapital d. v. s. med hänsyn till bokförda värden av bolagets tillgångar och skulder vid fusionstillfället. Uttrycklig föreskrift i sådant hänseende har upptagits såsom sista stycke i anvisningarna till utskiftningsskatteförordningen.

De i 6 och 9 §§ föreslagna ändringarna torde icke behöva särskilt motiveras.

De föreslagna ändringarna i utskiftningsskatteförordningen föranleda — därest de antagas — vissa ändringar i deklarationsformuläret för taxering till utskiftningsskatt.

Dämjämte synas länsstyrelserna böra åläggas, att de i kortregister, som skola föras jämlikt Kungl. Maj:ts cirkulär till länsstyrelserna den 10 februari 1928 (nr 18) angående upprättande av kortregister i och för tillämpning av förordningen den 27 juni 1927 om skatt vid utskiftning av aktiebolags och solidariska bankbolags tillgångar, göra anteckning om det belopp, varmed moderbolags tillskjutna belopp efter fusion skall minskas. Det synes även böra föreskrivas skyldighet för länsstyrelsen i det län, där dotterbolaget har sitt säte, att lämna länsstyrelsen i det län, där moderbolaget har sitt säte, meddelande angående det belopp, varmed moderbolagets tillskjutna belopp efter fusionen skall minskas.

Genom de föreslagna ändringarna i utskiftningsskatteförordningen synas enligt de sakkunnigas mening de hinder för av företagsekonomiska skäl påkallade fusioner enligt 174 § lagen om aktiebolag, som nämnda förordning tidigare medfört, vara praktiskt taget undanröjda.

Emellertid vilja de sakkunniga i detta sammanhang framhålla angelägenheten av att i annan ordning upptages till utredning frågan om erforderliga lättnader i avseende å fusion beträffande skyldigheten att erlægga vissa allmänna avgifter såsom lagfartsstämpel, fondstämpel o. d.

Ändringar i kommunalskattelagen m. m.

I det föregående har endast talats om dotterbolagets utskiftningsskatteskuld vid fusionstillfället. Det har därvid icke utsagts, efter vilken balansräkning skulden skall beräknas. Denna fråga är i viss mån beroende på, huruvida skattskyldighet för inkomst skall anses åvila dotterbolaget fram till den dag, då rättens beslut om tillstånd till fusionsavtalets verkställande registrerats (fusionsdagen). Det spörsmålet uppställer sig, huruvida dotterbolaget, när dess räkenskapsår sammanfaller med kalenderåret och rättens tillstånd registreras t. ex. den 1 december, skall vara skyldigt avgiva allmän självdeklaration för verksamheten under tiden $\frac{1}{1}$ — $\frac{1}{12}$ sistnämnda år. Sådan skyldighet synes föreligga med hänsyn till att dotterbolaget skall anses upplöst och dess tillgångar övertagna av moderbolaget först när rättens tillstånd till fusionen registrerats. Av bestämmelserna i 3 § kommunalskattelagen och anvisningarna till nämnda § lärer följa, att tidsperioden $\frac{1}{1}$ — $\frac{1}{12}$ i det angivna fallet är dotterbolagets sista beskattningsår. Vid självdeklaration för sistnämnda beskattningsår skall jämlikt bestämmelserna i 31 § taxeringsförordningen bl. a. fogas bestyrkt avskrift av balansräkning och vinst- och förlusträkning för beskattningsåret. Denna balansräkning och vinst- och förlusträkning skall givetvis vara upprättad i enlighet med aktiebolagslagens föreskrifter om årsredovisning, trots att aktiebolagslagen icke stadgar skyldighet för dotterbolaget att upprätta balansräkning och vinst- och förlusträkning per fusionsdagen. Sådan skyldighet torde icke ha ansetts påkallad av civilrättsliga skäl. De sakkunniga ha övervägt att föreslå sådan ändring i aktiebolagslagen, att dotterbolag bleve pliktigt att upprätta balansräkning och vinst- och förlusträkning per fusionsdagen. Då emellertid denna ändring endast vore betingad av skatterättsliga skäl och den omständigheten, att dylik bestämmelse saknas i aktiebolagslagen, knappast ur skatterättslig synpunkt kan innebära någon större olägenhet, ha de sakkunniga icke ansett sig böra föreslå sådan ändring.

Dotterbolagets utskiftningsskatteskuld vid fusionstillfället skall enligt de sakkunnigas mening beräknas med ledning av dotterbolagets balansräkning per fusionsdagen.

Såsom förut har framhållits torde — om befrielse från eller uppskov med utskiftningsskattens erläggande vid fusion medgives och om dotterbolagets utskiftningsskatteskuld beräknas på av de sakkunniga förordnat sätt — vissa ändringar och tillägg bliva erforderliga i kommunalskattelagen, i förordningen om statlig inkomstskatt samt i förordningarna om investeringsfonder.

Innebörden av dessa ändringar och tillägg bör enligt de sakkunnigas mening vara, att sammanförandet av moder- och helägt dotterbolags tillgångar och skulder genom fusion — vilken åtgärd såsom tidigare hävdats innebär sådan upplösning av dotterbolaget och utskiftning av dess tillgångar, som avses i 1 § förordningen om utskiftningsskatt — icke i inkomstskattehänseende skall innebära några förändringar för koncernen, i de fall befrielse från eller uppskov med utskiftningsskattens erläggande medges eller den utskiftningsskatt, som skall erläggas, beräknas med hänsyn till bokförda värdena av dotterbolagets tillgångar och skulder. Sådana dotterbolagets reserver, som bestå av beskattade vinstmedel, skola ur skatteteknisk synpunkt övergå till moderbolaget och skattemässigt behandlas som om de uppstått hos sistnämnda bolag.

Då det gäller att belysa de inkomstskatteproblem, som uppstå vid fusion enligt 174 § 1 mom. aktiebolagslagen, måste först avgöras, om överflyttandet av dotterbolagets tillgångar till moderbolaget vid sådan fusion skall i skattehänseende anses innebära, att moderbolaget förvärvat dessa tillgångar genom köp, byte eller därmed jämförligt fång.

Det är tidigare i rättspraxis fastslaget, att dylikt fång föreligger i de fall dotterbolaget likviderar och tillgångarna utskiftas till moderbolaget. (Jfr RÅ 1927 ref. 32.)

Då även vid fusion dotterbolaget upplöses och moderbolaget i utbyte för dotterbolagsaktierna erhåller dotterbolagets tillgångar och skulder, synes det de sakkunniga naturligt, att även fusion ur skatteteknisk synpunkt skall anses innebära, att moderbolaget förvärvat dotterbolagets tillgångar genom ett med köp eller byte jämförligt fång.

Om således fusionen ur skatteteknisk synpunkt innebär, att moderbolaget avyttrar dotterbolagsaktierna, kan — om verkliga värdet av de från dotterbolaget vid fusionen övertagna tillgångarna efter avdrag för övertagna skulder överstiger moderbolagets anskaffningskostnad för dotterbolagsaktierna — fusion i vissa fall medföra uppkomsten av skattepliktig realisationsvinst för moderbolaget, nämligen i de fall då moderbolaget innehaft aktierna kortare tid än fem år och förvärvat dem genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. Vid fastställande av denna vinst måste en värdering göras av övertagna tillgångar och skulder. De värden, som därvid åsättas, böra rimligtvis vara desamma som de, som upptagits vid beräkning av den utskiftningsskatt, som dotterbolaget vid fusionen haft att erlägga. Tidpunkten för förvärvet av de vid fusionen erhållna tillgångarna torde för moderbolaget få anses motsvara den dag, då rättens tillstånd till fusionen registrerats.

Det lär höra till undantagen, att den bokföringsmässiga vinst eller förlust, som uppkommer hos moderbolaget vid fusionen, är att hänföra till skattepliktig vinst respektive vid taxeringen avdragsgill förlust av rörelse eller kapital. Dotterbolagsaktierna torde även ur skatteteknisk synpunkt i regel ha varit hänförliga till moderbolagets anläggningstillgångar. Fall kunna dock finnas, där dotterbolagsaktierna varit att hänföra till moderbolagets varulager t. ex. när ett bolag, som driver handel med fastigheter, äger

vissa för försäljning avsedda fastigheter i form av aktier i fastighetsaktiebolag. I dylika fall uppkommer genom fusionen en skattepliktig rörelsevinst, när moderbolaget haft dotterbolagsaktierna bokförda till lägre värden än de, till vilka de vid fusionen övertagna tillgångarna upptagas.

De sakkunniga övergå nu till att behandla de inkomstskatteproblem, som uppstå vid fusion enligt 174 § 1 mom. aktiebolagslagen, därest utskiftningsskatt erlägges vid fusionen och skatten beräknas med hänsyn till verkliga värdena av dotterbolagets tillgångar och skulder vid fusionstillfället.

I dylika fall låter sig antaga att — framför allt när moderbolaget icke är skattskyldigt för utdelningar från dotterbolaget — dotterbolagets balansräkning före fusionen »justeras» på det sätt, att vissa tillgångar utdelas och/eller försäljas till moderbolaget. Dessa tillgångar övergå således till moderbolaget — i den mån de utdelas, — till de hos dotterbolaget bokförda värdena och — i den mån de försäljas — till försäljningsvärdena. Därest försäljning sker, beskattas därigenom uppkomna vinster hos dotterbolaget, i den mån vinsterna äro skattepliktiga. Om tillgångar såsom maskiner och inventarier utdelas till moderbolaget och dessa tillgångar hos dotterbolaget äro bokförda över de taxeringsmässiga restvärdena, torde — i de fall moderbolaget icke är skattskyldigt för utdelningar från dotterbolaget — bestämmelserna i anvisningarna under punkt 3 b sista stycket till 29 § kommunalskattelagen kunna givas den innebörden, att moderbolagets anskaffningsvärde för ifrågavarande tillgångar icke skall beräknas till högre belopp än som kvarstår i beskattningshänseende oavskrivet hos dotterbolaget. Detsamma gäller även från dotterbolaget i form av utdelning övertagen patenträtt och annan liknande tidsbegränsad rättighet.

Å vid fusionstillfället hos dotterbolaget kvarvarande *tillgångar* beräknas utskiftningsskatteskulden med hänsyn till saluvärdena vid fusionstillfället. För dessa tillgångar bör moderbolaget ur skatteteknisk synpunkt vara berättigat räkna med anskaffningsvärden, som motsvara de värden desamma åsatts vid utskiftningsskattens beräkning hos dotterbolaget men däremot icke med högre belopp. Såsom tidigare framhållits kan moderbolaget vid fusionen bliva skattskyldigt för realisationsvinst, vilken vinst i så fall beräknas med hänsyn till verkliga värdena av från dotterbolaget utskiftade tillgångar. Dessa överväganden leda till följande slutsatser.

1) Vid fusionen utskiftat varulager får hos moderbolaget upptagas till saluvärdet minus försäljningskostnader vid fusionstillfället (d. v. s. det värde, vartill varulagret upptagits vid dotterbolagets taxering till utskiftningsskatt), trots att lagret i dotterbolagets räkenskaper kan ha varit nedskrivet med obeskattade vinstmedel till betydande belopp.

2) Moderbolaget erhåller ett skattemässigt avskrivningsunderlag å från dotterbolaget övertagna maskiner och inventarier, motsvarande saluvärdet av dessa tillgångar vid fusionstillfället (jfr ovan under 1) oberoende av det skattemässiga restvärdet hos dotterbolaget. Moderbolaget har förvärvat dessa tillgångar genom ett med köp och byte jämförligt fång och för ett pris, som motsvarar saluvärdet av tillgångarna, eftersom sistnämnda värde

tidigare innefattats i värdet av dotterbolagsaktierna. Det synes i vart fall tveksamt, om bestämmelserna i anvisningarna under punkt 3 b sista stycket till 29 § kommunalskattelagen kunna medföra, att avskrivningsunderlaget för moderbolaget för dessa tillgångar skall sättas lägre än saluvärdet, i de fall då dotterbolagets taxeringsmässiga restvärde understiger saluvärdet.

3) I de fall där moderbolaget efter fusionen avyttrar från dotterbolaget övertagna tillgångar, därvid eventuell skattepliktig vinst skall beräknas enligt bestämmelserna om realisationsvinstbeskattning, skall anskaffningskostnaden för dessa tillgångar anses motsvara saluvärdet vid fusionstillfället (jfr ovan under 1). Tidpunkten för förvärvet läser — såsom tidigare framhållits — få anses vara den dag, då rättens tillstånd till fusion registrerats.

Även från dotterbolaget vid fusionen övertagna *skulder* kunna föranleda inkomstskatteproblem.

Om dotterbolaget vid inkomstskattetaxeringen medgivits avdrag för reserveringar för framtida kostnader såsom pensionsförpliktelser (här avses icke avsättningar till pensionsstiftelser), garantiförbindelser eller dylikt och dessa avsättningar vid utskiftningsskattens beräkning godkänts såsom skulder, synes moderbolaget i princip icke vara berättigat till avdrag för dessa kostnader vid inkomsttaxeringen, i den mån de icke överstiga de belopp, vartill de uppskattats vid utskiftningsskattens beräkning hos dotterbolaget. — Om icke avsättningarna vid taxeringen till utskiftningsskatt godkännas såsom skulder med hela beloppen, därför att avsättningarna vid fusionstillfället bedömas vara för stora, bör dotterbolaget inkomstbeskattas för skillnaden, i den mån vid tidigare års inkomsttaxeringar avdrag åtnjutits för avsättningarna. — I princip bör moderbolaget beskattas för belopp, varmed avsättningarna senare befinnas vara för stora.

Om vid utskiftningsskattens beräkning hos dotterbolaget hänsyn tages till icke bokförda pensionsförpliktelser eller garantiförbindelser eller över huvud taget till kostnader, som icke bokförts eller — ehuru avsättningar för desamma gjorts i dotterbolagets räkenskaper — befunnits icke avdragsgilla vid inkomsttaxeringen, bör moderbolaget i princip icke heller vara berättigat till avdrag för dessa kostnader vid inkomsttaxeringen, i den mån de icke överstiga de belopp, vartill de uppskattats vid utskiftningsskattens beräkning hos dotterbolaget.

Vad nu sagts avser de fall, där utskiftningsskatt erlägges vid fusion och skatten beräknas med hänsyn till verkliga värdena av dotterbolagets tillgångar och skulder.

Om däremot frihet från eller uppskov med utskiftningsskattens erläggande medgives vid fusion eller den utskiftningsskatt, som skall erläggas, beräknas utan hänsyn till saluvärdet av bolagets tillgångar vid fusionstillfället — d. v. s. i sådana fall av fusion enligt 174 § 1 mom. nya aktiebolagslagen, där varken moder- eller dotterbolag driver penningrörelse eller yrkesmässig handel med fastigheter — bör enligt de sakkunnigas mening fusionen icke därjämte medföra förmåner vid inkomstbeskattningen.

I följd härav synes böra gälla, att i dylika fall moderbolagets skattemässiga restvärden av från dotterbolaget vid fusionen övertagna tillgångar skola vara lika med de i beskattningshänseende gällande värdena hos dotterbolaget vid fusionstillfället av dessa tillgångar.

I regel kommer detta att innebära, att moderbolagets skattemässiga restvärde av från dotterbolaget övertaget varulager motsvarar det bokförda värdet av detta lager hos dotterbolaget vid fusionstillfället. Det är dock tänkbart, att det bokförda värdet hos dotterbolaget är lägre än det skattemässiga, nämligen då avdrag för nedskrivning av lagret till viss del vägrats vid inkomsttaxeringen. Om skattemål beträffande denna nedskrivning icke slutligen avgjorts, lär det ankomma på vederbörande taxeringsindentent att i vissa fall hålla talan beträffande moderbolagets taxering för fusionsåret öppen. Detta lärer således böra bli valet, då moderbolaget i sina räkenskaper såsom anskaffningsvärde för det övertagna lagret upptagit det i beskattningshänseende gällande värdet av lagret för dotterbolaget vid fusionstillfället eller ock upptagit anskaffningsvärdet lika med det bokförda värdet hos dotterbolaget men vid beräkningen av nettointäkten för fusionsåret yrkat och medgivits avdrag för skillnaden mellan dessa värden.

Om moderbolaget vid fusionen i sina räkenskaper upptager övertaget varulager till högre värde än det i beskattningshänseende gällande värdet hos dotterbolaget, skall i förekommande fall hänsyn härtill tagas vid beräkning av den skattepliktiga nettointäkten av rörelsen för moderbolaget för fusionsåret. Skulle moderbolaget vid fusionen upptaga lagret till ett lägre värde än det skattemässiga värdet hos dotterbolaget, bör moderbolaget vara berättigat till avdrag för skillnaden vid nettointäktens beräkning.

Ett tillägg föreslås därför till 29 § 1 mom. andra ledet kommunalskattelagen av innebörd, att varulager, som utgjorts av tillgångar, som övertagits från dotterbolag vid fusion enligt 174 § 1 mom. aktiebolagslagen, där varken moder- eller dotterbolag driver penningrörelse eller yrkesmässig handel med fastigheter, skall upptagas till belopp, motsvarande det hos dotterbolaget i beskattningssavseende gällande värdet vid fusionstillfället å dessa tillgångar.

Även för från dotterbolaget övertagna fordringar i rörelse bör gälla, att desamma ur skatteteknisk synpunkt skola anses övertagna av moderbolaget till de hos dotterbolaget i beskattningshänseende gällande värdena (= nominella värdena minus vid inkomsttaxeringen godkända nedskrivningar). Liksom värdet å varulagret kunna dessa värden vara beroende på utgången av skattemål.

Om moderbolaget vid fusionen i sina räkenskaper upptager dylika tillgångar till värden, som överstiga de skattemässiga värdena hos dotterbolaget, synes hänsyn härtill böra tagas vid beräkning av nettointäkten för moderbolaget för fusionsåret.

På grund av vad sålunda anförts föreslås ett tillägg till 28 § kommunalskattelagen av innebörd, att, därest aktiebolag genom sådan fusion, som här avses, från dotterbolag övertager fordringar i rörelse, skall såsom intäkt

av rörelse för moderbolaget räknas belopp, varmed vid övertagandet dessa fordringar i moderbolagets räkenskaper kan ha upptagits över de hos dotterbolaget i beskattningsavseende gällande värdena vid fusionstillfället å dessa fordringar. Tillägget synes lämpligen böra upptagas såsom första stycke i ett nytt 3 mom. av 28 §.

Skulle moderbolaget vid fusionen i sina räkenskaper upptaga de övertagna fordringarna till lägre värden än de skattemässiga värdena hos dotterbolaget vid fusionstillfället, synes avdrag för skillnaden böra medgivas vid beräkningen av nettointäkten för moderbolaget för fusionsåret, därest förutsättningar enligt 29 § 1 mom. sista ledet kommunalskattelagen föreligga. Detta lär stå i överensstämmelse med grunderna till anvisningarna under 1 till 41 § kommunalskattelagen, varför uttrycklig föreskrift härom ej torde erfordras.

Beträffande av moderbolaget vid fusionen övertagna aktier, andelar eller liknande tillgångar synes böra gälla, att moderbolagets skattemässiga restvärde för dessa tillgångar skall motsvara det bokförda värdet hos dotterbolaget med tillägg för sådana nedskrivningar, för vilka avdrag icke medgivits vid inkomsttaxeringen hos dotterbolaget.

Om vinst vid försäljning av dessa tillgångar hos dotterbolaget skulle ha beskattats såsom inkomst av rörelse, bör även eventuell vinst vid moderbolagets försäljning av samma tillgångar i princip hänföras till inkomst av rörelse.¹ Därav bör följa, att om moderbolaget vid fusionen i sina räkenskaper upptager dylika tillgångar till anskaffningsvärden, som överstiga de i beskattningshänseende gällande värdena av tillgångarna hos dotterbolaget, hänsyn härtill skall tagas vid beräkning av nettointäkten för moderbolaget för fusionsåret.

Ett ytterligare tillägg synes därför böra göras till 28 § kommunalskattelagen av innebörd, att om moderbolag genom sådan fusion, som här avses, övertager aktier, andelar eller liknande tillgångar, vid vilkas försäljning möjligen uppkommande vinst hos dotterbolaget varit att hänföra till intäkt av rörelse, och moderbolaget i sina räkenskaper vid övertagandet upptager dessa tillgångar till högre värden än de i beskattningsavseende gällande värdena hos dotterbolaget, skillnaden skall utgöra intäkt av rörelse för moderbolaget. Tillägget föreslås utgöra ett andra stycke av 28 § 3 mom.

Därest fondstämpel skall erläggas vid fusionen,² bör den dock rimligtvis öka moderbolagets anskaffningskostnad.

¹ Här avses givetvis icke det fall, då fråga är om bolag, som driver bank- eller annan penningrörelse eller försäkringsrörelse, utan exempelvis det fall, att dotterbolaget såsom ersättning för varufordran tager aktier i ett tredje bolag och dessa aktier bibehålla karaktären av omställningstillgång. Huruvida eventuell vinst vid moderbolagets försäljning av tillgångarna är att hänföra till intäkt av rörelse torde få bedömas med hänsyn till omständigheterna vid försäljningstillfället. (Jfr RÅ 1944 ref. 46).

² Jfr Statskontorets resolution den 4 december 1947 på framställning av Lifförsäkrings-Aktiebolaget De Förenade och Livförsäkringsbolaget Framtiden-Ömsesidigt, varigenom förklarades, att vid sammanslagning av dessa bolag fondstämpel icke skulle utgå vid en överlåtelse av obligationer m. m., som i samband därmed skulle äga rum.

Upptager moderbolaget vid övertagandet i sina räkenskaper dylika från dotterbolaget övertagna tillgångar till lägre värden än de skattemässiga värdena hos dotterbolaget, bör moderbolaget vara berättigat till avdrag för skillnaden vid beräkningen av nettointäkten för fusionsåret, under förutsättning att motsvarande nedskrivning skulle ha varit avdragsgill hos dotterbolaget. Härför tala samma skäl, som anförts beträffande övertagna fordringar i rörelse.

Såsom skattemässigt restvärde för moderbolaget av vid fusionen övertagna övriga tillgångar i rörelse, för vilka medges avdrag för värdeminskning vid inkomsttaxeringen, skall anses det skattemässiga restvärdet hos dotterbolaget vid fusionstillfället av dessa tillgångar. Redan förefintliga bestämmelser i anvisningarna under punkt 3 b sista stycket till 29 § kommunalskattelagen kunna möjligen givas denna tolkning. De sakkunniga ha dock ansett det önskvärt, att till nämnda anvisningspunkt fogas ett tillägg av innebörd, att såsom skattemässigt restvärde för tillgång, som moderbolag övertager från dotterbolaget vid sådan fusion, som här avses, skall anses det belopp, som vid fusionstillfället kvarstår i beskattningsavseende oavskrivet hos dotterbolaget.

Av denna bestämmelse följer bl. a.:

1) om såväl moder- som dotterbolag har bunden avskrivning, skall moderbolaget övertaga dotterbolagets vid inkomsttaxeringen tillämpade avskrivningsplan för maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier;

2) om dotterbolaget har fri avskrivning, skall moderbolaget i förekommande fall övertaga sådan dotterbolagets avskrivningsplan, som omförmåles i andra stycket av punkt 4 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen;

3) om moderbolaget har fri avskrivning och i räkenskaperna vid fusionen upptager högre värden å övertagna tillgångar än som kvarstå i beskattningshänseende oavskrivna hos dotterbolaget — exklusive i förekommande fall hos dotterbolaget resterande avdrag enligt tredje stycket av punkt 3 c av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen — och de övertagna tillgångarna kunna omfattas av den fria avskrivningsrätten, skall i enlighet med grunderna för den fria avskrivningsrätten tillägg för skillnaden göras vid moderbolagets inkomsttaxering, därest icke moderbolaget önskar övergå till bunden avskrivning. Upptager moderbolaget lägre värden, bliva bestämmelserna i andra stycket av punkt 4 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen tillämpliga.

Det torde böra påpekas, att de skattemässiga värdena hos dotterbolaget kunna vara beroende på utgången av skattemål.

Det sålunda föreslagna tillägget till sista stycket av punkt 3 b av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen kommer även att gälla av moderbolaget vid fusionen övertagen patenträtt och liknande tidsbegränsad rättighet, enär beträffande värdeminskningens avdrag för dylik tillgång föreskrif-

terna i punkt 3 av anvisningarna till 29 § skola äga motsvarande tillämpning.

Avdrag för värdeminskning av från dotterbolaget övertagna fastigheter och avdrag för substansminskning vid tillgodogörande av från dotterbolaget övertagna naturtillgångar såsom gruvor, stenbrott m. m. kan för moderbolaget i princip endast medgivas med belopp och efter grunder, som skulle ha godkänts, därest tillgångarna fortfarande ägts av dotterbolaget. De sakkunniga ha emellertid icke ansett särskild föreskrift härom erforderlig. (En given sak är, att moderbolagets avskrivningsunderlag kan ökas genom eventuellt förekommande lagfarts- och andra dylika kostnader i samband med fusionen.)

Däremot förorda de sakkunniga ett tillägg till punkt 4 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen av innebörd, att moderbolagets ingångsvärde respektive ingående virkesförråd av från dotterbolaget vid fusionen övertagen skog skall vara lika med dotterbolagets ingångsvärde respektive ingående virkesförråd vid fusionstillfället.

Beträffande av moderbolaget vid fusionen övertagna tillgångar — om-sättnings- eller anläggningstillgångar — vid vilkas försäljning eventuell skattepliktig vinst respektive avdragsgill förlust skall beräknas enligt bestämmelserna om realisationsvinstbeskattning, synes enligt de sakkunnigas mening denna vinst eller förlust böra beräknas som om moder- och dotterbolag vore samma skattesubjekt.

Detta innebär bl. a.:

att såsom tidpunkt för förvärvet av tillgången skall anses tidpunkten för dotterbolagets förvärv av densamma;

att anskaffningskostnaden skall vara dotterbolagets anskaffningskostnad; att till anskaffningskostnaden skall läggas kostnader för ny-, till- eller ombyggnad av fastighet även under den tid dotterbolaget ägt densamma;

att från vid realisationsvinstberäkningen avdragsgilla kostnader skall dragas vid taxeringen åtnjutna värdeminskningssavdrag även under den tid dotterbolaget ägt tillgången.

Med förvärvet av tillgången genom fusion i förekommande fall förenade avgifter (lagfartsstämpel o. d.) skola givetvis tilläggas anskaffningskostnaden för tillgången.

De sakkunniga föreslå i anslutning härtill ett tillägg till anvisningarna till 35 § kommunalskattelagen av innebörd, att när fråga är om skattepliktig realisationsvinst respektive avdragsgill realisationsförlust vid avyttring av egendom, som aktiebolag övertagit från dotterbolag vid sådan fusion, som här avses, skall moder- och dotterbolag anses såsom ett skattesubjekt.

Till andra stycket av 28 § 2 mom. kommunalskattelagen föreslå de sakkunniga ett tillägg av innebörd att, därest ersättning, varom i nämnda lagrum talas, icke i sin helhet upptagits till beskattning hos dotterbolag, som genom sådan fusion, som här avses, uppgått i moderbolaget, skall resteran-

de belopp upptagas till beskattning hos sistnämnda bolag under samma tid, som beskattningen skulle skett hos dotterbolaget. Närmare motivering här till torde icke erfordras.

Det sålunda föreslagna tillägget lärer utan särskild föreskrift bliva tillämpligt å sådan köpeskilling för fartyg, som avses i förordn. den 21 februari 1947 (nr 33) med ytterligare bestämmelser angående taxering för inkomst under vissa år av ersättning på grund av försäkring för förlust av fartyg m. m., enär sistnämnda förordning hänvisar till 28 § 2 mom. kommunalskattelagen.

Om dotterbolaget vid fusionstillfället har avsättningar för framtida kostnader, för vilka kostnader avdrag medgivits vid dotterbolagets inkomsttaxering, synes det klart, att moderbolaget efter fusionen icke är berättigat till avdrag för dessa kostnader vid taxeringen, i den mån de icke överstiga reserveringarna hos dotterbolaget. Då det kan tänkas, att de i dotterbolagets räkenskaper verkställda reserveringarna icke alltid komma till synes i moderbolagets räkenskaper efter fusionen, förorda de sakkunniga ett tillägg till 28 § kommunalskattelagen av innebörd, att, om aktiebolag genom sådan fusion, som här avses, övertager betalningsansvar för framtida kostnader, för vilka kostnader reservering gjorts i dotterbolagets räkenskaper med obeskattade vinstmedel, belopp motsvarande dessa reserveringar skall räknas såsom intäkt för moderbolaget. Sådan beskattning bör emellertid icke förekomma, därest utredning företes, som visar, att moderbolaget efter fusionen haft eller kan väntas få dessa kostnader — varvid dock i sistnämnda fall reservering måste finnas i moderbolagets räkenskaper — samt det finnes styrkt, att moderbolaget icke tillgodofört sig avdrag för dessa kostnader eller denna reservering vid taxeringen. I enlighet härmed har 4 mom. av 28 § avfattats.

I det föregående har i princip förordats, att moderbolaget efter fusionen skall i beskattningshänseende så behandlas, som om moder- och dotterbolag redan före fusionen varit samma skattesubjekt.

I konsekvens härmed föreslå de sakkunniga ett tillägg till anvisningarna till 35 § kommunalskattelagen av innebörd, att där dotterbolags tillgångar och skulder övergått till moderbolag genom sådan fusion, som här avses, skall anses, att hos moderbolaget genom fusionen icke uppkommit vare sig skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust.

De sakkunniga ha ansett den förordade principen föranleda vissa tillägg jämväl till 2 § och 4 § 1 mom. förordningen om statlig inkomstskatt.

Tillägget till 2 § innebär, att sådan restituerad, avkortad eller avskriven skatt, som skulle ha varit skattepliktig intäkt för dotterbolaget, skall efter fusionen utgöra skattepliktig intäkt för moderbolaget.

Tillägget till 4 § 1 mom. innebär, att moderbolaget efter fusionen skall vara berättigat till avdrag för sådan dotterbolagets skatt, som avses i 1 mom. första stycket sista ledet, i den mån skatten skulle ha varit avdragsgill hos dot-

terbolaget. Därvid ha de sakkunniga ansett sig kunna bortse från det undantagsfall, att denna skatt påverkat moderbolagets köpeskilling för dotterbolagsaktierna.

Dotterbolaget kan vid fusionstillfället ha investeringsfonder, för vilka avdrag medgivits vid inkomsttaxeringen enligt förordningarna om investeringsfonder. Dylika investeringsfonder skola återföras till beskattning under det år, beslut om likvidation fattats. Det synes naturligt, att fonderna, även då bolag genom fusion uppgår i annat bolag, skola återföras till beskattning. De sakkunniga förorda dock, att investeringsfonder vid sådan fusion, som här avses, i vissa fall få övertagas av moderbolaget och föreslå i följd härav vissa tillägg i förordningen den 2 maj 1947 om investeringsfonder och i förordningen den 4 juni 1948 med provisoriska bestämmelser om investeringsfond för ersättande av normallager, m. m. De föreslagna tilläggen framgå av författningstexterna.

De sakkunniga ha icke föreslagit sådan ändring av förordningen den 4 juni 1948 med provisoriska bestämmelser om investeringsfond för ersättande av normallager, m. m., varigenom fond, som avses i 2 § a) nämnda förordning, finge övertagas. Bestämmelserna härom skulle på grund av spärrregeln i sista stycket av nämnda § bliva synnerligen invecklade, och de sakkunniga ha med hänsyn härtill och till förordningens provisoriska karaktär icke velat föreslå sådana bestämmelser.

Övergångsbestämmelser.

Då de föreslagna ändringarna i utskiftningsskatteförordningen kunna, därest de genomföras, antagas komma ut av trycket innan taxeringsnämnderna vid 1950 års taxering avslutat sitt arbete, synes ikraftträdandet kunna sättas till dagen efter den, då förordningen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling.

Vad angår den omfattning, vari de föreslagna ändringarna skola göras tillämpliga å före ikraftträdandet vidtagna åtgärder, har i direktiven uttalats, att det borde övervägas, huruvida icke — mot vad eljest i princip borde gälla — desamma borde erhålla retroaktiv tillämpning, lämpligen från den 1 januari 1949; eventuellt borde en dylik anordning kompletteras med en särskild dispensregel för Kungl. Maj:t. Avgörandet av spörsmålet ställdes i beroende av huruvida införskaffade upplysningar gäve vid handen, att möjligheten att skattefritt utskifta vinstmedel i större skala utnyttjats, sedan det i direktiven åsyftade regeringsrättsutslaget blivit känt.

Beträffande den föreslagna ändrade lydelsen av 4 §, avseende att förhindra ett skattefritt utskiftande av vinstmedel, vilken lär vara den ändring som med återgivna del av direktiven främst åsyftas, har det för de sakkunniga stått klart, att, i den mån det kan undvikas, retroaktiv tillämpning icke bör äga rum. Å andra sidan synes, om det i direktiven åsyftade regeringsrättsut-

slaget kan antagas ha föranlett ett större antal fall av nedsättning av aktiekapital, som eljest icke skulle ha kommit till stånd, denna omständighet böra föranleda en retroaktiv tillämpning.

De från patent- och registreringsverket i detta hänseende lämnade statistiska uppgifterna (jfr sid. 56—57) utvisa en ökning under de fyra sista månaderna av 1948 (regeringsrättens utslag gavs den 10 juni 1948) i förhållande till motsvarande månader 1947 av antalet registrerade beslut om nedsättning av aktiekapital genom inlösen av fondaktier enligt i bolagsordningen bestämda grunder (32 resp. 14). Likaså utvisa de nio första månaderna 1949 en ökning av antalet registrerade dylika beslut i förhållande till de nio första månaderna 1948 och 1947 (30 resp. 16 och 11).

Den statistiska sammanställningen utvisar visserligen en icke obetydlig ökning jämfört med föregående år. Likväl måste, enligt de sakkunnigas mening, antalet fall betecknas såsom relativt lågt. Och det må vidare kunna antagas, att i vart fall allenast en del av de beslut om nedsättning genom inlösen av fondaktier enligt bestämda grunder, som anmälts för registrering efter det regeringsrättens utslag blev kunnigt, främst förestavats av önskan att undgå skatt. I betraktande härav och med hänsyn jämväl till att det statsfinansiella intresset av att dessa fall tagas till beskattning måste anses ringa, ha de sakkunniga icke ansett sig böra föreslå en retroaktiv tillämpning i den omfattning, som i direktiven framlagts till övervägande.

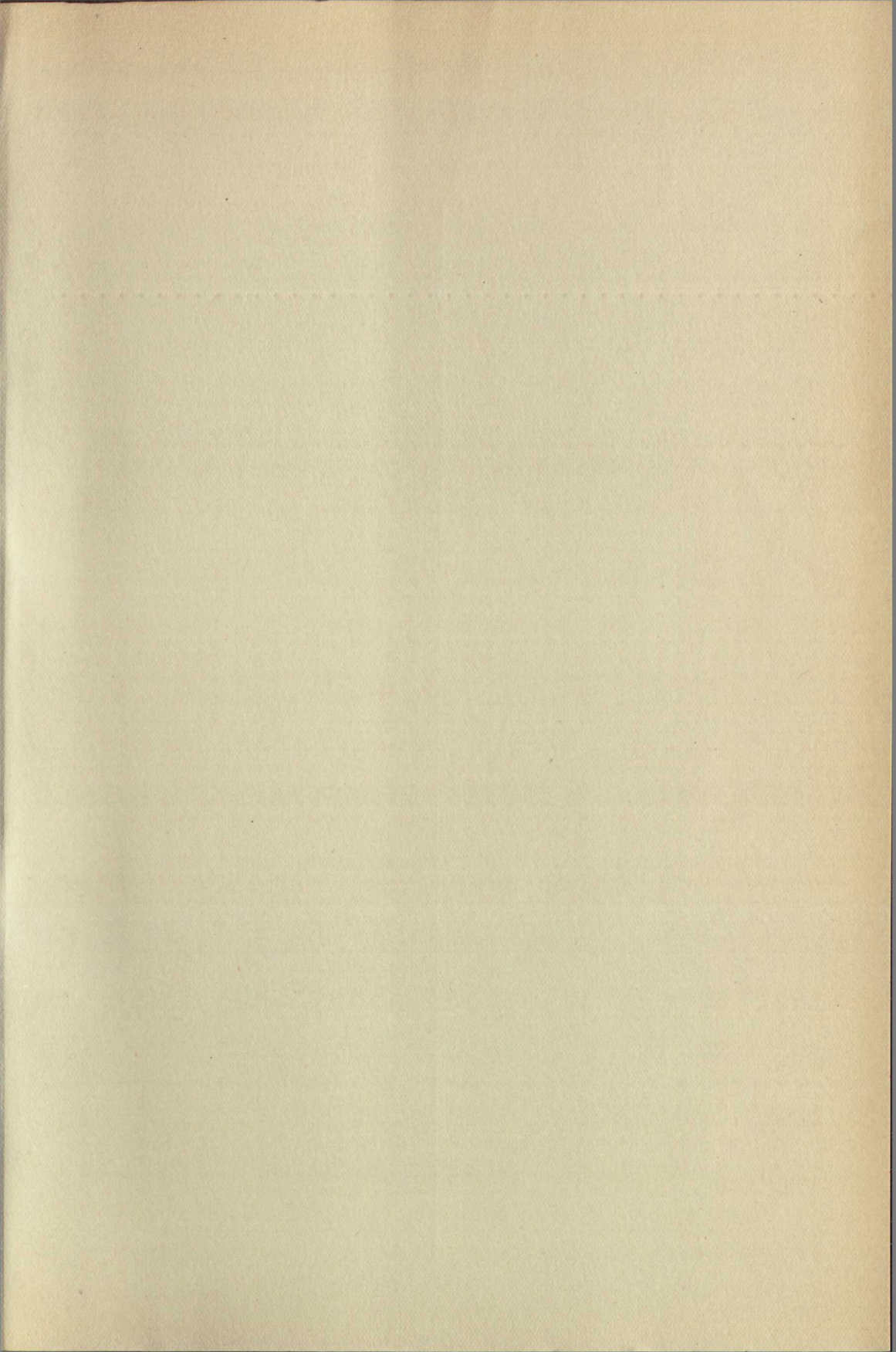
Däremot synes enligt de sakkunnigas förmenande vägande skäl tala för att beslut i här avsedda hänseenden, som anmälas för registrering efter tidpunkten för detta betänkandes offentliggörande, d. v. s. i slutet av november 1949, skola falla under nya lydelsen av 4 §.

Beträffande den föreslagna höjningen av skatteprocenten lär anledning saknas att göra densamma tillämplig på andra transaktioner än som anmälas för registrering efter betänkandets offentliggörande.

Vad slutligen angår de särskilt för fusion och i avseende å innehav av egen aktie föreslagna bestämmelserna torde särskilda övergångsbestämmelser icke vara påkallade.

De föreslagna bestämmelserna i kommunalskattelagen m. m. föreslås skola träda i kraft dagen efter den, då författningsändringen utkommit från trycket i Svensk författningssamling.

1940-1941
1942-1943
1944-1945
1946-1947
1948-1949
1950-1951
1952-1953
1954-1955
1956-1957
1958-1959
1960-1961
1962-1963
1964-1965
1966-1967
1968-1969
1970-1971
1972-1973
1974-1975
1976-1977
1978-1979
1980-1981
1982-1983
1984-1985
1986-1987
1988-1989
1990-1991
1992-1993
1994-1995
1996-1997
1998-1999
2000-2001
2002-2003
2004-2005
2006-2007
2008-2009
2010-2011
2012-2013
2014-2015
2016-2017
2018-2019
2020-2021
2022-2023
2024-2025



Statens offentliga utredningar 1949

Systematisk förteckning

(Siffrorna inom klammer beteckna utredningarnas nummer i den kronologiska förteckningen.)

Allmän lagstiftning. Rättsskipning. Fångvård.

- Utredning med förslag om lösdrivarlagens upphävande m. m. [4]
Kriminalvård i frihet. Fångvårdsstyrelsens utredning ang. skyddsarbetets organisation m. m. [6]
Betänkande ang. förbättrad insyn i enskilda företags ekonomiska förhållanden. [8]
Betänkande med förslag till lag om registrerade föreningar m. m. [17]
Betänkande med förslag till lag om sjömansskatt m. m. [27]
Betänkande med förslag till nya medborgarskapslagar för Danmark, Norge och Sverige. [45]

Statsförfattning. Allmän statsförvaltning.

Kommunalförvaltning.

- Kommunallagskommitténs betänkande 2 med förslag till ändrade bestämmelser om ersättning åt innehavare av kommunala förtröendeuppdrag. [24]

Statens och kommunernas finansväsen.

- 1944 års allmänna skattekommitté. 3. Betänkande ang. beskattning av realisationsvinster, m. m. samt ackumulerade inkomster. [9]
Betänkande med förslag till ändrade bestämmelser rörande beskattningen av äkta makar. [47]
Betänkande med förslag till löne reglering m. m. för lärarpersonalen vid statsunderstödda folkböskolor och lantruksundervisningsanstalter. [50]

Politi.

Nationalekonomi och socialpolitik.

- Betänkande med förslag till indexreglering av folkpensionerna. [7]
Utredning rörande folkpensionärernas bostadsförhållanden och bostadskostnader. [12]
P. M. med synpunkter på det svenska långtidsprogrammet. I anslutning till OEECs interimrapport. [15]
1945 års skogshärbärgesutrednings betänkande. 2. Utredning med förslag till lagstiftning rörande tillfälliga bostäder vid skogs- och flottnings- m. fl. arbeten. [19]
Statsmakterna och folkhushållningen under den till följd av stormaktskriget 1939 inträdda krisen. Del 9. Tiden juli 1947—juni 1948. [30]
Social upplysning. [31]
Utredningar i anslutning till 1949 års nationalbudget. [36]
Klientelet på arbetshemmen. En socialpsykologisk utredning om försunliga försörjare och störande understödsstagare. [37]
Betänkande rörande hjälp åt egnahemsägare och bostadsrätthavare som drabbats av arbetslöshet. [49]
Sjöfolkets arbetslöshet i utländsk hamn. [51]

Hälsa- och sjukvård.

- Betänkande om sinnesslövrården. [11]

Allmänt näringsväsen.

- Elkraftutredningens redogörelse nr 2:17. Redogörelse för detaljdistributörerna samt deras räkrästkostnader och priser vid distribution av elektrisk kraft. Värmlands län. [10] 2:3—4. Uppsala län och Södermanlands län. [29] 2:1—2. Stockholms stad och Stockholms län. [42]
Betänkande med förslag till livsmedelsstadga m. m. [43]
Betänkande med förslag till vissa åtgärder till rationalisering av gat- och kantstensindustrin. [44]

Fast egendom. Jordbruk med binäringar.

- Norrlandskommitténs principbetänkande. Första delen. Norrlandska utvecklingslinjer. [1] Andra delen. Särskilda utredningar. [2] Tredje delen. Utåtanden och förslag i vissa frågor. [3]

Vattenväsen. Skogsbruk. Bergsbruk.

- Lagberedningens utlåtande angående lagstiftning om gräns mot allmänt vattenområde. [23]

Industri.

Handel och sjöfart.

- Kvalitetsforskning och konsumentupplysning. [18]
Betänkande rörande avbetalnings- och förskottsköp m. m. [38]

Kommunikationsväsen.

- Principer och metoder för kostnadsberäkningar vid statens järnvägar. [5] Bilagor. Produktions- och kostnadsstrukturen vid statens järnvägar. [14]
Svensk hamnbyggnadspolitik. [21]. En generalplan för rikets farleder och hamnar. [33]
Betänkande med förslag angående ändrade grunder för fördelning och uttagande av kostnad för byggande och underhåll av skogsvägar. [34]

Bank-, kredit- och penningväsen.

- 1945 års bankkommitté. Betänkande med förslag om inrättande av en statlig affärsbank. [13]
Betänkande med förslag till förordning om ändring i vissa delar av Kungl. Maj:ts förordning den 27 juni 1927 (nr 321) om skatt vid utskiftning av aktiebolags och solidariska bankbolags tillgångar m. m. [56]

Försäkringsväsen.

- 1945 års försäkringsutredning. 1. Principbetänkande rörande försäkringsväsendet. [25] 2. Betänkande med förslag till lag om trafikförsäkring m. m. [26]

Kyrkoväsen. Undervisningsväsen.

Andlig odling i övrigt.

- Dissenterlagskommittén. Betänkande med förslag till religionsfrihetslag m. m. [20]
Folk- och skolbibliotek. Betänkande och förslag av givet av folkbibliotekssakkunniga. [28]
Yrkesutbildning för varubud m. fl. [32]
Skolöverstyrelsens utlåtande över vissa av 1940 års skolutredningens betänkanden och 1946 års skolkommissions principbetänkande jämte sammanfattning av avgivna yttranden. [35]
Betänkande angående statens konstsamlingars organisation och lokalbehov. [39]
Betänkande med förslag angående förenklat rekvisitions- och granskningsförfarande beträffande vissa statsbidrag till folkskoleväsendet. [40]
Betänkande och förslag angående studiehjälpverksamheten vid de allmänna läroverken m. fl. statliga och statsunderstödda läroanstalter. [41]
1945 års universitetsberedning. 4. Studenternas sociala ursprung, betyg i studentexamen, vidare utbildning, yrkesval m. m. [48]
Om inrättande av ett rättsvetenskapligt forskningsråd. [52]
Betänkande med förslag till ordnande av den andliga vården vid sjukhusen. [53]
1945 års universitetsberedning. 5. Examina och undervisning, universitetsstatistiken. [54]
Utredning beträffande privata skolor för yrkesutbildning med förslag till bestämmelser om tillsyn. [55]

Försvarsväsen.

- Promemoria över preliminär utredning rörande befälsrekryteringen inom försvaret. [16]
Betänkande rörande gallring av handlingar hos vissa av försvarets myndigheter. [22]
Betänkande med utredning i vissa värnpliktsfrågor. [46]

Utrikes ärenden. Internationell rätt.