

Nr 93

Kungl. Maj:ts proposition med förslag till lag om ändring i kommunal-skattelagen (1928: 370); given Stockholms slott den 17 mars 1972.

Kungl. Maj:t vill härmed, under åberopande av bilagda utdrag av statsrådsprotokollet över finansärenden, föreslå riksdagen att bifalla det förslag om vars avlåtande till riksdagen föredragande departementscheffen hemställt.

GUSTAF ADOLF

G. E. STRÄNG

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås bestämmelser om skärpt realisationsvinstbeskattning vid överlåtelse av aktier eller andelar i s. k. vinstbolag. Förslaget avser att hindra att vinstmedel i aktiebolag, handelsbolag eller ekonomisk förening, som tömts på sina realtillgångar, obehörigen undgår beskattning.

De nya bestämmelserna föreslås bli tillämpliga i fråga om överlåtelse av aktier eller andelar som sker efter utgången av år 1971.

Förslag till

Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370)

Härigenom förordnas, att 35 § 3 mom. kommunalskattelagen (1928: 370) skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

35 §

3 mom.¹ Avyttras aktie, andel i aktiefond, fondandel eller teckningsrätt till aktie eller andel i ekonomisk förening eller i handelsbolag eller avyttras annan rättighet som är jämförlig med här avsedd andelsrätt eller aktie, dock ej aktie eller andel i bostadsaktiebolag eller i bostadsförening som avses i 24 § 3 mom., räknas som skattepliktig realisationsvinst: om egendomen innehafts

mindre än 2 år	100 %/o av vinsten
2 år men mindre än 3 år	75 %/o av vinsten
3 år men mindre än 4 år	50 %/o av vinsten
4 år men mindre än 5 år	25 %/o av vinsten

Avyttrar skattskyldig egendom som här avses och som den skattskyldige innehaft fem år eller mera och framstår det icke som sannolikt att avyttringen skett utan vinst eller med vinst ej överstigande 5 procent av vad den skattskyldige erhåller för egendomen, skall som skattepliktig realisationsvinst räknas ett belopp motsvarande 10 procent av vad han erhåller för egendomen efter avdrag för kostnad för avyttringen. Från sammanlagda beloppet av skattepliktig realisationsvinst enligt detta stycke under ett beskattningsår äger skattskyldig åtnjuta avdrag med 500 kronor. Har den skattskyldige under beskattningsåret varit gift och levtt tillsammans med sin make, får sådant avdrag åtnjutas för dem båda gemensamt med 500 kronor. I intet fall får dock skattskyldig åtnjuta avdrag med högre belopp än som svarar mot sammanlagda beloppet av skattepliktig realisationsvinst enligt detta stycke.

Kan tillämpning av föregående stycke antagas hindra strukturrationalisering som är önskvärd från allmän synpunkt, äger Konungen eller myndighet som Konungen bestämmer medgiva befrielse därifrån helt eller delvis, om företaget som beröres av strukturrationaliseringen gör framställning därom senast den dag avyttringen sker.

Har egendom som avses i detta moment avyttrats genom sådan tvångsförsäljning som anges i 2 mom. andra stycket, beräknas skattepliktig realisationsvinst icke till högre belopp än som motsvarar 10 procent av vad den skattskyldige erhåller för egendomen efter avdrag för kostnad för avyttringen.

Bestämmelsen i 2 mom. fjärde stycket äger motsvarande tillämpning på egendom som avses i detta moment.

Från skatteplikt enligt detta moment undantages vinst som uppkommer, när aktie i aktiebolag eller andel i handelsbolag, ekonomisk förening eller utländskt bolag överlåtes mellan sådana företag inom samma

¹ Senaste lydelse 1968: 275.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

koncern, om moderföretaget i koncernen är aktiebolag eller ekonomisk förening och den överlåtna aktien eller andelen innehaves som ett led i annan koncernens verksamhet än förvaltning av fastighet, värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom.

Har fastighet överlåtits på aktiebolag, handelsbolag eller ekonomisk förening genom fång på vilket lagfart sökts efter den 8 november 1967 av någon som har ett bestämmande inflytande över bolaget eller föreningen, beräknas realisationsvinst vid hans avyttring av aktie eller andel i bolaget eller föreningen som om avyttringen avsett mot aktien eller andelen svarande andel av fastigheten. Vad nu sagts får icke förändra att realisationsvinst beräknas lägre eller att realisationsförlust beräknas högre än enligt reglerna i detta moment. Bestämmelserna i detta stycke gälla endast om sådan fastighet utgör bolagets eller föreningens väsentliga tillgång. De gälla dock icke vid avyttring av aktie i sådant bostadsaktiebolag eller andel i sådan bostadsrättsförening som avses i 24 § 3 mom., om avyttringen avser endast rätt till viss eller vissa men ej alla bostadslägenheter i fastigheten. Lika med lagfartsansökan anses annan ansökan hos myndighet om viss åtgärd med åberopande av fångeshandlingen.

Avyttrar skattskyldig aktie i aktiebolag och finnes vid avyttringen obeskattade vinstmedel i bolaget till följd av att större delen av dess tillgångar före avyttringen av aktien överlåtits på den skattskyldige eller annan, skall som skattepliktig realisationsvinst räknas vad den skattskyldige erhåller för aktien. Vid bedömande av frågan om överlåtelse av större delen av bolagets tillgångar ägt rum skall även beaktas tillgång i bolaget som inom två år efter avyttringen av aktien, direkt eller genom förmedling av annan, överlåtes på den skattskyldige eller honom närstående person eller på aktiebolag, handelsbolag eller ekonomisk förening, vari den skattskyldige eller honom närstående person har ett bestämmande inflytande. Har överlåtelse av tillgång i bolaget ägt rum efter utgången av det beskattningsår då skattskyldighet för realisationsvinst vid avyttringen av aktie i bolaget uppkom, skall realisationsvinst enligt detta stycke upptagas till beskattning på samma sätt som vid eftertaxering för nämnda beskattningsår. Vad nu sagts äger motsvarande tillämpning

vid avyttring av andel i handelsbolag eller ekonomisk förening. Riksskatteverket får medgiva undantag från detta stycke, om det kan antagas att avyttringen av aktien eller andelen skett i annat syfte än att erhålla obehörig förmån vid beskattningen. Mot beslut av verket i sådan fråga får talan icke föras.

Denna lag träder i kraft dagen efter den, då lagen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling, och tillämpas även på avyttring av aktie eller andel som skett efter utgången av år 1971.

Har riksskatteverket medgivit undantag från 35 § 3 mom. åttonde stycket, får den skattskyldige genom besvär i särskild ordning, som anföres inom sex månader från beslutets dag, föra talan om sådan ändring av sin inkomsttaxering som föranledes av beslutet. I sådant fall får inom samma tid besvär även anföras av taxeringsintendent till den skattskyldiges förmån. I fråga om besvär som avses här gäller 103 och 104 §§ taxeringsförordningen (1956: 623) i tillämpliga delar.

Utdrag av protokollet över finansärenden, hållet inför Hans Maj:t Konungen i statsrådet på Stockholms slott den 17 mars 1972.

Närvarande: ministern för utrikes ärendena WICKMAN, statsråden STRÄNG, ANDERSSON, HOLMQVIST, ASPLING, NILSSON, LUNDKVIST, GEIJER, BENGTTSSON, LÖFBERG, CARLSSON, FELDT.

Chefen för finansdepartementet, statsrådet Sträng, anmäler efter gemensam beredning med statsrådets övriga ledamöter fråga om *beskattningen vid avyttring av aktier i s. k. vinstbolag* och anför.

Inledning

Med stöd av Kungl. Maj:ts bemyndigande den 29 juni 1970 tillkallade jag sakkunniga med uppdrag att göra en översyn av företagsbeskattningen m. m.

I direktiven för utredningsuppdraget framhölls bl. a. angelägenheten av att de sakkunniga undersöker och föreslår åtgärder mot sådana företeelser där aktiebolagsformen kommer till användning för att vinna ej avsedda lättnader vid beskattning. Som exempel angavs möjligheten att driva verksamhet i s. k. enmansbolag samt handeln med s. k. förlustbolag.

De sakkunniga, som antagit namnet företagsskatteberedningen, har i en i september 1971 avlämnad promemoria (Ds Fi 1971: 11) angående beskattningen vid avyttring av aktier och andelar i s. k. vinstbolag m. m. behandlat en speciell skatteflyktsmetod som på senare år praktiserats i ökande omfattning. Med uttrycket vinstbolag förstås i promemorian ett bolag avsett att överlåtas med betydande obeskattade vinstmedel, som härrör från upplösta reserver i samband med att säljaren före aktieöverlåtelsen uttagit tillgångar och skulder i rörelsen. Beredningen föreslår en väsentligt skärpt realisationsvinstbeskattning i de fall en skattskyldig avyttrar aktier eller andelar i sådant vinstbolag.

Efter remiss har yttranden över promemorieförslaget avgivits av kamrarrätten, riksskatteverket, länsstyrelserna i Stockholms, Södermanlands, Jönköpings, Malmöhus, Göteborgs och Bohus, Skaraborgs, Värmlands, Örebro och Västerbottens län, realisationsvinstkommittén, Famil-

jeföretagens förening, Föreningen auktoriserade revisorer, Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer, Föreningen Sveriges kommunala taxeringsrevisorer, Kooperativa förbundet, Lantbrukarnas riksförbund, Skånes handelskammare, Svensk industriförening, Svenska bankföreningen, Svenska revisorsamfundet, Svenska sparbanksföreningen, Sveriges advokatsamfund, Sveriges grossistförbund, Sveriges hantverks- och industriorganisation, Sveriges industriförbund, Sveriges köpmannaförbund och Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund.

Sveriges industriförbund, Svenska bankföreningen och Sveriges köpmannaförbund har som eget yttrande åberopat ett utlåtande av särskilda delegrerade för industriförbundet m. fl. (näringslivets skattedelegation). Lantbrukarnas riksförbund har som sitt yttrande hänvisat till ett av lantbrukets skattedelegation upprättat utlåtande.

Gällande beskattningsregler

Som allmän princip gäller att aktiebolags och ekonomisk föreningars inkomst beskattas två gånger, nämligen en gång hos bolaget eller föreningen och en gång hos delägarna i företaget i den mån inkomsten utdelas till dem. För de belopp som utdelas får avdrag vid inkomsttaxeringen i regel inte ske. Visst undantag gäller dock för kooperativa föreningar. Som ytterligare ett undantag medges aktiebolag viss tidsbegränsad rätt till avdrag för utdelning på nyemitterade aktier enligt förordningen (1967: 94) om avdrag vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning.

I syfte att undvika en flerfaldig beskattning av aktiebolagens och de ekonomiska föreningarnas inkomst, s. k. kedjebeskattningsregler, gäller som huvudregel enligt 54 § kommunalskattelagen (1928: 370), KL, att svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar är frikallade från skattskyldighet för utdelning på aktier eller andelar i andra svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar, när dessa inte innehas i kapitalplaceringssyfte. Sådant syfte föreligger ej enligt KL, om aktiernas sammanlagda röstetal vid beskattningsårets utgång motsvarar en fjärdedel eller mera av röstetalet i det utdelande företaget, eller om det görs sannolikt att innehavet av aktien eller andelen betingas av ägarföretagets verksamhet. Aktie eller andel i förvaltningsföretag anses dock innehavd i kapitalplaceringssyfte, när förvaltningsföretaget i sin tur äger aktier eller andelar som skulle anses förvärvade i sådant syfte, om de innehas direkt av det företag som äger del i förvaltningsföretaget.

Från förenämnda huvudregel gäller väsentliga inskränkningar och undantag. Aktiebolag och ekonomiska föreningar som uteslutande eller så gott som uteslutande förvaltar värdepapper eller likartad lös egendom (förvaltningsföretag) är frikallade från skattskyldighet för utdelningsinkomster av nämnda slag endast i den mån sammanlagda beloppet av des-

sa inkomster motsvaras av egen utdelning, som beslutats för samma beskattningsår eller, ifråga om investmentföretag, beloppet av den egna beslutade utdelningen ökat med en fjärdedel. Med investmentföretag förstås enligt KL förvaltningsföretag, vars uppgift väsentligen är att genom ett välfördelat värdepappersinnehav erbjuda aktieägare eller andelsägare riskfördelning och vars aktier eller andelar ägs av ett stort antal fysiska personer.

Andra aktiebolag och ekonomiska föreningar än förvaltningsföretag är skattskyldiga för utdelning på aktier, som förvärvats i kapitalplaceringssyfte eller utgör lagertillgång i byggnadsrörelse, tomtrörelse eller yrkesmässig handel med fastigheter. Vad nu sagts gäller även sådana fåmansföretag, som verkställt utdelning i skäligen omfattning, i praxis betecknade som s. k. vita familjebolag.

För sådana fåmansbolag, som ej visar att dess vinstmedel utdelats i skäligen omfattning till delägarna, s. k. svarta familjebolag, gäller skattebefrielsen för mottagen utdelning endast i fråga om aktier som innehas som ett led i organisationen av annan verksamhet än förvaltning av fastighet, värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom, s. k. organisationsaktier. Motsvarande begränsning gäller även för aktiebolag och ekonomiska föreningar, som driver bank- eller annan penningrörelse, och för aktiebolag som är skadeförsäkringsanstalt. Utdelning som upp bärs på organisationsaktier är således skattefri i dessa fall.

Strävandena att upprätthålla principen om dubbelbeskattning av bolagsvinst har i hög grad komplicerat lagstiftningen. Trots försök att genomföra principen konsekvent genom bestämmelser om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar (utskiftningsskatteförordningen 1927: 321) och om skatt på förvaltningsföretag, som fonderar vinstmedel i oskäligen omfattning (förordningen 1933: 395 om ersättningsskatt), torde principen i praktiken vara mest effektiv i fråga om de stora bolagen och då särskilt de börsnoterade bolagen med många aktieägare.

För fåmansbolagens vidkommande finns det möjligheter att helt eller delvis undgå dubbelbeskattningen genom att utnyttja de regler om avdrag som gäller vid inkomsttaxeringen. Ett vanligt sätt att undvika dubbelbeskattningen är att de vinstmedel som inte behålls i företaget tas ut i form av förhöjd lön i stället för genom utdelning. I ett bolag, som driver rörelse, torde enligt praxis en aktieägare kunna ta ut hela vinsten som lön eller tanticem, om han är bolagets verkliga ledare och arbetar i bolaget. Denna möjlighet att ta ut vinstmedel lönevägen föreligger ej för förvaltningsföretag, där avdrag för löner till delägare och andra förvaltningskostnader i praxis begränsats till viss procent av skattepliktiga bruttointäkter.

De vinstmedel som hålls kvar i bolaget, det s. k. företagssparandet, skall i princip underkastas bolagsbeskattning, dvs. 40 % statlig skatt jämte kommunal skatt. I stor utsträckning kan denna beskattning dock

skjutas på framtiden genom de möjligheter som beskattningsreglerna medger att föra bolagets vinst till obeskattade reserver. Detta kan ske bl. a. genom öppen avsättning av vinstmedel till vissa skattefria fonder eller genom uppläggning av s. k. dold reserv. Sådan dold reserv bildas vanligen av lagernedskrivning eller av inventarieavskrivningar som är större än den verkliga värdeminskningen genom slitage e. d. När de lagerhållna produkterna eller inventarierna försäljs till marknadspriser, upplöses de nyssnämnda i räkenskaperna gjorda reserveringarna. Dessa framträder på nytt i form av vinstmedel i bolaget som i princip skall redovisas till beskattning. I det fall tillgångar i bolaget förvärvas av en aktieägare för ett pris som understiger det verkliga värdet skall bolagets skattemässiga vinst räknas upp med skillnadsbeloppet. Dessutom beskattas aktieägaren för samma belopp såsom för s. k. förtäckt utdelning.

Beskattningen vid aktieförsäljning

I den mån vinstmedel sparas inom ett företag genom reservering kan vinsten tas ut ur företaget vid senare tidpunkt — förutom i form av utdelning m. m. — på det sätt att aktier eller andelar i företaget avyttras. Försäljningsvinsten beskattas därvid hos aktieägaren enligt reglerna om skatt på realisationsvinst.

Vid försäljning av aktier och andelar som inte sker rörelsemässigt utgår skatt enligt skilda regler beroende av om värdehandlingarna innehafvs längre eller kortare tid än fem år. Om de innehafvs mindre än fem år, får samtliga omkostnader avräknas från försäljningssumman. Av den nettovinst eller nettoförlust som framkommer beaktas vid beskattningen en viss andel enligt den s. k. reducerande skalan, dvs. vinst är skattepliktig till 100 % om egendomen innehafvs kortare tid än 2 år, till 75 % om tiden för innehavet är 2 men ej 3 år, till 50 % om innehavstiden är 3 men ej 4 år och till 25 % om innehavet varat 4 men ej 5 år. Om däremot den försålda egendomen innehafvs fem år eller mera beräknas den skattepliktiga realisationsvinsten efter schablon till 10 % av försäljningspriset efter avdrag för kostnader i samband med försäljningen. Härutöver medges avdrag med högst 500 kronor. Om den skattskyldige kan göra sannolikt, att försäljningen ej lämnat vinst eller vinst ej överstigande 5 % av försäljningspriset, sker ej någon beskattning. Vid försäljning av organisationsaktier inom en koncern utgår ej heller någon skatt. Kungl. Maj:t äger medge dispens från schablonbeskattningen, om denna kan antas hindra från allmän synpunkt önskvärd strukturrationalisering. Vinst genom tvångsförsäljning beräknas enligt schablonregeln även då försäljningen skett kortare tid än fem år från förvärvet. Från realisationsvinstbeskattning har särskilt undantagits aktier eller andelar i s. k. äkta bostadsföretag.

Avdrag för förlust medges enligt den reducerande skalan vid avytt-

ring före femårsperiodens utgång men endast i den mån kvittning kan ske mot realisationsvinst. Kvittningen får även ske mot vinst beräknad enligt 10 %-regeln. Förlust på femåriga eller äldre innehav får däremot ej under några förhållanden dras av.

Bestämmelser mot skatteflykt

Av särskilt intresse i detta sammanhang är den skatterättsliga bedömningen av s. k. skenhandlingar och transaktioner syftande till att kringgå gällande skattelag.

Frågan om lämpligheten av allmänt hållna bestämmelser riktade mot skatteflykt genom kringgåenden och mot skentransaktioner, dvs. rättshandlingar vars verkliga innebörd inte svarar mot den yttre form som använts, behandlades i det av skatteflyktskommittén framlagda betänkandet (SOU 1963: 52) om åtgärder mot skatteflykt. Kommittén fann en författningsmässig reglering av skentransaktioner vara obehövlig med hänsyn till att de rättstillämpade myndigheterna ansett sig kunna utan direkt lagstöd ingripa mot rättshandlingar som tillkommit för skens skull. I fråga om skatteflykt genom kringgåendehandlingar ansåg kommittén det knappast möjligt att utforma en generalklausul som samtidigt kan tillgodose kraven på rättssäkerhet och kraven på effektivitet hos lagstiftningen. Kommittén avvisade därför tanken på ett generellt lagstadgande mot skatteflykt.

Med hänvisning till kommitténs ståndpunkt anförde jag i prop. 1966: 85 att en väsentlig sida av rättssäkerheten är att skattelagarna har tillräckliga garantier mot försök från mindre nogräknade skattskyldigas sida att erhålla oberättigade skattefavörer. En allmän bestämmelse mot skatteflykt skulle säkerligen ur denna synpunkt vara ändamålsenlig. Rättssäkerheten i övrigt kunde emellertid bli lidande om man inför ett stadgande som ger stort utrymme för subjektiva bedömanden från taxeringsmyndigheternas och skattedomstolarnas sida. I dåvarande läge ansåg jag det därför vara en lämpligare väg, liksom skatteflyktskommittén funnit, att försöka täppa till de kända kryphålen i skattelagstiftningen. Bevillningsutskottet uttalade som sin mening i sitt av riksdagen godkända betänkande 1966: 55 att det då inte var vare sig lämpligt eller möjligt att i skattelagstiftningen införa en generell bestämmelse mot skentransaktioner och skatteflyktsåtgärder.

I skattelagstiftningen har intagits vissa bestämmelser i syfte att reglera särskilda skatteflyktsituationer eller motverka kringgåendehandlingar av speciella slag. Några sådana stadganden som är tillämpliga vid inkomstbeskattningen anges i korthet i det följande.

I anvisningarna till 29 § KL finns en regel om jämkning av skattemässigt anskaffningsvärde för inventarier i rörelse i visst fall. Stadgandet gäller rörelseinventarier som överlåts mellan närstående och avser

att hindra kringgåenden av reglerna om beskattning av realisationsvinst. Enligt anvisningarna skall anskaffningsvärdet jämkas i skälig mån, om det visar sig att den skattskyldige eller honom närstående vidtagit åtgärd för att den skattskyldige skall kunna tillgodoräkna sig ett högre sådant värde än som synes rimligt och det kan antas att detta skett för att åt någon av dem bereda obehörig förmån i beskattningsavseende (punkten 3 b fjärde stycket). I rättspraxis syns denna regel, som uttryckligen gäller endast inventarier, ha erhållit motsvarande tillämpning i fråga om byggnader i rörelse.

En korrigerig av liknande slag kan vidtas vid beskattningen enligt 43 § 1 mom. KL, om vinstöverföring äger rum från ett svenskt företag till ett utländskt företag mellan vilka intressegemenskap råder. Som förutsättning för omräkning av vinst enligt denna bestämmelse gäller att vinstöverföringen sker genom prisöverenskommelse eller annat affärsvillkor som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan två oberoende företag. Vid kommunalbeskattningen kan enligt 57 § 3 mom. KL en motsvarande omtaxering av inkomst ske mellan två här i landet bosatta skattskyldiga som är i inbördes intressegemenskap. I detta fall gäller som villkor för ett ingripande att inkomst av näringsverksamhet till följd av onormal prissättning i icke oväsentlig mån redovisats inom annan kommun än som bort ske, om intressegemenskap inte förelegat.

Vissa relativt komplicerade metoder för kringgående av principen om dubbelbeskattning av bolagsvinst praktiserades för en del år sedan och blev kända under namnet lundintransaktioner. Dessa föranledde särskilda lagstiftningsåtgärder vilka tillkom på grundval av utredning och förslag av skatteflyktskommittén. Transaktionerna syftade till att skattefritt ta ut fonderade vinstmedel och värdestegringsvinster i fastighetsföreningar och fastighetsaktiebolag. Förfarandet var i princip följande.

Fastighet och övriga reallgångar i fastighetsföretaget överfördes efter marknadspris till företagets ägare mot revers. Aktierna eller andelarna i företaget såldes därefter till ett för ändamålet tillhandahållet aktiebolag. Detta bolag erlade likvid genom att överta betalningsansvaret för reversskulden. Det köpande bolaget lät senare till sig utdela all bokförd vinst i fastighetsföretaget, något som enligt tidigare lagstiftning i regel kunde ske utan beskattningspåföljd. Slutligen likviderades det på vinstmedel tömda fastighetsföretaget.

Giltigheten av de nämnda transaktionerna prövades i ett pleniavgörande av regeringsrätten, varvid majoriteten fann att förfarandet inte kunde medföra beskattning (RÅ 1953 ref. 10). En minoritet ansåg att avtalet om försäljning av andelarna i fastighetsföretaget i verkligheten inneburet att säljaren erhållit utdelning från företaget och bort beskattas härför.

Ett annat förfaringssätt innebar att ett penningrörelsedrivande före-

tag, för vilket aktier i allmänhet utgjorde varulager, förvärvade aktierna i ett annat aktiebolag — avsett att likvideras men försett med fonderade vinstmedel. Utdelningen var i så fall skattepliktig intäkt för det mottagande bolaget, men intäkten neutraliserades genom att det utdelade beloppet användes för nedskrivning av de förvärvade aktierna. Lundintransaktioner i denna form byggde på nedskrivningsrätten för aktier och andelar, som utgjorde varulagertillgång, och kunde även genomföras, om förvärvaren var fysisk person eller om förvärvet avsåg andel i ekonomisk förening. Liknande transaktioner kunde också ske med andelar i handels- eller kommanditbolag.

I syfte att förhindra dessa transaktioner infördes genom lagstiftning år 1966 bestämmelser i KL om begränsning av skattefriheten för utdelning resp. rätten till nedskrivning av aktier (prop. 1966: 85, BeU 1966: 55, rskr 1966: 339). Enligt 54 § sjunde stycket KL kan ett företag numera inte till sig skattefritt utdela vinstmedel, som före förvärvet av aktier eller andelar uppsamlats i det förvärvade företaget, om det inte är uppenbart att det företag som gör förvärvet därigenom erhåller en tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till sin rörelse eller kapitalförvaltning. I fråga om rätten till nedskrivning av aktier gäller en liknande bestämmelse för skattskyldiga för vilka förvärvad aktie eller andel utgör varulagertillgång (punkt 1 nionde stycket av anvisningarna till 41 § KL). Om det inte är uppenbart att den skattskyldige genom förvärvet erhåller tillgång av verkligt och särskilt värde för honom med hänsyn till hans rörelse, äger han inte rätt till nedskrivning av aktierna eller andelarna på grund av att dessa nedgått i värde till följd av utdelning av vinstmedel, som fanns i det förvärvade företaget vid förvärvet.

Reglerna riktar sig mot överlåtelse av s. k. skalbolag, dvs. bolag som före försäljningen tömts på sina reella tillgångar. Rekvisiten för lagstiftningens tillämpning är i huvudsak desamma i båda fallen, om man bortser från att nedskrivningsfallet också omfattar förvärv av handels- och kommanditbolag samt överlåtelse till andra än aktiebolag och ekonomisk förening. Av förarbetena till lagstiftningen framgår att uttrycket "tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till förvärvarens rörelse eller kapitalförvaltning" valts för att undanröja tvekan om att överlåtelse av företag, vars enda tillgång vid överlåtelsetillfället utgörs av likvida medel, också faller in under bestämmelserna. I fråga om fordran på tredje man uttalades i motiven att sådan tillgång i detta sammanhang ej är att anse som reell tillgång, även om fordringen är säker.

I förordningen (1960: 63) om rätt till förlustavdrag vid taxering för inkomst har intagits spärregler som avser att förhindra missbruk av rätten till förlustavdrag genom att konkursmässiga företag som redovisat förluster för tidigare beskattningsår går i handeln.

Risk för missbruk av detta slag har i första hand ansetts föreligga i fråga om fåmansbolag. Beträffande dessa företag gäller sålunda, att förlustavdrag ej medges, om inte samtliga eller så gott som samtliga aktier eller andelar, både vid förlustårets ingång och utgången av det beskattningsår då avdraget yrkas, ägts av samma fysiska personer samt att varje delägare vid angivna tidpunkter innehade ungefär samma andel i aktie- eller andelskapitalet (8 §). Om aktierna eller andelarna genom arv, testamente eller bodelning övergått till andra fysiska personer, utgör detta dock ej hinder mot förlustavdrag. Vid fusion enligt 174 § 1 mom. aktiebolagslagen (1944:705) gäller motsvarande inskränkning i moderbolagets rätt att utnyttja förlust, som dotterbolag haft före fusionen (9 §).

Företagsskatteberedningens promemoria

Vinstbolagstransaktionerna

I promemorian lämnas en ingående beskrivning av de transaktioner som kommit till användning vid överlåtelse av aktier och andelar i vinstbolag. Med benämningen vinstbolag avses i promemorian ett rörelsedrivande bolag som tömms på de tillgångar och skulder som hör till rörelsen. Beskrivningen utgår från de gemensamma grunddragen i ett antal av taxeringsmyndigheterna undersökta fall. Vinstbolaget har i dessa fall utgjorts av ett enmans- eller fåmansföretag. Köpeskillingen för aktierna i vinstbolaget har ofta uppgått till betydande belopp. En sammanställning över tio observerade fall av aktieförsäljningar under åren 1969 och 1970 rörande vinstbolag med säte i Jönköpings län uppger köpeskillingar på totalt 20 milj. kr. Priset för aktierna var i ett fall ca 4,4 milj. kr. och översteg i ytterligare tre fall 3 milj. kr.

Ett vanligt tillvägagångssätt är enligt promemorian följande.

Samtliga aktier i ett rörelsedrivande bolag ägs av en fysisk person. I bolaget finns obeskattade vinstmedel i form av exempelvis en varulagerreserv på 1 milj. kr. som ägaren vill ta ut så fördelaktigt som möjligt från beskattningssynpunkt. Som ett första steg överför ägaren tillgångar och skulder i rörelsen (inkrämet) till ett av honom förvärvat nybildat bolag. Överföringen av inkramet sker till marknadspris, varigenom den dolda reserven i varulagret upplöses, dvs. framkommer som vinstmedel i vinstbolaget. Som tillgångar i detta bolag redovisas härefter endast kontanta medel och ev. fordringar motsvarande likvid för inkramet, medan skuldsidan utgörs av eget kapital i form av aktiekapital och obeskattade vinstmedel.

Aktierna i vinstbolaget överläts till ett för ändamålet tillhandahållet aktiebolag. I avtalet om aktieöverlåtelsen, som upprättas skriftligt, intas villkor om tidpunkt för överlåtelsen, lägsta resp. högsta godtagbara

belopp för obeskattade vinstmedel i det överlåtna vinstbolaget, hur köpeskillingen skall beräknas och likvid erläggas m. m. Genom aktieöverlåtelsen har vinstbolaget blivit dotterbolag till köparen. I detta skede ändras vinstbolagets firma, samtidigt som det nybildade bolaget som övertagit rörelsen antar det ledigblivna, för rörelsen inarbetade firmamnamnet.

Köpeskillingen beräknas vanligtvis med utgångspunkt från en i avtalet intagen intern balansräkning till ett totalbelopp, som motsvarar dels hela aktiekapitalet, dels 70—80 % av obeskattade vinstmedel i vinstbolaget vid tidpunkten för överlåtelsen av aktierna. Den interna balansräkningen har ingen motsvarighet i den officiella balansräkning, som enligt gällande bokförings- och aktiebolagslagstiftning skall upprättas vid utgången av varje räkenskapsår, utan utgörs av en fristående tablå över bolagets förmögenhetsställning vid eller omedelbart före aktieöverlåtelsen. I detta sammanhang har emellertid bortsetts från den latent inkomstskatteskulden på ca 50—55 % som belöper på obeskattade vinstmedel.

För att undvika att försäljningen av aktierna utåt skall beröra verksamhetens förhållande till kunder och leverantörer m. fl. intressenter intas i avtalen regelmässigt förbehåll om att till bolaget upplåtna hyresrätter, post-, check- och bankgironummer samt i bolagets namn upplåtna telefon- och telexabonnemang ej skall medfölja köpet. Vidare förbinder sig parterna att fullfölja ärendet angående ändring av bolagets namn.

Ett avtalsvillkor om att vinstbolagets inestående medel ej får användas av köparen för likvid av aktierna torde ha tillkommit med tanke på köparens svaga ekonomiska ställning (jfr det s. k. Suecia-fallet NJA 1951 s. 6 I). I promemorian framhålls i detta sammanhang att den största svårigheten vid dessa transaktioner i allmänhet utgörs av det förhållandet att köparen själv saknar medel för att köpa ifrågavarande aktier. I de fall köparen ej lyckats tillfälligt låna upp medel till aktielikviden torde likväl vinstbolagets medel tas i anspråk av köparen för detta ändamål. Att betalningstransaktionen reellt tillgått på sätt nyss angetts torde dock som regel ej kunna utläsas av bokföringen i vinstbolaget resp. hos köparen. Oavsett om angivna villkor medtagits i avtalet eller ej, torde det vara möjligt för köparen att få överta aktierna i vinstbolaget utan att behöva utge ett enda öre, dvs. att i realiteten finansiera aktieköpet med vinstbolagets tillgångar i form av fordringar eller kontanter.

Genom den valda transaktionsformen har säljaren till sig överfört likvida medel som beloppsmässigt motsvarar, förutom hela aktiekapitalet, också större delen av bolagets obeskattade vinst utan andra konsekvenser i skattehänseende än att 10 % av köpeskillingen för aktierna räknas som skattepliktig inkomst enligt schablonreglen vid realisations-

vinstbeskattningen. Det har härvid förutsatts att säljaren innehaft aktierna i vinstbolaget fem år eller mera. Innebörden av transaktionen är således enligt promemorian att aktieägaren till priset av att avstå från 20—30 % av obeskattade vinstmedel i vinstbolaget, dels har eliminerat den skatteskuld som vilar på den i bolagsform bedrivna verksamheten, dels har tillgodofört sig en betydande förmögenhetstillgång i form av likvida medel utan att ha fått vidkännas nämnvärd skattebelastning. I promemorian påpekas att, om aktieägaren påförd inkomstskatt antas vara begränsad enligt den s. k. 80 %-regeln, skattebelastningen på de medel som tillförts aktieägaren blir endast 8 %.

Den beskrivna transaktionen har kunnat genomföras utan att det hos kunder, leverantörer m. fl. intressenter eller av utomstående kunnat märkas att samtliga aktier i bolaget bytt ägare och att verksamheten numera bedrivs av ett nytt bolag. Rörelsen bedrivs utåt sett helt oförändrad, nämligen under samma firmanamn, i samma lokaler och med samma fysiska person som huvudintressent.

Någon avsikt från aktieägarens sida att avyttra den i bolagsform bedriva rörelsen har ej förelegat. Köparen har i många fall helt saknat ekonomiska resurser att genomföra ett sådant köp. Det "gamla" bolaget har varit till salu först sedan rörelsen, som bedrivits i detta bolag, förts över till det nybildade bolaget, dvs. då vinstbolaget frånsett likvida medel förvandlats till ett skalbolag.

När tillräckliga obeskattade vinstmedel samlats i det nya rörelsedrivande bolaget bl. a. genom återuppbyggnad av lagerreserver, är aktieägaren enligt vad som påpekas i promemorian oförhindrad att göra om transaktionen i form av överlåtelse av aktierna i detta bolag.

I det typfall av vinstbolagstransaktion som beskrivs i promemorian antas köparen vara ett rörelsedrivande bolag vars verksamhet varit förlustbringande. Förvärvet av aktierna i vinstbolaget har ej skett för att fortsätta den i detta bolag bedrivna rörelsen utan för att helt eller delvis eliminera förlusten i köparens rörelse. Ett ytterligare motiv för köparen är att få ett likviditetstillskott motsvarande 20—30 % av köpeskillingen för aktierna, i exemplet ca 250 000 kr., varigenom köparens likviditetssvårigheter åtminstone tillfälligt löses och driften kan fortsättas ytterligare någon tid. Om förlusterna i köparens verksamhet varit betydande och stora av- och nedskrivningsmöjligheter kvarstår outnyttjade, torde enligt promemorian den framtagna vinsten i vinstbolaget, i exemplet uppgående till 1 milj. kr., knappast behöva bli föremål för beskattning framdeles. I syfte att nedbringa vinstmedlen i vinstbolaget kan en sammankoppling av köparens verksamhet med vinstbolaget tänkas ske på olika sätt. Exempelvis kan vinstbolaget överta varulager från moderbolaget och fullgöra funktioner som försäljningsbolag eller hyra moderbolagets anläggningar och bedriva viss tillverkning på legobasis. Om vinstbolaget genom sammankopplingen påförs kostnader av skilda

slag och utnyttjar vid beskattningen tillåtna avsättningsmöjligheter, torde vinsten i bokslutet utan svårighet kunna nedbringas till noll och vinstbolaget således undgå skattebelastning.

Fall har även förekommit, där köparen med sitt förvärv endast syftat till att komma åt likvida medel. I detta fall avser köparen ej att driva någon egentlig verksamhet i vinstbolaget. I avsikt att försvåra taxeringskontrollen läggs en dimridå runt bolaget exempelvis på det sättet, att firmanamn och styrelsens säte ändras. Samtidigt förlängs räkenskapsåret till att omfatta en tidsperiod av upp till 18 månader, varigenom bolaget till följd av gällande bestämmelser om beskattningsår blir skyldigt att redovisa inkomst av rörelse till beskattning först sedan ytterligare ett år förflutit. Vinstbolagets säte kan under tiden ha flyttats till ett annat län där bolaget underlåter att deklarerera för det förlängda beskattningsåret. Om det kommer till taxeringsmyndighets kännedom att bolagets vinst uppgått till miljonbelopp och bolaget påförs taxering med motsvarande belopp, torde enligt promemorian denna åtgärd i praktiken vara helt verkningslös, enär bolaget sannolikt saknar varje möjlighet att betala härå belöpande skatt.

I promemorian anmärks att som köpare kan uppträda såväl fysisk person som aktiebolag eller annan juridisk person. Då köparen utgörs av ett aktiebolag är vanligtvis fråga om s. k. enmans- eller fåmansbolag, men i princip kan även ett icke-fåmansbolag uppträda som köpare. Om den tilltänkte köparens ekonomiska ställning bedöms vara svag, kan det förekomma att säljaren som villkor för överlåtelsen kräver att en solvent person formellt står som köpare av aktierna i vinstbolaget och sedan transporterar dessa på den verkliga köparen.

Enligt promemorian är det ett relativt litet antal vinstbolagstransaktioner som varit föremål för utredning av taxeringsmyndighet. Med hänsyn till ärendenas komplicerade natur har utredningarna i allmänhet krävt taxeringsrevision. Endast ett tiotal ärenden har behandlats av länsskatterätt (prövningsnämnd). I några av dessa mål har besvär anförts hos kammarrätt. Beslut i dessa mål föreligger inte ännu.

Vederbörande taxeringsintendent (TI) har i allmänhet intagit den ståndpunkten, att någon verklig försäljning av vinstbolaget ej ägt rum, eftersom överlåtelsen genom förbehåll från säljaren ej omfattat bolagets rörelse. Köparen har med sitt aktieförvärv ej syftat till att fortsätta den verksamhet som bedrivits i det köpta bolaget. Avtalets innehåll i kombination med omständigheterna kring detsamma ger enligt TI vid handen att rättshandlingens verkliga innebörd är helt annorlunda än vad den yttre formen anger. TI har i regel hävdats att transaktionerna reellt sett skall bedömas som förtäckt utdelning och yrkat att säljaren skall beskattas för hela köpeskillingen såsom för utdelning för vinstbolaget. I något fall har TI alternativt yrkat på beskattning av säljaren såsom för förtäckt lön.

Det är enligt promemorian ej möjligt att med utgångspunkt från de mål som behandlats i prövningsnämnd dra några säkra slutsatser om i vilken riktning praxis kommer att utvecklas. De enstaka prövningsnämndsbeslut som hittills föreligger är knappast entydiga och synes ha gått i olika riktningar beroende på i vad mån TI lyckats övertyga nämnden om att skentransaktion förelegat och att aktieöverlåtelsen reellt avsett vinstutdelning till säljaren.

Överväganden och förslag

Beredningen konstaterar att undersökningen av vinstbolagstransaktionerna påvisat flera karakteristiska drag av skatteflykt. De påminner i viss mån om de lundintransaktioner mot vilka lagstiftningsingripande tidigare ägt rum. Handeln med vinstbolag torde enligt beredningen sakna företagsekonomisk motivering. Transaktionerna tillgodoser inte heller något allmänt behov av affärsmässig natur. Det finns därför ingen anledning att vid beskattningen godta dessa transaktioner.

Det tillämpade förfarings sättet är enligt beredningens mening betänkligt även från den synpunkten, att man i förlustutjämningsförrordningen sökt stoppa snarlika transaktioner genom en spärregel avseende ändrade ägareförhållanden i fåmansbolag. Genom att det i de aktuella transaktionerna är vinstbolaget som överlåts till förlustbolaget och ej tvärtom kan förlustutjämning ske utan hinder av nämnda spärregel. Om däremot aktierna i förlustbolaget försålts, skulle redovisade underskott i detta bolags deklarationer för överlåtelseåret och tidigare år inte kunna utnyttjas i form av förlustavdrag.

Vid övervägande av vilka åtgärder som bör vidtas för att förhindra att skattskyldiga genom handel med vinstbolag bereder sig opåkallade skattelättnader anser beredningen ett ingripande lagstiftningsvägen vara den naturliga lösningen. De rättshandlingar som kommit till användning återspeglar civilrättsliga händelseförlopp, som under vissa förutsättningar torde kunna accepteras. Eftersom dessa transaktioner vidtas med utnyttjande av luckor i skattelagstiftningen krävs enligt beredningens uppfattning kompletterande bestämmelser som förhindrar skatteflykt. Att uppskjuta ett lagstiftningsingripande i avbidan på hur rättspraxis kommer att utveckla sig på detta beskattningsområde är enligt beredningen inte motiverat.

Med hänsyn till önskemålet om att på relativt kort tid lägga fram förslag till motåtgärder har beredningen avstått från att överväga införande av en allmän bestämmelse mot alla former av skatteflykt. Frågan om en sådan generalklausul är ytterst komplicerad och kräver noggranna överväganden. I den aktuella situationen finner beredningen det lämpligt att med användning av den lagstiftningsteknik som pekats på i direktiven utarbeta bestämmelser på ett begränsat avsnitt av skatte-

lagstiftningen. Beredningen föreslår i enlighet härmed en allmänt hållen bestämmelse som riktar sig direkt mot vinstbolagstransaktioner.

Utgångspunkten för beredningens överväganden har varit att nå en regel, som innebär minsta möjliga ingrepp i nuvarande lagstiftning och praxis inom närliggande beskattningsområden. Beredningen har därvid stannat för en regel som tar sikte på en skärpt beskattning av säljaren av aktierna i vinstbolaget. Eftersom säljaren gör den största vinsten finner beredningen det naturligt och riktigt att beskattningsåtgärderna riktas mot denne. Genom att bestämmelserna inarbetas under inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet ansluter dessa mera än andra alternativ till vad som formellt ägt rum, dvs. en icke yrkesmässig försäljning av aktier.

Beredningen föreslår som huvudregel att den som säljer aktier eller andelar i aktiebolag eller ekonomisk förening, handels- och kommanditbolag skall beskattas för 75 % av försäljningssumman såsom inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet (skattepliktig realisationsvinst), om det ej framstår som uppenbart, att köparen genom förvärvet av aktierna eller andelarna erhåller tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till sin rörelse eller kapitalförvaltning. Beredningen framhåller att uttrycket "tillgång av verkligt och särskilt värde" med hänsyn till köparens rörelse eller kapitalförvaltning förut har använts i lagstiftningen i fråga om lundintransaktionerna. Samma uttryck åsyftar i förevarande sammanhang de typiska s. k. vinstbolagen, vilka före aktieöverlåtelsen tömts på tillgångarna och skulderna i den bedrivna verksamheten (inkrämet) och vid överlåtelsepunkten endast förfogar över tillgångar i form av fordringar och/eller likvida medel. Huvudregeln bör enligt beredningen gälla i de fall då företag i syfte att undgå den skärpta beskattningen fått behålla vissa andra tillgångsslag utan att dessa kan anses ha speciellt värde eller vara särskilt användbara i köparens verksamhet. Som exempel på sådana tillgångar nämner beredningen personbil, vanliga kontorsmöbler och -maskiner, samt utrangerade eller i köparens verksamhet ej ekonomiskt brukbara tillgångar. Att vinstbolaget åvilande skatteskulder, som köparen avser att eliminera; skulle representera en tillgång av verkligt och särskilt värde för köparen med hänsyn till dennes verksamhet anser beredningen vara helt uteslutet.

Den föreslagna bestämmelsen skulle enligt beredningen emellertid på ett förhållandevis enkelt sätt kunna kringgås genom att avyttringen formellt omfattar ej endast bolagets skal utan även dess inkram, men säljaren förbehåller sig rätten att omedelbart eller efter viss kortare tid köpa tillbaka verksamheten med dess tillgångar och skulder. För att förhindra kringgående föreslås att bestämmelsen utsträcks även till de fall då bolagets reella tillgångar ingått i överlåtelsen och helt eller delvis återköps inom viss tid efter aktieförsäljningen. Beredningen be-

dömer att en tidrymd av två år är väl avvägd för att uppnå önskad effekt. Av processuella skäl, bl. a. det förhållandet, att taxeringsmyndigheterna kan behöva utnyttja eftertaxeringsinstitutet, anser beredningen det erforderligt att som ytterligare rekvisit föreslå, att det av omständigheterna skall framgå att sådant återköp varit avsett redan vid avyttringen av aktierna eller andelarna.

Beredningen anför att bestämmelserna har karaktär av stoppregler som knappast är ägnade att åstadkomma ett materiellt korrekt beskattningsresultat i det enskilda fallet. Den föreslagna lagstiftningen förutses komma att få prohibitiv effekt och beredningen räknar därför med att de skattskyldiga avstår från att företa dessa transaktioner. Förslaget om att 75 % av köpeskillingen för aktierna skall utgöra skattepliktig realisationsvinst motiverar beredningen med att beskattningen ej bör drabba den ersättning för aktiekapital och eventuella kapitaltillskott som kan ingå i köpeskillingen. De allmänna reglerna för aktievinstbeskattning bör enligt förslaget gälla i de fall realisationsvinsten med tillämpning härav skall beräknas till högre belopp än 75 % av köpeskillingen.

Beredningen anser att det bör ankomma på säljaren, som enligt förslaget är skattskyldig, att visa att aktieöverlåtelsen innefattat förvärv av tillgångar av verkligt och särskilt värde för köparen. Denna bevisbörde-regel bör enligt beredningen ej väcka betänkligheter, då den skattskyldige förfogar över bevismaterialet och det knappast torde medföra större svårighet att påvisa om det vid överlåtelsen är fråga om reella tillgångar eller inte.

Beredningen har diskuterat frågan om en eventuell begränsning av tillämpningsområdet för huvudregeln att omfatta enbart fåmansbolag men har stannat för en generell utformning i likhet med lagstiftningen mot lundintransaktioner. Den praktiska betydelsen av att bestämmelserna också omfattar icke-fåmansbolag anser beredningen bli förhållandevis ringa.

Från huvudregeln bör enligt beredningen undantag göras för två situationer av överlåtelse av aktier i skalbolag. Det ena undantagsfallet avser överlåtelse av aktier i bolag som ej bedrivit verksamhet. Detta undantag torde främst få betydelse för s. k. skrivbordsbolag, varmed i första hand avses sådana för försäljning bildade aktiebolag som yrkesmässigt tillhandahålls av advokater, banker, revisorer m. fl.

Undantag från huvudregeln föreslås vidare i fråga om överlåtelse av aktier i bolag som ej drivit verksamhet under de två senaste beskattningsåren före avyttringen av aktierna. Denna definition åsyftar s. k. vilande bolag, vars tidigare bedrivna verksamhet upphört utan att formell upplösning av bolaget ägt rum. Sedan länge förekommer att aktier i sådana bolag är föremål för överlåtelse. Genom att bolaget ej upplöses, ställs frågan om utskiftningsbeskattning av bolaget på framtiden. Beredningen erinrar om att det i tidigare diskussioner om de vi-

lande bolagen ansetts önskvärt att dessa upplöses. För egen del instämmer beredningen i dessa önskemål. En lösning av problemet med de vilande bolagen åstadkommer man enligt beredningen dock inte genom förslaget om skärpt beskattning vid aktieöverlåtelse utan detta leder snarare till en total fastlåsnings av nuläget. Det föreslagna undantaget för de vilande bolagen bör ses mot bakgrund härav.

Då huvudregeln enligt beredningen undantagsvis skulle kunna medföra ej önskvärda verkningar, föreslås införande av en dispensregel, enligt vilken skattskyldig skall kunna medges undantag från tillämpningen av reglerna om skärpt beskattning vid vissa överlåtelser av aktier. Som exempel på dispensledning nämner beredningen avyttring av aktier i ett bolag inom en koncern i samband med omläggning eller omorganisation av verksamheten i andra fall än intern omplacering av organisationsaktier. Vid omflyttning av organisationsaktier inom koncerner sker enligt nuvarande regler ej någon realisationsvinstbeskattning och förslaget avser ej att göra ändring häri. Förutsättningar för dispens kan enligt beredningen också föreligga, då fråga är om en affärsmässigt betingad överlåtelse av aktier i bolag, som varit vilande kortare tid än två beskattningsår före avyttringen och därför ej omfattas av det föreslagna undantaget för sådana bolag. Vidare kan det i vissa fall vara befogat att medge dispens, då ägare av en minoritetspost i ett skalbolag önskar avveckla sitt ifrågavarande aktieinnehav utan syfte att vinna opåkallad skattelättnad. I dispens- och undantagsfallen kommer enligt förslaget de vanliga reglerna om beskattning vid aktieöverlåtelse att gälla.

Att beskattningen enligt huvudregeln anknyts till köpeskillingen bör enligt beredningen medföra ej oväsentliga fördelar från kontrollteknisk synpunkt. Vid taxeringen i första instans kan svårighet emellertid föreligga att upptäcka aktieöverlåtelser av ifrågavarande slag. Beredningen framhåller i anslutning härtill en kontrollmöjlighet som står till buds inom ramen för sedvanligt uppgiftslämnande från taxeringsnämnderna till skattechefen i länet, nämligen om samtliga vid taxeringen observerade överlåtelser av aktier i fåmansbolag anmäls i denna ordning. Skattechefen får härigenom möjlighet att föranstalta om de åtgärder som i varje särskilt fall kan befinnas påkallade.

Bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 1972 och tillämpas första gången vid 1973 års taxering.

Remissyttrandena

Allmänna synpunkter

Samtliga remissinstanser instämmer i beredningens uppfattning att särskilda bestämmelser bör införas för att förhindra obehöriga skatteförmåner vid handel med s. k. vinstbolag. Beredningens förslag att genom en väsentligt skärpt realisationsvinstbeskattning förhindra sådana transaktioner har också i princip tillstyrkts av det övervägande antalet remissinstanser. Bland de tillstyrkande instanserna har dock kritiska synpunkter uttalats på en rad olika punkter i fråga om bestämmelsernas utformning. Sålunda har flertalet länsstyrelser i allmänhet menat att en del ändringar i och tillägg till bestämmelserna i skärpande riktning måste göras för att dessa skall utgöra en effektiv spärr mot dessa transaktioner. Å andra sidan har bl. a. de organisationer som representerar näringslivet ansett att bestämmelserna fått en alltför vid utformning eller utformats så oklart och vagt att svårigheter kommer att uppstå vid avgränsningen av bestämmelsernas tillämpningsområde. Bestämmelserna anses kunna träffa sådana transaktioner som utgör en även från samhällets synpunkt önskvärd strukturrationalisering.

Bland de tillstyrkande instanserna framhåller *kammarrätten* att lagstiftningsåtgärder tidigare vidtagits först sedan skattedomstolarna bedömt transaktionerna och funnit dem oantastliga enligt gällande lag. Giltigheten av ifrågasvarande transaktioner har inte prövats av vare sig kammarrätten eller regeringsrätten, varför rättsläget på området är flytande. Det är därför osäkert om den föreslagna lagstiftningen i nuvarande läge är behövlig. Med hänsyn bl. a. till att beredningens förslag är ett provisorium har kammarrätten inga invändningar mot att lagstiftningen genomförs i huvudsak på sätt som föreslagits.

Riksskatteverket anser att man redan med nuvarande lagstiftning kan komma tillrätta med de grövsta avarterna vid avyttring av vinstbolag. Detta skulle dock kräva omsorgsfulla och tidsödande utredningar i form av taxeringsrevisioner. Utredningsarbetet skulle bli avsevärt enklare med en kompletterande lagstiftning av den innebörd som föreslagits. Enligt riksskatteverkets uppfattning har handeln med vinstbolag i syfte att kringgå gällande bestämmelser antagit sådana proportioner att ett lagstiftningsingripande nu är motiverat. Verket tillstyrker med vissa ändringar och tillägg beredningens förslag. Liknande synpunkter framförs av flertalet *länsstyrelser*.

Näringslivets skattedelegation, som framhåller att lagstiftningen inte får göras så vid att den drabbar skattskyldiga som gör helt normala transaktioner, anser att dessa svårigheter att utforma regelsystemet inte helt har övervunnits i beredningens förslag. Delegationen har från prin-

cipiell utgångspunkt starka invändningar mot den av beredningen valda lösningen och anser att väsentliga förändringar bör vidtas i den föreslagna lagtexten.

Sveriges grossistförbund anser det angeläget att lagstiftningen får en sådan utformning att den inte försvårar eller omöjliggör den handel med vinstbolag som har från samhällets synpunkt helt skäligen bevekelsegrunder såsom strukturrationalisering eller företagsekonomiska hänsyn. Förbundet anser att förslaget kommer att medföra skattskyldighet där sådan inte avsetts. Liknande synpunkter uttalar *Skånes handelskammare*. Direkt negativ till beredningens förslag är *Sveriges advokatsamfund*. Samfundet, som i och för sig inte har någon erinran mot syftet att förhindra opåkallade skattelättnader vid försäljning av vinstbolag, anser sig sålunda inte kunna godkänna beredningens förslag med hänsyn till att det får konsekvenser som går vida utöver vad som åsyftas och som därtill blir uppenbarligen orimliga.

Länsstyrelsen i Skaraborgs län anser att beredningens förslag inte bildar en effektiv spärr mot ifrågavarande transaktioner och föreslår vissa ändringar som täpper till några av de mest påtagliga luckorna. Länsstyrelsen hyser förståelse för att beredningen inte i nuvarande sammanhang ansett sig kunna framlägga förslag om införande av en generalklausul mot skatteflykt men förutsätter att beredningen i sitt fortsatta arbete ägnar frågan ett noggrant studium. För sin del anser länsstyrelsen att införandet av en sådan generalklausul på sikt är ofrånkomligt. *Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund*, som inte har någon erinran mot beredningens förslag, beklagar att beredningen avstått från att närmare överväga frågan om införandet av en generalklausul. Motsatt ståndpunkt intar *Sveriges advokatsamfund* som ansluter sig till beredningens ställningstagande i denna fråga.

Skattesubjektet vid realisationsvinstbeskattningen

Beredningens förslag att beskattningsåtgärderna skall riktas mot säljaren av aktierna i vinstbolaget har godtagits av flertalet remissinstanser. I några yttranden anmäls dock avvikande mening eller kommenteras beredningens förslag. Sålunda anser *näringslivets skattedelegation* det nödvändigt att, om säljaren beskattas, införa sådana bestämmelser att inte även köparen blir föremål för beskattning för samma vinst. I princip anser delegationen det riktigare att låta beskattningen drabba köparen, dvs. att tillämpa samma system som tidigare använts då det gäller s. k. lundintransaktioner.

Liknande synpunkter uttalas av *Sveriges grossistförbund*, *Svenska revisorsamfundet* och *Föreningen auktoriserade revisorer*.

Länsstyrelsen i Örebro län anser i likhet med beredningen att åtgärderna bör riktas mot säljaren av aktierna och tillägger att taxeringsåtgär-

gärder mot själva vinstbolaget i regel torde bli ett slag i luften, då vinstbolaget omedelbart efter förvärvet i de flesta fall helt torde berövas sina likvida medel. *Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* framhåller att någon skatt knappast finns att utta hos det bolag, vars aktier sålts eller av den person som köpt aktierna. Köparen har som regel tömt bolaget på dess tillgångar och har själv inga åtkomliga tillgångar för gäldande av skatt. Köparen är nämligen ofta en person, vars identitet är svår att fastställa, eller en i utlandet bosatt person.

Uttrycket "tillgång av verkligt och särskilt värde"

Uttrycket tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till förvärvarens rörelse eller kapitalförvaltning har föranlett en del kommentarer.

Riksskatteverket framhåller att formuleringen, när den tidigare använts vid lagstiftning mot skatteflyktssituationer, tillkommit under delvis andra förutsättningar. I förevarande fall kan det inte uteslutas att förvärvaren avser att utnyttja ett inköpt vinstbolag i jordbruk eller fastighetsförvaltning. Verket anser att bestämmelsen bör ges en utformning som täcker också dessa fall.

Länsstyrelsen i Skaraborgs län anser inte att bestämmelsen är effektiv, då den innebär att försäljningen beskattas enligt de vanliga realisationsvinstreglerna, om köparen genom förvärvet av aktierna odiskutabelt erhåller en tillgång av verkligt och särskilt värde för sin rörelse, även om tillgångens värde beloppsmässigt är ringa, i vart fall i förhållande till köpeskillingen för aktierna. Säljaren kan sålunda undgå den skärpta beskattningen genom att, eventuellt i samförstånd med köparen av aktierna, strax före aktieavyttringen låta vinstbolaget inköpa en tillgång, som för köparens rörelse otvivelaktigt representerar ett verkligt och särskilt värde. Denna tillgång får sedan övergå på köparen i samband med förvärvet av aktierna. *Länsstyrelsen* föreslår därför att uttrycket "tillgång av verkligt och särskilt värde" i lagtexten kompletteras med ett villkor om att detta värde skall motsvara större delen av köpeskillingen för aktierna. *Länsstyrelsen i Stockholms län* framhåller att begreppet i fråga uttryckligen bör anknytas till köpeskillingen för att undvika tolkningstvister.

Behovet av att uttrycket "tillgång av verkligt och särskilt värde" klarläggs och preciseras framhålls av flera remissinstanser.

Föreningen auktoriserade revisorer anmärker att, trots att begreppet "verkligt och särskilt värde" tidigare införts i skattelagstiftningen, har det inte blivit föremål för någon ingående analys. Hur t. ex. immateriella tillgångar som patenträtt, firmanamn etc. eller hyresrätt skall behandlas är ej belyst och föreningen befarar att begreppet kan ge upphov till svåra gränsdragnings- och tolkningsproblem. Föreningen hem-

ställer att begreppet "verkligt och särskilt värde" i en kommande lagstiftning ges en noggrann och utförlig precisering. Liknande synpunkter uttalar *Skånes handelskammare*, som för sin del utgår från att immateriella tillgångar fyller kravet på verkligt och särskilt värde och att detta uttryckligen bör framgå av lagtexten. Även *länsstyrelsen i Södermanlands län* framhåller att begreppet i lagtexten eller i anvisningarna till denna bör genom exempel konkretiseras så att innebörden av begreppet framgår klarare.

Näringslivets skattedelegation anser att uttrycket "verkligt och särskilt värde" är ägnat att inbjuda till skenhandlingar i avsikt att kringgå lagstiftningens syfte. Sålunda kan det tänkas att skattskyldiga låter inlägga vissa tillgångar i rörelsen beträffande vilka det kan vara mycket svårt att hävda att de inte har något verkligt och särskilt värde med hänsyn till förvärvarens rörelse. Det kan å andra sidan också finnas tillgångar som i säljarens rörelse otvivelaktigt haft ett reellt värde men som ej behöver utnyttjas i köparens rörelse och därför utrangeras. Delegationen framhåller nödvändigheten av att vägledande uttalanden görs rörande vilka slag av tillgångar som normalt inte bör anses ha verkligt och särskilt värde. Vidare bör riksskatteverket ge anvisningar för att klarlägga hur stor del av de överlåtna tillgångarna som får avse andra tillgångar än sådana som kan sägas ha verkligt och särskilt värde. Delegationen påpekar också att uttrycket "med hänsyn till dennes rörelse eller kapitalförvaltning" innebär att en säljare inte utan risk för skärpt beskattning skulle kunna avyttra sin rörelse till en köpare, som vid tidpunkten för förvärvet inte bedriver någon rörelse. Vilket beskattningsresultat en överlåtelse av aktierna till flera köpare kan föranleda är ovisst enligt delegationen.

Procentsatsen vid realisationsvinstbeskattningen

Beredningens förslag att som skattepliktig realisationsvinst skall räknas 75 % av vad den skattskyldige erhåller för aktierna diskuteras i en rad yttranden.

Länsstyrelsen i Stockholms län anser att de av beredningen föreslagna bestämmelserna, som är av typen stoppregler, har för litet av generell karaktär för att verka prohibitivt. Länsstyrelsen anser därför en skärpning påkallad så att hela köpeskillingen beskattas som realisationsvinst. Även *länsstyrelsen i Värmlands län* uttalar att hela köpeskillingen bör beskattas, då lagstiftningen syftar till att förhindra aktieöverlåtelser av detta slag och då det ändå kan visa sig fördelaktigt att sälja aktierna med 75 % beskattning av köpeskillingen.

Länsstyrelsen i Örebro län ifrågasätter om inte ersättningen för aktierna i stället bör beskattas som inkomst av kapital, då den redovisade metoden innebär ett överförande av i aktiebolag ansamlade vinst-

medel till dess aktieägare och det synes naturligt att betrakta denna överföring som förtäckt utdelning. Om säljaren beskattas för inkomst av kapital, anser länsstyrelsen att hela det erhållna beloppet skall beskattas. Även om säljaren beskattas såsom för realisationsvinst bör hela köpeskillingen beskattas enligt länsstyrelsens uppfattning, eventuellt med undantag för vad ägaren vid bolagets bildande eller senare tillskjutit eller erlagt i köpeskillning vid sitt förvärv av aktierna. Att beskatta hela vinsten bör enligt länsstyrelsen inte medföra några betänkligheter med hänsyn till transaktionernas syfte och då fråga i regel är om helt obeskattade medel.

Realisationsvinstkommittén framhåller att vad företagsskatteberedningen velat nå med sitt förslag är att de obeskattade vinstmedel, som är avsedda att elimineras genom avyttring av aktierna, inte undgår beskattning. Man har då valt att beskatta en viss del av köpeskillingen och konstruera denna beskattning som en realisationsvinstbeskattning. Man hade lika väl kunnat beteckna det belopp, som skall beskattas, som inkomst av annat slag. Sett från denna synpunkt är det enligt realisationsvinstkommittén knappast motiverat att begränsa beskattningen till 75 % av köpeskillingen. Med hänsyn härtill och till att bestämmelserna har karaktär av stoppregler och därför knappast är ägnade att åstadkomma ett materiellt korrekt beskattningsresultat i det enskilda fallet kan man enligt kommitténs uppfattning med samma fog beskatta hela köpeskillingen som man beskattar 75 % eller annan procent av densamma.

*Föreningen Sveriges taxeringsrevisor*er uttalar att beredningens förslag om beskattning av 75 % av köpeskillingen för aktierna i vissa fall torde leda till ett alltför lågt beskattningsresultat. När det gäller transaktioner med bolag, som har stora vinstmedel och förhållandevis litet aktiekapital, kommer summan av de upplösta reserverna inte sällan att överstiga 75 % av köpeskillingen. Föreningen anser att en spärregel bör införas, som innebär att den skattepliktiga realisationsvinsten inte bör sättas lägre än summan av bolagets vinstmedel och dolda reserver.

Flera remissinstanser riktar stark kritik mot beredningens förslag i denna del. Sålunda framhåller *Svenska revisorsamfundet* det som oskäligt att köpeskillingen för aktierna skall beskattas som realisationsvinst även utan att vinst behöver föreligga. Samfundet påpekar också att beskattningen kan komma att ske med belopp som överstiger dold reserv, vilket inte kan ha varit beredningens avsikt. Under inga omständigheter kan samfundet godta att både säljare och köpare kan bli beskattade för en och samma transaktion, vilket synes bli fallet med den föreslagna konstruktionen.

Föreningen auktoriserade revisorer anser att beskattningsunderlaget bör utgöras av förekommande obeskattade vinstmedel och att beskattning bör ske endast när verklig vinst uppkommit vid aktieförsäljningen.

Därjämte anser föreningen att den föreslagna procentsatsen 75 % är för hög.

Även *Sveriges grossistförbund* påpekar att beskattning kan ske av en vinst, som inte föreligger i samtliga fall. Enligt förbundets uppfattning talar därför rättviseskäl för att den skattepliktiga inkomsten bestäms till avtalat vederlag med avdrag för värdet av aktiekapital och egna bundna fonder.

Näringslivets skattedelegation anser likaledes att den föreslagna procentsatsen i många fall framstår som orimligt hög. Delegationen anser det stötande att 75 % av likviden för aktierna skall räknas som skattepliktig realisationsvinst även i de fall då dessa uppenbarligen sålts med förlust eller med en vinst som är mindre än det belopp som motsvarar 75 % av försäljningsvärdet. Enligt delegationen bör det övervägas, då beskattning i vissa fall sker med belopp som överstiger befintliga dolda reserver, om inte reglerna skall utformas så att beskattningsunderlaget bestäms efter avdrag för i aktiekapital bundet belopp, för beskattade vinstmedel och också efter avdrag för belopp motsvarande t. ex. bundna reserver. Vid bestämmande av hur stor del av likviden som skall hänföras till skattepliktig realisationsvinst hos säljaren bör även beaktas, anför delegationen, att beskattningen totalt sett kan bli mycket betungande med hänsyn till att de föreslagna reglerna inte utesluter en tillämpning av bestämmelserna i 54 § sjunde stycket KL om lundintransaktioner.

Återköpsfallen

Beredningens förslag att utsträcka de nya bestämmelserna till att även omfatta sådana fall, där vinstbolagets reella tillgångar ingått i överlåtelsen men sedermera återköpts anser *riksskatteverket* välmotiverat. Verket påpekar att i många fall torde en 75-procentig beskattning kunna åstadkommas endast om förutsättningarna för eftertaxering föreligger. Verket anser dock inte att det föreslagna villkoret om att återköpet skall ha varit avsett redan vid överlåtelsen av aktierna fyller det angivna syftet. Den bevisföring som härigenom åläggs taxeringsintendenten kan endast fullgöras i undantagsfall. Kravet på bevisning bör därför mildras, anför riksskatteverket, förslagsvis så att beskattningseffekten inträder, om det framstår som sannolikt att en återgång var avsedd vid avyttringen av aktierna. Denna bevisregel förutsätter dock enligt verket att det tillskapas möjligheter att uppta realisationsvinsten till beskattning, trots att de formella förutsättningarna för eftertaxering inte föreligger. Detta kan enligt riksskatteverkets mening ske genom att man inför en efterbeskattningsrätt av det slag som finns i 4 och 5 §§ förordningen (1968: 276) om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst.

Kammarrätten framhåller att det är oklart huruvida enligt förslaget bevisbördan skall åvila taxeringsintendenten eller den skattskyldige. Skulle vid rättstillämpningen bevisbördan anses åvila taxeringsintendenten kan svårigheter uppstå att uppnå det med den föreslagna lagstiftningen avsedda syftet.

Länsstyrelserna i Jönköpings och Örebro län anser det tillräckligt att återköp faktiskt ägt rum inom viss tid för att de speciella reglerna mot vinstbolagstransaktioner skall tillämpas.

Länsstyrelsen i Skaraborgs län anser inte regeln om återköp särskilt effektiv och påpekar att säljaren lätt kan undgå den hårdare beskattningen genom att under de två första åren hyra tillgången av köparen och återköpa den först efter tvåårsperiodens utgång. Liknande synpunkter uttalar *länsstyrelsen i Södermanlands län* som därför anser att tvåårsgränsen bör utgå ur lagtexten eller i vart fall väsentligt utsträckas.

Flera andra remissinstanser delar uppfattningen att tidsperioden två år är för snävt tilltagen med hänsyn till möjligheterna att kringgå regeln. Vissa länsstyrelser föreslår sålunda att tidsperioden utsträcks till 5 år, dvs. samma frist som gäller för eftertaxering. Samma förslag framförs av föreningarna *Sveriges taxeringsrevisorer* och *Sveriges kommunala taxeringsrevisorer*.

Bevisbördan

Att bevisbördan enligt förslaget lagts på den skattskyldige bl. a. angående frågan om aktieöverlåtelsen innefattat tillgångar av verkligt och särskilt värde för köparen har på några håll föranlett kritik eller kommentarer.

Näringslivets skattedelegation anser att, eftersom tillgångarnas karaktär skall bedömas med hänsyn till köparens rörelse och kapitalförvaltning, kan endast köparen med framgång föra bevisning därom. Skulle bevisbördan likväl läggas på säljaren, bör kraven på bevisningen ställas väsentligt lägre än som föreslagits. Delegationen anser det tillfyllest att säljaren med utgångspunkt från av honom kända förhållanden kan göra sannolikt att köparen erhållit tillgångar av verkligt och särskilt värde.

Svenska revisorsamfundet framhåller som ett minimikrav att bevisbördan läggs på köparen, om beskattningen skall ske hos säljaren.

Skånes handelskammare ställer sig tveksam till att bevisbördan läggs på säljaren, då det är köparen av vinstbolaget som sedan affären avslutats förfogar över bevismaterialet, dvs. bokföring och korrespondens. *Länsstyrelsen i Stockholms län* anser att det bör framgå av lagtexten att bevisbördan lagts på den skattskyldige. Flera andra remissinstanser uttalar sig i samma riktning.

Undantagen i fråga om vilande bolag och skrivbordsbolag

Flera remissinstanser påpekar de tolkningsproblem som kan uppstå vid tillämpningen av uttrycket "som ej drivit verksamhet under de två senaste beskattningsåren", vilket föreslagits som definition av s. k. vilande bolag. I dessa yttranden framhålls de möjligheter som därigenom öppnas för skatteflyktsåtgärder. Undantaget för nämnda slag av bolag bör därför utgå anser *länsstyrelserna i Jönköpings och Göteborgs och Bohus län* samt föreningarna *Sveriges taxeringsrevisorer* och *Sveriges kommunala taxeringsrevisorer*.

Länsstyrelsen i Örebro län anser att några undantag inte skall göras. Skulle undantag ändå komma i fråga, bör undantagsregler inte gälla, om avyttringen av aktierna skett för att erhålla obehöriga skatteförmåner. Länsstyrelsen ifrågasätter också tidsgränsen två beskattningsår och anser att tiden bör utsträckas till tre beskattningsår. Att tidsgränsen är för snävt tilltagen anser även *länsstyrelsen i Stockholms län*. *Föreningen auktoriserade revisorer* anser att undantaget för vilande bolag, som föreslagits endast gälla aktiebolag, bör utsträckas till att även avse ekonomisk förening och handelsbolag.

Dispensregeln

Dispensreglerna diskuteras ingående av *riksskatteverket*. Verket ifrågasätter om det finns anledning att medge dispens i återköpsfallen, då reglerna om återköp är avsedda att träffa rena skentransaktioner. Verket påpekar vidare att dispensfrågan i återköpsfallen inte kan prövas av verket med mindre det är ostridigt att 75-procentregeln är tillämplig eller det genom förhandsbesked eller lagakraftvunnen taxering fastslagits att så är fallet. Detta innebär att dispensprövningen i många fall kommer att skjutas långt på framtiden och medföra betydande olägenheter. Verket finner det angeläget att frågan om dispens prövas i så nära anslutning till den vidtagna avyttringen som möjligt och föreslår därför att ansökan om dispens skall ha inkommit till verket inom ett år från det taxeringsfrågan vunnit laga kraft. För att en lagakraftvunnen taxering skall kunna ändras, om dispens medgivits, är det nödvändigt, anför riksskatteverket, att meddela bestämmelser om att den skattskyldige får anföra besvär över taxeringen i särskild ordning. Enligt verkets mening bör det också övervägas om inte dispensinstitutet bör handhas av Kungl. Maj:t, då det inte kan uteslutas att den föreslagna dispensen kan komma att kollidera med den dispens som kan medges av Kungl. Maj:t enligt 35 § 3 mom. KL.

Länsstyrelsen i Stockholms län anser att det ligger i sakens natur att dispens endast bör kunna sökas innan transaktion avseende köp av

vinstbolag genomförs. Uttryckligt stadgande härom torde vara erforderligt enligt länsstyrelsen.

Näringslivets skattedelegation, som utgår från att dispens skall kunna sökas såväl före som efter det en transaktion genomförts, anser att dispensförutsättningarna bör anges i lagstiftningen. I motiven bör också ges exempel på när dispens regelmässigt skall beviljas.

Föreningen auktoriserade revisorer anser att det ligger i rättssäkerhetens intresse att talan skall få föras mot riksskatteverkets beslut i dispensfrågor som avses här.

Inkraftträdandebestämmelser

Flera remissinstanser tar upp frågan om när beredningens förslag skall träda i kraft. Med hänsyn bl. a. till transaktionernas art och till den aktivitet med handel med vinstbolag som märkts sedan beredningens promemoria offentliggjordes anser *länsstyrelserna i Stockholms, Södermanlands, Värmlands och Västerbottens län* samt *Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer* att lagstiftningen bör träda i kraft den dag då promemorian offentliggjordes.

Departementschefen

Inledning

Företagen beskattas varje år för den redovisade nettovinsten av rörelsen. Denna nettovinst skall i princip svara mot skillnaden mellan intäkter och kostnader under året. När verksamheten drivs i form av aktiebolag eller ekonomisk förening får vad som utdelas till delägarna inte dras av vid beräkning av företagets beskattningsbara inkomst. Delägarna beskattas i sin tur för utdelningen som för annan inkomst. Det föreligger alltså en dubbelbeskattning av aktiebolags och ekonomiska föreningars inkomst i den mån den utdelas.

Vissa avsteg har gjorts från de nu angivna grunddragen i beskattningen. Således har de kooperativa föreningarna viss rätt till avdrag för utdelning som utgår i form av återbäring, pristillägg e. d. I syfte att underlätta aktiebolagens kapitalanskaffning medges bolagen numera en begränsad rätt till avdrag för utdelning som hänför sig till nyemitterade aktier. Principen att skatten beräknas på årets nettovinst modifieras även av den vidsträckt rätt till vinstreglerande dispositioner som gällande skatteregler inrymmer. Till dispositioner som påverkar företagets vinst hör reglerna om årlig avskrivning av anskaffningskostnaderna för byggnader samt maskiner och andra inventarier. Hit hör också reglerna för värderingen av omsättningstillgångar som möjliggör en betydande skattemässig nedskrivning av varulagrets värde under dess

verkliga värde. Särskilt genom av- och nedskrivningsrätten för inventarier respektive varulager har företagen möjlighet att skapa avsevärda s. k. dolda reserver vid beskattningen. Dessa regler är avsedda att bl. a. tillgodose företagens behov av konsolidering och stimulans till produktionstillväxt och får alltså till effekt att ett företag kan skjuta beskattningen av nettovinsten på framtiden.

Som framgått av den föregående redogörelsen har försök till kringgående av reglerna om dubbelbeskattning av företagens inkomst tidigare förekommit i syfte att utta vinstmedlen ur företagen utan skattebelastning. I anslutning till förslag av skatteflyktskommittén antog 1966 års riksdag bestämmelser riktade mot vissa former av sådana kringgåenden.

I företagsskatteberedningens uppdrag ingår bl. a. att undersöka i vilken utsträckning aktiebolagsformen används för att vinna ej avsedda lättnader vid beskattningen samt att föreslå lämpliga åtgärder här emot. Beredningen har funnit det påkallat att i en särskild promemoria behandla en speciell skatteflyktsmetod, som på senare tid praktiserats i ökande omfattning. Dessa slag av transaktioner brukar gå under beteckningen handel med vinstbolag och företer likheter med dem som tidigare föranlett lagstiftningsingripande. Beredningen har sett det som en angelägen uppgift att genom lagstiftning förhindra den aktuella metoden för skatteflykt. Beredningen har påpekat att dess förslag är av provisorisk karaktär och att beredningen i sitt fortsatta arbete kan komma att föreslå lösningar efter andra linjer.

Behovet av lagstiftning mot vinstbolagstransaktioner

Den skatteflyktsmetod, som beredningen behandlat, består i att ägaren av ett bolag som har betydande obeskattade vinstmedel överför dessa till sig nära nog skattefritt genom att sälja aktierna i bolaget sedan detta tömts på sina reella tillgångar. Säljaren har i dessa transaktioner endast att räkna med den skattekonsekvens som följer av reglerna om beskattning av realisationsvinst. Har aktierna före försäljningen ägts fem år eller mer, räknas 10 % av försäljningssumman som skattepliktig realisationsvinst. Denna schablonmässigt beräknade realisationsvinst har lagstiftaren godtagit för bl. a. de fall då aktier i familjebolag säljs i syfte att avvyrta företaget som sådant efter mer än 5 års aktieinnehav. I det av beredningen redovisade typfallet av vinstbolagstransaktion har någon avsikt ej förelegat från säljarens sida att överlåta själva rörelsen. Denna har nämligen före försäljningen av aktierna uttagits ur bolaget och överförts till ett annat av säljaren ägt bolag. Vinstbolagets obeskattade vinst elimineras sedan på olika sätt av köparen av aktierna. Beredningen konstaterar att dessa transaktioner inte har någon naturlig affärsmässig motivering.

Beredningen föreslår nu lagstiftning för att förhindra att skattskyld-

diga undandrar sig skatt genom handel med vinstbolag. Olika alternativ har övervägts av beredningen. Ett sådant alternativ är att införa en generalklausul mot skatteflykt. Beredningen har dock avvisat tanken på att i detta sammanhang införa en sådan regel. Frågan om en generalklausul är enligt beredningen ytterst komplicerad och kräver noggrannare överväganden än beredningen kunnat medhålla med hänsyn till önskemålet om att på relativt kort tid framlägga förslag till lagstiftning mot dessa transaktioner.

Beredningen föreslår i stället en allmänt hållen bestämmelse som riktar sig direkt mot vinstbolagstransaktionerna. Förslaget innebär att säljaren blir föremål för en skärpt realisationsvinstbeskattning vid försäljningen av aktier i vinstbolag.

Beredningens förslag har i huvudsak mottagits positivt av remissinstanserna. I samtliga yttranden instämmer man i beredningens uppfattning att särskilda bestämmelser bör införas för att förhindra obehöriga skatteförmåner vid vinstbolagstransaktioner. Den av beredningen valda lösningen att genom en skärpt realisationsvinstbeskattning förhindra dessa transaktioner har också i princip tillstyrkts av flertalet remissinstanser.

För egen del vill jag först något uppehålla mig vid den förut berörda frågan om en allmän bestämmelse mot skatteflykt. I prop. 1966: 85 fann jag mig kunna godta de betänkligheter som framförts mot en sådan generell föreskrift. Jag framhöll att frågan om skattelagstiftningens effektivitet ingår som en ytterst viktig faktor bland förutsättningarna för en rättvis och likformig taxering. En väsentlig sida av rättssäkerheten är vetskapen hos allmänheten att inte vissa skattskyldiga genom transaktioner av olika slag kunde förskaffa sig omotiverade skattefördelar. Jag delade emellertid i stort sett farhågorna att rättsäkerheten i övrigt kunde bli lidande, om man införde ett stadgande som gav stort utrymme för subjektiva bedömanden från taxeringsmyndigheternas och skattedomstolarnas sida. I dåvarande läge ansåg jag det lämpligare att försöka täppa till de kända kryphålen i skattelagstiftningen. Mitt ställningstagande begränsade sig till spörsmålet om man borde ha en skatteflyktsbestämmelse som gällde över hela eller mycket stora delar av beskattningsområdet. Jag ställde mig inte lika avvisande till bestämmelser av denna art med mer begränsad giltighet.

På senaste tiden har observerats att mindre nogräknade personer medverkat till att sätta i system olika transaktioner av skatteflyktskaraktär. Genom annonsering i pressen eller på annat sätt har man förespeglat stora skattelättnader för dem som inlåter sig på dessa transaktioner. Det måste anses ytterst beklagligt att vissa skattskyldiga vill medvetet bryta mot principerna för skattesystemet och ställa sig utanför samhällssolidariteten. Jag har också förståelse för dem som menar att det är i högsta grad otillfredsställande att ingripanden sker först i efterhand med på-

följd att de luckor som eventuellt finns i skattelagstiftningen kan otillbörligt utnyttjas i årtal, innan lagstiftaren uppmärksammar och täpper till dem.

Några remissinstanser har berört frågan om en generalklausul mot skatteflykt och åsikten har framförts från länsstyrelsehåll att en sådan klausul på sikt är ofrånkomlig. För egen del utesluter jag inte att en generalklausul på sikt kan vara den bästa lösningen men i likhet med beredningen anser jag att den aktuella skatteflyktsmetoden f. n. bör stoppas genom en mer allmänt hållen bestämmelse mot vinstbolagstransaktionerna. Jag förutsätter att beredningen i sitt fortsatta arbete har särskild uppmärksamhet riktad mot skatteflyktsproblemen och vid sitt slutliga ställningstagande till företagsbeskattningens utformning beaktar olika lösningar av dessa frågor.

Som nyss nämnts har samtliga remissinstanser tillstyrkt att särskilda bestämmelser införs för att förhindra vinstbolagstransaktioner. Kamarrätten erinrar visserligen om att lagstiftningsåtgärder tidigare vidtagits först sedan skattedomstolarna bedömt transaktionerna och funnit dem oantastliga enligt gällande lag. Riksskatteverket anser för sin del att handel med vinstbolag antagit sådana proportioner att ett lagstiftningsingripande nu är motiverat även om man redan med nuvarande lagstiftning kan komma till rätta med de grövsta avarterna. Jag delar verkets uppfattning att man redan med nuvarande regler kan komma till rätta med de flagranta fallen. För att undanröja varje tvivel anser jag det dock angeläget att det i lagstiftningen klart sägs ifrån att systematiska skatteundrandraganden i dessa former inte kan tolereras. Jag vill i detta sammanhang även understryka vad jag anförde i prop. 1966: 85 om att det torde få anses som en allmän rättsgrundsats att varje rättshandling skall bedömas efter sin verkliga innebörd. Principen om att skenrättshandlingar inte äger giltighet framstår enligt min mening som så självklar att den inte behöver inskrivas i författningstexten. Vad särskilt gäller fall där överlåtelse sker till en insolvent person vill jag nu liksom tidigare erinra om att sådana transaktioner i praxis regelmässigt torde bedömas som tillkomna för skens skull.

Bestämmelsernas utformning

Som framgått föreslår beredningen att vinstbolagstransaktioner bör förhindras genom en skärpt realisationsvinstbeskattning. Enligt förslaget beskattas den som säljer aktier eller andelar i aktiebolag, ekonomisk förening eller handelsbolag för 75 % av försäljningssumman såsom för realisationsvinst, när en vinstbolagstransaktion föreligger. En sådan transaktion skall anses föreligga, om det inte framstår som uppenbart att köparen genom förvärvet av aktierna eller andelarna erhåller en till-

gång som ingår i det överlåtna företaget och som är av verkligt och särskilt värde för honom med hänsyn till hans rörelse eller kapitalförvaltning. Förslaget avser att förhindra uttag av obeskattade vinstmedel genom försäljning av aktier i företag, som tömts på sina realtillgångar och endast utgör ett tomt skal. Har företaget tömts på rörelsetillgångar, blir således den föreslagna beskattningsregeln tillämplig. För att förebygga kringgående av lagstiftningens syfte föreslås samma beskattning inträda även i de fall då företagets reella tillgångar ingått i överlåtelsen men helt eller delvis återköpts av säljaren inom två år efter aktieförsäljningen, om det av omständigheterna framgår att sådant återköp varit avsett redan vid aktieförsäljningen. Från tillämpningsområdet undantas enligt förslaget överlåtelse av aktier i nybildade bolag som ännu inte drivit verksamhet, s. k. skrivbordsbolag, och i bolag som ej haft någon verksamhet under de två senaste beskattningsåren före överlåtelsen av aktierna, s. k. vilande bolag. Beredningen föreslår vidare en dispensregel enligt vilken riksskatteverket får medge undantag från bestämmelserna under förutsättning att överlåtelsen av aktien eller andelen inte kan antas vara ett led i åtgärder som syftar till att ge obehöriga skatteförmåner.

Utformningen av förslaget såsom en skärpt realisationsvinstbeskattning har i princip lämnats utan erinran vid remissbehandlingen och också jag ansluter mig till en sådan lösning. Som förut redovisats har kritik uttalats mot olika avsnitt av de föreslagna bestämmelserna. Det har bl. a. invänts att bestämmelserna givits ett alltför vidsträckt tillämpningsområde. Även enligt min mening bör bestämmelserna så långt möjligt utformas så att deras räckvidd begränsas till de typiska vinstbolagstransaktionerna utan att kravet på lagstiftningens effektivitet efterträts.

Efter mönster från tidigare lagstiftning mot de s. k. lundintransaktionerna föreslår beredningen att den skärpta beskattningsregeln skall vara tillämplig, om det överlåtna bolaget uppenbart inte innehåller någon tillgång av verkligt och särskilt värde för köparen med hänsyn till dennes rörelse eller kapitalförvaltning. Flera remissinstanser framhåller att uttrycket "tillgång av verkligt och särskilt värde" kräver en precisering med hänsyn till bl. a. olika tillgångskategorier. Vidare har man framhållit att beskattningen bör drabba köparen, dvs. samma system som gäller för lundintransaktioner, eller åtminstone att bevisbördan bör läggas på köparen. Särskilt beaktansvärt synes mig påpekandena vara från länsstyrelsen i Skaraborgs län och näringslivets skattedelegation att den föreslagna bestämmelsen inte är effektiv, då den inbjuder till skenhandlingar för att kringgå lagstiftningens syfte. Det har sålunda anmärkts att vinstbolaget kan tillföras tillgång enbart för att uppfylla villkoret om verkligt och särskilt värde med hänsyn till köparens verksamhet.

Den typiska vinstbolagstransaktionen bygger på att säljaren till sig överför i bolaget obeskattade vinstmedel vilka härrör från upplösta reserver i samband med uttag av det s. k. inkråmet i bolaget. Enligt min mening bör därför bestämmelserna anknytas till uttaget av inkråmet i bolaget. Därigenom inriktas lagstiftningen direkt mot säljarens åtgärder att överflytta rörelsetillgångar från bolaget och avyttra aktierna. Man vinner samtidigt den förenklingen att en prövning av vad som för köparen utgör tillgång av särskilt värde inte behöver ske. Jag förordar således att en skärpt realisationsvinstbeskattning bör gälla när en skattskyldig överlåter aktier i aktiebolag, som vid överlåtelsetillfället framstår väsentligen som ett tomt skal. En överlåtelse av ett skalbolag bör för tillämpningen av den skärpta regeln anses föreligga när värdemässigt sett större delen av tillgångarna i bolaget har tagits ut före aktieöverlåtelserna så att obeskattade vinstmedel finns i bolaget på överlåtelседagen. Frågan huruvida större delen av tillgångarna i bolagets rörelse har tagits ut får bestämmas med ledning av bolagets ställning vid ingången av räkenskapsåret i fråga och vid tidpunkten för aktieöverlåtelserna. Jämförelsen bör ske efter anskaffningsvärdet eller annat verkligt värde av de olika tillgångarna i rörelsen. Vid denna bedömning av om skalbolag föreligger eller ej bör naturligen endast reella rörelsetillgångar i bolaget beaktas. Kontanta medel och fordringar som utgör likvid för överlåtna rörelsetillgångar bör således ej tas med i bedömningen.

Den regel jag nu förordat innebär ett sådant kraftigt korrektiv som enligt min mening behövs för att sätta stopp för transaktioner med skalbolag. Skattskyldig som avser att överflytta rörelsetillgångar så att vinstmedel framträder bör inte genom en aktieöverlåtelse få en väsentligt lägre skattebelastning än om vinstmedlen i bolaget redovisats till beskattning. Har i samband med en aktieöverlåtelse rörelsetillgångar överförts till bokfört värde och således utan att dold reserv upplöses, finns däremot inte anledning ingripa mot förfarandet genom en skärpt realisationsvinstbeskattning. Jag vill dock erinra om att när en aktieägare till sig själv överför tillgång i bolaget till ett pris som understiger fulla värdet beskattas skillnaden mellan allmänna saluvärdet och priset enligt praxis som s. k. förtäckt utdelning.

I likhet med beredningen anser jag att bestämmelserna bör omfatta även sådana fall där vinstbolagets tillgångar helt eller delvis följt med bolaget vid överlåtelserna av aktierna men sedermera överflyttats på den skattskyldige eller honom närstående person eller till ett företag, där denne har ett bestämmande inflytande. Vid avgörandet av huruvida större delen av bolagets tillgångar tagits ut ur bolaget bör hänsyn tas till uttag som ägt rum såväl före som efter avyttringen av aktierna. Det är endast med en sådan samlad bedömning som skatteflyktsregeln kan bli effektiv. Jag delar även beredningens uppfattning att tidsgränsen i fråga om återköp som skall ingå i den samlade bedömningen lämpli-

gen bör sättas till två år. I överensstämmelse med vad jag tidigare uttalat om skenrättshandlingar anser jag att några bestämmelser inte behöver införas för att förhindra sådana fall, där skattskyldig genom olika skentransaktioner försöker kringgå syftet med lagstiftningen. Kringgåenden genom att återköpet av tillgången exempelvis ges sken av hyra eller arrende under de två första åren efter avyttringen av aktierna bör enligt min mening inte godtas.

Beredningen har föreslagit att återköp av tillgång i bolaget skall ha varit avsett redan vid överlåtelsen av aktierna. Förslaget motiveras i denna del med att ett rekvisit angående parternas syfte krävs för att taxeringsmyndigheterna skall kunna utnyttja eftertaxeringsinstitutet. Flera remissinstanser har anmärkt att förslaget ställer alltför stora krav på bevisning för taxeringsmyndigheternas sida. Med hänsyn till att återköpsfallen enligt min mening oftast är att bedöma som flagranta fall av skatteflykt bör något villkor om parternas avsikt inte uppställas. Enligt min mening bör det anses tillräckligt att återköp faktiskt ägt rum inom tvåårsperioden för att den skärpta realisationsvinstbeskattningen skall vara tillämplig. Det bör ej heller väcka betänkligheter att — såsom bl. a. riksskatteverket föreslagit — i detta speciella fall möjlighet öppnas att ta upp köpeskillingen för aktierna till beskattning i efterhand såsom realisationsvinst, trots att de formella förutsättningarna för eftertaxering inte föreligger. Jag föreslår sålunda att en bestämmelse om en efterbeskattningsrätt införs av det slag som finns i förordningen (1968: 276) om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst.

Med den av mig föreslagna lösningen är det naturligt att beskattningsåtgärden riktas mot säljaren av aktierna. De obeskattade vinstmedlen i bolaget har framträtt genom säljarens åtgärd att ta ut inkråmet i bolaget och det är han som har överblick över bolagets ställning vid aktieöverlåtelsen. Den föreslagna lagstiftningen syftar till att hindra att de obeskattade vinstmedel, som är avsedda att elimineras, undgår beskattning. Det kan antas att köpeskillingen för aktierna i en typisk vinstbolagstransaktion till storleken ungefärligen motsvarar beloppet av de obeskattade vinstmedlen. Man skulle lika väl ha kunnat beteckna det belopp, som skall beskattas, som inkomst av annat slag för säljaren. Med hänsyn härtill och då lagstiftningen enligt min mening skall ha prohibitiv effekt anser jag att hela köpeskillingen för aktierna bör räknas som skattepliktig realisationsvinst. Några remissinstanser har ansett det nödvändigt att införa sådana bestämmelser att inte även köparen kan bli föremål för beskattning för samma vinstmedel. Enligt min mening kan denna invändning inte tillmätas någon vikt. Genomförs förslaget finns det starka skäl att anta att en seriös köpare av aktierna i ett skalbolag har anledning att överväga det pris han är villig att betala för aktierna och därvid ta hänsyn till den latent skatteskulden i bolaget.

De transaktioner som förslaget riktar sig mot torde kunna genomföras endast om säljaren och köparen samverkar. Såsom påpekats av både beredningen och flera remissinstanser ingår det också som ett led i dessa transaktioner att köparen söker neutralisera beskattningen av de obeskattade vinstmedlen i skalbolaget.

I likhet med beredningen anser jag att bestämmelsen mot vinstbolagstransaktioner bör omfatta även avyttring av andelar i ekonomiska föreningar och handelsbolag. I princip kan dessa transaktioner genomföras också när verksamhet bedrivs i nämnda företagsformer.

Om beskattningen av vinstbolagstransaktioner regleras på sätt jag förordat, finns det enligt min mening ej skäl att göra undantag för s. k. skrivbordsbolag eller s. k. vilande bolag. Något uttag av inkråm ur bolag av dessa slag torde som regel inte förekomma. Har likväl uttag av inkråm i sådana bolag skett i samband med aktieöverlåtelse, bör förfaringsättet bedömas enligt de föreslagna bestämmelserna.

Dispensprövningen

Beredningen föreslår att riksskatteverket får befogenhet att medge undantag från de nya bestämmelserna, när aktieöverlåtelsen kan antas ha skett i annat syfte än att erhålla obehöriga skatteförmåner. Bakom förslaget om en dispensregel ligger beredningens bedömning att lagstiftningen undantagsvis kan komma att träffa fall som ej avsetts därmed. Någon erinran mot förslaget om införande av en dispensregel har ej riktats av remissinstanserna.

Den av mig föreslagna stoppregeln mot missbruk kan likaså undantagsvis komma att omfatta affärstransaktioner som inte kan ses som arrangemang för att nå omotiverade fördelar vid beskattningen. En dispensregel fyller i sådana fall ett givet behov. Jag kan därför ansluta mig till beredningens förslag i denna del.

Beredningen har angivit vissa exempel på dispensanledningar. Bl. a. kan det enligt beredningen i vissa fall vara befogat att medge dispens, då en ägare av en minoritetspost i ett skalbolag önskar avveckla sitt aktieinnehav utan syfte att vinna opåkallad skattelättnad. Vidare pekar beredningen på avyttring av aktierna i ett bolag inom en koncern i samband med omläggning eller omorganisation av verksamheten. Beredningen avser härvid sådana överlåtelser av aktier eller andelar inom en koncern som inte redan enligt gällande bestämmelser är undantagna från realisationsvinstbeskattning. Jag vill härutöver tillägga att även utanför koncernförhållande kan affärsmässigt betingade uttag av tillgångarna i ett företag tänkas motivera en dispens t. ex. när en hel rörelsegren som omfattar mer än hälften av tillgångarna avskiljs från ett företag. Avgörande för dispensprövningen i sådana och andra fall bör givetvis vara om den skattskyldige med sina dispositioner har syftat till att erhålla obehöriga skatteförmåner eller ej. Kan det antas att så inte

har varit fallet, bör dispens från den skärpta beskattningsregeln kunna medges. Tillämpningen av dispensregeln bör dock enligt min mening vara tämligen restriktiv med hänsyn till att lagstiftningen enligt mitt förslag inriktats mera direkt mot de typiska försäljningarna av aktier och andelar i skalbolag.

Riksskatteverket har framfört vissa synpunkter på dispensprövningen av väsentligen formell natur. I likhet med verket förutsätter jag att en dispensprövning skall kunna ske såväl före som efter en aktieförsäljning. Givetvis är det angeläget, som verket även påpekat, att dispensfrågan prövas i så nära anslutning till den vidtagna avyttringen som möjligt. Vanligen torde en dispensansökan komma att inges före aktieförsäljningen i samband med ansökan om ett förhandsbesked i taxeringsfrågan. När en dispens söks efter det att en aktieförsäljning ägt rum, torde det i allmänhet vara ostridigt att den skärpta beskattningsregeln är tillämplig. I dessa fall torde en dispensprövning således kunna ske i sådan tid att beslutet normalt kan beaktas redan vid åsättande av taxering i första instans. Har dispensfrågan avgjorts först sedan taxeringen vunnit laga kraft, bör skattskyldig som erhållit dispens kunna få till stånd en ändring av sin inkomsttaxering. Detta kräver en särskild författningsbestämmelse. Jag föreslår att en regel införs som gör det möjligt att vidta en sådan ändring. Däremot ser jag inga behov av en bestämmelse om tidsgräns för ingivande av dispensansökan som föreslagits av riksskatteverket.

Riksskatteverket har ifrågasatt om inte dispensinstitutet bör handhas av Kungl. Maj:t, då det inte kan uteslutas att den föreslagna dispensen kan kollidera med den dispensregel som finns i 35 § 3 mom. KL. För min del anser jag det olämpligt att sådana dispensfrågor som här avses handhas av Kungl. Maj:t. Den av verket befarade dispenskonflikten bedömer jag som ringa.

Föreningen auktoriserade revisorer hävdar i sitt yttrande att talan bör få föras mot riksskatteverkets beslut i dispensfrågan. När riksskatteverket i tidigare skattelagstiftning anförtrotts möjlighet att medge dispens, har verkets beslut regelmässigt inte kunnat överklagas. Enligt min mening föreligger inte tillräckliga skäl att här bryta mot denna regel.

De föreslagna nya bestämmelserna bör enligt min mening träda i kraft snarast möjligt och tillämpas på sådana överlåtelse av aktier och andelar som ägt rum efter utgången av år 1971.

Hemställan

Under återopande av det anförda hemställer jag att Kungl. Maj:t föreslår riksdagen

att antaga inom finansdepartementet upprättat förslag till *lag om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370)*.

Med bifall till vad föredraganden sålunda med instämmande av statsrådets övriga ledamöter hemställt förordnar Hans Maj:t Konungen att till riksdagen skall avlåtas proposition av den lydelse bilaga till detta protokoll utvisar.

Ur protokollet:

Britta Gyllensten

