



**National Library  
of Sweden**

Denna bok digitaliserades på Kungl. biblioteket år 2012



1944 ÅRS ALLMÄNNA SKATTEKOMMITTÉ

IV

BETÄNKANDE MED FÖRSLAG

ANGÅENDE

ÄNDRADE BESTÄMMELSER FÖR BESKATT-  
NING AV PERIODISKT UNDERSTÖD, M. M.

SAMT

AV UTDELNING Å SVENSKA AKTIER  
OCH ANDELAR I VISSA FALL, M. M.

32

---

S T O C K H O L M

1 9 5 0

# Statens offentliga utredningar 1950

## Kronologisk förteckning

1. Elkraftutredningens redogörelse nr 2: 18. Redogörelse för detaljdistributörerna samt deras råkraftkostnader och priser vid distribution av elektrisk kraft. Örebro län. Beckman. 44 s. K.
2. Betänkande angående tyskgruvorna och centralorgan för gruvärenden. Victor Petterson. 157 s. H.
3. Betänkande med förslag angående folkskolans disciplinmedel m. m. Kihlström. 137 s. E.
4. Skolöverstyrelsens utlåtande angående beskärning av timplanerna vid de allmänna läroverken m. fl. läroanstalter. Statens Reproduktionsanstalt. 105 s. E.
5. Ortsavdragskommittén. Betänkande med förslag till ändrade kommunala Ortsavdrag m. m. Beckman. 199 s. Fi.
6. Utredning angående överflyttning av viss del av riksbankens rörelse till en statlig affärsbank m. m. Marcus. 64 s. Fi.
7. 1949 års uppbördssakkunniga. 1. Betänkande med förslag till vissa ändringar i uppbördsförfarandet. Marcus. 112 s. Fi.
8. Betänkande angående rationaliseringsverksamheten inom den offentliga förvaltningen. Beckman. 155 s. Ju.
9. Utredning angående de handelspolitiska arbetsformerna m. m. 2. Redogörelse för de olika avtalstyperna i det svenska avtalssystemet. Katalog och Tidskriftstryck. 74 s. H.
10. Den svenska elbranschens kapacitet och konkurrensförhållanden. Marcus. 175 s., 1 pl. H.
11. Socialvårdskommitténs betänkande 17. Utredning och förslag angående lag om socialhjälp m. m. Beckman. 64\* s., 515 s. S.
12. Handelsutbildningskommitténs betänkanden och förslag. 1. Handelsgymnasierna. Marcus. 445 s. E.
13. Skyddsrum för civilbefolkningen. Nordisk Rotografvyr. 154 s., 1 pl. I.
14. Betänkande rörande Sveriges smalspåriga järnvägar. Del 4. De smalspåriga västgötabanorna. Gummeson. 99 s. K.
15. 1948 års järnbruksutredning. Betänkande angående järnbrukens arbetskraftsförsörjning och därmed sammanhängande problem. Kihlström. 55 s. S.
16. Förberedande utredning angående lagstiftning på skadeståndsrättens område. Av I. Strahl. Victor Petterson. 168 s. Ju.
17. Betänkande med förslag rörande decentralisering inom väg- och vattenbyggnadsverket m. m. Victor Petterson. 151 s. K.
18. Elkraftutredningens redogörelse nr 2: 19. Redogörelse för detaljdistributörerna samt deras råkraftkostnader och priser vid distribution av elektrisk kraft. Västmanlands län. Beckman. 37 s. K.
19. Betänkande med utredning och förslag angående fordringar på synförmågan för anställning i allmän och enskild tjänst m. m. Kihlström. 231 s. S.
20. Undersökning rörande brukningskostnadernas samband med åkerfältens storlek, form och beskaffenhet. Gernandt. 276 s. Jo.
21. 1944 års skattekommitté. 4. Betänkande med förslag angående ändrade bestämmelser för beskattning av periodiskt understöd, m. m. samt av utdelning å svenska aktier och andelar i vissa fall, m. m. Marcus. 170 s. Fi.

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

STATENS OFFENTLIGA UTREDNINGAR 1950:21  
FINANSDEPARTEMENTET



1944 ÅRS ALLMÄNNA SKATTEKOMMITTÉ

IV

BETÄNKANDE MED FÖRSLAG

ANGÅENDE

ÄNDRADE BESTÄMMELSER FÖR BESKATT-  
NING AV PERIODISKT UNDERSTÖD, M. M.

SAMT

AV UTDELNING Å SVENSKA AKTIER  
OCH ANDELAR I VISSA FALL, M. M.

STOCKHOLM 1950  
ISAAC MARCUS BOKTRYCKERI-AKTIEBOLAG

498087



STATENS ÖFRSTÄLLNING



1884 ÅRS ALLMÄNNA RÄKNEKONTO

IV

BETÄNKANDE MED FÖRSLAG

AV

ÄNDRADE BESTÄMMELSER FÖR BESÄTTNING AV PERIODISKT UNDERSTÖD M. M.

SAKT

AV UTDELNING A STENSKA AKTIEBANKEN

OCH ANDERAR I VISSA FALL M. M.

STOCKHOLM 1884

STATENS ÖFRSTÄLLNING



*Till Herr Statsrådet och Chefen för Kungl. Finansdepartementet.*

Med skrivelse den 24 februari 1949 har 1944 års allmänna skattekommitté överlämnat betänkande angående beskattning av realisationsvinster, m. m. samt ackumulerade inkomster. Kommittén har därefter fortsatt sitt arbete i enlighet med givna direktiv därvid kommittén undersökt frågan rörande beskattning av och avdragsrätt för periodiskt understöd och därmed sammanhängande spörsmål samt rörande beskattning av utdelning å aktier i svenska aktiebolag och andelar i svenska ekonomiska föreningar, då jämväl mottagaren är aktiebolag eller dylik förening.

Ledamoten i kommittén, professorn E. Lindahl, har deltagit i kommitténs principdiskussioner i fråga om beskattning av och avdragsrätt för periodiskt understöd och därmed sammanhängande spörsmål, men har i övrigt på grund av vistelse i utlandet varit förhindrad att deltaga i kommitténs arbete.

För att tagas i övervägande vid fullgörande av kommitténs arbete har till kommittén bl. a. överlämnats:

1) två framställningar rörande avdragsrätt vid inkomstberäkningen för periodiska understöd till institutioner med uppgift att främja vetenskaplig forskning eller undervisning, nämligen från Stockholms högskolas styrelse, inkommen till finansdepartementet den 4 oktober 1943, och från kanslern för rikets universitet, inkommen till finansdepartementet den 19 oktober 1943;

2) en den 24 oktober 1942 till finansdepartementet inkommen framställning från Svenska bankföreningen och Svenska försäkringsbolags riksförbund samt en den 7 mars 1949 till finansdepartementet från riksförbundet inkommen framställning angående skattefrihet för utdelning å vissa slag av aktier och andelar;

3) en den 26 juli 1946 till finansdepartementet inkommen framställning från Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund rörande åtgärder till förhindrande av missbruk av den i 54 § a) kommunalskattelagen och 7 § h) förordningen om statlig inkomstskatt medgivna skattefriheten för utdelningar å aktier i svenska aktiebolag och å andelar i svenska ekonomiska föreningar; samt

4) tre framställningar rörande frågan om avdragsrätt för amortering å studieskuld m. m., nämligen från Läroverkslärarnas riksförbund, inkommen till finansdepartementet den 11 juli 1949, från Sveriges akademikers centralorganisation, inkommen till finansdepartementet den 7 december 1949, och från Statstjänstemännens riksförbund, inkommen till finansdepartementet den 22 december 1949.

Beträffande frågan om avdragsrätt för amortering å studieskulder m. m. har därjämte till kommittén inkommit skrifter från Sveriges yngre läroverkslärares förening den 2 december 1949 och från Tjänstmännens centralorganisation den 6 december 1949.

Spörsmålet om avdrag för amortering å studieskuld sammanhänger intimt med frågan om avdragsrätt för och beskattning av periodiskt understöd till annans undervisning eller uppfostran, som av kommittén behandlats i nu föreliggande betänkande. Kommittén har jämväl företagit vissa förberedande undersökningar angående möjligheterna att lösa frågan om avdragsrätt för amortering å studieskuld. Då det emellertid visat sig att dessa utredningar komma att bli ganska omfattande har kommittén för att icke fördröja redovisningen av kommitténs utredningar i övrigt ansett det lämpligt att upptaga nämnda spörsmål till separat behandling.

Kommittén får härmed vördsamt såsom del IV av sitt betänkande avlämna redogörelse för kommitténs utredning och förslag angående ändrade bestämmelser för beskattning av periodiskt understöd, m. m., samt av utdelning å svenska aktier och andelar i vissa fall, m. m.

Stockholm den 23 juni 1950.

EDGAR SJÖDAHL

E. BROWALDH

ERIK HJOHLMAN

EINAR SIVERT

AXEL STRAND

OSC. WERNER

/ Nils G. Lindquist.

## Innehållsförteckning.

### Författningsförslag.

Kommunalskattelagen .....	7
Förordningen om statlig inkomstskatt .....	11
Förordningen om arvsskatt och gåvoskatt.....	13
Förordningen om kupongskatt.....	13

### Motiv.

#### Avd. I.

Periodiskt understöd och därmed jämförlig periodisk utbetalning, m. m. ....	14
Kap. 1. Historik.....	14
Kap. 2. Gällande rätt .....	43
Kap. 3. Inkomna yttranden rörande beskattning av och avdragsrätt för periodiskt understöd och därmed jämförlig periodisk utbetalning.....	45
Kap. 4. Kommitténs förslag till beskattning av och avdragsrätt för periodiskt understöd .....	50
1. Huvudregeln .....	50
2. Periodiskt understöd till person tillhörande givarens hushåll ....	59
3. Periodiskt understöd till make .....	61
4. Periodiskt understöd till i utlandet bosatt person .....	62
5. Avdrag för periodiskt understöd till allmännyttigt ändamål ....	62
6. Periodiskt understöd till någons undervisning eller uppfostran ..	63
Kap. 5. Stipendier .....	74
1. Stipendieväsendets omfattning .....	74
2. Gällande beskattningsregler.....	84
3. Kommitténs förslag .....	88
Kap. 6. Förslag till ändring av 39 § förordningen om arvsskatt och gåvoskatt	93
Kap. 7. Sammanfattning .....	99

#### Avd. II.

Om beskattning av utdelning å aktier i svenska aktiebolag eller andelar i svenska ekonomiska föreningar, då jämväl mottagaren är aktiebolag eller dylik förening .....	101
Kap. 1. Historik .....	101
Kap. 2. Kort redogörelse för gällande rätt .....	109
Kap. 3. Inkomna yttranden angående verkningarna av den i 54 § a) kommunalskattelagen och 7 § h) förordningen om statlig inkomstskatt medgivna skattefriheten .....	110



Kap. 4.	Kommitténs förslag till bestämmelser för hindrande av missbruk av den i 54 § a) kommunalskattelagen och 7 § h) förordningen om statlig inkomstskatt medgivna skattefriheten för utdelningar . . . . .	116
Kap. 5.	Förslag om rätt till skattefrihet för utdelningar å vissa aktier eller andelar för bolag eller förening, som driver bank- eller penningrörelse eller försäkringsrörelse . . . . .	127
Kap. 6.	Några med principen om dubbelbeskattning av aktiebolags och ekonomisk förenings vinst sammanhängande spörsmål . . . . .	140
Kap. 7.	Sammanfattning . . . . .	142

### Avd. III.

Speciell motivering . . . . .	144
-------------------------------	-----

### Särskilda yttranden.

1) av herrar Sjödahl och Werner . . . . .	149
2) av herrar Browaldh och Sivert . . . . .	154

# FÖRFATTNINGSFÖRSLAG

## Förslag

till

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

Härigenom förordnas att 19 och 20 §§, 46 § 2 mom., 50 § 2 mom. och 54 §<sup>1</sup> kommunalskattelagen den 28 september 1928 samt anvisningarna till nämnda författningsrum skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan anges:

#### 19 §.

Till skattepliktig inkomst enligt denna lag räknas *icke*:

vad som — — — och invalidrönteförsäkring;

periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk intäkt, därför givaren *icke vid beräkning av inkomst från särskild förvärvskälla eller enligt 46 § 2 mom. är berättigad till avdrag, ej heller vad som uppburits från stiftelse eller förening, som avses i 53 § 1 mom. e), såvida utbetalningen sker till fullföljande av ändamål, som i nämnda stadgande anges;*

*stipendier till studerande vid undervisningsanstalt eller eljest avsedda för mottagarens utbildning eller för att möjliggöra av honom bedrivet forskningsarbete, därest bidraget icke kan anses hava föranletts av ett anställningsförhållande mellan bidragsgivaren och mottagaren eller grunda ett sådant anställningsförhållande eller utgör ersättning för mistade löneförhöjningar;*

allmänt barnbidrag.

(Se vidare anvisningarna.)

#### 20 §.

Vid beräkningen — — — och bibehållande.

Avdrag må *icke* ske för:

den skattskyldiges levnadskostnader och därtill hänförliga utgifter; värdet av — — — till kapitalförlust.

(Se vidare anvisningarna.)

#### 46 §.

2 mom. I hemortskommunen äger skattskyldig, som varit här i riket bosatt under hela beskattningsåret, därjämte njuta avdrag:

<sup>1</sup> Senaste lydelse av 20 § se SFS 1938:368, av anv. till 19 § se SFS 1945:408, av 19 § se SFS 1947:575, av 46 § 2 mom. se SFS 1948:46 samt av 50 § 2 mom. och anv. till 50 § se SFS 1948:308.

1) för periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning, som icke får avdragas vid beräkningen av inkomst från särskild förvärvskälla;

2) för dels — — — mot engångspremie; samt

3) för premier — — — här ovan.

Därest skattskyldig — — — nämnda tid,

*Avdrag är icke medgivet för periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning till person, tillhörande givarens hushåll, och ej heller för vad som utgått till barn, vilket under beskattningsåret icke fyllt minst 17 år. För utbetalning till make är avdrag medgivet endast om makarna jämlikt bestämmelserna i 48 § 2 mom. tredje stycket och 52 § 2 mom. äro att anse såsom av varandra oberoende skattskyldiga.*

Avdrag, som — — — sålunda uppburits.

#### 50 §.

2 mom. För fysisk — — — med 20 kronor.

*Har skattskyldig underhållit hemmavarande barn, vilket under beskattningsåret fyllt minst 17 år och som under större delen av beskattningsåret åtnjutit heltidsundervisning vid läroanstalt, skall efter framställning hos vederbörande beskattningsnämnd den skattskyldiges taxerade inkomst minskas med ytterligare ett belopp av 700 kronor för varje sådant barn, dock under förutsättning att barnets inkomst icke överstigit 700 kronor.*

Finnes skattskyldigs — — — beskattningsbar inkomst.

#### 54 §.

Från skattskyldighet frikallas:

a) nedannämnda juridiska personer:

1. svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar av annan art än i punkterna 2—4 nedan angivas:

för utdelning från svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar;

2. svenska aktiebolag, vilka driva bank- eller annan penningrörelse:

för utdelning å aktier i svenska aktiebolag och å andelar i svenska ekonomiska föreningar, därest innehavet av aktierna eller andelarna utgjort ett led i organisationen av aktiebolagets verksamhet eller utgöres av aktier, som med Konungens särskilda tillstånd förvärvats för tillgodoseende av ett för bankväsendet eller det allmänna gagneligt ändamål;

3. svenska aktiebolag, vilka driva försäkringsrörelse:

för utdelning å aktier i svenska aktiebolag och å andelar i svenska ekonomiska föreningar, därest innehavet av aktierna eller andelarna utgjort ett led i organisationen av aktiebolagets försäkringsrörelse;

4. svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar, vilka direkt eller genom förmedling av juridisk person huvudsakligen ägas eller på annat därmed jämförligt sätt innehavas av en eller ett fåtal fysiska personer under sådana förhållanden, att intresset av att uttaga vinstmedel i form av utdelning är av underordnad betydelse (familjebolag):

för utdelning å aktier i svenska aktiebolag och å andelar i svenska ekono-

*miska föreningar, därest innehavet av aktierna eller andelarna utgjort ett led i organisationen av verksamhet, vilken icke väsentligen består i förvaltning av fastighet eller av värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom:*

- b) medlem av — — — av kapital;
- c) utlänning eller — — — förordning åtnjutits;
- d) ägare av — — — avsedda ändamål;
- e) i riket — — — kommunal inkomstskatt.

Att personer — — — samma paragraf.

*Konungen må, därest på grund av omständigheterna synnerliga skäl därtill föranleda, medgiva familjebolag att för viss tid åtnjuta i a) punkt 1 här ovan omförmäld skattefrihet för utdelningar från svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar.*

(Se vidare anvisningarna.)

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1952, dock att i samband med lagens ikraftträdande följande skall iakttagas:

Inköper delägare i familjebolag inom tre år efter den dag denna lag trätt i kraft av familjebolaget ägda fastigheter eller värdepapper eller därmed likartad lös egendom till ett pris icke understigande anskaffningsvärdet, skall den omständigheten att tillgångarnas marknadsvärde vid överlåtelsen överstiger nämnda pris icke medföra att inkomstskatt påföres för s. k. förtäckt aktieutdelning eller för realisationsvinst. Därest delägaren i sin tur försäljer de från familjebolaget förvärvade tillgångarna skall vid tillämpning av 35 § kommunalskattelagen vid bestämmande av tidpunkten för förvärvet delägaren äga rätt att räkna familjebolagets fång som sitt eget. Vad ovan sagts skall dock icke gälla i fråga om innehav av aktier och andelar därest innehavet utgjort ett led i organisationen av verksamhet, vilken icke väsentligen består i förvaltning av fastighet eller av värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom.

Består familjebolags verksamhet helt eller till huvudsaklig del i förvaltning av fast eller lös egendom, skall vad ovan sagts gälla endast om familjebolaget upplöses inom tre år efter den dag denna lag trätt i kraft.

Konungen må medgiva, därest på grund av omständigheterna synnerliga skäl därtill föranleda, att familjebolag viss tid efter den dag denna lag trätt i kraft, må åtnjuta i 54 § a) punkt 1 omförmäld skattefrihet för utdelningar från svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar.

#### Anvisningar

till 19 §.

Fattigunderstöd, begravningshjälp — — — (sista stycket).

*Såsom periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning skall anses årlig utbetalning, vilken utan motprestation regelbundet återkommer eller avsetts att regelbundet återkomma, dock under förutsätt-*

ning att utbetalningen icke innebär överflyttning av förmögenhet eller tillkommit i huvudsakligt syfte att mildra verkningarna av progressionen vid beskattningen. Om det utgivna beloppet är större än som med hänsyn till mottagarens ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt kan anses skäligt, skall utbetalningen helt eller delvis icke anses såsom periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning utan såsom gåva.

Periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning utgör skattepliktig intäkt för mottagaren, därest givaren enligt 22 § 1 mom., 25 § 1 mom., 29 § 1 mom. eller 46 § 2 mom. är berättigad till avdrag för understödet. (Se även punkt 1 anvisningarna till 20 § och punkt 2 anvisningarna till 31 §.)

till 20 §.

1. Till skattskyldigs levnadskostnader och därtill hänförliga utgifter, för vilka avdrag enligt denna paragraf ej medgives, räknas vad den skattskyldige utgivit såsom gåva eller såsom periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning, såvida icke utbetalningen är av den art, att avdrag enligt 22 § 1 mom., 25 § 1 mom. eller 29 § 1 mom. är medgivet. Periodiskt understöd eller därmed jämförlig utbetalning till person i givarens hushåll är dock alltid att hänföra till skattskyldigs levnadskostnader. (Jämför ock 46 § 2 mom. samt punkt 2, anvisningarna till 31 §.) Till skattskyldigs levnadskostnader och därtill hänförliga utgifter räknas vidare bland annat premier för egna personliga försäkringar och avgifter till kas-sor, föreningar och andra sammanslutningar, i vilka den skattskyldige är medlem. Att i vissa speciella fall avdrag dock får göras för dylika premier och avgifter, framgår av stadgandena i 25 § 1 mom., 33 § och 46 § 2 mom.

2. Hemmavarande barn — — — (se 65 §).

3. Såsom allmänna — — — icke skogsaccis.

4. Angående vad — — — andra förvärvskällor.

till 46 §.

1. Har skattskyldig — — — skattepliktig intäkt.

2. Vad i — — — stadigvarande vistats.

3. Om en — — — av beskattningsåret.

4. De i 46 § 2 mom. tredje stycket och anvisningarna till 19 § andra stycket meddelade bestämmelserna i fråga om avdrag för periodiskt understöd eller periodisk utbetalning skola icke äga tillämpning beträffande sådant understöd eller sådan utbetalning, som utgår på grund av dom eller avtal i samband med skillnad i äktenskap, utgör skadestånd, eller utgår på grund av testamente eller annan därmed jämförlig omständighet (jämför ock punkt 2 anvisningarna till 31 §).

Beträffande avdrag för periodiskt understöd till i utlandet bosatt person gäller, att sådant endast må medgivas, därest den skattskyldige ådagalägger att utbetalningen skett och att syftet med densamma icke varit att över-

*flytta förmögenhet eller att minska progressionen vid beskattningen. Sådant syfte skall icke anses föreligga om understödet med hänsyn till omständigheterna kan anses hava utgjort skäligt underhåll.*

till 50 §.

*Avdrag varom i 2 mom. tredje stycket förmäles må icke medgivas, därest barnets inkomst under beskattningsåret överstigit 700 kronor. Vid beräkningen av denna inkomst skall hänsyn tagas jämväl till intäkt vilken icke är skattepliktig enligt denna lag, såsom stipendier o. dyl.*

Därest skattskyldig — — — därtill föranleda.

till 54 §.

1. Den befrielse — — — 29 § 2 mom.

*Med familjebolag förstås sådana svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar, i vilka samtliga aktier eller andelar ägas av en enda person eller av ett fåtal personer, oavsett om de tillhöra samma familj eller icke. Begreppet familjebolag användes sålunda i vidsträckt bemärkelse och inbegriper följaktligen icke endast aktiebolag och föreningar, vilka kunna betecknas såsom familje- eller släktbolag i egentlig mening utan även alla aktiebolag och ekonomiska föreningar med endast ett fåtal aktie- eller andelsägare.*

2. Till ledning — — — följande exempel:

Dödsboet efter — — — 300 kronor.

## Förslag

till

### **förordning angående ändrad lydelse av 7 § och 9 § 2 mom. förordningen om statlig inkomstskatt den 26 juli 1947 (nr 576).**

Härigenom förordnas, att 7 § och 9 § 2 mom. förordningen den 26 juli 1947 om statlig inkomstskatt skall erhålla följande ändrade lydelse:

7 §.

Från skattskyldighet frikallas:

- a) medlem av — — — kapital;
- b) utlänning eller — — — förordning åtnjutits;
- c) staten: — — — all inkomst;
- d) landsting, kommuner — — — all inkomst;
- e) akademier samt — — — all inkomst;
- f) kyrkor, sjukvårdsinrättningar — — — av rörelse;
- g) här ovan — — — avsedda ändamål;
- h) nedannämnda juridiska personer:

1. svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar av annan art än i punkterna 2—4 nedan angivas:

för utdelning från svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar;

2. svenska aktiebolag, vilka driva bank- eller annan penningrörelse:

för utdelning å aktier i svenska aktiebolag och å andelar i svenska ekonomiska föreningar, därest innehavet av aktierna eller andelarna utgjort ett led i organisationen av aktiebolagets verksamhet eller utgöres av aktier, som med Konungens särskilda tillstånd förvärvats för tillgodoseende av ett för bankväsendet eller det allmänna gagneligt ändamål;

3. svenska aktiebolag, vilka driva försäkringsrörelse:

för utdelning å aktier i svenska aktiebolag och å andelar i svenska ekonomiska föreningar, därest innehavet av aktierna eller andelarna utgjort ett led i organisationen av aktiebolagets försäkringsrörelse;

4. svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar, vilka direkt eller genom förmedling av juridisk person huvudsakligen ägas eller på annat därmed jämförligt sätt innehavas av en eller ett fåtal fysiska personer under sådana förhållanden, att intresset av att uttaga vinstmedel i form av utdelning är av underordnad betydelse (familjebolag):

för utdelning å aktier i svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar, därest innehavet av aktierna eller andelarna utgjort ett led i organisationen av verksamhet, vilken icke väsentligen består i förvaltning av fastighet eller av värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom;

i) här i — — — statlig inkomstskatt.

Att personer — — — samma paragraf.

Konungen må, därest på grund av omständigheterna synnerliga skäl därtill föranleda, medgiva familjebolag att för viss tid åtnjuta i h) punkt 1 här ovan omfördäld skattefrihet för utdelningar från svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar.

#### 9 § 2 mom.

2 mom. För skattskyldig — — — statligt Ortsavdrag.

Har skattskyldig underhållit hemmavarande barn, vilket under beskattningsåret fyllt minst 17 år och som under större delen av beskattningsåret åtnjutit heltidsundervisning vid läroanstalt, skall efter framställning hos vederbörande beskattningsnämnd den skattskyldiges taxerade inkomst minskas med ytterligare ett belopp av 700 kronor för varje sådant barn, dock under förutsättning att barnets inkomst icke överstiger 700 kronor.

Finnes skattskyldigs — — — beskattningsbar inkomst.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1952. Vad som stadgas i övergångsbestämmelserna till lagen den 1951 om ändring i kommunalskattelagen, skall äga motsvarande tillämpning jämväl vid taxering till statlig inkomstskatt.

## Förslag

till

### förordning om ändrad lydelse av 39 § förordningen den 6 juni 1941 (nr 416) om arvsskatt och gåvoskatt.

Härigenom förordnas, att 39 § förordningen den 6 juni 1941 om arvsskatt och gåvoskatt skall erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives.

#### 39 §.

Skattefrihet åtnjutes

- a) för gåva — — — personliga bruk.
- b) för gåva, som utgör bidrag till gåvotagarens undervisning eller uppfostran, då omständigheterna äro sådana, att denne genom bidraget kan anses hava tillförsäkrats en förmån, som han eljest icke skulle hava åtnjutit, för periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk betalning, vilken enligt gällande författningar angående skatt å inkomst skall inräknas i gåvotagarens skattepliktiga inkomst.
- c) för vad — — — därefter införts;
- d) för annan — — — 3 000 kronor.

—————

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1952.

## Förslag

till

### förordning om ändrad lydelse av 1 § förordningen den 12 februari 1943 (nr 44) om kupongskatt.

Härigenom förordnas, att 1 § förordningen om kupongskatt den 12 februari 1943<sup>1</sup> skall erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives.

#### 1 §.

Skyldighet att — — — förvärvat aktien.

Skyldighet att utgöra kupongskatt skall ock åligga utdelningsberättigad, som uppträder såsom bulvan för annan, i det han huvudsakligen för dennes räkning framträder såsom ägare till aktie, å vilken utdelningen belöper, för såvitt bulvanförhållandet är i strid med ett enligt lag gällande förbud eller det avser att bereda *obehörig frihet från kupongskatt* eller obehörig förmån vid taxering till statlig inkomstskatt eller kommunal inkomstskatt.

Skyldighet att — — — statlig inkomstskatt.

I den utsträckning — — — erforderligt belopp.

—————

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1952.

<sup>1</sup> Senaste lydelse se SFS 1947:579.



## Avd. I.

## Periodiskt understöd och därmed jämförlig periodisk utbetalning, m. m.

### Kap. 1. Historik.

Skatteplikten för periodiskt understöd reglerades ganska tidigt i svensk skattelagstiftning. Sålunda intogs i 1861 års förordning föreskrift om att till inkomst av arbete skulle räknas bland annat »pension, årligt understöd (gratifikation), livränta eller undantagsförmån». Emellertid tillämpades denna bestämmelse på så sätt, att endast understöd, som utgick av allmänna medel, upptogs till beskattning<sup>1</sup>, medan frivilliga understöd av enskilda — vare sig understöden vore årliga eller blott tillfälliga — icke beskattades. Årligt understöd av enskild person, vilket kunde rättsligen uttvingas, blev dock även med denna praxis beskattningsbart på grund av analogi med vad som gällde beträffande livränta.

Däremot medgavs icke någon rätt för understödsgivaren att ens i sistnämnda fall göra avdrag för det utbetalda understödet.

En ändring härutinnan föreslogs av 1897 års *kommunalskattekommitté*, vilken anslöt sig till den av professor Davidson framförda uppfattningen, att förmögenhetsvinsten i vidsträckt mening borde utgöra inkomstbeskattningens föremål<sup>2</sup>. Såsom följd härav upptog kommittén bland de skattepliktiga förvärven även gåvor av lös egendom (med visst undantag), men medgav å andra sidan obegränsad avdragsrätt för förluster; alltså även för kapitalförlust.

*Kammarrätten* yttrade över förslaget i denna del:<sup>3</sup>

»Kommitténs förslag till beskattning av *förmögenhetsförvärv* synes kammarrätten böra i väsentlig mån modifieras. Även om nämligen, på sätt kommittén erinrar, en teoretiskt fullt hållbar skillnad svårligen kan uppdragas mellan inkomst- och förmögenhetsförvärv, bör lagstiftningen icke lämna ur sikte, att den här befinner sig på ett område, där en mera genomgripande förändring i bestående förhållanden icke kan undgå att komma i strid med det allmänna föreställningssättet. Särskilt gäller detta om beskattningen av *gåva* av lös egendom, i vilket avseende nästan samtliga i ämnet hörda myndigheter framställt erinringar mot kommitténs förslag.

Att, på sätt flera Eders Kungl. Maj:ts befallningshavande synas anse önskligt, fullständigt frikalla gåva av lös egendom från beskattning, synes väl icke lämpligt, men däremot torde nödig varsamhet bjuda att begränsa skattskyldigheten i

<sup>1</sup> Kammarrättens utl. 1882, s. 24.

<sup>2</sup> Bet. avgivet den 18 maj 1900, s. 53, lagförslaget s. 3 och 19.

<sup>3</sup> Utl. 1903, s. 14.

förevarande fall till gåva, som utgår under formen av kontant periodiskt understöd, så framt nämligen understödet icke *antingen* är att anse såsom bidrag till mottagarens undervisning eller uppfostran *eller ock* avser att bispringa medellösa åldringar, sjuka eller vanföra, som äro skattskyldigs anförvanter. I dessa fall bör understödet vara fritaget från beskattning. Följdriktigheten kräver likaledes skattefrihet för gåva av lös egendom i varje fall, där gåvan är underkastad stämpelskatt.»

I 1902 års förordning om inkomstskatt bibehölls bevillningsförordningens stadgande oförändrat.

Det år 1904 framlagda förslaget till förordning om skatt å inkomst och förmögenhet m. m.<sup>1</sup> innebar i denna del att periodiskt understöd skulle beskattas hos mottagaren, dock ej då detsamma utgjorde bidrag till undervisning eller uppfostran. Å andra sidan ägde givaren enligt 10 § i förslaget rätt till avdrag »för vad han på grund av förpliktelse att utgöra s. k. undantagsförmån eller att eljest tid efter annan utgiva visst belopp i penningar eller varor har att utgiva». Mottagarens skattskyldighet korresponderade således ej helt mot givarens avdragsrätt; rätten till avdrag var medgiven endast då det förelåg en *förpliktelse* att utgiva understödet.

*Kammarrätten*<sup>2</sup> anmärkte härtill endast:

»Såsom inkomst skall enligt förslaget icke räknas årligt eller periodiskt understöd, som någon mottager i bidrag till sin undervisning eller uppfostran. Om ett dylikt undantag skall uttryckligen göras, vilket för inkomstskatten, som börjar först, där inkomsten överstiger 1 000 kronor, icke torde hava så stor praktisk betydelse, synes konsekvensen fordra, att det utsträcker även till de fall, där sjuklig eller behövande person åtnjuter understöd av anhörig för sitt underhåll.» — »På grund av stadgandena i 10 § första stycket synes, i motsats mot vad nu är medgivet, skattskyldig, som t. ex. förpliktat sig att till sin måg årligen utgiva visst bidrag till hans underhåll härför få göra avdrag vid sin taxering.»

En reservant, kammarrättsrådet *von Wolcker*, yttrade<sup>3</sup>:

»Bestämmelsen i första stycket av 10 § i förslaget till förordning om inkomstskatt synes mig, utöver vad kammarrätten vid detsamma anført, kunna föranleda den erinran, att bestämmelsen lätteligen kan framkalla anspråk på avdrag, där sådant enligt min mening icke bör vara medgivet. Enligt gällande praxis anses den, som lämnar t. ex. en svårson ett årligt underhåll, icke äga rätt att vid taxeringen göra avdrag för denna frivilligt åtagna utgift. Ordalydelsen i det föreslagna stadgandet skulle emellertid tvivelsutan föranleda, att, så snart en förbindelse utställdes å underhållsbeloppet, rätt till avdrag ansåges böra inträda för givaren.

I själva verket torde i förevarande avseende kravet på en rättvis beskattning ses till godo, om avdragsrätten begränsas att gälla för ränta å gäld, s. k. undantagsförmån, avgäld, som åligger någon att utgöra såsom ägare av fast egendom, samt övriga skattskyldiga åliggande periodiska prestationer — vare sig de innefatta ett utgivande eller ett avstående — såvida de icke uteslutande bero av *frivilligt* åtagande.»

Ej heller vid 1907 års lagstiftning gjordes någon ändring av förutvarande bestämmelser rörande periodiskt understöd.

<sup>1</sup> Bet. 1905, s. 6 och 7.

<sup>2</sup> Utl. 1905, s. 21 och 23.

<sup>3</sup> Utl. 1905, s. 52.

I det år 1909 inom finansdepartementet utarbetade förslaget till förordningar om inkomst- och förmögenhetsskatt m. m.<sup>1</sup> föreslogs, att periodiskt understöd skulle taxeras såsom inkomst, dock endast där givaren var berättigad till avdrag därför; dylik avdragsrätt föreslogs skola medgivas för »undantagsförmåner och vad som eljest utgivits på grund av åtagande eller annan förpliktelse att tid efter annan utgiva visst belopp i penningar eller varor».

Genom 1910 års skattelagstiftning infördes ändrade bestämmelser, innefattande bland annat viss avdragsrätt för periodiskt understöd. Sålunda stadgades i 10 § förordningen om inkomst- och förmögenhetsskatt, att skattskyldig ägde rätt till avdrag för »undantagsförmåner och vad som eljest utgivits på grund av åtagande eller annan förpliktelse att tid efter annan utgiva visst belopp i penningar eller varor». Emellertid gällde därvid den inskränkningen, att avdrag icke finge ske för den skattskyldiges »levnadskostnader och därtill hänförliga utgifter, däri inbegripet vad den skattskyldige till annan utbetalat såsom bidrag till dennes undervisning eller uppfostran eller eljest på grund av lagligen åliggande försörjningsplikt eller vad han till understöd åt hemmavarande familjemedlemmar utgivit». I fråga om skatteplikten för periodiskt understöd föreskrevs vidare, att såsom inkomst skulle taxeras periodiskt understöd, därför givaren enligt nämnda bestämmelser vore berättigad till avdrag.

Föreskriften om skatteplikt för periodiskt understöd betraktades såsom ett undantag från stadgandet i 1910 års förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt, att gåva icke skulle taxeras såsom inkomst. *Departementschefen* yttrade vid 1910 års riksdag<sup>2</sup> i detta sammanhang bland annat, att meningarna voro något delade om gåvas ställning till inkomstskatten. Departementschefen ansåg sig emellertid icke böra ifrågasätta, att gåva såsom regel likställdes med inkomst. Liksom i praxis, borde emellertid inkomstskatt utgå för årligt understöd, för såvitt detsamma var gåvotagaren på ett mera betryggande sätt tillförsäkrat. Hade gåva karaktär av årligt understöd och var understödet tillförsäkrat gåvotagaren, om icke under juridiskt bindande, så dock i en för honom betryggande ordning, syntes gåvan på goda grunder böra ingå bland de den skattskyldiges årsintäkter, vilka konstituerade hans skatteförmåga. Men av skäl, som icke torde behöva angivas, torde emellertid denna synpunkt icke kunna vidhållas, när fråga var om understödsbidrag till någons undervisning och uppfostran. Att beskatta lärjungar vid universitet och skolor för medel, som uppburits i nu angivna ordning, var, såvitt departementschefen hade sig bekant, för, alla lagstiftningar främmande. (Jfr *Eberstein*, Om skatt på arv och gåva, s. 262 not. 1, däri E. beträffande 1910 års lagstiftning anser, att orden »periodiskt understöd bort utgå och ersättas med en bestämmelse motsva-

<sup>1</sup> Förslag till förordning om taxeringsmyndigheter och förfarandet vid taxering, om inkomst och förmögenhetsskatt ävensom angående beviljning av fast egendom samt av inkomst, Stockholm 1910, s. 42 och 43.

<sup>2</sup> Prop. 1910: 88 s. 102 o. f.

rande den tyska angående skattebefrielse för »Schenkungen an Bedürftige zum Zwecke ihres Unterhalts».)

Behovsprincipen syntes vara avgörande för utbetalningens karaktär av understöd. I anvisningarna till skatteförordningen 5:e stadgades nämligen, att avdrag äger rum »för vissa utgifter, som minska den skattskyldiges skatteförmåga och vilka få avdragas från den sammanräknade inkomsten, nämligen — — — undantagsförmåner och årligt understöd eller andra sådana utbetalningar, som grunda sig på en rättsligt eller frivilligt åtagen förpliktelse utöver den genom lag ålagda försörjningsplikten». Sistnämnda uttryck hänförde sig tydligen till den i kungl. förordningen den 9 juli 1871 angående fattigvården, 3 §, stadgade skyldigheten för envar att utan fattigvårdssamhälles betungande försörja sig själv och sina minderåriga barn samt hustru, ävensom skyldigheten för föräldrar och barn att i mån av behov å ena och förmåga å andra sidan varandra försörja.

Avdrag för periodiskt understöd medgavs icke i 1910 års *bevillningsförordning*. Detta sammanhänge med att avdraget konstruerats såsom ett allmänt avdrag och sådana förekommo icke i bevillningsförordningen.

*Kommunalskattesakkunniga* (Eiserman-von Wolcker) upptogo förevarande fråga till behandling i sitt år 1917 avgivna betänkande. De behandlade periodiskt understöd såsom en förvärvskälla, vars avkastning icke underkastades den föreslagna avkastningsskatten, utan allenast kommunal inkomst- och förmögenhetsskatt, samt anförde härutinnan:<sup>1</sup>

»Slutligen hänföres till ifrågavarande grupp av förvärvskällor *rätt till periodiskt understöd, för vilket understödsgivaren icke enligt bestämmelserna i 24 och 28 §§ äger åtnjuta avdrag vid taxeringen till avkastningsskatt*. Denna förvärvskälla utgör en avkomstgivande rättighet, därav avkastningen dock icke är underkastad avkastningsskatt och vilken rättighet följaktligen icke heller inbegripes under den i 17 § under D) 2:o) upptagna förvärvskällan.

Beträffande periodiskt understöd har såsom princip ansetts böra fastslås, att understöden icke beskattas i understödstagarens hand med mindre understödsgivaren vid sin taxering erhåller avdrag för desamma. Blott då understöden för understödsgivaren hänföra sig till viss förvärvskälla — jordbruksfastighet samt rörelse eller yrke — och där framstå såsom omkostnader i förvärvskällan, kan understödsgivaren erhålla avdrag för understöden vid uppskattningen av den utav honom åtnjutna avkastningen; endast i sådana fall böra alltså understöden i understödstagarens hand taxeras till både avkastningsskatt samt kommunal inkomst- och förmögenhetsskatt. Periodiska understöd på grund av förutvarande anställning vid jordbruk med binäringar eller i rörelse skola alltså, där understödsgivaren vid uppskattningen av jordbrukets med binäringar eller rörelsens avkastning äger åtnjuta avdrag för understöden, icke räknas såsom avkastning av nu föreliggande förvärvskälla, utan utgör i stället avkastning av förvärvskällan *avkomstgivande rättigheter*. I fråga om periodiska understöd, vilka hänföras till nu ifrågavarande förvärvskälla, gäller att understödsgivaren beträffande kommunalbeskattningen endast vid taxeringen till kommunal inkomst- och förmögenhetsskatt kan erhålla avdrag för desamma och att de följaktligen i understödstagarens hand skola taxeras allenast till sistnämnda skatt.

Den nuvarande kommunalbeskattningen har, grundad som den är på bevillningsförordningen, blott i ringa mån kunnat taga hänsyn till nyss berörda prin-

<sup>1</sup> Förslag till lag angående kommunal taxering och skattskyldighet, Stockholm 1917, s. 538.

cip. De periodiska understöden skola sålunda enligt nämnda förordning utan undantag taxeras i mottagarens hand, således även i sådana fall då understöden ej kunna anses såsom omkostnader i viss näring, som av understödsgivaren bedrivs, utan utgått från hans samfällda inkomst och alltså icke kunnat vid bevillningstaxeringen avdragas. Exempelvis skall således frånskild hustru bevillningstaxeras för underhåll, som hon erhåller av mannen, men denne senare kan icke erhålla motsvarande avdrag vid sin bevillningstaxering. Denna oegentlighet blir emellertid hävd genom anordnande av en kommunal inkomst- och förmögenhetsbeskattning, vid vilken avdrag kunna ske från den sammanlagda avkastningen ur de förvärvskällor, som stått understödsgivaren till buds.

Enär förevarande förvärvskälla, såsom ovan framhållits, utgör en avkomstgivande rättighet, måste de förutsättningar, som konstituera sådan rättighet, även här föreligga för att periodiskt understöd skall vara för handen. Understödet, det må bestå i penningar eller i föremål av penningars värde, måste således med större eller mindre regelbundenhet återkomma. Ett allenast för en eller annan gång emottaget understöd skall i enlighet härmed icke komma i betraktande. Å andra sidan erfordras icke, att rätten till understödet kan göras lagligen gällande. Det är tillräckligt att understöden tillförsäkrats understödstagaren under så pass betryggande form, att han skäligen kunnat påräkna desamma. Ej heller behöva understödsbeloppen vara på förhand till siffran bestämda.

Enligt 10 § av gällande förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt kommer såsom periodiskt understöd i betraktande vad som eljest utgivits på grund av åtagande eller *annan förpliktelse* att tid efter annan utgiva *visst* belopp i penningar eller varor. Stadgandets avfattning kan giva stöd för antagandet, att understödet, för att enligt nämnda förordning utgöra beskattningsbar inkomst för emottagaren och, å andra sidan, avdragsgill utgift för givaren, måste vara tillförsäkrat understödstagaren under juridiskt bindande former och med ett på förhand till siffran bestämt belopp. Praxis har emellertid icke givit sådan innebörd åt stadgandet i fråga, utan torde för att beskattningsbar inkomst och, å andra sidan, avdragsgill utgift skola anses föreligga vara tillfyllest, att förslaget allmänna förutsättningar för tillvaron av avkomstgivande rättighet äro för handen.

Då avdrag för den skattskyldiges och hans familjs levnadskostnader och andra därmed jämförliga utgifter begreppsensligt icke kunnat i förslaget medgivas vare sig vid taxeringen till avkastningsskatt eller vid taxeringen till kommunal inkomst- och förmögenhetsskatt, följer därav, att till periodiskt understöd icke får hänföras något som kan inrymmas under begreppet levnadskostnader och därmed jämförliga utgifter. Enligt nu gällande skatteförordningar skall i skattskyldigs levnadskostnader och därtill hänförliga utgifter inbegripas vad den skattskyldige till annan utbetalat såsom bidrag till dennes undervisning eller uppfostran eller eljest på grund av lagligen åliggande försörjningsplikt eller vad han till understöd åt hemmavarande familjemedlemmar utgivit. Sådana utbetalningar äro följaktligen icke för det närvarande att hänföra till periodiska understöd. Avfattningen av sist återgivna stadgande skulle möjligen kunna föranleda därtill att bidragen till annans undervisning och uppfostran böra, för att räknas till den skattskyldiges levnadskostnader och därtill hänförliga utgifter, grunda sig på lagligen åliggande försörjningsplikt. Stadgandet har emellertid i praxis så tolkats, att förutsättningen av försörjningsplikt hänförs endast till vad den skattskyldige 'eljest' utbetalat. Till 'hemmavarande familjemedlemmar' torde praxis hänföra alla de personer, som kunna räknas till familjen i mera vidsträckt mening, vadan uttrycket lärar få anses omfatta jämväl föräldrar och andra släktingar, fosterbarn, tjänare, o. s. v., vilka mera stadigvarande tillhöra den skattskyldiges hushåll. Då förslaget i 44 § föreskriver, att till periodiska understöd icke skall hänföras vad den skattskyldige utgivit för personer, som tillhöra hans *hushåll*, eller vad han eljest utbetalt såsom bidrag till någons undervisning eller uppfostran, torde således denna föreskrift

icke i vidare mån innebära avvikelse från nuvarande rättstillämpning än att vad den skattskyldige periodvis utbetalt till någon, som ej tillhör hans hushåll och för vilken de utbetalda medlen icke heller utgjort bidrag till undervisning eller uppfostran, skall — i motsats till vad nu gäller — räknas till periodiska understöd även för det fall att understödet utgått på grund av lagligen åliggande försörjningsplikt.

Den i gällande förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt inrymda bestämmelsen att avdrag icke medgives för understöd, som grundar sig på lagligen åliggande försörjningsplikt, synes nämligen mindre tillfredsställande. Skatteförmågan hos understödsgivaren kan väl icke sägas vara större om understöden lämnats på grund av försörjningsplikt än om understöden utgått utan att sådan plikt förelegat. Det måste förefalla obilligt att skattskyldig, som exempelvis lämnar årliga bidrag till föräldrarnas försörjning, vid sin taxering erhåller avdrag för dessa bidrag, om föräldrarna icke varit i behov av fattigvård enligt 1 § fattigvårdsförordningen, men går miste om sådant avdrag för den händelse sådant behov verkligen förelegat. Stadgandet möter ock vid riktig tillämpning ej ringa svårighet i ty att taxeringsmännen rätteligen skola i förekommande fall pröva ej mindre huruvida sådant behov, som nyss nämnts, varit för handen eller icke, än även om och i vad mån understödsbeloppet överstigit vad som skäligen erfordrats för täckande av berörda behov. För den överskjutande delen skall nämligen avdrag medgivas.

Anledningen till nu senast berörda stadgande torde böra sökas däri att, om understöd på grund av laglig försörjningsplikt skulle avdragas vid understödsgivarens taxering till inkomst- och förmögenhetsskatt, konsekvensen därav skulle bliva, att å andra sidan understödstagaren borde taxeras för understödet såsom inkomst, vilket emellertid synts mindre tilltalande, helst som vid bevillningstaxeringen motsvarande avdrag för understödsgivaren icke kunde ifrågakomma, utan understödsbeloppet bleve på två händer bevillningstaxerat. Vidare kunde konsekvensen anses fordra, att varje fattigunderstöd, som utginge periodvis, beskattades i mottagarens hand. Då nu emellertid enligt sakkunnigas förslag avdrag alltid kan beredas understödsgivaren för vad han till annans försörjning periodvis utbetalar, är därmed förebyggt, att understödsbeloppen taxeras hos mottagaren, med mindre givaren erhåller motsvarande avdrag. Och vad beträffar det onekligen mindre lämpliga i anordningen att inkomstbeskatta en person, som är i behov av fattigvård enligt 1 § fattigvårdsförordningen, för vad han till täckande av detta behov erhåller av anhörig, torde denna fråga sakna praktisk betydelse, eftersom sådant understöd blott i sällsynta undantagsfall lärer uppgå till beskattningsbart belopp. Dessutom må framhållas, att vad angår kommunala fattigunderstöd desamma icke under några förhållanden kunna räknas till inkomst och således ej heller till periodiska understöd i förslagets mening. För sådana fattigunderstöd är nämligen mottagaren ersättningskyldig till kommunen, och understöden hava därför karaktär av ett slags försträckning, vilken egenskap de icke kunna anses förlora ens i det fall, att kommunen underlåter att indriva sin fordran eller efterskänker densamma.»

*Landéns* förslag<sup>1</sup> innebar, att periodiskt understöd skulle beskattas, då givaren var berättigad till avdrag därför; avdragsrätt medgavs »för periodiskt understöd, så fram det icke lämnats såsom bidrag till mottagarens undervisning eller uppfostran eller eljest utgivits på grund av lagligen åliggande försörjningsplikt eller till understöd åt hemmavarande familjemedlemmar, ävensom för vad eljest utbetalats på grund av åtagande eller annan förpliktelse att tid efter annan utgiva visst belopp i penningar eller varor».

<sup>1</sup> Bet. om allmänna grunder för den kommunala skattereformen med utkast till lag om kommunal beskattning, Stockholm 1917, s. 19, 21.

Författningsbestämmelserna om periodiskt understöd hade efter de år 1920 beslutade ändringarna i skattelagstiftningen följande innehåll. I 7 §, där enligt den ursprungliga lydelsen föreskrevs, att till inkomst av arbete skulle hänföras inkomst av arbetsanställning, tjänst eller pension, tillades orden »livränta, undantagsförmån och sådant periodiskt understöd, därför givaren enligt 10 § är berättigad till avdrag». I 8 § gjordes i ifrågavarande avseende endast en omredigering. Där stadgades enligt den nya lydelsen, att såsom inkomst taxerades icke vad som förvärvats genom, bland annat, gåva, därunder inbegripet sådant periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning, därför givaren icke enligt 10 § vore berättigad till avdrag. I 10 § — innefattande reglerna om de allmänna avdragen — föreskrevs rätt till avdrag för periodiskt understöd eller annan därmed jämförlig periodisk utbetalning, med den inskränkningen att avdrag icke finge ske för vad som utgivits för person, som tillhörde den skattskyldiges hushåll, eller eljest utbetalats såsom bidrag till någons undervisning eller uppfostran. 11 § slutligen innehöll den bestämmelsen, att avdrag icke finge ske för, bland annat, den skattskyldiges levnadskostnader och därtill hänförliga utgifter, därunder inbegripet vad den skattskyldige utgivit för person, som tillhörde hans hushåll, samt vad han eljest utbetalat såsom bidrag till någons undervisning eller uppfostran. I anvisningarna till skatteförordningen erhöll femte punkten följande ändrade lydelse i nu förevarande del: »Slutligen äger avdrag rum för vissa utgifter, som minska den skattskyldiges skatteförmåga och vilka få avdragas från den sammanräknade inkomsten, nämligen periodiskt understöd och andra sådana utbetalningar, som grunda sig på en rättsligt eller frivilligt åtagen förpliktelse.» Orden »utöver den genom lag ålagda försörjningsplikten» utingo alltså här.

Motsvarande bestämmelser intogos jämväl i bevillningsförordningen. Avdrag för periodiskt understöd medgavs således nu såsom allmänt avdrag vid bevillningstaxeringen i den kommun, där den skattskyldige är eller bör vara mantalsskriven.

*Departementschefen* uttalade i propositionen till 1920 års riksdag,<sup>1</sup> att han i denna fråga följt det av Eiserman—von Wolcker framlagda förslaget.

*Inkomstskattesakkunniga*<sup>2</sup> ville beskatta »periodiskt understöd eller annan därmed jämförlig intäkt», därest givaren var berättigad till avdrag för däremot svarande utbetalning. Avdrag medgavs *dels* för »periodiskt understöd och därmed jämförliga utbetalningar samt andra kostnader för arbetsbiträde, som tidigare varit använt i och för fullgörande av tjänst eller anställning», vilket avdrag skedde genom avräkning å bruttointäkten, *dels* såsom allmänt avdrag för »periodiskt understöd eller annan därmed jämförlig periodisk utbetalning; dock att avdrag icke får ske för vad som utgivits för person, som tillhör den skattskyldiges hushåll, eller eljest utbetalats såsom bidrag till någons undervisning eller uppfostran».

<sup>1</sup> Prop. 1920: 191.

<sup>2</sup> SOU 1923, s. 11, 13 och 16.

1921 års kommunalskattekommitté<sup>1</sup> föreslog inskränkning i rätten till avdrag för periodiskt understöd. Kommittén framhöll, att gällande bestämmelser med sitt något svävande innehåll icke kunnat förhindra, att avdrag för periodiskt understöd ägt rum jämväl i fall, då understödet i själva verket haft karaktär av gåva, därför avdrag givetvis icke bort ifrågakomma. På sådant sätt hade säkerligen icke oansenliga belopp undandragits beskattning. Inom kommittén hade det därför varit ifrågasatt att icke medgiva understödsgivare avdragsrätt för periodiskt understöd, där det ej utgått på grund av förutvarande anställning i givarens verksamhet, och att alltså låta periodiskt understöd av annan art än nu nämnts under alla förhållanden lämnas obeskattat hos understödstagaren. Då emellertid en sådan anordning kunde, särskilt vid progressiv beskattning, medföra viss hårdhet gentemot givaren och för övrigt oförmånligt inverka på kommunernas inbördes beskattningsrätt, hade kommittén ansett sig icke böra följä detta uppslag. Kommittén hade sålunda anslutit sig till gällande bestämmelser, dock med den ändring beträffande periodiskt understöd, som icke utgått till annans undervisning eller uppfostran eller eljest till person tillhörande givarens hushåll, att såsom villkor för att understödet finge såsom allmänt avdrag avräknas från givarens inkomst upptagits, att understödet grundade sig å rättsligt bindande förpliktelse. Mottagaren skulle alltså kunna med stöd av domstols utslag eller annan handling tilltvinga sig understödet av givaren, för att detsamma skulle få av den senare avdragas såsom allmänt avdrag. Med denna skarpt markerade gräns mellan icke avdragsgill gåva och avdragsgillt periodiskt understöd syntes det kommittén kunna förväntas, att avdrag icke skulle obehörigen ifrågakomma för understöd, som mer eller mindre hade karaktär av gåva.

I förslagets 25 § upptog kommittén stadgande av den innebörd, att till skattepliktig inkomst skall räknas allenast sådant periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk intäkt, som grundar sig å rättsligt bindande förpliktelse eller är av den art, som i förslagets 27 eller 34 § omförmäles, dock att periodiskt understöd, som utgått till annans undervisning eller uppfostran eller eljest till person, tillhörande givarens hushåll, icke skulle räknas som skattepliktig inkomst, även om det grundade sig å rättsligt bindande förpliktelse.

En ledamot av kommittén (Eiserman) reserverade sig i denna del samt yttrade i huvudsak följande:<sup>2</sup>

»Principiellt borde skatteplikt för periodiskt understöd föreligga allenast i sådana fall, då understödet utgått på grund av förutvarande arbetsanställning i annans förvärvskälla, jordbruksfastighet eller rörelse. Då får nämligen understödet för understödstagaren själv karaktären av en verklig förvärvskälla av enahanda art som exempelvis rätt till pension, och understödet utgår då också direkt ur understödsgivarens förvärvskälla såsom en naturlig omkostnad i denna. Utgår understödet däremot ur givarens behållna personliga inkomst eller vad jag skulle vilja kalla hans privatkassa, får det mera karaktären av gåva eller upprepade gåvor. I

<sup>1</sup> SOU 1924: 53, s. 405.

<sup>2</sup> Bet. s. 526.



sådana fall borde understödet icke hos mottagaren beskattas i annan ordning än den, som för gåva är föreskriven, likasom icke heller givaren borde berättigas till avdrag för understödet å sin skattepliktiga inkomst. Ett understöd, som utbetalas ur givarens privatkassa, borde nämligen i beskattningsavseende likställas med andra privatutgifter eller personliga utgifter. Frångår man här den principiella ståndpunkten, kan detta leda till orimliga konsekvenser. Exempelvis borde principiellt kunna ifrågasättas avdrag för utgiven avlöning till personliga tjänare med fullkomligt samma fog som att medgiva avdrag för periodiska understöd åt förutvarande personliga tjänare.

På ett tidigare stadium av kommitténs arbete såg det också ut, som om majoritet skulle inom kommittén förefunnits för just denna enligt min mening principiellt riktiga ståndpunkt. Att denna sedermera frångåtts har egentligen berott därpå, att det vid skilsmässa mellan äkta makar, som bosatte sig i skilda kommuner, komme att te sig såsom stridande mot kommunernas berättigade intressen att låta den kommun, där den understödsgivande maken vore bosatt, ensam beskatta hans där skattepliktiga inkomst, medan den kommun, där den understödstagande maken och eventuellt även de frånskilda makarnas gemensamma barn vore bosatta och begagnade sig av skola, kyrka och andra kommunala inrättningar, finge åtnöja sig med att uteslutande beskatta hennes egen där eventuellt skattepliktiga inkomst, vilken i allmänhet kunde antagas vara förhållandevis ringa. Mig hava de sålunda anförda skälen icke synts väga så synnerligen tungt, att de bort föranleda frångåendet av en principiellt riktig ståndpunkt, ty även i andra fall kan sådant förekomma, att skattskyldigs bostadskommun går miste om all beskattningsrätt, exempelvis om hela inkomsten härflutit ur fast egendom eller rörelse inom annan kommun än bostadskommunen. Då emellertid kommittén begränsat skatteplikten resp. avdragsrätten för periodiska understöd ur skattskyldigs privatkassa till sådana understöd, som grunda sig å rättsligt bindande förpliktelse och som således kunna sägas hava fått karaktären av ett slags ränteinkomst resp. ränteutgift å en personlig fordran resp. skuld, motsvarande understödets kapitaliserade belopp, har jag icke velat stå ensam mot kommitténs i övrigt enhälliga mening i denna del, ehuru jag helst stått kvar på den principiellt riktiga ståndpunkten.

Vad jag däremot ansett mig böra reservera mig emot, det är, att lagförslaget beträffande skatteplikt resp. avdragsrätt för periodiskt understöd bibehållit nu gällande villkor, att understödet icke får hava utgått 'till annans undervisning eller uppfostran'. Detta villkor har nämligen för närvarande lett och skulle allt fortfarande komma att leda till enligt min mening oriktiga konsekvenser. I fråga om frånskilda makar skulle bibehållandet av stadgandet i många, för att icke säga de flesta fall förhindra just vad man, enligt vad ovan nämnts, velat åstadkomma, nämligen en rättvis fördelning av beskattningsrätten mellan de båda makarnas skilda bostadskommuner. Denna icke avsedda verkan av stadgandet beror på bestämmelsen i 44 § därom, att förhöjt ortsavdrag för hos fader eller moder hemmavarande eller av honom eller henne helt eller delvis underhållet barn under 16 år skall åtnjutas av den, som har barnet i sin vård.

För mig ter det sig, i motsats till kommittémajoritetens uppfattning, såsom en självklar sak, att den, som kommer i åtnjutande av ortsavdrag för barnen, också skall skatta för allt vad hon uppburit eller förvärvat till barnens underhåll. Eljest blir syftet med ortsavdrag för barn, såvitt jag förstår, förfelat. Kommittémajoritetens obenägenhet att tillmötesgå min önskan om borttagande i 36 § av den restriktion, som uttryckts med orden 'och icke utgått till annans undervisning eller uppfostran', torde väl mest vara att tillskriva en viss betänksamhet mot att i denna del ändra vad som nu gäller — ehuru stadgandet dock enligt min mening synes bära tecken att icke vara vid dess tillkomst med erforderlig noggrannhet genomtänkt i fråga om dess konsekvenser. Mot mitt yrkande har framkastats den

invändningen, att i händelse av borttagande av nämnda restriktion helt visst skulle ofta förekomma, att skattskyldig, som hölle eget barn vid undervisningsanstalt, skulle kunna avlämna rättsligt bindande förpliktelse till underhålls utbetalande och därigenom överflytta skattskyldigheten från sig själv på barnet, vilket icke vore önskvärt, och för övrigt vore det i allmänhet taget icke lämpligt, att studerande bleve skattskyldiga för studiehjälp. Nu tror jag för min del icke, att sådant kunde i avsevärd omfattning riskeras, ty en sak är att lämna studiehjälp utan återbetalningsskyldighet, men en annan sak är att avgiva rättsligt bindande förpliktelse härtill. Detta sistnämnda komme helt visst att höra till sådana sällsyntheter, med vilka man icke behöver räkna.

Det är således icke på grund av nyssberörda invändnings vikt som jag nu något förändrat mitt förut inom kommittén gjorda yrkande, utan är det för att än mera närma mig den ståndpunkt, som jag i det föregående betecknat såsom den enligt min mening principiellt riktiga. Jag skulle nämligen hålla för rättast att begränsa skatteplikten resp. avdragsrätten till periodiska understöd — av annan art än som i 27 eller 34 § kommittéförslaget omförmäles — till sådana, som grunda sig å domstols beslut eller eljest å sådan förbindelse, för vars fullgörande införsel i den underhållsskyldiges avlöning kan erhållas jämlikt 1 § i lagen den 14 juni 1917 om införsel i avlöning, pension eller livränta. Är periodiskt understöd icke av denna rättsligt bindande natur, måste det anses mera såsom ett frivilligt åtagande och alltså vara av samma natur som gåva. Med en sådan begränsning torde jämväl den i 36 § upptagna restriktion, som uttryckts med orden 'eller eljest till person, tillhörande givarens hushåll', kunna bortfalla, vilket måste betecknas såsom en fördel. Enligt nyss åberopade lagstadgande kan nämligen införsel erhållas, då någon enligt rättens eller domarens beslut eller skriftligt, av två personer bevitnat avtal är pliktig att till fullgörande av lagstadgad underhållsskyldighet utgiva underhållsbidrag till barn, adoptivbarn, föräldrar, adoptivföräldrar eller den, med vilken han är eller varit gift eller utom äktenskap avlat barn, och underlåtit betala förfallet belopp. Här synes förutsättas, att underhållstagaren icke tillhör underhållsgivarens hushåll. Med en sådan ändring av kommittéförslagets bestämmelser blir jämväl skatteplikt resp. avdragsrätt reglerad för barnuppfostringsbidrag, som mottages resp. utgives för oäkta barn. Allt missbruk av avdragsrätten synes bliva därmed förebyggt.

Jag vet allt för väl, att vad som i fråga om periodiskt understöd av mig föreslagits står i strid mot tidigare uppfattning. Tidigare har nämligen skatteplikt resp. avdragsrätt icke gällt för understöd, som utgivits på grund av lagligen åliggande försörjningsplikt, medan mitt förslag uteslutande avser understöd, som lagligen ålagts någon att utgiva. Jag förmenar detta vara riktigt på den grund, att vid frivilligt åtagande understödet kan tillmätas efter råd och lägenhet med beaktande av egen skatteplikt och skatteförmåga, medan understöd, som med lagliga medel framtvings, måste utgå, antingen understödsgivaren anser sig hava råd därtill eller icke, och sålunda måste inkräkta på hans skatteförmåga. Om de frivilliga åtagandena bliva för tunga att bära, kunna taxeringsmyndigheterna taga hänsyn härtill vid tillämpning av stadgandet i 45 §.»

F. d. presidenten A. Petersson förutsatte i sitt år 1925 avgivna förslag till förordning angående statlig inkomst- och förmögenhetsskatt,<sup>1</sup> att de av kommunalskattekommittén föreslagna bestämmelserna rörande periodiskt understöd skulle äga tillämpning jämväl vid statsbeskattningen.

1924 års skatteberedning avgav år 1926 ett betänkande angående beskattning av inländska juridiska personers inkomst och förmögenhet.<sup>2</sup> Därvid

<sup>1</sup> SOU 1925: 10.

<sup>2</sup> SOU 1926: 18.

upptogs visserligen icke frågan om ändrade bestämmelser rörande periodiskt understöd till behandling, men beredningen fick likväl anledning att något beröra detta spörsmål. Beträffande de allmänna principerna för juridiska personers beskattning sade sig beredningen anse, att enkelbeskattningen av juridiska personer helst borde utformas så att man träffade den juridiska personen med samma skatt som rätteligen borde åvilat dess intressenter, om dessa själva direkt beskattats. Av praktiska skäl föreslogs emellertid införande av en proportionell beskattning. Fara för att skatten därvid skulle bli orättmätigt låg syntes beredningen föreligga endast i sådana fall, där en stor inkomst årligen tillföller ett fåtal intressenter och dessa år efter år bleve i stort sett desamma. Det riktigaste vore — framhöll beredningen — att i dylika fall låta intressenterna själva skatta för sin inkomst. I fråga om stiftelser skulle detta kunna låta sig göra genom en tillämpning av reglerna om periodiskt understöd, vilka kunde formuleras med särskild hänsyn till dessa fall. Beredningen föreslog i anslutning härtill följande tillägg till anvisningarna till 36 § kommunalskattekommitténs förslag till kommunalskattelag (som handlade om inkomst av tjänst och motsvarade 31 § i 1928 års kommunalskattelag): »Såsom periodiskt understöd betraktas vad som uppbäres från stiftelse, om och i den mån det i de för stiftelsen gällande stadgar är föreskrivet, att stiftelsens intäkter skola för all framtid eller viss tid tillfalla vissa familjer eller bestämda personer. Såsom periodiskt understöd räknas däremot exempelvis icke vad en skattskyldig i annat fall i penningar eller förmåner uppbär av en from stiftelses inkomst.» Denna bestämmelse intogs år 1928 med oförändrad lydelse i anvisningarna till 31 § kommunalskattelagen punkt 2.

Ur propositionen till 1927 års riksdag må här återgivas följande redogörelse för innehållet i yttrandena över kommunalskattekommitténs förslag.<sup>1</sup>

Av *länsstyrelserna* hava *tre* anslutit sig till kommittéförslaget och *tre* föreslagit bibehållande av nuvarande bestämmelser, under det att *sju* länsstyrelser ävensom *riksräkenskapsverket* förordat Eisermans reservation.

En av de länsstyrelser, som förordat bibehållande av nuvarande bestämmelser (Blekinge län), har därvid framhållit:

»Genom den av kommittén föreslagna bestämmelsen skulle säkerligen från avdragsmöjlighet utestängas många understöd, som faktiskt äro av periodisk art, ehuru den grund, varpå de vila, av en eller annan anledning ej ansetts böra iklädas rättsligt bindande karaktär. Som sådana vill länsstyrelsen nu endast framhålla de otaliga faktiskt årligen utgående understöd, som under namn av 'pensioner' utgå till förutvarande tjänare, men som ej kunna anses grunda sig på 'rättsligt bindande förpliktelse', därför att vederbörande arbetsgivare med hänsyn till ovissheten om egna framtida ekonomiska förhållanden eller av annan giltig anledning ej velat giva understödet juridiskt bindande karaktär. Att från avdragsmöjlighet utesluta dessa fullt lojalt tillkomna periodiska understöd skulle enligt länsstyrelsens mening icke kunna anses vara i överensstämmelse med billighetens krav. Sant är, att det med nuvarande bestämmelser ofta måste vara svårt att draga gränsen mellan avdragstillåtliga och icke avdragstillåtliga understöd, men minst lika stor svårighet komme nog att i praktiken uppstå för vederbörande

<sup>1</sup> Prop. 1927: 102, s. 349.

nämnder att — om kommitténs förslag i denna del bleve lag — avgöra, när ett understöd finge anses grunda sig på en 'rättsligt bindande förpliktelse' eller när så ej vore fallet.»

En länsstyrelse (*Stockholms län*) har framhållit önskvärdheten av en uttrycklig bestämmelse därom, att en förutsättning för avdragsrätt för periodiskt understöd vore, att understödet i mottagarens hand utgjorde här i riket beskattningsbar inkomst.

*Kammarrätten* anför i nu förevarande avseende:

»Även om det i enskilda fall skulle vara förenat med vissa svårigheter för taxeringsmyndigheterna att övervaka, att mottagaren icke undgår beskattning för understödsbelopp, därför givaren vid sin taxering medgivits avdrag, kan detta, enligt kammarrättens uppfattning, icke vara ett avgörande skäl för införande av bestämmelser, som skulle hava till följd, att en person, i än flera fall än som redan nu kunna inträffa, bleve befriad från skattskyldighet för den intäkt han såsom understöd åtnjutit, under det att den, som till hans nytta och förmån avhänd sig en del av sin inkomst, icke skulle vara berättigad till avdrag för vad han utgivit. Kammarrätten har därför funnit nuvarande ordning böra bibehållas, vilken ståndpunkt också är inkomstskattesakkunnigas.»

I anslutning härtill anförde *departementschefen* följande:<sup>1</sup>

»Vad först angår sådana periodiska understöd, som icke kunna anses hänförliga till bestämd förvärvskälla hos givaren, kan jag icke ansluta mig till den av kommunalskattekommittén intagna ståndpunkten, att mottagaren principiellt aldrig bör få skatta för inkomst av understöd, som har karaktären av gåva. Denna ståndpunkt strider direkt mot de utgångspunkter, som hittills använts i skattelagstiftningen, där man ju söker att utmäta skatten efter den verkliga skatteförmågan. Man bör enligt min åsikt vid skattens utmätande i regel taga hänsyn till alla en skattskyldig mera regelmässigt tillflytande intäkter och alltså även till dem, som hava karaktären av gåva. Ej heller kan man vid bestämmandet av givarens skatteförmåga fullständigt bortse från det faktiska förhållandet, att han, låt vara frivilligt, förfogat över en del av sina intäkter på ett sådant sätt, att de icke längre stå till hans fria disposition. Jag vill fördenskull närmast ställa mig på den ståndpunkten, att mottagaren principiellt alltid bör skatta för periodiskt understöd samt givaren vara berättigad till avdrag för detsamma. Undantag synes dock liksom nu böra göras för dels det fall, att understödet utbetalas till någons undervisning eller uppfostran, dels ock det fall, att understödet utgår till någon, som tillhör givarens hushåll.

Landskamreraren Eiserman har i sin reservation ansett den nuvarande undantagsbestämmelsen, att skatteplikt icke skall föreligga och avdrag icke medgivas för bidrag till någons undervisning eller uppfostran, icke böra bibehållas för det fall, att bidraget grundar sig på domstols beslut eller eljest å sådan förbindelse, för vars fullgörande införsel lagligen kan erhållas. I dylikt fall skulle följaktligen avdragsgillt periodiskt understöd anses föreligga. Såsom skäl härför har han, bland annat, åberopat, att härigenom skulle vinnas en rättvisare beskattning, när domstol dömt till skillnad mellan äkta makar samt förpliktat mannen att utgiva underhåll till hustrun och barnen. Under nuvarande förhållanden finge mannen åtnjuta avdrag blott för underhållet till hustrun, men icke för underhållet till barnen, ehuru icke mannen utan hustrun vore berättigad till barnavdrag. Det rättvisaste vore i dylikt fall, att mannen finge åtnjuta avdrag jämväl för underhållet till barnen, samt att hustrun taxerades för underhållet till såväl henne själv som barnen och finge åtnjuta barnavdrag.

<sup>1</sup> Prop. 1927: 102 s. 350 o. f.

Ett uppnående av det resultat, Eiserman sålunda velat vinna, synes förutsätta, att hustrun skulle bli skattskyldig för barnens underhåll och att man alltså skulle för dylika fall återupptaga den år 1919 vid statsbeskattningen och år 1920 vid kommunalbeskattningen införda men senare upphävda bestämmelsen om skyldighet för föräldrar att skatta för hemmavarande barns inkomst. Jag har emellertid ansett mig icke böra föreslå införande på nytt av en dylik bestämmelse. Om man underlåter att stadga, att hustrun ej skall bli skattskyldig för barnens underhåll men i övrigt godkänner Eisermans förslag, så skulle man åter bereda frånskilda eller ogifta föräldrar mycket stora lättnader i förhållande till det fall, att barnens föräldrar äro gifta med varandra. Ty äro föräldrarna gifta, så finge de endast rätt till ortsavdrag för barnen, men äro de ej gifta, så finge den, som ej har barnen i sin vård, rätt att såsom periodiskt understöd avdraga vad han utbetalat till barnen samt skulle därjämte, om underhållet till varje barn ej uppgår till 450 kronor, den andre maken hava rätt till ortsavdrag för barnen, under det att barnen icke erlade någon skatt för underhållet. Enligt min åsikt böra så stora lättnader icke beredas föräldrar, vilka icke leva tillsammans, utan bör i likhet med vad nu gäller blott den av föräldrarna, som har barnen i sin vård, tillräknas ortsavdrag för barnen samt den andre icke erhålla något avdrag. I de fall, där skatteförmågan är väsentligt nedsatt, finnes möjlighet för beskattningsnämnderna att giva avdrag på grund av ömmande omständigheter. När det gäller bidrag till undervisning eller uppfostran av andra barn än den skattskyldiges egna, skulle det däremot kunna sättas i fråga att låta givaren erhålla avdrag för bidraget, men härför skulle erfordras, att mottagaren bleve skattskyldig, och jag har ansett en dylik skattskyldighet icke böra införas, när det rör sig om ett frivilligt bidrag av förevarande art, även om löftet om bidrag erhållit en rättsligt bindande form. Annorlunda ställer det sig med ett underhållsbidrag som någon har att, vare sig på grund av domstols beslut eller på grund av en förlikning, utbetala såsom skadestånd, t. ex. om någon utbetalar underhåll till de omyndiga barnen efter en person, som han kört över och dödat. I ett dylikt fall synes den underhållspliktige böra vara berättigad till avdrag för underhållet samt de underhållsberättigade böra taxeras för underhållet.

När det är fråga om understöd på grund av förutvarande anställning i någon givarens förvärvsverksamhet, är understödet att jämställa med pension och bör mottagaren vara skattskyldig och givaren avdragsberättigad för understödet. Detta bör enligt min åsikt vara fallet, även om understödet utgår till någons undervisning eller uppfostran, t. ex. till omyndiga barn efter en avliden arbetare. Utgår emellertid understödet till någon, som tillhör givarens hushåll, får förhållandet mellan givaren och mottagaren den personliga prägel, att understödet måste behandlas enligt de regler, vilka gälla för understöd, som icke grundar sig på en förutvarande anställning i givarens verksamhet, och givaren bör icke vara berättigad till avdrag. En avdragsrätt för understöd till medlem av givarens hushåll skulle jämväl lätteligen kunna leda till missbruk, då t. ex. jordbrukare skulle kunna fordra avdrag för underhåll i det egna hushållet av en släkting, som någon gång deltagit i jordbruket.

Har understöd utgått till någon, som varit anställd å jordbruksfastighet eller i rörelse, synes, på sätt kommittén ifrågasatt, avdrag för understödet böra ske från intäkten av förvärvskällan. Detsamma synes böra gälla den, som varit anställd å givaren tillhörig annan fastighet. Understöd till den, som varit anställd i annan givarens verksamhet än nu nämnts, synes däremot böra få avdragas under allmänna avdrag.

En länsstyrelse har ansett förutsättningen för avdragsrätt för periodiska understöd böra vara, att understödet i mottagarens hand utgör här i riket skattepliktigt inkomst. Detta finner jag icke berättigat. Frågan, huruvida det periodiska

understödet är avdragsgillt hos givaren och skattepliktigt hos mottagaren, bör icke röna inflytande av den omständigheten, huruvida givaren faktiskt åtnjuter avdrag eller huruvida understödet faktiskt toges till beskattning hos mottagaren. Givaren kan således vara berättigad till avdrag för utgivet understöd, även om detta icke beskattas hos mottagaren på den grund, att det icke uppgått till beskattningsbart belopp, eller på den grund, att mottagaren jämlikt 53 § icke är för sin inkomst eller för visst slag av sin inkomst skattskyldig här i riket. Likaså kan mottagaren beskattas för understödet, även om givarens här i riket skattepliktiga inkomst icke förslår till avdrag för det utgivna understödet.»

*1928 års skatteförfattningar* medförde i stort sett icke några ändrade bestämmelser rörande avdragsrätt och skatteplikt för periodiska understöd. De år 1928 givna bestämmelserna gälla fortfarande oförändrade med undantag för att anvisningarna till 31 § punkt 2 år 1942 givits en förtydligande avfattning. Kommunalskattelagen innehåller nu följande bestämmelser i ifrågavarande hänseende. I 19 § stadgas att till skattepliktig inkomst icke räknas gåva ävensom periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk intäkt, därför givaren jämlikt bestämmelserna i 20 § icke är berättigad till avdrag. 20 § innehåller bland annat den föreskriften, att vid beräkningen av inkomsten från särskild förvärvskälla avdrag icke må ske för den skattskyldiges levnadskostnader och därtill hänförliga utgifter, däruti inbegripet vad skattskyldig utgivit såsom gåva eller såsom periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning till person i sitt hushåll eller, där understödet icke utgör skadestånd eller är av den art, varom i 22, 25 eller 29 § förmäles, till annans undervisning eller uppfostran. I 22, 25 eller 29 §, vilka handla om beräkningen av inkomst av jordbruksfastighet, av annan fastighet och av rörelse, medges avdrag för bland annat periodiskt understöd eller därmed jämförliga periodiska utbetalningar på grund av förutvarande anställning i den särskilda förvärvskällan. Enligt 31 §, som avser inkomst av tjänst, likställes med tjänst bland annat rätt till periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk intäkt, därest givaren enligt 22, 25, 29 eller 46 § är berättigad till avdrag därför. Enligt 32 § hänföres till intäkt av tjänst bland annat vad som tillflutit skattskyldig såsom periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk intäkt, som i 31 § avses. I 46 § 2 mom., som handlar om allmänna avdrag, stadgas slutligen, att skattskyldig, som varit här i riket bosatt under hela beskattningsåret, äger i hemortskommun njuta avdrag för bland annat periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning, som icke får avdragas från inkomsten av särskild förvärvskälla, dock att avdrag icke må ske för vad som utgått till person, tillhörande givarens hushåll, och ej heller, där understödet icke utgjort skadestånd, för vad som utgått till annans undervisning eller uppfostran. Beträffande statsbeskattningen gälla enligt 2 och 4 §§ förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt samma regler som vid kommunalbeskattningen.

Spörsmålet om avdragsrätt och skatteplikt för periodiskt understöd har därefter varit föremål för ny utredning inom *1936 års skattekommitté*, som

jämväl i ett år 1939 avgivet betänkande<sup>1</sup> framlagt förslag till ändrade bestämmelser härom.

Enligt detta förslag skulle liksom hittills mottagarens skattskyldighet korrespondera mot givarens avdragsrätt. Avdragsrätten ifråga föreslogs emellertid skola begränsas på så sätt, att avdrag skulle vara medgivet allenast för underhållsbidrag samt att, därest bidraget uppenbarligen överstigit vad som med hänsyn till omständigheterna kunde anses hava utgjort skäligt underhåll, avdrag icke finge medgivas med högre belopp än som motsvarat sådant underhåll. Såsom motivering till detta förslag anförde kommittén i huvudsak följande:

»Då periodiskt understöd utgår till förutvarande personal i viss förvärvskälla, torde rätten till avdrag för sådant understöd icke kunna vara föremål för någon som helst tvekan. Understödet är i dylika fall att betrakta såsom driftkostnad och denna driftkostnad bör givetvis vara avdragsgill vid beräkningen av inkomsten från förvärvskällan. Lika uppenbart är att understödet för mottagaren utgör en inkomst, för vilken han skall vara underkastad beskattning. Ur mottagarens synpunkt är rätten till sådant understöd att anse såsom en förvärvskälla.

Annorlunda ställer sig emellertid saken i fråga om den avdragsrätt för periodiskt understöd, som är medgiven såsom allmänt avdrag. Denna avdragsrätt har icke något samband med förvärvandet av viss inkomst. Grunden för detta avdrag har liksom även för övriga allmänna avdrag angivits vara, att utbetalningar av förevarande slag nedsätta den skattskyldiges skatteförmåga. I syfte att vid beskattningen erhålla en någorlunda tillförlitlig mätare av denna skatteförmåga har man ansett erforderligt att från den samlade inkomsten av olika förvärvskällor medgiva avdrag för utgifter av viss angiven beskaffenhet och därvid bland annat för periodiskt understöd. I anslutning härtill har skatteplikten för vad som sålunda utgått såsom understöd i princip lagts på mottagaren av understödet.

Mot den tanke, som alltså ligger till grund för ifrågavarande avdragsinstitut, torde det i och för sig icke finnas något att invända. Avdragsrätten har säkerligen närmast föranletts av de försörjningsbidrag, som en skattskyldig kan vara förpliktad utgiva till annan person. Det torde vara uppenbart, att vid beskattningen bör på ett eller annat sätt tagas hänsyn till dylika utbetalningar, vilka kunna i hög grad nedsätta den skattskyldiges skatteförmåga. Att detta hänsynstagande sker såsom allmänt avdrag kan ej heller möta betänkligheter. Vad som däremot torde kunna föranleda tveksamhet är den utformning, som avdragsreglerna fått i vår nu gällande skattelagstiftning.

Ifrågavarande avdragsrätt har, alltsedan den infördes i skattelagstiftningen, icke varit inskränkt till sådana utbetalningar, som skett på grund av den skattskyldige åvilande förpliktelse. Även utbetalningar, som gjorts utan att någon förpliktelse förelegat, hava ansetts avdragsgilla. Avdragsrätten omfattar emellertid icke endast vad som skulle kunna betecknas såsom understöd. Såsom framgår av departementschefens uttalande i propositionen nr 102/1927 äro även sådana utbetalningar, som uppenbarligen hava karaktär av rena gåvor, att betrakta såsom periodiska understöd, såvida desamma regelbundet upprepas. Detta får anses innebära, att någon prövning av mottagarens behov av understöd icke är avsedd att äga rum. I ett särskilt fall (R.Å. 1938 ref. 57) har visserligen regeringsrätten ingått i sådan prövning och därvid vägrat avdrag för periodiska utbetalningar, som gjorts av fader till barn med miljonförmögenhet. Omständigheterna i detta mål voro dock av säregen natur och det torde knappast finnas anledning antaga, att med detta avgörande skulle hava avsetts att i praxis fastslå en ny regel vid bedömandet av hithörande spörsmål.

<sup>1</sup> SOU 1939: 47.

Kommittén kan för sin del icke finna denna reglering av avdragsrätten för periodiskt understöd tillfredsställande. Eftersom grunden för avdragsrätten är den inverkan, som utbetalningar av ifrågavarande slag utöva på den skattskyldiges skatteförmåga, så torde enligt kommitténs mening för avdragsrättens erhållande även böra krävas ett visst mått av skälighet hos de gjorda utbetalningarna. Enligt nuvarande bestämmelser är emellertid avdragsrätten för periodiskt understöd, i den mån dylikt avdrag över huvud taget är medgivet, snart sagt obegränsad. Hänsynstagandet till givarens skatteförmåga synes dock icke böra föranleda vidsträcktare avdragsrätt än att därunder falla sådana utbetalningar, som kunna anses påkallade av omständigheterna. Utbetalningarna böra med andra ord verkligen hava karaktär av understöd. Endast då detta är fallet, torde det vara berättigat att anse en sådan belastning av givarens skattekraft föreligga, att hänsyn därtill bör tagas vid hans inkomstbeskattning. Att såsom nu sker medgiva avdrag även för periodiska gåvor kan icke ur någon synpunkt anses motiverat. Den omständigheten, att en gåva upprepas, borde principiellt sett icke förändra gåvans skatterättsliga karaktär. Därtill kommer emellertid även, att ett bibehållande av avdragsrätten vid dess nuvarande omfattning måste anses innebära betydande risker med avseende å beskattningens effektivitet.

När avdragsrätten för periodiskt understöd infördes i svensk skattelagstiftning voro förhållandena annorlunda än nu. På den tiden var skatten icke så hög och progressionen i skatteskalen icke heller. Ur allmän synpunkt betydde det då säkerligen icke så mycket, om givaren eller mottagaren betalade skatten för understödet. Man kunde inskränka sig till att i skattelagstiftningen söka skipa rättvisa mellan de båda kontrahenterna inbördes. Nu är situationen en helt annan. Det torde icke längre vara möjligt att se denna sak enbart som en fråga om avvägning av skattebördan mellan gåvogivare och gåvotagare. Man måste även tillse, hur avdragsrätten verkar för det allmänna. Med nuvarande höga beskattning och starka progression i skatteskalen torde de nu gällande bestämmelserna rent av inbjuda till kapitalöverflyttningar närstående personer emellan i syfte att ernå en lindrigare beskattning.

I detta sammanhang må nämnas, att en taxeringsnämndsordförande i en till kommittén överlämnad skrivelse fäst uppmärksamheten vid den inverkan, som avdragsrätten för periodiskt understöd kan hava i fråga om taxeringen till särskild skatt å förmögenhet. På grund av de beträffande denna taxering föreskrivna reduktionsreglerna kan nämligen avdrag för periodiskt understöd medföra minskning i den beskattningsbara förmögenheten med intill 25 gånger det avdragna understödets belopp.<sup>1</sup>

Att den nuvarande regleringen av avdragsrätten för periodiskt understöd är föga rationell torde även framgå vid jämförelse med de fall, där avdrag i sådant hänseende icke är medgivet. Enligt nu gällande lagstiftning kan den, som i sitt hem försörjer en nära anförvant, icke erhålla något avdrag för periodiskt understöd alls. Han kan möjligen få ett extra avdrag på grund av ömmande omständigheter, men rätten härtill är mera osäker. Förutsättningen för att sådant extra avdrag skall kunna erhållas är att skatteförmågan på grund av det lämnade understödet blivit väsentligen nedsatt och avdraget medgives endast efter beskattningsnämnds beprövande. Avdraget är dessutom maximerat till högst 700 kronor vid den kommunala och högst 1 000 kronor vid den statliga taxeringen. Om den, som erhåller sin försörjning i den skattskyldiges hem, icke är en nära anhörig,

<sup>1</sup> I nämnda skrivelse anföres följande exempel. En skattskyldig, som ägde en förmögenhet av nära 2 500 000 kronor, hade yrkat och medgivits avdrag för periodiskt understöd till två gifta välsituerade barn med 10 000 kronor för dem vardera. Om det periodiska understödet icke avdragits, skulle hela förmögenheten beskattats till särskild skatt å förmögenhet. Genom det periodiska understödet minskades emellertid den till sådan skatt beskattningsbara förmögenheten med 500 000 kronor.



torde nog ej ens möjligheten till extra avdrag förefinnas. I de fall, där hushållsgemenskap föreligger, tages alltså vid beskattningen endast i begränsad utsträckning hänsyn till understödsgivarens skatteförmåga. Detta beror icke på att understödet i sådana fall anses vara av annan karaktär utan sammanhänger närmast med praktiska svårigheter att där införa en avdragsrätt. Rent principiellt torde skälen för avdragsrätt vara desamma vare sig hushållsgemenskap föreligger eller icke. Givetvis måste det vid sådant förhållande betraktas såsom en obillighet att de i det egna hemmet lämnade understöden skola erhålla en så avsevärt sämre behandling i skattehänseende än den som kommer andra understöd till del. Kommittén ämnar i det följande närmare beröra denna fråga. I detta sammanhang vill kommittén emellertid påpeka, att om förbudet mot avdragsrätt bibehålles i sådana fall, då hushållsgemenskap föreligger, så torde det få anses högst betänkligt att i övriga fall medgiva en så vidsträckt avdragsrätt som nu är tillåten.

Även med hänsyn till gåvobeskattningen torde det vara önskvärt att erhålla en i möjligaste mån klar gräns mellan gåvor och understöd.

Det bereder emellertid stora svårigheter att draga en sådan gränslinje. Man lär icke kunna giva understödsbegreppet en så snäv innebörd, att däri skulle inrymmas endast sådana utbetalningar, som avse att säkerställa livets nödtorft för understödets mottagare. I själva verket förhåller det sig nog så, att någon viss gränslinje mellan understöd och gåvor icke är möjlig att angiva. Vill man från avdragsrätt avskära sådana utbetalningar, som kunna anses hava karaktär av gåva, torde det fördenskull icke finnas någon annan utväg än att söka erhålla en definition på vad som kan betraktas såsom *avdragsgillt* understöd.

Ur *principiell* synpunkt borde enligt kommitténs mening avdragsrätten för periodiskt understöd icke sträcka sig längre än underhållsskyldigheten. Detta skulle innebära en inskränkning av avdragsrätten i två hänseenden, nämligen dels på så sätt att avdrag ej vore medgivet med högre belopp än som med hänsyn till omständigheterna kunde anses skäligt och dels så till vida att avdrag kunde medgivas endast för understöd, som utgått till person, gentemot vilken givaren vore underhållspliktig. Kommittén ämnar nu närmare undersöka, huruvida och i vad mån en sådan reglering av avdragsrätten för periodiskt understöd kan anses möjlig att genomföra.

Vad först angår den sålunda ifrågasatta skälighetsbedömningen beträffande de gjorda avdragens storlek torde det icke kunna anses obilligt, att en beskärning av särskilt höga avdrag av ifrågavarande slag äger rum. Man måste hålla i minnet den allmänt gällande grundsatsen, att den som förvärvat inkomsten också skall skatta för densamma. På beskattningen bör regelmässigt icke inverka, för vilket ändamål inkomsten användes. Det kan ej heller anses rättvist gentemot andra skattedragande, att understöd, som äro tillmätta med hänsyn till en särskilt hög levnadsstandard för mottagaren, skola få öva inverkan på beskattningen. Progressiviteten i skatteskalorna medför den konsekvensen, att den på grund av ifrågavarande avdrag uppkommande minskningen av skatteintäkterna blir större i den mån avdraget växer och denna skatteminskning måste kompenseras på annat håll.

Kommittén anser alltså, att taxeringsmyndigheterna böra erhålla rätt att pröva, huruvida och i vad mån det periodiska understödet kan rubriceras såsom skäligt underhåll. Vad som är skäligt underhåll får bedömas med hänsyn till omständigheterna i det särskilda fallet. Därvid torde alltså böra beaktas givarens och mottagarens ekonomiska förhållanden ävensom andra omständigheter, som kunna vara av betydelse i förevarande sammanhang. En sådan prövning kan givetvis bereda vissa svårigheter för taxeringsmyndigheterna. Särskilt torde detta vara fallet, när givare och mottagare äro bosatta inom olika taxeringsdistrikt. Kom-

mittén tror sig dock hava anledning antaga, att dessa svårigheter icke skola bliva större än att myndigheterna kunna komma till rätta med desamma. Kommittén avser nämligen icke, att varje avdragspost av ifrågavarande slag skulle behöva av taxeringsmyndigheterna underkastas en ingående granskning. Det är ju uppenbart, att en skälighetsbedömning icke vore möjlig att genomföra, om densamma skulle sträcka sig så långt, att därmed avsåges en absolut tillförlitlig avvägning av skäligheten hos utgivna understöd. I ett taxeringsärende kan givetvis en så noggrann prövning icke ske. Men detta torde enligt kommitténs mening ej heller vara erforderligt. I de allra flesta fall torde man nog kunna med ledning av givarens deklaration och eventuellt införskaffade ytterligare upplysningar bilda sig en uppfattning om huruvida understödet varit påkallat eller ej. Sålunda synes det i regel knappast finnas någon anledning att ifrågasätta avdragets befogenhet, om det utgivna understödet varit så ringa, att detsamma enbart ej skulle hava räckt till ens för mottagarens nödtorftiga underhåll. Det torde i sådana fall i allmänhet kunna antagas, att understödet verkligen varit avsett såsom bidrag till mottagarens försörjning. Med hänsyn till den schablonmässiga prövning, som här måste äga rum, har kommittén alltså icke tänkt sig, att den föreslagna skälighetsbedömningen skulle vad angår smärre avdragsbelopp innebära någon egentlig avvikelse från nu gällande bestämmelser. — — — — —

Den andra här ovan efter principiella grunder ifrågasatta begränsningen av avdragsrätten eller att avdrag skulle medgivas endast för understöd till person, gentemot vilken givaren vore underhållspliktig, torde däremot kunna föranleda betänkligheter. En sådan regel skulle innebära, att från avdragsrätt bleve uteslutna alla de fall, där det periodiska understödet lämnats rent frivilligt. Detta måste dock anses obilligt. Den, som frivilligt lämnar ett understöd, bör icke sättas i ett sämre läge än den, som endast fullgör sin skyldighet. Det kan därför icke gärna ifrågasättas att borttaga avdragsrätten för frivilligt lämnade understöd<sup>1</sup>, vilka ej grunda sig på någon givarens åliggande underhållsplikt. Man lär väl i detta sammanhang ej heller böra bortse från kommunernas intressen. Det torde kunna anses berättigat, att mottagarens bostadskommun får uttaga skatt å de intäkter, varav denne faktiskt lever.»

Kommittén anförde vidare, att utbetalningar, som göras för tillgodose-  
ende av ett allmännyttigt ändamål, icke böra anses hänförliga under be-  
greppet periodiskt understöd. Enligt kommitténs förslag skulle sålunda av-  
drag för sådana utbetalningar icke medgivas.

Beträffande de nu gällande inskränkningarna i rätten till avdrag för pe-  
riodiskt understöd yttrade kommittén följande:

»För närvarande gälla de inskränkningarna i rätten till allmänt avdrag för  
periodiskt understöd, att avdrag icke får ske för vad som utgått till person, till-  
hörande givarens hushåll, eller till annans undervisning eller uppfostran. I sist-  
nämnda fall är avdrag dock medgivet, om understödet utgör skadestånd.

Vad beträffar understöd, som avser annans undervisning eller uppfostran och  
ej utgör skadestånd, kan kommittén icke finna annat än att förbudet mot av-  
dragsrätt i dylika fall bör bibehållas.

Den andra inskränkingen i avdragsrätten eller i fråga om understödet till per-  
son, tillhörande givarens hushåll, har kommittén berört i det föregående. För  
kommittén har det framstått såsom en angelägenhet av stor vikt att söka undan-  
röja den obillighet, som här föreligger. Det har emellertid visat sig, att stora  
svårigheter uppstå vid försöken att åstadkomma en bättre ordning.

<sup>1</sup> Av billighetsskäl bör — liksom nu — avdrag medgivas även för understöd.

Om man skulle tänka sig att införa avdragsrätt för periodiskt understöd även vid hushållsgemenskap, så möter till en början den rent tekniska svårigheten, att man regelmässigt icke torde kunna exakt bestämma värdet å de förmåner i kontanter och in natura som understödstagaren erhållit. Beträffande naturaförmånerna betyder detta kanske icke så mycket. Taxeringsmyndigheterna få ju även nu (t. ex. beträffande hembiträden) åsätta värden å dylika förmåner efter vissa allmänna normer och det skulle icke vara omöjligt att förfara på samma sätt i fråga om periodiskt understöd. Men värre är det med kontanterna. Medlemmarna i en familj torde nog endast undantagsvis hava reda på vad var och en får av den gemensamma kassan. Det kan ej heller förbises, att en i sådana fall medgiven avdragsrätt skulle öppna möjlighet till en uppdelning av inkomsten mellan den skattskyldiges familjemedlemmar i syfte att erhålla skattelindring. Men även om man här skulle tänka sig att tillåta en mera schablonmässig beräkning, så uppstå jämväl andra svårigheter. Det torde sålunda vara ganska klart, att man icke kan medgiva avdrag för understöd till vem som helst, ty därigenom skulle vägen lämnas öppen för avdragande av hembiträdeslöner och andra personliga levnads-kostnader. Man måste begränsa avdragsrätten till att gälla endast närstående personer (för vilka familjeavdrag ej är medgivet). Men även beträffande nära anförvanter förekommer det ju, att deras närvaro i hemmet innebär en ekonomisk fördel. De ersätta stundom annan hjälp i hemmet. Därjämte kunna de hava egna inkomster, som — om dessa ej uppgå till skattepliktiga belopp — stå utom taxeringsmyndigheternas kontroll. Kommittén har fördenskull icke ansett sig kunna föreslå införande av ifrågakvarande avdragsinstitut även för sådana fall, där hushållsgemenskap föreligger.»

I de över 1936 års *skattekommittés* förslag avgivna yttrandena blev förslaget i allmänhet tillstyrkt. Vissa myndigheter uttalade emellertid starka betänkligheter med avseende å den ifrågasatta skälighetsprövningen beträffande underhållsbidragen, vilken befarades medföra svårigheter vid taxeringen. I några yttranden avstyrktes förslaget av samma skäl.

*Socialstyrelsen* anförde, att en viss tvekan kunde råda om lämpligheten av att införa en fri prövning av frågan om skäligheten av utgivna understöd. Ur vissa synpunkter kunde det förefalla mera tilltalande, att man bestämde en gräns för underhållets storlek. Det måste dock medgivas, att fixerandet av en sådan gräns kunde erbjuda svårigheter.

*Överståthållarämbetet* ansåg begreppet »skäligt underhåll» vara så tånjbart, att det knappast syntes tillrådligt att införa detsamma i skattelagarna. All sannolikhet talade för att detta begrepp komme att tolkas mycket olika och det syntes därför vara ofrånkomligt, att åtminstone i författningstextens anvisningar intoges vägledande bestämmelser härom, i synnerhet som meningen i kommitténs förslag syntes vara, att en restriktiv tillämpning skulle äga rum. De svårigheter, som ändock måste möta vid den praktiska tillämpningen, vore emellertid så stora, att ämbetet ansåge sig böra ifrågasätta, huruvida icke det avdragsgilla understödet borde kunna maximeras till sitt belopp. I anslutning till ett av 1938 års arvsskattekommitté gjort uttalande<sup>1</sup> föreslog överståthållarämbetet en maximering av avdragsrätten till 3 000 kronor för belopp, utbetalat till en och samma person. Beträffande kommitténs förslag att avdrag icke skulle medgivas för periodiska ut-

<sup>1</sup> Bet. 1939: 18, s. 148.

betalningar till allmännyttiga ändamål anslöt sig överståthållarämbetet helt till kommitténs uppfattning. Denna form av understöd måste, även om periodvis utbetalning skedde, vara att betrakta som ej avdragsgill gåva.

*Länsstyrelsen i Stockholms län* fann de av kommittén föreslagna ändringarna i fråga om avdrag för periodiskt understöd väl motiverade. Länsstyrelsen skulle dock gärna hava sett, att möjlighet till avdragsrätt kunnat beredas även sådana skattskyldiga, som i sitt hem försörjde någon närstående.

Samma synpunkt uttalades även av *statskontoret*, som underströk vad kommittén anfört om det högst obilliga i berörda inskränkning i avdragsrätten. Statskontoret hade fått det intrycket, att kommittén måhända överskattat både de svårigheter, som reste sig mot dess borttagande, och möjligheterna att utjämna den föreliggande orättvisan genom en vidgad tillämpning av stadgandet i 50 § kommunalskattelagen med dess nuvarande avfattning. Det förefölle därför statskontoret, som om berörda fråga borde tagas under förnyat överbägande.

*Länsstyrelsen i Uppsala län* yttrade, att länsstyrelsen ur principiell synpunkt icke hade något att erinra mot förslaget att begränsa avdragsrätten för periodiskt understöd till sådana fall, då avdraget avsåge verkligt understöd. Därigenom förhindrades att kapitalöverflyttningar ägde rum närstående personer emellan i syfte att ernå en lindrigare beskattning. Länsstyrelsen ville dock icke underlåta att framhålla de svårigheter, som stadgandets praktiska tillämpning torde komma att vålla för taxeringsnämnderna, som hade att pröva skäligheten av begärda avdrag. Därtill komme att den del av avdraget, som icke hade karaktären av understöd och som alltså förvägrades givaren, icke kunde beskattas såsom inkomst för mottagaren. Meningen vore att beloppet i stället skulle gåvobeskattas. Man torde dock kunna utgå ifrån att någon gåvodeklaration beträffande ifrågavarande del av bidraget icke avlämnades, varför det förelåge risk för att mottagaren undginge gåvobeskattning. Denna risk ökades ytterligare därigenom att gåvor från samme givare under en 4-årsperiod skulle sammanläggas vid beräkning av gåvoskatten.

*Länsstyrelsen i Södermanlands län* fann det visserligen vara i princip riktigt, att för belopp, som givits under form av periodiskt understöd men som i själva verket inneburit en kapitalöverflyttning från givaren till mottagaren, icke borde medgivas avdrag vid givarens taxering, men ansåg, med hänsyn till att det i ett flertal fall torde vara för beskattningsmyndigheterna så gott som omöjligt att med någorlunda säkerhet avgöra om ett sådant belopp varit av behovet påkallat för mottagaren eller ej, sig ej böra tillstyrka kommitténs förslag i denna del. Kommittén hade själv framhållit, att man i fall som dessa icke kunde giva understödsbegreppet en så snäv innebörd att däri skulle inrymmas endast sådana belopp, som avsåge att säkerställa vad till livets nödortft oundgängligen hörde. Icke minst på grund därav ville det synas länsstyrelsen, som om det bedömande av mottagarens behov av understöd, som beskattningsmyndigheten enligt kommitténs mening skulle verk-

ställa, måste i ett stort antal fall komma att för de skattskyldiga framstå som rena godtyckligheten. Därtill komme också att det skattetekniskt sett vore i många fall förenat med synnerliga svårigheter att erhålla underlag för detta bedömande, då det mycket ofta inträffade, att givaren och mottagaren av sådana understödsbelopp vore bosatta och taxerade på olika orter. Länsstyrelsen ville emellertid föreslå, att till förebyggande av att kapital överflyttades från en person till annan under form av periodiskt understöd bestämmelser utfärdades därom att avdrag för periodiskt understöd endast finge äga rum om och i den mån detsamma kommit till användning för bestridande av mottagarens levnadskostnader.

*Länsstyrelsen i Kronobergs län* ansåg en begränsning av rätten till avdrag för periodiskt understöd välbetänkt och säkerligen i längden ofrånkomlig. I de fall, då skattskyldig fysisk person utan att rättsligen bindande förpliktelse förelegat åtagit sig att utgiva underhållsbidrag under sådana förhållanden, som kunde anses innebära ömmande omständigheter, syntes emellertid riktigast att i hithörande avseende genomföra en sådan ordning, att efter skälighetsprövning med hänsyn till omständigheterna skattelindring kunde medgivas jämlikt stadgandena i 50 § kommunalskattelagen och 17 § förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt. Måhända skulle de belopp, med vilka minskning högst finge ske enligt de åsyftade lagstadgandena, skäligen kunna ökas, därest nu ifrågasatta ordning befundes i övrigt motiverad och lämplig.

*Länsstyrelsen i Kalmar län* ansåg sig böra framhålla de synnerligen stora vanskligheter, som mötte vid avgörandet av frågan om vad som skulle anses motsvara skäligt underhåll, samt anförde därefter följande:

»Såvitt länsstyrelsen kan finna torde det icke vara kommitténs mening att 'skäligt underhåll' skulle vara liktydigt med ett för olika orter med samma levnadskostnader uppskattat existensminimum, utan läser dess storlek få bestämmas med hänsyn till mottagarens skäliga krav på viss levnadsstandard. Det är emellertid icke endast önskemålet att undgå dessa svårigheter, som synes göra det påkallat med en lösning efter andra linjer av här ifrågasatt fråga, utan detta är jämväl betingat av kravet på större rättvisa mellan olika kategorier av skattskyldiga med åtagen eller ålagd underhållsskyldighet.

Anledningen att avdrag för periodiskt understöd i princip medgivits är bland annat att man därigenom velat bereda lättnader i givarens på grund av understödet minskade skatteförmåga. Det är emellertid utan vidare klart att en skattskyldig med jämförelsevis goda inkomster och med måhända viss förmögenhet icke känner sin skatteförmåga minskad i samma grad genom utgivande av visst understöd som fallet är om understöd av samma storlek utgives av en skattskyldig med jämförelsevis små inkomster och med måhända viss skuldbörda. I dylika fall framstår det såsom otillfredsställande att den genom det utgivna understödet minskade skatteförmågan skall kompenseras med ett för de båda skattskyldiga lika tillmätt avdrag, så mycket mera som detta regelmässigt innebär att den skattskyldige med den större inkomsten och därmed bättre skatteförmågan på grund av statsbeskattningens progressivitet genom avdraget erhåller större lindring i skattebördan än den skattskyldige med lägre inkomst, för vilken utgivandet av ett till beloppet lika stort understöd innebär en större oppoffring. Det är vidare att beklaga, att något klart besked icke lämnats beträffande de faktorer, som

äro av betydelse för gränsdragningen mellan understöd, å ena sidan och gåva, å den andra. I betänkandet har ej heller behandlats spörsmålen, när periodicitet i fråga om understödet skall anses föreligga, liksom när understödet skall anses hava utgått till annans undervisning och uppfostran, båda frågor vilka det i enskilda fall kan vara ytterst vanskligt att besvara. Den praxis, som innefattas i regeringsrättens avgörande i individuella fall, torde icke äga den allmängiltighet att den kan betraktas såsom vägledande. I vart fall skulle denna praxis i ett icke obetydligt antal fall icke främja eftersträvad rättvis fördelning av skattebelastningen mellan de skattskyldiga inbördes. Kommittén har även lämnat å sido den ur praktisk synpunkt betydelsefulla inskränkningen i rätten till avdrag för periodiskt understöd, som ligger i att sådan rätt icke förefinnes i fråga om understöd, som utgivits till person, tillhörande givarens hushåll. Med hänsyn till de ur rättvisesynpunkt ofta orimliga resultat, vartill denna begränsning i avdragsrätten leder, framstår en ändring av skattelagstiftningen på detta område såsom synnerligen angelägen.

På grund av det nu anförda finner länsstyrelsen institutet periodiskt understöd i dess helhet vara i behov av en fullständig omprövning därvid detta, enligt länsstyrelsens mening, bör ses i dess sammanhang med institutet avdrag för ömmande omständigheter. Länsstyrelsen står icke främmande för den tanken, att det senare avdraget, i vart fall i stor utsträckning, skulle kunna ersätta det förra. Vad särskilt angår sådana periodiska understöd, som utgå på grund av laglig förpliktelse (t. ex. till fränskild make), skulle härigenom även kunna vinnas en bättre överensstämmelse med familjeavdragens belopp än vad nu är fallet. Över huvud taget skulle, vid en diskretionär prövningsrätt i alla de fall, då nu ovillkorlig rätt till avdrag för periodiskt understöd föreligger, avdraget kunna på ett betydligt smidigare sätt anpassas efter skattskyldigs skatteförmåga. Länsstyrelsen får därför hemställa, att frågan om avdragsrätt och skatteplikt för periodiskt understöd i hela dess vidd måtte göras till föremål för ny, allsidig utredning.»

*Länsstyrelsen i Malmöhus län* yttrade, att den beskärning av rätten till avdrag för periodiskt understöd, som av kommittén föreslagits, måste anses mycket välbetänkt och hade bort vidtagas långt tidigare. Denna avdragsrätt hade nämligen i icke obetydlig utsträckning länge missbrukats i uppenbart syfte att ernå skattelindring och detta utan att beskattningsmyndigheterna kunnat göra något däråt.

*Kammarrätten* framhöll, att vad som skulle förstås med oskäligt underhåll icke angivits i lagtexten och icke heller klart framginge av motivering- en. I vilken utsträckning gällande bestämmelser utnyttjats för »kapitalöverflyttningar närstående personer emellan i syfte att ernå en lindrigare beskattning» låte sig icke bedöma med ledning av innehållet i kommittébetänkandet. Den av kommittén föreslagna bestämmelsen hade givits ett så allmänt innehåll, att det med säkerhet kunde förväntas, att den komme att visa sig synnerligen svår att tillämpa i praktiken och giva anledning till ett stort antal taxeringsprocesser. På grund därav syntes bestämmelsen, sådan den av kommittén utformats, icke böra inflyta i ett kommande lagförslag.

Beträffande den enligt nuvarande praxis fysisk person medgivna avdragsrätten för periodiska utbetalningar till allmännyttiga ändamål ansåg kammarrätten, att sådant avdrag fortfarande borde medgivas. I detta hänseende uttalades samma uppfattning av flera länsstyrelser.

*Taxeringsnämndsordföranden*as riksförbund yttrade, att nu gällande bestämmelser otvivelaktigt gäve rum för manipulationer och därav följande överflyttning av inkomst och kapital för att undgå skatt. Dylikt borde om möjligt förhindras. Den av kommittén föreslagna metoden torde emellertid bliva föga verksam i detta hänseende, bortsett från det ökade taxeringsarbetet, som därigenom skulle bliva följden. Förbundet avstyrkte därför förslaget. En framkomlig väg syntes däremot vara, att bestämma ett visst högsta belopp, som ej finge överskridas, då det gällde understöd från en givare till en mottagare.

I *Betänkande med allmänna riktlinjer för åstadkommande av tidigare inbetalning av utskylder*<sup>1</sup> anmärkte utredningsmannen (Sandström), att man i 1928 års lagstiftning avstått från varje försök att ange vad som skulle förstås med »periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk intäkt», respektive »periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning». Resultatet härav hade enligt utredningsmannen blivit, att beskattningsmyndigheterna, som saknat varje vägledning i lagtexten vid tolkningen av detta oklara begrepp, kommit att på de mest skiftande sätt tillämpa bestämmelserna härom. Ett otal skatteprocesser hade jämväl därav blivit följden, men det kunde icke sägas att ens beskattningsdomstolarnas avgöranden lämnat tillräcklig ledning för frågans lösning; även dessa domstolars utslag voro ej sällan till sitt innehåll mot varandra stridande.

Utredningsmannen framhöll, att dessutom en mångfald viktiga spörsmål fortfarande vore oavgjorda, även om man i vissa fall med större eller mindre sannolikhet kunde försöka sluta till vad rättspraxis ställning möjligen kunde vara. Såsom exempel å dylika oklara frågor anfördes följande: Kan periodiskt understöd utgå till annan än fysisk person? — Kan annan än fysisk person medgivas avdrag för periodiskt understöd? — Föreligger periodiskt understöd oberoende av om mottagaren har behov av understödet eller ej? — När är ett understöd att anse som periodiskt?

Den enligt utredningsmannens mening mest betydelsefulla synpunkten i förevarande sammanhang var emellertid, att avdraget, sådant det för närvarande var konstruerat, icke kunde utnyttjas av alla skattskyldiga, som lämnade understöd åt annan person. Avdrag medgavs icke för understöd, som utgått till person tillhörande givarens hushåll eller till annans undervisning eller uppfostran. I sistnämnda fall var dock avdrag tillåtet, om understödet utgjort skadestånd. Utredningsmannen kunde för sin del icke finna, att ett bibehållande av denna bristande likställighet vid beskattningen för olika kategorier av skattskyldiga var förenligt med det krav på rättvisa och billighet vid beskattningen, som städse ställts på vår skattelagstiftning. Särskilt gällde detta med avseende å förbudet mot avdragsrätt vid hushållsgemenskap. Det kunde icke anses riktigt att av hänsyn till skatteförmågesynpunkter bibehålla ett ur principiell synpunkt icke motiverat avdrag, då

<sup>1</sup> Bet. 1941: 5, s. 217 o. f.

detsamma icke kunde tillgodokomma alla de skattskyldiga, vilkas skatteförmåga på motsvarande sätt blivit nedsatt. Kunde likställighet icke uppnås genom begagnande av ifrågavarande avdragsinstitut, torde böra tagas under överbäggande huruvida icke en annan metod kunde utfinnas som gav ett mera tillfredsställande resultat.

Vid ett sådant överbäggande torde någon annan möjlighet icke stå till buds än en utvidgad tillämpning av avdraget för ömmande omständigheter. Enligt utredningsmannens mening torde denna väg även vara framkomlig.

Såvitt utredningsmannen kunde finna, torde endast beträffande en grupp av periodiska understöd väggande invändningar kunna göras mot ett upphävande av avdragsrätten. Denna grupp utgjordes av sådana understöd, som utgingo på grund av rättsligt bindande förpliktelse.

Utredningsmannen förordade en stark begränsning av avdragsrätten för periodiska understöd bl. a. på den grund, att ett bibehållande av avdragsrätten i dess nuvarande omfattning måste bereda svårigheter vid ett genomförande av en tidigare skatteinbetalning. Utredningsmannen ansåg, att avdrag för periodiskt understöd skulle vara medgivet allenast i sådana fall, då understödet utgått på grund av rättsligt bindande förpliktelse, och med den ytterligare begränsningen, att understödet, såvida detsamma ej utgjort skadestånd, icke fick hava utgått till annans undervisning eller uppfostran. Skattskyldig, som utgivit understöd, för vilket avdrag sålunda icke skulle vara medgivet, borde äga möjlighet att erhålla skattelättnad i form av ett extra avdrag, närmast jämförligt med avdraget för ömmande omständigheter. Genom en sådan reglering av avdragsrätten för periodiskt understöd skulle vinnas ej blott en klar och otvetydig bestämmelse rörande avdragsrättens omfattning utan även den väsentliga fördelen, att denna avdragsrätt utan fara för felaktigheter kunde beaktas redan då skattebeloppet skulle uppbäras.

Den av utredningsmannen föreslagna utformningen av avdragsrätten för periodiska understöd avstyrktes eller mötte betänkligheter i flertalet av de yttranden, som avgåvos över betänkanudet. Därvid framhölls att avdragsrätten kunde vara av stor betydelse vid bedömande av en persons skatteförmåga samt att den föreslagna anordningen med skattelindring i form av ett extra avdrag, närmast jämförligt med avdraget för ömmande omständigheter, icke skulle bliva tillfyllest i detta hänseende. Däremot ifrågasattes i flera yttranden, i syfte att förebygga missbruk, begränsning av avdragsrätten till visst maximibelopp.

Vid 1945 års riksdag väcktes bl. a. följande motioner:

1) de likalydande motionerna nr 74 i första kammaren och nr 151 i andra kammaren, vari hemställts, att riksdagen måtte besluta, såvitt nu är i fråga, att hos Kungl. Maj:t begära utredning och förslag om rätt till avdrag vid beskattning av periodiskt understöd eller jämförlig utbetalning, som av skattskyldig utgivits till annans undervisning och uppfostran, att hos Kungl. Maj:t begära utredning och förslag om rätt till avdrag vid beskattning av



kostnader, som skattskyldig haft för underhåll av andra närstående än make och minderåriga barn»;

2) de likalydande motionerna nr 99 i första kammaren samt nr 144 i andra kammaren, vari hemställts, »att riksdagen måtte besluta sådan ändring av bestämmelserna i nu gällande kommunalskattelags § 46 om avdrag av periodiskt understöd, att detta understöd även kan gälla för bidrag till anförvanter, som finnas i givarens hushåll, samt att avdrag även kan ske för bidrag till annans undervisning och studier utom hemorten»;

3) de likalydande motionerna nr 169 i första kammaren och nr 275 i andra kammaren, vari hemställts, »att riksdagen för sin del måtte besluta om sådan ändring i gällande skattelagstiftning, att allmänt avdrag även må erhållas för periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning till annans undervisning eller uppfostran samt att vederbörande utskott måtte utarbeta nödig författningstext därför»; ävensom

4) motionen nr 409 i andra kammaren, vari hemställts, »att riksdagen måtte besluta att i skrivelse till Kungl. Maj:t anhålla om översyn av gällande bestämmelser rörande rätten till avdrag för periodiska understöd och att de förslag, vartill kommande översyn föranleda, måtte föreläggas riksdagen».

I motionen II: 409 anfördes, att avdragsrätten för periodiskt understöd använts till en inkomstöverflyttning närstående personer emellan, vilket medförde dels skatteflykt från vederbörande kommun i de fall då givaren bodde i annan kommun än mottagaren, dels ock undandragande från den statliga beskattningen av avsevärda belopp på grund av skatteskalans progressivitet. Ej sällan förekomme att äldre, förmögna personer med stora inkomster gäve periodiska bidrag — gåvor — å stora belopp till sina barn, ehuru dessa icke vore i behov därav utan tvärtom kunde äga betydande förmögenhet. I själva verket vore här fråga om ett förskottsarv. För att eliminera dylika konsekvenser borde en översyn av bestämmelserna om avdragsrätt för periodiskt understöd snarast äga rum.

*Bevillningsutskottet* yttrade<sup>1</sup> bl. a. följande:

»Utskottet vill icke förneka, att visst fog kan finnas att vid beskattningen på ett eller annat sätt taga hänsyn till den nedsättning av skatteförmågan, som kan föranledas av utgivna understöd. Den skattelättnad, som uppkommer till följd av den ifrågavarande avdragsrätten, är emellertid enligt utskottets mening till sina verkningar synnerligen irrationell. Medan nedsättningen av skatteförmågan på grund av utgivna periodiska understöd torde vara minst i de högre inkomstskikten, blir den genom avdragsrätten uppkommande skattelättnaden med hänsyn till den statliga beskattningens progressivitet störst i dessa inkomstskikt. I de lägre inkomstskikten blir skattelättnaden däremot ringa. Sådana skattskyldiga med mindre inkomster, som har stor försörjningsbörd gentemot den egna familjen och som på grund av dem tillkommande ortsavdrag icke bliva åsatta beskattningsbart belopp, kunna ej alls utnyttja den ifrågavarande avdragsrätten. Utskottet får i detta hänseende erinra om vad 1944 års bevillningsutskott i sitt betänkande nr 18 i anledning av väckta motioner om revision av familjebeskattningen m. m. anført beträffande verkningarna av en eventuell höjning av ortsavdragen för barnrika familjer. I nämnda betänkande framhölls, att med hänsyn till antalet barn-

<sup>1</sup> Bevillningsutskottets betänkande nr 17.

familjer, som ej påförts skatt till staten, en lättnad i barnfamiljernas försörjningsbörda icke i någon större utsträckning kunde vinnas genom höjning av de nu medgivna ortsavdragen. Detta uttalande, som godkänts av riksdagen, gällde visserligen ortsavdragen, men samma betraktelsesätt kan anläggas beträffande den nu ifrågasvarande avdragsrätten.

Emellertid anser sig utskottet icke böra ifrågasätta, att avdragsrätten för periodiskt understöd av förevarande slag nu borttages ur vår skattelagstiftning. Utskottet vill däremot starkt understryka betydelsen av att, så länge denna avdragsrätt bibehålles i skattelagstiftningen, bestämmelserna härom äro utformade på sådant sätt, att desamma icke kunna utnyttjas för rena kapitalöverflyttningar mellan varandra närstående skattskyldiga samt att vissa understödsformer icke erhålla en förmånligare behandling i beskattningshänseende än andra därmed jämförliga understödsformer. Enligt utskottets mening giva nu gällande föreskrifter i ämnet anledning till allvarliga erinringar i båda dessa hänseenden.

Avdragsrätten för periodiskt understöd är, i den mån dylik avdragsrätt över huvud taget föreligger, enligt nuvarande bestämmelser och praxis icke begränsad till vad som skulle kunna betecknas såsom understöd i vanlig mening. Även sådana utbetalningar, som uppenbarligen ha karaktär av rena gåvor, ha vid bestämmelsernas tillämpning betraktats såsom periodiska understöd, såvida desamma regelbundet upprepas. Någon prövning av huruvida mottagaren haft behov av understödet äger ej rum. Avdrag för periodiskt understöd har sålunda medgivits även om mottagaren av understödet ägt en betydande förmögenhet. Säkerligen ha i många fall sådana utbetalningar skett allenast i syfte att därigenom erhålla skattelindring. Givarna äro i dylika fall vanligen föräldrar eller andra mottagarna närstående personer med mycket höga inkomster. På grund av den statliga beskattningens progressivitet kan i fall, som nu nämnts, skatteförlusten för det allmänna på grund av ifrågasvarande avdragsrätt bliva avsevärd.

Enligt utskottets uppfattning måste det anses ofrånkomligt, att en begränsning av avdragsrätten för periodiskt understöd på ett eller annat sätt äger rum. Huruvida denna begränsning bör ske i den formen, att taxeringsmyndigheterna i enlighet med 1936 års skattekommittés förslag erhålla rätt till prövning av skäligheten av de yrkade avdragen eller om vissa maximibelopp böra angivas för de tillåtna avdragens storlek, undandraget sig utskottets bedömande. Denna fråga torde böra närmare övervägas vid den utredning, som enligt utskottets mening bör verkställas rörande avdragsrätten för periodiskt understöd. Måhända skulle svårigheterna för taxeringsmyndigheterna vid tillämpningen kunna i avsevärd grad minskas genom ett sådant stadgande, som av kommittén ifrågasatts men ej föreslagits, nämligen att prövning av understödets skälighet icke vore påkallad i fall, då avdraget ej överstege visst lägre belopp.

Såsom utskottet i det föregående anför, måste nuvarande bestämmelser om avdragsrätt för periodiskt understöd anses otillfredsställande jämväl i så måtto, att med varandra jämförliga understödsformer erhålla en olika behandling i beskattningshänseende. Utskottet åsyftar härvid den motsättning, som föreligger beträffande understöd till person, vilken icke tillhör *givarens hushåll*, och understöd till person, beträffande vilken detta är fallet. Medan avdragsrätten för förstnämnda slag av understöd är snart sagt obegränsad, är däremot enligt gällande bestämmelser avdragsrätt för understöd av sistnämnda art icke alls medgiven. Denna bristande överensstämmelse är så mycket mera olämplig, som underhåll av en nära anhörig i det egna hemmet mestadels torde förekomma inom de lägre inkomstskikten, där behovet av skattelättnad följaktligen är mera framträdande. Visserligen förefinnes i sådana fall möjlighet att erhålla ett extra avdrag på grund av nedsatt skatteförmåga, men rätten härtill är mera osäker.

Frågan om möjligheten av att införa avdragsrätt för periodiskt understöd vid hushållsgemenskap var föremål för övervägande av 1936 års skattekommitté, som starkt underströk angelägenheten av att den obillighet, som föreläge i berörda hänseende, bleve undanröjd. Kommittén fann emellertid stora tekniska svårigheter vara förbundna med införandet av en sådan avdragsrätt. Det måste sålunda förhindras, att vägen lämnades öppen för avdragande av hembiträdeslöner och andra personliga levnadskostnader. Även den skattskyldige närstående personer utförde ofta visst arbete i hemmet. Dessa kunde därjämte ha egna inkomster. Kommittén ansåg sig fördenskull icke kunna föreslå ändrade bestämmelser i förevarande avseende.

Detta spörsmål har sedermera behandlats av 1941 års familjebeskattnings-sakkunniga. Enligt de sakkunnigas förslag skulle i sådana fall, då skattskyldig i sitt hem eller eljest under sådana omständigheter, att avdrag för periodiskt understöd icke kunde medgivas, underhålla närstående person, som på grund av ålderdom, minderårighet eller sjukdom icke kunde försörja sig själv, den skattskyldige erhålla ett extra avdrag å 800 kronor. I den mån den underhållne hade egen inkomst eller förmögenhet eller biträdde den skattskyldige i dennes hem eller förvärvsverksamhet, skulle avdraget av beskattningsnämnden jämkas.

Utskottet beaktar till fullo de svårigheter, som torde möta vid en omreglering på nu ifrågasvarande område, men finner med hänsyn till önskvärdheten av likställighet olika skattskyldiga emellan i hög grad angeläget, att rätt till skattelättnad i en eller annan form medgives jämväl då den skattskyldige underhåller annan person, som tillhör den skattskyldiges hushåll. Vid ett övervägande av olika möjligheter att nå detta mål kan måhända 1941 års familjebeskattnings-sakkunnigas förslag i förevarande hänseende erbjuda en framkomlig väg.

I de likalydande motionerna I: 74 och II: 131, de likalydande motionerna I: 99 och II: 144 samt de likalydande motionerna I: 169 och II: 275 har upptagits till behandling förbudet mot avdragsrätt i fall, då understödet utgått till annans undervisning eller uppfostran. Utskottet får i anledning härav framhålla, att den skattelättnad, som kan anses påkallad till följd av kostnaderna för undervisning och uppfostran av den skattskyldiges egna barn under 18 år, enligt nuvarande bestämmelser är avsedd att regleras genom ortsavdragen. Att, såsom i de likalydande motionerna I: 99 och II: 144 ifrågasatts, beträffande barn under nämnda ålder avdrag därjämte skulle kunna medgivas för kostnader av angivet slag i form av periodiskt understöd finner utskottet icke befogat. Utskottet kan ej heller anse skäl föreligga att med hänsyn till utbildningskostnaderna medgiva avdrag för periodiskt understöd till den skattskyldiges barn över 18 års ålder. I flertalet fall måste barn vid nämnda ålder ägna sig åt förvärvsarbete och en avdragsrätt för utbildningskostnader skulle i sådana fall icke få någon betydelse. En dylik avdragsrätt skulle följaktligen i regel endast komma sådana skattskyldiga till godo, vilka ägde möjlighet att bereda sina barn fortsatt utbildning. Utskottet kan vidare i likhet med 1936 års skattekommitté icke bortse ifrån att påkostandet av högre utbildning åt barn i viss mån kan betraktas såsom en kapitalplacering, varigenom barnets blivande försörjningsmöjlighet i de flesta fall blir större än om barnet erhållit motsvarande kapitalbelopp.

Beträffande utbildningskostnadernas storlek föreligger givetvis stor olikhet för skattskyldiga, som äro bosatta å orter, där utbildningsmöjligheter finnas, och för andra skattskyldiga. För sistnämnda skattskyldiga äro kostnaderna för högre utbildning åt barnen i regel avsevärt större än för dem, som äro bosatta å orter av angivet slag. Enligt utskottets mening bör emellertid denna olikhet vinna beaktande på annat sätt än genom särskilda skattelättnader för sådana skattskyldiga, som tyngas av dessa ökade kostnader. Utskottet finner för sin del riktigare, att det stöd, som här kan vara påkallat, lämnas exempelvis i form av stipendier. Utskot-

tet får i detta hänseende erinra om att Kungl. Maj:t i proposition nr 74 till innevarande års riksdag angående studiehjälp för högre undervisning åt landsbygdens ungdom äskat anslag till stipendier m. m. till belopp av omkring 2,3 miljoner kronor.

Vad ovan anförts angående den i förevarande motioner ifrågasatta avdragsrätten för periodiskt understöd för annans undervisning eller uppfostran har avsett den skattskyldiges egna barn. Beträffande kostnader av angivet slag för andra barn än den skattskyldiges egna anser utskottet däremot böra tagas under övervägande, huruvida icke sådan avdragsrätt skulle kunna införas. De omständigheter, som i främsta rummet tala mot en avdragsrätt beträffande kostnader för de egna barnen, synas utskottet i avsevärt mindre grad föreligga i fråga om andra barn.»

I likalydande *motioner till 1948 års riksdag* har hemställts,<sup>1</sup> att riksdagen hos Kungl. Maj:t ville begära utredning och förslag om skattefrihet för föräldrars eller anhörigas kostnader för barns studier vid högre läroanstalter.

*Bevillningsutskottet* yttrade<sup>2</sup> bl. a., att såväl frågan om den skatterättsliga behandlingen av stipendier till undervisning eller utbildning som det i motionerna behandlade spörsmålet om avdragsrätt för periodiskt understöd vore under utredning av 1944 års allmänna skattekommitté och med hänsyn härtill saknades anledning att förorda skrivelse till Kungl. Maj:t i ämnet.

*1946 års utredning om den högre utbildningens demokratisering — studentsociala utredningen* — har i ett år 1948 avlämnat betänkande<sup>3</sup> föreslagit vissa studentsociala åtgärder. Eftersom detta förslag i viss mån utgör bakgrunden för kommitténs resonemang i fråga om avdragsrätt för periodiskt understöd till annans undervisning och uppfostran lämnas en kort redogörelse för utredningens förslag.

Studentsociala utredningen har föreslagit följande *direkta stödåtgärder*.

#### *Statsstipendier.*

1. att statsstipendier (natura- och kontantstipendier) skola kunna tilldelas studerande vid universiteten, karolinska institutet och de fria högskolorna i Stockholm och Göteborg samt studerande vid fackhögskolorna och socialinstitutet;

2. att statsstipendierna skola motsvara de studerandes kostnader för bostad och/eller kost under en studietid av nio månader per år för fakultetsstudenter och under den studietid, som stadgas i läroanstalternas kursplaner och reglementen för studerande vid fackhögskolorna och socialinstitutet;

3. att statsstipendium in natura skall kunna tilldelas studerande, som är i behov av ekonomiskt stöd och som uppfyller kravet på god studiebegåvning;

4. att det ekonomiska behörighetskravet för erhållande av statsstipendium förändras därhän, att förutom obemedlade även mindre bemedlade studerande kunna komma i åtnjutande av detta stöd;

<sup>1</sup> Första kammaren nr 118 och andra kammaren nr 201.

<sup>2</sup> Bevillningsutskottets betänkande nr 31.

<sup>3</sup> SOU 1948: 42.

5. att kravet på god studiebegåvning skall anses vara uppfyllt av stipendiesökande, som vid avlagd studentexamen erhållit ett betyg, vars genomsnittliga betygsvärde minst motsvarar vitsordet »Icke utan beröm godkänd» eller häremot svarande kvalifikationer för den, som icke avlagt studentexamen;

6. att naturastipendium efter särskild prövning må kunna kompletteras med ett kontantstipendium på högst 400 kr. per läsår;

7. att naturastipendium, då särskilda skäl tala härför, må kunna utgå under ytterligare någon del av studieåret efter framställning härom från stipendiaten;

8. att stipendium i regel skall utgå *under den första halva delen av den genomsnittliga studietiden* för i ansökan om stipendium angiven lägre akademisk examen (ämbetsexamen), dock att för studerande inom medicinska fakulteten *licentiatexamen* skall räknas såsom grundläggande examen;

9. att prövningen av stipendieansökningarna anförtros styrelserna för de studentsociala byråerna på de olika studieorterna.

#### *Studielån med statlig garanti.*

10. att ränte- och amorteringsfria studielån med statlig kreditgaranti skola stå till statsstipendiaternas förfogande för bestridande av övriga utgifter, som icke täckas av stipendieförmånerna, samt att sådana studielån även skola kunna tilldelas studerande, som framgångsrikt bedrivit studier med stipendiestöd under halva studietiden;

11. att amorteringsfria studielån med statlig kreditgaranti jämväl skola ställas till förfogande för studerande — såväl nyinskrivna som tidigare inskrivna — vilka icke tilldelats statsstipendium men uppfylla kraven på studielämplighet och kunna styrka behov av studiekredit, varvid räntefrihet dock skall medgivas först efter särskild behovsprövning;

12. att studielånen efter fullbordade studier skola omskrivas till akademikerlån med statlig kreditgaranti och med en amorteringstid anpassad efter låntagarens ekonomiska situation efter examen;

13. att innehav av statsstipendium och/eller studielån med statlig kreditgaranti göres oberoende av den studerandes val av studieort.

Studentsociala utredningen räknar med ett genomsnittsvärde av 2 000 kronor per stipendium.

Utöver de direkta stödåtgärderna föreslås indirekta stödåtgärder, att de studerande befrias från alla sådana utgifter, vilka icke äro att hänföra till levnadskostnader.

Behöriga att komma i åtnjutande av angivna förmåner skola vara studeranden vid universiteten, de fria högskolorna, fackhögskolorna och socialinstituten.

## Kap. 2. Gällande rätt.

Bestämmelserna rörande periodiskt understöd finnas i 19, 20, 22, 25, 29, 31, 32 och 46 §§ ävensom i punkt 2 anvisningarna till 31 §.

Enligt 19 § kommunalskattelagen är skattskyldigheten för periodiskt understöd direkt beroende av givarens avdragsrätt, i det att till skattepliktig inkomst icke räknas periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk intäkt, därför givaren jämlikt bestämmelserna i 20 § icke är berättigad till avdrag. Eftersom enligt gällande rätt avdragsrätten sålunda har blivit det primära, kommer framställningen i det följande att taga avdragsrätten som utgångspunkt.

Rätt till avdrag för periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning medges såväl fysiska som juridiska personer. I praxis uppställs såsom villkor för avdragsrätt numera endast, att understöd skall utgå direkt till fysisk person och att det skall vara periodiskt. Avdrag medges således icke för utbetalningar till juridiska personer eller till allmännyttigt ändamål (R.Å. 1941: ref. 5, 1942 not. 148 och 1947 not. 392). För avdragsrätt fordras att understödet utgår periodiskt. Sålunda vägrades en skattskyldig avdrag för periodiskt understöd till en dotter, som under beskattningsåret vistats utomlands för hälsans vårdande, enär det icke ansetts utrett, att understödet vore av sådan periodisk karaktär, att avdrag därför borde medgivas (R.Å. 1936 not. 467). Någon bindande förpliktelse för givaren fordras icke och ej heller kräves att behov av understöd föreligger hos mottagaren (R.Å. 1940 not 769 och 1942 ref. 43).

Beträffande beskattningen av utbetalningar från vissa stiftelser finnas särskilda bestämmelser i punkt 2 anvisningarna till 31 §. Av dessa bestämmelser framgår, att utbetalningar från s. k. familjestiftelse alltid är att betrakta såsom periodiskt understöd men att utbetalning från stiftelse eller förening, som avses i 53 § 1 mom. e) kommunalskattelagen skall anses såsom periodiskt understöd endast om utbetalningen icke sker till fullföljande av ändamål, som angives i nämnda stadgande. De i 53 § 1 mom. e) avsedda stiftelserna och föreningarna äro sådana, som hava till huvudsakligt ändamål att under samverkan med militär eller annan myndighet stärka rikets försvar eller att utan begränsning till viss familj, vissa familjer eller bestämda personer, främja vård och uppfostran av barn eller lämna understöd för beredande av undervisning eller utbildning eller utöva hjälpverksamhet bland behövande eller främja vetenskaplig forskning. De i sistnämnda lagrum avsedda föreningarna äro sådana, som utan att i sin verksamhet tillgodose medlemmarnas ekonomiska intressen, huvudsakligen verka för ändamål av den här angivna arten. Med familjestiftelse förstås en stiftelse, som tillkommit för att tillgodose familjeintressen eller eljest mera privata intressen.

Givarens avdragsrätt och mottagarens skattskyldighet för periodiskt understöd är icke beroende av huruvida givaren faktiskt åtnjutit avdrag eller

huruvida understödet faktiskt beskattats hos mottagaren. Givaren är således berättigad till avdrag för utgivet understöd även om detta icke beskattas hos mottagaren på den grund att någon beskattningsbar inkomst icke uppkommer för denne exempelvis på grund av att ortsavdraget uppgår till högre belopp än understödet. Avdrag medges även för periodiskt understöd till i utlandet bosatt person (R.Å. 1927 ref. 21) liksom i Sverige bosatt person beskattas för understöd, som erhållits från utlandet (R.Å. 1933 ref. 30 och 1944 not. 27).

Då understödet utgår på grund av förutvarande anställning i någon förvärvskälla (22 § 1 mom., 25 § 1 mom. och 29 § 1 mom.) är understödet att jämställa med pension. I dylika fall föreligger avdragsrätt för givaren och skattskyldighet för mottagaren, även om understödet utgår till någons undervisning eller uppfostran, t. ex. till omyndiga barn efter en avliden arbetare. Utgår understödet till person tillhörande givarens hushåll är givaren dock icke berättigad till avdrag för understödet.

I andra fall än då avdrag för periodiskt understöd eller därmed jämförlig utbetalning medges vid beräkning av inkomst från särskild förvärvskälla är huvudregeln jämlikt 46 § 2 mom., att avdrag medges, såvida icke utbetalningen utgår till person tillhörande givarens hushåll eller till annans undervisning eller uppfostran. Utgör utbetalningen skadestånd medges emellertid avdrag för densamma även om den utgår till annans undervisning eller uppfostran.

I fråga om avdragsrätt för understöd till make synes praxis intaga den ståndpunkten, att avdragsrätt medges under förutsättning att samlevnaden upphört på grund av söndring i äktenskapet och att söndringen konstaterats genom hemskillnadsdom (R.Å. 1934 ref. 19 och 1939 ref. 41). Avdrag medges även om hemskillnadsdomen vunnit laga kraft efter beskattningsårets utgång (R.Å. 1944 not. 304). Avdrag har även i ett fall erhållits för periodiskt understöd till make med vilken den skattskyldige icke sammanlevt utan att dom å hemskillnad eller äktenskapsskillnad erhållits under beskattningsåret. Den skattskyldige hade flyttat från det gemensamma hemmet för att efter tre års särlevnad vinna äktenskapsskillnad. Dom å äktenskapsskillnad meddelades den 25 april 1944 (innan taxeringsmålet slutligen avgjorts). Den skattskyldige erhöll avdrag för periodiskt understöd till hustrun vid 1942 års taxering (R.Å. 1945 ref. 57). Däremot har avdrag icke medgivits i ett fall då faktisk särlevnad men ej hemskillnad förelåg. Den skattskyldige var bosatt i en norrländsk stad tillsammans med en dotter och hade husföreståndarinna. Hans hustru var sedan flera år bosatt i Stockholm där hon hade anställning (R.Å. 1947 not. 1068).

Avdrag är icke medgivet för periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning till person, som tillhör givarens hushåll. Praxis synes tolka begreppet tillhörande givarens hushåll välvilligare då det gäller underhållsbidrag till barn än till make. Sålunda har en skattskyldig fått avdrag för kostnader för vuxen dotters vård å Romanäs (R.Å. 1933 ref. 14) och för 38-årig sons vistelse å Långbro (R.Å. 1938 not. 546) men icke för

hustrus vård å sjukhusinrättning (R.Å. 1932 ref. 27 och 1938 not. 415). Avdrag har icke medgivits för avsättning till fonder, som bildats till förmån för den skattskyldiges barn (R.Å. 1933 not 753).

Gränsen mellan avdragsrätt och icke avdragsrätt för periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning till annans undervisning eller uppfostran synes vara något svävande. Avdrag har medgivits för understöd till son, som efter avslutade universitetsstudier innehade anställning som rättsbildat biträde i domsaga (R.Å. 1933 not. 168 och 1945 ref. 57). Avdrag har jämväl medgivits för periodiskt understöd till dotter, som skulle utbilda sig till sjuksköterska. Denna, som tidigare haft kontorsplats i 12 år, hade under utbildningen kost och logi å Sofiahemmet och Karolinska sjukhuset (R.Å. 1946 not. 456). Avdrag medgavs för periodiskt understöd till myndig son, vilken sedan han avslutat sina studier vid konstakademiens målarskola, arbetat å dess grafiska avdelning för att enligt vad i målet anförts såsom praktiserande konstnär följa med sin tid och utvecklas (R.Å. 1948 not. 144). Avdrag har vidare medgivits för understöd till son, som var med. kand., enär med hänsyn till storleken av sonens inkomst av arbete och vad i övrigt i målet förekommit, understödet icke kunde hava utgått till hans undervisning. Sonen hade 3 266 kronors inkomst av tjänst och 80 kronors inkomst av kapital. Hans hustru hade ett till statlig inkomstskatt taxerat belopp å 4 240 kronor och en till kommunal inkomstskatt taxerad inkomst å 4 190 kronor (R.Å. 1948 not. 757 och 758). Däremot har avdrag vägrats för understöd åt son under tid, då denne studerade vid universitet eller fullgjorde värnpliktstjänstgöring (R.Å. 1945 ref. 57 och 1948 not. 125). Skattskyldig har vägrats avdrag för understöd till 17-årig son, som var invalid och vistades å vårdhem. Däremot medgavs familjeavdrag för barnet (R.Å. 1947 not 745; jfr förutnämnda R.Å. 1933 ref. 14 och 1938 not 546). Avdrag har icke medgivits för periodiskt understöd till barn, som under rådande hemskillnad mellan makar vistades hos hustrun (R.Å. 1933 not. 364). Avdrag har icke medgivits för understöd till s. k. fadderbarn (R.Å. 1945 not. 1155 och 1948 not. 344) eller för s. k. Liebesgaben (R.Å. 1945 not. 675).

### **Kap. 3. Inkomna yttranden rörande beskattning av och avdragsrätt för periodiskt understöd och därmed jämförlig periodisk utbetalning.**

Genom skrivelse den 30 juni 1944 har kommittén hos ett antal myndigheter och näringsorganisationer hemställt om besked om i vilka hänseenden lämpligheten av gällande skatteregler kunna ifrågasättas. Av de myndigheter och organisationer, vilka besvarat nämnda skrivelse, hava några berört spörsmålet om behandlingen i beskattningshänseende av periodiskt understöd och därmed jämförlig utbetalning.

*Länsstyrelsen i Stockholms län* framhåller, att det icke sällan inträffar, att skattskyldiga söka utnyttja det »periodiska understödet» för att vinna



skattelättnader. Reglerande bestämmelser synas erforderliga för att åstadkomma en enhetlig och rättvis tillämpning av den ifrågavarande avdragsrätten. Sådana utbetalningar, som rätteligen innebära en kapitalöverflyttning från en person till en annan, böra icke godkännas som avdragsgilla. Ej heller bör avdrag medgivas för belopp, som utgått till en här i riket icke skattskyldig mottagare.

*Länsstyrelsen i Östergötlands län* anser, att rätten till avdrag för periodiskt understöd i flera avseenden synes böra preciseras. Sålunda råder mycken tvekan bland beskattningsnämnderna i frågan, huru vittgående slutsatser må dragas av de Kungl. Maj:ts avgöranden, där avdrag vägrats med hänsyn till mottagarens ekonomiska ställning och understödets storlek. Likaledes vore det önskvärt om vägledande normer kunde givas för bedömande, i vilken utsträckning periodiska understöd från dels fysiska och dels juridiska personer till olika slags institutioner må vara avdragsgilla. Den utredning, som på hithörande område ägde rum, borde återupptagas och fullföljas.

*Länsstyrelsen i Västmanlands län* uppger, att i något enstaka fall periodiska understöd hava utgått med så höga belopp och under sådana omständigheter att transaktionerna otvivelaktigt väsentligt nedsatt en familjekrets sammanräknade skattebelopp. Några svårigheter vid tillämpning av bestämmelserna har länsstyrelsen icke att hänvisa till.

*Länsstyrelsen i Värmlands län* anför:

»Att rätten till avdrag för periodiskt understöd utnyttjas för nedbringande av skatterna är ju allmänt känt. Denna rätt synes bereda vissa skattskyldiga obehöriga förmåner, medan bestämmelserna i 20 § kommunalskattelagen om undantag från denna rätt i fråga om personer tillhörande givarens hushåll eller där understöd avser undervisning eller uppfostran och där alltså understödet fyller ett verkligt behov, å andra sidan synas alltför stränga. Det synes kunna ifrågasättas om icke avdrag för periodiskt understöd skall kunna skönsmissigt prövas av beskattningsnämnderna med hänsyn till behovet, likaväl som frågan om extra avdrag för nedsatt skatteförmåga jämlikt § 50:2 kommunalskattelagen är underkastad beskattningsnämndernas prövning. Som exempel kan anföras det fall att flera syskon, bosatta på olika orter, bidra till försörjning av föräldrar, bosatta hos ett av syskonen. Den sistnämnde kan vara den, som har största tungan av föräldrarnas vård och underhåll och för vilken lindring i beskattningen kan vara mest påkallad, men för honom kunna beskattningsnämnderna vägra nedsättning i taxeringen. För de övriga syskonen däremot, för vilka bidraget till föräldrarna kan betyda föga, hava beskattningsnämnderna icke någon möjlighet att vägra avdrag för periodiskt understöd.»

*Länsstyrelsen i Skaraborgs län* anser, att periodiskt understöd lämpligen bör beskattas som gåva och sålunda icke medföra avdragsrätt för givaren. Nuvarande regler kräva ett betungande kontrollsystem och gränsen är betänkligt svår att draga emellan gåva och periodiskt understöd.

*Länsstyrelsen i Örebro län* vill ifrågasätta sådan ändring, att avdrag medgives i allenast sådana fall då utbetalning anses hava karaktär av verkligt understöd åt mottagaren. Tendensen de senare åren har nämligen alltmer gått i den riktningen att en skattskyldig för att undvika progressiviteten i

skattebördan överför större eller mindre belopp till barn eller anförvanter med lägre inkomster. I dylika fall föreligger i själva verket en benefik överflyttning av kapitalbelopp. Däremot vill länsstyrelsen ifrågasätta, huruvida icke periodiskt utgående understöd till exempelvis till åldriga föräldrar, som sakna utkomstmöjligheter, borde vara avdragsberättigat även i sådant fall, att understödstagaren tillhör den skattskyldiges hushåll.

*Länsstyrelsen i Södermanlands län* anser att nuvarande bestämmelser medgiva för vidsträckt avdragsrätt. Avdrag borde kunna förvägras, då behov uppenbarligen icke föreligger för mottagaren.

*Länsstyrelsen i Kopparbergs län* ifrågasätter om icke i uttrycket periodiskt understöd bör inläggas sådan betydelse, att det icke kan avse större belopp än vad man vanligen menar med understöd. Rätten till avdrag borde även vara beroende av att mottagaren för sin existens är i behov av understöd.

*Länsstyrelsen i Gotlands län* framhåller, att avdrag för periodiskt understöd ej sällan synes bliva utnyttjad i huvudsakligt syfte att mildra verkningarna av skatteprogressiviteten. Det är sålunda ej ovanligt, att skattskyldiga med betydande inkomster verkställa avdrag för periodiskt understöd till personer, vilka uppenbarligen icke äro i behov av understöd. Det torde kunna ifrågasättas, huruvida avdrag av dylik beskaffenhet varit avsedda vid bestämmelsernas tillkomst.

*Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* framhåller, att avdrag för periodiskt understöd synes böra klarläggas och uttryckligen medgivas, då fråga gäller bidrag till person utanför givarens hushåll, vilken nått sådan ålder, att vanlig undervisning eller uppfostran icke längre därmed bekostas, utan mottagaren behöver understödet till speciell utbildning eller till förstärkning av en otillräcklig inkomst under utbildningstiden. Som exempel må anföras fortsatta akademiska studier vid en ålder, då vederbörande eljest normalt kunnat försörja sig själv samt studier vid teknisk läroanstalt, alternerande med praktiskt verkstadsarbete, då vederbörande är beroende av understöd från annan som tillskott till levnadskostnaderna. Möjligen kan man tänka sig att som villkor för en sålunda vidgad avdragsrätt kunde uppställas, antingen att mottagaren fyllt 18 år — rätt till familjeavdrag är då utesluten för en fader, som behöver understödja sitt barn —, eller att åldern för mottagaren bestämmes något högre, exempelvis 21 år. En maximering av avdraget till 3 000 kronor för varje understödd person kunde vara ägnat att begränsa sådana avdragsfall allenast till de verkligt befogade och icke till i skattelindringssyfte konstruerade.

*Länsstyrelsen i Malmöhus län* finner avdragsrätten för periodiskt understöd enligt länsstyrelsens mening ej vara tillräckligt klart utformad. Särskilt i förhållandet mellan fränskilda makar synes behov föreligga av en uttrycklig bestämmelse om rekvisiten för avdragsrätt. Lämpligen kunde t. ex. lagakraftvunnen hemskillnadsdom eller — om hemskillnad ej föregått äktenskapsskillnad — lagakraftvunnen dom å äktenskapsskillnad föreskrivas vara det avgörande för avdragsrätten. Praxis har på denna punkt

ej lämnat tillräcklig vägledning. Det vill synas, som om utvecklingen gått alltmera i riktning mot beviljande av avdrag, men var gränsen för närvarande går, är med ledning av förefintliga prejudikat ej lätt att avgöra.

*Länsstyrelsen i Uppsala län* framhåller, att enligt gällande praxis synes avdrag ha medgivits även i sådana fall, där utbetalda periodiska understöd helt eller delvis använts till förmögenhetsbildning hos mottagaren eller ej varit behövligen för mottagarens levnadskostnader. Länsstyrelsen anser därför, att en begränsning bör ske så tillvida, att avdrag endast bör medgivas för sådana understöd, som använts för mottagarens nödvändiga levnadskostnader, eventuellt att avdraget begränsas till att avse ett visst belopp per person, till vilken utbetalning skett.

*Länsstyrelsen i Västernorrlands län* meddelar, att inom länet förekommit fall, då högt taxerade personer årligen verkställt avdrag för periodiska understöd till å annan ort bosatta myndiga barn, som haft egen inkomst. Med hänsyn till förefintliga prejudikat hava de yrkade avdragen medgivits. Syftet med de periodiska understöden synas emellertid i de åberopade fallen hava varit att överflytta delar av understödsgivarens förmögenhet eller åtminstone av avkastningen därav till barnen. Därigenom hava de skattskyldiga vunnit fördel dels genom nedsättning i taxeringarna på grund av utjämning av taxeringarnas storlek och dels genom friheten från arvs- eller gåvoskatt som eljest skulle hava utgått vid förmögenhetsöverflyttningen.

*Länsstyrelsen i Blekinge län* har samma erfarenheter, nämligen att skattskyldiga i vissa fall avdragit periodiska understöd, vilka med hänsyn till beloppens storlek och mottagarnas inkomst- och förmögenhetsförhållanden otvivelaktigt inneburit en inkomst- och förmögenhetsöverflyttning. Länsstyrelsen anser det önskvärt att rätten till avdrag för periodiskt understöd bibehålles men att bestämmelser införas, vilka giva taxeringsmyndigheterna möjlighet att förhindra att avdragsrätten missbrukas.

*Länsstyrelsen i Västerbottens län* anser bestämmelserna om avdragsrätt icke vara tillräckligt klart utformade. Sålunda saknas föreskrifter om vilka villkor skola vara uppfyllda för att ett understöd skall anses såsom periodiskt. Såvitt länsstyrelsen har sig bekant torde denna oklarhet ofta leda till att understöd, som icke alls anknyter till någon utpräglad periodicitet utan mången gång har påfallande likhet med vanlig gåva, i avdragshänseende behandlas lika med de renodlade periodiska understöden. Likaså saknas bestämmelser om vilka ändamål, som med understödet skall avses för att detsamma skall vara avdragsgillt. Länsstyrelsen inskränker sig att härutinnan hänvisa till de många rättsfallen från senare år rörande periodiska understöd för allmännyttiga ändamål.

*Länsstyrelsen i Älvsborgs län* ifrågasätter, huruvida icke — i förenklande syfte — skattskyldigheten för sådana understöd — i vart fall för dem som hava benefik karaktär — borde upphävas och i samband härmed motsvarande avdragsrätt för understödsgivaren borttagas.

*Länsstyrelsen i Jönköpings län* anför:

»Då länsstyrelsen den 9 februari 1940 avgav utlåtande över 1936 års skattekommittés betänkande tillstyrkte länsstyrelsen vad däri föreslagits i fråga om

avdrag för periodiskt understöd. Enligt kommitténs förslag skulle avdrag i ifrågavarande avseende endast medgivas i sådana fall då utbetalningarna verkligen hade karaktär av understöd och skulle taxeringsmyndigheterna erhålla rätt att pröva, huruvida och i vad mån det periodiska understödet kunde rubriceras såsom skäligt underhåll. Vad sålunda föreslogs utgjorde i huvudsak ett lagfästade av vad som i viss utsträckning redan tillämpats av skattemyndigheterna med stöd av ett Kungl. Maj:ts utslag den 18 november 1938, återgivet under ref. 57 i Regeringsrättens årsbok samma år. Enligt under år 1942 meddelade utslag synes Regeringsrätten numera hava en annan inställning till frågan om avdragsrätt för periodiskt understöd. Denna fråga torde därför böra upptagas till förnyad prövning.»

*Länsstyrelsen i Kronobergs län* har icke funnit, att missbruk av avdragsrätten ägt rum.

*Taxeringsnämndsordföranden*as riksförbund framhåller, att klarare bestämmelser synas erforderliga beträffande rätten till avdrag för periodiskt understöd. I åtskilliga fall synes vad som i deklaration kallas för periodiskt understöd i själva verket utgöra en förmögenhetsöverflyttning. Det synes därför böra övervägas, huruvida icke ett maximibelopp för avdragets storlek bör införas, därvid givetvis hänsyn bör tagas till varje mottagare och till utgående understöd från makar gemensamt. Klar bestämmelse torde vidare vara erforderlig därom att taxeringsnämndens ordförande i mottagarens hemortskommun skall underrätta nämnden i givarens beskattningskommun om mottagaren kan anses leva i sådana ekonomiska förhållanden, att han är i behov av det mottagna understödet.

*Sveriges köpmannaförbund* finner avdragsrätten för periodiskt understöd vara i stort sett tillfredsställande reglerad. De missbruk, som förekommit och som inneburit förmögenhetsöverflyttningar, torde väl i regel ha kunnat stävjas redan med nu gällande bestämmelser. En ökad kontroll av eventuella skatteavtal mellan givare och mottagare, särskilt sådana i utlandet, torde dock kunna förordas.

*Västergötlands och Norra Hallands handelskammare* anser, att avdragsrätten bör bibehållas. Det är högst sannolikt, att dylika understöd skulle i många fall komma att minskas eller helt indragas, om avdragsrätten borttoges. Fråga är, om icke den nuvarande avdragsrätten är väl starkt begränsad i ett avseende, nämligen i fråga om förbudet att avdraga vad som utgivits till underhåll och uppfostran i det fallet att mottagaren icke vistas i givarens hem och uppnått en viss ålder, t. ex. 18 år. För bidrag utgivna under nämnda förutsättningar förefaller det rimligt, att givaren finge göra avdrag och mottagaren beskattas för vad han erhållit.

*Handelskammaren i Göteborg* meddelar, att från en större revisionsfirma uppmärksamheten riktats på en detaljbestämmelse, vilken enligt företagets uppfattning medför obilliga konsekvenser. Enligt nuvarande lagbestämmelser medgives icke avdrag för periodiskt understöd, om medlen gå till underhåll av barn i och för deras studier. Bestämmelsen synes oskälig i sådana fall, då vederbörande studerande uppnått en viss ålder och fortsätter stu-

dier för högre examen. Firman föreslår att avdrag i dylika fall skall medgivas då den studerande uppnått exempelvis 25 års ålder.

Handelskammaren vill för egen del instämma i de synpunkter, som sålunda anförts. Vad beträffar bestämmelserna i övrigt rörande avdragsrätt för periodiskt understöd, har det från företagare inom Handelskammaren framhållits, att de nuvarande reglerna visat sig lämpliga och ändamålsenliga, varför någon ändring av desamma icke anses böra ifrågakomma.

*Smålands och Blekinge Handelskammare* framhåller, att det har ansetts såsom en inadvartens att föräldrar kunna lämna understöd med mycket höga belopp till på andra platser bosatta barn, vilka redan förut ha goda inkomster eller större förmögenhet, medan däremot avdrag ej medgives, då det periodiska understödet avser till exempel studier.

*Västernorrlands och Jämtlands läns handelskammare* konstaterar endast, att ändrade bestämmelser icke synas nödiga.

*Sveriges Advokatsamfund* anser, att bärande skäl icke synas kunna åberopas för den begränsning av rätten till avdrag, som enligt gällande skattelagstiftning ligger däri, att avdrag icke under några omständigheter kan medgivas för vad som utgått till annans undervisning eller uppfostran. Gränsdragningen mellan tillåtna och icke tillåtna avdrag leder åtminstone i vissa fall till resultat, som måste betecknas som irrationella. Det riktiga vore att i stället anknyta till den civilrättsliga underhållsskyldigheten och sålunda medgiva avdrag även för vad som utgått till annans undervisning eller uppfostran, under förutsättning att understödet lämnas av annan än den som är lagligen underhållsskyldig — eller kanske riktigare — att understödet icke allenast innebär fullgörande av en laglig underhållsskyldighet.

## **Kap. 4. Kommitténs förslag till beskattning av och avdragsrätt för periodiskt understöd.**

### **1. Huvudregeln.**

Då periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning utgår på grund av tidigare anställning i viss förvärvskälla, synes någon tvekan om avdragsrätt för detsamma icke föreligga. Ett understöd av denna art synes vara att jämställa med pension och liksom pension bör detsamma betraktas såsom driftskostnad i förvärvskällan. Grunden för understödets utbetalande synes motivera att det beskattas såsom inkomst hos mottagaren.

Beträffande understöd av annan art än ovan angivits är frågan om avdragsrätt och skatteplikt mera svårbedömbare. Eftersom dylikt understöd icke har något samband med förvärvande av viss inkomst, medgives avdrag för understödet såsom allmänt avdrag. Liksom beträffande övriga allmänna avdrag torde denna avdragsrätt motiveras med att utbetalningen av understödet nedsätter givarens skatteförmåga. Avdragsrätten för understödet är en förutsättning för skatteplikten.

Mot den tankegång som således ligger till grund för avdragsrätten för periodiskt understöd torde i och för sig icke kunna riktas någon invändning. Däremot kunna svårigheter uppkomma, när det gäller att taga ställning till huruvida en utbetalning är sådan, att hänsyn bör tagas till densamma vid givarens beskattning. Avdragsrätten för periodiskt understöd torde från början icke hava motiverats med att givarens skatteförmåga minskats genom utbetalningen utan synes närmast tillkommit för att undvika dubbelbeskattning. Ursprungligen synes nämligen skatteplikten hos mottagaren hava varit det primära. Periodiska gåvor ansågos hos mottagaren skapa en viss skatteförmåga, som motiverade att denne beskattades för gåvorna såsom inkomst. Detta resonemang, som är bärkraftigt framför allt då gåvans utgivande är mottagaren på ett betryggande sätt tillförsäkrat, ledde emellertid till att då avdragsrätten för periodiska understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning infördes, det icke ifrågasattes någon prövning av beloppets storlek eller mottagarens behov av understöd. Det må emellertid erinras om att avdragsrätten ursprungligen torde hava föranletts av de utgifter en skattskyldig kunde bliva ålagd på grund av sin försörjningsskyldighet. Avdragsrätten avsåg, då den infördes genom 1910 års skattelagstiftning, endast utbetalningar, som utgivits på grund av åtagande eller annan förpliktelse att tid efter annan utgiva visst belopp i penningar eller varor. Genom de år 1920 beslutade ändringarna i skatteförfattningarna erhöill institutet i stort sett den utformning det nu har. Avdragsrätt medgives även för utbetalningar, som gjorts utan att någon förpliktelse förelegat och avdragsrätten omfattar icke endast vad som i egentlig mening kan betecknas såsom understöd. Såsom torde framgå av departementschefens uttalande i propositionen till 1927 års riksdag<sup>1</sup> äro även utbetalningar, som hava ren gåvokaraktär, att anse såsom periodiska understöd, såvida utbetalningarna upprepas regelbundet.

Den till synes helt obeskurna avdragsrätt, som nu medgivits, torde sålunda bottna i ett behov att skapa rättvisa mellan mottagare och givare och att undvika dubbelbeskattning. Avdragsrätten grundade sig från början på mottagarens skattskyldighet men såsom författningsbestämmelserna utformats har avdragsrätten blivit det primära och mottagarens skattskyldighet gjorts beroende av huruvida gåvan är av den art att givaren är berättigad till avdrag för densamma. Det är således hänsyn till nedsättningen i givarens skatteförmåga som numera motiverar avdragsrätten.

Såsom framgår av kap. 1 fann 1936 års skattekommitté den nuvarande regleringen av avdragsrätten för periodiskt understöd otillfredsställande. Skattekommittén framhöll, att eftersom grunden för avdragsrätten var den inverkan, som utbetalningar av ifrågavarande slag utövade på den skattskyldiges skatteförmåga, borde för att avdragsrätt skulle erhållas krävas ett visst mått av skälighet hos de gjorda utbetalningarna. Hänsynstagande till givarens skatteförmåga borde icke föranleda vidare avdragsrätt än som kunde påkallas av omständigheterna. Med hänsyn till den stegring av pro-

<sup>1</sup> Prop. 1927: 102, s. 350 o. f.

gressionen, som skett sedan avdragsrätten infördes, var det icke längre möjligt att i skattelagstiftningen inskränka sig till att skipa rättvisa mellan gåvogivaren och gåvotagaren inbördes. Man måste även tillse hur avdragsrätten verkade för det allmänna. Skattekommittén förklarade, att med den höga beskattningen och progressionen de nu gällande bestämmelserna rent av inbjöde till kapitalöverflyttningar närstående personer emellan i syfte att ernå en lindrigare beskattning. Skattekommittén ansåg, att taxeringsmyndigheterna borde erhålla rätt att pröva huruvida och i vad mån det periodiska understödet kunde rubriceras såsom skäligt underhåll. Vad som skulle anses såsom skäligt underhåll fick bedömas med hänsyn till omständigheterna i det särskilda fallet. Därvid borde böra beaktas givarens och mottagarens ekonomiska förhållanden ävensom andra omständigheter, som kunde vara av betydelse i förevarande sammanhang.

1944 års allmänna skattekommitté delar 1936 års skattekommittés uppfattning att ifrågavarande institut icke på ett tillfredsställande sätt reglerats i vår skattelagstiftning. Såsom framgår av de yttranden, vilka sammanställts i kap. 3, torde denna uppfattning delas av praktiskt taget samtliga taxeringsmyndigheter.

Utbetalning av ett periodiskt understöd medför minskning i givarens skatteförmåga och ett hänsynstagande härtill vid beskattningen är berättigat. En begränsning av den nuvarande avdragsrätten synes emellertid vara motiverad. De skäl, som 1936 års skattekommitté framfört för en begränsning av avdragsrätten synas fortfarande äga giltighet.

Vid övervägande av en begränsning av avdragsrätten för periodiska understöd måste hänsyn tagas dels till att sociala skäl tala för att institutets användning ej alltför starkt beskäres och dels till att taxeringsmyndigheterna ej onödigtvis belastas med kontrollarbete. Uppställer man för avdragsrätt krav på att understödet skall utgå på grund av rättsligt bindande förpliktelse eller att mottagarens behov skall vara en förutsättning för avdragsrätten eller konstruerar man avdragsrätten för periodiskt understöd såsom exempelvis ett avdrag för ömmande omständigheter, är risken stor för att villigheten att utgiva dylika understöd i allt för hög grad motverkas. Det torde endast vara i undantagsfall en skattskyldig kan eller vill på ett bindande sätt förplikta sig att utgiva understöd. En bestämmelse av innebörd att mottagarens behov av understödet skall vara avgörande för avdragsrätten torde medföra, att den skattskyldige tvekar att lämna understöd, då han ej med säkerhet kan räkna med att erhålla avdrag för detsamma. En sådan bestämmelse torde dessutom medföra svårigheter att i det särskilda fallet avgöra om avdragsgillt understöd föreligger eller icke.

Frågan om skatteplikten för periodiskt understöd äger såsom förut framhållits ett nära samband med gåvobeskattningen. I 1910 års förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt stadgades, att »såsom inkomst taxeras icke vad som förvärvats genom giftorätt, arv eller testamente eller i hemföljd, morgongåva eller fördel av oskiftat bo eller ock genom gåva». Föreskriften om skatteplikt för periodiskt understöd betraktades såsom ett un-

dantag från detta stadgande. I beskattningshänseende synes enligt gällande rätt skillnaden mellan gåva och periodiskt understöd vara, att gåva är en engångsutbetalning under det att till periodiskt understöd hänföras med visst mellanrum upprepade utbetalningar av benefik karaktär. Eftersom storleken av utbetalningen saknar betydelse, är avgörande för frågan om utbetalningen skall betraktas som gåva eller periodiskt understöd, om utbetalningen kan antagas bli va periodiskt återkommande eller icke. Gränsen mellan gåva och periodiskt understöd är således i praktiken icke klar. Över huvud taget måste det stöta på svårigheter att draga upp en klar gräns mellan dessa båda arter av utbetalningar. Likväl torde det — som 1936 års skattekommitté framhållit — vara nödvändigt att lösa spörsmålet efter denna linje. Eftersom begreppet gåva synes vara det primära, kunde det synas vara mest logiskt att från gåvor avskilja sådana utbetalningar som skola betraktas som periodiska understöd. Då det härvid i första hand är fråga om att taga ställning till när en utbetalning vid inkomstberäkning skall anses utgöra ett avdragsgillt understöd och sålunda icke betraktas som gåva torde det vara mest praktiskt att söka lösa frågan om denna gränsdragning genom en definition av begreppet periodiskt understöd.

1936 års skattekommitté föreslog såsom tidigare omnämnts att till periodiskt understöd borde hänföras allenast utbetalningar, som kunde betraktas såsom skäligt underhåll. Kommittén ifrågasatte en omreglering av avdragsrätten huvudsakligen till sådana fall, där avdrag begärdes med betydande belopp och föreslog, att om bidraget uppenbarligen översteg vad som med hänsyn till omständigheterna i det särskilda fallet kunde anses utgjort skäligt underhåll, avdraget icke borde medgivas med högre belopp än som motsvarat sådant underhåll. Vid prövningen borde hänsyn tagas — förutom till de ekonomiska förhållandena hos givaren och mottagaren — till deras levnadsomständigheter i övrigt.

I de över skattekommitténs förslag avgivna yttrandena blev förslaget i allmänhet tillstyrkt. Några myndigheter uttalade emellertid starka betänkligheter med avseende å den ifrågasatta skälighetsbedömningen, vilken befarades skola medföra svårigheter vid taxeringen. Några myndigheter avstyrkte förslaget helt på denna grund. I vissa yttranden framhölls lämpligheten av en maximering av avdragsrätten. Överståthållarämbetet föreslog sålunda i anslutning till ett av 1938 års arvsskattekommitté gjort uttalande en maximering av avdragsrätten till 3 000 kronor för belopp, utbetalat till en och samma person.

En reglering av avdragsrätten efter de linjer, 1936 års skattekommitté angivit synes i princip riktig. Om man önskar draga en gränslinje mellan periodiskt understöd, å ena, och gåva å andra sidan, torde det vara ofrånkomligt att markera karaktären av »understöd» mera än som hittills varit fallet.

Såsom av det föregående torde framgå gäller det enligt kommitténs mening att lösa problemet så att man ej ställer onödiga hinder i vägen för utgivande av understöd men samtidigt spärrar möjligheterna för missbruk av avdragsrätten. Såsom missbruk betraktar kommittén sådana fall då ut-



betalningar, vilka innebära överflyttning av förmögenhet eller tillkommit huvudsakligen i syfte att mildra verkningarna av progressionen vid inkomstbeskattningen, betecknas såsom periodiska understöd. Kommittén finner sålunda att man — trots därmed förbundna svårigheter — icke kan undgå att tillerkänna taxeringsmyndigheterna en viss rätt att pröva huruvida en periodisk utbetalning är av den art, att avdrag för densamma bör medgivas vid taxering. Vid bedömande av avdragsrätten blir det därför nödvändigt att taga hänsyn till mottagarens behov av understöd. Det stöter emellertid på mycket stora svårigheter att giva några bestämda normer till ledning för denna bedömning. Om det utgivna beloppet är större än som kan anses skäligt med hänsyn till mottagarens ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt, synes utbetalningen helt eller delvis böra betraktas såsom gåva. Givarens ekonomiska situation och den ställning han intager till mottagaren lämnar givetvis viss ledning vid frågans bedömande. Utbetalningens art bör emellertid icke bedömas genom behovsprövning i vanlig mening utan prövningen bör göras summarisk och normen bör vara att i första hand pröva huvudsyftet med utbetalningen.

Gentemot en enligt dessa principer utformad lagstiftning kan resas samma invändningar, som på sin tid anfördes mot det av 1936 års skattekommitté framlagda förslaget. Det är uppenbart att taxeringsmyndigheterna i det särskilda fallet kunna ställas inför stora svårigheter att avgöra huruvida en utbetalning är av sådan art att avdrag enligt vad ovan sagts icke bör medgivas för densamma vid taxeringen. Vidare kan den diskretionära prövningsrätt, som föreslås skola lämnas taxeringsmyndigheterna, vara ägnad att väcka betänkligheter, när en viss ojämnhet vid taxeringen kan befaras. Med hänsyn härtill har kommittén övervägt möjligheten och lämpligheten av att fastställa en övre gräns för det belopp, för vilket avdrag må medgivas. Kommittén anser för sin del, att om ett maximibelopp skall fastställas, reglerna böra utformas så, att beloppet endast skall vara bestämmande för bevisbördans fördelning. För understöd upp till maximibeloppet skulle presumeras, att avdragsrätt föreligger. För understöd överstigande maximibeloppet skulle presumptionen vara den motsatta. Om avdragsrätt ifrågasattes för en utbetalning understigande maximibeloppet, skulle det sålunda åligga taxeringsmyndigheterna att ådagalägga, att utbetalningen icke är av sådan art att avdrag kan medgivas för densamma såsom för periodiskt understöd. Om utbetalningen överstiger maximibeloppet skulle det däremot ankomma på den skattskyldige att styrka, att utbetalningen utgjort ett enligt grunderna för lagstiftningen i beskattningshänseende avdragsgillt periodiskt understöd eller därmed jämförlik periodisk utbetalning.

Genom att på sätt ovan angivits anknyta till ett visst belopp skulle vinnas bl. a. att författningsbestämmelserna skulle bli klara och enkla. Åtskilliga nackdelar äro emellertid förknippade med en dylik anordning. Det stöter sålunda på vissa svårigheter att fastställa ett för hela riket godtagbart maximibelopp. I syfte att om möjligt vinna en statistisk belysning av frågan har kommittén företagit vissa undersökningar beträffande före-

komsten av periodiska understöd dels inom sex taxeringsdistrikt i Stockholms stad och dels inom fyra distrikt i Stockholms län. Föremål för undersökningen har i Stockholm varit ett speciellt och ett lokalt taxeringsdistrikt inom vardera Engelbrekts, Gustav Vasa och S:t Görans församlingar. Taxeringsdistrikten hava utvalts med tanke på att material skulle inhämtas från skattskyldiga i olika inkomstlägen, därvid distrikten i Engelbrekts församling ansetts representera distrikt med skattskyldiga i högre inkomstlägen, distrikten i Gustav Vasa församling distrikt med skattskyldiga med medelstora inkomster samt distrikten i S:t Görans församling distrikt med skattskyldiga i lägre inkomstlägen. För Stockholms stads vidkommande har undersökningen lämnat följande resultat:

*Lokala taxeringsdistrikt.*

Understödens belopp	Engelbrekt (6 145 dekl.)	Gustav Vasa (6 875 dekl.)	S:t Görän (6 279 dekl.)	Summa (19 299 dekl.)
<i>Utgivna understöd.</i>				
under 500 .....	97	48	80	225
500— 1 000 .....	44	36	33	113
1 001— 3 000 .....	45	22	11	78
3 001— 5 000 .....	9	2	2	13
5 001—10 000 .....	7	2	0	9
högre .....	0	0	0	0
<b>Summa</b>	<b>202</b>	<b>110</b>	<b>126</b>	<b>438</b>
<i>Mottagna understöd.</i>				
under 500 .....	29	22	26	77
500— 1 000 .....	47	18	13	78
1 001— 3 000 .....	80	21	18	119
3 001— 5 000 .....	25	8	1	34
5 001—10 000 .....	15	4	2	21
högre .....	7	0	0	7
<b>Summa</b>	<b>203</b>	<b>73</b>	<b>60</b>	<b>336</b>

I 3,6 procent av samtliga undersökta deklARATIONER har avdrag yrkats för periodiskt understöd och i 1,7 procent av deklARATIONERNA har deklarerats mottaget periodiskt understöd.

Av *utgivna* understöd ligga i de lokala distrikten 416 eller 94,9 % under 3 001 kronor och 429 eller 97,9 % under 5 001 kronor samt i de *speciella* distrikten 377 eller 81,6 % under 3 001 kronor och 429 eller 92,8 % under 5 001 kronor. Av *samtliga utgivna* understöd (900) ligga 793 eller 88,1 % under 3 001 kronor och 858 eller 95,3 % under 5 001 kronor.

Av *mottagna* understöd ligga i de lokala distrikten 274 eller 81,5 % under 3 001 kronor och 308 eller 91,3 % under 5 001 kronor samt i de *speciella* distrikten 46 eller 58,2 % under 3 001 kronor och 59 eller 74,7 % under 5 001 kronor.

Resultatet av undersökningen kan emellertid knappast giva någon led-

## Speciella taxeringsdistrikt.

Understödens belopp	Engelbrekt (1 584 dekl.)	Gustav Vasa (2 200 dekl.)	S:t Görän (1 791 dekl.)	Summa (5 575 dekl.)
<i>Utgivna understöd.</i>				
under 500.....	74	31	22	127
500— 1 000.....	75	28	20	123
1 001— 3 000.....	74	39	14	127
3 001— 5 000.....	34	7	11	52
5 001—10 000.....	20	3	3	26
högre.....	5	1	1	7
<b>Summa</b>	<b>282</b>	<b>109</b>	<b>71</b>	<b>462</b>
<i>Mottagna understöd.</i>				
under 500.....	—	1	—	1
500— 1 000.....	16	1	2	19
1 001— 3 000.....	16	8	2	26
3 001— 5 000.....	8	3	2	13
5 001—10 000.....	10	2	—	12
högre.....	7	1	—	8
<b>Summa</b>	<b>57</b>	<b>16</b>	<b>6</b>	<b>79</b>

## Sammanfattning.

Distrikt	Antal givare uttryckt i procent		Antal mottagare uttryckt i procent	
	Lokalt distrikt	Speciellt distrikt	Lokalt distrikt	Speciellt distrikt
Engelbrekt.....	3·3	17·7	3·3	3·6
Gustav Vasa.....	1·6	4·9	1·1	0·7
S:t Görän.....	2·0	3·9	0·9	0·4

ning vid bedömandet av vid vilket belopp gränsen bör dragas vid fördelningen av bevisbördan mellan taxeringsmyndigheter och skattskyldiga, där est man skulle fastställa ett visst belopp såsom bestämmande för bevisbördans fördelning. Av utredningen framgår nämligen icke i vad mån bland de redovisade understöden ingå sådana, som utgivits till frånskild make, utgått från familjestiftelse eller utgjort skadestånd etc. Beträffande dylika utbetalningar anser kommittén — som av det nedan anförda framgår — skäl för inskränkning i avdragsrätten icke föreligga. Därtill kommer att det undersökta materialet icke är representativt ens för Stockholms stad, i det att särskilt de lägre inkomsttagarna äro underrepresenterade, och långt mindre för riket i dess helhet. Resultatet av en undersökning av några utvalda distrikt i Stockholms län torde bekräfta det senare. I Stockholms län har utvalts för undersökning Norrtälje stad, Vedbo socken (lantbrukskommun), Häverö socken (industrikommun) och Ljusterö socken (fiskare).

Såsom framgår av nedanstående sammanställningar äro understöden här i jämförelse med Stockholm få och till sitt belopp obetydliga. För Stockholms län gav undersökningen följande resultat:

Understödens belopp	Norrtälje (3 459 dekl.)	Vedbo (558 dekl.)	Häverö (1 542 dekl.)	Ljusterö (706 dekl.)
<i>Utgivna understöd.</i>				
under 500.....	15	3	2	2
500— 1 000.....	8	1	—	1
1 001— 3 000.....	3	—	1	1
3 001— 5 000.....	—	—	1	—
5 001—10 000.....	—	—	—	—
högre.....	—	—	—	—
<b>Summa</b>	<b>26</b>	<b>4</b>	<b>10</b>	<b>4</b>
<i>Mottagna understöd.</i>				
under 500.....	5	—	3	1
500— 1 000.....	4	—	—	1
1 001— 3 000.....	2	—	—	1
3 001— 5 000.....	—	—	—	—
5 001—10 000.....	—	—	—	—
högre.....	—	—	—	—
<b>Summa</b>	<b>11</b>	<b>0</b>	<b>3</b>	<b>3</b>

Den enda slutsats som egentligen kan dragas av det statistiska materialet är att man därmed fått svårigheterna att fastställa ett för hela riket godtagbart maximibelopp bekräftade. Ett maximibelopp kan dessutom medföra, även om det såsom kommittén förutsatt endast skall vara en presumptionsregel, dels att taxeringsmyndigheterna i regel utan prövning godtaga utbetalningar under maximibeloppet såsom avdragsgilla understöd och dels att de skattskyldiga inför risken att endast en del av understödet skulle bli avdragsgillt, hålla även fullt legitima understöd inom gränsen för maximibeloppet.

Med hänsyn till det anförda har kommittén kommit till den slutsatsen att införande av ett maximibelopp är en utväg, som bör tillgripas endast om detta kan anses oundgängligen nödvändigt. Enligt kommitténs mening är så ej fallet. Av den företagna undersökningen har kommittén nämligen bibragts den uppfattningen att periodiska understöd icke förekomma i sådan utsträckning eller till sådana belopp, att frågan kan hava någon större betydelse ur fiskalisk synpunkt. Under sådana omständigheter anser kommittén, att tillräcklig garanti mot missbruk av avdragsrätten skulle vinnas, om i skatteförfattningarna infördes bestämmelser, vilka giva taxeringsmyndigheterna möjlighet att i det särskilda fallet pröva huruvida den utbetalning, för vilken avdrag yrkas, är av sådan karaktär att avdrag enligt vad ovan sagts bör vägras.

Enligt kommitténs mening bör denna regel utformas så, att såsom periodiskt understöd eller därmed jämförlig utbetalning skall vid inkomsttaxe-

ring anses årlig utbetalning, vilken utan motprestation regelbundet återkommer eller avsetts att regelbundet återkomma, dock under förutsättning att utbetalningen icke innebär överflyttning av förmögenhet eller skett i huvudsakligt syfte att mildra progressionen vid beskattningen. Om det utgivna beloppet är större än som kan anses skäligt med hänsyn till mottagarens ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt, skall utbetalningen helt eller delvis betraktas såsom gåva.

Avdragsrätt skall således medgivas för utbetalningar, vilka, efter prövning i det särskilda fallet, uppfylla nämnda villkor. I andra fall skall utbetalning betraktas som gåva. Någon närmare precisering av de fall, då avdrag vid inkomsttaxering skall medgivas för periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning anser kommittén på ovan anförda skäl icke möjlig eller lämplig utan måste det överlämnas åt praxis att finna den mest ändamålsenliga tillämpningen av de allmänt hållna bestämmelserna.

I detta sammanhang bör emellertid framhållas att den omständigheten att givarens förmögenhet minskar icke nödvändigtvis behöver innebära, att han överflyttat någon del därav på mottagaren. Kommittén anser nämligen, att den omständigheten, att en givare måste vidkännas viss förmögenhetsminskning för att kunna utbetala ett understöd icke i och för sig innebär, att någon del av förmögenheten överflyttats på mottagaren. Vid bedömningen av frågan om avdragsgillt understöd föreligger eller icke skall, liksom i övriga fall, mottagarens ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt vara avgörande. Enligt kommitténs mening innefattar nämligen begreppet förmögenhetsöverflyttning i princip, att en tillgång överföres på annan person och att dennes förmögenhet därigenom ökas. Om mottagarens ekonomiska omständigheter äro sådana att tillgången av honom måste konsumeras, d. v. s. att han är i behov av densamma för täckande av sina levnadskostnader, föreligger däremot enligt kommitténs mening ett legalt understöd.

Då utbetalningen är av sådan karaktär, att det kan anses sannolikt att missbruk av avdragsrätten föreligger, skall det ankomma på den skattskyldige att förebringa utredning för bedömande huruvida utbetalningen skall anses avdragsgill vid inkomsttaxeringen eller icke, vilket ock torde överensstämma med allmänt tillämpade taxeringsprinciper.

Den begränsning av avdragsrätten, som ovan ifrågasatts, gäller, som torde framgå av det anförda, icke, då understödet utgör omkostnad i viss förvärvskälla. Begränsning av avdragsrätten synes ej heller motiverad då understödet utgår på grund av skilsmässodom, utgör skadestånd, utgår från familjestiftelse, på grund av testamente o. dyl.

Beträffande frågan när ett understöd skall anses vara periodiskt eller icke synes råda viss tvekan. Enligt kommitténs mening bör begreppet »periodiskt» i princip hänföras till den period som allmänt användes vid inkomstberäkningen, d. v. s. beskattningsåret. För att periodicitet skall föreligga skall alltså utbetalningarna vara avsedda att utgå under mer än ett

beskattningsår. Har emellertid en skattskyldig lämnat understöd under sådana förhållanden att det framgår, att hans avsikt varit att understödet skulle bliva i angiven mening periodiskt, bör avdrag medgivas, även om understödet utgår blott under ett år eller kortare tid än ett år. Givarens avsikt att understödet skulle bliva periodiskt bör således tillmätas avgörande betydelse. Om t. ex. en skattskyldig åtagit sig att till en sjuk person utgiva understöd under dennes långvariga sjukdom, bör icke givaren betagas rätten till avdrag för utbetalningarna, därest mottagaren avlider före beskattningsårets utgång. Denna uppfattning torde överensstämma med rådande praxis.

I kravet på att understödet skall vara regelbundet återkommande inlägger kommittén även att utbetalningarna icke i allt för hög grad skola variera under olika år i fråga om det utbetalade beloppets storlek och att understödets storlek således icke får beslutas för ett år i sänder t. ex. med hänsyn till resultatet av varje års verksamhet för sig. Vissa variationer böra dock godtagas, eftersom såväl givarens förmåga som mottagarens behov kunna växla.

I fråga om mottagarens beskattning finner kommittén icke skäl att föreslå ändring i nu gällande regler. Mottagaren skall således enligt kommitténs mening även i fortsättningen inkomstbeskattas för belopp, för vilket givaren erhållit avdrag.

För gåva, vilken enligt vad ovan anförts, icke är att hänföra till periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning, skall gåvoskatt liksom hittills utgå, därest gåvan icke jämlikt 38 § jämförd med 3 §, eller 39 § förordningen om arvsskatt och gåvoskatt är undantagen från sådan beskattning.

I det föregående resonemanget har kommittén behandlat spørsmålet om avdragsrätt och skatteplikt med utgångspunkt från att såväl givaren som mottagaren äro fysiska personer. Vad därvid anförts anser kommittén böra gälla även i fråga om periodiskt understöd eller därmed jämförlig utbetalning, som av juridisk person utgives till fysisk person. I likhet med vad nu gäller skall en förutsättning för avdragsrätten vara, att mottagaren är namngiven fysisk person. Detta följer för övrigt av den av kommittén föreslagna allmänna regeln.

Till frågan om behandlingen i beskattningshänseende av periodiska understöd eller därmed jämförliga utbetalningar till juridiska personer återkommer kommittén i det följande.

## 2. Periodiskt understöd till person tillhörande givarens hushåll.

Enligt gällande rätt medgives icke avdrag för periodiskt understöd till person, som tillhör givarens hushåll. Mottagaren är följaktligen icke skattskyldig för dylikt understöd. Det sagda gäller även då understödet utgår på grund av förutvarande anställning i någon givarens förvärvskälla. Till den minskning i skatteförmågan, som underhåll av en person i den skattskyl-

diges hem innebär, kan hänsyn endast tagas genom extra avdrag för ömmande omständigheter. Rätten till sådant avdrag är emellertid mera osäker. Förutsättningen för erhållande av sådant avdrag är, att skatteförmågan genom det lämnade understödet blivit väsentligen nedsatt och att understödet utgår till annan närstående än barn, för vilket familjeavdrag är medgivet. Om den person, som underhålles i den skattskyldiges hem icke är nära anförvant synes således icke föreligga möjlighet att erhålla extra avdrag. Den omständigheten att extra avdrag får medgivas endast med visst högsta belopp även om den skattskyldige kan åberopa flera olika grunder för att komma i åtnjutande därav, kan jämväl medverka till att begränsa möjligheterna att genom dylikt avdrag taga hänsyn till den skattskyldiges genom underhåll minskade skatteförmåga. Det är således endast i begränsad omfattning hänsyn hittills ansetts kunna tagas till minskningen av givarens skatteförmåga, då hushållsgemenskap föreligger med mottagaren. Detta torde bero på de praktiska svårigheter, som äro förknippade med att införa en avdragsrätt, då sådan gemenskap föreligger. I princip synes nämligen icke föreligga några skäl att i beskattningshänseende behandla dylika understöd annorlunda än periodiska understöd i allmänhet.

Spörsmålet har, såsom framgår av den förut lämnade redogörelsen, beaktats bl. a. av 1936 års skattekommitté. Nämnda kommitté har därvid uttalat att det framstått som en angelägenhet av stor vikt att söka undanröja den obillighet, som här föreligger. Resultatet av kommitténs överväganden blev likväl, att kommittén ansåg sig icke kunna föreslå införande av avdragsrätt i sådana fall då hushållsgemenskap förelåg. De skäl som föranlett detta ståndpunktstagande voro svårigheterna att exakt kunna ange värdet av de förmåner understödstagarna åtnjutit, och svårigheten att begränsa avdragsrätten så att möjligheten att avdraga hembiträdeslöner och andra personliga levnadskostnader ej lämnades öppen. Vidare framhöll kommittén att även närvaron i hemmet av nära anförvanter kunde innebära ekonomisk fördel för den skattskyldige, enär dessa understundom kunde ersätta annan hjälp i hemmet. Slutligen kunde de hava egna inkomster, vilka om de icke uppginge till skattepliktigt belopp, stodo utanför taxeringsmyndigheternas kontroll.

Även 1941 års familjeskattesakkunniga hava behandlat detta problem. Enligt de sakkunnigas förslag skulle i sådana fall, då skattskyldig i sitt hem eller eljest under sådana omständigheter, att avdrag för periodiskt understöd icke kunde medgivas, underhålla närstående person, som på grund av ålderdom, minderårighet eller sjukdom icke kunde försörja sig själv, den skattskyldige erhålla ett extra avdrag å 800 kronor. I den mån den underhållne hade egen inkomst eller förmögenhet eller biträdde den skattskyldige i dennes hem eller förvärvsverksamhet, skulle avdraget av beskattningsnämnden jämkas.

1944 års allmänna skattekommitté finner det i och för sig icke tillfredsställande, att den omständigheten huruvida hushållsgemenskap mellan givare och mottagare råder eller icke, skall vara avgörande för understödets

behandling i beskattningshänseende. Bestämmelserna få anses desto mera obilliga, som det kan antagas att i de fall hushållsgemenskap föreligger mottagarens behov av understödet ofta kan vara mera påtagligt liksom försörjningsbördan kan vara mera betungande för givaren än eljest.

Frågan har emellertid numera fått väsentligt mindre betydelse än tidigare, enär de under senare år genomförda sociala reformerna framför allt förbättringen av folkpensioneringen starkt begränsat antalet dylika understödsfall. Då sjukförsäkringen trätt i kraft kommer antalet dylika fall att ytterligare minskas. De belopp, varmed folkpension numera utgår, torde i regel vara tillräckliga för att åldriga föräldrar skola kunna betala kostnaderna för sin vård. Vidare medför höjningen av det extra avdraget för ömmande omständigheter till 2 000 kronor vid såväl den kommunala som den statliga taxeringen, att hänsyn numera i större utsträckning än förr kan tagas till skattskyldigs minskade skatteförmåga, i fall som här avses.

Den sannolika begränsningen av det antal fall, då ifrågavarande inadvergens numera kan anses i praktiken göra sig gällande undanröjer givetvis icke det principiellt otillfredsställande i det nuvarande systemet. Å andra sidan måste emellertid alltjämt beaktas, att en lagstiftning om avdragsrätt för periodiskt understöd i sådana fall, då hushållsgemenskap föreligger, otvivelaktigt skulle stöta på stora praktiska svårigheter. Trots sin principiella inställning till spörsmålet, har kommittén därför icke ansett sig böra föreslå någon ändring av gällande bestämmelser i denna del.

### 3. Periodiskt understöd till make.

Enligt praxis torde avdrag för understöd till make medgivas endast under förutsättning att samlevnaden upphört på grund av söndring i äktenskapet och denna söndring är konstaterad genom hemskillnadsdom eller dom i äktenskapsskillnadsmål innan makarnas taxeringar slutligen fastställts. Den omständigheten att makar leva åtskilda från varandra och behandlas såsom av varandra oberoende skattskyldiga, är således enligt gällande rätt icke tillfyllest för att grunda avdragsrätt för periodiskt understöd.

Givetvis bör i fråga om avdragsrätt för periodiskt understöd till make stor varsamhet iakttagas. De stränga krav på bevisning om samlevnadens upphörande, som i praxis uppställas, kunna därför i och för sig anses motiverade. Kommittén anser emellertid att denna rättstillämpning i många fall kan leda till för de skattskyldiga alltför betungande beskattning. Det torde nämligen icke sällan förekomma, att skattskyldiga, vilka på grund av söndring i äktenskapet upphört med samlevnaden, av olika anledningar icke vilja eller kunna uttaga skilsmässa. Då kommittén dessutom icke kan finna några bärande skäl för att särskilda bestämmelser skola gälla i fråga om understöd mellan makar, vilka i alla andra avseenden i beskattningshänseende betraktas såsom av varandra oberoende skattskyldiga, finner kommittén en viss uppmjukning av kravet på bevisningen om samlevnadens upphörande vara motiverad. Enligt kommitténs mening bör sålunda avdragsrätt kun-



na medgivnas, om makarna på tillförlitligt sätt kunna styrka, att samlevnaden upphört och sådana omständigheter i övrigt föreligga, att de skola behandlas såsom av varandra oberoende skattskyldiga. I förhållande till gällande praxis i sistnämnda avseende innebär kommitténs ståndpunkt endast, att makarna skola beredas möjlighet att på annat sätt än genom hemskillnadsdom eller äktenskapsskillnadsdom ådagalägga att makarna separerat på grund av söndring i äktenskapet. Kommittén föreslår sålunda att så snart makar i beskattningshänseende skola behandlas såsom av varandra oberoende skattskyldiga, bör frågan om avdragsrätt och skatteplikt för periodiskt understöd bedömas efter den i punkt 1 givna allmänna regeln.

#### 4. Periodiskt understöd till i utlandet bosatt person.

Ett annat spørsmål, som i detta sammanhang synes böra beaktas, är avdragsrätten för periodiska understöd till i utlandet bosatt person. I dylika fall är utbetalningen regelmässigt undantagen all möjlighet till kontroll från taxeringsmyndigheternas sida. Huruvida denna rätt har missbrukats undandraget sig kommitténs bedömande, men möjligheterna till missbruk synas alltför stora för att lämnas obeaktade. Man har här att välja mellan att vägra avdragsrätt eller skapa möjligheter till en nöjaktig kontroll. Kommittén förordar för sin del den sistnämnda utvägen. För att nöjaktig kontroll skall vinnas synes såsom villkor för avdragsrätten böra uppställas dels att utbetalningarna genom postkvitton eller eljest på tillförlitligt sätt styrkas och dels att givaren genom exempelvis intyg från myndigheter i hemlandet eller på liknande sätt styrker, att beloppen verkligen tillförts den uppgivne mottagaren samt att under punkt 1 ovan angivna förutsättningar för avdragsrätt i övrigt föreligga. Kommittén anser dessa krav på utredning påkallade med hänsyn till risken för missbruk av avdragsrätten för periodiskt understöd till i utlandet bosatt person.

#### 5. Avdrag för periodiskt understöd till allmännyttigt ändamål.

En förutsättning för avdragsrätt för periodiskt understöd är enligt gällande rätt, att understödet utgår direkt till namngiven fysisk person. Detta medför att utgifter till allmännyttiga ändamål icke få avdragas. Ej heller få avdrag såsom för periodiskt understöd göras för andra utbetalningar till juridiska personer. Däremot är juridisk person berättigad att erhålla avdrag för periodiska utbetalningar till namngiven fysisk person, om utbetalningarna i och för sig fylla villkoren för periodiskt understöd.

Frågan om avdragsrätt vid taxeringen för gåvor till allmännyttigt ändamål har vid upprepade tillfällen varit under behandling i riksdagen. Så har exempelvis vid 1938, 1939, 1941 och 1942 års riksdagar genom särskilda författningar föreskrivits, att skattskyldig skulle äga rätt att vid taxering vissa år enligt förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt åtnjuta avdrag för gåva till staten eller till försvarsförening för luftvärdet

m. m. Redan då avdragsrätten för gåvor av angivet slag första gången infördes i lagstiftningen, uttalades inom riksdagen tveksamhet rörande lämpligheten av en sådan anordning. Sålunda framhöll 1938 års bevillningsutskott i anledning av då väckt förslag om avdragsrätt för gåva till luftvärnet, att en bestämmelse av berörda beskaffenhet innebure en uppenbar avvikelse från de principer, som lågo till grund för gällande skattelagstiftning. Detta har understrukits av senare bevillningsutskott i samband med föreslagna utvidgningar av avdragsrätten ävensom i andra sammanhang. 1943 års bevillningsutskott, som hemställde att motioner om förlängd giltighetstid för ovan nämnda avdragsrätt icke skulle föranleda någon riksdagens åtgärd, framhöll förutom oförmälda principiella betänkligheter, bl. a. den framträdande benägenheten att söka erhålla utsträckning av dessa skatteförmåner till nya områden. Utskottet anförde vidare, att enligt gällande skattelagstiftning avdrag vid taxering eljest ej vore medgivet för gåva, även om densamma utgått till i hög grad behjärtansvärda ändamål. Vid ärendets behandling i riksdagens kamrar uttalade chefen för finansdepartementet i första kammaren sin anslutning till utskottets förslag. Utskottets hemställan bifölls av riksdagen.

Bevillningsutskottet har sålunda vid upprepade tillfällen framhållit angelägenheten av att främjandet av behjärtansvärda eller eljest allmännyttiga ändamål icke bör ske i form av lättnader vid beskattningen utan att, i den mån stöd från statens sida för något ändamål befinnes påkallat, detta stöd lämnas i form av anslag till det avsedda ändamålet. Denna ståndpunkt har godkänts av riksdagen.

Kommittén intager i fråga om avdragsrätt för utbetalningar till allmännyttigt ändamål i princip samma ståndpunkt som bevillningsutskottet vid flera tillfällen givit uttryck åt. Kommittén anser sålunda att utbetalningar till ändamål som här avses icke äro av sådan karaktär att de falla inom ramen för periodiskt understöd och finner således icke anledning att i förevarande hänseende föreslå ändring i vad som nu gäller.

## 6. Periodiskt understöd till någons undervisning eller uppfostran.

Såsom framgår av redogörelsen i kap. 1 innebar den genom 1910 års lagstiftning införda avdragsrätten, att skattskyldig ägde rätt till avdrag för »undantagsförmåner och vad som eljest utgivits på grund av åtagande eller annan förpliktelse att tid efter annan utgiva visst belopp i penningar eller varor». Den inskränkningen gällde emellertid, att avdrag icke fick ske för den skattskyldiges »levnadskostnader och därtill hänförliga utgifter, däri inbegripet vad den skattskyldige till annan utbetalat till dennes undervisning eller uppfostran eller eljest på grund av lagligen åliggande försörjningsplikt eller vad han till understöd åt hemmavarande familjemedlemmar utgivit.» Motiveringen för avdragsrätten var, såsom tidigare framhållits, att man önskade undvika dubbelbeskattning. Eftersom mottagaren var skattskyldig för periodiska gåvor, borde givaren följaktligen medgivas en där-

emot svarande avdragsrätt. Vad angår periodiskt understöd till undervisning eller uppfostran ansåg vederbörande departementschef beskattning av beloppet hos mottagaren utesluten. »Att beskatta lärjungar vid universitet och skolor för medel, som uppburits i angiven ordning är, såvitt jag vet, för alla lagstiftningar främmande.» Resultatet av det förda resonemanget blev, såsom framgår av författningstexten, att avdrag för periodiska understöd till någons undervisning eller uppfostran hänfördes till personliga levnads-kostnader och att avdrag för dylika utbetalningar icke medgavs på denna grund. Bidrag till annans undervisning och uppfostran ansågos hänförliga till skattskyldigs levnads-kostnader även om utgifterna icke grundade sig på lagligen åliggande försörjningsplikt.

Genom 1928 års lagstiftning infördes rätt till avdrag för understöd av här ifrågavarande art, om understödet utgjort skadestånd. Bestämmelsen härom tillkom i samband med ett övervägande av möjligheterna av att införa rätt till avdrag för periodiskt understöd till annans undervisning eller uppfostran av andra barn än den skattskyldiges egna.

1936 års skattekommitté ansåg, att förbudet mot avdragsrätt för periodiskt understöd, som avsåg annans undervisning eller uppfostran, borde bibehållas.

Frågan om ändring av gällande bestämmelser om rätt till avdrag för periodiskt understöd till annans undervisning eller uppfostran aktualiserades genom motioner till 1945 års riksdag.

1945 års *bevillningsutskott* avstyrkte motionerna<sup>1</sup> och riksdagen biföll bevillningsutskottets avstyrkande hemställan.

Utskottets avvisande av yrkandena på revision av gällande bestämmelser om avdrag vid taxering för periodiskt understöd till annans »undervisning eller uppfostran» grundades framför allt därpå, att en dylik avdragsrätt i regel endast skulle kunna »komma sådana skattskyldiga till godo, vilka ägde möjlighet att bereda sina barn fortsatt utbildning». Detta uttalande kan möjligen tolkas såsom uttryck för den uppfattningen, att avdraget endast skulle komma skattskyldiga i de högre och högsta inkomstklasserna till godo. En sådan uppfattning torde dock icke vara med verkliga förhållandet överensstämmande. Det är utan tvivel en mycket stor grupp skattskyldiga med relativt begränsade inkomster, som underkasta sig betydande inskränkningar i den egna levnadsstandarden för att om icke helt så dock till en större eller mindre del kunna bekosta sina barns fortsatta utbildning.

Därest det av studentsociala utredningen framlagda förslaget kommer till utförande, blir väl denna grupp i någon mån reducerad, men det antal statsstipendier, som enligt detta förslag kommer att stå till förfogande, är dock så begränsat, att övervägande delen av de studerande — omkring  $\frac{3}{4}$  av dessa — jämväl framledes bli hänvisade att helt bekosta sina studier, förutom genom eget arbete, antingen genom lån eller genom understöd av föräldrar eller andra. Då rätten till statsstipendier vidare måste förbehållas studerande, vilkas föräldrar tillhöra relativt låga inkomstskikt, kom-

<sup>1</sup> Se s. 38.

mer realiserandet av utredningens förslag enligt kommitténs mening att i än högre grad än vad hittills varit fallet aktualisera kravet på avdragsrätt för ifrågavarande slag av periodiska understöd. Det kan nämligen icke anses överensstämmande med billighet och rättvisa att en skattskyldig, vilkens barn förvägrats statsstipendium av den anledningen, att föräldrarnas inkomst med ett måhända obetydligt belopp överstiger den inkomstgräns, som kommer att tillämpas vid stipendiernas beviljande, och som således i motsats till en skattskyldig med något lägre inkomst är nödsakad att själv bekosta barnens utbildning, icke skulle röna den förståelsen för sina uppoffringar i detta avseende från statsmakternas sida, att hänsyn här till toges vid avvägningen av hans skattebörd utan tvärtom därjämte nödgas bidra till finansieringen av de stipendier, som komma andras barn till godo. Den föreslagna rikligare tillgången på statsstipendier kommer med andra ord att skapa en så markerad klyfta mellan föräldrar i olika inkomstskikt — särskilt mellan dem, vilkas inkomster befinna sig i närheten av den kritiska inkomstgränsen — att det enligt kommitténs mening framstår såsom angeläget att vidtaga åtgärder för åstadkommande av en utjämning av dessa motsättningar. Införande av avdragsrätt för periodiska understöd av förevarande karaktär är enligt kommitténs mening det lämpligaste instrumentet för detta ändamål.

Enligt 1945 års akademiska utredning har studiekostnaderna vid universitet och högskolor hittills bestritts på följande sätt:

Antal uppgifter	Total studiekostnad	Därav procentuell andel bestridd genom:					
		Eget kapital	Inkomst genom arbete	Föräldrar	Stipendier	Andra återbetalningsfria medel	Lån
1.266	25 963 000	7.5	9	46.7	3.5	1.2	32.1

Mer än hälften av totala studiekostnaderna bestrides såvitt denna utredning giver vid handen således av återbetalningsfritt underhåll från föräldrar eller andra och av studenternas eget kapital. Det bör dessutom anmärkas att en väsentlig del av lånen upptagits hos föräldrar eller andra närstående. Studentsociala utredningen drager den slutsatsen, att endast en fjärdedel av akademikerna finansiera sina studier genom banklån och liknande.

Studentsociala utredningens förslag om en väsentlig ökning av de statliga studielånen, vilka föreslås skola kunna beviljas utan hänsynstagande till föräldrarnas ekonomiska ställning, utgör enligt kommitténs mening ytterligare ett skäl för införande av ifrågavarande avdragsrätt. En utveckling som leder därhän, att hela eller praktiskt taget hela det intellektuella medborgarskiktet blir gäldbundet, framstår ur allmän synpunkt såsom utomordentligt olyckligt. Statsstipendierna föreslås dock regelmässigt skola utgå under allenast halva studietiden medan studiekostnaderna i övrigt, så-

vitt utredningen giver vid handen, förutsättes skola bestridas av lånemedel. Vidare föreslås, att möjligheten att erhålla lån i hög grad skall underlättas. På grund härav och med hänsyn till den skärpta progressionen vid inkomstbeskattningen måste det därför allvarligen befaras, att föräldrar i mindre utsträckning än vad för närvarande är fallet komma att lämna bidrag till barnens utbildning och dessa i stället hänvisas att anlita lånevägen, därest åtgärder för motverkande av en sådan tendens icke vidtagas.

Från statsmakternas sida har vid upprepade tillfällen understrukits angelägenheten att med hänsyn till den hårda skattebelastningen den beskattningsbara inkomst, som ligger till grund för skattepåföringen, bestämmas under noggrant hänsynstagande till den skattskyldiges skatteförmåga. Det är ovedersägligt, att av två familjer i samma inkomstskikt — vare sig de tillhöra de lägre, medelstora eller högsta — den som nödgas utbetala periodiska understöd till sina barns utbildning, har en i förhållande till understödets storlek mindre skatteförmåga än den som besparas dylika utgifter. Den ifrågasatta rätten till avdrag för dessa understöd står därför utan tvivel i full överensstämmelse med principen om skatt efter förmåga. Den omständigheten, att en skattskyldig icke har så stor inkomst, att han är i stånd att vidkännas en viss utgift och således ej heller kan erhålla avdrag för den, anser kommittén icke vara ett bärande skäl för att vägra de skattskyldiga, som vidkännas utgiften, det avdrag vid taxeringen, en konsekvent tillämpning av nämnda princip kräver.

Verkningarna av den avvikelse från skatteförmågeprincipen, gällande bestämmelser om förbud mot avdrag för periodiska understöd för undervisning eller uppfostran enligt kommitténs mening innebära, komma i vissa fall till uttryck med sådan skärpa, att man med fog kan tala om en inadvertisens i skattelagstiftningen. Om exempelvis i en familj den ene sonen på grund av bristande vilja eller förmåga misskött sina studier och avbrutit dessa samt därefter i avsaknad av andra tillräckliga inkomster helt eller delvis erhåller sin försörjning genom periodiska understöd av fadern, medgives denne och bör av skäl kommittén ovan anført alltjämt medgivas avdrag för detta understöd. Men om fadern åt en annan son, som vinnlägger sig om sina studier, utbetalar enahanda understöd under studietiden, anses dessa utbetalningar icke böra underlättas — måhända möjliggöras — genom avdragsrätt vid faderns taxering. Om den sistnämnda sonen efter studiernas avslutning får en oavlönad eller så lågt avlönad anställning, att fadern alltjämt under någon tid nödgas bidraga till hans försörjning, inträder däremot avdragsrätt. Åtskilliga exempel på liknande fall kunna anföras. Kommittén anser sig icke kunna underlåta att i samband med den allmänna översyn av bestämmelserna rörande rätt till avdrag för periodiska understöd, som kommittén fått sig anførtrodd, föreslå rättelse av bestämmelser, som leda till dylika inadvertisenser.

Såsom skäl mot avdragsrätt för understöd för ändamål av ifrågavarande art har anförts, att dylika understöd vore hänförliga till den skattskyldiges personliga levnadskostnader, samt att avdrag för dylika kostnader jämlikt det

grundläggande stadgandet i 20 § kommunalskattelagen icke vore medgivet. Erinras må emellertid att förbudet mot ifrågavarande avdrag jämlikt första stycket av nämnda lagrum uttryckligen allenast hänför sig till »beräkningen av inkomsten från särskild förvärvskälla». Vid beräkningen av den jämlikt 47 § kommunalskattelagen och 5 § förordningen om statlig inkomstskatt taxerade inkomsten liksom ock vid fastställande av beskattningsbar inkomst jämlikt 50 § i samma lag och 9 § i nämnda förordning skola däremot vissa avdrag medgivas, vilka ovedersägligen avse den skattskyldiges levnadskostnader, detta självfallet av den anledningen, att skatteavvägningen eljest komme att strida mot principen om skatt efter förmåga. Vad särskilt angår det i 50 § 2 mom. tredje stycket omförmälda avdraget är detta förhållande t. o. m. klart angivet i lagtexten.

Beträffande personliga levnadskostnader gäller således den principen, att de icke få avdragas vid beräkningen av inkomsten från särskild förvärvskälla, men att hänsyn härtill tages vid fastställande av taxerad och beskattningsbar inkomst i den omfattning, tillämpningen av principen om skatt efter förmåga anses kräva. Förbudet mot avdragsrätt för periodiska understöd för annans undervisning och uppfostran innebär såsom ovan anförts enligt kommitténs uppfattning en sådan avvikelse från denna princip att den åtminstone i vissa fall framstår såsom en inadvartens i lagstiftningen. Med denna utgångspunkt står det således i full överensstämmelse med de grundläggande principerna för skattesystemet att liksom fallet är med periodiska understöd av annat slag, vilka icke hänföra sig till viss förvärvskälla, medgiva avdrag för dylika utbetalningar såsom allmänt avdrag vid beräkningen av den taxerade inkomsten.

Det har vidare mot den ifrågavarande avdragsrätten invänts, att sedan barnavdragen vid den statliga inkomsttaxeringen år 1947 utbytts mot barnbidrag, det skulle stå i strid mot den grundläggande princip för familjebeskattningen, som därigenom kommit till uttryck, att medgiva föräldrarna avdrag för periodiskt understöd som utgivits till icke hemmavarande barns undervisning och uppfostran och att en sådan reform i realiteten skulle innebära viss återgång till det numera övergivna systemet med skattefria barnavdrag. Invändningen grundas enligt kommitténs mening på en missuppfattning av barnbidragens och de ifrågavarande periodiska understödens karaktär. Genom barnbidragen erhålla samtliga skattskyldiga, oavsett det inkomstskikt de tillhöra, ett och samma bidrag till de ofrånkomliga kostnader för barnens försörjning, föräldrar nödgas vidkännas. Enighet råder såväl därom, att av sociala skäl statligt bidrag till dylika för alla barn ofrånkomliga försörjningskostnader böra utgå som därom, att det förutvarande systemet för stödjande av barnfamiljerna genom skattefria barnavdrag var värdelöst för de lägre inkomsttagare, som icke kunna utnyttja dessa avdrag. Den avdragsrätt, som av kommittén ifrågasättes, inträder emellertid i motsats till vad fallet var med barnavdragen, allenast för det fallet att föräldrarna utöver de ofrånkomliga försörjningskostnaderna haft att vidkännas särskilda kostnader för barnens utbildning utom

hemmet. Den kategori inkomsttagare, för vilken barnavdragen bleve värdefulla, komma att enligt studentsociala utredningens förslag tillgodoses genom ökade stipendiemöjligheter, en förmån som regelmässigt är långt värdefullare än den ifrågasatta avdragsrätten. Att denna avdragsrätt såsom fallet var med barnavdragen skulle innebära ett orättmätigt missgynnande av sistnämnda kategori skattskyldiga kan därför icke med fog göras gällande och ifrågavarande avdragsrätt — till förmån för samma skattskyldiga kompletterad med kontanta stipendier — synes väl överensstämma med det system, som för närvarande gäller beträffande familjebeskattningen, innefattande bl. a. hustruavdrag, särskilt avdrag vid minskad skatteförmåga och kontanta barnbidrag.

Mot rätten till avdrag för periodiska understöd, som utgivits för undervisning och uppfostran, har av bevillningsutskottet även anförts, att kostnaden för högre utbildning i viss mån kan betraktas såsom en kapitalplacering, varigenom barnets blivande försörjningsmöjligheter i de flesta fall blir större, än om barnet erhållit motsvarande kapitalbelopp. Den immateriella tillgång vari kapitalet placeras — den högre utbildningen — är emellertid icke av obegränsad ekonomisk varaktighetstid utan kan ekonomiskt utnyttjas allenast under den tid vederbörandes arbetsförmåga varar. Denna tillgång får likväl i motsats till materiella tillgångar, som ingå i annan inkomstbringande förvärvsverksamhet, icke avskrivas i beskattningshänseende. Denna olikartade behandling av de båda slagen av tillgångar torde lämpligen klarläggas genom ett schablonmässigt exempel. Antag att två bröder vardera ärva ett kapital på 30 000 kronor. Den ene använder pengarna för inköp av en fiskebåt och den andre för studier. Båten antages äga en ekonomisk varaktighetstid av 30 år och den som ägnat sig åt studier antages efter slutad utbildning kunna utöva förvärsarbete under samma tidsperiod. Antag vidare, att båda bröderna under 30-årsperioden hava en inkomst — för båtägarens del före avdraget för båtens värdeminskning — av 10 000 kronor för år eller sammanlagt 300 000 kronor. Eftersom båtägaren vid sin inkomstbeskattning erhållit värdeminskningsskatt mot svarande hela anskaffningskostnaden, har han vid 30-årsperiodens utgång beskattats för tillhopa 270 000 kronor, under det att den andre brodern blivit beskattad för 300 000 kronor. Den immateriella tillgång, vari den sistnämnde brodern nedlagt sitt arv, har emellertid vid denna tidpunkt lika väl som fiskebåten förlorat sitt ekonomiska värde. För vinnande av likställighet i beskattningshänseende mellan kapitalplacering i studier och andra inkomstbringande kapitalplaceringar med begränsad ekonomisk varaktighetstid erfordras således, att avdrag vid taxeringarna medges för värdeminskning å den immateriella tillgång utbildningen representerar eller, därest anskaffningskostnaden för densamma fått vidkännas av föräldrarna genom utgivande av periodiska understöd, att dessa få åtnjuta avdrag därför vid sin taxering. Den omständigheten, att kostnaden för högre utbildning regelmässigt är att anse såsom en kapitalplacering kan således icke med fog åberopas såsom skäl mot ifrågavarande avdragsrätt.

Även om man skulle taga hänsyn till att barnets blivande försörjningsmöjligheter på sätt utskottet anfört genom en dylik placering i de flesta fall blir bättre »än om barnet erhållit motsvarande kapitalbelopp» utgör ej heller detta enligt kommitténs mening något skäl mot avdragsrätten. Den högre inkomst, barnet oftast men ingalunda alltid erhåller på grund av sin utbildning, blir belastad med en med hänsyn till vederbörandes skatteförmåga avvägd progressiv beskattning. Om den av bröderna, som i ovanberörda exempel nedlagt arvet i studier, under ifrågavarande 30-årsperiod för värvat 100 000 kronor mer än båtägaren, bör han beskattas för sammanlagt 370 000 kronor och därvid å toppinkomsten vidkännas den genom skattskalans progressivitet fastställda merbelastningen, men han bör däremot icke, såsom enligt gällande bestämmelser blir fallet, beskattas för en inkomst av 400 000 kronor. Bevillningsutskottet ger i sitt ovanberörda utlåtande uttryck åt en motsatt uppfattning i detta avseende. Utskottets tankegång har dock hittills varit för vår skattelagstiftning helt främmande. Sålunda skulle i konsekvens med denna tankegång exempelvis avdrag för värdeminskning å inventarier begränsas av den anledningen att de investerats i en rörelse, som lämnar god avkastning.

Slutligen har anmärkts att, eftersom avdrag för periodiska understöd enligt kommitténs förslag skulle medgivas vare sig mottagaren vore lämpad för studier eller ej, ifrågavarande avdragsrätt komme att öka antalet studerande med otillfredsställande studiebegåvning. Möjligen kan detta i någon om ock begränsad omfattning bliva fallet. Frågan om en lämplig sovring av elevmaterialet är emellertid enligt kommitténs uppfattning en angelägenhet, som ankommer på läroanstalterna och bör icke rimligen influera på utformningen av skattelagstiftningen.

Kommitténs ovan angivna principiella uppfattning, att anledning saknas förvägra föräldrar, som genom utgivande av periodiska understöd bereda sina barn utbildning vid läroanstalter utom hemorten rätt till avdrag för dylika utbetalningar, åsyftar, såsom av det ovan anförda torde framgå, huvudsakligen den högre utbildningen. Det övervägande antalet fall, då sådan avdragsrätt blir aktuell, torde komma att avse utbildning vid universitet och högskolor, således fortsatt utbildning efter avlagd studentexamen eller därmed likställd examen. Att utan införande av andra restriktioner slopa förbudet mot avdragsrätt för periodiska understöd till undervisning och uppfostran skulle enligt kommitténs mening icke vara praktiskt genomförbart. Sålunda skulle exempelvis en fränskild fader eller en fader till utomäktenskapligt barn, vilken på grund av dom eller överenskommelse utbetalar understöd till minderåriga barn, bliva berättigad åtnjuta dylika avdrag. En författningsändring, som får sådana konsekvenser, skulle icke stå i god överensstämmelse med skattesystemets grundläggande principer. Enligt kommitténs mening vinnes däremot en sådan överensstämmelse, om i samband med slopande av förbudet mot avdrag för periodiska understöd till undervisning och uppfostran den inskränkningen stadgas i avdragsrätten, att avdrag icke medgives för nu ifrågavarande periodiska understöd åt barn,



för vilka barnbidrag utgå, d. v. s. åt barn, som icke fyllt 16 år. Enligt kommunalskattelagen är visserligen för närvarande familjeavdrag medgivet för barn under 18 års ålder, varför rent logiskt vid taxering enligt nämnda lag avdrag för periodiskt understöd till undervisning eller uppfostran endast borde medgivas, därest mottagaren fyllt 18 år. Barnavdraget enligt kommunalskattelagen är emellertid av så ringa betydelse, att kommittén för vinande av enkelhet vid tillämpningen anser sig kunna föreslå, att 16-årsgränsen skall bliva avgörande vid båda taxeringarna. Kommittén anser sig kunna göra detta med desto större skäl, eftersom utredning pågår rörande de kommunala barnavdragens ersättande med barnbidrag.

En enligt ovanstående förslag bestämd avdragsrätt skulle bliva något mera omfattande än om avdragsrätten endast finge avse sådan högre utbildning, som ovan angivits. Övervägande skäl tala emellertid enligt kommitténs mening för, att 16-årsgränsen bör bli avgörande. Det synes icke vara lämpligt att medgiva avdragsrätt för allenast exempelvis sådan utbildning, som meddelas efter studentexamen eller därmed likvärdig examen, så att utbildningen vid tekniska gymnasier och ett flertal andra läroanstalter bleve utsluten. Utbetalningarnas inverkan på givarens skatteförmåga blir självfallet densamma, vare sig understöden förbrukas i den ena eller den andra läroanstalten och det synes möta utomordentligt stora praktiska svårigheter att på sådant sätt avgränsa de läroanstalter, där studier kunde medföra avdragsrätt, att icke befogade erinringar mot gränsdragningen kunde framställas. Om den inskränkande bestämmelsen i stället utformas så, att avdragsrätt icke medgives för understöd åt barn, vilka under det beskattningsår, varom fråga är, icke fyllt 17 år, synes avdragsrätten på ett naturligt sätt inlemmas i skattesystemet, och några svårigheter vid tillämpningen icke uppstå. Sålunda erfordras med denna utformning av lagstiftningen icke enligt kommitténs mening särskilda bestämmelser rörande understöd, som utgivas av fränskild fader eller fader till utomäktenskapliga barn. Bärande skäl synas nämligen icke föreligga för en annan skatterättslig behandling av dylika understöd än den som gäller beträffande understöd, vilka under bestående äktenskap utbetalas till barnens fortsatta utbildning.

Kommittén kommer i det följande att föreslå, att statsstipendier icke skola beskattas såsom inkomst hos mottagaren. I konsekvens härmed borde även periodiska understöd till studerande i vad understöden icke överstiga det belopp, varmed statsstipendier högst komma att utgå, undantagas från skatteplikt. En dylik bestämmelse kan emellertid befaras föranleda så betydande svårigheter vid tillämpningen, särskilt i de fall då mottagaren åtnjuter annan inkomst, att kommittén nödgas avstå från framläggande av något förslag av sådant innehåll. Kommittén förutsätter därför i stället att beträffande såväl mottagarens skatteplikt för periodiska understöd av angivet slag, för vilka givaren enligt vad ovan sagts medgives avdrag, som i övriga avseenden, till alla delar skola gälla ovan föreslagna generella beskattningsregler beträffande periodiska understöd. Den omständigheten att taxering kommer att åsättas omyndiga bör väcka desto mindre betänklig-

heter som den första taxeringen för uppburna understöd icke kommer att äga rum förrän det år barnet fyller 18 år, under det att exempelvis taxering för inkomst av kapital åsättes oavsett barnets ålder.

Den författningsändring, kommittén således finner erforderlig, föranleder en viss minskning av skatteunderlaget. Någon beräkning av storleken därav har kommittén icke ansett möjlig verkställa. Den kan dock enligt kommitténs mening icke antagas uppgå till så högt belopp, att skäl av kommunal eller statsfinansiell natur böra föranleda, att nuvarande i denna del otillfredsställande beskattningsregler bibehållas. Detta bör desto mindre vara fallet, som det måste anses såsom ett livsintresse för vårt folk, att ungdomens fortsatta utbildning på allt sätt främjas, något som starkt underströks bl. a. i studentsociala utredningens betänkande. Av de åtgärder utredningen för sin del i detta syfte förordar, ställa de föreslagna statsstipendierna i det individuella fallet väsentligt större anspråk på statskassan än den av kommittén föreslagna avdragsrätten, helst som mottagarna av understöden enligt kommitténs förslag skola beskattas för desamma. Statsfinansiella skäl torde lägga oöverstigliga hinder i vägen för en sådan utveckling, att statsstipendier skulle kunna utgå till var och en, som är lämplig och villig att tillgodogöra sig högre utbildning. Under sådana förhållanden anser kommittén införande av avdragsrätt för periodiskt understöd till undervisning och uppfostran, som ovan föreslagits, innebära den bästa och av statsfinansiella skäl för närvarande enda möjliga lösningen av föreliggande problem.

Den av kommittén sålunda förordade rätten till avdrag för periodiska understöd åt barn, som åtnjuta utbildning vid läroanstalt utom hemorten innebär emellertid att problemet endast delvis blir löst. Härigenom kommer visserligen skattebördan för en familj, som nödgas utbetala periodiska understöd till sina barns utbildning att bättre än för närvarande överensstämma med principen om skatt efter förmåga. Men även en familj som i hemmet underhåller barn, vilka åtnjuta heltidsundervisning vid läroanstalt i hemorten och därigenom förhindras utöva förvärvsarbete, har mindre skatteförmåga än en familj, där barnen icke åtnjuta sådan utbildning utan genom förvärvsarbete försörja sig själva. Förutom dessa båda utpräglade fall förekomma ett obegränsat antal variationer härav, då ju hemmavarande barn i större eller mindre utsträckning vid sidan av studier kunna genom förvärvsarbete bidra till sin försörjning. En konsekvent tillämpning av skatteförmågeprincipen kräver, att hänsyn till dessa kostnader för barnens underhåll tages vid avvägningen av föräldrarnas skattebörd.

Att medgiva föräldrarna avdrag vid taxeringen med det belopp, till vilket dessa kostnader visas hava uppnått, synes emellertid av praktiska skäl vara uteslutet. Kommittén förordar i stället att frågan löses på så sätt, att föräldrarna medgives ett särskilt enligt schablonmässiga grunder beräknat avdrag i dylika fall. Att avväga storleken av detta avdrag är vanskligt. Följande synpunkter synas dock därvid kunna lämna viss ledning.

Eftersom skattskyldig för sig och sin hustru åtnjuter vid taxeringen till statlig inkomstskatt avdrag med lägst 2 500 kronor och högst 3 000 kronor eller alltså 1 250 respektive 1 500 kronor per person synes avdraget i varje fall icke böra överstiga nämnda belopp för varje barn, beträffande vilket rätt till sådant särskilt avdrag enligt kommitténs mening bör föreligga. En jämförelse med de belopp, varmed statsstipendier enligt student-sociala utredningens förslag komma att utgå, synes icke i och för sig giva vid handen, att avdrag med ovan angivna belopp skulle bliva för stora. De statliga läroverksstipendierna utgå dock med väsentligt lägre belopp än de av utredningen föreslagna statsstipendierna och då enligt vad ovan nämnts avdragen föreslås skola utgå från och med det beskattningsår, under vilket barnet fyllt 17 år, bör detta förhållande beaktas. Av statsfinansiella skäl och med hänsyn till att avdrag hittills icke medgivits för ifrågavarande kostnader, kan en väsentlig nedsättning av de ovan angivna maximibeloppen förslagsvis till hälften måhända anses motiverad. Med utgångspunkt från detta resonemang har kommittén ansett sig böra föreslå ett avdrag å 700 kronor såsom under föreliggande omständigheter skäligt. I likhet med vad gäller beträffande avdrag för ömmande omständigheter bör avdraget vara lika stort vid taxeringen till statlig inkomstskatt som vid taxeringen till kommunal inkomstskatt.

Enligt kommitténs mening bör således skattskyldig, vilken under större delen av beskattningsåret underhållit hemmavarande barn som under samma år uppnått 17 års ålder och åtnjutit heltidsundervisning vid läroanstalt, vid taxering till inkomstskatt tillerkännas särskilt avdrag med förslagsvis 700 kronor. Såsom ytterligare villkor för avdragsrätten bör stadgas, att barnet icke åtnjutit egen inkomst överstigande avdragets belopp. Detta innebär, att skattskyldig, vars barn icke åtnjutit inkomst överstigande 700 kronor, är berättigad till helt avdrag för barnet. Överstiger däremot barnets inkomst nämnda belopp, skola avdrag ej medgivas. Kommittén är medveten om att en dylik bestämmelse kan verka obillig i gränsfallen, men anser att en mjukare övergång mellan avdragsrätt och icke avdragsrätt skulle medföra alltför stora praktiska svårigheter.

Kommitténs förslag att såväl sistberörda avdrag som avdrag för periodiskt understöd för undervisning och uppfostran, skall medgivas först från och med det beskattningsår barnet fyllt minst 17 år innebär icke fullständig anslutning till bestämmelsen rörande utbetalning av barnbidrag, då barnet är fött under de tre första kvartalen av kalenderåret, när barnbidraget allenast utgår till och med det kvartal, varunder barnet fyllt 16 år. På grund av praktiska tillämpningssvårigheter anser sig kommittén emellertid icke böra förorda att rätten till ifrågavarande avdrag skall inträda redan från och med kvartalet efter det, då barnet fyllt 16 år.

Kommitténs förslag i denna del förete vissa likheter med det redan existerande avdraget för ömmande omständigheter men skiljer sig dock på väsentliga punkter från detta. Särskilt avdrag för ömmande omständigheter medgives endast då väsentlig nedsättning i skatteförmågan föreligger.

Den skattelindring på grund av underhåll i hemmet av studerande barn, som kommittén förordar, skall däremot utgå så snart de ovan angivna förutsättningarna föreligga, oavsett om nedsättningen i försörjarens skatteförmåga genom underhållet är väsentlig eller icke.

Den omständigheten, att det särskilda avdraget föreslås endast skola utgå i sådana fall, då barnet åtnjuter heltidsundervisning, är enligt kommitténs mening icke ägnad att väcka betänkligheter. I de fall då hemmavarande barn jämsides med studierna ägna sig åt förvärvsarbete men inkomsten därav är så ringa, att föräldrarna nödgas bidra till barnets försörjning, torde regelmässigt möjlighet föreligga att genom medgivande av avdrag för s. k. ömmande omständigheter utjämna uppkommande ojämnheter mellan de familjeförsörjare, som bliva berättigade till det särskilda avdraget och de som gå miste därom.

Ur statens och kommunens synpunkt torde frågan om införande av ett särskilt avdrag för skattskyldig på grund av understöd till studerande barn i hemmet icke vara någon större finansiell fråga. Enligt från skolöverstyrelsen inhämtade uppgifter torde hela antalet barn i åldrarna 17 till och med 20 år, som bedriva heltidsstudier kunna beräknas till omkring 30 000. Enligt studentsociala utredningen utgjorde hela antalet vid universitet, högskolor och därmed jämförliga undervisningsanstalter inskrivna studenter 14 852. Hela antalet ungdomar, som bedriva heltidsstudier kan således beräknas till 45 000. Om man antager att av dessa 15 000 erhålla stipendier, bedriva studier vid läroanstalt utom hemorten eller hava egen inkomst, skulle 30 000 kunna komma i fråga för det särskilda avdraget å 700 kronor. Hela minskningen av skatteunderlaget skulle enligt denna beräkning uppgå till 21 000 000 kronor. Ehuru dessa siffror äro synnerligen osäkra visa de dock, att frågan ur kommunal och statsfinansiell synpunkt är ganska obetydlig.

Kommittén önskar fästa uppmärksamheten på att den omständigheten, att beskattning av periodiska understöd och beskattning av gåva handläggas av olika myndigheter, kan innebära vissa olägenheter, om denna uppdelning av beskattningsärendena medför att desamma icke bedömas efter enhetliga grunder. Dessa olägenheter kunna knappast avlägsnas genom lagstiftning. Genom att kontakt i största möjliga utsträckning uppehålls mellan de olika myndigheterna under ärendenas förberedande behandling, bör dock en icke enhetlig bedömning kunna undvikas. Härtill kommer att i tveksamma fall möjlighet finnes såväl för stat och kommun som för den skattskyldige att genom reservationsvis förda besvär hålla sin talan öppen i sådana ärenden, som kunna bliva föremål för prövning av olika myndigheter.

## Kap. 5. Stipendier.

### 1. Stipendieväsendets omfattning.

Staten lämnar i stor utsträckning bidrag till fysiska personer för främjande av deras utbildning, vilka bidrag betecknas såsom stipendier (*statsstipendier*).

Vid Uppsala och Lunds universitet samt Karolinska institutet utgå 133 *docentstipendier* å 7 200 kronor per år. Sådant stipendium tillsättes för en tid av tre år och kan förlängas för ytterligare högst tre eller i undantagsfall fyra år. Docentstipendierna hava till ändamål att vid vederbörande institutioner fästa unga framstående docenter och sålunda tillgodose undervisningen och det vetenskapliga arbetet därstädes. Det åligger docentstipendiat att vid sidan av sin vetenskapliga forskarverksamhet hålla 55 föreläsningar per läsår. Han kan också åläggas viss examinationsskyldighet. (Kungl. brev den 9/10 1925 beträffande arvoden åt vikarierande akademiska lärare och docentstipendier.)

Den matematisk-naturvetenskapliga avdelningen vid Stockholms högskola erhåller statsanslag till 6 docentstipendier å 11 000 kronor per år. Sådant stipendium utgår under förutsättning att vederbörande docent fullgör minst samma undervisningsskyldighet som är föreskriven för docenterna vid universiteten.

Till docenter vid tekniska högskolan i Stockholm och Chalmers tekniska högskola utgå även docentstipendier. (Kungl. brev den 22/10 1939, ändr. 21/10 1942, med bestämmelser angående docentstipendier vid de tekniska högskolorna.)

Vid lantbrukshögskolan utgå fyra docentstipendier å 7 200 kronor per år. (Kungl. brev den 13/4 1936 med bestämmelser angående docentstipendier vid lantbrukshögskolan.)

Till docenter vid skogshögskolan utgå två docentstipendier å 7 200 kronor per år. (Kungl. brev av den 18/10 1926, ändr. den 20/10 1946, angående bestämmelser beträffande docentstipendier vid skogshögskolan.)

Till docenter vid universiteten i Uppsala och Lund samt Karolinska institutet utgå 14 *forskarstipendier* å 8 200 kronor per år. Sådant stipendium tillsättes för en tid av 3 år och kan förlängas för ytterligare högst 3 år. Behörig att erhålla forskarstipendium är docent, som genom utgivna skrifter ådagalagt utmärkt forskarbegåvning och intager en verkligt framstående ställning inom sin vetenskap. Vid tillsättande av forskarstipendium må ej andra grunder avses eller åberopas än graden av vetenskaplig forskarbegåvning. Forskarstipendiat är skyldig att meddela undervisning till en omfattning, motsvarande 15 föreläsningstimmar per läsår, samt att mottaga uppdrag såsom fakultetsopponent. (Kungl. brev den 8/4 1927, ändr. 20/10 1946, med bestämmelser rörande forskarstipendier för docent vid universiteten i Uppsala och Lund samt Karolinska medikokirurgiska institutet.)

Ä såväl docentstipendier som forskarstipendier utgår dyrtidstillägg och kristillägg.

*Stipendier för främjande av högre studier* förekomma på olika områden. Sådana utdelas till studerande, som avlagt juris kandidatexamen, ådagalagt håg och fallenhet för vetenskapligt juridiskt arbete samt bedriva studier för avläggande av juris licentiatexamen eller disputationssprov inom juridisk fakultet.

För främjande av högre medicinska studier vid universiteten, karolinska institutet, tandläkarinstitutet, farmaceutiska institutet och veterinärhögskolan utgå stipendier till studerande, som äro sysselsatta med utarbetande av doktorsavhandlingar eller därmed jämförligt arbete och som ådagalagt håg och fallenhet för vetenskapligt medicinskt arbete.

De som avlagt avgångsexamen vid svensk teknisk högskola och tillika visat särskild fallenhet för teknisk vetenskaplig forskning kan erhålla stipendium för främjande av högre tekniska studier. Vid utdelandet av dylika stipendier, vilka hava till ändamål att främja utbildandet av forskare på det tekniskt-vetenskapliga området, skall hänsyn tagas såväl till näringslivets behov av forskare inom skilda områden som till de sökandes kvalifikationer. Vid bedömandet av de sökandes kvalifikationer skall avseende fästas i första rummet vid ådagalagd forskarbegåvning, sådan denna tagit sig uttryck exempelvis vid utförandet av examensarbete eller konstruktionsuppgifter, och i andra rummet vid betyg.

Nämnda stipendier för främjande av högre studier, som äro av två slag, dels lägre å 2 500 kronor för år (licentiatstipendier), dels ock högre å 5 000 kronor för år (doktorandstipendier). Stipendierna utdelas för ett år i sänder. Licentiatstipendium kan innehavas under högst två år och doktorandstipendium under högst tre år. Samma studerande får icke innehava licentiatstipendium och doktorandstipendium under sammanlagt mera än fyra år. (Kungl. brev <sup>29</sup>/<sub>10</sub> 1945, <sup>4</sup>/<sub>10</sub> 1948 och <sup>14</sup>/<sub>11</sub> 1947.)

Till lärare vid de tekniska högskolorna kunna utgå *resestipendier*. I regel utgör sådant stipendium 2 000 kronor. (Kungl. brev den <sup>29</sup>/<sub>10</sub> 1946 med bestämmelser angående stipendier för utrikes studieresor åt lärare vid de tekniska högskolorna.)

För underlättande av studiemöjligheterna för utmärkt begåvade, obemedlade studerande utgå *naturastipendier till studerande vid universiteten, karolinska institutet samt Stockholms och Göteborgs högskolor* i form av fria bostäder och fri kost. Även bokstipendier utdelas, varigenom kurslitteratur kostnadsfritt tillhandahålles stipendiaten. Naturastipendium utdelas för ett år i sänder och kan innehavas under sammanlagt högst tre läsår. Stipendiaterna utses av särskilda statsstipendienämnder. (Reglemente <sup>20</sup>/<sub>10</sub> 1944, nr 306, för utdelning av statsstipendier vid universiteten, karolinska medikokirurgiska institutet och vissa högskolor och Kungl. brev <sup>31</sup>/<sub>10</sub> 1939.)

Till studerande vid *lantbrukshögskolan* utgå årligen tio *elevstipendier* å 800 kronor och två *licentiatstipendier* å 1 300 kronor. (Kungl. brev <sup>31</sup>/<sub>10</sub> 1946.)

För underlättande av studiemöjligheterna för utmärkt begåvade, obemed-

lade studerande vid *skogshögskolan* utgå statsstipendier i form av fria bostäder och fri kost. Även penningstipendier utdelas. Naturastipendierna utgå i regel för ett läsår i sänder och kunna innehavas under sammanlagt högst två och ett halvt år. Stipendiater utses av en statsstipendienämnd. Stipendierna äro dels elevstipendier och dels licentiatstipendier. (Reglemente  $\frac{4}{5}$  1945, nr 226, för utdelning av statsstipendier vid skogshögskolan och Kungl. brev  $\frac{10}{5}$  1946.)

Till elever vid *gymnastiska centralinstitutet* utgå statliga stipendier. (Kungl. brev  $\frac{4}{5}$  1864 med föreskrifter beträffande stipendier åt elever vid gymnastiska centralinstitutet.)

Vid *veterinärhögskolan* utgå statliga stipendier enligt Kungl. brev  $\frac{24}{5}$  1946. (Jordbruksutskottets utlåtande nr 1 p. 61, 1946.)

Vid *akademien för de fria konsterna med konsthögskolan* utdelas stipendier dels till elevernas studieresor och dels i form av konstnärarvoden, de senare två per år. (Kungl. brev  $\frac{14}{6}$  1946.)

Efter förslag av *musikaliska akademien* utdelas stipendier till yngre svenska musikidkare med anlag för tonsättningskonst. Sådant stipendium beviljas för två år och utgår med minst 2 000 och högst 4 000 kronor per år. Tiden för åtnjutande av stipendium kan förlängas två gånger, varje gång med ett år. Efter förslag av akademien kunna även utgå bidrag med olika belopp till uppmuntran åt inhemska tonsättare för åstadkommande av musikaliska arbeten av högre värde samt till belöningar åt äldre framstående svenska tonsättare för av dem utförda musikaliska arbeten. (Kungl. kungörelse  $\frac{7}{11}$  1919, nr 717 angående stipendier m. m. åt tonsättare.)

Vid *Svenska institutet* i Rom utgå stipendier till klassiska arkeologer och filologer samt läroverkslärare i klassiska ämnen med belopp varierande mellan 1 125 och 4 500 kronor. (Kungl. brev  $\frac{5}{6}$  1942.)

Vid *Alnarps lantbruks-, mejeri- och trädgårdsinstitut* utgå stipendier enligt Kungl. brev  $\frac{12}{4}$  1946. (Jordbruksutskottets utl. nr 1 p. 31, 1946.)

Till personer, som önska erhålla *högre utbildning i trädgårdsfacket*, kunna utdelas statsstipendier å 1 200, 2 400 eller 3 600 kronor. (Kungl. kungörelse  $\frac{15}{6}$  1922, nr 298, ändr. 553/1937, angående villkoren för erhållande av statsstipendium för högre utbildning i trädgårdsfacket.)

Av direktionen över Stockholms stads undervisningsverk utdelas stipendier till elever vid *statens skolköksseminarium och hushållsskola* i mån av behov. (Kungl. brev  $\frac{14}{6}$  1946.)

I betydande omfattning utgå *statsstipendier för bedrivande av studier vid allmänna läroverk m. fl. anstalter*. Anslag härtill utgår för budgetåret 1949/50 med 10 miljoner kronor. Stipendier kunna tilldelas lärjungar vid allmänt läroverk, kommunalt gymnasium, kommunal mellanskola, kommunal flickskola, praktisk mellanskola, högre folkskola, folkskolans högre avdelning, tekniskt läroverk, konstfackskolan med undantag av konstindustriella aftonskolan och teckningslärarinstitutet, bergsskolan i Filipstad, textilinstitutet i Borås med undantag av kursen för textil- och konfektionsingenjörer, Lennings textiltkniska institut i Norrköping, grafiska institutet, stats-

understött handelsgymnasium samt sådan enskild under skolöverstyrelsens eller överstyrelsens för yrkesutbildning inseende ställd läroanstalt, vars bildningsmål är jämförligt med ovannämnda läroanstalters. Stipendium må utgå såsom bidrag till kostnader för studier i bostadsortens eller annan ords läroanstalter, för inackordering på skolorten, för resor mellan bostadsort och skola samt för måltid under huvudrasten. Stipendierna äro av två slag, grundstipendier och behovsstipendier. Grundstipendium utgår utan behovsprövning och avser att utjämna skillnaden i kostnader för lärjunges skolgång mellan orter utan sådan högre läroanstalt, som lärjungen önskar bevista för sin utbildning, å ena, och orter med dylik läroanstalt, å andra sidan. Behovsstipendium utgår efter behovsprövning och avser att ekonomiskt stödja obemedlade och mindre bemedlade lärjungar att genomgå den läroanstalt i eller utanför bostadsorten, som lärjungen önskar bevista för sin utbildning. Stipendium utgår för ett läsår i sänder.

Såsom första villkor för erhållande av stipendium skall gälla, att lärjungen visat god lämplighet för vald utbildningslinje och ingiver grundade förhoppningar om framgång i sina studier. Därjämte skall såsom villkor gälla för erhållande av grundstipendier, att lärjungen icke kan erhålla önskad skolutbildning i bostadsorten eller i dess omedelbara närhet. Såsom villkor för erhållande av behovsstipendium skall särskilt gälla, att lärjungen är i behov av ekonomisk hjälp för sina studier.

Grundstipendium utgå till lärjunge, som är inackorderad å skolorten, med 500 kronor för läsår samt till lärjunge, som dagligen reser mellan bostadsorten och skolan, med belopp, motsvarande dels resekostnaden, i den mån densamma överstiger 25 kronor för termin, dels ock hälften av kostnaden för frukostmål under huvudrasten. Behovsstipendium utgår med högst 540 kronor för läsår; dock må i enstaka, särskilt ömmande fall stipendium kunna utgå med högre belopp.

Av statsmedel utgå även *stipendier till kursavgifter vid brevsolor* (korrespondensinstitut). Sådant stipendium kan utdelas till den, som genomgått minst folkskolans sjätte klass eller inhämtat motsvarande kunskaper och som enligt korrespondensmetoden bedriver enskilda studier med real- eller studentexamen som mål eller som bedriver studier med realexamen som mål vid enskild realskola med förenad korrespondens- och muntlig undervisning på ort, där tillgång till undervisning vid statlig eller kommunal läroanstalt, ledande till realexamen, icke finnes.

Såväl stipendier för bedrivande av studier vid allmänna läroverk m. fl. anstalter som stipendier till kursavgifter vid brevsolor utdelas av studielånenämnden, vars beslut icke må överklagas. Stipendier beviljas för ett läsår i sänder. (Kungl. kungörelse den <sup>28</sup>/<sub>10</sub> 1946, nr 552, angående statsstipendier för bedrivande av studier vid allmänna läroverk m. fl. anstalter.)

Stipendier av statsmedel utgå för *studier genom korrespondens vid enskilda realsolor med kombinerad undervisning*. (Kungl. brev <sup>28</sup>/<sub>10</sub> 1946.)



*Resestipendier åt lärare i främmande språk vid de allmänna läroverken med flera läroanstalter* utgå av statsmedel. Det åligger stipendiat att inom fyra månader efter resans slut till skolöverstyrelsen avgiva berättelse, innehållande uppgift å de ställen, där han vistats, samt redogörelse för det sätt, varpå han sökt vinna det med resan åsyftade ändamålet. (Kungl. kungörelse <sup>14</sup>/<sub>100</sub> 1946, nr 371, angående resestipendier åt lärare i främmande levande språk vid allmänna läroverk, kommunala flickskolor, kommunala mellanskolor, praktiska mellanskolor och privatläroverk.)

Av statsmedel utgå även *resestipendier åt lärare i främmande språk vid vissa till folkundervisningen hörande läroanstalter*. Det åligger stipendiat att inom fyra månader efter resans slut till skolöverstyrelsen avgiva berättelse, innehållande, jämte uppgift å de ställen, där han vistats, redogörelse för det sätt, varpå han sökt vinna det med resan åsyftade ändamålet, och för de iakttagelser, han i sådant avseende därunder må hava gjort. (Kungl. kungörelse <sup>14</sup>/<sub>100</sub> 1946, nr 370, angående resestipendier åt lärare i främmande levande språk vid vissa till folkundervisningen hörande läroanstalter.)

För främjande av tekniska studier utgå *stipendier åt obemedlade och mindre bemedlade elever vid de tekniska fackskolorna*. Sådant stipendium må tilldelas sådan i teknisk fackskola intagen elev, som är obemedlad eller mindre bemedlad och anses vara förtjänt av understöd för bedrivande av studier vid ifrågasvarande fackskola. Stipendium må icke tilldelas elev, som visat bristande begåvning för tekniska studier eller otillräcklig praktisk läggning och ej heller elev, som erhållit lägre vitsord än det högsta för uppförande och flit. Stipendier beviljas av vederbörande fackskolas styrelse. (Kungl. kungörelse <sup>28</sup>/<sub>100</sub> 1926, nr 153, angående stipendier åt obemedlade och mindre bemedlade elever vid de tekniska fackskolorna.)

Av statsmedel utgå *stipendier åt elever vid folkhögskolor*. Sådant stipendium må endast tilldelas sådan i folkhögskola intagen elev, som är obemedlad eller mindre bemedlad och som åtnjuter undervisning i kurs, för vilken bidrag av statsmedel utgår. Stipendium utgår med högst nittio, sextio eller trettio kronor allt efter de tre behovsgrader, vartill eleverna hänföras. Stipendier utdelas av vederbörande skolas styrelse. Även svenska elever vid folkhögskolor i Danmark, Norge, Finland och Island kunna erhålla stipendier. (Kungl. kungörelse <sup>30</sup>/<sub>100</sub> 1934, nr 399, ändr. 569/1945 och 372/1946, angående stipendier åt elever vid folkhögskolor.)

*Stipendier till elever vid folkliga musikskolan i Arvika* utgå likaså av statsmedel, varvid i tillämpliga delar skola gälla bestämmelserna om stipendier åt elever vid folkskolor. (Kungl. brev <sup>15</sup>/<sub>100</sub> 1939.)

Stipendier utgå till *elever vid statsunderstödda kommunala och enskilda anstalter för yrkesundervisning*. Sådant stipendium tilldelas i kommunal eller enskild anstalt för yrkesundervisning intagen elev, som är obemedlad eller mindre bemedlad och åtnjuter undervisning i kurs av viss omfattning, för vilken bidrag utgår av statsmedel. Med *obemedlad* förstås den, som varken själv äger tillgångar för genomgående av kursen eller kan med hänsyn till föräldrarnas ekonomiska förhållanden från hemmet påräkna bidrag för

ändamålet, samt med *mindre bemedlad* den, som antingen själv äger tillgångar, ehuru de ej äro tillräckliga för genomgående av kursen, eller ock kan, i betraktande av nyssnämnda förhållanden, påräkna något, ehuru otillräckligt, bidrag för ändamålet.

Elever, som kunna ifrågakomma till erhållande av stipendium, uppdelas i tre behovsgrader, nämligen en första behovsgrad för mindre bemedlade samt en andra och en tredje behovsgrad för obemedlade. Till högsta (tredje) behovsgraden bör endast räknas elev, som i synnerlig grad är i behov av stipendium.

Vid bestämmande av anstalts stipendieanslag skola för elev av tredje behovsgraden beräknas högst 90 kronor, för elev av andra behovsgraden högst 60 kronor och för elev av första behovsgraden högst 30 kronor för månad.

Stipendieanslaget till varje anstalt bestämmes av överstyrelsen för yrkesutbildning, och anstaltens styrelse fördelar stipendierna. (Kungl. kungörelse <sup>20</sup>/<sub>100</sub> 1945, nr 572, ändr. 420/1946, angående stipendier åt elever vid statsunderstödda kommunala och enskilda anstalter för yrkesundervisning och Kungl. brev <sup>14</sup>/<sub>100</sub> 1946.)

Av statsmedel utgå *stipendier åt elever vid centrala verkstadsskolor*. Statsbidrag till dylika stipendier utgår efter samma grunder, som gälla i fråga om statsbidrag till stipendier åt obemedlade och mindre bemedlade elever vid övriga statsunderstödda kommunala samt vid enskilda anstalter för yrkesundervisning. Skolstyrelsen har att fördela det till elevstipendier beviljade statsbidraget bland de elever, för vilka stipendier beräknats vid statsbidragets beviljande, med iakttagande att stipendium endast må tilldelas elev, som visat god flit och gjort sig förtjänt av högsta vitsord i fråga om ordning och uppförande.

Därest elev under någon tid är sysselsatt i produktivt arbete i öppna marknaden utom skolverkstaden, må under sådan tid stipendium av statsmedel utgå till honom endast om och i den mån den till skolan för arbetet inflytande arbetsersättningen till den del densamma motsvarar den arbetslön, som enligt gällande kollektivavtal eller eljest beräknas skulle hava tillkommit eleven vid arbetsanställning (i förekommande fall såsom lärling) av ifrågavarande slag, understiger det till honom i verkstadsskolan eljest utgående stipendiet med tillägg av arbetspremium enligt de grunder, som beträffande honom skulle hava tillämpats, om han under ifrågavarande tid arbetat å skolverkstaden. (Kungl. kungörelse <sup>30</sup>/<sub>100</sub> 1941, nr 716, ändr. 596/1942 och 571/1945, angående statsbidrag till centrala verkstadsskolor.)

*Stipendier åt elever vid verkstadsskolor för viss arbetslös ungdom* utgår av statsmedel. Staten lämnar anslag till sådana stipendier efter samma grunder som beträffande statsbidrag till stipendier åt elever vid övriga statsunderstödda kommunala samt vid enskilda anstalter för yrkesundervisning. Vederbörande skolstyrelse har att fördela det beviljade stipendieanslaget bland de elever, för vilka anslaget beräknats, med iakttagande av att stipendium endast må tilldelas elev, som visat god flit och gjort sig förtjänt av högsta vitsordet i fråga om ordning och uppförande. (Kungl. brev <sup>14</sup>/<sub>100</sub> 1946.)

Från staten utgå *stipendier åt elever vid flygmekanikerskolan i Möln dal*, varvid samma bestämmelser skola gälla som beträffande stipendier åt elever vid verkstadsskolor för viss arbetslös ungdom. (Kungl. brev <sup>14</sup>/<sub>100</sub> 1946.)

*Stipendier åt vissa fortsättningsskolepliktiga elever vid dövstumsskolorna* utgå från staten. Till den, som är pliktig genomgå statlig fortsättningsskola för dövstumma men av skolöverstyrelsen befriats från skyldighet att besöka sådan skola för att hos enskild företagare erhålla yrkesutbildning, må i mån av behov och tillgång på medel utgå understöd med högst 500 kronor för arbetsår under en tid av högst 4 år. (Kungl. brev <sup>14</sup>/<sub>100</sub> 1946.)

Till *stipendier åt elever vid sjömansskolor* utgår statsbidrag. Vid kommunal anstalt för yrkesundervisning eller central verkstadsskola må efter medgivande av Kungl. Maj:t med bidrag av statsmedel anordnas praktisk och teoretisk yrkesutbildning för sjömän, varmed förstås menigt sjöfolk för fartygs däck-, maskin- och köksavdelningar. Utbildningen skall bedrivas i yrkesavdelning för sjömän (sjömansskola). För genomgående av kursen vid sjömansskolor utgår, oberoende av kursernas längd, statsbidrag till elevstipendier jämlikt bestämmelserna angående stipendier åt elever vid statsunderstödda kommunala och enskilda anstalter för yrkesundervisning. Det åligger styrelsen för den läroanstalt, till vilken sjömansskola är förlagd, att ingiva ansökning om och fördela det till elevstipendier beviljade statsbidraget.

Utöver stipendium enligt ovan angivna grunder må elev av statsmedel åtnjuta ersättning, högst motsvarande halva kostnaden för resa från hemorten eller svensk avmönstringsort till kursorten och, efter genomgången kurs, från kursorten till hemorten eller uppgiven svensk påmönstringsort enligt bestämmelserna för klass III i allmänna resereglementet, dock att ersättning ej må utgå för sovplats. [Kungl. kungörelse <sup>14</sup>/<sub>100</sub> 1946, nr 419, angående utbildningskurser för sjömän (sjömansskolor) samt angående statsbidrag till dylika kurser.]

För främjandet av lantbruksundervisningen utgå *stipendier åt elever vid lägre lantbruksundervisningsanstalter*.

Stipendium utgår med högst följande belopp, nämligen vid lantbruksskola, trädgårdsskola och lägre mejeriskola med 400 kronor till elev av tredje behovsgraden, med 300 kronor till elev av andra behovsgraden samt 200 kronor till elev av första behovsgraden, allt beräknat för läsår;

vid Alnarps lantbruks-, mejeri- och trädgårdsinstituts driftsledarkurs, mejeriskola, handelsträdgårdsmästarkurs samt kurs i hovbeslag och maskinreparation ävensom vid lantmannaskola, lantushållsskola, trädgårdskurs vid folkhögskola, kurs för ladugårdsskötare, kurs för kontrollassistent och hovslagarkurs med 90 kronor till elev av tredje behovsgraden, med 60 kronor till elev av andra behovsgraden och med 30 kronor till elev av första behovsgraden, allt beräknat för läsmånad;

vid fast småbrukarkurs och specialkurs med särskilt antagna elever med 3 kronor om dagen för envar därtill berättigad under den tid kursen pågår;

vid husmoderskurs och specialkurs med särskilt antagna kvinnliga elever

med 4 kronor om dagen för envar därtill berättigad under den tid kursen pågår; samt

vid utbildningskurs för ladugårdsförmän med 450 kronor för envar därtill berättigad elev för hela kursen.

Stipendierna beviljas av lantbruksstyrelsen. (Kungl. kungörelse  $\frac{24}{5}$  1946, nr 213, angående stipendier åt elever vid lägre lantbruksundervisningsanstalter m. m.)

Från staten utdelas *stipendier åt elever vid statens skogsmästarskola* enligt grunder motsvarande dem som gälla beträffande stipendier åt elever vid lägre lantbruksundervisningsanstalter m. m. (Kungl. brev  $\frac{24}{5}$  1946.)

*Stipendier till elever vid godkända sjuksköterskeskolor* utgå av statsmedel. Medellös eller mindre bemedlad elev vid av staten godkänd sjuksköterskeskola må kunna komma i åtnjutande av stipendium till belopp, motsvarande halva den till skolan utgående elevavgiften, dock högst 250 kronor, under villkor att skolans styrelse medgiver eleven nedsättning i nämnda avgift med belopp, motsvarande det beviljade stipendiet. Även om ersättning av elevavgifter ej medgives med belopp, motsvarande beviljade stipendier, må vid skola, som drives av landsting eller stad, som icke deltagar i landsting, utgå stipendium till medellös eller mindre bemedlad elev med följande belopp, nämligen:

a) till elev, för vilken uttages en avgift av högst 100 kronor, med belopp motsvarande hela elevavgiften utan att nedsättning av denna avgift äger rum; samt

b) till elev, för vilken uttages avgift med belopp, överstigande 100 men ej 200 kronor, med 100 kronor, på villkor att skolans styrelse efterskänker den del av elevavgiften, som överstiger 100 kronor.

Stipendierna utdelas av medicinalstyrelsen. (Kungl. kungörelse  $\frac{20}{4}$  1940, nr 380, angående stipendier till elever vid av staten godkända sjuksköterskeskolor.)

*Stipendier åt elever vid statens distriktssköterskeskola* utgå av statsmedel. Medellös eller mindre bemedlad sjuksköterska eller sjuksköterskeelev, som vunnit inträde vid statens distriktssköterskeskola, må av styrelsen för skolan kunna tilldelas stipendium å högst 400 kronor, för hel kurs räknat, till bestridande av hennes kostnader för bevistandet av undervisningen vid skolan. Stipendierna beviljas av skolans styrelse. (Kungl. kungörelse  $\frac{2}{5}$  1941, nr 356, angående stipendier åt elever vid statens distriktssköterskeskola.)

Av statsmedel utgå även *stipendier åt elever vid kompletteringskurser vid statens distriktssköterskeskola*. Distriktssköterska, som av styrelsen för statens distriktssköterskeskola antagits till elev vid kompletteringskurs, må av styrelsen för skolan tilldelas stipendium å högst 100 kronor för hel kurs räknat, till bestridande av hennes kostnader för bevistandet av kursen. Stipendierna utdelas av skolans styrelse. (Kungl. kungörelse  $\frac{20}{4}$  1937, nr 208, angående stipendier till elever vid kompletteringskurser vid statens distriktssköterskeskola.)

*Resestipendier till teoretiskt och praktiskt bildade tekniker* utdelas av statsmedel för företagande av studieresor utomlands. Den som erhållit stipendium åligger bl. a. att till kommerskollegium avgiva berättelse över studieresan eller, därest stipendiet erhållits för beivrande av kurs eller genomgående av skola inom yrket, styrka, att vederbörande på ett tillfredsställande sätt deltagit i kursen eller genomgått skolan. Stipendierna utdelas av kommerskollegium. (Kungl. kungörelse <sup>14</sup>/<sub>100</sub> 1944, nr 621, angående resestipendier till teoretiskt och praktiskt bildade tekniker.)

Av statsmedel utgå *stipendier för blivande distriktstandläkare m. fl.* Studerande vid tandläkarinstitutet må av medicinalstyrelsen tilldelas stipendium å 1 000 kronor årligen under högst fyra år, på villkor, att han förbinder sig att dels efter det han vunnit legitimation som tandläkare, som icke är begränsad efter vad i lagen om viss begränsning av legitimation som tandläkare sägs, under samma antal år, som stipendium innehafts, tjänstgöra inom folktandvården, dels ock, därest dylik tjänstgöring icke fullgöres eller studierna icke fullföljas till tandläkarexamen, återbetala uppburna stipendiebelopp jämte ränta därå efter fem procent, såvida icke befrielse därifrån medges. Stipendierna utdelas av medicinalstyrelsen för ett år i sänder. (Kungl. kungörelse <sup>20</sup>/<sub>100</sub> 1943, nr 645 om stipendier för blivande distriktstandläkare m. fl.)

Av statsmedel utgå *exportstipendier*. Sådana stipendier utdelas till personer, som vilja, utan officiell ställning, i främmande — företrädesvis transoceanica — länder verka för avsättning av svenska exportartiklar, import till Sverige av råvaror och andra förnödenheter samt transithandeln över Sverige. Stipendiat åligger att inom tid, som vid stipendiets tilldelande bestämes, inställa sig å sitt verksamhetsområde samt därstädes uppehålla sig under en tid av minst ett år, med skyldighet för stipendiaten att under hela verksamhetstiden hålla såväl kommerskollegium som vederbörande svenska beskickning och konsulat underrättade om sin adress. Stipendierna utdelas av Kungl. Maj:t efter yttrande av kommerskollegium. (Kungl. kungörelse <sup>10</sup>/<sub>100</sub> 1932, nr 441, med allmänna bestämmelser för statens exportstipendier.)

Av statsmedel utgå även *handelsstudiestipendier*. Sådana stipendier utdelas till personer, som önska i främmande — företrädesvis transoceanica — länder förvärva praktiska insikter i handelsyrket.

Stipendiat åligger att inom tid, som vid stipendiets tilldelande bestämes, inställa sig i det land, som blivit bestämt, och därstädes för det med stipendiet avsedda syftet uppehålla sig under en tid av minst ett år, därvid han bör taga anställning å handelskontor. Stipendierna utdelas av Kungl. Maj:t efter yttrande av kommerskollegium. (Kungl. kungörelse <sup>20</sup>/<sub>100</sub> 1939, nr 216, med allmänna bestämmelser för statens handelsstudiestipendier.)

Av statsanslaget för internationellt politiskt samarbete utgå *stipendier för tjänstgöring vid internationella arbetsbyrå i Genève*. (Kungl. brev <sup>12</sup>/<sub>100</sub> 1936 angående stipendium för tjänstgöring vid internationella arbetsbyrå i Genève.)

*Stipendier för utbildande av lapsktalande präster* utgå från staten. Sådant stipendium må för en tid av högst tre år i sänder tilldelas teologie studerande vid rikets universitet, som förbinder sig att efter inhämtad kännedom om lapska språket och skedd ordination tjänstgöra som präst inom lappmarken under minst lika lång tid som stipendiet åtnjutits. Där teologie studerande icke anmäler sig såsom sökande, får stipendiet för högst ett år i sänder utdelas åt studerande, som genom studier inom filosofiska fakulteten bereder sig för inträde i den teologiska och förbinder sig att efter förvärvad kunskap i lapska språket och efter skedd ordination tjänstgöra i lappmarken under minst lika lång tid som stipendiet åtnjutits. (Kungl. brev <sup>23</sup>/<sub>1</sub> 1920 angående stipendium för utbildandet av lapsktalande präster inom Luleå stift.)

Av statsmedel utgå även *stipendier för utbildande vid universitet av präster, förtrogna med finska språket*. Sådana stipendier utgå med 1 200 kronor per år och tilldelas för tre år sådana teologie studerande vid rikets universitet som förbinda sig att efter inhämtad kännedom om finska språket och skedd ordination tjänstgöra såsom präster inom Luleå stifts finsktalande församlingar, dock att, där teologie studerande icke anmält sig såsom sökande, stipendium må för högst ett år i sänder utdelas åt studerande, som genom studier inom filosofiska fakulteten bereder sig för inträde i den teologiska. Stipendierna utdelas av domkapitlet i Luleå. (Kungl. brev <sup>27</sup>/<sub>3</sub> 1935.)

Alltifrån äldre tider hava utgått en mängd *stipendier från enskilda donationer (magnatstipendier)*. Av dessa äro de flesta knutna till vissa undervisningsanstalter och avsedda att understödja dem som utbilda sig vid dessa anstalter. Vid *Stockholms och Göteborgs högskolor* finnas även *docentstipendier*, vilka utgå av donerade medel. Dessa stipendier hava med avseende å innehavarnas verksamhetsuppgifter ungefär samma karaktär som de statliga docentstipendierna.

Då de vid undervisningsanstalter utgående stipendierna torde uppgå till mer än 3 000, kan här icke lämnas någon utförligare redogörelse för dessa. Därjämte finnas vissa större stipendiefonder av allmännare karaktär, från vilka stipendier utgå till personer, som utbilda sig utan anlitanande av undervisning vid någon anstalt.

Vissa *kommuner* utgiva stipendier. Kommunerna förvalta även av enskilda donerade stipendiefonder.

Av medel, som successivt insamlas genom kyrkokollekter, utgå s. k. *kollektstipendier* till studerande vid universiteten. Dessa medel förvaltas av domkapitlet och stipendier utdelas i mån av tillgång å kollektmedel av nationsföreningarna vid universiteten.

Å senare tid har det blivit alltmera vanligt, att *enskilda företag* lämna stipendier åt anställda för fortsatt utbildning.

## 2. Gällande beskattningsregler.

Bestämmelsen i 19 § kommunalskattelagen om skattefrihet för stipendier till studerande vid undervisningsanstalter eller eljest avsedda för mottagarens utbildning tillkom vid 1928 års skattelagstiftning efter förslag av 1921 års kommunalskattekommitté. Någon särskild motivering härför anfördes icke i kommitténs betänkande, där det endast uttalades, att »motsvarande bestämmelse saknas för närvarande men vad som sålunda föreslagits innebär icke någon ändring i vad som hittills i praktiken tillämpats».

I praxis har frågan om stipendiers behandling i beskattningshänseende endast i ringa omfattning blivit belyst.

En grupp stipendier har dock blivit föremål för avgöranden i högsta instans, nämligen docentstipendierna. I ett rättsfall (R.Å. 1930 ref. 78) hänfördes dylikt stipendium i sin helhet till skattepliktig inkomst. En docent S. upptog av ett uppburet docentstipendium å 3 540 kronor endast ett belopp å 1 000 kronor såsom inkomst i sin deklaration. Denna del av stipendiet ansåg han utgöra ersättning för den av honom för stipendiets åtnjutande fullgjorda undervisningsskyldigheten, omfattande 25 föreläsningstimmar. Prövningsnämnden upptog hela stipendiet till beskattning. I besvär hos kammarrätten anförde S. följande: Docentstipendium vore endast till en del ersättning för den för stipendiets åtnjutande föreskrivna undervisningsskyldigheten. I övrigt vore det att betrakta såsom understöd, avsett att bereda innehavaren möjlighet till fortsatta studier, och det borde härutinnan vara fritt från beskattning. Som nämnda ersättning kunde beräknas icke hava understigit 50 kronor för föreläsningstimme eller sammanlagt 1 250 kronor, yrkade S. nedsättning av taxeringen. Kammarrätten fann ej skäl göra ändring i prövningsnämndens beslut.

I anledning av S:s underdåniga besvär anförde kronoombudet bl. a. följande: Enligt kungl. brev av den 6 juni 1925<sup>1</sup> hade docentstipendium till ändamål att vid vederbörande universitet respektive karolinska institutet fästa unga framstående docenter samt sålunda tillgodose undervisningen och det vetenskapliga arbetet vid universiteten och institutet. Det nämndes icke något om att dessa stipendier vore avsedda för mottagarens utbildning utan förklarades uttryckligen, att ändamålet vore att främja undervisningen vid vederbörande läroanstalter. På grund härav måste docentstipendium anses vara i beskattningshänseende likställt med till andra universitetslärare utgående avlöning.

Regeringsrätten fann ej skäl göra ändring i kammarrättens utslag.

Docentstipendier hava härefter förklarats vara i sin helhet skattepliktiga i ett flertal rättsfall. (R.Å. 1931 not. 1312 m. fl.) Av professor vid Uppsala universitet från statskontoret uppburet såsom forskningsbidrag betecknat belopp har ansetts utgöra skattepliktig inkomst. (R.Å. 1943 not. 332.)

Stipendium å 750 kronor för genomgående av polisskola ansågs utgöra skattepliktig inkomst (R.Å. 1934 not. 35). Löneförmån, som utgått under studieresor, har inte betraktats såsom stipendium. En landsfoged fick un-

<sup>1</sup> Jfr s. 74.

der tjänstledighet för företagande av studieresa till vissa länder för studerande av därvarande polisväsende ävensom för idkande av studier i kriminalteknik uppbära oavkortad avlöning som landsfogde. Såsom villkor här för hade uppställts att landsfogden till socialdepartementet skulle ingiva berättelse om sina iakttagelser, som kunde vara av vikt för svenskt polisväsende. Han blev beskattad för hela den löneinkomst han uppburit under tjänstledigheten utan avdrag för resekostnader (R.Å. 1938 not. 272). Löjtnant blev beskattad för rekryteringsstipendium å 2 000 kronor och ekipeeringshjälp å 500 kronor (R.Å. 1941 not. 440).

I ett år 1948 (R.Å. 1948 ref. 51) av regeringsrätten avgjort mål framträder i hög grad svårigheten att i praktiken bedöma, när ett bidrag skall anses såsom löneförmån eller stipendium. Målet avsåg frågan om skatteplikt för arvoden som enligt kungl. brev den 30 juni 1943 utgå till landsfiskals-elever och landsfiskalsaspiranter under utbildningstiden.

Kungl. kungörelsen den 24 april 1942 (nr 220) om antagande av aspiranter å landsfiskalstjänst m. m. innehåller bestämmelser bl. a. om en för hela riket gemensam antagningsnämnd, vilken förutom att antaga aspiranter jämväl i viss utsträckning har att taga befattning med aspiranternas utbildning. Nämnden antager landsfiskalselever för provtjänstgöring inom visst län. Elever, som prövas lämpliga för fortsatt utbildning, antagas av nämnden till landsfiskalsaspiranter. Aspiranterna, som äro skyldiga att mottaga förordnanden inom polis- och åklagarväsendet, skola i viss ordning fullgöra praktisk polistjänstgöring samt genomgå distriktsåklagarekurs och polischefskurs. Därest elev eller aspirant prövas icke vara lämplig för fortsatt utbildning, skall nämnden skilja elev från vidare utbildning och entlediga aspirant från hans anställning. Aspirant, som avlagt distriktsåklagareexamen eller juris kandidatexamen och som med godkända betyg genomgått polischefskurs skall antagas till extra tjänsteman.

Enligt kungl. brev den 30 juni 1943 skall till landsfiskalselev efter sex månaders fullgjord provtjänstgöring under den fortsatta provtjänstgöringen utgå arvode med 5 kronor om dagen eller, där eleven kan bo i sitt hem, med 2 kronor 50 öre om dagen. Till landsfiskalsaspirant skall intill dess aspirant antages till extra tjänsteman utgå 5 kronor om dagen. Om elev eller aspirant, som icke antagits till extra tjänsteman, innehar extra befattning som biträde av visst slag i landsfiskalsdistrikt, skall han entledigas från denna tjänst. Elev eller aspirant får icke tagas i anspråk såsom vikarier på biträdesbefattningar på landsfiskalskontor annat än tillfälligtvis och under förutsättning att det icke inverkar på utbildningen. För sådant vikariat skall han med frånträdande av rätten till arvode åtnjuta lön enligt särskilda bestämmelser.

Landsfiskalsaspirant T. upptog icke såsom inkomst arvoden å tillhoppa 1 725 kronor, som han under 1944 uppburit såsom landsfiskalselev och landsfiskalsaspirant. Enligt T:s uppfattning vore arvoden av ifrågavarande slag icke avsedda att utgå såsom löneförmån utan såsom bidrag till uppehälle och dylikt under hans utbildning. För denna uppfattning av arvode-



nas reella natur talade olika omständigheter. Sålunda skulle, då mottagaren kunde bo i sitt hem, arvode utgå med endast hälften av det eljest bestämda beloppet och om han förordnades att uppehålla någon tjänst, skulle han helt avstå från arvodet. Enligt av antagningsnämnden utfärdade anvisningar för anordnandet av landsfiskalselevens provtjänstgöring borde vid sjukdom eller annat laga förfall eleven bibehållas vid arvodet, enär detta i första hand icke fick anses utgöra ersättning för utfört arbete. Bidraget kunde närmast jämföras med sådant stipendium för utbildning, som enligt 19 § kommunalskattelagen icke räknades till skattepliktig inkomst eller med icke skattepliktig traktamentsersättning från staten.

Stockholms stads prövningsnämnd ansåg beloppet 1 725 kronor utgöra skattepliktig inkomst.

I besvär hos kammarrätten framhöll T., att han icke innehade någon tjänst utan vore studerande. Någon positiv tjänstest prestation fullgjordes icke av aspirant annat än i särskild ordning, då emellertid ersättning utgick på annat sätt med avstående av arvodet. T. åberopade ett utlåtande i 1937 års landsfiskals- och stadsfiskalsutrednings betänkande med förslag till omorganisation av landsfiskals- och stadsfiskalsbefattningarna (SOU 1939: 9), enligt vilket arvodet avsetts att giva ett ekonomiskt stöd åt distriktsåklagareaspiranterna under utbildningstiden; det vore av största vikt att de därunder icke drivas till skuldsättning (bet. s. 226 och 227).

Kammarrätten gjorde ej ändring i prövningsnämndens beslut, såvitt nu är i fråga.

Hos Kungl. Maj:t åberopade T. ett utlåtande av professor Gösta Eberstein, däri anfördes: Såsom antagningsnämnden uttalat fick arvodet icke i första hand anses innefatta ersättning för utfört arbete. Icke heller kunde det betraktas såsom periodiskt understöd. I stället hade det naturen av stipendium. Arvodet påminde i detta avseende om de s. k. statsstipendierna »till underlättande av studiemöjligheterna för utmärkt begåvade obemedlade studerande», vilka stipendier utgingo i form av fria bostäder och fri kost. I båda fallen avsåges att efter urval premiera de för utbildning bäst meriterade. Det var i första hand på grund av berörda egenskap hos arvodet, som det borde karakteriseras såsom ett stipendium.

T. åberopade vidare ett uttalande av vederbörande departementschef (prop. 1948 nr 83 s. 18): De arvoden, som för närvarande utgå till eleverna och aspiranterna, torde väsentligen kunna uppfattas icke såsom ersättning för utförd tjänst utan såsom bidrag till uppehållet under en jämförelsevis långvarig utbildningstid. Detta förhållande framträder särskilt under den teoretiska undervisningen vid Stockholms högskola men gäller även de perioder, då eleven eller aspiranten praktiserar på landsfiskalskontor, vid länsstyrelse eller hos landsfogde eller då han fullgör polistjänst. Utbildningsmomentet är nämligen även under dessa perioder det förhärskande.

Vederbörande taxeringsintendent yttrade: Arvodet kan icke karakteriseras såsom stipendium, då det dels beräknats efter visst belopp per dag och dels utgick till samtliga elever och aspiranter såsom garanterad mini-

minkomst. Härtill kommer att det icke från utgivarens sida betecknats såsom stipendium. Snarare syntes det här vara fråga om ett arvode i syfte att stimulera rekryteringen av landsfiskalsbanan. Arvoden av sådant slag under utbildningstid eller under prov- eller aspiranttjänstgöring hade under senare tid blivit allt vanligare på grund av brist på arbetskraft. Nu ifrågavarande ersättning syntes därför närmast kunna likställas med den efter utbildning vid krigsskola till fänrik vid truppförband i Boden utgående ersättningen.

Regeringsrättens utslag: Enär ifrågavarande arvoden, enligt vad handlingarna i målet giver vid handen, icke utgått såsom avlöningsförmån eller eljest såsom vederlag för utfört arbete utan såsom bidrag till T:s undervisning, och detsamma förty icke utgjort för T. skattepliktig inkomst, fann regeringsrätten skäligen undanröja de överklagade taxeringarna.

Beträffande övriga grupper av stipendier äro rättsfallen mycket sparsamma. Enligt ett sådant (R.Å. 1936 ref. 55) ansågs ett av en författare uppbyggt stipendium från Albert Bonniers stipendiefond ej vara skattepliktigt med hänsyn till de omständigheter, under vilka stipendiet utgått (utan ansökan och utan utförande av något särskilt arbete). Stipendier från nämnda fond utgå enligt stadgarna till skönlitterära författare av talang. Däremot har fast understöd av statsmedel åt skönlitterära författare ansetts utgöra skattepliktig inkomst (R.Å. 1935 ref. 36).

Från och med 1908 hava till understöd åt inhemska skönlitterära författare av utmärkt förtjänst utgått särskilda, av riksdagen beviljade anslagsmedel, vilka av Kungl. Maj:t efter förslag av en särskild utsedd nämnd fördelats mellan därav förtjänta vitterhetsidkare. I 1947 års statsverksproposition föreslog departementschefen, att av det föreslagna anslaget å 75 000 kronor ett belopp av 25 000 kronor skulle utgå till äldre högt förtjänta skönlitterära författare. Dessa understöd skulle motsvara hederspensioner. Av det återstående anslaget skulle utöver understöd i hittillsvarande bemärkelse utgå även stipendier åt yngre, lovande skönlitterära författare.

I ett annat rättsfall före 1928 års lagstiftning (R.Å. 1924 not. 471) förklarades av riddarhusdirektionen till omyndiga utdelade stipendier ur Carlesonska fonden icke vara skattepliktiga. I övrigt synes frågan om stipendiernas skatteplikt endast hava prövats av regeringsrätten i ett fall, nämligen R.Å. 1940 not. 937, avseende skatteplikten beträffande ett uppbyggt belopp från den under riddarhusets förvaltning stående Carlesonska stipendiefonden.

Den Carlesonska stipendiefonden tillkom genom testamente den 14 mars 1894. Enligt statuterna skall den årliga avkastningen användas till stipendier, avsedda till uppfostran och utbildning av svenska adelsmän, tillhörande ätt som introducerats på Riddarhuset före 1809. Stipendiet får tillträdas vid 14 års ålder och innehavas t. o. m. fyllda 25 år. I berörda fall, som avsåg taxering för år 1938, hade innehavaren fyllt 25 år den 22 augusti 1937, fr. o. m. vilken dag stipendiet upphört att utgå. Den skattskyldige hade konstituerats till fänrik den 24 april 1936. Den skattskyldige gjorde gällande att tjänstgöringstiden som fänrik utgjorde provtjänstgöring och således

ingick som ett led i den militära officersutbildningen. Först då han den 29 april 1938 utnämndes till löjtnant kunde denna utbildning betraktas såsom i viss mån avslutad.

Regeringsrätten ansåg stipendiet utgöra skattepliktig inkomst. (Carle-sonska stipendiefonden hade i sin deklaration gjort avdrag för utbetalning- en såsom periodiskt understöd.)

Det i R.Å. 1943 not. 425 anmärkta rättsfallet torde icke innefatta något av- görande i den föreliggande frågan om skatteplikt för stipendier. Stockholms stads prövningsnämnd beskattade ett stipendium (det mindre Johnsonska stipendiet) från den s. k. Johnsonska stipendiefonden. Kammarrätten un- danröjde med avseende å i målet upplysta förhållanden denna taxering. Re- geringsrätten fann jämlikt 69 § kommunalskattelagen ej skäl göra ändring i kammarrättens utslag.

Enligt statuterna för Johnsonska donationsfonden skall avkastningen an- vändas i första rummet till ett stipendium å lägst 5 000 kronor och högst 7 000 kronor (det större Johnsonska stipendiet). Stipendiet utdelas för ett eller flera år av utrikesministern till någon svensk ung man, som vunnit inträde på konsulsbanan och vars begåvning ingiver förhoppning om en fortsatt framgångsrik utbildning i yrket. Stipendiaten skall genom stipen- diet sättas i tillfälle att i utlandet studera handel och näringar. Vid faststäl- lande av stipendiets belopp skall huvudsakligen tagas hänsyn till levnads- kostnaderna på orten, dit stipendiaten beordras.

Återstoden av avkastningen må användas till utdelande av stipendier å lägst 500 kronor och högst 2 000 kronor (det mindre Johnsonska stipen- diet). Detta stipendium utdelas för ett år av utrikesministern.

Den som uppbär det större Johnsonska stipendiet får icke samtidigt upp- bära arvode såsom konsulsaspirant, varemot den som uppbär det mindre stipendiet får uppbära dylikt arvode, med iakttagande av vad han sålunda uppbär sammanlagt icke får överstiga 5 000 kronor.

### 3. Kommitténs förslag.

I en motion vid 1938 års riksdag<sup>1</sup> hemställdes, att riksdagen måtte an- hålla om förslag till sådan ändring av skatteförfattningarna eller eljest så- dan åtgärd att full klarhet skapades om skattefrihet för alla slags stipendier och utbildningsunderstöd. Med utgångspunkt från bestämmelsen i 19 § kom- munalskattelagen om att såsom skattepliktig inkomst icke skola räknas sti- pendier till studerande vid undervisningsanstalter eller eljest avsedda för mottagarens utbildning framhölls i motionen, att vid tillämpning av denna regel beträffande unga personer, som ägnade sig åt högre vetenskapliga stu- dier, åtskillig osäkerhet och godtycklighet gjorde sig gällande. Det funnes en tydlig tendens hos skattemyndigheterna att draga in stipendier under be- skattning. Ursprungligen lämnades t. o. m. docentstipendierna obeskattade, men sedan ett antal år beräknades dessa såsom beskattningsbar inkomst.

<sup>1</sup> Första kammaren nr 28.

Samma tendens gjorde sig nu alltmera gällande även inom den vetenskapliga utbildning, som föreginge uppnåendet av docentkompetens. Ibland fäste man sig därvid vid att den studerande för sitt stipendium vore skyldig att fullgöra viss arbetsprestation och förbisåg, att den högre utbildningen regelbundet och nödvändigtvis bestode i deltagandet i pågående undersökningar av olika slag. Ibland tycktes man av den amanuens- eller assistenttitel, som brukade åtfölja utbildningsstipendier knutna till viss institution, tänka sig, att fråga vore om en tjänst. Stundom syntes man endast av den omständigheten, att vederbörande redan förvärvat en så hög examen, som i och för sig vore tillräcklig eller mer än tillräcklig för beklädandet av även de högsta ämbeten i riket, t. ex. jur. kandidatexamen, sluta sig till, att det ej längre vore fråga om utbildning. Under detta tillstånd av osäkerhet och godtycklighet hände det ej sällan, att två alldeles lika fall finge en olika skatterättslig behandling.

Härutöver anförde motionären beträffande de åsyftade ändringarna i skatteförfattningarna följande:

»Denna skattefråga är ur allmän synpunkt synnerligen obetydlig, men icke obetydlig för den det gäller. Jag tillåter mig därför föreslå, att i samband med nu pågående skattereformer även denna detaljfråga upptages till behandling i syfte, att full klarhet skall skapas därom, att stipendium eller utbildningsunderstöd skall vara skattefritt, även då utbildningen i fråga är av högre vetenskaplig art och även då det är förenat med amanuens- eller assistenttitel och tilläventyrs givet under förutsättning av viss arbetsprestation inom ramen av vid en institution pågående vetenskaplig undersökningsverksamhet. För min del vill jag göra gällande, att skattefrihet bör medgivas även för det fall, då vid stipendiet är knutet villkor om viss undervisning, om nämligen denna undervisningsplikt även tjänar vederbörande utbildning eller i varje fall utbildningssynpunkten är den viktigaste vid stipendiets utdelande. Så begränsade, som vid våra lärda institutioner resurserna allttjämt äro att med stipendier och understöd hjälpa fram begåvningar ur alla klasser, är den här väckta frågan icke alldeles oväsentlig även ur mera allmänna synpunkter.»

I anledning av motionen anförde *bevillningsutskottet*<sup>1</sup> bl. a. följande:

»I den föreliggande motionen har framhållits, att praxis i fråga om beskattningen av stipendier och understöd, avsedda för mottagarens utbildning, icke är enhetlig. Denna bristande enhetlighet i praxis torde sammanhänga med att de bidrag, varom nu är fråga, ofta äro av olika natur, samt att därför omständigheterna i varje särskilt fall måste bliva föremål för närmare överbäggande. Vid bedömande av förevarande spörsmål torde bland annat följande synpunkter böra beaktas. Därest det huvudsakliga syftet med bidraget är, att detsamma skall utgöra understöd för mottagarens utbildning, synes bidraget, även om därmed skulle vara förbundet villkor om skyldighet att i mindre omfattning fullgöra visst arbete, böra vara undantaget från skatteplikt. Har bidraget däremot huvudsakligen karaktären av ersättning för fullgörande av visst uppdrag, vilket exempelvis får anses vara förhållandet med docentstipendier, torde, även om i dylika fall icke kan helt bortses från utbildningssyftet, bidraget böra betraktas såsom skattepliktig inkomst. Vid nu angivna förhållande och då det i skatteförfattningarna knappast torde vara möjligt att angiva alla de olika slag av stipendier och understöd, som böra vara undantagna från skatteplikt, anser sig utskottet icke kunna förorda

<sup>1</sup> Bevillningsutskottets betänkande nr 29.

bifall till motionärens förslag om ändring i gällande författningsbestämmelser. I likhet med vad som nu gäller, anser utskottet, att frågan om skattskyldigheten för stipendier och understöd bör bedömas efter omständigheterna i varje särskilt fall. Det är givet, att det stundom kan vara svårt att avgöra, huruvida bidraget skall anses hänförligt till den ena eller andra av förenämnda kategorier. Utskottet finner det vara av vikt, att beskattningsmyndigheterna ägna frågan närmare uppmärksamhet samt därvid söka åstadkomma större enhetlighet i tillämpningen av gällande bestämmelser än som för närvarande synes vara fallet. Enär här endast är fråga om ett ringa antal skattskyldiga och dessa i allmänhet torde vara bosatta inom ett fåtal län, böra svårigheterna att på detta område åvägbringa en mera enhetlig tillämpning av bestämmelserna vara överkomliga. Skulle emellertid detta icke visa sig möjligt, torde det kunna förutsättas, att kommunal-skatteberedningen, innan densamma avslutar sitt arbete med reformeringen av kommunalbeskattningen, upptager till prövning frågan om ändring i skatteförfattningarna i den del, varom nu är fråga.»

Under hänvisning till det anförda hemställde utskottet, att motionen icke måtte föranleda någon åtgärd, vilket också blev riksdagens beslut.

Den i motionen yrkade skattefriheten är till sitt omfång större än som medges enligt gällande rätt, sådan denna utformats i praxis. Uttrycket »utbildning och uppfostran» kan givas en ur skattesynpunkt mer eller mindre restriktiv innebörd. Enligt kommitténs uppfattning, vilken i detta avseende överensstämmer med gällande praxis, bör uttrycket icke tolkas så att allt vad som överhuvudtaget kan bidra till en skattskyldigs fortsatta utbildning och göra honom mera lämpad för visst yrke eller viss verksamhet, skulle innefattas i sådan »utbildning och uppfostran», som avses i 19 §. I så fall skulle exempelvis ersättning för tjänstgöring såsom underläkare på sjukhus i många fall vara skattefri, enär dylik tjänstgöring torde vara en förutsättning för erhållande av överläkare- eller provinsialläkaretjänst.

Det torde sålunda vara ofrånkomligt att giva uttrycket utbildning en begränsad innebörd. Beträffande frågan, hur denna gränsdragning skall göras, må till en början framhållas, att någon skillnad i och för sig icke bör råda mellan teoretisk och praktisk utbildning. Det ligger dock i sakens natur, att definitionen av begreppet utbildning ofta ställer sig svårare beträffande praktisk än beträffande teoretisk utbildning. Den senare kan i regel sägas ha upphört i och med att viss examen avlagts. Den praktiska utbildningen brukar däremot ofta vara förenad med vissa tjänsteåligganden, för vilka ersättning utgår så, att man icke kan avgöra på vilket stadium den egentliga utbildningen upphör. Det torde därför i sådana fall förhålla sig så, att verksamheten under en övergångstid i sig innefattar såväl utbildning som anställning.

Även i fråga om en person, som erhåller teoretisk utbildning, kan emellertid uppkomma problem liknande de nyss berörda. Detta sammanhänger med att den teoretiska utbildningen stundom kompletteras med utbildning av praktisk art. Sålunda förekommer det, att studerande vid högskolorna antingen före eller efter avlagd examen anlitas såsom amanuenser eller assistenter vid laboratorier eller i samband med s. k. seminarieundervisning. Denna anordning möjliggöres ibland genom att stipendier stå till för-

fogande. Den frågan uppkommer då, om det belopp som kommer den studerande till godo skall anses utgöra ett stipendium för möjliggörande av vederbörandes utbildning eller ersättning för det arbete som han samtidigt utför. Att giva något bestämt svar härpå torde ofta vara vanskligt. Å ena sidan är obestriddigt att verksamheten ingår som ett led i vederbörandes utbildning, å andra sidan fullgöres därigenom visst arbete, som eljest fått utföras av annan, anställd arbetskraft. I vissa fall får också sedan amanuens- och assistentverksamhet medräknas vid beräkning av tjänstear inom den verksamhetsgren, till vilken ifrågavarande utbildning är kvalificerande.

Ett flertal liknande svårbedömliga fall förekomma. I fråga om de s. k. docentstipendierna har gjorts gällande, att då dessa äro förenade med undervisningsskyldighet under ett visst antal timmar, skulle i varje fall den del av stipendiet, som icke utgör ersättning för undervisningsskyldigheten vara skattefria. Med erhållande av docentstipendium följer icke endast skyldighet att undervisa utan även att bedriva forskningsverksamhet och innehavaren av docentstipendium är således i detta hänseende likställd med den som innehar anställning exempelvis såsom professor. Kommittén finner således att docentstipendier alltjämt i sin helhet böra vara skattepliktig inkomst.

Det resonemang kommittén här ovan givit uttryck för torde vara tillämpligt å *alla anställningsförhållanden*, även om de uteslutande avse forskning eller utgöra ett led i vederbörandes teoretiska eller praktiska utbildning.

I andra fall böra stipendier, avsedda att möjliggöra lägre eller högre utbildning eller forskning, enligt kommitténs mening alltjämt vara undantagna från skatteplikt såsom exempelvis statens läroverks- och studentstipendier, licentiatstipendier, doktorandstipendier samt därmed likställda stipendier från donationer etc. Om däremot en person under sin första anställningstid i ett företag av detta erhåller ett arvode, beräknat med hänsyn till att han är helt okunnig i yrket, och måste använda den första anställningen till att utbilda sig däri, bör arvodet icke enligt kommitténs uppfattning hänföras till skattefritt stipendium. Både då det gäller praktisk och teoretisk utbildning bör nämligen den omständigheten att bidraget utgör ett led i eller grundar ett anställningsförhållande mellan givare och mottagare utesluta skattefrihet för bidraget. Sålunda bör det förhållandet, att vad som av arbetsgivare utgives åt lärling, aspirant etc., betecknas såsom stipendium och är avsett för mottagarens utbildning, icke medföra, att utbetalningen blir skattefri. Detsamma gäller, om exempelvis en vetenskapsman av ett företag får ett anslag för att för företagets räkning utföra vissa vetenskapliga undersökningar. I ett dylikt fall får ett tjänsteförhållande anses uppkomma mellan forskaren och företaget, och bidraget bör hänföras till skattepliktig intäkt av tjänst eller tillfällig förvärvsverksamhet, även om det kallas stipendium eller forskningsanslag. Den omständigheten, att vetenskapsmannen får begagna materialet även för sitt enskilda forskningsarbete, bör icke i detta avseende tillerkännas någon betydelse. Om däremot

en vid statens läroverk anställd lärare erhåller ett statligt stipendium, vilket gör det möjligt för honom att skriva en doktorsavhandling, har staten därvid icke uppträtt i sin egenskap av arbetsgivare, då ju dylika doktorandstipendier tilldelas även andra än statsanställda. Särskilt med hänsyn till att den verksamhet bidraget avser icke ingår i mottagarens tjänsteåligganden, kan det ej heller betraktas såsom ersättning för avstådda löneförmåner. Det bör därför vara skattefritt. Annorlunda är förhållandet, då exempelvis en landsfiskalselev eller landsfiskalsaspirant erhåller arvode. Detta tilldelas honom av staten i dess egenskap av arbetsgivare och bör enligt kommitténs mening beskattas. Likartade förhållanden förekomma i stor utsträckning bl. a. inom statens affärsdrivande verk.

Sammanfattningsvis vill kommittén framhålla, att de principer kommittén ovan uppställt för beskattning av stipendium, allenast i vissa avseenden avvika från de i praxis tillämpade. Då emellertid stipendieväsendet å senare tid mycket starkt utvecklats och då efter vad kommittén har sig bekant hos de skattskyldiga råder stor oklarhet om tolkningen av gällande bestämmelser, har kommittén för sin del ansett lämpligt, att dessa principer komma till uttryck i skatteförfattningarna. Kommittén anser detta så mycket mera betydelsefullt, som kommittén föreslagit ändringar i nu gällande bestämmelser om beskattning av periodiskt understöd till annans undervisning eller uppfostran. Enligt kommitténs mening bör ett förtydligande lämpligen göras på så sätt att i 19 § kommunalskattelagen något utförligare anges när ett skattefritt stipendium föreligger.

Kommittén har i det föregående resonemanget endast berört sådana stipendier, vilka utgå till undervisning eller utbildning och föreslagit att dylika stipendier i likhet med vad nu gäller icke skola utgöra skattepliktig inkomst. I detta sammanhang uppkommer emellertid fråga hur exempelvis statens stipendier till skönlitterära författare skola behandlas i beskattningshänseende. Enligt kommitténs mening kan här icke vara fråga om bidrag till mottagarens utbildning utan snarare ett bidrag för möjliggörande av viss förvärvsverksamhet. Detta gäller även i varje fall för vissa av de från samma anslag utgående understöden. Om skattefrihet för dylika bidrag skall införas bör detta tydligen ske på annan grund än den på vilken gällande skattefrihet för stipendier för undervisning och uppfostran bygger. Skillnaden mellan statens författarestipendier och de understöd, som utgå av samma anslag är så obetydlig att därest stipendierna fritagas från beskattning en dylik förmån bör införas även för understöden. Kommittén finner emellertid för sin del att denna fråga är av sådan beskaffenhet att den lämpligen bör tagas upp i annat sammanhang.

## Kap. 6. Förslag till ändring av 39 § b) förordningen om arvsskatt och gåvoskatt.

Enligt 39 § b) förordningen om arvsskatt och gåvoskatt åtnjutes bl. a. skattefrihet för vad någon erhållit såsom bidrag till undervisning eller uppfostran.

Grunden för skattefriheten för bidrag till undervisning eller uppfostran torde vara, att det ändamål, som tillgodoses genom bidraget, kan sägas vara av allmän natur och nära besläktat med det, som skattefriheten för undervisningsverk avser att tjäna.<sup>1</sup> Bestämmelsen om skattefriheten har icke försetts med någon direkt begränsning vare sig i fråga om gåvotagarens ålder eller gåvobeloppets storlek. Skattefrihet kan således komma i fråga även om gåvotagaren är över 18 år gammal (jämför 28 § enligt vilken skattelindring medges barn under 18 år).<sup>2</sup> Ehuru någon gräns icke har satts med hänsyn till gåvans storlek, måste en sådan dock anses ligga i själva ändamålsbestämmelsen så att om gåvan överstiger det belopp, som kan bedömas erforderligt för ändamålet, skall skatt utgå för överskjutande belopp.<sup>3</sup>

1945 års *statsskatteberedning* anförde i fråga om skattefrihet för bidrag till annans undervisning och uppfostran följande:<sup>4</sup>

»Det har förut framhållits, att frihet från gåvoskatt åtnjutes för bidrag till annans undervisning eller uppfostran ävensom för 'periodiskt understöd och därmed jämförlig periodisk betalning, vilken enligt gällande författningar angående skatt å inkomst skall inräknas i gåvotagarens skattepliktiga inkomster'. Det synes icke råda något tvivel om, att denna möjlighet till skattebefrielse i stor utsträckning missbrukas, särskilt vid gåvor till egna barn eller barnbarn. Beskattningsmyndigheten har som regel ingen möjlighet att kontrollera, att gåvobeloppet verkligen användes för angivet ändamål. Understundom har nog skattebefrielse erhållits även vid gåvor, där det av beloppets storlek eller andra omständigheter tydligt framgår, att den bortgivna egendomen kommer att användas för annat ändamål än det angivna. Av beredningen införskaffade uppgifter synas ge anledning till antagande, att avsevärda belopp på denna väg undandragits från beskattning. Det må i detta sammanhang erinras att den vid arvsbeskattningen medgivna skattelindringen för minderåriga barn åtnjutes utan avseende å om gåva i form av bidrag till undervisning eller uppfostran tidigare lämnats.

Enligt vad beredningen inhämtat, tillämpar överståthållarämbetet en praxis, enligt vilken skattefrihet för nu avsedda gåvor kan erhållas upp till ett gåvobelopp av 30 000 kronor. Av detta belopp anses 10 000 kronor belöpa på tiden till och med studentexamen och återstoden, 20 000 kronor, på akademiska studier. Utgifterna för undervisning och uppfostran under de 20 första levnadsåren beräknas till 500 kronor om året. För ett tioårigt barn medges sålunda skattefrihet för gåva, vars värde ej överstiger 25 000 kronor [30 000 — (10 × 500)].

<sup>1</sup> SOU 1939: 18 (1938 års arvsskattekommitté).

<sup>2</sup> Svensk Juristtidning, rättsfall s. 11: Fil. stud. R. född 1920, hade av sin moder år 1941 mottagit 15 000 kronor såsom gåva för tryggande av fortsatta akademiska studier. Skattskyldighet ansågs icke föreligga för gåvan.

<sup>3</sup> Jämför Eberstein: Om skatt på arv och gåva s. 252 och Den svenska arvs- och gåvobeskattningen s. 150.

<sup>4</sup> SOU 1946: 79 s. 246.



Enligt beredningens mening skulle de missförhållanden, som otvivelaktigt råda, i betydande utsträckning kunna undvikas utan ändring av gällande bestämmelser, därest beskattningsmyndigheterna i större utsträckning än nu stundom synes vara fallet fordrade utredning rörande de omständigheter som kunna antagas vara av betydelse för frågans bedömande. Härvid åsyftas särskilt uppgifter rörande gåvotagarens ålder, ekonomi och studier, påbörjade eller tillämnade, gåvogivarens ekonomiska ställning och vid gåva från andra än gåvotagarens föräldrar, även de sistnämndas ekonomi, gåvans beskaffenhet samt de föreskrifter som kunna ha meddelats angående gåvans förvaltning och anordningar som vidtagits till tryggnad av att gåvan verkligen kommer att användas för det angivna ändamålet. Redan gåvans beskaffenhet, exempelvis andel i fastighet eller av givaren utfärdad skuldebrev, kan många gånger föranleda, att skattefrihet icke bör medgivas. Gåva av ett betydande belopp till ett barn i späda ålder synes böra bedömas mycket restriktivt. Likaså gåva till barn med egen förmögenhet. Om gåvan anges vara avsedd till bekostande av akademiska studier, kan det fordras utredning om att sådana studier verkligen äro påbörjade eller tillämnade; gåvotagarens läggning och fallenhet för studier är härvid av betydelse. Om gåvor från föräldrar till barn uppgå till sådan storlek att föräldrarnas förmögenhet till avsevärd del konsumeras, ger detta förhållande anledning till misstanke att gåvorna tillkommit i annat syfte än det uppgivna.

Det kan emellertid ifrågasättas, huruvida den generella föreskriften om skattefrihet för bidrag till undervisning eller uppfostran är sakligt riktig. Man kan fråga sig, om skattefrihet verkligen är befogad i andra fall än då gåvotagaren genom gåvan beredes möjlighet till uppfostran eller utbildning, som han eljest icke skulle ha åtnjutit. Om ett barn, vars föräldrar äro välsituerade, för nu avsett ändamål får en gåva från annan än föräldrarna, så innebär detta att föräldrarna erhålla bidrag till fullgörande av dem åliggande skyldighet att sörja för barnets uppfostran och utbildning, något som de eljest skulle ha bekostat av egna medel; för barnets uppfostran och utbildning är gåvan utan betydelse, bortsett givetvis från den händelsen att föräldrarna råka på obestånd. Med detta betraktelsesätt skulle skattefrihet på nu ifrågavarande grund aldrig kunna förekomma vid gåvan från föräldrar till barn. Gåvan utgör ju endast fullgörande för en längre eller kortare tid framåt av en skyldighet som lagligen åligger givarna; barnet beredes icke heller här någon ny förmån. Om föräldrar genom gåva överföra tillgångar till sina barn, kan väl, oavsett vilket syfte som därvid angives, motivet knappast vara annat än antingen att verkställa en ren förmögenhetsöverföring eller att nedbringa sin egen skatt för inkomst och förmögenhet eller att med insikt om att deras ekonomiska situation är vansklig rädda en del av förmögenheten åt barnen. I samtliga fall synes beskattning av gåvan väl motiverad; även i det sist angivna fallet torde gåvan i verkligheten vara att betrakta mera som en förmögenhetsöverföring än som bidrag till undervisning och uppfostran. Det förefaller överhuvudtaget oegentligt, att vid gåva från föräldrar till barn tala om bidrag till barnet för dess uppfostran, snarare lämna föräldrarna bidraget till sig själva, då detsamma är avsett till bestridande av utgifter, som de under alla förhållanden skulle ha vidkänts. Måhända kan invändas, att det vore oegentligt att uttaga gåvoskatt för ett engångsbelopp, som verkligen användes till undervisning eller uppfostran, då ett successivt bekostande därav icke blir föremål för sådan beskattning. Det må då erinras, att avsättningen av ett engångsbelopp medför en minskning av föräldrarnas såväl inkomst- som förmögenhetsskatt. De årliga utgifterna för ifrågavarande ändamål skulle eljest ha inräknats i deras skattepliktiga inkomst och kapitalbeloppet i deras förmögenhet. Beredningen finner sålunda, att skattefrihet för sådana bidrag till undervisning och uppfostran, vilka icke tillföra mottagaren någon verklig förmån, icke kunna, som fallet är med den för övriga fall stadgade skattefriheten, motiveras av något allmänt intresse eller billighetsskäl. I detta sammanhang må slutligen endast till-

läggas, att bidragen icke heller kunna sägas sakna gåvokaraktär av den anledningen, att de icke tillföra mottagaren någon skattekraft. Detta är fallet med sådana bidrag, som bereda mottagaren en verklig förmån, som är av uteslutande personlig art, men eljest icke.

Efter ingående övervägande av de synpunkter, som här framlagts, har det för beredningen framstått såom otvivelaktigt, att gällande bestämmelser om beskattning av gåva äro i behov av översyn. Det är emellertid även uppenbart, att en sådan översyn icke kan verkställas med utgångspunkt enbart från vad som ur skatterättsliga synpunkter ter sig önskvärt och riktigt. Det måste tillses, att den civilrättsliga och den skatterättsliga behandlingen av gåvor i görligaste mån komma att överensstämma. I fall av kollision mellan nämnda intressen kan det bli ett ömtåligt avgörande, vilket av dem som skall vika. Det är följaktligen tänkbart, att författningsändringar bli erforderliga även utanför skattelagarnas ram. Det synes även önskvärt, att en ändring av gåvobeskattningen föregås av eller förenas med en sedan länge påkallad översyn av förmånstagarförordnandenas civilrättsliga ställning och behandling. Med anledning härav har beredningen funnit lämpligast, att den överarbetning av gällande bestämmelser angående beskattning av gåva, som kan befinnas påkallad, verkställas i annat sammanhang. Beredningen har fördenskull inskränkt sig till att söka finna en lämplig anordning för den komplettering av gåvobeskattningen, som är erforderlig i anledning av införandet av en skatt för kvarlåtenskap.»

En ledamot i beredningen anförde i särskilt yttrande:<sup>1</sup>

»Att den nuvarande bestämmelsen om frihet från gåvoskatt för bidrag till annans undervisning eller uppfostran måste till sin avfattning anses otillfredsstillande torde vara ställt utom allt tvivel. Den lider uppenbarligen av en oklarhet, som med hänsyn till den ökning av gåvor av detta slag, vilken under den senaste tiden synes ha ägt rum, måste medföra olägenheter. Från flera länsstyrelser har sålunda för beredningen under hand upplysts, att denna bestämmelse vid tillämpningen berett stora tolkningssvårigheter. Att bestämmelsens innebörd ansetts oklar även hos överinstanserna framgår bland annat av den omständigheten, att i ett under innevarande år av högsta domstolen avgjort mål rörande tillämpning av denna bestämmelse av de i avgörandet deltagande fem justitieråden uttalats icke mindre än fyra olika meningar.

Givetvis är det icke möjligt att utforma en lagstiftning inom beskattningsväsendets område på sådant sätt, att innebörden av densamma blir fullt otvetydig i alla tänkbara fall. När emellertid, såsom här synes vara förhållandet ovisshet råder rörande ett stadgande, avseende något så fundamentalt som frågan huruvida skattefrihet föreligger eller ej, synes mig detta betänkligt. Oklarheten hos ifrågavarande stadgande torde nämligen med all säkerhet ha till följd, att avgivande av deklaration för gåva i många fall underlåtes, ehuru gåvan varit av sådan beskaffenhet att densamma skolat fritagas från gåvoskatt. Frågan huruvida skattefrihet föreligger för gåvan undandrages därigenom myndigheternas bedömande. Länsstyrelsernas möjligheter att upptäcka sådana fall, där avgivandet av deklaration för gåva utan giltigt skäl underlåtit, torde kunna antagas vara rätt begränsade.

Med hänsyn till vad nu anförts har jag kommit till den uppfattningen, att ifrågavarande bestämmelse — oavsett vilken innebörd den anses böra ha — snarast möjligt bör omarbetas och ersättas med ett tydligare avfattat stadgande.

Emellertid är enligt min mening den nuvarande generella föreskriften om skattefrihet för bidrag till undervisning eller uppfostran ej heller sakligt sett riktig. Till de synpunkter beredningens majoritet å s. 248 i betänkandet anført i detta

<sup>1</sup> SOU 1946: 79 s. 303.

hänseende ansluter jag mig helt. Av skäl, som ovan framhållits, anser jag därjämte, att i enlighet med dessa synpunkter ett försök bör göras att utforma ett förslag till ändrad lydelse av ifrågavarande bestämmelse, varigenom skattefriheten begränsas till sådana fall där gåvotagaren icke utan gåvan kan anses vara tillförsäkrad avsedd uppfostran, undervisning eller utbildning. Jag föreslår sålunda, att 39 § arvsskatteförordningen skall i nu berörda del erhålla följande ändrade lydelse:

Skattefrihet åtnjutes:

b) för gåva till barn eller ungdom, där gåvan utgör bidrag till undervisning eller uppfostran samt omständigheterna äro sådana, att gåvotagaren genom bidraget kan anses hava tillförsäkrats en förmån, som han eljest icke skulle ha åtnjutit, för periodiskt understöd etc.»

De myndigheter, vilka i avgivna remissvar, yttrat sig över ifrågavarande kommittéledamots förslag, hava anfört följande:

*T. f. advokatfiskalen Erik Backman* till vilken Svea hovrätt hänvisat förordar, att på sätt föreslås i yttrandet, bestämmelserna i 39 § b) arvsskatteförordningen bliva föremål för omarbetning i sammanhang med införande av förordningen om kvarlåtenskapsskatt.

*Länsstyrelsen i Stockholms län* ansluter sig till förslaget. Antalet gåvor för ifrågavarande ändamål har under senare år ökat betydligt. Länsstyrelsen finner det icke föreligga anledning att befara att det legala intresset för givare att säkerställa barns uppfostran eller undervisning skall lida oberättigat intrång genom den föreslagna ändringen.

*Länsstyrelsen i Örebro län:* Länsstyrelsen, som i enlighet med förefintliga rättsfall tillämpat bestämmelserna om skattefrihet restriktivt, anser dock i likhet med vad i det särskilda yttrandet anförts, att bestämmelserna i fråga böra så snart som möjligt ändras till i huvudsak sådant innehåll, att skattefrihet inträder allenast då gåvan gives i omedelbart samband med dess användande för avsett ändamål.

*Länsstyrelsen i Norrbottens län:* I fråga om gåva till barn eller barnbarns uppfostran eller undervisning har länsstyrelsen under år 1946 i flera fall vägrat begärd skattefrihet för gåva, enär länsstyrelsen av de omständigheter, som framkommit i gåvoskatteärendena, funnit gåvorna vara tillkomna huvudsakligen i skattelindringssyfte. Åtskilliga sådana gåvotransaktioner, som icke varit föremål för länsstyrelsens prövning, torde dock förekommit.

Departementschefen uttalade i propositionen till 1947 års riksdag,<sup>1</sup> att han icke var beredd att nu upptaga den föreslagna ändringen till prövning.

Det i ovannämnda yttrande åberopade Kungl. Maj:ts utslag<sup>2</sup> innehåller i huvudsak följande:

Genom tre den 1 december 1944 utfärdade gåvobrev skänkte H. till envar av tre döttrar skuldebrev å tillhoppa 50 000 kronor jämte ränta in-tecknade i H. tillhörande fastigheter. Enligt gåvobreven skulle av varje gåva ett belopp å 25 000 kronor utgöra bidrag till gåvotagarens undervisning och uppfostran.

<sup>1</sup> Prop. 1947: 212 s. 378.

<sup>2</sup> NJA 1946 s. 234.

ran samt till tryggande av hennes studier. Barnen voro vid gåvotillfället 2, 5 och 10 år.

I deklarationerna till ledning för bestämmande av gåvoskatt anhöll H. att gåvoskatt icke måtte utgå å de delar av gåvorna, som voro avsedda för undervisning-, studie- och uppfostringsbidrag. Gåvan skulle enligt gåvobreven överlämnas till A/B Göteborgs Banks notariatavdelning i Halmstad att i samråd med H. förvaltas till döttrarna fyllde 30 år, varefter de själva ägde att förvalta gåvorna. Intill dess döttrarna själva övertogo förvaltningen skulle H. äga rätt att delvis eller helt utbyta de förvaltade inteckningarna mot andra med hänsyn till vid gåvotillfället gällande taxeringsvärden minst lika goda värdehandlingar i den utsträckning, som kapitalet ej toges i anspråk för tryggande av studier.

Länsstyrelsen i Hallands län fann att skatt skulle utgå å gåvornas hela belopp.

H. besvärade sig i Göta hovrätt: Hovrätten lämnade besvären utan bifall. H. fullföljde talan hos Kungl. Maj:t.

Justitierådet Dahlman med vilken justitierådet Lawski var ense yttrade: Enär omständigheterna i föreliggande fall äro sådana att det icke med tillräcklig grad av sannolikhet kan antagas, att den del av gåvorna som enligt gåvobreven är avsedd såsom undervisning-, studie- och uppfostringsbidrag verkligen kommer att användas för detta ändamål, prövar jag lagligt fastställa hovrättens utslag.

Justitierådet Gyllensvärd anförde: Enär med avseende å omständigheterna i målet ifrågavarande gåvor icke kunna till någon del anses vara av sådan beskaffenhet att jämlikt 39 § förordningen om arvsskatt och gåvoskatt skyldighet att erlagga skatt för gåvorna ej förelegat, fastställer jag hovrättens utslag.

Justitierådet von Steyern: Enär omständigheterna icke vederlägga gåvobrevens uppgift att av varje gåva ett belopp av 25 000 kronor utgör bidrag till gåvoläggarnas undervisning och uppfostran samt tryggande av hennes studier, samt det belopp som sålunda angivet ej kan med hänsyn till gåvotagarens ålder och föräldrarnas villkor anses otillbörligt högt beräknat, — — — (skattebefrielse).

Justitierådet Afzelius yttrade: H. är efter lag pliktig att vidkännas kostnaderna för sina döttrars uppehälle och utbildning. När denna skyldighet till en del fullgöres genom att förmögenhet av här ifrågavarande värde överföres i döttrarnas ägo, åtnjutes skattefrihet för dessa gåvor endast såvitt de utgöra bidrag till undervisning eller uppfostran. I avseende å tid under vilken underhållsskyldigheten består, kan vid beräkning av skatt för de till döttrarna bortgivna beloppen såsom dylikt bidrag komma i betraktande allenast kostnad vilken icke är att hänföra till deras uppehälle. På grund härav och med hänsyn till döttrarnas ålder kan — helst som efter skuldebrevens innehåll för lång tid framåt på H. själv ankomme att för döttrarnas räkning bestämma om användningen av dessa medel — icke med någon tillförlitlighet bedömes, huruvida eller i vad mån medlen komma att tagas i

anspråk för ändamål, som medför befrielse från gåvoskatt. Jag prövar förty lagligt fastställa hovrättens utslag.

Kungl. Maj:ts utslag avfattas i enlighet med den av justitierådet Dahlgren uttalade meningen utfärdad den 5 april 1946.

Författningsrummets utformning medger en generell skattefrihet för gåvor av ifrågavarande art. Enligt praxis synes emellertid för skattefrihet krävas, att gåvan är av sådan beskaffenhet att den kan antagas komma till användning för det avsedda ändamålet. Såsom förutsättning för skattefrihet torde således böra uppställas dels en viss relation mellan gåvans storlek och den undervisning eller uppfostran, som avsetts skola bestridas därmed, och dels att gåvotagaren är i behov av gåvan för att kunna komma i åtnjutande av denna undervisning eller uppfostran.

1945 års statsskatteberedning har i sitt betänkande riktat åtskilliga anmärkningar mot bestämmelserna om beskattning av gåva. Beredningen har emellertid på anförda skäl funnit lämpligt att den överarbetning av gällande bestämmelser angående beskattning av gåva, som kan befinnas påkallad, verkställas så att den civilrättsliga och skatterättsliga behandlingen av gåvor i görligaste mån kan komma att överensstämma.

En ledamot av beredningen, som i övrigt helt ansluter sig till de synpunkter, som framförts av beredningens majoritet, har ansett att bestämmelsen om frihet från gåvoskatt för bidrag till annans undervisning eller uppfostran omedelbart bör omarbetas dels med hänsyn till att innebörden av bestämmelsen är oklar och dels med hänsyn till att den nuvarande generella bestämmelsen om skattefrihet ej heller är sakligt riktig.

Enligt kommitténs mening hänger frågan om beskattning av gåva till undervisning och uppfostran så intimt samman med frågan om beskattning av periodiska understöd, att kommittén ansett dessa båda spörsmål böra prövas i ett sammanhang. Bestämmelsen om beskattning av gåva av nyssnämnt slag är dessutom av så speciell natur, att kommittén anser att en eventuell ändring av densamma bör kunna ske utan att avvakta en sådan allmän översyn, som beredningen ifrågasatt.

Den utav 1945 års statsskatteberedning vidtagna utredningen giver vid handen att avfattningen av den nuvarande bestämmelsen om beskattning av gåva till undervisning och uppfostran kan tolkas på ett sätt, som medger en obehörig skattelindring. En sådan tolkning har även kommit till uttryck i rättstillämpningen. Kommittén har såsom av det föregående framgår såsom ett villkor för avdragsrätt för periodiskt understöd uppställt att utbetalningen icke får innebära förmögenhetsöverflyttning eller hava till huvudsakligt syfte en obehörig lindring i den progressiva beskattningen, kommittén vill med andra ord hindra att institutet missbrukas för erhållande av en icke avsedd skattelindring. Enligt kommitténs mening bör jämväl nu ifrågavarande lagstiftning bliva föremål för omarbetning så att missbruk förhindras. Gränsen mellan skattefrihet och skatteplikt för gåva av angivet slag bör sålunda dragas så att allenast gåvor, som verkligen syfta

att giva mottagaren möjlighet till undervisning eller uppfostran, bliva skattefria. Att fastställa vissa schablonmässiga regler för denna gränsdragning, anknytande exempelvis till beloppets storlek eller mottagarens ålder, låter sig enligt kommitténs mening icke göra. En diskretionär prövning i det särskilda fallet är tvärtom både nödvändig och önskvärd. Vid en dylik prövning blir det ofrånkomligt att taga hänsyn till om det utgivna beloppet såväl med hänsyn till beloppets storlek, mottagarens ålder och ekonomiska förhållanden som de omständigheter under vilka utbetalningen sker, verkligen kan antagas utgå för uppgivet ändamål. Om mottagaren har egen förmögenhet, som kan anses täcka utgifterna för hans undervisning och uppfostran föreligger icke skäl för skattefrihet. Mera tveksamt kan måhända vara da mottagaren icke har egen förmögenhet men föräldrarna äro i så god ekonomisk ställning att barnet normalt kan räkna med att få sådan uppfostran och undervisning, som gåvan avser att bekosta. Kommittén finner för sin del vanskligt att i sistnämnda fall uppställa absolut hinder för skattefrihet, utan anser sig böra inskränka sig till att rekommendera en särskilt noggrann prövning i dylika fall. Det allmänt förekommande sättet att lämna barnet en revers såsom gåva anser kommittén icke böra godtagas i nu förevarande avseende. Enbart den omständigheten att gåvan gives i denna form utgör enligt kommitténs mening anledning till att antaga, att syftet med gåvan icke varit att bekosta mottagarens undervisning eller uppfostran.

Kommittén föreslår på grund härav att 39 § b) gives följande ändrade lydelse:

Skattefrihet åtnjutes:

- a) för gåvor — — — personliga bruk;
- b) för gåva, som utgör bidrag till gåvotagarens undervisning eller uppfostran, då omständigheterna äro sådana, att denne genom bidraget kan anses hava tillförsäkrats en förmån, som han eljest icke skulle hava åtnjutit, för periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk betalning, vilken enligt gällande författningar angående skatt å inkomst skall inräknas i gåvotagarens skattepliktiga inkomst;
- c) för vad — — — 3 000 kronor.

## Kap. 7. Sammanfattning.

Kommitténs förslag till beskattning av *periodiskt understöd och därmed jämförlig periodisk utbetalning* i allmänhet innebär att beskattningsmyndigheterna skola beredas viss möjlighet att vägra avdragsrätt i sådana fall då missbruk kan anses föreligga. Kommittén föreslår nämligen såsom huvudregel att utbetalningar, vilka innebära överflyttning av förmögenhet eller vilka skett i syfte att mildra progressionen vid beskattningen, icke skola anses utgöra periodiskt understöd. Om det utgivna beloppet är större än som kan anses skäligt med hänsyn till mottagarens ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt, skall utbetalningen enligt kommitténs förslag helt eller delvis betraktas såsom gåva.

Den föreslagna begränsningen av avdragsrätten skall dock icke gälla, då utbetalningen utgör omkostnad i viss förvärvskälla eller utgår på grund av skilsmässodom, utgör skadestånd, utgår från familjestiftelse, på grund av testamente o. d.

Beträffande *periodiskt understöd till person tillhörande givarens hushåll* har kommittén icke ansett sig kunna föreslå ändring av gällande bestämmelser.

Kommittén har beträffande *periodiskt understöd till make* funnit en viss uppmjukning av kravet på bevisningen om samlevnadens upphörande vara motiverad.

I fråga om *periodiskt understöd till i utlandet bosatt person* har kommittén föreslagit såsom villkor för avdragsrätt, att den skattskyldige skall förebibringa särskild utredning ägnad att skapa nöjaktig kontroll.

Beträffande *avdrag för periodiskt understöd till allmännyttigt ändamål* har kommittén icke funnit anledning att föreslå någon ändring i vad som nu gäller.

Kommittén har i fråga om *periodiskt understöd till annans undervisning eller uppfostran* föreslagit den ändringen att avdrag skall medgivast för dylikt understöd till barn, vilket under beskattningsåret fyllt minst 17 år och icke tillhör givarens hushåll. Understödet skall utgöra skattepliktig intäkt för mottagaren.

Har skattskyldig under större delen av beskattningsåret underhållit hemmavarande barn, som under samma år fyllt minst 17 år och åtnjutit heltidsundervisning vid läroanstalt, skall den skattskyldige enligt kommitténs förslag vid taxering till inkomstskatt erhålla ett särskilt avdrag å 700 kronor. Detta dock under förutsättning att barnet icke åtnjutit inkomst överstigande 700 kronor.

Beträffande *stipendier till studerande vid undervisningsanstalter eller eljest avsedda för mottagarens utbildning* har kommittén föreslagit att i 19 § kommunalskattelagen något utförligare skall angivas när skattefritt stipendium föreligger. De principer, som kommittén följt vid utformningen av sitt förslag, avvika endast i vissa hänseenden från de nu i praxis tillämpade.

Kommittén har slutligen föreslagit en ändring av 39 § b) *förordningen om arvsskatt och gåvoskatt*. Den nuvarande bestämmelsen om skattefrihet för gåva till undervisning och uppfostran kan tolkas på ett sätt som medger obehörig skattelindring. Syftet med den föreslagna författningsändringen är att hindra dylika missbruk. Detta syfte har kommittén ansett sig kunna vinna genom att i författningsrummet angiva att skattefrihet för sådan gåva endast skall åtnjutas om omständigheterna äro sådana, att gåvotagaren genom gåvan kan anses hava tillförsäkrats en förmån, som han eljest icke skulle hava åtnjutit.

## Avd. II.

## Om beskattning av utdelning å aktier i svenska aktiebolag och andelar i svenska ekonomiska föreningar, då jämväl mottagaren är aktiebolag eller dylik förening.

### Kap. I. Historik.

Enligt 54 § a) kommunalskattelagen och 7 § h) förordningen om statlig inkomstskatt gäller, att svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar *icke* äro skattskyldiga för utdelning, som uppbares från dylikt bolag eller dylik förening, dock föreligger skattskyldighet, därest utdelningen uppbares av bolag eller förening, som driver bank- eller annan penningrörelse eller försäkringsrörelse.

I den vid 1861 års *bevillningsförordning* fogade »instruktion för taxeringsförrättningarna» fanns såsom sista stycke intagen en bestämmelse av innehåll att »när vederbörande bolags eller inrättnings direktion eller styrelse erlagt bevillningsavgift både för vinst av rörelse och för hela det i bolaget eller inrättningen nedlagda aktiekapitalet, så påföres de enskilda delägarna icke bevillning för inkomst från samma bolag eller inrättning».

Motsvarande bestämmelse återgick i 1883 och 1897 års *instruktioner för taxeringsmyndigheterna*, dock med följande ändrade formulering: »Enär vederbörande bolag eller inrättning skall erlägga bevillning både för räntekomsten av hela det i bolaget eller inrättningen nedlagda aktiekapitalet och för den vinst, som rörelsen därutöver lämnar, så bör de enskilda delägarna icke taxeras för inkomst från samma bolag eller inrättning.»

Enligt dessa föreskrifter beskattades sålunda aktiebolags inkomst endast en gång, nämligen hos bolaget, och icke därutöver hos aktieägarna, när dessa uppbur utdelning. Genom 1902 års *inkomstskatteförordning* infördes emellertid en viss dubbelbeskattning av aktiebolags inkomst såvitt fråga var om taxeringen till statlig inkomstskatt. Utdelningen togs nu till beskattning hos aktieägarna. Samtidigt bestämdes dock, att vid aktiebolags taxering avdrag fick ske för ett belopp, motsvarande utdelningen, men icke för mera än 6 % å inbetalt aktiekapital. Om utdelningen översteg 6 % av nämnda kapital, beskattades sålunda denna överskjutande del såväl hos bolaget som hos aktieägarna.<sup>1</sup>

Genom 1910 års *statsskatteförordning* avskaffades emellertid rätten för aktiebolag att göra avdrag för utdelning. Härigenom infördes alltså vid den statliga beskattningen en verklig dubbelbeskattning av den del av ett aktie-

<sup>1</sup> Prop. 1902: 16, s. 48, bev. utsk. bet. 1902: 25, s. 38.



bolags vinst, som utdelas till aktieägarna.<sup>1</sup> Beträffande kommunalbeskattningen bibehölls däremot den ursprungliga skattefriheten för av aktieägarna uppburen utdelning.

År 1919 ändrades emellertid även bevillningsförordningen, så att utdelning å aktier i svenska aktiebolag togs till beskattning såsom inkomst. Kommunal dubbelbeskattning infördes alltså med ett viktigt undantag. Aktiebolag befriades nämligen i regel — såsom det vill synas av billighetsskäl — från skattskyldighet för utdelningar från svenska aktiebolag.

Kungl. Maj:ts förslag hade emellertid upptagit skattskyldighet för utdelningen i fråga utan något som helst undantag.<sup>2</sup> Undantaget tillkom närmast på *bevillningsutskottets* föranledande, utskottet ansåg Kungl. Maj:ts förslag skola verka obilligt i fråga om moder- och dotterbolag samt anförde härom:<sup>3</sup>

»Intressenterna i båda äro i huvudsak desamma, men olikheten i ändamål, verksamhetens uppdelning med hänsyn till orten eller platsen eller andra affärstekniska skäl hava föranlett bildandet av särskilda bolag på sådant sätt, att det ena bolaget, vanligen det äldre eller större, innehar flertalet aktier i det andra bolaget. En konsekvent tillämpning av förslaget skulle faktiskt kunna leda till en tredubbel beskattning av den utdelning, som dotterbolaget lämnar moderbolaget, nämligen, utom hos det förra bolaget självt, först hos moderbolaget och därpå, till den del densamma inginge i det sistnämnda bolagets utdelning, hos aktieägarna i detta. Detsamma skulle för övrigt inträffa, så snart ett bolag innehar aktier i ett annat, och utdelade medel från det senare komma att ingå i utdelningen åt det förras delägare, låt vara att effekten bleve mera framträdande och obilligheten mera påtaglig i de egentliga fallen av moderbolag och dotterbolag. Att göra åtskillnad mellan dessa och övriga hithörande fall torde ej vara befogat och skulle för övrigt stöta på praktiska svårigheter. För undvikande av ifrågasvarande obillighet synes knappast någon annan åtgärd bliva tillfyllest än att beskattningen hos moderbolaget helt enkelt uteslutes. Vid bifall till Kungl. Maj:ts förslag i princip bör därför enligt utskottets åsikt undantag göras för sådan utdelning, som uppbäres av annat aktiebolag.»

Vid 1920 års riksdag gjordes den ändring beträffande skattskyldighet i fråga, att densamma utsträcktes att gälla även utdelning å insatser i svenska ekonomiska föreningar, medan samtidigt undantaget utvidgades, så att ej blott svenska aktiebolag utan även svenska ekonomiska föreningar voro befriade från skattskyldighet, denna befrielse gällde all utdelning från svenska bolag och ekonomiska föreningar.

År 1919 infördes vidare vid den statliga beskattningen en särskild s. k. B-skatt (den vanliga skatten benämndes A-skatt) på den del av aktiebolagets vinst, vilken icke utdelades till aktieägarna. B-skatten upphävdes emellertid år 1926, i stället infördes den s. k. *utskiftningsskatten* genom förordningen den 27 juni 1927 om skatt vid utskiftning av aktiebolags (och solidariska bankbolags) tillgångar. Även denna utskiftningsskatt är en rent statlig skatt.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> Prop. 1910: 88, s. 176.

<sup>2</sup> Prop. 1919: 108, s. 19.

<sup>3</sup> Bev.utsk. bet. 1919: 35, s. 13.

<sup>4</sup> Beträffande den historiska utvecklingen av beskattningen av aktiebolag, se prop. 1926: 193, bilaga 2, s. 21.

Tanken på att även för statsbeskattningens del införa frihet från kedjebeskattning framfördes först av 1924 års *skatteberedning*, närmast såsom ett led i en strävan att åstadkomma en riktig redovisning av aktiebolagsvinster i olika kommuner.

Beredningen framhöll,<sup>1</sup> att man antagit, att aktiebolagsinkomst har större skattekraft än annan inkomst — detta kanske främst därför att de tillskjutna beloppen, i och genom sammanslutningen under aktiebolagets genom lagstiftningen på flera sätt (genom den begränsade ansvarigheten) särskilt gynnade form, erhållit en så att säga högre valör<sup>2</sup> — och att denna skattekraft kan anses motivera en dubbel beskattning eller dels hos bolaget och dels hos de *fysiska* personer, vilka få åtnjuta inkomsten i form av utdelning.

»Däremot torde man näppeligen kunna säga, att aktiebolags inkomst, som går genom flera händer, såsom t. ex. inkomst, som intjänas av ett bolag, av detta utdelas till ett annat, av detta utdelas till ett tredje samt slutligen av detta utdelas till de fysiska personer, som äro dess delägare, har en så mycket större skattekraft än vanlig inkomst, att den större skattekraften motiverar en flerdubbel beskattning. Särskilt i fråga om moder- och dotterbolag i inskränkt mening synes man tvärtom böra ställa sig på den ståndpunkten, att den sammanlagda skatten för bolagen och deras delägare icke bör vara större (och ej heller mindre) än om bolagen sammanslutes till ett enda bolag.»

Beredningen anförde vidare:<sup>3</sup>

»Vad nyss föreslagits rörande beskattning av *moder- och dotterbolag i inskränkt mening* torde böra gälla även för andra fall, då ett aktiebolag äger aktier i ett annat aktiebolag. Aktiebolagen böra bliva frikallade från skattskyldighet för aktieutdelning, vare sig denna skett i förhållande till aktieinnehav eller i förhållande till gjorda inköp eller försäljningar . . . Från vad nu sagts om skattefrihet för utdelning på aktie måste dock undantag göras för det fall, att aktieutdelningen är att anse såsom inkomst av rörelse, ty då borde aktieutdelningen böra underkastas såväl stats- som kommunalskatt.»

De ekonomiska föreningarna borde enligt beredningen följa samma regler som aktiebolagen och utdelning från ekonomisk förening likställes med utdelning från aktiebolag.

Undantag gjordes dock, såsom av det anförda framgår, för det fall att utdelningen var att hänföra till intäkt av rörelse. Av den föreslagna lagtexten i övrigt, vartill i detta sammanhang hänvisades, framgick att utdelning å värdehandlingar skulle anses såsom intäkt i rörelse allenast då fråga var om »bank-, emissions- och annan penningrörelse ävensom försäkringsrörelse». Förslaget upptogs i 1927 och 1928 års kommunalskattepropositioner och godkändes vid 1928 års riksdag.

*Departementschefen* yttrade vid anmälan av 1927 års förslag,<sup>4</sup> att redan den omständigheten, att kommunal skattefrihet i motsvarande avseende föreläge syntes visa, att statsmakterna hyst en viss tvekan rörande rätt-

<sup>1</sup> SOU 1926: 18, s. 52.

<sup>2</sup> Prop. 1902: 16, s. 46.

<sup>3</sup> SOU 1926: 118, s. 62.

<sup>4</sup> Prop. 1927, nr 102, s. 243.

mätigheten av en dylik beskattning. Departementschefen kunde ur rättvisans synpunkt knappast se någon möjlighet att förebringa ett hållbart försvar för densamma. Härtill kommer att just detta slag av beskattning utan tvivel utgjort ett betydelsefullt hinder för åstadkommande inom det ekonomiska livet av rationella omläggningar i organisatoriskt avseende. Departementschefen hänvisade härefter till att i ifrågavarande hänseende den svenska skattelagstiftningen vore väsentligen strängare än skattelagstiftningen i främmande länder. Det i 1927 års proposition framlagda förslaget biträdades av sagda års riksdags första särskilda utskott. Reservationsvis yrkades avslag å detsamma men ej av principiella skäl utan på grund av faran för missbruk. Närmast i anledning av denna reservation underströk departementschefen vid anmälan i statsrådet av 1928 års förslag behovet av ifrågavarande reform, därvid framhållande det hinder mot en lämplig organisation av företagen som låge i kedjebeskattningen, liksom även frågans internationella betydelse. De befarade missbruken ansåg departementschefen böra undanröjas vid den igångsatta utredningen av aktiebolagsbeskattningen i allmänhet.

I propositionen — liksom sedermera i den slutliga avfattningen — erhöll stadgandet sådan lydelse, att därav klart framgick, att skattefriheten icke gällde sådana bolag, eller föreningar, vilka driva bank- eller annan penningrörelse, och ej heller dem, vilka driva försäkringsrörelse. Anledningen till att skattebefrielsen ej gäller sistberörda grupper av sammanslutningar synes vara följande. Befrielsen ansågs egentligen endast motiverad beträffande förhållandet mellan moder- och dotterbolag, men svårigheter ansågos möta att särskilja dylika fall från andra där ett bolag innehade aktier i annat bolag. För vanliga aktiebolags och föreningars vidkommande syntes emellertid detta förhållande vara av mindre betydelse, då sistnämnda fall av aktieinnehav ej ansågs förefinnas i alltför stor omfattning. Man ansåg sig därför kunna medgiva befrielse över lag i dessa fall från skattskyldighet för utdelning. Vidkommande bolag eller föreningar, som driva bank- eller annan penningrörelse eller försäkringsrörelse, ställde sig däremot saken annorlunda. Dessa företag innehade ju regelrätt betydande poster av aktier eller andelar, utan att fördenskull fråga behövde vara om aktier eller andelar i dotterföretag. Då man alltjämt icke ansåg sig kunna särskilja sistnämnda grupp av aktier eller andelar från andra innehav av dylika värdepapper, ansåg man sig icke kunna medgiva någon som helst befrielse från skattskyldighet för utdelningar i fråga om företag, vilka drevo bank- eller annan penningrörelse eller försäkringsrörelse.<sup>1</sup>

Den frihet från skattskyldighet, varom nu är tal, gäller enligt punkt 1 anv. till 54 § kommunalskattelagen även sådan utdelning, som uppburits efter annan grund än i förhållande till innehavda aktier eller andelar, härmed åsyftas närmast rabatter och pristillägg, som utgå i förhållande till gjorda inköp och försäljningar. I den ursprungliga lagtexten gjordes härifrån intet annat undantag än beträffande den utdelning, som från bostads-

<sup>1</sup> SOU 1931:40, s. 154 — Jfr även bev. utsk. bet. 1919:35, s. 13.

aktiebolag eller bostadsförening uppburits efter annan grund än i förhållande till aktier eller andelar, för dylik utdelning gällde frikallelsen icke i vidare mån än utdelningen översteg vederbörande medlems avgifter eller andra inbetalningar till bolaget eller föreningen.

Detta stadgande i förening med bestämmelsen i 29 § 2 mom. kommunalskattelagen enligt vilket lagrum kooperativa föreningar få njuta avdrag för rabatt eller annan sådan utdelning, som de lämnat sina kunder, föranledde därtill att återbäring av belopp, som skedde från kooperativa förbundet till kooperativa föreningar, icke beskattades hos förbundet och att ej heller de föreningar, som uppbyro återbäringen, voro skyldiga skatta därför.<sup>1</sup>

Efter gjorda framställningar i ämnet skedde ändring härutinnan genom beslut av 1934 års riksdag, varigenom bestämmelsen erhöll sin nuvarande lydelse.<sup>2</sup> Enligt denna lydelse gäller befrielsen från skattskyldighet icke utdelning, för vilken det utdelande företaget må åtnjuta avdrag enligt 25 § 1 mom. sista stycket kommunalskattelagen — detta undantag avser alltjämt utdelning från bostadsförening eller bostadsaktiebolag, till den del utdelningen motsvarar beloppet av sådana medlemmarnas eller delägarnas inbetalningar, vilka icke äro att anse såsom kapitaltillskott — och ej heller utdelning, för vilken det utdelande företaget må åtnjuta avdrag enligt 29 § 2 mom. kommunalskattelagen. Sistnämnda år 1934 nytilkomna bestämmelse innebär alltså, att kooperativ förening icke längre åtnjuter skattefrihet för återbäring, som utgår från kooperativ centralorganisation och varför centralorganisationen äger verkställa avdrag enligt 29 § 2 mom. kommunalskattelagen.

1928 års bolagsskatteberedning föreslog en utvidgning av skattebefrielsen i fråga om utdelning å aktier eller andelar, så att densamma bl. a. även skulle gälla dels bolag eller förening, som driver bank- eller annan penningrörelse, men endast i den mån utdelningen härflutit från aktier eller andelar, »vilkas innehavande utgjort ett led i organisationen av bolagets eller föreningens verksamhet», och dels försäkringsaktiebolag, men endast i den mån utdelningen härflutit från aktier eller andelar, »vilkas innehavande utgjort ett led i organisationen av utav bolaget idkad sjuk-, olycksfalls- eller skadeförsäkringsrörelse».<sup>3</sup> Detta innebar sålunda ett försök att hos företagen i fråga avskilja sådana innehav av aktier eller andelar, vilka gällde dotterföretag, samt att för dessa — men icke beträffande andra innehav av värdepapper — stadga skattefrihet. Förslaget ledde emellertid icke till någon lagstiftningsåtgärd.

Dessa stadganden om skattefrihet i 54 § kommunalskattelagen, som i förordningen om statlig inkomstskatt återfinnas i 7 § h), åtföljdes av föreskrifter om begränsning av rätten till avdrag för gäldranta, som belöpte på utdelningarna. I 39 § kommunalskattelagen stadgas att det bolag eller

<sup>1</sup> Jfr kammarrättens yttrande, återgivet i *prop.* 1930:142, s. 38.

<sup>2</sup> *Prop.* 1934:241, s. 13, jfr *SOU* 1931:40, s. 378.

<sup>3</sup> *SOU* 1931:40, s. 7, 154.

den förening, som uppbar sådan skattefri utdelning, icke får åtnjuta avdrag för ränta å gäld, som belöper å aktier eller föreningsandelar, i vidare mån än som räntan *överstiger* utdelningen. Därest annat icke framgår av förebragt utredning, skall jämlikt 44 § kommunalskattelagen å nämnda värdehandlingar i regel anses belöpa lika stor del av bolagets eller föreningens hela gäld, som värdehandlingarnas bokförda värde utgör utav bokförda värdet av bolagets eller föreningens samtliga tillgångar. — För ett förvaltningsbolag, vars enda inkomst utgjordes av utdelning å aktier i svenska aktiebolag och räntor, hava omkostnaderna ansetts böra uppdelas mellan aktieutdelningarna och ränteinkomsten efter förhållandet mellan sistnämnda två belopp. Som bolaget icke vore skattskyldigt för inkomst genom nämnda aktieutdelningar, har avdrag vägrats för vad av omkostnaderna hänförts till utdelningarna.<sup>1</sup>

Den nu angivna regeln om begränsning av avdragsrätten gäller ej blott det fall, då den gäld, varå räntan löper, ingåtts för att med dessa medel förvärva ifrågavarande aktier eller andelar, varav utdelning utgår. Den tillämpas även i sådana fall, då gäldräntan och utdelningen hänföra sig till olika aktier eller andelar.<sup>2</sup>

Ett spörsmål, som vid behandlingen av 1927 och 1928 års propositioner var på tal, men som då ansågs böra underkastas ytterligare utredning, var huruvida och på vad sätt åtgärder borde vidtagas till förhindrande av att friheten från kedjebeskattning utnyttjades till att åstadkomma icke avsedd skattelindring. Även i andra hänseenden än dem, som hade samband med friheten från kedjebeskattningen, förefanns nämligen möjligheter att använda gällande bestämmelser om bolagens beskattning till att åstadkomma lägre skatt än den av lagstiftaren åsyftade. Dessa möjligheter sammanhängde därmed, att vinstmedel, som ett aktiebolag fonderade, drabbades av skatt allenast hos bolaget, så länge vinstmedlen innestode hos detsamma. Möjligheterna att genom fondering av bolags vinstmedel nedbringa beskattningen av desamma, berodde emellertid icke endast därpå, att i sådant fall beskattning ägde rum endast hos bolaget utan framför allt därpå, att skatten hos bolaget kunde vara väsentligt lägre än den personliga skatt, som aktieägaren skulle hava erlagt för den händelse bolagets inkomst skulle omedelbart tillkommit honom själv.

1928 års *bolagsskatteberedning*<sup>3</sup> framhöll, att nu relaterade förhållande kunde tänkas föranleda en förmögen person att för förvaltningen av sin förmögenhet bilda ett aktiebolag, vars samtliga aktier han praktiskt taget ensam ägde. För bestridande av sina årliga utgifter hade han behov av endast en mindre del av bolagets inkomst, och han uttog årligen från bolaget genom utdelning eller såsom avlöning för förvaltningen eller eventuellt såsom försträckning vad han sålunda behövde, medan återstoden innestod hos

<sup>1</sup> RÅ 1932 not. 284.

<sup>2</sup> RÅ 1942 ref. 49.

<sup>3</sup> SOU 1931: 40, s. 353.

bolaget och där gjordes fruktbarande. Samtidigt tillsågs, att bolagets inkomstprocent genom erforderliga åtgärder med bolagets aktiekapital och reservfond hölls å så låg nivå, att skatteprocenten för bolaget blev lägre än hans egen skatteprocent skulle hava varit, därest förmögenheten ej placerats hos bolaget. Den sammanlagda beskattning, som den ifrågavarande personen på dylikt sätt, själv och genom bolaget, fick vidkännas, kunde sålunda bliva lägre än om han behållit förmögenheten i eget namn. Var förmögenheten placerad i aktier i främmande företag, kunde angivna förfaringssätt med förmögenhetens överlåtande på ett enkom bildat förvaltningsbolag medföra ännu mera påtaglig skatteminskning, i det att förvaltningsbolaget till följd av frihet från kedjebesiktning undgick att skatta för utdelning å de övertagna aktierna. Nu berörda tillvägagångssätt kunde visserligen i någon mån bliva mindre vinstgivande dels genom införande av den av beredningen förordade proportionella skatteskalen för bolagen, som betog förmögenhetens ägare intresset att genom utspädning av förvaltningsbolagets kapital minska inkomstprocenten och därmed skatteprocenten, och dels genom utskiftningsskattens höjande till dubbla nuvarande beloppet. Men å andra sidan märktes, att beredningen ifrågasatte skärpning av skatteskalorna för fysiska personer och att den för bolagen förordade proportionella inkomst- och förmögenhetsskatten var jämförelsevis låg. Vidare kunde det dröja länge, innan utskiftningsskatt utgick — bolags livslängd var icke begränsad — och förmögenhetens ägare kunde undandraga sig att träffas av densamma genom att överlåta sina aktier under omständigheter, som utslöte beskattning såsom för realisationsvinst. Otivelaktigt saknades icke i vårt land exempel på sådana anordningar, som nu i korthet beskrivits, vidtagna i syfte att dymedelst vinna lindring i beskattningen.

Det torde icke råda något tvivel om att när kedjebesiktningen av vinster förvärvade genom aktiebolag och ekonomiska föreningar, år 1928 avskaffades för statsbesiktningens vidkommande, ökades i själva verket lockelsen att tillgripa åtgärder av nu antydd beskaffenhet därigenom att det bolag, hos vilket fonderingen ägde rum, gjordes helt fritt från skatt för utdelningar å aktie- och föreningsandelar. Redan vid anmälan av 1927 års förslag i ämnet uttalade chefen för finansdepartementet, att försök att använda aktiebolagsformen i syfte att kringgå gällande beskattningsregler torde bliva föga lönnande, då man vid den utredning, som syntes böra företagas rörande aktiebolagsbesiktningen i allmänhet, givetvis komme att hava uppmärksamheten inriktad därpå, att några luckor i systemet ej skulle förekomma. 1927 års riksdags första särskilda utskott (utlåtande nr 1) underströk behovet av dylika bestämmelser och instämde tillika i departementschefens uttalande, att försök att använda aktiebolagsformen i syfte att kringgå gällande beskattningsregler torde bliva föga lönnande. Avsaknaden av förslag till lagstiftning, varigenom berörda lucka bleve tilltäppt, påtalades särskilt i en reservation, i vilken yrkades avslag å det lagstiftningskomplex, som genom berörda proposition förelagts riksdagen.

När förslaget om den statliga kedjebesiktningens avskaffande åter ge-

nom proposition förelades 1928 års riksdag, berörde chefen för finansdepartementet ånyo den fara för missbruk, som förelåg på förevarande område. Denna fara, yttrade departementschefen, syntes ej kunna sägas äga någon större räckvidd, försåvitt ej fråga vore om möjligheten att inrätta sig på visst sätt under en längre tidsrymd. Den nya lagstiftning rörande aktiebolags beskattning, som kunde antagas komma till stånd inom de närmaste åren, kom med all sannolikhet att till förekommande av dylika missbruk innehålla bestämmelser, vilka försatte även dem, vilka dessförinnan gjort sig skyldiga till missbruk, i ett relativt ogynnsamt läge. Med hänsyn till att missbruk alltså icke skulle i längden medföra fördel utan troligare nackdel för vederbörande, torde det vara att förvänta, att missbruk i någon nämnvärd omfattning icke skulle äga rum under den tid, som kunde förflyta innan den nya lagstiftningens ikraftträdande. Spörsmålet i fråga föranledde intet särskilt uttalande av 1928 års särskilda utskott, men i en reservation framhölls, att man, när man beslöt sig för förslaget om kedjebeskattnings avskaffande, förutsatte, att missbruk av de nya reglerna kom att mötas med åtgärder från statsmakternas sida.

I det betänkande (nr 55), som 1932 års bevillningsutskott avgav rörande det till nämnda års riksdag framlagda förslaget till extra inkomst- och förmögenhetsskatt, uttalade slutligen utskottet önskvärdheten av att riksdagen inom en nära framtid bereddes tillfälle att taga ställning till frågan om förhindrande av ett utnyttjande av bolagsbildningar för vinnande av skattebesparingar, i vilken fråga förslag utarbetats av 1928 års bolagsskatteberedning.<sup>1</sup>

För att förhindra missbruk av här antydd art antogs vid 1933 års riksdag<sup>2</sup> förordning om ersättningskatt, som i huvudsak byggde på ett av bolagsskatteberedningen framlagt förslag. Förordningen är i huvudsak av följande innehåll. Har svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening, vars verksamhet väsentligen består i förvaltning av fastighet eller av värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom, eller sådant företag, som enligt 64 § 2 mom. kommunalskattelagen skall, ändå att dess säte är i utlandet, i beskattningsavseende betraktas såsom svensk ekonomisk förening, vid disponerandet av sin vinst för visst verksamhetsår underlåtit att besluta vinstutdelning, ehuru sådan underlåtenhet icke skäligen kan anses påkallad av företagets ställning, eller ock beslutat vinstutdelning med belopp, som med hänsyn till ställningen må anses mer än skäligt ringa, och göra omständigheterna sannolikt, att ett väsentligt syfte härvid varit att bereda fysiska personer, vilka ägt del i företaget, lindring i deras beskattning här i riket, skall av företaget erläggas särskild skatt till staten, benämnd ersättningskatt.

Ersättningskatten skall utgöra tjugufem procent av det till dylik skatt beskattningsbara beloppet.

<sup>1</sup> Spörsmålet torde belysas av de i regeringsrättens årsbok för år 1936 under notiserna 154—456 återgivna målen. Jämför RÅ 1939, ref. 24.

<sup>2</sup> Prop. 1933: 171.

Enligt anvisningarna till förordningen avser ersättningsskatten att i sådana fall, då företagets verksamhet väsentligen består i förvaltning av fastighet eller av värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom, göra vidtagandet av anordningar med det nämnda syftet mindre lockande och att, där de förekomma, bereda det allmänna ersättning för av dem föranledd skatteminskning. Såsom en förutsättning för förordningens tillämpning skall därför gälla, att förmögenhetsägaren genom nämnda anordning berett sig fördel i beskattningsavseende. Den omständigheten att förordningen icke riktar sig mot fonderingen såsom sådan utan allenast mot visst, av lagstiftningen icke avsett utnyttjande av skatteförmåner, som genom fondering kunna vinnas, måste väl beaktas vid prövningen av uppkommande frågor och bör föranleda till varsamhet vid förordningens tillämpning.

Vid övervägande, huruvida eller med vilket belopp utdelningen skäligen bort äga rum, bör hänsyn tagas till sådana omständigheter som att lagstadgad avsättning till reservfonden skall ske eller att fondering i viss omfattning kan vara påkallad exempelvis för bibehållande av en jämn utdelningskvot.

När det gäller att bedöma, huruvida det kan anses sannolikt att ett väsentligt syfte med ett företags återhållsamma utdelningspolitik varit att bereda dess delägare eller vissa av dem lindring i deras beskattning, bör hänsyn tagas till deras ställning till företaget samt till deras inbördes förhållanden. Merendels torde en förutsättning för tillämpning av förordningen vara, att större delen av företagets aktie- (lott-) eller andelskapital äges av en person eller att företagets delägare eller flertalet av dem äro inbördes förbundna genom nära släktskap eller andra personliga band eller gemensamma intressen. Fysiska personer kunna äga del i ett företag antingen direkt eller genom förmedling av företag, som varit med det förstnämnda företaget och i förekommande fall med varandra förbundna såsom moder- och dotterföretag. För att tvenne företag skola anses stå i förhållande till varandra av moder- och dotterföretag bör i allmänhet krävas, att det ena företagets innehav av aktier (lotter) eller andelar i det andra förlänar detsamma bestämmande inflytande å det andra företaget.

Ersättningsskatten är en skatt till staten.

## **Kap. 2. Kort redogörelse för gällande rätt.**

Enligt 38 § 1 mom. kommunalskattelagen räknas till intäkt av kapital bl. a. utdelning å svenska aktier och andelar i svenska ekonomiska föreningar. Eftersom avdragsrätt icke föreligger för utdelning till aktie- eller andelsägare blir resultatet att sådan del av aktiebolags eller ekonomisk förenings vinst, som användes till utdelning blir beskattad två gånger, nämligen dels hos det utdelande företaget och dels hos mottagaren av utdelningen. Därest vinstmedel icke utdelas utan fonderas hos företaget blir vinsten underkastad beskattning endast en gång, nämligen såsom intäkt hos företaget.



Det andra ledet i beskattningen blir aktuellt först när vinstmedlen utdelas eller utskiftas.

I fråga om beskattning av fonderade vinstmedel i samband med upplösning av företaget gälla olika regler i fråga om aktiebolag, å ena, och ekonomiska föreningar, å andra sidan. Då ett aktiebolag upplöses och dess tillgångar utdelas till aktieägarna inträder det andra ledet i dubbelbeskattningen genom att bolaget taxeras till utskiftningsskatt för den del av tillgångarna, som överstiger tillskjutet belopp. Denna beskattning sker av praktiska skäl hos bolaget och innebär, att bolaget för aktieägarnas räkning erlägger skatt för de till aktieägarna utdelade vinstmedlen. Vid upplösning av ekonomisk förening, beskattas enligt 38 § kommunalskattelagen, vad som från föreningen utöver inbetald insats utskiftas till medlemmarna hos dessa såsom inkomst av kapital. Avsikten är således att under alla förhållanden dubbelbeskatta ifrågavarande juridiska personers vinster.

Något undantag från bestämmelserna i 38 § kommunalskattelagen om att utdelning från aktiebolag eller ekonomisk förening är att räkna till inkomst av kapital eller från bestämmelserna om aktiebolags skyldighet att utgöra utskiftningsskatt har icke gjorts för de fall, då utdelningen härrör från vinstmedel, som icke utgöra skattepliktig inkomst för den juridiska personen. Såsom exempel på dylika inkomster må nämnas icke skattepliktiga realisationsvinster och vinster genom icke realiserade värdestegringar å fast eller lös egendom.

Enligt 2 § förordningen om statlig inkomstskatt gäller motsvarande regler vid taxeringen till statlig inkomstskatt.

För att principen om dubbelbeskattning av aktiebolags och ekonomisk förenings vinst icke skall leda till en tredubbel beskattning, vilket skulle kunna inträffa då aktie- eller andelsägaren är aktiebolag eller ekonomisk förening, har i 54 § a) kommunalskattelagen och i 7 § h) förordningen om statlig inkomstskatt införts en bestämmelse, varigenom ifrågavarande juridiska personer frikallas från skattskyldighet för utdelningar från svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar.

### **Kap. 3. Inkomna yttranden angående verkningarna av den i 54 § a) kommunalskattelagen och 7 § h) förordningen om statlig inkomstskatt medgivna skattefriheten.**

Genom skrivelse den 30 juni 1944 har kommittén anmodat ett antal myndigheter och organisationer att giva kommittén del av sina erfarenheter av verkningarna av den enligt 54 § a) kommunalskattelagen och 7 § h) förordningen om statlig inkomstskatt medgivna friheten för skatt å utdelningar.

*Länsstyrelsen i Stockholms län* hänvisar till sitt yttrande angående verkningarna av förordningen om ersättningsskatt, för vilket redogörelse lämnas i det följande.

*Länsstyrelsen i Värmlands län* framhåller, att skattefrihet för aktiebolag och föreningar för utdelning från andra aktiebolag och föreningar kan utnyttjas och utnyttjas som känt är för att undvika skattepliktig inkomst av kapital. Förordningen om ersättningsskatt träffar allenast de mest uppenbara fallen. Då den nuvarande lagstiftningen inbjuder till manipulationer i inkomstreglerande syfte, kan det ifrågasättas om icke bestämmelsen i fråga bör upphävas. Den gynnar obehörigen personer med stor förmögenhet och därmed följande skatteförmåga.

*Länsstyrelsen i Skaraborgs län* meddelar, att i länet observerats ett fall, där en skattskyldig överlätit en större aktiepost till ett aktiebolag, vars aktier han i stort sett äger ensam. Som likvid vid överlåtelsen erhöll den skattskyldige endast en revers. Bolaget har ej betalt ränta å skulden, ej heller har bolaget utdelat någon del av sina vinster. Genom denna manipulation undgår den skattskyldige inkomstbeskattning för aktieutdelningen; hos bolaget är den ju skattefri. Hade bolaget lämnat ränta å reversen hade denna ej blivit avdragsgill hos bolaget, enär den ju belöper på aktieposten, men däremot beskattad hos mottagaren. I besvär vid föregående års taxering yrkade landskamreraren att bolaget skulle taxeras till ersättningsskatt för belopp, motsvarande utdelningen. Besvären avslogos av prövningsnämnden men biföllos av kammarrätten. Kammarrättens beslut har överklagats av bolaget under åberopande av att bolaget driver industriell verksamhet och att inkomsten av aktieposten endast utgör en ringa del av samtliga inkomster.

Det vore av värde att frågan om aktiebolags skattskyldighet för aktieutdelningar och frågan om de fall, då taxering till ersättningsskatt kunna ifrågakomma, togs upp till förnyad prövning.

*Länsstyrelsen i Örebro län* framhåller, att bestämmelserna hava utnyttjats i icke önskvärd riktning för att bereda skattskyldig möjlighet till skattefri inkomst. Ett par exempel från detta län må här anföras.

En person äger aktiemajoriteten i ett industriföretag. Dessa aktier, vilka han ägt mer än fem år, överlåtas till ett nybildat bolag med ett aktiekapital av 5 000 kronor. Köpeskillingen för aktierna, som rör sig om flera hundratusentals kronor, likvideras på så sätt att dels lämnas aktierna i det nya företaget om nominellt 5 000 kronor, dels ock en revers å återstoden av köpeskillingen. Det nya bolaget, som icke erlägger ränta å skuldförbindelsen, uppbär i utdelning å sina aktier i industribolaget 50 000 kronor. Denna utdelning överlämnas till aktieägaren i form av avbetalning å reversen och samtidigt nedskrivs värdet å aktierna i industribolaget. För denna återbetalning är aktieägaren icke skattskyldig. Det aktieägende bolaget kan visserligen påföras ersättningsskatt, men då denna utgår efter en skattesats av allenast 25 % men ägaren i detta företag såsom disponent och verkställande direktör i industriföretaget uppbär en avlöning av 60 000 kronor, varå skattesatsen är betydligt högre, kan man genom detta förfaringssätt tillgodonjuta en rätt betydlig skattelättnad. Än större skattelättnad skulle han vinna, därest det aktieägende företaget beslutade en utdelning av 10 000

kronor. Därigenom kommer företaget att underkastas bestämmelserna i lagen den 5 februari 1943 med särskilda bestämmelser om begränsning av vinstutdelning från aktiebolag och torde då vinna den ytterligare fördelen, att någon ersättningsskatt icke kan åsättas bolaget för återstående utdelning.

En familj äger ett flertal företag, vart och ett satta på aktier. Dessa aktier överlåtas på ett nytt aktiebolag med aktiekapital av 5 000 kronor. Köpeskillingen för aktierna, som rör sig om millionvärden, likvideras med aktiekapitalet 5 000 kronor samt reverser för återstoden, vilka reverser sedermera av familjemedlemmarna överlämnas till industribolagen mot andra värden. Å dessa reverser erlägger det aktieäggande företaget ingen ränta under det att aktierna i industriföretagen kunna ligga hypotiserade i bank för av industriföretagen ingångna förbindelser, varå dessa erlägga ränta. Utdelningen vissa år från industriföretagen överstiger sammanlagt 200 000 kronor. Sedan det aktieäggande företaget haft att erlägga ersättningsskatt något eller några år vidtages den förändringen, att ett av industribolagen uppdelas i tvenne aktiebolag. Det aktieäggande företaget övertager industribolagets rörelse och namn, samtidigt varmed aktiekapitalet höjes till 200 000 kronor medan det förutvarande industribolaget övergår till fastighetsäggande aktiebolag med nytt namn men med bibehållande av sitt gamla aktiekapital, vilket betydligt överstiger millionen. Även om förordningen om ersättningsskatt skulle vara tillämplig jämväl på aktiebolag, vilka delvis driva fabriktionsrörelse, kan ju bolaget genom att bestämma utdelningen å sitt aktiekapital till 6 % eller 12 000 kronor från beskattning undandraga cirka 1 200 000 kronor, vilken skattelättnad i realiteten tillkommer familjemedlemmarna.

Av de anförda exemplen torde med tydlighet framgå, att en ändring i gällande bestämmelser om skattefrihet för utdelning från andra svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar är önskvärd. Beträffande dylika företag, där syftet är att bereda de verkliga ägarna till de av holdingbolaget nominellt ägda företagen skattelättnader, torde den bestämmelsen böra införas, att de utdelningsinkomster helt eller delvis, som icke i sin tur utdelats, skola underkastas beskattning såsom för annan inkomst i den mån de icke senare utdelas, det vill säga en bestämmelse i viss mån likformig med den tidigare B-beskattningen.

Beträffande gäldränteavdragets fördelning bör den bestämmelsen införas, att fördelning alltid skall ske proportionellt efter tillgångarnas värden enligt balansräkningen. Erfarenheten har nämligen visat, att nuvarande bestämmelse i många fall blir illusorisk, när företagen på allt sätt söker visa, att förefintliga aktier i andra företag anskaffats med likvida medel och icke genom upplåning. Bedömningen härav blir därför i hög grad subjektiv och i många fall är det ytterligt svårt för att icke säga omöjligt för beskattningsmyndigheterna att visa att någon del av gäldräntorna skall belöpa på aktieinnehav.

*Länsstyrelsen i Götetborgs och Bohus län* förklarar, att det visat sig angeläget att bestämmelser införas, som göra det omöjligt för fysisk person

att undgå beskattning för utdelning från aktiebolag eller ekonomisk förening genom att efter 5-årstidens utgång sälja hela bolaget för överpris till ett aktiebolag eller en förening, som emottager — den för köparen skattefria — utdelningen och använder beloppet för avskrivning av överpriset.

*Länsstyrelsen i Västernorrlands län* anser, att nu gällande regler kunna utnyttjas på sådant sätt, att ett företag med överskottskapital placerar detta på sådant sätt, att bolaget undgår beskattning för inkomsten av kapitalet. Att så skett har dock inom detta län, såvitt kunnat utrönas, förekommit endast i något enstaka fall. Bestämmelserna kunna dock givetvis komma att utnyttjas på ett icke avsett sätt, varför bestämmelserna i förevarande avseende böra upptagas till omprövning.

*Västergötlands och Norra Hallands Handelskammare* anser, att gällande bestämmelser böra bibehållas.

*Handelskammaren i Göteborg* uppger, att från flera företag framhållits att det är av synnerlig vikt, att någon ändring av gällande bestämmelser ej äger rum.

*Sveriges Industriförbund, Svenska Bankföreningen och Stockholms Handelskammare* anföra: »Genom den aktiebolag och ekonomiska föreningar jämlikt 54 § kommunalskattelagen medgivna skattefriheten för utdelning från andra aktiebolag och ekonomiska föreningar undviks att bolagens och föreningarnas inkomst under sin väg till den slutliga inkomsttagaren, d. v. s. den enskilde aktieägaren blir föremål för beskattning icke blott såsom förut framhållits två utan tre eller flera gånger. En sådan flerfaldig beskattning, vilken före tillkomsten av 1928 års kommunalskattelag ägde rum, strider uppenbarligen mot de mest elementära billighetskrav och från skilda håll vitsordades, att allvarliga skadeverkningar därav uppstode. Skattetrycket var vid tidpunkten för denna s. k. kedjebeskattnings upphävande väsentligt lägre än för närvarande, men åtgärden framstod likväl såsom ett nödvändigt led i beskattningssystemets utformning. Vi kunna därför icke underlåta att uttala vår förvåning över, att i den vid kommitténs skrivelse fogade sammanställningen ifrågasättes, att önskemål skulle kunna framkomma om begränsning av denna för undvikande av kedjebeskattning medgivna skattefrihet. Varje åtgärd i sådan riktning skulle innebära ett avsteg från en av de mest fundamentala principerna för den direkta beskattningens anordnande och måste befaras komma att verka i hög grad försvårande å industriens kapitalförsörjning. Att återinföra någon som helst form av denna flerdubbla beskattning, synes oss otänkbart.»

*Föreningen Auktoriserade Revisorer* framhåller som sin bestämda uppfattning att ett återinförande i någon form av kedjebeskattningen icke bör ifrågakomma. En sådan lösning skulle enligt föreningens mening innebära en återgång till ett tidigare i skattehänseende mycket otillfredsställande system. Föreningen har sig icke bekant, vad som kan hava föranlett, att en dylik frågeställning över huvud taget kommit till uttryck, men vill framhålla, att ett eventuellt missbruk av skattefriheten i fråga borde kunna regleras på annat sätt än genom återinförande av kedjebeskattningen.

*Östergötlands och Södermanlands Handelskammare* anför: »Såsom 1928 års bolagsskatteberedning också uttalat, bör principiellt kedjebeskattning icke ifrågakomma. På sätt, i olika sammanhang påvisats och även av nämnda beredning uppmärksammats, medföra emellertid gällande regler beträffande utskiftningsskatt, att utskiftade medel bliva föremål för en tre- å fyrfaldig kedjebeskattning. Sedan numera utskiftningsskatten till sitt belopp sexdubblats, är det nödvändigt, att hithörande regler bliva föremål för omarbetning.»

*Smålands och Blekinge Handelskammare* har icke några önskemål om ändring av ifrågavarande bestämmelser.

I en den 26 juli 1946 till finansdepartementet ingiven skrift, som överlämnats till kommittén, har *Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund* berört samma spörsmål:

»Genom bestämmelserna i kommunalskattelagens § 54, a) samt förordningens om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt § 7, h) frikallas svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar, vilka icke driva bank- eller annan penningrörelse, från skattskyldighet för utdelningar från svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar.

Genom förordningen om ersättningsskatt ha införts bestämmelser för att förhindra att fysiska personer genom sistnämnda skattebefrielse skola erhålla lindring i sin beskattning här i riket. Lagen om begränsning av aktiebolags rätt till utdelning av vinstmedel har dock starkt begränsat möjligheten att genom ersättningsskatten förhindra skattelindring för fysiska personer. Men även bortsett härifrån visar det praktiska taxeringsarbetet att bestämmelserna om ifrågavarande skattefrihet för svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar böra underkastas en ingående prövning, samt att ytterligare en del härmed sammanhängande taxeringsfrågor böra upptagas till undersökning, speciellt bestämmelserna angående tidsbegränsningen för beskattning av realisationsvinster. Det förhåller sig nämligen så att ett skickligt utnyttjande av bestämmelserna om skattefrihet för aktiebolagen och de ekonomiska föreningarna för utdelningar från svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar kan leda till fullständig befrielse från skattskyldighet för avsevärda belopp och detta gäller såväl inkomst- och förmögenhetsskatt som utskiftningsskatten. Möjligheter att med nu gällande författningar förhindra detta synes icke föreligga.

Ävenledes har under senare år kunnat förmärkas en ökad och allt tydligare tendens att diverse i och för sig fullt lagliga transaktioner vidtagas inom aktiebolagen, vilka uppenbarligen endast ha till syfte att bereda lindring i fysiska personers beskattning.

Vi tillåta oss hemställa att här påtalade missförhållanden, vilka avsiktligen icke exemplifierats, utredas och äro vi givetvis beredda att medverka vid en dylik utredning.»

Genom förenämnda skrivelse den 30 juni 1944 har kommittén anmodat olika myndigheter och organisationer att giva kommittén del jämväl av sina erfarenheter speciellt angående verkningarna av förordningen om ersättningsskatt.

*Länsstyrelsen i Stockholms län* hänvisar till länsstyrelsens den 15 oktober 1936 till kommunalskatteberedningen avgivna yttrande, däri framhålles, att avsevärda aktieutdelningar kunnat undgå beskattning genom en

bolagsbildning av uppenbarligen ren proformanatur. Ersättningsskattens införande kan icke anses innebära en fullt tillfredsställande lösning av problemet. Ersättningsskatten är ju uteslutande en skatt till staten. Kommunen står alltså fortfarande utan möjlighet att vid en bolagsbildning av ifrågavarande art få sitt skatteintresse tillgodosett, bortsett från det fall att det till ersättningsskatt taxerade beloppet sedermera utdelas till aktieägarna, då beskattning hos dem i vanlig ordning äger rum. Därjämte bör beaktas, att ersättningsskatten till sitt belopp icke kommer upp till samma nivå, som skulle uppnåtts, om den hos bolaget bokförda inkomsten i vanlig ordning beskattats hos de personer, som äga aktierna i bolaget. Emot fondbildning är givetvis intet att invända, och ej heller kan någon erinran göras mot att dylik fondbildning sker under bolags form, men vad länsstyrelsen bestämt måste motsätta sig är, att i det senare fallet några som helst skatteprivilegier skola åtnjutas. Om en person vill förvalta sin förmögenhet under bolagsform för att därigenom ernå de fördelar, som bolagsbildningen ur civilrättslig synpunkt kan medföra, kan något hinder här emot givetvis icke uppställas, men han har icke något behörigt intresse att därigenom på andra skattskyldigas bekostnad vinna lättnad i skatterättsligt hänseende. Länsstyrelsen erinrade vidare om, att bestämmelserna om ersättningsskatten äro svårtillämpliga och med säkerhet komma att föranleda stor ojämnhet vid taxeringen inom olika provningsdistrikt. För övrigt kunna bestämmelserna lätt kringgåås på så sätt, att kapitalförvaltningen förenas med en näringsverksamhet, varigenom, därest bolagets verksamhet icke uppenbart kan anses *väsentligen* bestå i förvaltning, tillämpning av förordningen om ersättningsskatt helt uteslutes och alltså beskattning av aktieutdelning såsom i fallet *Elida*,<sup>1</sup> helt omöjliggöres. I varje fall är det tydligt, att en mångfald gränfall uppstår, där ersättningsskatten kommer att visa sig ineffektiv. Då det gäller rena bulvanbolag, synes det enda riktiga vara att i stället för att laborera med ersättningsskatt beskatta den i bolagets räkenskaper bokförda inkomsten hos den enskilde aktieägaren i likhet med vad som gäller beträffande delägare i vanliga handelsbolag.

Skulle den utvägen att jämställa förvaltningsföretag av ifrågavarande slag med vanliga handelsbolag visa sig icke vara framkomlig, synes böra till prövning upptagas frågan, huruvida icke i lagstiftningen bör införas en bestämmelse av den innebörd, som 1928 års bolagsskatteberedning i sitt betänkande under 76 § (sid. 9 i betänkandet) åsyftat, därvid dock åt bestämmelsen bör givas en så vidsträckt avfattning, att därigenom helt omöjliggöres, att en person genom vidtagande av skentransaktioner av vad slag det vara må, däri alltså även inbegripet bildandet av bulvanföretag, skall kunna undgå beskattning.

*Länsstyrelsen i Skaraborgs län* har funnit, att rättsinstitutet endast sällan kommer i tillämpning och därför kan nog befaras att bestämmelserna blivit en död bokstav. Verkningarna av ersättningsskatten hava till stor del bort-

<sup>1</sup> Jfr RA 1936 not. 454—456.

fallit i och med införandet av utdelningsbegränsning. Länsstyrelsen vill i anledning härav ifrågasätta, om icke ersättningsskatt bör utgå även om det härvid beräknade utdelningsbeloppet står i strid mot bestämmelsen angående utdelningsbegränsning. Dessutom vill länsstyrelsen föreslå dels att bestämmelserna göras något strängare, dels att den nuvarande skattesatsen höjes med hänsyn till de höga skatterna i övrigt.

*Länsstyrelsen i Västernorrlands län* anser att förutsättningar för taxering till ersättningsskatt förelegat i synnerligen ringa omfattning. Särskilda önskemål i detta avseende finnas icke att framställa.

*Länsstyrelsen i Västerbottens län* meddelar, att något fall av taxering enligt förordningen om ersättningsskatt icke förekommit i länet.

*Länsstyrelsen i Kronobergs län* uppger att taxering till ersättningsskatt icke förekommit i länet de senaste åren.

*Sveriges Köpmannaförbund* anser att ifrågavarande skatt i stort sett torde hava haft avsedd verkan. Dock ifrågasätter förbundet huruvida icke även s. k. patentbolag borde omfattas av ersättningsskatten, då missbruk otvivelaktigt förekommit.<sup>1</sup>

#### **Kap. 4. Kommitténs förslag till bestämmelser för hindrande av missbruk av den i 54 § a) kommunalskattelagen och 7 § h) förordningen om statlig inkomstskatt medgivna skattefriheten för utdelningar.**

Bestämmelserna om skattefrihet för svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar för utdelningar, som avses i 54 § a) kommunalskattelagen och 7 § h) förordningen om statlig inkomstskatt, hava i mycket stor utsträckning utnyttjats för att ernå en icke avsedd skattelindring och avsevärda belopp hava undandragits från beskattning. Sålunda har under senare år kunnat förmärkas en ökad och allt tydligare tendens att i och för sig fullt lagliga transaktioner vidtagas inom aktiebolag och föreningar, vilka uppenbarligen endast hava till syfte att bereda lindring i fysiska personers beskattning. Beskattningsmyndigheterna hava visserligen möjlighet att ingripa i vissa fall, då det kan påvisas att skentransaktion föreligger.<sup>2</sup> Denna möjlighet torde dock endast i undantagsfall vara tillfyllest. Kommittén kan av naturliga skäl icke här i detalj redogöra för alla de metoder, som de skattskyldiga begagna sig av. I de under kap. 3 återgivna yttrandena givas dock några exempel på hur ifrågavarande bestämmelser kunna missbrukas. Ytterligare några exempel härpå angivas i 1949 års utskiftningsskattesakkunnigas här nedan refererade uttalande. Några av de metoder, vilka kommit till kommitténs kännedom, äro enligt kommitténs mening av den art, att rättstillämp-

<sup>1</sup> Jämför Adolf Lundevall, Skattehandbok, Stockholm 1949, s. 506 o. f.

<sup>2</sup> Jämför kammarrättens utslag den 4 oktober 1949 på besvär av Erik Adolf Nymansson, m. fl.

ningen icke torde kunna hindra dem, varför en ändring av skattelagstiftningen synes erforderlig, därest gällande principer om beskattning av aktiebolags och ekonomisk förenings vinst skola kunna upprätthållas. En sådan lagändring synes kommittén påkallad även ur den synpunkten, att det icke kan anses tillfredsställande med en lagbestämmelse, vars effektivitet är beroende av om vissa transaktioner kunna upptäckas eller icke. Det kan icke heller anses förenligt med kravet på en rättvis och jämlik beskattning, att sådana skattskyldiga, vilka upptäckt vissa luckor i lagstiftningen och veta att begagna sig därav, givas möjlighet till en icke avsedd skattelindring, medan andra skattskyldiga som icke känna till dessa luckor eller ock icke vilja använda sig av dylika metoder, få erlægga full skatt.

1949 års utskiftningskattesakkunniga hava i sitt betänkande lämnat några exempel på de möjligheter, vilka stå de skattskyldiga till buds för undvikande av dubbelbeskattningen. De sakkunniga framhålla bl. a. följande:<sup>1</sup>

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

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

I den mån vinstmedel fonderas hos bolagen, uppskjutes dubbelbeskattningen på obestämd tid. Detta är en följd, som medvetet tagits vid utskiftningskatteförordningens utformning. Det har nämligen, såsom av historiken framgår, icke ansetts lämpligt att dubbelbeskatta bolagens vinster förrän de utdelas eller utskiftas till aktieägarna. Förordningen om ersättningsskatt, som avser att i vissa fall förhindra sådan fondering som icke varit nödvändig för bolagens verksamhet, har visat sig svårpraktikabel, fränsett att den för närvarande på grund av lagstiftningen om utdelningsbegränsning i stort sett är satt ur kraft.

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

Vinstmedel, som fonderas hos bolagen, kunna utlånas till aktieägarna i stället för att utdelas, varigenom uppskov med dubbelbeskattningen erhålles. Det torde

<sup>1</sup> SOU 1949: 56, s. 43.



enligt de sakkunnigas mening icke vara möjligt att genom lagstiftningsåtgärder, förhindra dylikt uppskov med dubbelbeskattningen annat än i de fall, där taxering till ersättningsskatt kan förekomma. Förordningen om ersättningsskatt har dock, såsom nyss framhållits, allenast i undantagsfall kunnat tillämpas. En beskattning av utlåning skulle strida mot inkomstbegreppet i svensk skattelagstiftning och medföra betydande komplikationer i civilrättsligt hänseende.

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

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

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

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

Kommittén delar 1949 års utskiftningskattesakkunnigas uppfattning att förhållandena för närvarande äro sådana att principen om dubbelbeskattning är konsekvent genomförd endast hos aktiebolag och ekonomiska föreningar, vilkas aktie- och andelskapital är så fördelat, att ett verkligt utdelningsintresse förefinnes och att principen för närvarande knappast synes kunna upprätthållas beträffande de s. k. familjebolagen.

1949 års utskiftningskattesakkunniga hava föreslagit bestämmelser avsedda att hindra möjligheten att utan erläggande av utskiftningskatt utskifta medel, genom inlösen av fondaktier. Härigenom har emellertid stängts endast en av de utvägar, som stå de skattskyldiga till buds. Beträffande övriga luckor i skattelagstiftningen, vilka möjliggöra skatteflykt, framhålla de sakkunniga såsom framgår av den ovan återgivna redogörelsen, att dessa icke kunna avhjälpas genom en effektivisering av utskiftningskatteförordningen, då luckorna till större delen ligga på inkomsttaxeringens område. Därtill kommer även att de ekonomiska föreningarna icke omfattas av utskiftningskatteförordningen.

Förutsättningen för att de transaktioner, varom här är fråga, skola kunna äga rum, är bestämmelsen i 54 a) § kommunalskattelagen och 7 § h) förordningen om statlig inkomstskatt om aktiebolags och ekonomiska föreningars skattefrihet för vissa utdelningar. Genom denna bestämmelse möjliggöres

dels en till tiden praktiskt taget obegränsad fondering av utdelningar å aktier och andelar och dels ett skattefritt uttagande av vinstmedel eller tillgodogörande av värdestegringar å tillgångar, som förvaltas av företaget. På grund härav kan förekomma, att utdelningar å aktier och andelar undgå beskattning såväl hos det utdelningsberättigade företaget som hos delägaren i detta samt att övriga av aktiebolags eller ekonomisk förenings intäkter undgå beskattning hos delägaren.

Förordningen om ersättningsskatt, som enbart avsett att hindra obehörig fondering, är svår att tillämpa i praktiken. För närvarande torde förordningen tillika vara helt satt ur kraft genom lagstiftningen om utdelningsbegränsningen.<sup>1</sup> Såsom 1949 års utskiftningsskattesakkunniga framhållit kan den skatteskuld, som vilar å de fonderade vinstmedlen minskas eller helt elimineras t. ex. genom att en fysisk person, som äger bolag med fonderade vinstmedel, förvärvar ett annat bolag, som delvis förbrukat det tillskjutna aktiekapitalet och överför vinstmedel till sistnämnda bolag. Åtskilliga andra metoder komma emellertid till användning i sådant syfte. Detta kringgående av bestämmelserna om dubbellbeskattning av aktiebolag och ekonomisk förenings vinst kan, såsom förut framhållits, ske under sådana former att transaktionerna bliva svåra att upptäcka och bevisa. Om avvecklingen fördelas över flera år, varunder det företag, som skall avvecklas måhända formellt byter ägare flera gånger, kunna taxeringsmyndigheterna ställas inför i det närmaste olösliga problem.

Vid övervägande av de åtgärder, vilka kunna vidtagas för att upprätthålla principen om dubbelbeskattning av aktiebolags och ekonomiska förenings vinst, har kommittén kommit till den uppfattningen, att det torde bliva nödvändigt upphäva den i 54 § a) kommunalskattelagen och 7 § h) förordningen om statlig inkomstskatt omförmälda skattefriheten i sådana fall, då den kan utnyttjas till kringgående av denna princip.

Syftet med den av kommittén ifrågasatta inskränkningen av skattefriheten är, som framgår av det föregående, att hindra sådana missbruk, som möjliggöras genom luckor i den nuvarande skattelagstiftningen. Kommittén vill med andra ord uppnå, att det icke längre skall bliva möjligt för skattskyldiga att genom formella överlåtelser av sina tillgångar på juridiska personer och liknande transaktioner obehörigen undgå skatt. För att nå detta mål borde således skattefriheten för utdelningar upphävas i sådana fall, då det är sannolikt, att svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening innehar aktier eller andelar i svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar i väsentligt syfte att bereda fysiska personer, vilka äga del i bolaget eller föreningen lindring i deras beskattning här i riket.

Inom kommittén har diskuterats möjligheten av en lagstiftning av sådan innebörd, att frågan om skattefrihet eller icke skulle göras beroende av förhållandena i det särskilda fallet. Kommittén har emellertid funnit det stöta på alltför stora praktiska svårigheter att lösa problemet efter denna linje,

<sup>1</sup> Jämför uttalandena härom i kap. 3 samt 1949 års utskiftningsskattesakkunnigas förut återgivna uttalande.

eftersom det är fråga om transaktioner, som äro mycket svåra att upptäcka. Förhållandena äro enligt kommitténs mening sådana, att en lagbestämelse av innebörd att dess tillämpning skulle göras beroende av huruvida vissa förhållanden upptäcktes eller icke, skulle vara av föga värde. Med hänsyn till det tidsödande utredningsarbete, som skulle krävas i varje särskilt fall, skulle på taxeringsmyndigheterna läggas en orimlig arbetsbörda utan att man fick någon säker garanti för att icke åtskilliga transaktioner undginge upptäckt. Enligt kommitténs mening bör därför författningsbestämmelsen om möjligt utformas så, att taxeringsmyndigheternas arbete inskränkes till sedvanlig kontroll av att densamma efterlevs.

Såsom i olika sammanhang tidigare framhållits äro möjligheterna att hindra kringgående av principen om dubbelbeskattning ringa framför allt i fråga om s. k. familjebolag. Åtgärderna för effektivisering av dubbelbeskattningen synas därför i första hand böra taga sikte på dylika företag, vilka ofta kunna vara ett medel att åstadkomma icke avsedd lindring i fysisk persons beskattning, enär de genom sin konstruktion tillåta en icke befogad fondering av vinstmedel samt enär de kunna utnyttjas såsom ett hjälpmedel för ett skattefritt uttagande av dylika vinstmedel ävensom av värdestegringar. Kommittén kommer till den slutsatsen att den mest ändamålsenliga lösningen är, att med hänsyn till allmänt förekommande missbruk och svårigheten att upptäcka dessa missbruk, den i 54 § a) kommunalskattelagen och 7 § h) förordningen om statlig inkomstskatt meddelade skattefriheten för utdelningar upphäves i sådana fall, då det icke kan anses motiverat, att en juridisk person helt eller delvis skall ägas av annan juridisk person.

Kommittén föreslår därför att aktiebolag och föreningar hädanefter skola uppdelas i två kategorier, av vilka den ena skall äga åtnjuta skattefrihet för utdelningar i likhet med vad nu gäller och den andra icke eller endast i viss utsträckning i fortsättningen skall komma i åtnjutande av dylik skattefrihet. Till den kategori företag, för vilka skattskyldighet för utdelningar enligt kommitténs mening bör införas, höra i första hand sådana företag, vilka falla inom ersättningssskatteförordningens tillämpningsområde. Om kommittén endast åsyftat dylika företag skulle gränsdragningen kunnat ske genom en hänvisning till förordningen om ersättningssskatt. Kommittén anser emellertid, att en begränsning av skattefriheten bör ifrågakomma även beträffande rörelseidkande bolag och föreningar, i den mån dessa kunna utnyttjas för åstadkommande av icke avsedd skattelindring för fysisk person. Kommittén kan nämligen icke finna tillfredsställande, att en person, som driver rörelse i aktiebolagsform, genom att exempelvis överföra sitt privata aktieinnehav i främmande företag å bolaget, skall erhålla möjlighet till obehörig skattelindring. Genom att icke begränsa införande av kedjebeskattningen till endast rena förvaltningsbolag vinnas tillika, att man hindrar ett kringgående av den ifrågasatta bestämmelsen genom att förvaltningen kombineras med rörelse av något slag. Utmärkande för de företag kommittén anser böra undantagas från bestämmelsen om skattefrihet är i regel, att utdelningsintresset är av underordnad betydelse, enär aktierna

eller andelarna ägas så att en eller ett fåtal personer bestämma över dispositionen av bolagets vinstmedel.

Kommittén föreslår således, att bestämmelsen i 54 § a) kommunalskattelagen och 7 § h) förordningen om statlig inkomstskatt om skattefrihet för utdelningar från svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar förklaras icke skola gälla beträffande sådana aktiebolag och ekonomiska föreningar, som avses i föregående stycke, d. v. s. sådana företag, vilka direkt eller genom förmedling av juridisk person ägas eller på därmed jämförligt sätt innehavas av en eller ett fåtal fysiska personer under sådana förhållanden, att utdelningsintresset är av underordnad betydelse. I fråga om företag, vilka helt eller till huvudsaklig del driva annan rörelse än förvaltningsrörelse, skall upphävandet av skattefriheten dock icke avse utdelningar å aktier eller andelar, därest innehavet av dessa utgör ett led i företagets organisation.

De bolag och föreningar beträffande vilka kommittén anser, att omfördälda skattefrihet helt eller delvis bör upphävas, föreslår kommittén av praktiska skäl skola benämnas familjebolag. Kommittén har övervägt andra termer såsom enmansbolag, fåmansbolag etc. men funnit termen familjebolag, trots att den icke är fullt adekvat, vara den lämpligaste. Kommittén anser sig med desto större skäl kunna föreslå införande av termen familjebolag i lagstiftningen, som densamma är vedertagen i praktiken sedan åttskilliga år tillbaka.<sup>1</sup> Kommittén understryker, att kommittén — i likhet med vad som sker i praktiken — använder begreppet familjebolag i vidsträckt bemärkelse, så att i detsamma icke endast skall inbegripas aktiebolag och föreningar, vilka kunna betecknas såsom familje- eller släktbolag i egentlig mening, utan även alla bolag och föreningar med endast ett fåtal aktie- eller andelsägare.

Kommitténs förslag innebär införande av kedjebeskattning bl. a. i fråga om förvaltningsbolag av viss typ. Däremot kan införande av kedjebeskattning självfallet icke ifrågakomma beträffande holdingbolag av sådant slag som exempelvis Aktiebolaget Custos, Aktiebolaget Investor, Aktiebolaget Industrivärden m. fl., vilka hava en betydelsefull uppgift att fullgöra vid näringslivets kapitalförsörjning och vilkas ändamål uppenbarligen icke är att förvalta förmögenhetstillgångar åt viss bestämd fysisk person eller familj. I fråga om aktiebolag och ekonomiska föreningar, vilka driva annan rörelse än förvaltningsrörelse, innebär kommitténs förslag, att om exempelvis en eller ett fåtal personer driver livsmedelsaffär i aktiebolagsform, bolaget blir skattskyldigt för utdelningar å sådana av bolaget ägda aktier i andra företag, vilka icke hava samband med rörelsen. Däremot föreligger icke såsom framgår av det föregående, skattskyldighet för utdelning från en i aktiebolagsform driven filial etc.

Genom att införa det föreslagna undantaget från principen om frihet från kedjebeskattning elimineras enligt kommitténs mening flertalet möjligheter till missbruk. Eftersom familjebolag enligt kommitténs förslag skulle

<sup>1</sup> Se exempelvis Svensk skattetidning årgång 1935, s. 1.

bliva skattskyldiga för utdelningar å aktier och andelar bliva nämligen dylika intäkter på detta sätt dubbelbeskattade även om delägarna i familjebolaget genom någon transaktion som icke upptäckes eller icke kan bevisas utgöra skentransaktion lyckas uttaga vinstmedlen ur bolaget med undgående av utskiftningsskatt eller inkomstskatt för utdelning. En lagbestämmelse i enlighet med kommitténs förslag kommer emellertid åtminstone i det närmaste även att omöjliggöra dylika transaktioner med anlåtande av utvägar, som i varje fall formellt kunna synas oantastbara. Den föreslagna lagbestämmelsen hindrar nämligen att familjebolag användas såsom hjälpbolag för kringgående av förordningen om utskiftningsskatt respektive 38 § kommunalskattelagen. Däremot utgör den föreslagna författningsändringen icke något hinder för att sådana företag, vilka enligt kommitténs förslag även i fortsättningen skola äga full skattefrihet för utdelningar, eller vilka driva bank- eller penningrörelse, användas för att åstadkomma en icke avsedd skattelindring. Kommittén är medveten om att här finnes i varje fall en teoretisk möjlighet att i viss utsträckning kringgå dubbelbeskattningens andra led och har även övervägt att föreslå bestämmelser i avsikt att borttaga dessa möjligheter.

Ett kringgående av dubbelbeskattningens andra led genom att familjebolags tillgångar utskiftas till aktiebolag eller förening, som fortfarande skall äga åtnjuta skattefrihet för utdelningar, synes, vilket även torde framgå av vad 1949 års utskiftningsskattesakkunniga anfört i denna del, icke kunna hindras genom en effektivisering av utskiftningsskatteförordningen, utan endast genom att i 54 § kommunalskattelagen och 7 § förordningen om statlig inkomstskatt införes en kompletterande bestämmelse av innebörd, att eljest medgiven skattebefrielse för utdelning icke skall gälla i fråga om utdelning å aktier eller andelar i familjebolag, därest aktierna eller andelarna förvärvats på sådant sätt att utskiftningsskatt undgåts genom transaktionen.

Det sagda torde böra belysas genom ett exempel. Antag att familjebolaget A äger fonderade vinstmedel, å vilka vilar en utskiftningsskatteskuld å 100 000 kronor. I stället för att upplösa A och betala utskiftningsskatten kunna delägarna i nämnda bolag sälja aktierna till aktiebolaget B, vilket åtnjuter skattefrihet för utdelning å aktier. Delägarna i A kunna erhålla fulla värdet för sina aktier utan hänsyn till utskiftningsskatteskulden, eftersom B kan taga ut samtliga tillgångar i A skattefritt i form av utdelning.

Genom en bestämmelse som förklarade, att den i kommitténs förslag i 54 § a) punkt 1 kommunalskattelagen och 7 § h) punkt 1 förordningen om statlig inkomstskatt omförmälda friheten från skattskyldighet icke skulle gälla i fråga om utdelningar å aktier eller andelar i familjebolag, därest vid tidpunkten för överlåtelsen av aktierna eller andelarna i familjebolaget, detta innehade vinstmedel, å vilka vilade skuld för utskiftningsskatt, skulle väsentligen begränsa denna möjlighet till skatteundandragande. En bestämmelse av antytt innehåll skulle nämligen enligt kommitténs mening i regel framtvinga en utskiftning av de tillgångar, å vilka skuld för utskift-

ningsskatt vilade. För att göra bestämmelsen mera lättillämplig i praktiken skulle den kunna utformas så, att den i princip endast komme att avse synliga vinstmedel samt sådana vinstmedel, vilka använts till vid taxering icke medgivna ned- eller avskrivningar å familjebolagets anläggnings- eller omsättningstillgångar.

Aktiebolag och ekonomiska föreningar, vilka driva bank- eller penningrörelse, skola enligt kommitténs förslag endast i begränsad omfattning äga åtnjuta skattefrihet för utdelningar. Den ovan antydda undantagsbestämmelsen skulle med hänsyn till den rätt till avdrag vid taxering för nedskrivningar å aktier och andelar, som åtnjutes av företag, vilka bedriva bank- eller penningrörelse, icke komma att hindra skatteundandragande genom överlåtelse av familjebolag till företag av denna art. För att hindra ett kringgående av principen om dubbelbeskattning i dylika fall, skulle det därför bli nödvändigt att gå fram efter en annan linje. Den metod, som kan användas för ett skattefritt uttagande av familjebolagets tillgångar i dylikt fall är följande. Aktierna eller andelarna i familjebolaget förvärvas av företag, som driver bank- eller penningrörelse. Ägaren av dessa aktier eller andelar kan vid överlåtelsen få ut fulla värdet å familjebolagets tillgångar utan hänsyn till en eventuell skuld för utskiftningsskatt. Familjebolaget utdelar därefter sina tillgångar till köparen. Denne skall upptaga det utdelade beloppet som intäkt av rörelse, men eliminerar denna inkomstpost genom att nedskrivna värdet å aktierna eller andelarna i familjebolaget med motsvarande belopp, vilket han är oförhindrad att göra. Förutsättningen för att köparen skall kunna uttaga familjebolagets vinstmedel skattefritt, är således, att han äger rätt att göra en mot utdelningen svarande nedskrivning å aktierna eller andelarna i familjebolaget. I dylika fall skulle man alltså kunna framtvunga en utskiftning av de familjebolagets tillgångar, som äro behäftade med skuld för utskiftningsskatt respektive skatt för utdelning genom att föreskriva, att nedskrivning å aktier eller andelar i familjebolag icke finge ske, om familjebolaget vid tidpunkten för övergången av äganderätten till aktierna eller andelarna i familjebolaget, innehade vinstmedel, vilka icke använts till vid taxering medgiven ned- eller avskrivning å anläggnings- eller omsättningstillgångar.

Enligt vad kommittén erfarit hava emellertid de senaste angivna möjligheterna till undandragande av utskiftningsskatt ännu icke använts på ett sådant sätt, som kan karakteriseras såsom missbruk, och kommittén anser för sin del mindre sannolikt att dylika missbruk skola behöva befaras för framtiden. De av kommittén antydda bestämmelserna, som skulle stoppa eventuella missbruk, torde, för att icke bli alla för svårtillämpliga i praktiken, måhända behöva givas sådan utformning, att de skulle få verkningar även beträffande rent affärsmissiga transaktioner, vilka icke hava något som helst samband med undandragande av skatt. Dessa omständigheter hava föranlett kommittén att avstå från att föreslå bestämmelser, som skulle hindra även de nu antydda möjligheterna till skatteundandragande. Enligt kommitténs mening bör således en dylik lagstiftning anstå tills dess erfarenheten visar, att ett behov därav föreligger.

Genom de föreslagna ändringarna torde man enligt kommitténs uppfattning i väsentlig mån kunna förhindra sådana missbruk, som möjliggöras genom lagens nuvarande avfattning. I övrigt hänvisar kommittén till beskattningsmyndigheternas möjlighet att i fråga om transaktioner, vilka kunna leda till obehörig skattelindring, i beskattningshänseende bedöma fallet efter transaktionens verkliga innebörd.

Kommitténs förslag innebär ett återinförande av kedjebeskattningen för familjebolag, vilkas verksamhet består i förvaltning av fast egendom eller värdepapper. Familjebolag, vilka driva annan verksamhet beröras i princip icke av de föreslagna ändringarna. Endast i de fall sistnämnda bolag användas för förvaltning av egendom, som rätteligen hort ägas av fysisk person direkt eller användas såsom hjälpbolag för avveckling av familjebolag, komma de föreslagna bestämmelserna att få någon betydelse för desamma. Någon skärpning av företagsbeskattningen kan det följaktligen icke bliva fråga om. Däremot torde en lagstiftning i den riktning kommittén föreslagit medföra en synnerligen önskvärd sanering på ett område, där det för närvarande råder helt oefterrättliga förhållanden. En lagstiftning i enlighet med kommitténs förslag torde nämligen få den konsekvensen, att familjebolag, vilka väsentligen bedriva endast förvaltningsrörelse, komma att avvecklas samt i fråga om övriga familjebolag, att sådana tillgångar, som icke tillhöra rörelsen, uttagas ur bolaget.

Kommittén räknar sålunda med att de föreslagna bestämmelserna dels komma att avsevärt motverka nybildning av familjebolag med enbart förvaltande verksamhet och dels medföra en avveckling av nu existerande sådana familjebolag. Kommittén anser dessa konsekvenser i och för sig önskvärda. De uppgifter dylika företag fylla torde i allmänhet lika väl kunna anförtros åt en för ändamålet bildad stiftelse. Under vissa omständigheter kan emellertid ifrågavarande förvaltningsform måhända vara nödvändig. Det torde därför vara lämpligt att möjligheter givas för nybildning av dylika bolag i viss utsträckning. Detta torde kunna åstadkommas genom att efter en prövning i det särskilda fallet, bolaget medges rätt att åtnjuta skattefrihet för utdelningar enligt 54 § a) punkt 1 kommunalskattelagen och 7 § h) punkt 1 förordningen om statlig inkomstskatt i kommitténs förslag. Spörsmålet torde kunna lösas genom ett dispensförfarande. Detta bör avse, att då på grund av omständigheterna synnerliga skäl därtill föranleda, familjebolag må för viss tid åtnjuta sådan skattefrihet för utdelning, som angives i nyssnämnda författningsrum. Dispensförfarandet synes böra handhas av Kungl. Maj:t, eller därest möjlighet därtill finnes, av den myndighet, som Kungl. Maj:t bestämmer. Enahanda synpunkter kunna anföras beträffande vissa nu existerande familjebolag. Kommittén behandlar detta spörsmål i det följande.

För att den önskade övergången från indirekt till direkt ägande skall kunna ske, utan att de skattskyldiga drabbas av obilliga verkningar, fordras vissa övergångsbestämmelser, vilka tillåta att de av familjebolaget ägda till-

gångarna kunna uttagas av ägarna till aktierna eller andelarna i familjebolaget, utan att den värdestegring som inträtt å tillgångarna från den tidpunkt, överlåtelse till familjebolag skett, blir föremål för beskattning. Sådan bör däremot drabba inom familjebolaget fonderade vinstmedel. Möjlighet bör m. a. o. beredas ägarna av familjebolaget att under en övergångstid å förslagsvis tre år ändra det skatterättsliga läget till det, som skulle hava förelegat, därest bildandet av familjebolaget icke skett.

Om exempelvis grundaren av en industriell anläggning bildat ett aktiebolag för övertagande av anläggningen samt sedermera överlåtitt denna till ett av familjen ägt holdingbolag, torde en presumtiv köpare av anläggningen icke hava möjlighet förvärva denna på annat sätt än genom att inköpa aktierna i holdingbolaget. Om denna köpare sedermera på grund av de ovan föreslagna bestämmelserna tvingas att uttaga aktierna i industribolaget ur holdingbolaget, skulle detta, därest icke övergångsbestämmelser av antydd innebörd införas, föranleda att den värdestegring, aktierna i förstnämnda bolag undergått, icke blott under den nya ägarens innehav utan under hela den tid de legat hos holdingbolaget, måhända uppgående till flera decennier, bleve beskattad. Den skulle nämligen beskattas, antingen såsom s. k. förväckt utdelning, därest ägaren till aktierna i holdingbolaget köper aktierna i industribolaget för lägre pris än det verkliga värdet, eller, därest han förvärvar dem genom utskiftning, av utskiftningsskatt. Om något holdingbolag icke hade bildats och överlåtelse till sådant bolag icke verkställts av den ursprunglige ägaren, hade krav på dylik beskattning av värdestegringen, endast framställts för den händelse förutsättningarna för beskattning av realisationsvinst förelegat.

Om holdingbolaget icke funnits, utan aktierna i industribolaget hade ägts direkt av en eller flera fysiska personer, samt dessa inom 5 år från förvärvet avyttrat företaget genom försäljning av aktierna, hade därå uppkommande värdeökning beskattats såsom realisationsvinst. Genom en dylik försäljning skulle emellertid en verklig förändring av äganderätten till företaget hava inträtt, vilket däremot icke blir fallet, då ägaren till aktierna i holdingbolaget av detta inköper aktierna i industribolaget. Ett medgivande av skattefrihet synes sålunda vara välgrundat även i sådana fall, då försäljningen enligt 35 § kommunalskattelagen skulle föranleda, att holdingbolaget åsattes taxering för realisationsvinst.

Av samma skäl som ovan anförts för medgivande av skattefrihet för till äventyrs uppkommande realisationsvinst, bör ock, enligt kommitténs uppfattning, den delägare i familjebolaget, som köper aktierna i industribolaget i de fall varom här är fråga, vid en framtida försäljning av dessa i beskattningshänseende berättigas räkna holdingbolagets fång såsom sitt eget.

Det sagda gäller vid uttagande av tillgångar ur alla familjebolag, vilka förvalta fysisk persons privatförmögenhet, vare sig de äro rena förvaltningsbolag eller rörelsedrivande bolag. Familjebolag, vilka äga fastigheter, beröras av de av kommittén föreslagna ändringarna i 54 § a) kommunalskattelagen och 7 § h) förordningen om statlig inkomstskatt endast i så måtto, att en skattefri avveckling med anlåtande av hittillsvarande möjligheter stoppas.



Även dylika familjebolag anser kommittén emellertid böra beredas tillfälle att under en övergångstid överföra fastigheten till direkt ägande. Dessa familjebolag hava i regel tillkommit för att inbespara lagfartsstämpel å fastigheter vid överlåtelser. Därvid har emellertid icke beaktats, att bolagsbildningen medfört dubbelbeskattning av fastighetsinkomsten, vilket i regel medfört att det indirekta ägandet i dylika fall ofta varit till avsevärd nackdel för ägaren av aktierna eller andelarna.<sup>1</sup>

Såsom ett villkor för att familjebolag, vilka helt eller till huvudsaklig del driva förvaltningsrörelse skola komma i åtnjutande av skattefrihet enligt övergångsbestämmelserna, synes böra krävas att familjebolaget upplöses inom ifrågavarande tre år, då eljest kan befaras att fonderade vinstmedel få kvarstå i företaget obegränsad tid. I fråga om familjebolag, vilkas verksamhet huvudsakligen består i rörelse av annat slag än förvaltningsrörelse, kan icke ett dylikt villkor uppställas för tillämpning av övergångsbestämmelserna.

Kommittén föreslår därför, att övergångsbestämmelser böra utfärdas av sådant innehåll, att innehav av tillgångar, varå de föreslagna bestämmelserna bliva tillämpliga, kunna avvecklas inom viss tid, förslagsvis tre år från den föreslagna lagändringens ikraftträdande utan att beskattning för å tillgångarna inträdd värdestegring skall äga rum. I sådant syfte synes böra föreskrivas *dels* att om ägare till aktier eller andelar i familjebolag inköper av familjebolaget ägd fast eller lös egendom till ett pris, icke understigande familjebolagets anskaffningspris, skall inkomstskatt icke utgå för s. k. förtäckt utdelning och ej heller för realisationsvinst *dels ock*, att köparen, därest denne i sin tur försäljer de från bolaget eller föreningen inköpta tillgångarna vid tillämpning av 35 § kommunalskattelagen må berättigas räkna bolagets fång såsom sitt eget. Vad nu sagts skall dock gälla i fråga om familjebolag, vilkas verksamhet helt eller till huvudsaklig del består i förvaltning av fast eller lös egendom, endast därest familjebolaget upplöses inom tre år från den föreslagna lagändringens ikraftträdande.

De ovan angivna övergångsbestämmelserna torde i allmänhet möjliggöra den önskade övergången till direkt ägande utan att delägarna drabbas av obilliga verkningar av de föreslagna ändringarna i 54 § a) kommunalskattelagen och 7 § h) förordningen om statlig inkomstskatt. Fall kan emellertid förekomma då de icke torde vara tillfyllest. Det torde nämligen kunna antagas att det understundom kan stöta på stora svårigheter för ett familjebolag att upplösas inom den angivna tiden t. ex. på grund av kreditavtal, testamentariska föreskrifter e. dyl. Dylika fall synes lämpligen böra lösas genom ett dispensförfarande. Dispensförfarandet bör avse, att då på grund av omständigheterna synnerliga skäl därtill föranleda, familjebolag må för viss tid åtnjuta sådan skattefrihet för utdelning, som kommittén föreslår i 54 § a) punkt 1 kommunalskattelagen och 7 § h) punkt 1 förordningen om statlig inkomstskatt. Dispensförfarandet synes böra handhavas av Kungl. Maj:t, eller därest möjlighet därtill finnes, den myndighet Kungl. Maj:t bestämmer.

<sup>1</sup> Jfr Betänkande med förslag till lag om registrerade föreningar m. m. (SOU 1949:17).

## Kap. 5. Förslag om rätt till skattefrihet för utdelningar å vissa aktier och andelar för bolag eller förening, som driver bank- eller penningrörelse eller försäkringsrörelse.

### a) Bolag eller förening, som driver bank- eller penningrörelse.

Anledningen till att berörda juridiska personer äro undantagna från för- måner enligt 54 § a) kommunalskattelagen samt underkastade s. k. kedje- beskattning har ovan berörts. Dessa företags aktier och andra värdehand- lingar hava i beskattningshänseende betraktats såsom varor i rörelsen och även avkastningen därav har ansetts böra behandlas efter de för beskattning av rörelseinkomst gällande reglerna. Givetvis innehava även dylika företag aktier i verkliga dotterbolag, men det har ansetts omöjligt att skilja dessa aktier från andra.

1928 års bolagsskatteberedning ansåg,<sup>1</sup> att det ej behövde möta större svårigheter att beträffande bolag, som bedriva penningrörelse, finna uttryck för en gränslinje mellan sådana utdelningar, som böra vara skattefria, och så- dana, för vilka skattefrihet ej hör åtnjutas. Om det stadgades, att berörda bolags och föreningars skattskyldighet ej skulle avse utdelningar å aktier eller andelar, vilkas innehavande utgjort ett led i organisationen av bolagets eller föreningens verksamhet, så borde enligt bolagsskatteberedningens för- menande härav knappast kunna väntas följa några större praktiska svårig- heter.

Bolagsskatteberedningen föreslog, såvitt nu är i fråga, följande lydelse av 54 § a) kommunalskattelagen:

Från skattskyldighet frikallas:

a) svenska aktiebolag, svenska solidariska bankbolag och svenska ekono- miska föreningar: för utdelning — — — — — frikallelsen gäller:

för bolag eller förening, som driver bank- eller annan penningrörelse, en- dast i den mån utdelningen eller vinsten genom utskiftning härflutit från aktier eller andelar, vilkas innehavande utgjort ett led i organisationen av bolagets eller föreningens verksamhet; samt — — — — —

Förslaget ledde som nämnts icke till någon lagstiftningsåtgärd.

Sedan genom lag den 2 juni 1933, 45 § lagen om bankrörelse ändrats så, att bankaktiebolag förhindras driva handel med aktier, synes emellertid saken hava kommit i ett helt annat läge.

1936 års skattekommitté synes icke alls hava berört denna fråga, men i det yttrande, som Svenska bankföreningen avgav över kommitténs betän- kande, yrkades under åberopande av ovannämnda lagändring, att banker- na måtte medgivas fullständig frihet från kedjebeskattning. Bankförening- en anförde:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> SOU 1931: 40, s. 155.

<sup>2</sup> Prop. 1938: 258, s. 182.

»Att, då kedjebeskattningen år 1928 i princip borttogs, undantag gjordes för bankbolagens del, motiverades med, att bankbolagen drevo handel med aktier. Sådan handel är emellertid numera bankbolag helt förbjuden och någon anledning till undantagets bibehållande förefinnes således icke längre. Aktier, som bankbolag äga eller förvärva, äro antingen övertagna panter, som skola föryttras snarast möjligt, eller aktier i bolag, avsedda att förvalta fastigheter för bankkontorens inrymmande, eller ock, undantagsvis, aktier, som med Konungens särskilda tillstånd förvärvats för tillgodoseende av ett för bankväsendet eller det allmänna gagneligt ändamål.

I många fall handhava bankbolagen förvaltningen av bankfastigheterna genom dotterbolag. Erfarenheten visar, att det kan möta svårigheter och stundom måste anses uteslutet att så ordna de ekonomiska förhållandena mellan ett bankbolag och dess dotterbolag, att detta senare icke redovisar någon vinst. Att bankbolaget skall åläggas skattskyldighet för av dotterbolaget redovisad vinst är dock alldeles stridande mot de principer, vilka sedan tillkomsten av 1928 års skattelagstiftning gälla i hithörande hänseenden. Bolagsskatteberedningen, som avgav sitt betänkande vid en tid då bankbolagen ännu ägde rätt att i viss utsträckning driva handel med aktier, beaktade nu berörda förhållanden, då beredningen i sitt förslag upptog bankbolags frikallande från skattskyldighet för utdelning från aktiebolag eller ekonomiska föreningar eller vinst genom utskiftning från aktiebolag, i den mån utdelningen eller utskiftningsvinsten härflutit från aktier eller andelar, vilkas innehavande utgjort ett led i organisationen av bankbolagets verksamhet. Styrelsen anser sig böra påminna om detta bolagsskatteberedningens betänkande, vilket hade avseende ej endast på bankbolag utan ock å andra aktiebolag och föreningar, som dreve penningrörelse, samt i viss mån å försäkringsaktiebolag. Styrelsen får förorda, att förslaget nu realiseras i samband med lösandet av andra frågor på bolagsbeskattningsens område. Att det därvid dock bör iakttagas, att för bankbolagen befrielsen från kedjebeskattningen göres fullständig, har ovan motiverats.»

Bankföreningens hemställan tillstyrktes av *Bank- och fondinspektionen*, som anförde:<sup>1</sup>

»Redan i sitt utlåtande över 1924 års skatteberednings förslag hemställde bank- och fondinspektionen, att banker måtte befrias från kedjebeskattningen. Vad beträffar utdelning å aktier i bankfastighetsbolag anförde inspektionen, att för dylika bolag gällde detsamma som för dotterbolag i allmänhet, nämligen att de tillkommit huvudsakligen av organisatoriska skäl, och att det syntes icke vara billigt, att lagstiftningen å ena sidan såsom en särskild undantagsförmån medgäve aktieförvärrätt i sådana bolag, varom nu är fråga, och å andra sidan motverkade dylika dotterbolags tillkomst genom en i förhållande till andra av aktiebolag bedrivna verksamhetsgrenar hårdare beskattning av utdelning å dotterbolagsaktier. Aktier, vilka bank övertagit till skyddande av eller såsom betalning för fordran, ansåg inspektionen, bland annat på grund av med sådant förvärv förenad försäljningsskyldighet, icke kunna betraktas såsom varor, åt vilka rörelsen arbetade. Den sålunda angivna uppfattningen, åt vilken inspektionen gav uttryck jämväl i sitt utlåtande över bolagsskatteberedningens förslag, omfattar inspektionen alljämt. Något skäl att bibehålla kedjebeskattningen för de ytterst sällsynta undantagsfall, då bank med Kungl. Maj:ts medgivande förvärvat aktier, synes icke ur praktisk synpunkt böra förefinnas. Man synes böra bemärka den motsättningen, att aktiebolag i allmänhet, vilka icke äro underkastade kedjebeskattning, äga full frihet att, i den mån deras bolagsordningars bestämmelser icke lägga hinder i vägen, förvärva aktier, under det att bankaktiebolagen, som träffas av kedjebeskattningen, äro principiellt förbjudna att förvärva aktier.

<sup>1</sup> Prop. 1938: 258, s. 183.

Inspektionen ansluter sig sålunda till bankföreningens hemställan, att bankerna måtte befrias från kedjebeskattningen.»

Något förslag i ämnet framlades icke vid 1938 års riksdag. Detta motiverades av *departementschefen*' därmed, att spörsmålet icke ansågs hava sådant samband med frågan om skatteomläggningen, att det då borde bringas till avgörande. Departementschefen tillade, att frågan lämpligen torde böra tillsammans med vissa andra spörsmål upptagas av kommittén under dess fortsatta utredningsarbete.

Därefter har bankföreningen i en den 24 oktober 1942 till finansdepartementet inkommen underdånig skrivelse, som den 11 september 1944 överlämnats till 1944 års allmänna skattekommitté, hemställt, att skattefrihet måtte medgivas bankaktiebolag a) för utdelning å aktier eller andelar, vilkas innehavande utgjort ett led i organisationen av bolagets verksamhet, samt b) för utdelning å aktier, som med Konungens särskilda tillstånd förvärvats för tillgodoseende av ett för bankväsendet eller det allmänna gagneligt ändamål.

Bankföreningen framhåller i sin framställning bl. a., att under tiden sedan bankföreningen i sitt yttrande över 1936 års skattekommittés betänkande hemställde om fullständig befrielse från kedjebeskattning för bankernas del har hos såväl taxeringsmyndigheterna som bankerna själva den uppfattningen vunnit erkännande, att aktier, som av bankerna förvärvats i och genom lånerörelsen, böra, oaktat den med förvärvet förbundna försäljningsskyldigheten, anses hänförliga till sådana för omsättning eller förbrukning i rörelse avsedda tillgångar, varom förmåles i anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen. Vid dylikt förhållande begränsas nu yrkandet i enlighet med det av bolagsskatteberedningen på sin tid framställda förslaget, vartill självfallet böra komma aktier, till vilkas förvärvande Konungen lämnat särskilt tillstånd.

Över bankföreningens framställning hava yttranden avgivits av kammarrätten, bank- och fondinspektionen, statskontoret, överståthållarämbetet, länsstyrelserna i Stockholms län, Göteborgs och Bohus län, Malmöhus län, Västmanlands län och Uppsala län. De hörda myndigheterna tillstyrka i stort sett framställningen. *Kammarrätten* framhåller, att spörsmålet med hänsyn till den utveckling praxis numera erhållit i fråga om bankers beskattning samt framför allt med hänsyn till den numera genomförda avsevärda skärpningen av den statliga beskattningen kommit i ett avsevärt ändrat läge. *Kammarrätten* förklarar sig sakna möjlighet att bedöma i vilken omfattning ett bifall till framställningen kan komma att medföra minskning i skatteintäkter, men gällande beskattningsregler synes vara påtagligt betungande och uppgivas dessutom försvåra en ändamålsenlig organisation av företagen. *Kammarrätten* tillstyrker att spörsmålet upptages till omprövning.

<sup>1</sup> Prop. 1938:258, s. 200.

*Bank- och fondinspektionen anför:*

»Enligt gällande banklag äro bankaktiebolag principiellt förbjudna att förvärva aktier. Undantag från detta förbud har stadgats beträffande dels aktier i på visst sätt konstruerade bankfastighetsaktiebolag, dels efter Konungens tillstånd i varje särskilt fall aktier i annat svenskt aktiebolag, i utländskt bankföretag eller i svenskt aktiebolag, vars ändamål kan anses gagneligt för bankväsendet eller det allmänna, dels ock aktier, som bank nödgas inköpa till skyddande av fordran eller övertagas såsom betalning för fordran. Aktier av sistnämnda slag, som bank förvärvat, är banken emellertid skyldig att åter avyttra så snart lämpligen kan ske och senast då avyttringen kan äga rum utan förlust för banken.

Redan i utlåtande den 16 november 1926 över 1924 års skatteberednings betänkande angående beskattning av inländska juridiska personers inkomst och förmögenhet uttalade inspektionen den meningen, att bankaktiebolag borde befrias från kedjebeskattnings av inkomst av aktier, som banken förvärvat till skyddande av eller såsom betalning för fordran ävensom för inkomst av aktier i bankfastighetsaktiebolag. Efter det förutnämnda principiella förbud mot aktieförvärv införts i banklagen och sedan svenska bankföreningen i yttrande över 1936 års skattekommittés betänkande med förslag till omläggning av den direkta statsbeskattningen m. m. hemställt om fullständig befrielse för bankaktiebolag från kedjebeskattnings av aktieinkomst, anslöt sig inspektionen i utlåtande den 29 januari 1938 över samma betänkande, såsom av den nu remitterade framställningen närmare framgår, till bankföreningens berörda hemställan.

Under förmälan att numera hos såväl taxeringsmyndigheterna som bankerna själva den uppfattningen vunnit erkännande, att aktier, som av bankerna förvärvats i och genom lånerörelsen och som alltså förvärvats till skyddande av eller såsom betalning för fordran, böra, oaktat den med förvärvet förbundna försäljningsskyldigheten, anses hänförliga till sådana för omsättning eller förbrukning i rörelsen avsedda tillgångar, varom förmåles i anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen — varigenom inkomsten av sådana aktier alltså bör hänföras till inkomst av rörelse — har nu svenska bankföreningen begränsat sitt yrkande om skattefrihet till utdelning å aktier eller andelar, vilkas innehavande utgjort ett led i organisationen av bankaktiebolags verksamhet, samt utdelning å aktier, som med Konungens särskilda tillstånd förvärvats för tillgodoseende av ett för bankväsendet eller det allmänna gagneligt ändamål.

Av vad sålunda anförts framgår, att inspektionen redan tidigare tagit ställning till förevarande problem. Det skäl, som i den remitterade framställningen angivits, synes böra föranleda, att yrkandet om skattefrihet inskränkes på sätt i framställningen skett. Inspektionen anser sig böra framhålla, att befrielse från kedjebeskattnings av utdelning å aktier i bankfastighetsaktiebolag torde vara av skäligen ringa betydelse i statsfinansiellt hänseende. I vad mån den föreslagna skattebefrielsen i övrigt har betydelse i sistnämnda hänseende kan icke bedömas utan en mera ingående undersökning, men inspektionen har velat framhålla, att särskilt tillstånd till aktieförvärv hittills meddelats allenast i ringa omfattning.»

Inspektionen tillstyrkte, att förslag till lagstiftning av den föreslagna innebörden förelades 1943 års riksdag.

*Statskontoret* förklarar, att en första förutsättning för utvidgad skattefrihet i det i ansökningen angivna hänseendet bör vara, att nämnda slag av aktier kunna tydligt särskiljas, och att möjligheter genom de nya bestämmelserna icke öppnas för bolag eller förening att undslippa skattskyldighet för utdelning i fall, då sådan skyldighet alltfört bör åvila bolaget eller föreningen. Huruvida det nu framlagda förslaget beträffande bank- och för-

säkringsaktiebolag fyller detta krav, undandrager sig statskontorets bedömande. En ytterligare förutsättning för att i nuvarande statsfinansiella läge vidtaga ändring i berörda bestämmelser — vilka varit gällande under en följd av år och efter vilka bolagen anpassat sig — bör enligt statskontorets mening vara, att den avsedda skattelindringen är av relativt begränsad ekonomisk betydelse. Att nu rubba skattetryckets fördelning till förmån för bolag och föreningar, som driva penning- och försäkringsrörelse — torde icke böra ifrågakomma. Då emellertid frågan om förslaget finansiella innebörd icke blivit belyst och upplysningar i nämnda hänseende icke utan närmare utredning stå att erhålla, undandrager sig förslaget även ur denna synpunkt ett bedömande från statskontorets sida.

*Överståthållarämbetet* finner för sin del att en ändring i förevarande hänseende bör komma till stånd. Beträffande de praktiska följderna i taxeringsarbetet av de föreslagna ändringarna åberopade ämbetet ett yttrande av bitr. taxeringsintendenten E. Hjohlman. Det åberopade yttrandet var av följande innehåll:

»Såvitt jag kan finna kommer vid tillämpning av de ifrågasatta nya bestämmelserna svårighet för beskattningsmyndigheterna huvudsakligen att uppstå däri- genom, att det blir nödvändigt att skilja mellan sådan utdelning å aktier och andelar, som skall beskattas hos det företag, som uppburit densamma, och sådan, som icke skall beskattas hos företaget. Det torde vara uteslutet, att företagen utan att lämna utredning skulle kunna medgivas skattefrihet för viss inkomst av förenämnd art. För taxeringsnämnderna vore det dock tidsödande att i varje särskilt fall infordra de upplysningar, som komma att erfordras för frågans bedömande. En obligatorisk uppgiftsskyldighet för det företag, som anser sig vara frikallat från skattskyldighet för sådan inkomst, synes mig ofrånkomlig och naturligt. Företaget bör — helst å bilaga enligt av Kungl. Maj:t fastställt formulär — specificera de utdelningar, för vilka skattefrihet påyrkas, med angivande för varje post av vederbörande aktiebolags eller förenings namn, aktiers eller andelars antal, utdelningens belopp och slutligen de skäl, varpå företaget grundar sina anspråk på skattefrihet för utdelningen. Med ledning av sålunda lämnade uppgifter lär det i de flesta fall bliva tämligen lätt för beskattningsmyndigheterna att bedöma skäligheten av framställda yrkanden i nu förevarande hänseende, och den av mig ovan antydda svårigheten att i det praktiska taxeringsarbetet tillämpa de nya bestämmelserna skulle sålunda elimineras.

Undantagsvis kunna naturligtvis svårigheter ändock uppstå. Så kan t. ex. ett försäkringsaktiebolag genom ett fastighetsaktiebolag eller en fastighetsförening äga en fastighet i vilken ett filialkontor beredes lokal men som i övrigt uthyres i avsikt att göra nedlagt kapital räntebärande för försäkringsrörelsen. Hur i ett sådant fall moderbolagets skattskyldighet för utdelning från dotterbolaget skall bedömas, kan vara svårt att avgöra. Själv anser jag det rimligt, att utdelningen skall beskattas, då dotterbolagets vinst, som utdelas, knappast kan härröra från den del av fastigheten, som användes för moderbolagets rörelse. Men ett rättsfall rörande en försäkringsanstalts (Städernas Allmänna Brandstodsbolag) rätt till avdrag för avskrivning å den fastighet i vilken anstaltens huvudkontor inrymts, komplicerar problemet. Nitton procent av fastigheten användes i rörelsen, medan åttioen procent uthyres. Anstalten medgavs icke rätt att till någon del avskrivna fastigheten såsom varulager, utan erhöil endast normalt »slitningsavdrag». (Se Regeringsrättens Årsbok 1941 not. Fi 439.) Det kan då anses inkonsekvent, att i ett avseende betrakta sådan fastighet i sin helhet såsom använd i rörelsen men

i ett annat avseende såsom helt eller delvis varulager. Jag påpekar, ehuru det kan synas onödigt, önskvärdheten av att dessa frågor regleras genom lagbestämmelser, därest de föreslagna författningsändringarna genomföras.

Slutligen kan det förtjäna påpekas, att banker och försäkringsaktiebolag, som erhålla skattefrihet för utdelning å vissa aktier eller andelar, icke böra få avdrag för ränta å lånt kapital, som hänför sig till dessa tillgångar. Detta lär dock följa redan av bestämmelserna i 39 § 2 mom. andra stycket kommunalskattelagen.»

*Länsstyrelsen i Stockholms län* finner för sin del principiellt riktigt att ifrågavarande företags skattskyldighet för utdelning å aktier m. m. på föreslaget sätt begränsas. Emellertid anser länsstyrelsen, att en ändring icke bör komma till stånd utan att bestämmelser meddelas i syfte att underlätta kontrollen över att bestämmelserna rätt tillämpas. Det torde därför bliva ofrånkomligt att företagen åläggas att vid deklarationens avgivande specificera sitt aktie- och andelsinnehav och uppgiva, för vilka poster, som skattefrihet påkallas samt skälen för detta yrkande.

*Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* anser att förutsättning numera får anses föreligga för vidtagande av den begärda ändringen och tillstyrker den gjorda framställningen.

*Länsstyrelsen i Malmöhus län* har ur rent principiella synpunkter ingenting att erinra mot den ifrågasatta lagändringen. Länsstyrelsen uttalar emellertid viss tveksamhet i anledning av svårigheterna att avgöra vilka aktier, som skola anses berättiga till skattefrihet.

*Länsstyrelsen i Västmanlands län* har ingenting att erinra mot bifall till framställningen.

*Länsstyrelsen i Uppsala län* har i princip ingenting att erinra mot de föreslagna ändringarna.

#### Kommitténs förslag.

Bankföreningens ovan återgivna framställning om skattefrihet för utdelning å vissa slag av aktier och andelar tillstyrkes i princip av de myndigheter som hörts över framställningen. I den mån betänkligheter anförts mot bifall till densamma grunda dessa sig dels på befarade svårigheter att särskilja de slag av aktier och andelar som skola omfattas av skattefriheten och dels på ovisshet om de finansiella konsekvenser ett bifall till framställningen kan medföra.

Såsom redan 1924 års skatteberedning framhållit (se s. 103), bör i fråga om moder- och dotterbolag i inskränkt mening den sammanlagda skatten för bolagen och deras delägare i princip vara densamma som om bolagen sammanslutits till ett enda bolag.

De aktier, som ägas eller förvärfvas av bankbolag äro, som bankföreningen framhållit i sin å s. 128 återgivna framställning antingen övertagna panter, vilka skola avyttras snarast möjligt, eller aktier i bolag, avsedda att förvalta fastigheter för bankkontorens inrymmande, eller ock undantagsvis, aktier, som med Konungens särskilda tillstånd förvärfvats för tillgodoseende av ett för bankväsendet eller det allmänna gagneligt ändamål.

Såsom av bank- och fondinspektionen vid skilda tillfällen uttalats, synes icke skäl att beträffande något slag av dylikt aktieinnehav bibehålla beskattning av utdelning. Denna principiella ståndpunkt delas av övriga myndigheter, vilka avgivit yttrande över framställningen.

Enligt kommitténs mening torde det i praktiken icke möta några svårigheter att skilja mellan sådan utdelning, som enligt framställningen icke skall beskattas hos mottagande företaget, och sådan som skall beskattas. Vad angår statsfinansiella konsekvenser, hava såväl bank- och fondinspektionen som statskontoret uttalat, att en skattebefrielse enligt bankföreningens framställning torde bli av skäligen ringa betydelse för skatteunderlaget. Resultatet av en undersökning, som kommittén låtit vidtaga, torde bestyrka riktigheten av dessa antaganden. Undersökningen, som har omfattat samtliga affärsbanker och som utvisar dessa bankers sammanlagda innehav av aktier, vilkas utdelning enligt bankföreningens framställning skulle bli skattefri, har givit följande resultat:

Nominella värdet av aktier och andelar, vilkas innehavande utgjort ett led i organiserandet av bankbolagens verksamhet — främst aktier i fastighetsaktiebolag uppgick den 31 december 1948 till 51 116 800 kronor. Utdelningen å aktier och andelar, vilka utgjort ett led i bankbolagens verksamhet, uppgick för vart och ett av åren 1947 och 1948 till 17 800 kronor.

Nominella värdet av aktier, som med Konungens särskilda tillstånd förvärvats för tillgodoseende av ett för bankväsendet eller det allmänna gagneligt ändamål, uppgick den 31 december 1948 till 7 791 900 kronor. Utdelningen å detta slag av aktier uppgick för vart och ett av åren 1947 och 1948 till 245 533 kronor.

Eftersom skattebefrielse för utdelning å aktier av sådant slag, varom här är fråga, får anses synnerligen motiverad, och då enligt kommitténs mening varken praktiska eller, såvitt kommittén kan bedöma, statsfinansiella skäl lägga hinder i vägen för en dylik skattebefrielse, föreslår kommittén att 54 § kommunalskattelagen och 7 § förordningen om statlig inkomstskatt ändras i enlighet härmed.

#### *b) Företag, som bedriver försäkringsrörelse.*

Beträffande försäkringsföretag ligger saken något annorlunda till än beträffande företag, som bedriva bankrörelse.

Vid 1927 års riksdag framställdes i motion yrkande om att försäkringsföretag icke skulle inbegripas bland de företag, som skulle utgöra skatt för aktieutdelningar m. m. Första särskilda utskottet yttrade härom:

»I den mån försäkringsföretagen skatta i *försäkringstagares ställe* torde dessa yrkanden ej vara motiverade, ty ett undantag från skattskyldighet skulle innebära ej befrielse från tredubbel beskattning utan befrielse allenast från den dubbelbeskattning av aktiebolagsinkomst, som är en integrerande del av vårt skattesystem i allmänhet och från vilken befrielse ej gives på andra punkter. Beträffande sakförsäkringsaktiebolag, i vilka för närvarande hela överskottet tillfaller aktieägarna, skulle däremot skattefrihet för utdelning från verkliga dotterbolag innebära en konsekvens av den givna utgångspunkten. Detta skulle emellertid vara fallet även med utdelning från dotterbolag till banker — bankernas aktier i dot-



terbolag äro i verkligheten ej att betrakta som vara i deras verksamhet — men på grund av omöjligheten att urskilja den ena och andra typen aktier, torde enhetliga regler för ifrågavarande slag av företag böra givas.»

Såsom av utskottets uttalande framgår är beträffande försäkringsföretag endast undantagsvis fråga om kedjebeskattning, i det att endast sådan vinst, som hos företaget belöper på aktieägarna kommer att kedjebeskat-  
tas. I övrigt är det endast vanlig dubbelbeskattning.

1928 års bolagsskatteberedning ansåg,<sup>1</sup> att kedjebeskattningen borde undanröjas, där fråga är om aktier eller andelar, vilkas innehavande utgjort ett led i organisationens verksamhet. Såvitt angår utdelningar, vilka belöpa å livförsäkringsrörelse, torde det enligt bolagsskatteberedningen icke kunna göras gällande, vare sig att de belöpa på aktieägarna i denna deras egenskap eller att så ej är fallet. Då med hänsyn till att beträffande dylik verksamhet aktieutdelningen merendels är så begränsad, att den måste anses oberoende av vilka inkomstkällor bidragit till vinsten, och då det skulle möta stora svårigheter att inom livförsäkringsrörelsen uppdraga en gränslinje, anser beredningen det riktigast att lämpa lagstiftningen med hänsyn härtill. Skattefriheten synes följaktligen böra begränsas att avse utdelningar, som äro att hänföra till av aktiebolag bedriven sakförsäkringsrörelse — däri inbegripen sjuk- och olycksfallsförsäkringsrörelse — i den mån utdelningen belöper å aktieägarna i denna deras egenskap och härflutit från aktier, som uppfylla villkoret att innehavas av organisatoriska skäl för sakförsäkringsrörelsen. Att för aktiebolag, som bedriver såväl livförsäkringsrörelse som sakförsäkringsrörelse, utskilja de utdelningar, som äro att hänföra till sakförsäkringsrörelsen, torde ej böra möta svårighet, då en uppdelning av bolagets vinst mellan dessa båda grupper på grund av 30 § kommunalskattelagen alltid måste göras. Enär svenska ekonomiska föreningar ej kunna bedriva försäkringsrörelse, få de här anförda synpunkterna ej tillämpning å dem.

Bolagsskatteberedningen föreslog följande lydelse av 54 § a) i denna del:  
Från skattskyldighet frikallas:

a) svenska aktiebolag, svenska solidariska bankbolag och svenska ekonomiska föreningar:

för utdelning — — — verksamhet, samt

för försäkringsaktiebolag endast i den mån utdelningen eller vinsten genom utskiftning belöper å aktieägarna i denna deras egenskap och härflutit från aktier eller andelar, vilkas innehavande utgjort ett led i organisationen av utav bolaget idkad sjuk-, olycksfalls- eller skadeförsäkringsrörelse.

Förslaget ledde som nämnts icke till någon lagstiftningsåtgärd.

I sitt över 1936 års skattekommittés betänkande avgivna yttrande citerade *Svenska försäkringsbolags riksförbund* bolagsskatteberedningens utredning i frågan och anförde vidare:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> SOU 1931: 40, s. 155.

<sup>2</sup> Prop. 1938: 258, s. 184.

»Av den citerade utredningen framgår, att beskattning av särskilt sakförsäkringsaktiebolagens utdelningar å aktier och andelar, vilkas innehavande utgjort ett led i organisationen av bolagens verksamhet, strider mot den av lagstiftningen antagna huvudprincipen beträffande kedjebeskattnig. Vidare framgår, att ett upphävande av försäkringsaktiebolagens undantagsställning i detta avseende rent tekniskt ej skulle stöta på några större svårigheter.

1936 års skattekommitté har icke alls berört denna fråga. Riksförbundet anser emellertid, att, då nu skattesystemet skall göras till föremål för en så pass genomgripande ändring, som den av kommittén föreslagna, jämväl ifrågavarande spörsmål bör upptagas till lösning i överensstämmelse med bolagsskatteberedningens förslag, detta så mycket mera, som kommittén ansett, att aktier i dotterbolag i avskrivningshänseende icke äro att betrakta såsom varulager.»

Försäkringsinspektionen, som lämnat bolagsskatteberedningens förslag utan erinran, förklarade sig finna de av Riksförbundet anförda synpunkterna värda beaktande.

Av skäl, för vilka redogjorts under I a) framlades icke något förslag i ämnet vid 1938 års riksdag.

Därefter har riksförbundet i en den 24 oktober 1942 till finansdepartementet inkommen underdånig skrivelse, som den 11 september 1944 överlämnats till 1944 års allmänna skattekommitté, hemställt, att skattefrihet måtte medgivas försäkringsaktiebolag för utdelning å aktier eller andelar, vilkas innehavande utgjort ett led i organisationen av utav bolaget idkad sjuk-, olycksfalls- eller skadeförsäkringsrörelse.

Riksförbundet anför bl. a., att bolagsskatteberedningen beträffande försäkringsaktiebolagen föreslagit frikallelse från skattskyldighet för utdelning, som belöper å aktieägarna i denna deras egenskap och härflutit från aktier eller andelar, vilkas innehavande utgjort ett led i organisationen av utav bolaget idkad sjuk-, olycksfalls- eller skadeförsäkringsrörelse. Såsom av ovanberörda rättsfall framgår skiljer man enligt praxis i beskattningshänseende, beträffande nedskrivning av värdena, mellan ett försäkringsbolags av organisatoriska skäl innehavda aktier och aktieportföljen i övrigt. Till det förra slaget av aktier torde hänföras icke blott aktier i rena dotterbolag utan även undantagsvis minoritetsposter i vissa bolag, t. ex. i det fall att två eller flera försäkringsföretag gemensamt driva en eller vissa försäkringsgrenar genom ett för ändamålet bildat aktiebolag, som således är att anse såsom ett dotterbolag till de ifrågavarande försäkringsföretagen gemensamt. Såsom förutsättning för skattefriheten läser, på sätt bolagsskatteberedningen angivit, böra uppställas det villkoret att moderbolaget bedriver sjuk-, olycksfalls- eller skadeförsäkringsrörelse och att aktierna i dotterbolaget innehavas såsom ett led i organisationen av denna rörelse. Att moderbolaget förutom nämnda verksamhetsgrenar även bedriver livförsäkringsrörelse eller annan verksamhet synes icke böra utgöra hinder för skattefrihet i angiven omfattning. Framhållas må ock, att innehavet av aktier i ett dotterbolag, som endast driver livförsäkringsrörelse, mycket väl kan utgöra ett led i organisationen av moderbolagets rörelse inom andra branscher. Med hänsyn till den uppdelning av aktieinnehavet, på olika försäkringsbranscher, som enligt praxis redan verkställes, synes en bestämmelse,

innefattande ovanberörda förutsättning för skattefrihet, icke behöva befaras bereda svårigheter vid tillämpningen.

Bolagsskatteberedningen har vidare föreslagit att utdelningen av ifrågasvarande aktier eller andelar endast skall vara skattefri i den mån utdelningen belöper å aktieägarna i denna deras egenskap. Anledningen till denna inskränkning i skattefriheten angives av beredningen vara, att endast beträffande vinst, som belöper å aktieägarna, kedjebeskattning ifrågakommer.

På sätt föredragande departementschefen framhållit i prop. 102/1927 (s. 229) belöper emellertid i regel i rena sakförsäkringsbolag överskottet å rörelsen helt och hållet å aktieägarna. Efter den år 1938 beslutade omläggningen av statsbeskattningen verkställes icke längre vid taxeringen någon beräkning av den del av försäkringsaktiebolagens inkomst, som belöper å aktieägarna i denna deras egenskap. En begränsning av skattefriheten till denna del av utdelningen skulle således föranleda en viss komplicerad av taxeringsförfarandet. Någon begränsning av skattefriheten i ovanberörda hänseende synes emellertid med hänsyn till den ringa del av inom sjuk-, olycksfalls- och skadeförsäkringsrörelse uppkommande överskott, som belöper å försäkringstagarna, icke vara erforderlig och knappast av sakliga skäl motiverad. Man torde nämligen med fog kunna göra gällande, att storleken av försäkringstagarnas vinstandel inom dessa försäkringsgrenar, där sådan undantagsvis utgår, icke röner inflytande av det belopp, varmed bolaget kan hava uppburit utdelning å aktier av nu ifrågasvarande slag.

Över framställningen hava yttranden avgivits av kammarrätten, försäkringsinspektionen, statskontoret, överståthållarämbetet, länsstyrelserna i Stockholms län, Göteborgs och Bohus län, Malmöhus län, Västmanlands län och Uppsala län.

*Föräkringsinspektionen* finner för sin del de i framställningen anförda skälen för en lagändring av föreslagen art synnerligen välgående. Försäkringsinspektionen anför:

»Av ett flertal rättsfall synes man, såsom även framhålles i den remitterade skrivelserna, kunna draga den slutsatsen, att skattemyndigheterna redan nu i visst avseende behandla försäkringsbolags aktier i dotterbolag icke såsom i rörelsen använda varor utan såsom i rörelsen nedlagt kapital, nämligen då fråga är om avdrag för värdeminskning av sådana aktier. I anvisningarna till 29 § kommunal-skattelagen punkt 10 sammanknytes uttryckligen frågan, vad som är att anse som driftsförlust, med frågan, vad som är att anse som intäkt i rörelsen. Någon anledning att icke följa denna princip i förevarande avseende föreligger enligt inspektionens mening icke.

Till de i framställningen anförda skälen vill inspektionen för sin del lägga vissa ytterligare, vilka beröra inspektionens tillsynsverksamhet. Att i vissa fall försäkringsbolag, som önska utöka sin verksamhet med en ny försäkringsgren, låta detta ske genom ett dotterbolag, kan understundom bero på tillsynsmyndighetens inställning. Såsom exempel kan nämnas kreditförsäkringen, vilken försäkringsverksamhet — sedan dess riskfyllda karaktär blivit uppenbar — enligt inspektionens mening icke lämpligen bör upptagas av bolag, som driver annan direkt försäkringsverksamhet. Ett annat skäl för försäkringsbolag att använda dotterbolag för en utvidgning kan vara, att bolaget icke önskar öka antalet inom den tilltänkta verksamhetsgrenen arbetande bolag utan föredrager att inköpa aktie-

majoriteten i ett redan bestående bolag. I regel kan man räkna med att en ökning av antalet inom en viss försäkringsgren arbetande bolag medför en tendens till ökning av förvaltningskostnaderna med åtföljande fördyring av försäkringsskyddet för allmänheten. Det torde få anses mindre lämpligt, att en anordning, som från det allmänna synpunkt kan betraktas som den mera tillfredsställande, drabbas av hårdare beskattning.

I många fall äro moderbolag och dotterbolag fast sammanknutna i en organisatorisk enhet med gemensamma lokaler och gemensamma tjänstemän. Under sådana förhållanden finnas stora möjligheter att bokföringsmässigt fördela exempelvis hyres- och lönekostnader mellan moderbolag och dotterbolag på ett sätt, som icke motsvarar verkliga förhållandet. Genom sådan bokföring kan moderbolaget uttaga vinsten på ett dotterbolags rörelse genom att låta det senare bolaget bära en del av det förras omkostnader, varigenom utdelningen å dotterbolagets aktier kan hållas låg eller helt inställas. Ur de synpunkter inspektionen har att bevaka är det av vikt att kostnadsfördelningen göres efter riktiga principer och icke påverkas av omständigheter, som böra vara ovidkommande. Av denna anledning är en skattelagstiftning, som är ägnad att framkalla en med verkligheten icke överensstämmande bokföring, enligt inspektionens uppfattning i hög grad olämplig. Då inom flera försäkringsgrenar omkostnader och skadekostnader äro av samma storleksordning, komma omkostnaderna att utöva ett mycket väsentligt inflytande på premiesättningen, varför oriktigt bokförda omkostnader kunna förrycka grunden för densamma.

De erinringar mot gällande lagstiftning, som inspektionen ovan framfört, utgöra enligt inspektionens mening i och för sig tillräckliga skäl för en lagändring, alldeles oavsett de skäl, som kunna härledas ur principerna för skattelagstiftningen. Nämda erinringar gälla emellertid i lika hög grad ömsesidiga försäkringsbolag som försäkringsaktiebolag och i lika hög grad livförsäkringsrörelse som skadeförsäkringsrörelse. Anledningen till att 1928 års bolagsskatteberedning begränsade sitt förslag om befrielse från kedjebeskattning till att avse endast aktiebolag, var den, att om ömsesidiga försäkringsbolag befriades från skatt å vissa aktieutdelningar, detta skulle innebära befrielse från den dubbelbeskattning av aktiebolagsinkomst, som är en integrerande del av vårt skattesystem. Att denna begränsning gjorts även i det remitterade förslaget, torde ha samma grund. Inspektionen vill emellertid framhålla, att beskattningen av försäkringsföretag i många avseenden måste anses som en speciallagstiftning varför ett avsteg i fråga om försäkringsbolag från de allmänna principerna icke torde behöva få några konsekvenser i fråga om andra skattskyldiga. Karaktären av speciallagstiftning framträder exempelvis vid jämförelse mellan ömsesidiga försäkringsbolag och andra företag av kooperativ natur. Enligt 29 § 2 mom. kommunalskattelagen må kooperativ förening njuta avdrag för utdelning till kunderna i förhållande till gjorda köp. Sådan utdelning blir icke heller beskattad hos kunderna. Vinstutdelningarna från exempelvis ett ömsesidigt livförsäkringsbolag ha alldeles samma karaktär som utdelningarna från andra företag av kooperativ natur men beskattas det oaktat hos bolaget, i den mån utdelningen överstiger den premieåterbäring, som beräknas enligt av Kungl. Maj:t stadfästa grunder. Utdelningen kan sägas bliva i viss utsträckning beskattad även hos försäkringstagarna, nämligen i de fall, då de premier och andra avgifter, som avses i 46 § 2 mom. 3) kommunalskattelagen, icke överstiga det avdragsberättigade beloppet, 200 kronor. I sådant fall minskas nämligen detta avdrag med utdelningen, varigenom den skattskyldiges taxerade belopp kommer att ökas i motsvarande grad.

De skäl, som av bolagsskatteberedningen anfördes för att utdelningen å aktier eller andelar, vilkas innehavande utgör ett led i organisationen av livförsäkringsrörelse, icke borde vara skattefria, kunna sammanfattas så, att livförsäkringsrörelse, även där den bedrivs av aktiebolag, har ett starkt drag av ömsesidighet med

hänsyn till vinstutdelningen till försäkringstagarna och den starka begränsning av utdelningen till aktieägarna, som i regel är föreskriven. Utsträcker den föreslagna skattebefrielsen även till ömsesidiga försäkringsbolag, bortfaller anledningen att utesluta aktier, vilkas innehavande utgjort ett led i organisationen av livförsäkringsrörelse.

Den utsträckning av skattebefrielsen, som ovan ifrågasatts, skulle även undanröja den i vissa fall betydande svårigheten att avgöra, huruvida innehav av aktier utgör ett led i organisationen av å ena sidan sjuk-, olycksfalls- eller skadeförsäkringsrörelse eller å andra sidan livförsäkringsrörelse. Vidare må framhållas, att om befrielsen inskränkes till den förra gruppen av försäkringsgrenar, det kan ifrågasättas, huruvida icke viss sjuk- och olycksfallsförsäkringsrörelse bör likställas med livförsäkringsrörelse, nämligen sådan, där vinsträtt för försäkringstagarna är föreskriven.

Inspektionen har nedan gjort en sammanställning av utdelningarna under 1941 å sådana aktier, som enligt inspektionens bedömande skulle komma att beröras av den ifrågasatta lagändringen. Härvid har det dock icke varit möjligt att medtaga utdelningar å aktier i fastighetsbolag av sådan art att skattebefrielse kan ifrågakomma. Sannolikt är emellertid utdelningen å sådana aktier liten, enär vinsten å fastighetsbolags rörelse ofta torde överföras till moderbolaget genom reglering av räntorna på lån från moderbolaget mot säkerhet av in-teckning.

Aktierna tillhöra	Utdelning i kronor å aktier, vilkas innehavande utgjort ett led i organisationen av	
	sjuk-, olycksfalls- och skadeförsäkringsrörelse	livförsäkringsrörelse
Aktieföretag . . . . .	666 000	253 000
Ömsesidiga bolag..	43 000	263 000

Av sammanställningen framgår, att den utdelning, som skulle undantagits från beskattning år 1941, om det remitterade förslaget varit genomfört, skulle ha uppgått till i runt tal 666 000 kronor. Hade den mera omfattande, av inspektionen ifrågasatta ändringen, varit genomförd, skulle beloppet i stället uppgått till i runt tal 1 225 000 kronor.

Under åberopande av vad ovan anförts får inspektionen tillstyrka en ändring i den riktning, som föreslås i den remitterade framställningen, men med den mera omfattande innebörden, att försäkringsbolag i vad det gäller beskattning av överskottet å rörelsen, frikallas från skatt för utdelning å aktier i svenska aktieföretag eller andelar i svenska ekonomiska föreningar, därest innehavet av aktierna eller andelarna utgjort ett led i organiserandet av bolagets försäkringsrörelse.»

Övriga hörda myndigheter tillstyrka i stort sett framställningen. Yttrandena äro desamma för vilka redogjorts under I a.

Med hänsyn till den tid som förflutit sedan försäkringsinspektionen avgav sitt ovanberörda yttrande, har kommittén ansett nödvändigt med ny utredning och hemställt om försäkringsinspektionens medverkan härutinnan.

Försäkringsinspektionen har i anledning härav sammanställt uppgifter rörande de svenska försäkringsbolagens innehav den 31 december 1948 av aktier i andra försäkringsbolag, i bolag med ändamål att anskaffa försäkringar och i förvaltningsbolag med huvudsakligt ändamål att äga aktier i försäkringsbolag. Härvid ha ej medtagits aktier, vilka ägas av sådana försäkringsbolag, som enligt 53 § 1 mom. d) kommunalskattelagen äro

skattskyldiga endast för inkomst av fastighet. Inspektionen har därvid icke tagit ställning till frågan, huruvida aktieinnehavet i de enskilda fallen skall anses utgöra ett led i organiserandet av försäkringsrörelsen eller icke. Emellertid ha aktierna uppdelats i två kategorier allt eftersom de — därest innehavet av dem skulle vara att anse som ett led i organiserandet av försäkringsrörelsen — närmast borde hänföras till livförsäkringsrörelsen eller till sjuk-, olycksfalls- och skadeförsäkringsrörelsen. Utdelningen under 1949 på de vid 1948 års utgång innehavda aktierna har beräknats. Resultatet framgår av nedanstående sammanställning.

Aktierna tillhöra	Utdelning i kronor 1949 å aktier av angiven art, som innehades 31. 12 1948	
	Total utdelning	Häraf å aktier, som närmast äro att hänföra till sjuk-, olycksfalls- eller skadeförsäkringsrörelse
Aktiebolag .....	468 749	387 428
Ömsesidiga bolag ...	288 435	3 000
Summa .....	752 184	390 428

Andelar i någon ekonomisk förening, som kunde anses utgöra ett led i organiserandet av försäkringsrörelse, innehades icke av försäkringsbolag vid 1948 års utgång.

Försäkringsinspektionen har vidare uttalat, att det icke framkommit några omständigheter, vilka kunnat ändra den av inspektionen i yttrandet den 14 december 1942 intagna ståndpunkten.

#### Kommitténs förslag.

En beskattning av försäkringsaktiebolagens utdelningar å aktier och andelar, vilkas innehavande utgjort ett led i organiserandet av bolagens verksamhet strider mot principen om att kedjebeskattnings skall undvikas. Såsom försäkringsinspektionen framhållit kan ett bibehållande av kedjebeskattnings för försäkringsbolag därjämte bl. a. medföra att genom en med verkligheten icke överensstämmande bokföring dotterbolagens vinst nedbringas för att nedbringa utdelningen på dotterbolagens aktier. I likhet med försäkringsinspektionen anser kommittén, att en lagstiftning, som är ägnad att framkalla dylika transaktioner är i hög grad olämplig.

Såsom framgår av försäkringsinspektionens ovan återgivna yttrande ävensom riksförbundets framställning, torde betydande svårigheter kunna uppkomma vid bedömandet av huruvida ett aktieinnehav utgör ett led i organisationen av å ena sidan sjuk-, olycksfalls- eller skadeförsäkringsrörelse eller å andra sidan livförsäkringsrörelse. Vidare ifrågasätter försäkringsinspektionen, huruvida icke viss sjuk- och olycksfallsförsäkringsrörelse bör likställas med livförsäkringsrörelse, därest skattebefrielse inskränkes till det förra slaget försäkringsrörelse.

Försäkringsinspektionen anser, att bl. a. dessa omständigheter tala för att skattefrihet införes för utdelning å alla aktier, vilka ingå såsom ett led i organisationen av försäkringsrörelse. Enligt de av försäkringsinspektionen företagna utredningarna skulle en skattebefrielse för alla organisationsaktier endast obetydligt mera påverka skatteunderlaget än om skattefriheten gavs den begränsade omfattning, som yrkas i riksförbundets framställning. En lösning av problemet enligt försäkringsinspektionens förslag torde medföra en avsevärd förenkling i tillämpningen. Vid ett bedömande av detta förslag torde ock uppmärksammas att, med hänsyn till den lägre procentsats efter vilken statlig inkomstskatt uttages hos de skattskyldiga varom här är fråga, skatteförlusten blir relativt ringa.

Kommittén anser sig därför böra ansluta sig till försäkringsinspektionens förslag och föreslår, att försäkringsbolag i vad det gäller överskottet å rörelsen, frikallas från skatt å utdelning å aktier i svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar, därest innehavet av aktierna eller andelarna utgjort ett led i organiserandet av bolagets försäkringsrörelse.

## **Kap. 6. Några med principen om dubbelbeskattning av aktiebolags och ekonomisk förenings vinst sammanhängande spörsmål.**

Ett emellanåt förekommande fall av kringgående av bestämmelserna om dubbelbeskattning av aktiebolags och förenings vinst är att skattskyldig utöver lön, vars storlek han själv bestämmer, uttager vinstmedel i form av lån. Därest bolaget icke deklarerar någon ränteintäkt på lånet påföres bolaget enligt den s. k. 3-procentregeln i dylika fall skatt såsom förtäckt aktieutdelning för ett belopp motsvarande 3 procent ränta å de utlånade medlen. Om den skattskyldige i sin deklaration gör avdrag för ränta å lånet, vilken ränta endast bokföringsmässigt inflyter till bolaget, gör han en vinst i beskattningshänseende svarande mot skillnaden mellan den skatteprocent som tillämpas å bolagets inkomst och den som tillämpas å hans egen. En förutsättning för att dylika transaktioner skola kunna användas för skatteflykt är således, att ägaren av bolaget beskattas efter högre procent än bolaget. Detta i förening med att en användning av detta system för vinstuttagning i större omfattning undergräver bolagets ekonomiska ställning gör att det kan antagas att dylika transaktioner av betydelse förekomma endast i undantagsfall. Om därtill kommitténs förslag till ändring av 54 § a) kommunalskattelagen genomföres kommer den skatteflykt som kan äga rum på detta sätt att sakna större betydelse. Med hänsyn härtill och då ett ingripande lagstiftningssvägen beträffande denna fråga måste föregås av en utredning som icke står i rimlig proportion till vad som kan vinnas därmed, har kommittén ansett sig böra avstå från denna undersökning och kan därför icke föreslå några ytterligare åtgärder utöver dem av taxeringsmyndigheterna redan nu tillämpade för dylika fall.

Bestämmelsen i 54 § a) kommunalskattelagen om skattefrihet för vissa aktiebolag och ekonomiska föreningar för utdelning å vissæ aktier och föreningsandelar är förbunden med den inskränkande bestämmelsen i 39 § 1 mom. andra stycket, att avdrag för ränta å gäld, som belöper å aktier m. m., icke må avdragas i vidare mån än som räntan överstiger den uppburna utdelningen. Har således aktie- eller andelsinnehavet icke givit någon utdelning, får bolaget eller föreningen åtnjuta fullt avdrag för gäldränta. Om gäldräntan uppgår till högre belopp än utdelningen, får den överskjutande delen av gäldräntan avdragas (se ock s. 105).

Bestämmelsen anses även i övrigt tillämplig å omkostnader, som belöpa å innehavet å dylika tillgångar.

Bestämmelsen har tillkommit för att förebygga missbruk av den i 54 § a) kommunalskattelagen medgivna skattefriheten. Om utdelningen är skattefri, borde nämligen icke kostnader, som belöpte å denna få avdragas från skattepliktiga intäkter.<sup>1</sup> Exempel: Ett industribolag har 50 000 kronor skattepliktig nettointäkt av rörelse. Bolaget lånar en miljon kronor mot en ränta av 5 procent och köper aktier, som giva en avkastning av 5 procent. Bolaget har således en inkomst å 100 000 kronor, därav 50 000 kronor utgör skattepliktig inkomst. Skulle gäldräntan vara avdragsgill skulle bolaget icke redovisa någon skattepliktig inkomst.

Bestämmelsen i 39 § 1 mom. andra stycket kommunalskattelagen innebär i realiteten en begränsning av den i 54 § a) samma lag medgivna skattefriheten. Bestämmelsen strider mot utgångspunkten för medgivande av nämnda skattefrihet nämligen att moder- och dotterbolags sammanlagda skattebörda icke skulle bliva större än om allenast *ett* företag funnits. I praktiken torde bestämmelsen medföra besvärliga utredningar samt transaktioner med vinstöverflyttningar, kommissionärsbolag o. s. v.

Ett vidhållande av bestämmelsen då fråga är om gäldränta, som hänför sig till aktier eller andelar, vilka utgöra ett led i organiserandet av aktiebolags eller ekonomisk förenings rörelse, synes uppenbarligen icke vara påkallad.

I fråga om avdragsrätten för gäldränta, som hänför sig till aktier eller andelar, vilka utgöra placeringsobjekt för överskottsmedel, torde en ändring knappast kunna göras utan att samtidigt vidtages en ändring av dessa aktiers eller andelars behandling i beskattningshänseende. Förutsättningen för ett upphävande av bestämmelsen i 39 § 1 mom. andra stycket kommunalskattelagen i fråga om gäldränta, som belöper å dylika tillgångar, synes nämligen enligt kommitténs mening vara, att aktierna eller andelarna betraktas såsom varulager i rörelsen.

En ändring av 54 § a) kommunalskattelagen i enlighet med kommitténs förslag torde aktualisera en prövning av huruvida bestämmelsen i 39 § 1 mom. andra stycket kan upphävas eller ändras. Spörsmålet torde emellertid vara av den art och omfattning, att kommittén anser sig icke i detta sammanhang kunna framlägga något förslag till lösning av problemet utan in-

<sup>1</sup> SOU 1924:53, s. 427.



skränker sig till att framhålla, att en översyn av bestämmelsen synes påkallad.

Enligt 1 § i förordningen om kupongskatt föreligger under vissa förutsättningar skyldighet att utgöra statlig inkomstskatt i form av kupongskatt för utdelning å aktier i svenskt aktiebolag, när den utdelningsberättigade är fysisk person, vilken ej är bosatt eller icke stadigvarande vistas här i riket m. fl. Det har för kommittén uppgivits att denna skattskyldighet kringgås på så sätt, att den skattskyldige överlåter sina aktier på ett holdingbolag mot revers. I stället för genom utdelning tager den skattskyldige därefter ut vinstmedlen genom ränta å reversen. För denna ränta är han icke skattskyldig till kommunal inkomstskatt eller statlig inkomstskatt här i riket. Den av kommittén ifrågasatta författningsändringen medför att utdelningen visserligen blir skattepliktig inkomst hos holdingbolaget men denna bestämmelse blir utan effekt, därest bolaget tillåtes skattefritt göra avdrag för ränta, som i själva verket är utdelning.

Enligt kommitténs uppfattning föreligger här ett hulvanförhållande i syfte att bereda den verkliga ägaren av aktierna frihet från kupongskatt. Jämlikt 1 § andra stycket sistnämnda förordning skall skyldighet att utgöra kupongskatt åligga utdelningsberättigad, som uppträder såsom hulvan för annan, i det att han huvudsakligen för dennes räkning framträder såsom ägare till aktie, å vilken utdelningen belöper, för såvitt hulvanförhållandet är i strid med ett enligt lag gällande förbud eller det avser att bereda obehörig förmån vid taxering till statlig inkomstskatt eller kommunal inkomstskatt. Om hulvanförhållandet avser att bereda obehörig frihet från kupongskatt, har däremot den ifrågavarande bestämmelsen enligt vad kommittén inhämtat icke ansetts tillämplig. Kommittén anser, att ifrågavarande missförhållande enkelt och effektivt kan avhjälpas därigenom, att i sistnämnda bestämmelse efter ordet »obehörig» insättes orden »frihet från kupongskatt eller» samt föreslår en dylik komplettering av stadgandet. Denna författningsändring bör enligt kommitténs mening vidtagas i så god tid, att den kan tillämpas å utdelningar, som äro tillgängliga för lyftning redan under nästkommande år.

## Kap. 7. Sammanfattning.

Kommittén har föreslagit vissa ändringar i den i 54 § a) kommunalskattelagen och 7 § h) förordningen om statlig inkomstskatt medgivna skattefriheten för utdelningar å vissa aktier och andelar. Förslaget innebär en utvidgning av gällande skattefrihet i så måtto att företag, vilka driva bank- eller annan penningrörelse, samt försäkringsbolag föreslås i viss omfattning skola komma i åtnjutande av nämnda skattefrihet. Sålunda föreslås att företag, vilka driva bank- eller annan penningrörelse skola vara frikallade från skattskyldighet för utdelning å aktier i svenska aktiebolag och å an-

delar i svenska ekonomiska föreningar, därest innehavet av aktierna eller andelarna utgjort ett led i organisationen av företagets verksamhet eller utgöres av aktier, som med Konungens tillstånd förvärvats för tillgodose-  
 ende av ett för bankväsendet eller det allmänna gagneligt ändamål.

Beträffande företag, vilka bedriva försäkringsrörelse, föreslås motsvarande skattefrihet i fråga om utdelningar å aktier eller andelar, därest innehavet av aktierna eller andelarna utgjort ett led i organisationen av försäkringsrörelsen.

I fråga om s. k. familjebolag innebär kommitténs förslag en inskränkning av nu gällande skattefrihet för utdelningar. I fråga om dylika företag föreslår kommittén nämligen att frihet från skattskyldighet skall föreligga endast för utdelning å aktier och andelar, därest innehavet av dessa tillgångar utgjort ett led i organisationen av verksamhet, vilken icke väsentligen består i förvaltning av fastighet eller värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom.

Kommittén föreslår sålunda införande av kedjebeskattnings i sådana fall, då s. k. familjebolag användes till förvaltning av fysisk person tillhörig egendom. Enligt kommitténs uppfattning skulle ett genomförande av förslaget i denna del komma att medföra att familjebolag, som helt eller till huvudsaklig del förvalta fysisk persons tillgångar komma att upplösas samt beträffande övriga familjebolag att sådan ägarens privata förmögenhet som icke utnyttjas i eller kan sägas tillhöra rörelsen uttages ur företaget.

För att underlätta denna enligt kommitténs mening önskvärda övergång från indirekt till mera direkt ägande, har kommittén föreslagit att under en övergångstid av tre år skola gälla vissa bestämmelser ägnade att hindra obilliga verkningar i beskattningshänseende vid uttagande av tillgång ur eller upplösning av dylika företag. Innebörden av dessa övergångsbestämmelser är i huvudsak att hindra att icke realiserad värdestegring av tillgångarna blir föremål för beskattning. Sådan bör däremot drabba fonderade vinstmedel.

Kommittén föreslår att Kungl. Maj:t skall erhålla möjlighet att, då på grund av omständigheterna synnerliga skäl därtill föranleda, medgiva s. k. familjebolag att för viss tid åtnjuta skattefrihet för utdelningar, som angivas i 54 § a) punkt 1 kommunalskattelagen och 7 § h) punkt 1 förordningen om statlig inkomstskatt i den av kommittén föreslagna utformningen av dessa båda författningsrum. Detta dispensförfarande skall vara tillämpligt såväl å nu existerande företag av ifrågavarande art som å sådana, som kan komma att bildas efter det författningsändringen trätt i kraft.

Kommittén har slutligen föreslagit ändrad lydelse av 1 § förordningen om kupongskatt i syfte att hindra visst kringgående av denna förordnings bestämmelser.

## Avd. III.

**Speciell motivering.****Förslaget till ändringar i kommunalskattelagen.***19 §.*

Kommittén föreslår, att hänvisningen till 20 § skall ersättas med en allmän anvisning om att skatteplikt för periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk intäkt icke föreligger, därest givaren icke vid beräkning av inkomst av särskild förvärvskälla är berättigad till avdrag därför. Ändringen är en konsekvens av den föreslagna omredigeringen av 20 § med anvisningar. Då emellertid avdrag för periodiskt understöd och därmed jämförlig periodisk utbetalning jämväl kan förekomma enligt 46 § 2 mom. torde detta författningsrum böra återopas i 19 §. Vidare har kommittén föreslagit att bestämmelserna om vad som icke är att hänföra till skattepliktig inkomst kompletteras i så måtto, att i 19 § anges, att utbetalning från stiftelse eller förening, som avses i 53 § 1 mom. e) icke är skattepliktig inkomst, såvida utbetalningen sker till fullföljande av ändamål, som avses i nämnda författningsrum. Detta framgår visserligen redan nu av punkt 2 anvisningarna till 31 §, men kommittén har ansett lämpligt att lämna en sammanfattande redogörelse för de periodiska understöd, som icke äro skattepliktiga.

Av skäl, som framgår av den allmänna motiveringen, har kommittén föreslagit införande i 19 § av något utförligare bestämmelser rörande stipendier till studerande vid undervisningsanstalt m. m.

*20 §.*

I lagtexten enligt dess nuvarande lydelse angivas vissa exempel på vad som vid beräkning av inkomst från särskild förvärvskälla är att hänföra till skattskyldigs levnadskostnader och därtill hänförliga utgifter. Kommittén har ansett övervägande skäl tala för att dessa exempel överföras till punkt 1 anvisningarna till paragrafen och sammanföras med där angivna exempel.

*46 §.*

För de av kommittén i denna paragraf föreslagna ändringar har redogörelse lämnats i den allmänna motiveringen. Kommittén har därvid bl. a. framhållit, att de föreslagna begränsningarna av avdragsrätten icke böra gälla i fråga om periodiska understöd eller därmed jämförliga periodiska utbetalningar, vilka utgå på grund av dom eller avtal i samband med äktenskapsskillnad, utgår från familjestiftelse, utgör skadestånd, utgår på grund

av testamente eller liknande omständighet. För att icke onödigtvis tynga lagtexten har kommittén föreslagit, att bestämmelser härom skola införas i anvisningarna till paragrafen.

50 §.

Beträffande i denna paragraf föreslagen ändring hänvisas till den allmänna motiveringen.

54 §.

Såsom framgår av den allmänna motiveringen har kommittén föreslagit dels att familjebolag endast i viss begränsad omfattning för framtiden skall komma i åtnjutande av nu gällande skattefrihet för utdelningar å aktier i svenska aktiebolag och å andelar i svenska ekonomiska föreningar och dels att företag, vilka driva bank- eller annan penningrörelse eller försäkringsrörelse, skola äga åtnjuta sådan skattefrihet för utdelningar å aktier och andelar av visst slag. Ett införande av de föreslagna bestämmelserna medför nödvändigtvis att författningstexten kommer att bliva betydligt längre och mera svårtillgänglig än den nuvarande. För att vinna så stor överskådlighet som möjligt, har kommittén föreslagit, att nuvarande stycket a) skall uppdelas i fyra punkter. Punkt 1 innehåller huvudregeln, att svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar äro frikallade från skattskyldighet för utdelning från svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar. Från denna huvudregel göres i punkterna 2—4 vissa undantag i det att svenska aktiebolag, vilka driva bank- eller annan penningrörelse (punkt 2), svenska aktiebolag, vilka driva försäkringsrörelse (punkt 3) samt familjebolag (punkt 4), skola vara frikallade från skattskyldighet för utdelning från svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar endast i viss omfattning.

Kommittén föreslår, att bestämmelserna om Konungens rätt att under vissa förutsättningar medgiva familjebolag åtnjuta i punkt 1 omförmäld skattefrihet för utdelningar å aktier och andelar, skola införas i paragrafen såsom ett sista stycke.

### Anvisningar

till 19 §.

19 § anger vissa förvärv, vilka *icke* skola räknas till inkomst, däribland periodiskt understöd och därmed jämförlig periodisk intäkt, av sådan art att givaren icke är berättigad till avdrag för utbetalningen. Genom denna bestämning av skatteplikten har avdragsrätten för utbetalningen givits avgörande betydelse och skatteplikten, som från början varit det primära, gjorts beroende av givarens avdragsrätt. Vid utformningen av den definition å periodiskt understöd och därmed jämförlig periodisk utbetalning kommittén föreslår skola införas i anvisningarna, har hänsyn tagits härtill.

*till 20 §.*

Kommittén har såsom av den allmänna motiveringen framgår föreslagit, att förbudet mot avdragsrätt för periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning till annans undervisning eller uppfostran skall upphöra och ersättas med en bestämmelse om att avdrag icke skall medgivas för periodiskt understöd eller därmed jämförlig utbetalning till barn, vilket icke under beskattningsåret fyllt minst 17 år. Kommittén har därvid icke särskilt angivit, att avdragsrätt — liksom nu är fallet i fråga om understöd till annans undervisning eller uppfostran — föreligger för periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning till barn under 17 år, därest utbetalningen är av den art, som omförmäles i 22 § 1 mom., 25 § 1 mom. och 29 § 1 mom. eller utgör skadestånd av sådan beskaffenhet att det är att anse såsom avdragsgill omkostnad vid beräkningen av inkomst från någon av i nämnda författningsrum avsedda förvärvskällor. Detta torde nämligen enligt kommitténs mening följa av den föreslagna första meningen till anvisningarna. För periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning till person i givarens hushåll föreligger enligt gällande bestämmelser icke avdragsrätt även om utbetalningen utgår på grund av tidigare anställning i någon förvärvskälla. För att slippa upprepningar har en generell bestämmelse härom införts i 20 §. Kommittén har icke föreslagit annan ändring härutinnan än att bestämmelsen i stället skall införas i anvisningarna till paragrafen.

Beträffande övriga här föreslagna ändringar hänvisas till motiveringen till 20 §.

*till 46 §.*

Enligt den av kommittén föreslagna avfattningen av anvisningarna kan avdrag för periodiskt understöd, som utgör skadestånd, medgivas även om understödet undantagsvis skulle utgå till person tillhörande givarens hushåll.

Kommittén har i den allmänna motiveringen framhållit att avdrag för periodiskt understöd till i utlandet bosatt person icke bör medgivas, såvida icke viss utredning lämnas. Kommittén har därvid angivit vilken utredning, som enligt kommitténs mening är erforderlig. Det synes emellertid kommittén icke möjligt att tynga lagtexten med några detaljföreskrifter. Kommittén anser emellertid detta ej heller nödvändigt eftersom det i anvisningspunkten införda villkoret för avdragsrätt, att understödet skall utgöra skäligt underhåll, måste medföra att avdrag icke kan medgivas, därest icke givarna styrker detsamma berättigande genom utredning av ungefär den art, kommittén ansett böra krävas. Beträffande övriga häri föreslagna ändringar hänvisas till den allmänna motiveringen.

*till 50 §.*

Vid bedömningen av huruvida barnet haft inkomst, som uppgått till 700 kronor, skall hänsyn tagas till barnets samtliga intäkter även sådana, vilka

enligt 19 § icke äro skattepliktiga, såsom stipendier o. d. Har barnet för intäkternas förvärvande haft utgifter skola dessa frånräknas i den mån de enligt allmänna regler äro att anse såsom avdragsgilla omkostnader (jämför R.Å. 1945 ref. 42).

*till 54 §.*

Kommittén föreslår att här införes en definition å vad som skall förstås med familjebolag. Kommittén har försökt utforma definitionen så, att den skall inbegripa sådana aktiebolag och föreningar, vilka enligt rådande praxis betraktas såsom familjebolag eller därmed jämförliga företag.

**Övergångsbestämmelserna.**

Såsom framgår av den allmänna motiveringen anser kommittén att övergång till direkt ägande bör underlättas genom att skatt icke uttages å eventuell värdestegring. Detta syfte vinnes genom att ägaren av familjebolaget tillåtes att utan skattepåföljd uttaga av detta förvaltade tillgångar till anskaffningsvärdet även om verkliga värdet är högre. Vid uttagande av tillgångar ur familjebolaget skall således icke hänsyn tagas till huruvida någon tillgång stigit eller sjunkit i värde, sedan den anskaffades. Om ägaren av någon anledning anser sig böra betala ett pris överstigande anskaffningsvärdet, skall vid beräkning av utskiftningsskatt hänsyn tagas till den vinst familjebolaget härigenom gör i vanlig ordning.

Kommittén förutsätter, att vad i övergångsbestämmelserna stadgas om skattefrihet vid överförande till direkt ägande av tillgångar, som förvaltas av familjebolag, skola i tillämpliga delar gälla även om den skattskyldige i stället för att köpa tillgångarna av familjebolaget väljer att uttaga desamma genom utskiftning eller utdelning i samband med familjebolagets upplösning. Således skall vid upplösning av aktiebolag icke utgå utskiftningsskatt å skillnaden mellan anskaffningsvärdet och verkliga värdet och vid upplösning av ekonomisk förening skall denna skillnad icke utgöra inkomst av kapital för den utdelningsberättigade. Icke realiserad värdestegring bör således icke under några omständigheter beskattas.

Däremot synes det kommittén icke vara praktiskt genomförbart att fritaga realiserad värdestegring från beskattning i denna ordning. Genom att icke stadga att skattefriheten enligt övergångsbestämmelserna endast skall avse egendom, som familjebolaget ägt vid författningsändringens ikraftträdande lämnar kommittén emellertid möjlighet till skattefrihet även i vissa fall, där en realiserad värdestegring föreligger. Kommittén tänker närmast på de fall, då delägare i familjebolag som förvaltats fastighet, själv köpt fastigheten av familjebolaget mot revers. I dylikt fall kan det finnas möjlighet för delägaren att låta detta köp gå tillbaka samt därefter köpa fastigheten för familjebolagets anskaffningsvärde.

**Förslaget till ändringar i förordningen om statlig inkomstskatt.****7 §.**

Beträffande i denna paragraf föreslagna ändringar hänvisas till motiveringen till 54 § kommunalskattelagen.

**9 §.**

Beträffande här föreslagna ändring hänvisas till den allmänna motiveringen.

**Förslaget till ändring av förordningen om arvsskatt och gåvoskatt.**

Beträffande den i 39 § b) föreslagna ändringen har redogörelse lämnats i den allmänna motiveringen.

**Förslaget till ändring av förordningen om kupongskatt.**

Den i 1 § föreslagna ändringen torde icke kräva motivering utöver vad som anförts i den allmänna motiveringen.

### 1) Särskilda yttranden av: herrar Sjödahl och Werner.

Genom 1910 års skattelagstiftning infördes rätten till avdrag för vad den skattskyldige utgivit i periodiskt understöd. Från denna avdragsrätt gjordes emellertid undantag bland annat för understöd, som utbetalats för annans undervisning och uppfostran. Denna utgift har nämligen ansetts böra hänföras till området för den skattskyldiges levnadskostnader. Detta gäller givetvis i all synnerhet beträffande den skattskyldiges utgifter för sina barns undervisning och uppfostran. I hittills gällande lagstiftning ha dessa utgifter ostridigt betraktats såsom hörande till den skattskyldiges personliga levnadskostnader och såsom ett led i honom åliggande försörjningsplikt. Denna uppfattning har enstämmigt delats av därefter arbetande utredningar liksom ock av 1945 års bevillningsutskott, vilket avvisade yrkanden om rätt till avdrag för ifrågavarande utgifter. Riksdagen godkände denna bevillningsutskottets ståndpunkt.

Kommitténs majoritet har däremot intagit en motsatt ståndpunkt och därvid fört sina resonemang under den förutsättningen att stipendier skulle komma att införas i mera betydande utsträckning, varom dock för närvarande icke beslut föreligger. Men om så blev fallet, skulle enligt majoritetens uppfattning kravet på avdragsrätt aktualiseras för periodiska understöd till undervisning och uppfostran. Riktigheten av denna slutledning torde dock kunna ifrågasättas. Om stipendier givas till ungdom ur ekonomiskt svaga familjer, vilkas studiemöjligheter eljes skulle i hög grad försvåras, så följer icke därav att skattskyldiga, vilka äga möjligheter att själva bekosta sina barns studier, skola åtnjuta bidrag i form av skattelättnader. Dessa skattelättnader skulle kunna betraktas som en form av stipendier. På grund av skatteprogressiviteten leder ett dylikt system till att skattelättnaden eller »stipendiet» blir betydande för större inkomsttagare, där behovet av stöd alltså är mindre, medan den mindre inkomsttagaren, vilken har större behov av hjälp, får en obetydlig och otillräcklig hjälp eller också ingen alls. Variationen av denna skattelättnad skulle sträcka sig från ingenting alls till uppåt 80 procent av det utgivna periodiska understödet. Bevillningsutskottet år 1945 hade uppenbarligen rätt, då det betecknade en dylik avdragsrätt som synnerligen irrationell.

Ett exempel kan närmare belysa detta. En studiehjälp å exempelvis 2 000 kronor, som utgår av inkomster, kan, om den blir avdragsgill, medföra en skattelindring av stats- och kommunalskatter varierande mellan 400 och 1 600 kronor. Tages beloppet däremot ur besparingar, kan såsom förut antytts, då inkomsten ligger under eller vid gränsen av den beskattningsbara inkomsten, skattelindringen bli ringa eller ingen.

Kommitténs majoritet tyckes vid sitt bedömande av frågan utgå ifrån den förutsättningen att en omfattande hjälp genom stipendier och lån skulle



anordnas i huvudsak enligt studentsociala utredningens förslag. Därvid skulle i viss utsträckning stipendier utdelas och eljes lån ställas till förfogande. Kommittén befarar att följden därav skulle bli att större delen av det intellektuella medborgarskiktet bleve gäldbunden, vilket ur allmän synpunkt vore olyckligt. Enligt den gjorda utredningen bestrida emellertid föräldrarna studiekostnaderna för den vid högskolorna studerande ungdomen till mera än hälften. Fjärdedelen av studiekostnaderna bekostas genom lån hos föräldrar och närstående. Endast cirka en fjärdedel av den totala studiekostnaden bestrides genom banklån eller liknande.

Av det ovanstående framgår tydligen att föräldrar hjälpa sina barn att undgå skuldsättning så långt deras förmåga räcker. Att genom skattelindring söka stimulera föräldrarna att bidra till sina barns studiekostnader och därmed undvika deras skuldsättning, synes knappast vara nödvändigt, i synnerhet som verkningarna av en sådan skattelindring, såsom förut påvisats, bli ytterst ojämna för inkomsttagare med intäkter av olika storleksordning och minst för dem, som måhända mest behövde stimuleras.

Majoriteten befarar att vid en rikligare tillgång till statsstipendier en klyfta skall skapas mellan föräldrar, vilkas barn ha möjlighet att erhålla stipendier, och de föräldrar, vilkas inkomster ligga för högt för att barnen skola kunna erhålla stipendier. Det torde kunna förväntas att möjligheten att erhålla stipendier kommer att beredas barn ur familjer rätt högt upp i inkomstskikten. I varje fall äro sedermera studielånen tillgängliga för såväl dem, som förut erhållit stipendier, som för övriga studerande, som äro i behov därav. Dessa utvägar äro vida att föredraga framför det irrationella institut, som avdragsrätt för periodiska understöd med dess ojämna verkningar utgör. Det bör tillika erinras om att något utökat statsanslag för studiestipendier ännu icke beviljats men väl för studielån.

I sin argumentering för införande av avdragsrätt för periodiskt understöd till annans undervisning eller uppfostran har kommitténs majoritet bl. a. framhållit:<sup>1</sup>

»Verkningarna av den avvikelse från skatteförmågeprincipen, gällande bestämmelser om förbud mot avdrag för periodiska understöd för undervisning eller uppfostran enligt kommitténs mening innebära, komma i vissa fall till uttryck med sådan skärpa, att man med fog kan tala om en inadvertens i skattelagstiftningen. Om exempelvis i en familj den ene sonen på grund av bristande vilja eller förmåga misskött sina studier och avbrutit dessa samt därefter i avsaknad av andra tillräckliga inkomster helt eller delvis erhåller sin försörjning genom periodiska understöd av fadern, medgives denne och bör av skäl kommittén ovan anfört alltjämt medgivas avdrag för detta understöd. Men om fadern åt en annan son, som vinnlägger sig om sina studier, utbetalar enahanda understöd under studietiden, anses dessa utbetalningar icke böra underlättas — måhända möjliggöras — genom avdragsrätt vid faderns taxering. Om den sistnämnda sonen efter studiernas avslutning får en oavlönad eller så lågt avlönad anställning, att fadern alltjämt under någon tid nödgas bidra till hans försörjning, inträder däremot avdragsrätt. Åtskilliga exempel på liknande fall kunna anföras. Kommittén anser sig icke kunna underlåta att i samband med den allmänna översyn av bestäm-

<sup>1</sup> Se sid. 66.

melserna rörande rätt till avdrag för periodiska understöd, som kommittén fått sig anförtrodd, föreslå rättelse av bestämmelser, som leda till dylika inadväntenser.»

Kommitténs majoritet har härvid utgått från en tolkning av den föreslagna huvudregeln för avdragsrätt för periodiskt understöd, som vi icke kunna biträda, och som enligt vår mening måste strida mot motiveringen för huvudregeln. Avsikten med den föreslagna huvudregeln har enligt vår mening varit att förebygga missbruk, därvid taxeringsmyndigheterna skulle medgivas en viss diskretionär prövningsrätt i det särskilda fallet. Vid bedömning av huruvida en utbetalning skall betraktas såsom periodiskt understöd eller ej, skall hänsyn tagas till emottagarens ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt. Visserligen skall utbetalningens art icke bedömas efter behovsprövning i vanlig mening utan normen skall vara att i första hand pröva huvudsyftet med utbetalningen. Detta innebär enligt vår uppfattning icke att avdragsrätt måste anses föreligga så snart det är konstaterat att utbetalningen icke innebär överflyttning av förmögenhet eller tillkommit i huvudsakligt syfte att mildra verkningarna av progressionen. Enligt vår mening skall den föreslagna huvudregeln tolkas så, att taxeringsmyndigheterna skola vägra avdrag då utbetalningen på grund av omständigheterna bör betraktas såsom gåva. Det är givet att föräldrar kunna tänkas i det längsta efter förmåga vilja hjälpa även barn, vilka på grund av arbetsolust icke vilja försörja sig själva eller föra ett sådant levnadssätt att deras inkomst icke är tillfyllest. Föräldrarna äro naturligtvis oförhindrade att även i dylika fall giva den hjälp de kunna, men stat och kommun böra icke bidra till denna hjälp genom att medgiva avdrag för periodiskt understöd.

Kommitténs majoritet åberopar som stöd för sin ståndpunkt bl. a. 50 § 2 mom. tredje stycket kommunalskattelagen. Kommittén synes förbise att detta stadgande om avdrag för ömmande omständigheter förutsätter dels att skatteförmågan är »väsentligen nedsatt» och dels att avdraget blott får ske efter vederbörande taxeringsnämnds beprövande.

Det bör påpekas att efter ett införande av stipendier i större utsträckning det alltid blir en prövning av vederbörandes studielämplighet. Det är vidare bekant genom verkställda utredningar, att studerande till ett betydande antal icke fullfölja sina studier fram till examen. Vid ett utgivande av »stipendier» genom rätt för avdrag för periodiska understöd komma inte blott dessa stipendier att skifta i värde allt efter föräldrarnas inkomstställning utan även att utgivas utan varje form av prövning av vederbörandes intellektuella förutsättningar och lämplighet för studierna i fråga. Bristfälligheten i metoden synes vara uppenbar.

Kommittén föreslår att dessa periodiska understöd icke skola undantagas för skatteplikt hos mottagaren, detta i överensstämmelse med vad som eljest gäller för periodiska understöd. Detta måste innebära att de studerande få deklarerera för de periodiska understöden, underkasta sig taxering samt erlägga källskatt och slutlig skatt. Sådan skattskyldighet är enligt de-

partementschefens yttrande i 1910 års proposition något »för alla lagstiftningar främmande». Det innebär tillika en icke oväsentlig ökning av taxeringsarbetet, måhända särskilt i studieorterna. Därjämte komma givetvis de periodiska understöden att stiga i antal i betydande utsträckning. Genom detta blir taxeringsarbetet betungat, liksom kontrollen säkerligen blir mycket besvärlig. Därtill kommer svårigheten att bestämma till vilka belopp de periodiska understöden må godkännas. Försöken att lätta och förenkla taxeringsarbetet komma genom en lagstiftning av berört innehåll att i hög grad försvåras.

Ur statsfinansiell synpunkt måste majoritetsförslaget innebära, att dessa periodiska understöd komma att praktiskt taget undandragas all statsbeskattning, då mottagarna knappast äga förmåga att betala några skatter. Även om i ett fåtal fall någon kommunalskatt torde komma att utgå, måste dock en viss minskning av det kommunala skatteunderlaget komma att ske, vilket särskilt torde göra sig kännbart i kommuner med svagt skatteunderlag med ogynnsamma verkningar tillika vid skattebördans fördelning mellan fastighet och inkomst. Ett genomförande av förslaget torde innebära en skatteförlust för staten på något tiotal miljoner kronor. Enligt vår mening vore det riktigare att använda dessa medel för att i större omfattning möjliggöra stipendier för dem, som äro lämpliga och villiga att tillgodogöra sig högre undervisning och som äro i verkligt behov av ekonomisk hjälp.

Kommittémajoriteten föreslår därjämte att föräldrar må göra avdrag för barn som åtnjuta *heltids*undervisning vid läroanstalt i hemorten. Kommittén finner att beviljandet av avdrag vid taxering för det belopp till vilket kostnaderna uppgått är av praktiska skäl uteslutet och förordar i stället ett schablonavdrag av 700 kronor, lika vid statsskatt och kommunalskatt, under förutsättning att barnets egen inkomst icke överstiger 700 kronor.

Detta innebär att varje deltagande i undervisning, som ej avser heltid, icke motiverar avdrag; att ett halvt års kurs däremot kan ge avdragsrätt, om det är heltid. En fattig familj, där sonen förtjänar 700 kronor eller mera under ferierna eller eljest, erhåller icke avdragsrätt, medan däremot en välsituerad familj, där sonen kan helt ägna sig åt studier, får åtnjuta avdragsrätten. En dylik ordning är uppenbarligen föga tillfredsställande. Värdet av avdragsrätten kommer att variera mellan ingenting alls och upp till 500 kronor och mera. En så godtyckligt verkande avdragsrätt bör icke införas. Därjämte torde kontrollmöjligheterna bli mycket små och taxeringsarbetet ytterligare försvåras.

Kommitténs majoritet åsyftar att det föreslagna avdraget för hemmavarande studerande barn skall få göras vare sig nedsättningen i försörjarens skatteförmåga är väsentlig eller icke, så snart de föreslagna villkoren äro för handen. Uppfyllas icke dessa, hänvisas föräldrarna till möjligheten att erhålla avdrag såsom för »ömmade omständigheter». Det förefaller föga tilltalande att för den ena gruppen göra avdraget ovillkorligt och för den andra gruppen, sannolikt ofta den ekonomiskt svagare, göra avdraget be-

roende av hur taxeringsnämnderna tillämpa avdragsbestämmelserna vid »ömmade omständigheter».

Kommittén beräknar minskningen av skatteunderlaget genom införande av avdraget på 700 kronor till 21 miljoner kronor. Enbart detta avdrag torde innebära en minskning av stats- och kommunalskatterna av ett belopp på omkring 7 miljoner kronor, d. v. s. ungefärligen av den storleksordning, som de totala årliga kostnaderna för studentsociala utredningens samtliga förslag skulle uppgå till. Därtill torde läggas, som ovan nämnts, ett årligt belopp på något 10-tal miljoner kronor för den skatteminskning för stat och kommun, som avdragsrätten för periodiska understöd för annans undervisning och uppfostran skulle medföra.

Då det stöd, som staten bör lämna för att möjliggöra och underlätta ungdomens undervisning, icke lämpligen kan eller bör givas genom bestämmelser i skattelagarna utan genom direkta anslag över budgeten och då därjämte de av kommitténs majoritet föreslagna avdragsreglerna enligt vår mening icke verka rättvist och tillika i hög grad försvåra taxeringsarbetet, ha vi icke kunnat ansluta oss till majoritetens förslag om avdrag för och beskattning av periodiska understöd till annans undervisning och uppfostran samt om särskilt avdrag för studerande barn över 17 års ålder, som vistas i hemmet.

## 2) herrar Browaldh och Sivert.

Stadgandet i 54 § a) kommunalskattelagen om skattefrihet för svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar för utdelning från andra sådana bolag och föreningar — friheten från den s. k. kedjebeskattningen — kan, såsom majoriteten anført, utnyttjas för ernående av obefogad skattelindring. Något material för bedömning av i vilken omfattning detta skett har emellertid icke förebragts och torde svårigen kunna åstadkommas. Med hänsyn till det jämförelsevis ringa antal skattskyldiga i sådana inkomstlagen, att de kunna tänkas utnyttja ifrågakommande bestämmelser för vinnande av skattelindring, förefaller det dock icke troligt att de belopp, som genom de åsyftade missbruken undandragits beskattning, varit av sådan storleksordning, att de haft nämnvärd betydelse ur statsfinansiell synpunkt. De utdelningsbelopp, för vilka skattefrihet rätteligen icke bort ifrågakomma, kunna i varje fall icke uppgå till mer än en ytterst ringa bråkdel av det sammanlagda beloppet av utdelningar från svenska aktiebolag. Och då detta belopp — enligt uppgift från kupongskattekontoret för närvarande omkring 500 milj. kr. — i sin tur utgör mindre än 3 % av den år 1949 till statlig inkomstskatt taxerade sammanlagda inkomsten 17 175 milj. kr., kan den statsfinansiella betydelsen av den föreliggande frågan uppenbarligen icke vara avsevärd.

Å andra sidan torde de belopp, vilka genom utnyttjande av ifrågakommande bestämmelser obehörigen undandragits beskattning, i de individuella fallen understundom ha varit så betydande, att den materiellt sett obefogade skattefriheten framstår såsom särskilt stötande för rättskänslan, även om vi icke kunna dela majoritetens uppfattning, att det på detta område skulle råda »helt oeffterrättliga förhållanden». Med rådande höga skattetryck kan det tyvärr även befaras, att missbruken skola ytterligare öka. När skatterna på många håll icke längre te sig materiellt rättfärdiga, upphöra tidigare avhållande moment att göra sig gällande, och även enligt vår mening är det påtagligt, att förordningen om ersättningsskatt icke tillräckligt effektivt kan avhålla skattskyldiga från att bereda sig obehörig förmån i beskattningshänseende genom att överlåta sina aktier och andelar till av dem själva ägda aktiebolag eller ekonomiska föreningar. I likhet med majoriteten anse vi därför, att viss inskränkning i den nuvarande friheten från kedjebeskattning bör vidtagas såsom ett ytterligare medel att förekomma dylika transaktioner. (Då vi i det följande tala om aktier, åsyfta vi, där ej annat framgår av sammanhanget, jämväl andelar i ekonomiska föreningar. På samma sätt avses med aktiebolag även sådana föreningar.)

Vi anse jämväl i likhet med majoriteten, att de bestämmelser, som i förvarande avseende kunna ifrågakomma, böra utformas så, att de effektivisera såväl det första som det andra ledet i dubbelbeskattningen.

När vi likväl icke anse oss kunna biträda majoritetens förslag, är detta av nedan angivna skäl.

Såsom utgångspunkt för sitt förslag uppställer majoriteten, att skattefriheten för utdelningar bör »upphävas i sådana fall, då det är sannolikt, att svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening innehar aktier eller andelar i svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar i väsentligt syfte att bereda fysiska personer, vilka äga del i bolaget eller föreningen, lindring i deras beskattning här i riket». Med denna utgångspunkt borde, såsom majoriteten själv framhåller i omedelbar anslutning till det citerade uttalandet, skärpningen av beskattningsreglerna begränsas till sådana fall, då placeringen av aktier eller andelar hos en juridisk person tillkommit i syfte att skaffa fysisk person skattelindring eller, såsom det längre fram uttryckes »då det icke kan anses motiverat, att en juridisk person helt eller delvis skall ägas av annan juridisk person».

Under förmenande, att det här gäller transaktioner, som äro mycket svåra att upptäcka, anser sig emellertid majoriteten icke kunna stanna vid regler, som begränsa skatteskräpningen till de fall, där motiv för skatteskräpning föreligger, utan den föreslår en avfattning av författningstexten, som utvidgar kretsen av de företag, som skulle drabbas av skärpningen, högst avsevärt härutöver. Enligt författningstexten skulle nämligen friheten från kedjebesattning — med visst undantag — upphävas för alla »svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar, vilka direkt eller genom förmedling av juridisk person huvudsakligen ägas eller på annat därmed jämförligt sätt innehavas av en eller ett fåtal fysiska personer under sådana förhållanden, att intresset av att uttaga vinstmedel i form av utdelning är av underordnad betydelse (*familjebolag*)». — Syftet med det träffade arrangemanget tillmättes sålunda icke någon betydelse. — Till komplettering av stadgandet föreslås en föreskrift i anvisningarna till 54 § K. L., att med familjebolag skall förstås sådana svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar, i vilka samtliga aktier eller andelar ägas av en enda person eller av ett fåtal personer, oavsett om de tillhöra samma familj eller icke. Härjämte tillägges, att begreppet familjebolag sålunda skall användas i vidsträckt bemärkelse och följaktligen inbegripa icke endast aktiebolag och föreningar, vilka kunna betecknas såsom familje- eller släktbolag i egentlig mening, utan även alla aktiebolag och ekonomiska föreningar med endast ett fåtal aktie- eller andelsägare.

Enligt majoritetens förslag sker således en, huvudsakligen på aktiestockens fördelning baserad, uppdelning av bolagen i två kategorier, av vilka den ena skall äga åtnjuta frihet från kedjebesattning men den andra icke. Vad som förekommit under förarbetena såväl till aktiebolagslagen som till vissa bestämmelser i skattelagstiftningen giver emellertid otvetydigt vid handen, att det är utomordentligt svårt att utforma lagbestämmelser, som innebära en på aktiestockens fördelning grundad gränsdragning mellan olika kategorier av bolag; detta framför allt därför, att bolag trots likartad fördelning av aktiestocken ofta äro av helt olikartad karaktär. Det må i

detta avseende allenast erinras om att exempelvis kraftföretag och vissa slag av försäljningsbolag ofta kännetecknas av att de både ha ett fåtal delägare och att utdelningsintresset kan anses vara av underordnad betydelse. Dessa båda kategorier skulle enligt majoritetens förslag hänföras till kategorien familjebolag och underkastas kedjebeskattning, även om de alls icke tillkommit i något skattelindrande syfte, utan uteslutande såsom en under föreliggande omständigheter lämplig eller kanske till och med nödvändig förvaltningsform. Med hänsyn till näringslivets komplicerade natur och den mångfald organisatoriska enheter, som av lojala och ofta tvingande skäl komma till användning däri, synes det över huvud taget icke vara möjligt att bilda sig en uppfattning om vilka kategorier bolag av helt skilda företagstyper som vid den praktiska tillämpningen av dess författningsförslag komme att drabbas av en rigorös kedjebeskattning utöver de av majoriteten avsedda företagen och vilka rubbningar inom näringslivet, som därav skulle kunna uppkomma.

Då det gäller att utforma regler till förekommande av att skattskyldiga bereda sig obehörig förmån i beskattningshänseende, måste man emellertid enligt vårt förmenande ovillkorligen uppställa kraven, att effekten av undantagsreglerna i möjligaste mån begränsas till just de åsyftade fallen av missbruk, och att dessa regler ej heller så utformas, att de förhindra eller försvåra utnyttjande av aktiebolagsformen för fullt legitima ändamål. Majoritetens förslag tillgodoser icke dessa krav. Det föreligger en påtaglig brist på överensstämmelse mellan majoritetens motivering för skatteskärpningen, i vilken vi till stor del kunna instämma, och den författningstext som majoriteten föreslår. Bestämmelserna äro så utformade, att den för fallen av missbruk åsyftade skatteskärpningen med säkerhet kommer att inträda även i många fall, då någon obehörig skattelindring i ovan angiven mening icke åtnjutits. Detta förhållande måste i sin tur ej sällan medföra en upplösning av redan existerande bolag respektive förhindrande av ny bolagsbildning även i sådana fall, då bolagsformen skulle vara en fullt legitim och kanske mycket starkt önskvärd förvaltningsform.

Vår första anmärkning mot majoritetens förslag är sålunda, att det med olyckliga konsekvenser leder till skatteskärpning i långt flera fall än som är behövt för att tillgodose det av majoriteten själv angivna och även av oss omfattade syftet. Till detta kommer att den av majoriteten föreslagna skatteskärpningen göres betydligt starkare än vad omständigheterna i och för sig kräva. Vad man bör förhindra är ju, att någon fysisk person genom att använda sig av bolagsformen för förvaltning av ägda aktier bereder sig en lägre total skattebelastning än om han ägt aktierna i fråga direkt. Men om en fysisk person av en eller annan anledning finner sig vilja begagna ett holdingbolag såsom förvaltningsform, bör han enligt vår mening vara berättigad att göra detta, utan att därför behöva betala högre skatt än vid ett direkt ägande av aktierna. Enligt majoritetens förslag blir emellertid detta icke förhållandet. Såsom förslaget utformats blir skatten väsentligt högre än vid direkt ägarskap nämligen vid holdingbolagsformens

begagnande i alla sådana fall, då utdelningarna till holdingbolaget helt eller delvis föras vidare till den fysiske ägaren av holdingbolagets aktier. Utdelningarna bli i sådana fall först i sin helhet beskattade hos holdingbolaget och därefter hos den fysiske ägaren, i den mån de utdelas respektive vid bolagets upplösning utskiftas till honom. Denna omotiverade extra skatteskärpning framstår som så mycket mera stötande som den icke blott drabbar sådana bolag, där verkliga missbruk hittills förekommit, utan också, såsom nyss framhållits, fullt legitima och sakligt motiverade bolagsbildningar.

För att belysa den föreslagna skatteskärpningens verkningar, skola vi taga några exempel. Under antagande av att kommunalskatten utgör 10 % blir — sedan det bolag, varifrån utdelning uppburits, i vanlig ordning beskattats för all sin inkomst — det utdelade beloppet beskattat hos holdingbolaget med 46 %. Då återstående 54 % utelas till aktieägarna i holdingbolaget, blir denna utdelning beskattad hos dem. Antager man att aktieägarnas inkomstskatt utgår efter en marginalsattesats av likaledes 46 %, vilket är fallet redan vid en beskattningsbar inkomst av 20 000 kr., återstår efter erläggande av allenast inkomstskatterna icke mer än 29,16 % av utdelningen. För en aktieägare, som drabbas av den högsta skattesatsen i inkomstskatteskalan och som således får betala 73 % av utdelningen i inkomstskatt, återstår efter betalning av denna skatt allenast 14,58 % av utdelningen. Än mer orimlig blir beskattningseffekten i de fall, då en fysisk person eller en mindre grupp fysiska personer äga aktier i rörelseidkande bolag genom förmedling av två eller flera holdingbolag. Sedan utdelningen beskattats med 46 % hos det första holdingbolaget A samt återstående 54 % utbetalats till det andra holdingbolaget B, sker beskattning även hos sistnämnda bolag med 46 %, så att endast 29,16 % av det ursprungligen utdelade beloppet återstår för utdelning till aktieägarna i B. Efter det att också dessa aktieägare betalat skatt på utdelningen till dem, återstår av den ursprungliga utdelningen allenast 15,74 %, om skatten i enlighet med tidigare antagande utgått med 46 %, och icke mer än 7,87 %, om skatten utgått efter den högsta skattesatsen.

Erinras må, att den statliga förmögenhetsskatten icke i något fall ingår i ovannämnda beräkningar. Tages hänsyn även till denna, torde överskotten i de anförda exemplen regelmässigt icke förslå till täckande av den på aktievärdet belöpande förmögenhetsskatten. Räknar man exempelvis med en utdelning å det skattemässiga aktievärdet av 5 %, vilket genomsnittligt sett torde vara högt, skulle man i de angivna exemplen få ett överskott motsvarande en förräntning av aktievärdet i det gynnsammaste av ovannämnda fall — då den skattskyldige efter inkomstskatternas erläggande fått behålla 29,16 % av utdelningen — av 1,46 % och i det sämsta fallet av 0,39 %. Då förmögenhetsskatten redan vid en förmögenhet på 200 000 kr. utgår med 1,5 % och vid 300 000 kr. stiger till 1,8 %, torde det vara uppenbart, att beskattningen med de av majoriteten föreslagna reglerna oftast skulle komma att överstiga utdelningens totalbelopp.



Vid dessa beräkningar har hänsyn ej heller tagits till den skatt, som drabbar det rörelseidkande bolagets inkomst, vare sig denna utdelas eller ej. Denna underlåtenhet kan måhända anses försvarlig i sådana fall, då holdingbolagets aktieinnehav icke representerar äganderätten till eller det dominerande inflytandet i ett rörelseidkande företag utan avser exempelvis smärre poster aktier i flera företag. Sambandet mellan den fysiska person, som har aktiemajoriteten i det rörelseidkande företaget, och holdingbolaget är i sistnämnda fall merendels av löslig natur. Holdingbolagets intresse för företaget inskränker sig till att utdelningen och aktievärdet bibehålles eller ökas, i det att aktieägaren i regel varken har möjlighet till eller intresse av att utöva något inflytande på företagets ledning, och aktieintresset kan utan svårighet avvecklas, vilket också ofta sker efter längre eller kortare tid. Visserligen drabbar den skatt, som uttages av det rörelseidkande bolaget, vanligen även i dessa fall i sista hand aktieägaren genom att — under förutsättning att bestämmelser rörande utdelningsbegränsning icke föreligga — inverka på utdelning och aktievärde. Men denna skatt torde likväl icke kunna anses ingå såsom ett led i aktieägarens beskattning, åtminstone icke om såväl förvärvet som avyttringen av aktierna sker under en tidsperiod med i huvudsak samma skattebelastning å bolaget, så att denna i ungefär samma mån inverkar på både inköps- och försäljningspriset för aktierna.

Helt annorlunda förhåller det sig däremot, om holdingbolagets aktieinnehav representerar majoritetsposten i ett rörelseidkande aktiebolag, exempelvis om detta bolag äger en industriell anläggning. Ägarna till aktierna i holdingbolaget äro då i realiteten ägare till industriföretaget såsom sådant eller i varje fall praktiskt taget likställda med en ägare till företaget såväl i fråga om rättigheter som i fråga om förpliktelser. De äga m. a. o. den industriella anläggningen och till driften hörande övriga tillgångar genom förmedling av holdingbolaget. Aktieinnehav av detta slag, vilka i fråga om mindre och medelstora företag torde vara tämligen allmänt förekommande, äro merendels långvariga och kunna i regel endast med svårighet avvecklas. Den skatt, som uttages av ett dylikt rörelseidkande bolag av familjebolagstyp, framstår på grund av ovan angivna omständigheter såsom ett led i aktieägarens beskattning, och det vore under sådana förhållanden uppenbarligen missvisande att vid ifrågavarande beräkningar icke taga hänsyn jämväl till den beskattning, som drabbar det rörelseidkande bolaget. Det är detta företag, som i realiteten måste bära såväl de skatter som direkt drabba detsamma som de, vilka — belöpande på utdelning från företaget och på det i aktieägarens skattepliktiga förmögenhet ingående värdet å holdingbolagets aktier — uttagas av holdingbolaget och aktieägaren. Majoritetsförslaget innebär således, att då ett företag, som drives i aktiebolagsform, äges av en eller ett fåtal fysiska personer genom förmedling av ett holdingbolag, blir så stor del av företagets utdelade vinst konsumerad enbart av inkomstskatter, att företagets ägare under ovan angivna förutsättningar därav får behålla endast ca 15,7 % respektive 7,9 %, och denna

behållning konsumeras i dylika fall praktiskt taget alltid helt av förmögenhetsskatten. I motsats till vad majoriteten gör gällande innebär förslaget således i dylika fall en skärpning jämväl av företagsbeskattningen.

Med stöd av vad vi sålunda anfört föreslå vi, att de av majoriteten i denna del föreslagna författningsbestämmelserna utbytas mot ett stadgande i 54 § K. L. av följande lydelse:

»Göra omständigheterna sannolikt, att svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening direkt eller genom förmedling av annan juridisk person innehar aktier i svenska bolag eller andelar i svenska ekonomiska föreningar i väsentligt syfte att bereda fysiska personer lindring i deras beskattning här i riket, skall den här under a) 1 omförmälda friheten från skattskyldighet allenast gälla utdelning, som överföres till delägarna på sådant sätt, att vad av dem uppburits hänföres till för delägarna här i riket skattepliktig intäkt.»

Skattefrihet för utdelning, som på angivet sätt överföres till delägarna, bör självfallet gälla, även om denna överföring sker över ett eller flera mellanliggande bolag. Något särskilt stadgande härom synes dock icke vara erforderligt.

Mot detta förslag, som utformats i full överensstämmelse med majoritetens utgångspunkt och allmänna motivering, har från majoritetens sida anförts, att det skulle »stöta på alltför stora praktiska svårigheter att lösa problemet efter denna linje, eftersom det är fråga om transaktioner, som äro mycket svåra att upptäcka».

Uttalandet åsyftar uppenbarligen sådana transaktioner, som förekommit i det av kammarrätten den 4 oktober 1949 avgjorda och i betänkandet omnämnda målet på besvär av E. A. Nymansson m. fl. Dessa transaktioner och med dem likartade åtgärder syfta alla till att möjliggöra för aktieägarna att skattefritt uttaga i bolag fonderade vinstmedel eller med andra ord att undgå det andra ledet i dubbelbeskattningen. Det är utan tvivel riktigt, att dylika transaktioner äro svåra att upptäcka. Detta torde emellertid främst bero därpå, att de överföringar av vinstmedel från ett bolag till ett annat, som utgöra led i transaktionerna i fråga, ibland verkställas mellan bolag, hemmahörande i olika län eller att de olika åtgärderna kunna vidtagas med längre eller kortare tids mellanrum, och vi kunna icke finna att den därav föranledda svårigheten att upptäcka och genomskåda transaktionerna blir i någon mån mindre vid tillämpning av majoritetsförslaget än vid tillämpning av de av oss föreslagna bestämmelserna. Under alla förhållanden kan det icke anses rimligt, att av majoriteten åberopade svårigheter skola anses utgöra skäl för utsträckning av den ifrågavarande lagstiftningen till att omfatta jämväl sådana fall, där skatteskräpningen icke är sakligt motive-rad. Om särskilda bestämmelser befinnas erforderliga för att underlätta upptäckten av dylika transaktioner, böra sådana tagas under övervägande. Den av 1947 års taxeringssakkunniga föreslagna riksskattenämnden med uppgift bl. a. att verka för en enhetlig tillämpning av skatteförfattningarna kan måhända härvid visa sig bliva till gagn genom att med ledning av

från taxeringsintendenterna inkomna upplysningar låta uppiägga ett centralt register över bolag, beträffande vilka särskild undersökning kan antagas vara påkallad.

Ytterligare må framhållas, att icke heller enligt nu gällande lagstiftning torde sådana transaktioner, varom här är fråga, hädanefter komma att leda till av vederbörande aktieägare åsyftat resultat, därest skattedomstolarna vidhålla den praxis, som kommit till uttryck i kammarrättens ovan berörda utslag. Redan kännedomen om denna praxis kan förväntas medföra, att dylika transaktioner i stort sett komma att upphöra. Vi vilja emellertid ånyc understryka, att om de likväl och trots en skärpt lagstiftning alltjäml skulle förekomma, äro de av oss föreslagna skatteskräpande bestämmelserna fullt ut lika effektiva som de av majoriteten förordade. De skulle i samma utsträckning som dessa senare vara ägnade att leda till beskattning av vinstmedel, som överföras från ett aktiebolag till ett annat i syfte att bereda fysiska personer skattelindring, även om denna överföring skulle ske till ett s. k. hjälpbolag, ägt av andra personer än dem, som skola beredas denna skattelindring.

När det gäller att kontrollera det första ledet i dubbelbeskattningen, d. v. s. att de av ett bolag uppburna utdelningarna beskattas hos detta, torde inga svårigheter föreligga vare sig enligt majoritetens eller vårt förslag. Genom en granskning av bolagets deklaration konstatera taxeringsmyndigheterna med lätthet, om bolaget äger aktier i andra bolag. Även enligt majoritetens förslag skulle det härjämte ankomma på taxeringsmyndigheterna att i fall, då bolag uppburit utdelning, kontrollera att sådan utdelning, som icke skulle vara undantagen från skatteplikt, upptagits såsom inkomst i deklarationen. Denna kontroll förutsätter sålunda en prövning av aktieinnehavets natur.

Enligt den av oss föreslagna bestämmelsen skulle taxeringsnämndens ordförande i förekommande fall tillställa bolaget en anmaning att inkomma med uppgift om anledningen till aktieinnehavet. Om bolaget då icke uppgav godtagbara skäl för detta innehav eller styrkte, att utdelningen tillförts delägarna på sådant sätt, att den utgjort för dem skattepliktig intäkt, skulle utdelningen upptagas till beskattning hos bolaget. Detta är den enligt majoriteten »orimliga arbetsbörda», som vid tillämpning av vårt förslag i dylika fall skulle komma att vila på taxeringsmyndigheterna. Det är vidare att märka, att detta anmaningsförfarande som regel endast skulle behöva begagnas under det första året efter lagändringens ikraftträdande. Sedan karaktären av ett aktieinnehav en gång blivit klarlagd, skulle nämligen utdelningen regelmässigt komma att upptagas till beskattning i den mån bolaget icke styrkte, att den överförts till delägarna, och en anmaning skulle därför i fortsättningen behöva ifrågakomma blott i de fall, då bolag av här åsyftat slag förvärvat ytterligare aktier. Vi ha sålunda svårt att finna, vare sig att det utredningsarbete, som skulle vara erforderligt enligt vårt förslag, bleve mera tidsödande än den kontroll, som enligt vad vi ovan påvisat, måste äga rum också enligt majoritetens förslag eller att garantin »för att icke åtskil-

liga transaktioner undgingo upptäckt» skulle bliva mindre betryggande enligt det av oss föreslagna förfarings sättet. Taxeringsmyndigheternas arbete skulle även enligt vårt förslag inskränka sig till »sedvanlig kontroll av förordningens efterlevnad». Den omständigheten, att taxeringsnämndens ordförande i vissa fall bleve nödsakad att expediera en anmaning, kan icke rimligen utgöra skäl för en längre gående skatteskräpning än som är sakligt motiverat.

Den av oss föreslagna skatteskräpande bestämmelsen skulle liksom majoritetens bli tillämplig icke blott å förvaltningsbolag utan även å rörelseidkande bolag; enligt vårt förslag i båda fallen dock endast, när sådant missbruk av gällande frihet från kedjebeskattning förelåge, att detsamma ledde till en icke avsedd skattelindring. Det är icke verksamhetens art eller annan beskaffenhet hos bolaget, som enligt vår mening bör utgöra förutsättning för skatteskräpning, utan, såsom vi förut framhållit, den omständigheten, att ett bolag, vare sig detta är att hänföra till förvaltningsbolag eller ej, innehar aktier i annat bolag, ehuru detta innehav varken på grund av sambandet mellan bolagens verksamhet eller av andra företagsekonomiska skäl är motiverat.

Det har vidare gjorts gällande, att den av oss föreslagna bestämmelsen skulle föranleda samma svårigheter vid tillämpningen som de, vilka befunnits föreligga beträffande ersättningsskatteförordningen, och att bestämmelsen sålunda i likhet med nämnda förordning icke skulle bli tillräckligt effektiv. Enligt vad de fåtaliga rättsfall, som avse tillämpning av ersättningsskatteförordningen, giva vid handen, är anledningen till att tillämpningsområdet för denna förordning i hög grad beskurits huvudsakligen att söka — förutom i lagstiftningen om utdelningsstopp — i bevisvärigheter för taxeringsmyndigheterna. För att taxering till ersättningsskatt skall kunna åsättas, måste taxeringsmyndigheterna nämligen styrka, att bolagets underlåtenhet att besluta viss vinstutdelning icke skäligen varit påkallad av bolagets ställning. Att en dylik bevisning ofta är svår att åstadkomma, ligger i sakens natur, då ju anledningen till att vinsten använts för annat än utdelning kan vara av skiftande och svårbedömbare natur, såsom exempelvis behovet att täcka uppkomna kapitalförluster m. m. Den omständigheten, att enligt praxis förutsättning för taxering till ersättningsskatt icke torde anses föreligga, om bolaget använt utdelningen till täckande av sådana förluster, synes för övrigt i och för sig ha utgjort en starkt bidragande orsak till att sådan taxering förekommit endast mera sällan. Eftersom enligt vårt förslag bolaget har att framlägga godtagbara skäl för sitt aktieinnehav samt att utreda, i vad mån utdelningen kan ha tillförts bolagets delägare i sådan form, att den utgjort för delägarna skattepliktig inkomst, äro ju förhållandena i nu förevarande hänseende på intet sätt jämförbara.

Ett bolag, som under visst beskattningsår uppburit utdelning och under efterföljande år utdelar denna, bör i enlighet med vad vi ovan anfört icke drabbas av den skatteskräpande bestämmelsen, men det bör ankomma på bolaget att styrka, i vad mån utdelning skett under det efterföljande året.

Även om en del av utdelningen skulle balanseras till ett följande år, för att exempelvis en jämn utdelningskvot skall kunna bibehållas, torde anledning i regel saknas att å denna del av utdelningen tillämpa den skatteskärpande bestämmelsen. Då ett bolag, varå bestämmelsen blir tillämplig, såväl uppburit utdelning som åtnjutit inkomst av annan förvärvskälla, exempelvis rörelse, kan det måhända i vissa fall bliva vanskligt att avgöra, huruvida utdelningen överförs till delägarna eller ej. Man torde emellertid utan större olägenheter kunna överlåta lösningen av denna fråga till praxis.

Det ligger i sakens natur, att en förutsättning för tillämpning av den skatteskärpande bestämmelsen merendels torde vara sådan fördelning av aktiekapitalet, som angives i anvisningarna till ersättningsskatteförordningen, nämligen att större delen av företags aktie- eller andelskapital äges av en person eller att företags delägare eller flertalet av dem äro inbördes förbundna genom nära släktskap eller andra personliga band eller gemensamma intressen. Vi föreslå, att detta får komma till uttryck i anvisningarna till 54 § K.L.

Såsom framgått av vad vi tidigare anfört, föreligger anledning befara, att den av majoriteten föreslagna skatteskärpningen i många fall skall komma att medföra ytterst obilliga verkningar. Majoriteten synes även vitsorda detta men förmenar, att dylika verkningar i regel skulle kunna undvikas, om skatteskärpningen förbundes med särskilda övergångsbestämmelser, enligt vilka i bolag befintliga tillgångar finge — i samband med bolagets upplösning — av aktieägarna övertagas i direkt ägo utan att därå uppkommen värdestegring vid överföringen toges till beskattning. Fall kunna emellertid förekomma, då en dylik avveckling av bolagens aktieinnehav (och andra tillgångar) visar sig omöjlig eller olämplig att genomföra i den praktiska tillämpningen. Detta kan ha sin grund i skilda omständigheter såsom testamentsföreskrifter, kreditavtal eller andra avtal, oenighet mellan aktieägarna m. m. Majoritetsförslaget vill lösa dessa svårigheter genom ett dispensförfarande, som skulle möjliggöra bolagets bibehållande för viss tid och för denna tid medgiva fortsatt frihet från kedjebeskattningen.

Då vi vid utformningen av vårt förslag haft att taga ståndpunkt till frågan om övergångsbestämmelser, hava vi icke haft anledning räkna med något behov av ett dispensförfarande. Enligt de av oss föreslagna bestämmelserna skulle nämligen sådana fullt legitima fall av aktieförvaltning i bolagsform, som majoriteten avser med dispensförfarandet, bli befriade från skatteskärpningen redan enligt huvudregeln. Vi vilja emellertid framhålla, att ett dispensförfarande ingalunda giver en tillfredsställande lösning av de svårigheter, som majoriteten själv skapat genom att låta sin huvudregel omfatta flera bolag än som är sakligt motiverat. Dispensförfarandet skulle nämligen innebära, att skattskyldiga, som av fullt lojala skäl använt sig av en i civillagstiftningen reglerad företags- och förvaltningsform, vilken de av en eller annan anledning icke kunde eller lämpligen borde avveckla, skulle drabbas av en sådan även enligt majoritetens uppfattning obillig beskattning som ovan angivits, därest icke Kungl. Maj:t efter en i administra-

tiv ordning företagen diskretionär prövning för ett år i sänder eller måhända för något längre tid funne skäligt att helt eller delvis befria den skattskyldige från ifrågavarande sakligt ogrundade skattekrav. Ett sådant åsidosättande av de skattskyldigas rimliga anspråk på rättsskydd för lojala ekonomiska intressen av mången gång vital betydelse för den enskilde skulle strida mot hittills inom vår skattelagstiftning tillämpade grundläggande principer.

Vad övergångsbestämmelserna i övrigt beträffar finna vi vissa modifieringar i de av majoriteten uppdragna riktlinjerna nödvändiga för att de skola bättre motsvara sitt syfte. Behovet av dylika modifieringar är större, om huvudfrågan regleras i enlighet med majoritetens förslag än om vårt förslag accepteras.

Såsom av det föregående framgått syftar vårt förslag i huvudfrågan till samma mål, som majoriteten eftersträvar, eller alltså till att förhindra ett sådant utnyttjande av friheten från kedjebeskattning att fysiska personer på denna väg vinna en av skattelagstiftningen icke avsedd lindring i beskattningen. Men vi vilja nå detta mål utan att, om bolagsformen bibehålles, beskattningen göres hårdare än om aktierna varit direkt ägda av de fysiska personerna i fråga, och vi vilja därmed göra det möjligt för dem, som av det ena eller andra skälet önska behålla bolagskonstruktionen såsom en för dem lämplig förvaltningsform, att göra detta, om de blott underkasta sig samma beskattning som om de varit direkta ägare till de via bolaget förvaltade aktierna. Det är emellertid uppenbart, att även med denna utformning av skattebestämmelserna familjebolagen i stor utsträckning bli meningslösa såsom förvaltningsform, och i likhet med majoriteten anse även vi det önskvärt att dylika bolag avvecklas i största möjliga utsträckning. — I motsats till majoriteten vilja vi dock icke framtvinga en avveckling även i sådana fall, då bolagsformen är av andra än skattemässiga skäl motiverad. — Också enligt vårt förslag är det alltså nödvändigt med särskilda övergångsbestämmelser, ägnade att underlätta övergången från indirekt till direkt ägande av sådana tillgångar varom här är fråga.

Vid utformningen av övergångsbestämmelserna har majoriteten till utgångspunkt, att ägarna av familjebolag böra beredas möjlighet att ändra det skatterättsliga läget så att det blir detsamma som om bolaget icke bildats. Detta skulle möjliggöras genom att de tillåtes uttaga familjebolagets tillgångar ur detta bolag, utan att den värdestegring, som tillgångarna undergått efter överlåtelse till familjebolaget, bleve föremål för beskattning. När denna även enligt vår mening fullt riktiga grundprincip skall utföras i detalj, föreslår emellertid majoriteten, så vitt gäller aktiebolagen, regler, som icke kunna sägas på ett tillfredsställande sätt tillgodose den principiella utgångspunkten.

Då det gäller ekonomiska föreningar föreslås, att fonderade vinstmedel skola beskattas såsom inkomst hos föreningens delägare, då de utskiftas. Härtill fogas emellertid det i förevarande hänseende betydelsefulla tillägget, att de från föreningen uppburna beloppen skola hänföras till s. k. acku-

mulerad inkomst, eftersom de regelmässigt fonderats under en följd av år. Därmed har man för föreningarnas vidkommande i rimlig utsträckning tagit hänsyn till tidsmomentet, då det gäller att fixera beskattningens höjd.

Beträffande vinstmedel, som fonderats hos bolag, tages däremot icke motsvarande hänsyn. Majoritetens förslag innebär nämligen i denna del, att vinstmedel, som fonderats hos ett bolag, skola i vanlig ordning beskattas med utskiftningsskatt vid bolagets upplösning, och det förutsättes därvid att utskiftningsskatten skall utgå efter den procentsats, som tillämpas vid tidpunkten för bolagets upplösning, även om vinstmedlen fonderats under en tid med väsentligt lägre skattesats. En dylik beskattning står visserligen i överensstämmelse med den i skattelagstiftningen i allmänhet gällande principen, att fonderade vinstmedel vare sig fonderingen skett genom uppläggande av en dold reserv eller såsom synlig fondering, beskattas efter den skattesats, som gäller vid den tidpunkt, då vinstmedlen framkomma till beskattning. Men med hänsyn till de under senare tid starkt stegrade skattesatserna får tillämpningen av denna princip icke sällan en beskattningseffekt, som även vid fullt frivilliga likvidationer framstår såsom mycket hård och än hårdare måste den te sig vid en likvidation, som framtvingades av en stark skärpning i hittills gällande regler för beskattningen av vissa företagsformer. Att strikt upprätthålla principen i dessa sistnämnda fall skulle därför enligt vår mening vara alltför obilligt och skulle jämväl stå i strid mot grundsatsen, som i andra sammanhang kommit till uttryck i skattelagstiftningen.

För att något närmare utveckla denna åsikt vilja vi erinra om, att skattelagstiftningen hittills godkänt skattefrihet för utdelningar, även om de uppburits av bolag av ifrågavarande karaktär och oavsett, huruvida fysiska personer därigenom beretts skattelindring eller ej. Den av oss föreslagna och i än högre grad den av majoriteten förordade skatteskarpningsinnehåller en radikal ändring i detta förhållande och medför att en av civillagstiftningen anvisad och av skattelagstiftningen hittills godkänd förvaltningsform i realiteten plötsligt göres, enligt majoritetens förslag helt o användbar och enligt vårt förslag i de flesta fall olämplig. Den straffbeskattning, som föreslås av majoriteten, har ju till direkt syfte bl. a. att under vissa betingelser framtvunga en tämligen omedelbar avveckling av familjebolag. Det är således i förevarande fall, särskilt om majoritetens förslag skulle genomföras, i realiteten fråga om en av statsmakterna föranledd tvångslikvidation. Då en skattskyldig i andra fall genom tvångsingripanden försättes i en sådan situation, att enligt de generella beskattningsreglerna ett latent skatteanspråk blir aktuellt, ha statsmakterna helt avstått från detta anspråk. Så har skett bl. a. genom förordningen den 23 maj 1947, som gäller vid expropriation eller liknande förfarande eller eljest, då en tillgång avyttras under sådana förhållanden, att tvångsförsäljning måste anses vara för handen.

Om man tillämpade motsvarande rättsgrundsats även i förevarande fall, skulle detta leda till att det allmänna avstode från all utskiftningsskatt i

samband med likvidationer, föranledda av de skatteskräpande bestämmelserna. Särskilt med hänsyn till arten av de motiv, som i åtskilliga, ehuru långt ifrån alla fall, föranlett bildandet av familjebolag, anse vi emellertid en dylik konsekvens ägnad att väcka betänkligheter. Däremot synes oss starka skäl tala för att man med hänsyn till den tvångssituation, vari de skattskyldiga skulle vara försatta genom skatteskräpningarna, icke skulle strängt fasthålla vid den i nuvarande läge hårda principen att vid beskattning av tidigare fonderade vinstmedel tillämpa den vid beskattningstillfället gällande skattesatsen. Belysande för hur hårt principen skulle verka är bl. a. att vid den ifrågasatta lagstiftningens ikraftträdande redan realiserade värdestegringar skulle komma att drabbas av utskiftningsskatt, som i de enskilda fallen kunde få karaktären av kapitalkonfiskering. Antag exempelvis, att ett bolag omkring sekelskiftet inköpt en fastighet för  $\frac{1}{2}$  milj. kronor och år 1930 sålt densamma för  $1\frac{1}{2}$  milj. kronor samt fonderat den därigenom uppkomna vinsten å 1 milj. kronor, vilken i realiteten främst vore ett uttryck för penningvärdeförsämring under tiden för fastighetsinnehavet. Om detta bolag skulle tvingas att träda i likvidation, sedan utskiftningsskatten i enlighet med Kungl. Maj:ts proposition nr 240 till innevarande års riksdag höjts till 40 %, innebärande en åttadubbling av den ännu i juli 1938 gällande skattesatsen, skulle enligt majoritetens förslag icke mindre än 400 000 kr. av den nominella vinsten konfiskeras utskiftningsskattevägen. När vinsten på sin tid fonderades hade man icke anledning räkna med en högre skattesats vid utskiftning än 5 %, och beskattningseffekten framstår såsom desto mer obillig som dylika värdestegringsvinster principiellt enligt gällande skattesystem äro undantagna från all annan direkt beskattning än förmögenhetsskatt. Slutligen skall påpekas, att om man i exempelfallet vidare antager, att de genom fastighetsförsäljningen lösgjorda medlen av bolaget använts till inköp av aktiemajoriteten i ett industriföretag, blir det i realiteten detta företag som förutom de årliga höga skatterna nödgades vidkännas även den betydande skatteutgift, som utskiftningsskatten innefattar. Det torde ligga i öppen dag, att skattebestämmelser, som leda till en dylik skattebelastning, skulle medföra allvarliga ekonomiska konsekvenser, icke endast för det berörda företaget.

Av sålunda anförda skäl anse vi, att de av majoriteten föreslagna övergångsbestämmelserna böra ändras därhän, att särskilda regler skola gälla beträffande den skattesats, varefter utskiftningsskatten skall räknas i de fall då bolag träder i likvidation jämlikt övergångsbestämmelsernas föreskrifter. Närmare preciserat innebär vårt förslag, att om och i den mån bolaget ådagalägger, att i det till utskiftningsskatt beskattningsbara beloppet ingå vinstmedel, som upptagits bland bolagets egna fonder eller synligt balanserade vinstmedel å sådan tid, att om likvidation samtidigt därmed anmälts för registrering, utskiftningsskatt skulle ha utgått efter lägre skattesats än den vid taxeringstillfället gällande, så skall den lägre skattesatsen tillämpas å den mot dylika vinstmedel svarande delen av det beskattningsbara beloppet. Vi förutsätta, att denna för bolaget fördelaktiga skatteberäkning skall tillämpas endast i sådana fall, då bolaget framställt med nöjakt-



tig utredning styrkt yrkande därom, samt att bolagets utredning icke skall avse annat än i bokföringen redovisade synliga fonder och vinstmedel. Man torde därför icke med fog kunna göra gällande, att den föreslagna bestämmelsen skulle medföra någon nämnvärd ökning av taxeringsmyndigheternas arbetsbelastning, och det skall slutligen framhållas, att bestämmelsen kan antagas komma att i utomordentligt hög grad stimulera till bolagsavvecklingar, vilket, såsom vi ovan framhållit, även enligt vår mening är önskvärt. Icke minst torde det vara angeläget, att underlätta avvecklingen av åtskilliga fastighetsbolag.

Såsom av det ovan anförda framgått, kommer jämväl den av oss förordade skatteskärpande bestämmelsen att i vissa fall innebära en skärpning av företagsbeskattningen såsom sådan. Då en fysisk person eller en begränsad krets av fysiska personer genom förmedling av ett holdingbolag helt eller till väsentlig del äga ett i aktiebolagsform organiserat företag, blir nämligen detta företag i sista hand belastat med den ökade skattebördan, som följer av att utdelningen från företaget såsom rörelseidkande bolag icke längre skattefritt får fonderas hos holdingbolaget. Med hänsyn härtill skulle kunna ifrågasättas, huruvida icke med de skatteskärpande åtgärderna borde anstå i avbidan på resultatet av en allmän översyn av företagsbeskattningen i dess helhet. På grund av den risk för ett alltmer ökat missbruk av aktiebolagsformen som följer av rådande skattetryck och därav föranledda skattetänkande hava vi emellertid ansett oss icke böra intaga denna eljest i och för sig mest konsekventa ståndpunkt. I detta sammanhang vilja vi framhålla, att vi förutsätta, att vid en dylik översyn av företagsbeskattningen till behandling även upptages frågan om upphävande av den i 39 § kommunalskattelagen föreskrivna begränsningen av rätten till avdrag för ränta å gäld samt de för export och utrikeshandel betungande bestämmelserna rörande skatteplikt för svenska aktiebolag för utdelning från utländska dotterbolag.

Vi hava i det föregående endast uppehållit oss vid sådana uttalanden i motiven till majoritetens förslag, som föranlett eller stå i mera direkt samband med förslag till författningsändringar. Detta betyder emellertid icke, att vi i övrigt skulle i alla delar kunna ansluta oss till de av majoriteten gjorda uttalandena i förevarande del av kommitténs betänkande. Tvärtom förekomma i motiven åtskilliga uttalanden och omdömen, i vilka vi icke kunna instämma. Vi ha emellertid ansett oss sakna anledning att gå närmare in på några erinringar i andra fall än sådana som sammanhänga med föreslagna författningsändringar.

Vad angår den lagtekniska utformningen av övergångsbestämmelserna anse vi övervägande skäl tala för att dessa inrymmas i en särskild förordning, gällande förslagsvis under de tre första år, varunder de skatteskärpande bestämmelserna bli tillämpliga, d. v. s. — under förutsättning att sistnämnda bestämmelser första gången tillämpas vid taxering år 1952 — under de beskattningsår, som ligga till grund för taxering åren 1952, 1953 och 1954.

Under återopande av vad vi sålunda anført, förorda vi, såvitt angår Avd. II i betänkandet — förutom den föreslagna förordningen om ändring i förordningen den 12 februari 1943 om kupongskatt — följande författningsförslag:

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

Härigenom förordnas, att 54 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 samt anvisningarna till nämnda lagrum skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives.

54 §.

Från skattskyldighet *frikallas*:

a) nedan nämnda juridiska personer:

1. svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar av annan art än i punkterna 2 och 3 nedan angives:

för utdelningar från svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar, dock med undantag varom i andra stycket förmäles;

2. svenska aktiebolag — — — = majoriteten — — — försäkringsrörelse;

b) medlem av — — — = majoriteten — — — kommunal inkomstskatt.

Göra omständigheterna sannolikt, att svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening direkt eller genom förmedling av annan juridisk person innehar aktier i svenska aktiebolag eller andelar i svenska ekonomiska föreningar i väsentligt syfte att bereda fysiska personer lindring i deras beskattning här i riket, skall den under a) 1 omförmälda friheten från skattskyldighet allenast gälla utdelning, som överföres till delägarna på sådant sätt, att vad av dem uppburits hänföres till för delägarna här i riket skattepliktig intäkt.

Att personer — — — paragraf.

*Anvisningar*

till 54 §.

1. Den etc. — — — 29 § 2 mom.

En förutsättning för tillämpning av 54 § andra stycket torde merendels vara, att större delen av det ifrågavarande företagens aktie- eller andelskapital äges av en person eller att företagens delägare eller flertalet av dem äro inbördes förbundna genom nära släktskap eller andra personliga band eller gemensamma intressen.

2. Till ledning — — — 300 kronor.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1952.

## Förslag

till

### förordning angående ändrad lydelse av 7 § förordningen om statlig inkomstskatt den 26 juli 1947 (nr 576).

Härigenom förordnas, att 7 § förordningen den 26 juli 1947 om statlig inkomstskatt skall erhålla följande ändrade lydelse:

#### 7 §.

Från skattskyldighet frikallas:

- a) medlem av — — — kapital;
- b) utlänning eller — — — förordning åtnjutits;
- c) staten — — — all inkomst;
- d) landsting, kommuner — — — all inkomst;
- e) akademier samt — — — all inkomst;
- f) kyrkor, sjukvårdsinrättningar — — — av rörelse;
- g) här ovan — — — avsedda ändamål;
- h) nedan nämnda juridiska personer:
  1. svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar av annan art än i punkterna 2 och 3 nedan anges:
 

för utdelningar från svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar, dock med undantag varom i andra stycket förmäles;
  2. svenska aktiebolag — — — = majoriteten — — — försäkringsrörelse;
    - i) här i riket — — — inkomstskatt.

Göra omständigheterna sannolikt, att svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening direkt eller genom förmedling av annan juridisk person innehar aktier i svenska aktiebolag eller andelar i svenska ekonomiska föreningar i väsentligt syfte att bereda fysiska personer lindring i deras beskattning här i riket, skall den under h) 1 oförmälda friheten från skattskyldighet allenast gälla utdelning, som överföres till delägarna på sådant sätt, att vad av dem uppburits hänföres till för delägarna här i riket skattepliktig intäkt.

Att personer — — — samma paragraf.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1952.

## Förslag

till

### förordning med provisoriska bestämmelser rörande beskattning i samband med avveckling av vissa svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar.

Kungl. Maj:t har, i överensstämmelse med riksdagens beslut, funnit gott förordna som följer.

#### 1 §.

Inköper den, som direkt eller genom förmedling av annan juridisk person är delägare i svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening, under något av de beskattningsår, för vilket taxering verkställes åren 1952—1954, av bolaget eller föreningen sådana aktier eller andelar, varå utdelningen är underkastad skatteplikt enligt vad i 54 § andra stycket kommunalskattelagen sägs, till ett pris icke understigande bolagets eller föreningens anskaffningskostnad, skall den omständigheten, att tillgångarnas marknadsvärde vid överlåtelsen överstiger nämnda pris, icke medföra, att inkomstskatt påföres för s. k. förtäckt utdelning å aktier eller för realisationsvinst. Därest köparen sedermera försäljer de av bolaget eller föreningen förvärvade tillgångarna, skall vid tillämpning av 35 § kommunalskattelagen vid bestämmande av tidpunkten för förvärvet köparen äga rätt att räkna bolagets fång som sitt eget.

Vad ovan stadgats skall ock gälla beträffande fastigheter och annan lös egendom än i första stycket sägs, därest bolagets eller föreningens verksamhet helt eller till huvudsaklig del består i förvaltning av fast eller lös egendom, samt under förutsättning tillika *dels* att större delen av företagets aktie- eller andelskapital äges av en person eller att företagets delägare eller flertalet av dem äro inbördes förbundna genom nära släktskap eller andra personliga band eller gemensamma intressen, *dels ock* att senast före utgången av det beskattningsår, för vilket taxering äger rum år 1954, för registrering anmälts, att bolaget eller föreningen trätt i likvidation.

#### 2 §.

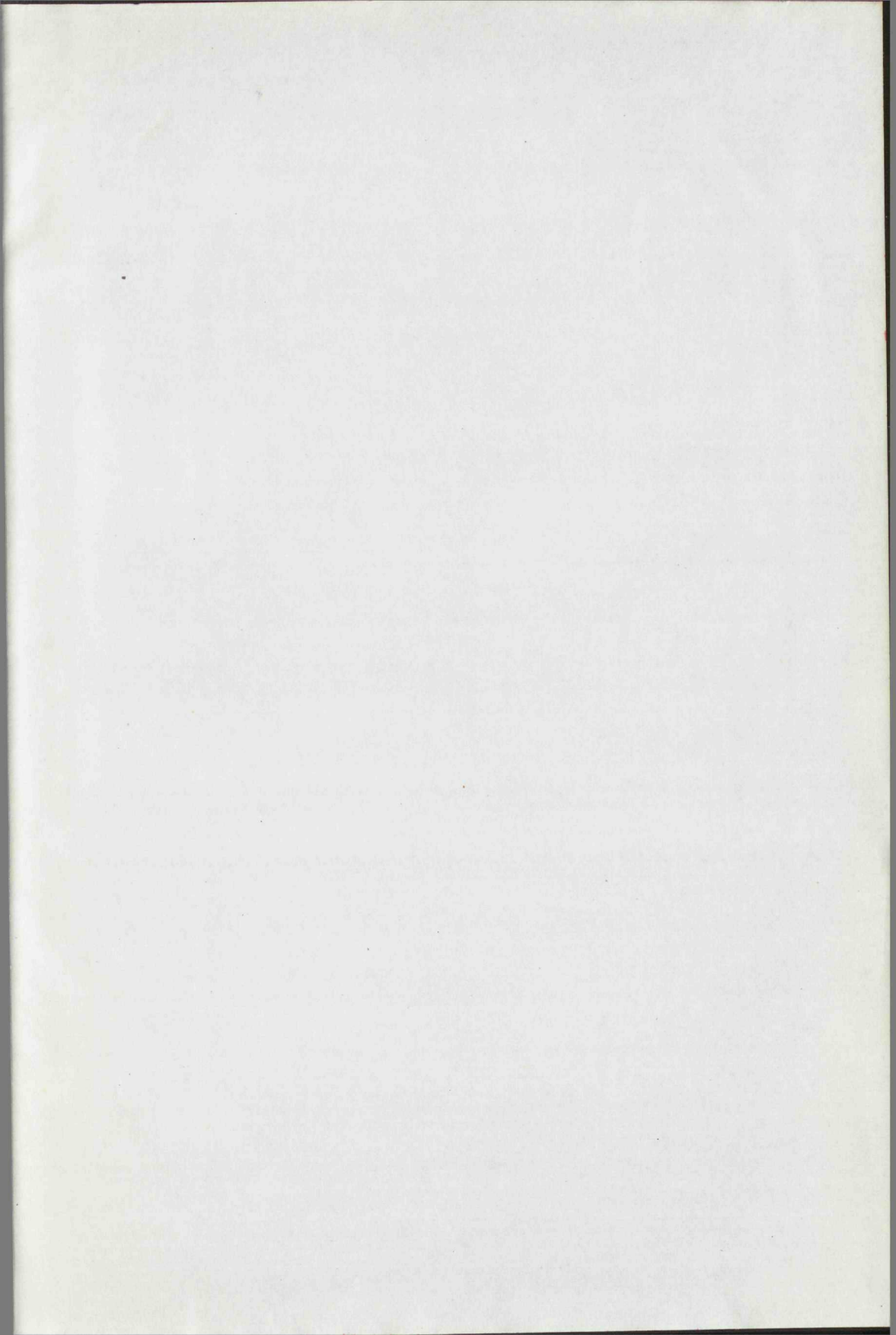
Vid taxering till utskiftningsskatt i samband med likvidation, anmäld till registrering under något av i 1 § omnämnda beskattningsår, av aktiebolag, som i samma lagrum avses, skall iakttagas, att därest bolaget ådagalägger, att i det till sådan skatt beskattningsbara beloppet ingå vinstmedel, vilka upptagits bland bolagets egna fonder eller synligt balanserade vinstmedel å sådan tid, att, om likvidation samtidigt därmed anmälts för registrering, utskiftningsskatt skulle ha utgått efter lägre skattesats än den vid taxeringstillfället gällande, den lägre skattesatsen skall tillämpas å den mot dylika vinstmedel svarande delen av det beskattningsbara beloppet.

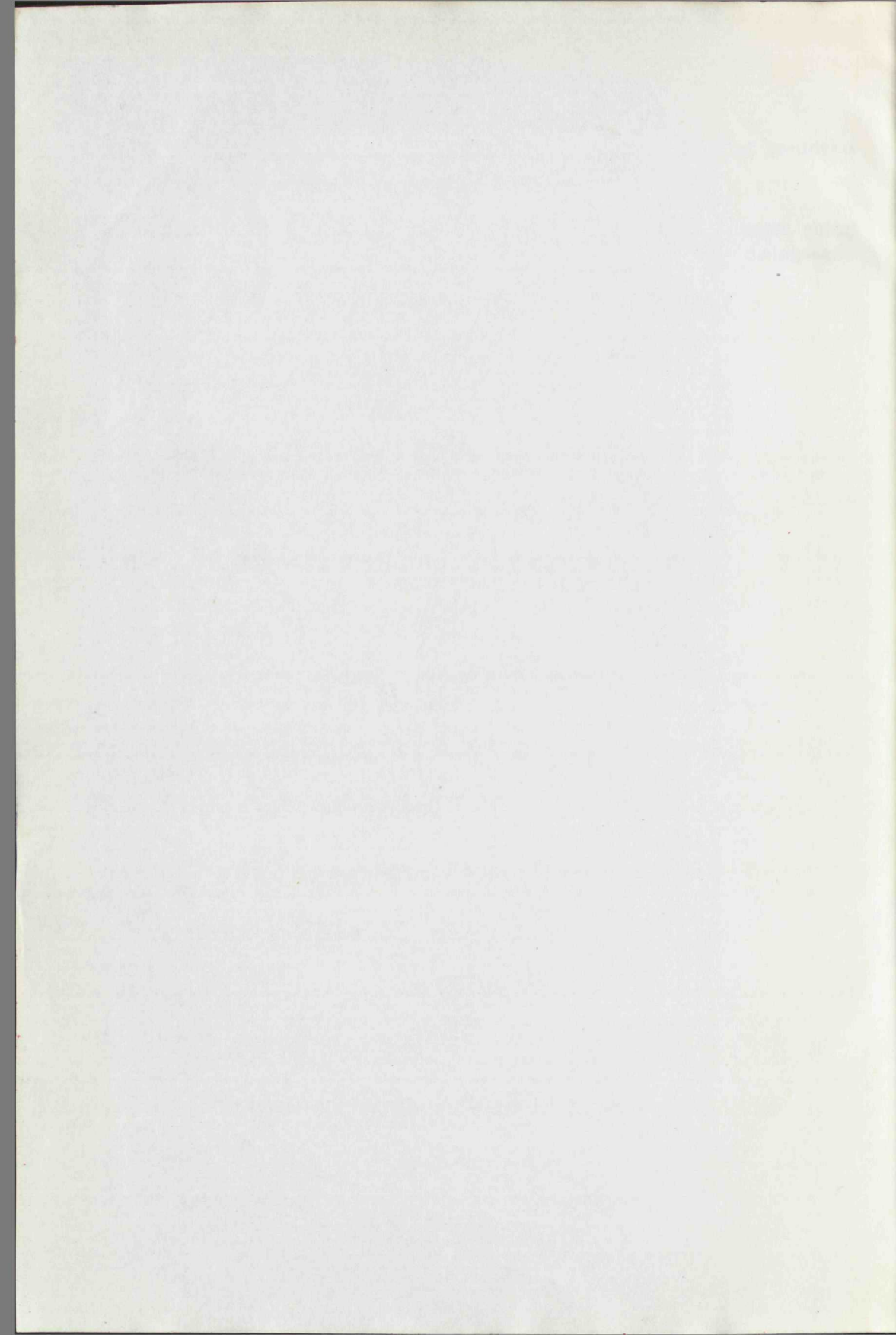
## 3 §.

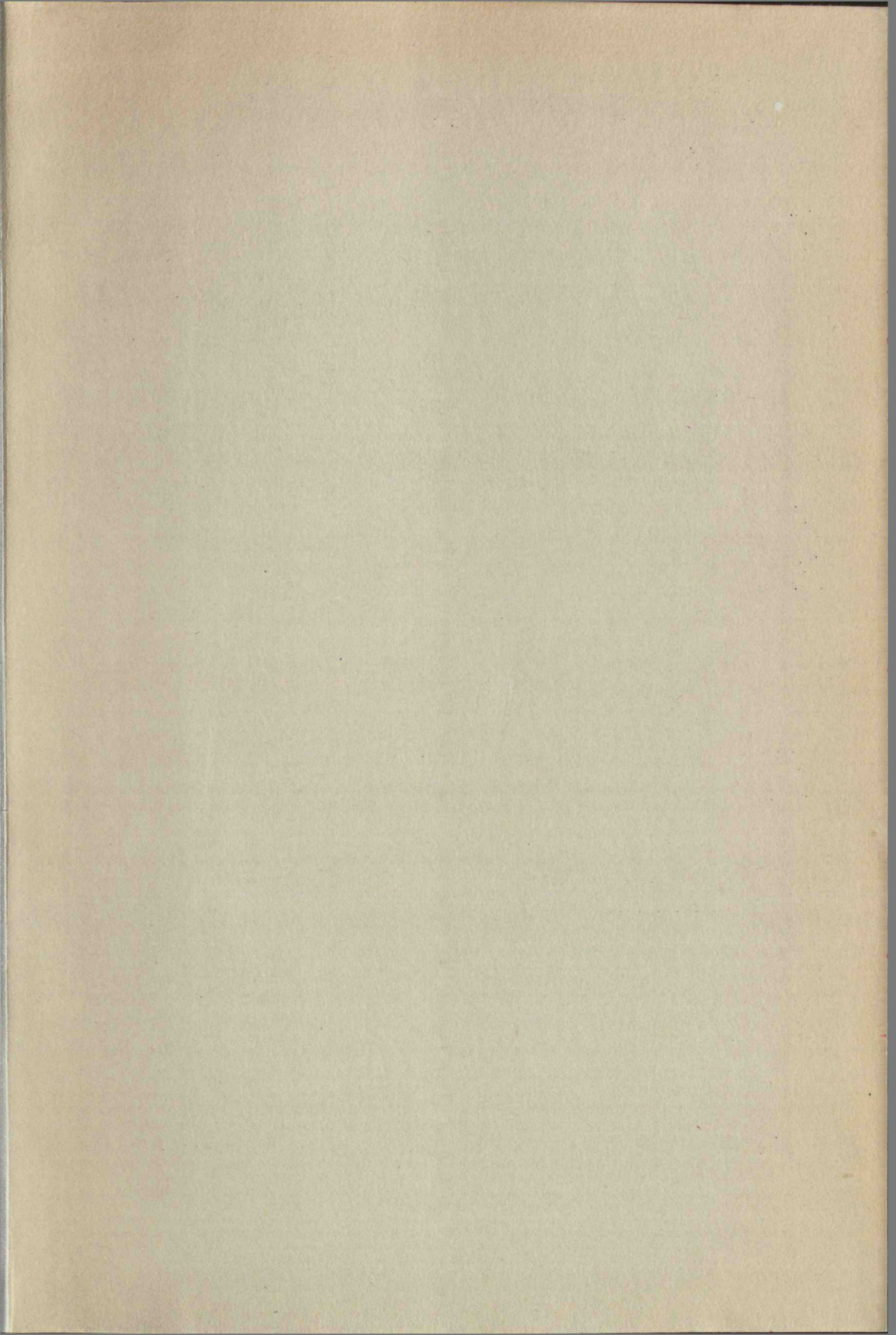
För tillämpning av denna förordning erforderliga föreskrifter meddelas av Kungl. Maj:t.

---

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









# Statens offentliga utredningar 1950

## Systematisk förteckning

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

**Allmän lagstiftning. Rättskipning. Fångvård.**  
Förberedande utredning angående lagstiftning på skade-  
ständsrättens område. [16]

**Statsförfattning. Allmän statsförvaltning.**

### Kommunalförvaltning.

**Statens och kommunernas finansväsen.**

Ortsavdragskommittén. Betänkande med förslag till  
ändrade kommunala ortsavdrag m. m. [5]  
1949 års uppbördssakkunniga. 1. Betänkande med för-  
slag till vissa ändringar i uppbördsförfarandet. [7]  
1944 års allmänna skattekommitté. 4. Betänkande med  
förslag angående ändrade bestämmelser för beskattning  
av periodiskt understöd, m. m. samt av utdelning å  
svenska aktier och andelar i vissa fall, m. m. [21]

### Politi.

**Nationalekonomi och socialpolitik.**

Betänkande angående rationaliseringsverksamheten in-  
om den offentliga förvaltningen. [8]  
Socialvårdskommitténs betänkande. 17. Utredning och  
förslag angående lag om socialhjälp m. m. [11]

**Hälsa- och sjukvård.**

Betänkande med utredning och förslag angående ford-  
ringar på synförmågan för anställning i allmän och en-  
skild tjänst m. m. [19]

**Allmänt näringsväsen.**

Elkraftutredningens redogörelse nr 2: 18. Redogörelse  
för detaljdistributörerna samt deras råkraftkostnader  
och priser vid distribution av elektrisk kraft. Örebro  
län. [1] 2: 19. Västmanlands län. [18]  
Den svenska elbranschens kapacitet och konkurrensför-  
hållanden. [10]

**Fast egendom. Jordbruk med binäringar.**

Undersökning rörande brukningskostnadernas samband  
med åkerfältens storlek, form och beskaffenhet. [20]

**Vattenväsen. Skogsbruk. Bergsbruk.**

Betänkande angående tyskgruvorna och centralorgan  
för gruvärenden. [2]

**Industri.**

1948 års järnbruksutredning. Betänkande angående järn-  
brukens arbetskraftsförsörjning och därmed samman-  
hängande problem. [15]

**Handel och sjöfart.**

Utredning angående de handelspolitiska arbetsformerna  
m. m. 2. Redogörelse för de olika avtalstyperna i det  
svenska avtalssystemet. [9]

**Kommunikationsväsen.**

Betänkande rörande Sveriges smalspåriga järnvägar. Del  
4. De smalspåriga västgötabanorna. [14]  
Betänkande med förslag rörande decentralisering inom  
våg- och vattenbyggnadsverket m. m. [17]

**Bank-, kredit- och penningväsen.**

Utredning angående överflyttning av viss del av riks-  
bankens rörelse till en statlig affärsbank m. m. [6]

**Försäkringsväsen.**

**Kyrkoväsen. Undervisningsväsen.**

**Andlig odling i övrigt.**

Betänkande med förslag angående folkskolans disciplin-  
medel m. m. [3]  
Skolöverstyrelsens utlåtande angående beskäring av  
timplanerna vid de allmänna läroverken m. fl. läro-  
anstalter. [4]  
Handelsutbildningskommitténs betänkanden och förslag.  
1. Handelsgymnasierna. [12]

**Försvarsväsen.**

Skyddsrum för civilbefolkningen. [13]

**Utrikes ärenden. Internationell rätt.**