

Undervärdering vid apportering

Några synpunkter i anslutning till Åke Hellner: Bolagsbildning ur skatterättslig synpunkt, Stockholm 1962

Av professor Carsten Welinder

Det ämne Åke Hellner behandlar är lika omfattande som svårt. Någon monografi däröver har som bekant ej skrivits, och många problem ha överhuvudtaget ej berörts i vår skattelitteratur. Redan systematiseringen måste därför ha vållat författaren åtskilligt huvudbry. De primära problem H behandlar uppstå i samband med själva apporteringen, men H har ej begränsat sig till dessa utan gått in på en rad frågor, som visserligen ej äro speciella för bolagsbildning men kunna bli aktuella i samband med denna. Granskar man det utförliga sakregistret, finner man så många slagord, att H:s arbete nästan kan betecknas som en handbok i företagsbeskattning. Författarens uppslagsrikedom, när det gäller att finna problemställningar, är beundransvärd.

I och för sig ökar denna innehållsrikedom givetvis arbetets användbarhet. Läsaren får dock ett intryck av att H:s vittgående ambitioner ifråga om ämnets omfattning vållat åtskilligt embarras de richesse. I syfte att begränsa arbetets omfång har han stundom tvingats uttrycka sig så lapidariskt, att det vållar läsaren möda att följa hans tankegång. Den i förhållande till ett så omfattande arbete begränsade tid, som stått till H:s förfogande, har lett till att såväl språk som innehåll stundom brista i stringens. Att H uttrycker sig med försiktighet, när det gäller att ta ståndpunkt till de svåra pro-

blem han behandlar, är ingen brist, men läsaren är stundom tveksam om vad han överhuvudtaget menar.

För sin del hade rec. gärna velat se en mera djupgående teoretisk analys av de centrala frågeställningarna. Ej så att H inskränker sig till att referera motiv och rättsfall — i så fall hade han ofta till följd av brist på material ej kommit långt. Han uppställer gärna alternativa lösningar och diskuterar konsekvenserna av dessa. Men denna diskussion är väl casuistisk. Den är uppsplittrad på en rad avsnitt, varigenom samma argument delvis upprepas utan att på något ställe bli verkligt genomdiskuterade. Visserligen föres en inledande mera generell diskussion i kap. I—II, men det är ej utan att läsaren i likhet med Oliver Twist "asks for more".

H diskuterar apportproblemen från utgångspunkten, att det bildade bolaget kommer att behäskas av apportören. Arbetets första huvudavdelning behandlar omvandling av enskild firma till aktiebolag, den andra handelsbolag övergående i aktiebolag. I kap. I göres dels en principiell undersökning av ABL:s värderingsnormer i dessa fall, dels ock behandlas KL:s bestämmelser om jämkning av anskaffningsvärdet vid onerös överlåtelse. Kap. II behandlar vinstöverföring, kap. III vissa problem, som ha att göra med begynnelseinventarium, kap. IV—X

apportering av olika slag av tillgångar och därmed sammanhängande problem, kap. XI apportörens skatterättsliga status, kap. XII förtäckt utdelning och kap. XIII realisationsvinstproblem. Slutligen behandlar kap. XIV aktiebolags övertagande av handelsbolags tillgångar genom likvidation och upplösning, varvid skillnad göres mellan om handelsbolagets rörelse fortsättes av aktiebolaget eller ej.

Givetvis är det ej möjligt att referera och diskutera H:s ståndpunkt i det otal frågor han går in på. Hellre än att plocka ut ett urval punkter, där jag har en avvikande mening, går jag något djupare in på ett problem, nämligen möjligheten till undervärdering av anläggnings- och omsättningstillgångar vid apportering och dennas skatterättsliga betydelse för apportören. Detta problem är ej blott centralt för H. Det är även av intresse genom att en klar skillnad föreligger mellan vad som närmast kan utläsas ur KL och vad som allmänt, och med goda skäl, tillämpas i praxis, även om det ej har uttryckligt stöd i något utslag av Reg R. De skatterättsliga verkningarna äro beroende av förhållandet mellan apportören och aktiebolaget. Genom att H ej klart redovisar dessa distinktioner, blir hans framställning mindre entydig och konsekvent än den kunnat vara.

Ett väsentligt syfte för H är att diskutera vinstöverflyttning i samband med apportering. Då lagstiftning och rättspraxis, som har direkt tillämpning härpå, saknas, diskuterar H andra former av vinstöverflyttning. Han redogör utförligt för vinstöverflyttning genom prissättning enl. 57 § 3 mom. KL, för koncernbidrag, förtäckt utdelning genom försäljning från delägare till aktiebolag till överpris

eller köp till underpris och tillskott till aktiebolag genom försäljning från delägare till underpris etc. I och för sig har denna redogörelse givetvis sitt värde, men läsaren får ej fullt klart för sig i vad mån H anser reglerna härför tillämpliga på apportering. Så är det t. ex. missvisande, när H å. s. 241 talar om en genom övervärdering vid apportering maskerad vinstutdelning: "Aktiebolagets vinst lämnar bolaget under annan rubricering än vinstutdelning". Skillnaden mellan försäljning till ett aktiebolag och apportering till detta är ju, att i senare fallet något ekonomiskt värde ej lämnar bolaget. Det är därför felaktigt att å. s. 244 skriva: "Apporteras anläggningstillgångar, vilkas försäljning hos apportören ej kan beskattas enligt realisationsvinstbestämmelserna, synes en övervärdering vid apportering böra medföra, att apportören beskattas för förtäckt utdelning".

Lika litet tillföres aktiebolaget någon tillgång genom undervärdering. Själva apporteringen tillför visserligen aktiebolaget tillgångar, men detta sker oberoende av vilket värde som sättes på aktierna. Även om man brukar tala om vinstöverflyttning vid apportering till underpris, är det ej en vinst utan en vinstredovisning, som överflyttas. Medan ett aktiebolag vinner på att aktieägarna sälja tillgångar till detsamma till underpris, kan det förlora på en apportering till undervärde genom att en latent skatteskuld överföres från apportören till bolaget. Vid bedömningen av detta resultat får man dock ta hänsyn till om intressegemenskap föreligger mellan apportören och aktiebolaget — det är existensen av en sådan som i regel ger apportproblem deras speciella karaktär.

Hur stor möjlighet föreligger till un-

dervärdering av apportegendom? H ägnar sig praktiskt taget helt åt apportering av separata tillgångar medan överföring av hel rörelse blott beröres i kort-het.

Å s. 20 utgår han från att praxis vid *omsättningstillgångar* har ansett sig kunna följa avräkningsvärdet och endast beskattat apportören, om apporteringen innebär upplösning av dold reserv i dennes rörelse. Detta skulle alltså innebära att omsättningstillgångar kunde apporteras till hur lågt värde som helst, blott samma värde upptogs i bolagets räkenskaper. Å s. 78 utgår H dock med stöd av grunderna till 57 § 3 mom. från att en "rimlig undervärdering" ej medför beskattning av apportören i högre grad än vad avräkningsvärdet ger anledning till. Å s. 187 framhålles att 57 § 3 mom. ej uttryckligen stadgar någon gräns för nedvärderingen vid taxeringen, men att det ligger nära till hands att analogisera med KL:s generella nedskrivningsregler för lager. Syftet med detta framställningssätt är uppenbarligen, att läsaren skall gå från klarhet till klarhet, men pedagogiskt är det knappast rekommendabelt, då det kan fresta till förhastade slutsatser.

Ifråga om *anläggningstillgångar*, varmed H där ej annat sägs blott avser sådana, som kunna träffas av realisationsvinstbeskattning, framhålles å s. 20 att praxis ej synes utgå från avräkningsvärdet utan eventuell realisationsvinstbeskattning baseras på bytesvärdet. Samma ståndpunkt intas å s. 78. Å s. 116 anföres Lundevalls Skattehandbok, 4 uppl. s. 413., som stöd för denna uppfattning, men H diskuterar även möjligheten att utgå från det skattemässiga restvärdet resp. bolagets avräkningsvärde. Ifråga

om övriga inventarier utgår H å s. 80 från att en "rimlig undervärdering" ej medför beskattning i högre grad än vad avräkningsvärdet ger anledning till. En diskussion å s. 122—29 av möjligheten till apportering till lägre värde än vartill nedskrivning får ske ger ej något definitivt resultat, även om H närmast synes anse att en sådan ej bör medges.

Ifråga om apportering av *hel rörelse* framhåller H å s. 129, att reglerna om uttag ej äro direkt tillämpliga. Frånvaron av direkta bestämmelser i KL synes berättiga till en friare tillämpning. H utesluter därför ej möjligheten av apportering till lägre värde än vartill nedskrivning får ske, vilket enligt hans åsikt även den s. k. kontinuitetsprincipen synes lämna fog för.

Det är lättare att kritisera H för oklarhet än att själv ange en klar linje. I och för sig är det uppenbart att apportering utgör en form av onerös överlåtelse där motvärdet utgöres av nyemitterade aktier. Dessas reella värde är oberoende av det nominella värde de åsättes — vi bortse här från att aktiebolaget i skattehänseende kan ha fördel av att apportegendomen åsättes ett högt ingångsvärde. Antag att en grossist säljer sitt lager och som betalning ej erhåller kontanter utan en post börsnoterade aktier. Det är då självfallet att likviden skall motsvara dessas börsvärde. Antag åter att vederlaget utgöres av aktier i det bolag, vartill överlåtelse sker genom apportering. Vilka skäl finnas för att ej i detta fall uppskatta likviden till dess verkliga värde?

H åberopar främst grunderna för 57 § 3 mom. som motivering för att undervär-

dering av apportegendom skall vara tilllåten. Detta lagrum avser dock en reell vinstöverflyttning genom prissättning över eller under det verkliga värdet. Det ena företaget ökar sina tillgångar på det andras bekostnad. Detta är ej detsamma som att åstadkomma en överflyttning av själva vinstredovisningen genom att sätta ett annat värde på likviden än det verkliga. Sker en sådan undervärdering, kan den visserligen leda till att det "gynnade" företaget till skälighets del beskattas å det "missgynnades" beskattningsort, men härav följer ej i vilken omfattning en sådan undervärdering är tillåten. Vill man dra en parallell mellan apportering till undervärde och avyttring till underpris, synes denna främst vara motiverad av att den förra i vissa fall kan ersättas av den senare, jämför nedan.

Givetvis ligger det nära till hands att dra en parallell mellan apportering mellan företag med egendomsgemenskap och *uttag* i form av överförande av tillgångar mellan tvenne förvärvskällor, som innehåller av samma skattskyldige. I fråga om omsättningstillgångar diskuterar H sådant uttag å s. 75 f. Bör den överlåtande förvärvskällan krediteras till utförsäljningsvärdet eller kan överlåtelse ske till det bokförda värdet? H är osäker om svaret, då det förra alternativet i viss mån synes strida mot principen, att endast realiserad vinst skall beskattas. Han framhåller å s. 76: "Enligt 41 § KL skall inkomst av rörelse beräknas enligt bokföringsmässiga grunder i den mån dessa icke stå i strid med särskilda bestämmelser i KL. I princip får enligt bokföringsmässiga grunder icke realiserad vinst ej redovisas förrän den med visshet konstaterats". Härtill kan först och främst sägas att en sådan vinstberäk-

ning visserligen motsvarar god köpman-nased, men ej kräves av 41 § KL med anv. När där talas om inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder förstås därmed blott att hänsyn skall tas till in- och utgående balans. I de anvisningar, som ges för beräkningen härav, kan man ej inlägga mycken företagsekonomisk teori. Bokföringslagen förbjuder ej uppskrivning av lager över anskaffningskostnaden, blott den ej sker över det verkliga värdet.

Viktigare i detta sammanhang är att en överföring av omsättningstillgångar till deras verkliga värde ej behöver öka den sammanlagda skattepliktiga nettointäkten. Antag t. ex. att ett järnverk tar malm från en gruva, som tillhör järnverkets ägare men utgör särskild förvärvskälla. I den mån ej malmen förbrukas under året, kan den upptas till samma lagervärde, som gruvan fått använda i sin bokföring. Reglerna om detta slag av uttag ha därför främst betydelse för kommunalbeskattningen. De skola hindra att man genom uttag överför skatteunderlag från en kommun till en annan eller utnyttjar rätten till garantiavdrag på sätt, som eljest ej kunnat ske. Även om KL:s regler äro oklara, förefaller det därför uppenbart att dess tanke är att man vid uttag av omsättningstillgångar skall räkna med saluvärdet vid motsvarande slag av avyttring. Det kan kanske synas inkonsekvent att man på så sätt får strängare värderingsregler vid uttag än som enl. 57 § 3 mom. KL gälla för prissättning vid överlåtelse. Men det primära syftet med detta lagrum är att ge en bestämmelse till skydd för kommunernas skatteunderlag. Då någon motsvarande regel ej finns vid uttag, måste man här ge mindre fria händer ifråga om värde-

ringen av de överförda omsättningstillgångarna.

Sker däremot uttag av inventarier, anser H å s. 80 att beskattning bör ske av den dolda reserven enl. 29 § punkt 3d KL: Här skulle rec. — utan att ha möjlighet att gå närmare in på denna fråga — vilja hävda motsatt uppfattning. Antag att en maskin, som till följd av en prisstegring har ett högre värde än det bokförda, flyttas mellan två av samma person ägda företag, vilka utgöra olika förvärvskällor. Att i så fall beskatta den dolda reserven vore lika obilligt som att beskatta en uppskrivning av anläggningstillgångar. Läget är här så olika mot i föregående fall att kommunens intresse att ej förlora skatteobjekt bör komma i andra hand.

H återkommer upprepade gånger till den skillnad i bedömning av apportionering, som uppkommer om man utgår från 57 § 3 mom. KL och från reglerna om uttag. Frågan är dock, om hans framställning ej vunnit i klarhet genom att han mera explicit tagit avstånd från de senare. Skulle kommunernas skatteintresse behöva skydd vid apportionering, kan detta ske genom en analog tillämpning av 57 § 3 mom.

Ett lagrum, som det däremot legat nära till hands för H att diskutera i detta sammanhang, är punkt 3b stycke 4 av anv. till 29 § KL. Huvudregeln är där, att avskrivningsvärdet vid onerös överlåtelse skall utgöras av den verkliga anskaffningskostnaden. Ett av undantagen härifrån avser *fusion* enl. 174 § 1 mom. ABL, där det skattemässiga restvärdet skall övertas. På samma sätt skall enl. 29 § 1 mom. det skattemässiga restvärdet å omsättningstillgångar övertas. Det ligger tydligen nära tillhands att tolka dessa

bestämmelser e contrario, så att i andra än där angivna fall skall det ingående värdet utgöras av anskaffningskostnaden resp. saluvärdet. Av särskilt intresse för oss är att ovannämnda lagrum ej nämna fusion enl. 175 § 1 mom. ABL, där ett bolag övertar ett annat bolags samtliga tillgångar och skulder mot vederlag i penningar eller aktier. E contrario skulle man alltså vid en apportionering enligt denna metod räkna med det verkliga värdet å apportegendomen som ingående värde och påföra apportören motsvarande skattepliktiga belopp.

Nu är det dock ej säkert att ett e contrario slut är motiverat i detta fall — läget är alltså ett annat än vid t. ex. punkt 5 av anv. till 35 § KL, som självfallet ej får extenderas. När ovannämnda regel infördes var syftet att undanröja en osäkerhet i beskattningshänseende, som eljest kunnat försvåra fusioner, men ej att ge någon mera generell reglering av denna fråga. Man uteslöt ej möjligheten att de nya bestämmelserna blott preciserade vad som redan gällde.¹⁾ Likväl ansåg RegR, i motsats till RN, sig ej kunna utsträcka reglerna om fusion mellan aktiebolag till att även omfatta fusion mellan ekonomiska föreningar enl. 90 § 1 mom. av lagen om ekonomiska föreningar, se RN 1955 nr 2:4, varför särskild lagstiftning blev erforderlig.

Sammanfattningsvis kan alltså sägas att en tolkning av KL närmast pekar på att vederlaget vid apportionering skall uppskattas till sitt verkliga värde. Skola undantag göras från denna regel, böra de grundas på särskilda skäl. Det skäl som här främst kan anföras är givetvis, att i

¹⁾ Se prop. 1950:240.

de fall, där apportering blott innebär att direkt ägande utbytes mot indirekt, vore en beskattning obillig, då en i detta sammanhang redovisad vinst ej ökar apportörens skatteförmåga.

Detta kan givetvis i första hand gälla i det fall, som H behandlar minst, nämligen överföring av hel rörelse. Om t. ex. en enskild firma "sättes på aktier" genom att ombildas till ett aktiebolag, där firmans ägare blir ensam aktieägare, kan man säga att en sådan kontinuitet föreligger mellan det nya och det gamla företaget, att en beskattning vore oskälig. Även om denna praxis ej bekräftats vare sig i något utslag av RegR eller i något publicerat förhandsbesked från RN, medger man som bekant också i detta fall apportering till skattemässigt restvärde. Hade de dolda reserverna framtagits och beskattats, hade detta försvårat en bolagsbildning. Man kan alltså säga, att praxis här tar hänsyn till samma synpunkt, som ligger bakom reglerna i KL om fusion, trots att lagens ord ej ger något stöd för en extendering av dessa. Men även om t. ex. blott en enskild firmas lager apporteras till ett av dennas innehavare ägt aktiebolag, medan firman fortsätter sin rörelse, är det motiverat att tillämpa kontinuitetsprincipen.

Alla fall äro dock av detta slag. Antag för att välja ett motsatt ytterlighetsfall, att en firma överlåtes till ett bolag med börsnoterade aktier. Som vederlag lämnas en post nyemitterade aktier. I detta fall skall givetvis vederlaget, oavsett det nominella värdet, beräknas till aktiernas börsvärde. Nu äro övergångsfall tydligen tänkbara mellan detta fall och de ovan behandlade. Hur skall gränsen dras? H behandlar ej denna fråga, då han avsiktligt begränsar sig till fall med ägande-

gemenskap, men man kan ifrågasätta om han ej fått ett bättre grepp om sitt problem genom att i varje fall preliminärt gå in på denna.

En omständighet, som det ligger nära till hands att peka på, är att om man i fall av ägandegemenskap mellan apportör och aktiebolag beskattade likviden till dess fulla värde, skulle en sådan regel lätt kunna kringgås genom att man först bildade ett bolag och sedan lät detta köpa tillgångarna till det önskade priset. I dessa fall, vilka äro bekvämast och därför mest brukade, skulle det tydligen vara meningslöst att ej tillåta motsvarande värde vid en apportering.

Givetvis måste speciella förutsättningar föreligga för att ägaren av en enskild firma skall vara villig att överlåta denna eller vissa av dess tillgångar till underpris till ett aktiebolag — vad här sägs om enskild firma gäller mutatis mutandis även om ett handelsbolag. Det vanligaste fallet är att aktiebolaget äges av samma person som firman. Men det är också möjligt att flera apportörer i syfte att spara skatt enas om en underbetalning i samma proportion.

Ett annat fall, där egendom brukar överlåtas till underpris, är om aktiebolaget äges av överlåtarens barn. Det blir här ett blandat fång, där gåvobeskattning kan bli aktuell. Men oavsett denna möjlighet behöver underpriset ej godtas vid taxeringen. Detsamma gäller vid motsvarande apportering.

Man kan uppställa som regel, att apportering till undervärde bör tillåtas i fall, där apportören varit villig att avyttra apportegendomen till bolaget för samma pris, och detta hade godtagits vid taxeringen. Man kan möjligen säga, att i dessa fall inträder i realiteten ej en

överlåtelse, då apportören fortfarande indirekt äger apportegendomen, varför det ej strider mot reglerna för beskattning av rörelse att godta ett värde å likviden under det verkliga. Det är dock — oavsett att starka billighetsskäl tala härför — tillräckligt att konstatera, att det vore meningslöst att hålla på en regel, som lätt kan kringgås genom en motsvarande försäljning. Härmed är dock ej sagt till hur lågt värde apportering får ske.

Apportering bör alltså vid fall av ägandegemenskap medges till skattemässigt restvärde. Aktiebolaget övertar härvid apportörens av- och nedskrivningsmöjligheter. Antag att ett lager apporteras till 40 procent av sin anskaffningskostnad. Apporteringsvärdet får då ej räknas som en anskaffningskostnad för aktiebolaget, å vilken ytterligare nedskrivning kan ske, utan bolaget får utgå från apportörens kostnad.

H instämmer med Lundevall i att fastighet bör apporteras till sitt verkliga värde, vilket i regel antas motsvara taxeringsvärdet. Någon anledning att här tillämpa andra regler än för t. ex. maskiner synas dock ej föreligga. Antag att taxeringsvärdet å en fabriksbyggnad till följd av en stark höjning av byggnadskostnaderna satts över det skattemässiga restvärdet, så att en apportering till förstnämnda värde skulle medföra en skattepliktig realisationsvinst. Även i detta fall kan man säga, att en beskattning ej motiveras av ökad skatteförmåga samt försvårar en bolagsbildning. RN har ej — det ligger i sakens natur att dessa fall äro sällsynta — haft anledning att ta ställning till denna fråga, men taxeringsmyndigheterna torde ej beskatta en realisationsvinst av detta slag.

Kan apportering även medges till vär-

den, som understiga det lägsta värde vartill nedskrivning kan ske? Detta skulle ge en skatteförmån för apportören. Mest påtagligt är denna vid apportering av inventarier. Rätt till apportering till ett värde, understiger lägsta möjliga skattemässiga restvärde, skulle ge en avdragsmöjlighet, vilken blott successivt kompenseras genom lägre framtida avskrivningsunderlag. Vid byggnad skulle förmånen såtillvida vara än större som avskrivning i regel sker på taxeringsvärdet, men möjligheten att utnyttja en realisationsförlust är vanligen ringa. Vid en nedskrivning av lager är möjligheten till en vinstförskjutning i tiden mera begränsad.

Anser man att rätt till apportering till undervärde utgör en förmån, som ej har direkt stöd av lagen men bör medges av billighetsskäl, finns det ej anledning att gå längre än vad dessa föranleda. Lika litet som apportering bör föranleda en skattepliktig uppskrivning, bör det möjliggöra en nedskrivning, som apportören ej kunnat erhålla om han fortsatt att driva sitt företag som enskild firma.

För att denna regel ej utan vidare skall kunna kringgås, får man även vid avyttring mellan apportör och aktiebolag med ägandegemenskap ej godta ett pris, som understiger lägsta möjliga skattemässiga restvärde. Vi ha redan nämnt att man kan ifrågasätta, om köpeskillingen i detta fall utgör likvid i verklig mening. H anför i annat sammanhang ett rättsfall, RA 1948 not 353, som är av intresse: Då K ej kunde avyttra vissa aktier, utan att träffas av skatt å realisationsvinst, sålde han dem utan vinst till ett helägt förvaltningsbolag, vilkas aktier han innehaft i mer än fem år och uttog sedan vinsten genom en avyttring av dessa. Vinsten be-

Om taxeringsintendentens besvärsmätt

Av länsassessor Jan Sundin

1. Rätt till reservationsbesvär

Jämlikt 76 § tredje stycket taxeringsförordningen äger taxeringsintendenten anförä besvär över skattskyldigs taxering intill utgången av april månad året efter taxeringsåret.

Denna bestämmelse motsvarades i 1928 års taxeringsförordning av ett stadgande i 97 a §. Fråga var då icke om besvär av taxeringsintendenten utan om vad som kallades "yrkande". Besvärstiden utgick redan i och med taxeringsårets utgång. Detta medförde, att före varje årsskifte s. k. reservationsbesvär anfördes av taxeringsintendenten i mycket stor omfattning. Dessa besvär innehöllo regelmässigt allenast uppgift om den skattskyldiges namn och möjligen även taxeringsdistrikt. Däremot framställdes icke något siffermässigt yrkande och ej heller angåvos grunderna för besvärstalan. Formellt ansågs hinder icke föreligga för intendenten att anförä reservationsbesvär beträffande t. ex. samtliga skattskyldiga, vilka klagat hos prövningsnämnden eller beträffande samtliga skattskyldiga i ett visst taxeringsdistrikt. I dylka fall torde allenast en besvärsskrift

hava ingivits, i vilken endast hänvisades till särskilda besvärsförteckningar eller till viss taxeringslängd. I betydande omfattning torde på detta sätt framställda reservationsbesvär aldrig hava blivit fullföljda av taxeringsintendenten.

Genom 1956 års taxeringsförordning utsträcktes således taxeringsintendentens besvärstid med icke mindre än fyra månader. Taxeringsakkunniga (SOU 1955: 51 s. 196) uttalade, att de planmässigt utförda undersökningar rörande olika branscher och olika grupper av skattskyldiga, som inginge i taxeringssektionernas kontrollarbete, omöjliggjorde för intendenten att inom den förut stadgade tiden taga ställning till om viss skattskyldigs taxering skulle överklagas eller ej. Å andra sidan ägde de skattskyldiga — sade de sakkunniga — ett berättigat intresse av att inte alltför lång tid behöva sväva i ovisshet om taxeringsintendenten tänkte överklaga hans taxering eller ej. Skälig hänsyn krävde därför enligt de sakkunnigas mening att — samtidigt som intendentens besvärstid förlängdes — rätten att anförä reservationsbesvär avskaffades. De sakkunnigas förslag överensstämde helt med den nu-

skattades. RegR har här alltså sett till transaktionens reella innebörd och ej till dess formella utformning.

Samma betraktelsesätt bör kunna anläggas på andra överlåtelse av detta slag. Mera är svårt att säga i en fråga,

där man varken har ledning av lag eller praxis. Den kritik, som ovan riktats mot H, avser därför mindre de slut han kommit till än det sätt varpå han utvecklade sin tankegång.