

Lagstiftningen mot s k vinstbolag

Av assessorn Göran Atterwall

Riksdagen har nyligen godtagit de i prop 1972:93 föreslagna bestämmelserna mot s k vinstbolagstransaktioner (SkU 31, rskr 226, SFS 273). Förslaget bygger på en av företagsskatteberedningen i september 1971 avlämnad promemoria (Ds Fi 1971:11) angående beskattningen vid avyttring av aktier och andelar i s k vinstbolag m m. Med uttrycket vinstbolag förstås ett bolag avsett att överlåtas med betydande obeskattade vinstmedel som härrör från upplösta reserver i samband med att säljaren före aktieöverlåtelsen uttagit tillgångar och skulder i rörelsen. Beredningen anser sig ha kunnat konstatera att denna speciella skatteflyktsmetod praktiserats i ökad omfattning de senaste åren. Förslaget i prop avser att hindra att de obeskattade vinstmedlen i dessa bolag obehörigen undgår beskattning.

Vinstbolagstransaktionerna

I företagsskatteberedningens promemoria lämnas en ingående beskrivning av de transaktioner som kommit till användning vid överlåtelse av aktier och andelar i vinstbolag. I promemorian beskrivs en typisk vinstbolagstransaktion på följande sätt. En fysisk person äger alla aktier i ett rörelsedrivande bolag. I bolaget finns obeskattade vinstmedel i form av exempelvis en varulagerreserv på 1 milj kr som ägaren vill ta ut så fördelaktigt som möjligt ur beskattningssynpunkt. Han börjar då med att överföra inkråmet i bolaget, d v s tillgångarna och skulderna, till ett annat bolag, som han själv äger. Inkråmet överlåtes till marknadspris och därigenom upplöses den dolda reserven i varulagret. Dessa vinstmedel som framkommer genom upplösningen av den dolda reserven skall sedan normalt tas upp till beskattning vid räkenskapsårets utgång i vinstbolaget. I vinstbolaget finns sedan inkråmet tagits ut endast kontanta medel och ev fordringar motsvarande likvid för inkråmet på tillgångssidan, medan skuldsidan består av eget kapital i form av aktiekapital och obeskattade vinstmedel. Sedan säljs aktierna i vinstbolaget till ett särskilt för ändamålet tillhandahållet bolag. Avtalet om aktieöverlåtelsen upprättas skriftligen. I avtalet tas in villkor om tidpunkt för överlåtelsen, lägsta resp högsta godtagbara belopp för obeskattade vinstmedel i det överlåtna vinstbolaget, hur köpeskillingen skall beräknas och likvid erläggas m m. Sedan aktieöverlåtelsen skett ändrar vinstbolaget firma och det bolag som övertagit rörelsen antar det för rörelsen inarbetade firmanamnet. I avtalet har regelmässigt gjorts förbehåll om att hyresrätter, post-, check- och bankgironummer samt telefon- och telexabonnemang inte skall medfölja köpet. Därigenom har transaktionen kunnat genomföras utan att det utåt hos kunder, leverantörer eller av andra kunnat märkas att samtliga aktier i vinstbola-

get bytt ägare och att rörelsen numera bedrivs av ett helt nytt bolag. Rörelsen bedrivs ju också under samma firmanamn, i samma lokaler och med samma fysiska person som huvudintressent.

Köpeskillingen för aktierna beräknas med utgångspunkt från en i avtalet intagen intern balansräkning till ett belopp som motsvarar dels hela aktiekapitalet dels 70—80 % av de obeskattade vinstmedel som finns i vinstbolaget då aktierna säljs. Den interna balansräkningen har ingen motsvarighet i den officiella balansräkning som enligt bokförings- och aktiebolagslagstiftningen skall upprättas vid utgången av varje räkenskapsår utan är en fristående tablå över bolagets förmögenhetsställning i samband med aktieöverlåtelsen. Därvid har man dock bortsett från den latent skatteskuld som belöper på obeskattade vinstmedel i vinstbolaget. Med hänsyn till det sk Suecia-fallet (NJA 1951 s. 6 I) har i avtalet i regel stipulerats att vinstbolagets inestående medel inte får användas av köparen som likvid för aktierna. Det största problemet vid dessa transaktioner är nämligen att köparen i allmänhet inte har pengar att köpa aktierna för. Vinstbolagets medel tas därför i anspråk av köparen för detta ändamål om denne ej tillfälligt lyckats låna upp pengar till aktielikviden. Att betalning i verkligheten skett med vinstbolagets medel torde dock som regel ej kunna utläsas av bokföringen i vinstbolaget resp hos köparen. Oavsett om ovan angivna villkor finns med i avtalet eller inte torde det vara möjligt för köparen att få överta aktierna i vinstbolaget utan att behöva ge ut en enda krona, dvs att i realiteten finansiera aktieköpet med vinstbolagets tillgångar i form av fordringar eller kontanter.

Vinsten med denna transaktion består i att säljaren fått likvida medel som motsvarar förutom aktiekapitalet också större delen av bolagets obeskattade vinst utan andra skattekonsekvenser än att 10 % av köpeskillingen för aktierna räknas som skattepliktig inkomst enligt schablonregeln vid realisationsvinstbeskattningen. Detta gäller under förutsättning att aktierna ägts 5 år eller mera. Transaktionen innebär alltså att säljaren genom att avstå 20—30 % av de obeskattade vinstmedlen i vinstbolaget har eliminerat den skatteskuld som vilar på rörelsen samt fått likvida medel utan någon större skattebelastning. Skattevinsten kan åskådliggöras genom att jämföra den skattebelastning på de medel som tillförts säljaren genom transaktionen, 8 %, med säljarens normala skatt på inkomst, enligt promemorian antagna 80 %. Skattevinsten är som synes betydande även om skattebelastningen på säljarens inkomst skulle vara lägre.

Den latent skatteskulden på de obeskattade vinstmedlen i vinstbolaget finns dock kvar. Den försvinner inte genom själva transaktionen. I praktiken kommer den emellertid inte att infrias. I det typfall av vinstbolagstransaktion som redovisas i promemorian antas köparen vara ett rörelsedrivande bolag vars verksamhet varit förlustbringande. Man kvittar alltså förlusterna i köparbolaget mot vinsterna i vinstbolaget. Sammankopplingen av köparens verksamhet med vinstbolaget kan ske på olika sätt. Vinstbolaget kan exempelvis överta varulager från köparbolaget och fullgöra funktioner som försäljningsbolag eller hyra köparbolagets anläggningar och bedriva viss tillverkning på legobasis. Den vinst som tas fram i bokslutet för vinst-

bolaget vid räkenskapsårets utgång torde därigenom utan svårighet kunna nedbringas till noll.

Köparen kan också med sitt förvärv endast haft för avsikt att komma åt likvida medel. Man söker då försvåra taxeringskontrollen genom att lägga en dimridå runt vinstbolaget genom att tex ändra firmanamn och styrelsens säte. Samtidigt förlängs räkenskapsåret till 18 månader, varigenom bolaget blir skyldigt att redovisa inkomst av rörelse till beskattning först sedan ytterligare ett år förflutit. Sätet för vinstbolaget kan under tiden ha flyttats till ett annat län där bolaget underlåter att deklarerera för det förlängda räkenskapsåret. Om bolaget ändå påförs taxering för den vinst, kanske miljonbelopp, som rätteligen skall upptas till beskattning, blir en sådan åtgärd i praktiken ofta meningslös, då bolaget i regel saknar medel att betala skatten. Som köpare kan uppträda såväl fysisk person som aktiebolag eller annan juridisk person.

Med hänsyn till vinstbolagstransaktionernas komplicerade natur har det i allmänhet krävts taxeringsrevision för att få underlag för en taxeringsåtgärd. Enligt promemorian är det ett relativt litet antal transaktioner som varit föremål för utredning. Endast ett tiotal ärenden har när företagskatteberedningens promemoria avgavs i september 1971 behandlats av länsskatte rätt (prövningsnämnd). Något beslut av kammarrätt föreligger ännu inte. Några säkra slutsatser om i vilken riktning praxis kommer att utvecklas kan inte dras av de mål som behandlats i prövningsnämnd.

Tidigare lagstiftning mot skatteflykt

Då vinstbolagstransaktionerna i viss mån påminner om en tidigare skatteflyktsmetod som brukar gå under namnet lundintransaktioner, kan det vara skäl att något redogöra för det lagstiftningsingripande som skedde år 1966 mot dessa senare transaktioner på grundval av förslag av skatteflyktskommittén i betänkandet (SOU 1963:62) om åtgärder mot skatteflykt. Lundintransaktionerna syftade till att skattefritt ta ut fonderade vinstmedel och värdestegringsvinster i fastighetsföreningar och fastighetsaktiebolag. Detta skedde på följande sätt.

Fastighet och övriga reallgångar i fastighetsföretaget överfördes efter marknadspris till företagens ägare mot revers. Aktierna eller andelarna i företaget såldes därefter till ett för ändamålet tillhandahållet aktiebolag. Detta bolag erlade likvid genom att överta betalningsansvaret för reversskulden. Det köpande bolaget lät senare till sig utdela all bokförd vinst i fastighetsföretaget, något som enligt tidigare lagstiftning i regel kunde ske utan beskattningspåföljd. Slutligen likviderades det på vinstmedel tömda fastighetsföretaget. Enligt pleniavgörande av regeringsrätten fann majoriteten att förfarandet inte kunde medföra beskattning (RA 1953 ref 10).

Ett annat förfaringsätt innebar att ett penningrörelsedrivande företag, för vilket aktier i allmänhet utgjorde varulager, förvärvade aktierna i ett annat aktiebolag — avsett att likvideras men försett med fonderade vinstmedel. Utdelningen var i så

fall skattepliktig intäkt för det mottagande bolaget men intäkten neutraliserades genom att det utdelade beloppet användes för nedskrivning av de förvärvade aktierna. Lundintransaktionerna byggde i denna form på nedskrivningsrätten för aktier och andelar som utgjorde varulagertillgång och kunde även genomföras om förvärvaren var fysisk person eller om förvärvet avsåg andel i ekonomisk förening. Liknande transaktioner kunde också ske med andelar i handels- eller kommanditbolag.

För att förhindra dessa transaktioner infördes år 1966 regler i KL om begränsning av skattefriheten för utdelning resp rätten till nedskrivning av aktier (prop 1966:85, BeU 1966:55, rskr 1966:339). Enligt 54 § sjunde stycket KL kan ett företag numera inte till sig skattefritt utdela vinstmedel, som före förvärvet av aktier eller andelar uppsamlats i det förvärvade företaget, om det inte är uppenbart att det företag som gör förvärvet därigenom erhåller en tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till sin rörelse eller kapitalförvaltning. I fråga om rätten till nedskrivning av aktier gäller en liknande bestämmelse för skattskyldiga för vilka förvärvad aktie eller andel utgör varulagertillgång (punkt 1 nionde stycket av anvisningarna till 41 § KL). Om det inte är uppenbart att den skattskyldige genom förvärvet erhåller tillgång av verkligt och särskilt värde för honom med hänsyn till hans rörelse, äger han inte rätt till nedskrivning av aktierna eller andelarna på grund av att dessa nedgått i värde till följd av utdelning av vinstmedel, som fanns i det förvärvade företaget vid tidpunkten för förvärvet. Till ”tillgång av verkligt och särskilt värde” räknas inte enligt förarbetena till lagstiftningen kassa- eller bankmedel. Överlåtelse av företag, vars enda reella tillgång består av likvida medel, faller alltså in under bestämmelserna. Som reell tillgång räknas ej heller fordran på tredje man, även om fordringen är säker.

För att förhindra att sk förlustbolag, dvs företag som redovisat förluster för tidigare beskattningsår, går i handeln har i förlustutjämningsförordningen intagits spärregler för att förhindra missbruk av rätten till förlustavdrag. Enligt 8 § får fåmansbolag inte medges förlustavdrag, om inte samtliga eller så gott som samtliga aktier eller andelar, både vid förlustårets ingång och utgången av det beskattningsår då avdraget yrkas, ägts av samma fysiska personer samt att varje delägare vid angivna tidpunkter innehade ungefär samma andel i aktie- eller andelskapitalet. Om aktierna eller andelarna genom arv, testamente eller bodelning övergått till andra fysiska personer, utgör detta ej hinder mot förlustavdrag. Enligt 9 § gäller vid fusion jämlikt 174 § 1 mom aktiebolagslagen motsvarande inskränkning i moderbolagets rätt att utnyttja förlust, som dotterbolag haft före fusionen.

I skattekommitténs tidigare nämnda betänkande diskuterades också frågan om lämpligheten av allmänt hållna bestämmelser riktade mot skatteflykt genom kringgåenden och mot skentransaktioner. Kommittén ansåg inte att en författningsenlig reglering av skentransaktioner var nödvändig då de rättstillämpande myndigheterna ansett sig utan direkt lagstöd kunna ingripa mot skenrättshandlingar. I fråga om skatteflykt genom kringgåendehandlingar ansåg kommittén det knappast möjligt att utforma en generalklausul som samtidigt kunde tillgodose kraven på rätts-

säkerhet och kraven på effektivitet hos lagstiftningen. Kommittén avvisade därför tanken på en generalklausul.

I prop 1966:85 anförde finansministern med hänvisning till kommitténs ståndpunkt att en väsentlig sida av rättssäkerheten är att skattelagarna har tillräckliga garantier mot försök från mindre nogräknade skattskyldigas sida att erhålla oberättigade skattefavörer. En allmän bestämmelse mot skatteflykt skulle säkerligen ur denna synpunkt vara ändamålsenlig. Finansministern ansåg emellertid att rättssäkerheten i övrigt kunde bli lidande om man införde ett stadgande som gav stort utrymme för subjektiva bedömanden från taxeringsmyndigheternas och skattedomstolarnas sida. I dåvarande läge ansåg finansministern det lämpligare att försöka täppa till de kända hålen i skattelagstiftningen. Bevillningsutskottet ansåg i betänkandet 1966:55 att det då inte var vare sig lämpligt eller möjligt att i skattelagstiftningen införa en generell bestämmelse mot skentransaktioner och skatteflyktåtgärder.

Företagsskatteberedningens förslag

Beredningen konstaterade att vinstbolagstransaktionerna påminner i viss mån om de lundintransaktioner mot vilka lagstiftningsingripande tidigare ägt rum. Handeln med vinstbolag torde enligt beredningen sakna företagsekonomisk motivering. Transaktionerna tillgodosåg inte heller något allmänt behov av affärsmässig natur. Det fanns därför enligt beredningen ingen anledning att vid beskattningen godta dessa transaktioner. Beredningen har avstått från att överväga införandet av generalklausul med hänsyn bl a till att frågan om en sådan klausul är ytterst komplicerad och kräver noggranna överväganden. I stället föreslog beredningen en allmänt hållen bestämmelse som riktade sig direkt mot vinstbolagstransaktioner.

Förslaget innebar att säljaren blir föremål för en skärpt realisationsvinstbeskattning vid försäljning av aktier i vinstbolag. Enligt beredningens förslag beskattas den som säljer aktier eller andelar i aktiebolag, ekonomisk förening eller handelsbolag för 75 % av försäljningssumman såsom för realisationsvinst, när en vinstbolagstransaktion föreligger. En sådan transaktion skall anses föreligga, om det inte framstår som uppenbart att köparen genom förvärvet av aktierna eller andelarna får en tillgång som ingår i det överlåtna bolaget och som är av verkligt och särskilt värde för honom med hänsyn till hans rörelse eller kapitalförvaltning. Förslaget, som i denna del är utformat efter mönster från lagstiftningen mot lundintransaktionerna, avser att förhindra uttag av obeskattade vinstmedel genom försäljning av aktier i företag, som tömts på sina reallgångar och endast utgör ett tomt skal. För att förebygga kringgående av lagstiftningens syfte föreslås samma beskattning inträda även i de fall då bolagets reella tillgångar ingått i överlåtelsen men helt eller delvis återköpts av säljaren inom 2 år efter aktieförsäljningen, om det av omständigheterna framgår att sådant återköp varit avsett redan vid aktieförsäljningen. Från tillämpningsområdet undantas dock enligt förslaget överlåtelse av aktier i nybildade bolag som ännu inte drivit verksamhet, s k skrivbordsbolag, och i bolag

som ej haft någon verksamhet under de två senaste beskattningsåren före överlåtelsen av aktierna, s k vilande bolag. Slutligen föreslår beredningen en dispensregel enligt vilken riksskatteverket får medge undantag från bestämmelserna under förutsättning att överlåtelsen av aktien eller andelen inte kan antas vara ett led i åtgärder som syftar till att ge obehöriga skatteförmåner.

Propositionens förslag

Remissyttrandena

Vid remissbehandlingen av företagsskatteberedningens förslag instämde samtliga remissinstanser i beredningens uppfattning att särskilda bestämmelser borde införas för att förhindra obehöriga förmåner vid handel med vinstbolag. Kritiska synpunkter uttalades på en rad olika punkter i fråga om bestämmelsernas utformning. Bl a invändes att bestämmelserna givits ett alltför vidsträckt tillämpningsområde. Att uttrycket "tillgång av verkligt och särskilt värde" krävde en precisering framhölls av flera remissinstanser. Länsstyrelsen i Skaraborgs län och näringslivets skattedelegation påpekade att den av beredningen föreslagna bestämmelsen inte var effektiv, då den inbjöd till skenhandlingar för att kringgå lagstiftningens syfte. Det anmärktes att vinstbolaget kunde tillföras tillgång enbart för att uppfylla villkoret om verkligt och särskilt värde med hänsyn till köparens verksamhet. Från länsstyrelsehåll framfördes också den åsikten att en generalklausul på sikt var ofrånkomlig.

Generalklausul

Finansministern tog först upp frågan om en generalklausul. Han uteslöt inte att en sådan klausul på sikt kunde vara den bästa lösningen men ansåg att vinstbolagstransaktionerna f n borde stoppas med en mer allmänt hållen bestämmelse mot dessa transaktioner. Finansministern förutsatte att företagsskatteberedningen i sitt fortsatta arbete hade särskild uppmärksamhet riktad mot skatteflyktsproblemen och vid sitt slutliga ställningstagande beaktade olika lösningar av dessa frågor. Det är intressant att observera att finansministern numera mjukat upp sitt ståndpunktstagande i prop 1966:85. En av orsakerna till detta kan vara att på senaste tiden olika transaktioner av skatteflyktskaraktär satts i system. Man kan här peka på de andelar i kommanditbolag eller partrederier som genom annonsering eller på annat sätt bjudits ut och där man förespeglat stora skattelättnader för dem som inlåter sig på dessa transaktioner. Finansministern framhöll att det måste anses som ytterst beklagligt att vissa skattskyldiga ville medvetet bryta mot principerna för skattesystemet och ställa sig utanför samhällssolidariteten.

Behovet av regler mot vinstbolag

När det gällde behovet av regler mot vinstbolagstransaktioner delade finansministern riksskatteverkets uppfattning att man redan med nuvarande lagstiftning kunde komma till rätta med de flagranta fallen. För att undanröja varje tvivel

ansåg finansministern det dock angeläget att det i lagstiftningen klart sades ifrån att systematiska skatteundandraganden i dessa former inte kunde tolereras. Han ville i detta sammanhang även understryka vad han anförde i prop 1966:85 om att det torde få anses som en allmän rättsgrundsats att varje rättshandling skall bedömas efter sin verkliga innebörd. Principen om att skenrättshandlingar inte ägde giltighet framstod enligt finansministerns uppfattning som så självklar att den inte behövde inskrivas i författningstexten. När det gällde överlåtelse till insolvent person ville finansministern nu liksom tidigare erinra om att sådana transaktioner i praxis regelmässigt torde bedömas som tillkomna för skens skull. Skatteutskottet anslöt sig i betänkandet nr 31 helt till finansministerns uppfattning i dessa hänseenden.

Finansministern synes alltså ha den uppfattningen att redan nuvarande regler täcker de mer uppenbara fallen av skatteflykt och att man i skattesammanhang skall kunna bortse från de mest formellt oantastliga avtal, sett ur civilrättslig synpunkt. Detta har understrukits genom en hänvisning till det tidigare uttalandet om att varje rättshandling skall bedömas efter sin verkliga innebörd. Enligt företagskatteberedningens promemoria är den största svårigheten vid vinstbolagstransaktionerna i allmänhet att köparen av aktierna i vinstbolaget själv saknar medel att köpa aktierna. Finansieringen av aktieköpet sker därför ofta med vinstbolagets tillgångar i form av fordringar eller kontanter. Finansministern synes därför särskilt ha velat markera praxis ståndpunkt i fråga om överlåtelse till insolvent person. Om köparen använt vinstbolagets tillgångar för att köpa aktierna torde man i regel kunna anta att säljaren varit medveten om detta, då ju — enligt uttalande i prop — dessa transaktioner torde kunna genomföras endast om säljaren och köparen samverkar. Transaktionernas syfte framgår ju också vid en jämförelse med det pris för aktierna som en seriös köpare skulle vilja betala med beaktande jämväl av den latent skatteskulden i bolaget. Att de föreslagna bestämmelserna utformats som en skärpt realisationsvinstbeskattning torde inte ha någon som helst betydelse vid bedömningen av transaktionerna enligt nuvarande regler.

Bestämmelsernas utformning

Finansministern tog fasta på de invändningar som framförts om att de av beredningen föreslagna bestämmelserna givits ett alltför vidsträckt tillämpningsområde. Han menade att bestämmelserna borde begränsas till de typiska vinstbolagstransaktionerna utan att kravet på lagstiftningens effektivitet eftersattes. Särskilt beaktansvärda var påpekandena om att den av företagsskatteberedningen föreslagna bestämmelsen inte var effektiv då den inbjöd till skenhandlingar för att kringgå lagstiftningens syfte.

Den typiska vinstbolagstransaktionen bygger på att säljaren till sig överför i bolaget obeskattade vinstmedel vilka härrör från upplösta reserver i samband med uttag av det sk inkråmet i bolaget. Bestämmelserna borde därför enligt finansministern anknytas direkt till uttaget av inkråmet i bolaget. Lagstiftningen kom

därigenom att riktas mot säljarens åtgärder att överflytta rörelsetillgångar från bolaget och avyttra aktierna. Någon prövning av vad för köparen utgjorde tillgång av särskilt värde behövde då heller inte ske. Finansministern anslöt sig till företagskatteberedningens förslag om en skärpt realisationsvinstbeskattning för att stoppa vinstbolagstransaktionerna. Den skärpta regeln borde gälla när en skattskyldig överlåter aktier i aktiebolag som framstår väsentligen som ett tomt skal. Som överlåtelse av skalbolag räknas de fall när värdemässigt sett större delen av tillgångarna i bolaget tagits ut före aktieöverlåtelsen så att obeskattade vinstmedel finns i bolaget på överlåtelsedagen. När det gäller att avgöra om större delen av bolagets tillgångar tagits ut får enligt prop en jämförelse ske mellan bolagets ställning vid ingången av det aktuella räkenskapsåret och överlåtelsedagen. Jämförelsen skall ske efter anskaffningsvärdet eller annat verkligt värde av de olika tillgångarna i rörelsen. Endast reella rörelsetillgångar bör beaktas. I bedömningen bör således ej tas med kontanta medel och fordringar som utgör likvid för överlåtna rörelsetillgångar.

Som tidigare anförts anknyter alltså förslaget i prop direkt till uttaget av inkråmet i rörelsen, varigenom dolda reserver upplöses och obeskattade vinstmedel framkommer i bolaget. Överlåtes rörelsetillgångarna till bokfört värde och således utan att dold reserv upplöses träffas detta inte av de föreslagna skärpningarna. När det gäller att avgöra om större delen av bolagets rörelsetillgångar överlåtits skall endast beaktas sådan överlåtelse som ägt rum från det aktuella räkenskapsårets ingång till tidpunkten för aktieöverlåtelsen. Överlåtelse som ägt rum tidigare skall alltså inte tas med i bedömningen då sådana överlåtelser redan redovisats till beskattning. Enligt förslaget i prop spelar det ingen roll till vem överlåtelsen skett. Vidare kan vissa överlåtelser ha skett till bokfört värde medan andra innebär att obeskattade vinstmedel framkommer. Har bara någon överlåtelse inneburit att obeskattade vinstmedel framkommer, äger de föreslagna bestämmelserna tillämpning. Genom att föreskriva att ett skalbolag föreligger om större delen, d v s mer än 50 % värdemässigt sett, av bolagets tillgångar överlåtits har man sökt förhindra sådana skenhandlingar som påpekats vid remissbehandlingen, t ex att tillföra vinstbolaget tillgångar.

Finansministern ansåg i likhet med beredningen att bestämmelserna borde omfatta även sådana fall där vinstbolagets tillgångar helt eller delvis följt med bolaget vid överlåtelsen av aktierna men inom två år efter aktieöverlåtelsen överflyttats på den skattskyldige eller honom närstående person eller till ett företag där denne har ett bestämmande inflytande. För att avgöra om större delen av bolagets tillgångar uttagits borde därför hänsyn tas till uttag som ägt rum såväl före som efter avyttringen av aktierna. Man torde här kunna dra den slutsatsen att det inte spelar någon roll om återköpet skett till bokfört värde. Har alltså 49 % av bolagets tillgångar överlåtits före aktieöverlåtelsen till den skattskyldige så att obeskattade vinstmedel framkommer och inom två år därefter ytterligare 2 % överlåtes, exempelvis till bokfört värde, till den skattskyldige, drabbas aktieöverlåtelsen av de föreslagna skärpningarna. Samma torde gälla om alla bolagets tillgångar följt med bolaget vid aktieöverlåtelsen men inom tidsgränsen 51 % av bolagets tillgångar

överlåtes till den skattskyldige eller den krets av personer som är angiven i förslaget och obeskattade vinstmedel därigenom framkommer i bolaget. Finansministern ansåg inte att några bestämmelser behövde införas för att förhindra sådana fall, där skattskyldiga genom olika skentransaktioner försökte kringgå syftet med lagstiftningen. Att ge återköpet exempelvis sken av hyra eller arrende under de två första åren efter aktieöverlåtelsen borde enligt finansministern inte godtas. Vid remissbehandlingen hade från länsstyrelsehåll inväntats att tidsgränsen 2 år var för kort med hänsyn till de skenhandlingar som kunde tänkas bli följden av en så pass kort tidsperiod. Finansministern synes därför ha velat påpeka att sådana handlingar som i praktiken innebär att den skattskyldige behåller kontrollen över bolagets tillgångar skall kunna underkännas vid den skattemässiga prövningen. Möjligheten att undgå lagstiftningen genom överlåtelse till en bulvan för den skattskyldige har också stoppats i lagstiftningen genom hänvisning till att återköpet, *direkt eller genom förmedling av annan*, skett till den skattskyldige eller till den övriga kretsen av i förslaget angivna personer.

Beredningens förslag om att återköpet skall ha varit avsett redan vid överlåtelsen av aktierna vann inte gehör i prop. Finansministern ansåg att några villkor om parternas avsikt inte borde uppställas med hänsyn till att återköpsfallen oftast var att bedöma som flagranta fall av skatteflykt. I detta speciella fall borde enligt finansministern möjlighet öppnas att ta upp köpeskillingen för aktierna till beskattning i efterhand, trots att de formella förutsättningarna för eftertaxering inte förelåg. Finansministern föreslog att en bestämmelse om en efterbeskattningsrätt infördes av det slag som finns i förordningen (1968:276) om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst.

Eftersom det kunde antas att köpeskillingen för aktierna på det hela taget motsvarade de obeskattade vinstmedlen och lagstiftningen borde ha prohibitiv effekt ansåg finansministern att hela köpeskillingen för aktierna borde räknas som skattepliktig realisationsvinst. Finansministern ansåg inte att invändningen om att även köparen kunde bli föremål för beskattning för samma vinstmedel kunde tillmätas någon vikt. Som skäl för detta pekades bl a på att det ingick som ett led i dessa transaktioner att köparen sökte neutralisera beskattningen av de obeskattade vinstmedlen i bolaget.

Bestämmelserna mot vinstbolagstransaktioner föreslogs i prop även omfatta avyttring av andelar i ekonomiska föreningar och handelsbolag. Det fanns vidare ingen anledning att med de i prop föreslagna bestämmelserna undanta sk skrivbordsbolag eller sk vilande bolag. I regel förekom i sådana bolag inget uttag av inkråm men skedde detta, borde förfaringssättet bedömas enligt de föreslagna bestämmelserna.

Dispensbestämmelserna

Finansministern delade företagsskatteberedningens uppfattning att en dispensregel borde införas och anslöt sig till beredningens förslag i denna del. En sådan regel

fyllde ett behov för de affärstransaktioner som inte kunde ses som arrangemang för att nå omotiverade fördelar vid beskattningen. Beredningen hade angivit vissa exempel på dispensanledningar. Bl a kunde det enligt beredningen i vissa fall vara befogat att medge dispens, då en ägare av en minoritetspost i ett skalbolag önskade avveckla sitt aktieinnehav utan syfte att vinna opåkallad skattelättnad. Vidare pekade beredningen på avyttring av aktierna i ett bolag inom en koncern i samband med omläggning eller omorganisation av verksamheten i andra fall än intern omplacering av organisationsaktier som redan enligt gällande bestämmelser är undantagna från realisationsvinstbeskattning. Finansministern tillade att även utanför koncernförhållande kunde affärsmässigt betingade uttag av tillgångarna i ett företag tänkas motivera en dispens, t ex när en hel rörelsegren som omfattar mer än hälften av tillgångarna avskiljdes från ett företag. Avgörande för dispensprövningen var dock om den skattskyldige med sina dispositioner syftat till att erhålla obehöriga skatteförmåner eller ej. Med hänsyn till lagstiftningens utformning borde enligt finansministern tillämpningen av dispensregeln vara tämligen restriktiv. I detta uttalande instämde skatteutskottet.

Dispensprövningen hos riksskatteverket kan ske såväl före som efter en aktieförsäljning. Har dispensansökan ingivits före en aktieförsäljning sker det väl vanligen i samband med ansökan om ett förhandsbesked i taxeringsfrågan. Har dispensfrågan avgjorts först sedan taxeringen vunnit laga kraft borde skattskyldig som erhållit dispens få till stånd en ändring av sin inkomsttaxering. I prop föreslogs därför att en regel infördes som innebär att den skattskyldige inom 6 månader från dispensbeslutets dag kan genom besvär i särskild ordning föra talan om ändring av sin inkomsttaxering som föranledes av beslutet. Taxeringsintendent kan inom samma tid anföra besvär till den skattskyldiges förmån.

Bestämmelserna mot vinstbolagstransaktioner har givits en viss retroaktivitet. De tillämpas på sådana överlåtelser av aktier eller andelar som ägt rum efter utgången av år 1971.