

Frivillig återföring av allmän investeringsfond

Av skattekonsulten Jan-Eric Askenström

De senaste årens begränsningar av möjligheterna att ta i anspråk de allmänna investeringsfonderna synes ha lett till en ökad benägenhet hos företagen att frivilligt återföra fondmedel till beskattning. Till denna ökade benägenhet har säkerligen också bidragit den till 75% höjda kvoten för inbetalning på spärrat räntelöst konto i riksbanken. Det är för att komma åt dessa spärrkontomedel som de frivilliga återföringarna sker. Återföring medför att 120 procent av fondavsättningen skall tas upp till beskattning. Enligt 12 § lagen (1979:609) om allmän investeringsfond (LAI) skall nämligen vid återföring ett extra tillägg på 20 procent av det återförda beloppet tas upp som intäkt. Detta tillägg görs inte i bokföringen utan endast i deklarationen. Trots tillägget kan en återföring vara motiverad om några utsikter till ianspråktagande inte kan skönjas inom överskådlig framtid och än mer om företaget har möjligheter att neutralisera återföringen med något avdrag som annars inte skulle kunna utnyttjas, exempelvis ett gammalt förlustavdrag.

De problem som uppstår i samband med fondåterföring gäller i allmänhet återbetalningen av spärrkontomedlen. Lagreglerna om utbetalning av kontomedel finns i 14 § LAI. Där räknas utbetalningsgrunderna upp i sex punkter (a—f) i första stycket. Punkten c) gäller återföringsfallen. Den föreskriver att spärrkontomedlen ”får utbetalas endast om allmän investeringsfond i fall som avses i 11 § första stycket a)—g) helt eller delvis har återförts till beskattning”. De återföringsfall som avses är ianspråktagande utan tillstånd (a), kontouttag med stöd av tillstånd men utan fondavsättning i enlighet med tillståndet (b), uttag av fria sektorn utan motsvarande investering (c), avtal om överlåtelse eller pantsättning av kontomedel (d), nedlagd eller överläten verksamhet (e), fusion (f) och likvidation (g). (Inom parentes sagt kan man fråga sig varför 14 § hänvisar till 11 § b) och c) där ju utbetalningen är själva återföringsgrunden och således redan har skett.) För det nu diskuterade spørsmålet är det intressant att notera, att frivillig återföring till beskattning inte anges som utbetalningsgrund vare sig direkt i 14 § eller indirekt genom hänvisning till 11 § första stycket. Det är detta som är grundorsaken till problemen i samband med återbetalning av spärrkontomedel vid frivillig återföring. Lagstifta-

ren tycks helt enkelt inte ha tänkt på frivilliga återföringar. Således omnämns frivillig återföring överhuvudtaget inte i någon av investeringsfondförfattningarna i den svenska skattelagstiftningen under snart ett halvsekel. I propositionen till LAI (prop. 1978/79:210) sägs, att fondåterföring på företagets eget initiativ kan ske ”genom att ta ut fonden i anspråk utan tillstånd eller genom att avveckla den förvärvskälla vari fondavsättningen har gjorts eller genom att upphöra med verksamheten” (s 119). Däremot sägs ingenting om återföring utan förekomst av någon av de i lagen uppräknade återföringsgrunderna. Detta kan man inte utan vidare ta till intäkt för att det skulle ha varit en medveten avsikt att frivilliga återföringar inte skulle få förekomma. Snarare torde det vara fråga om ett förbiseende. Det är dock i så fall märkligt att förbiseendet kunnat bestå under så lång tid.

I praktiken har taxeringsmyndigheterna löst denna fråga på så sätt, att man betraktat den frivilliga återföringen som ett otillåtet ianspråktagande, om man nu över huvud taget bekymrat sig om ofullständigheten i lagstiftningen. I varje fall hör man inte talas om att frivilliga återföringar inte godtas av taxeringsmyndigheterna.¹

Så långt tycks således det hela vara gott och väl, trots allt. Men så återstår själva kärnfrågan; återbetalningen av spärrkontomedlen.

I 14 § tredje stycket LAI stadgas

”I fall som avses i första stycket c) skall länsstyrelsen på framställning av företaget besluta om utbetalning av medel som svarar mot tre fjärdedelar av den återförda fonden i den mån medlen inte tidigare återgått till företaget. Sådant beslut får inte utan medgivande av taxeringsintendenten fattas förrän taxeringen för det beskattningsår, då återföringen har skett, har vunnit laga kraft.”

Motsvarande bestämmelser finns i 22 § lagen (1955:256) om investeringsfonder för konjunkturutjämning (KIL). Av denna anledning nöjer sig departementschefen med att i propositionen med förslaget till LAI endast konstatera, att ”de i 14—17 §§ lagförslaget angivna bestämmelserna överensstämmer i allt väsentligt med nuvarande bestämmelser i 5 § första stycket samt 8, 18, 22, 25 och 28—30 §§ KIL” (prop. 1978/79:210 s. 121).

Den nu aktuella bestämmelsen i 22 § KIL infördes efter förslag i prop. 1959:6. Som motivering till förslaget anförde departementschefen följande (prop. s 19):

”Då investeringsfond återföres till beskattning, äger företaget återfå i riksbanken inbetalade medel. Enligt bestämmelserna i 22 § skall emellertid medlen återbetalas först sedan taxeringen vunnit laga kraft. Då taxeringsintendentens besvärstid i allmänhet inte utgår förrän den 30 april året efter taxeringsåret och ett överklagande ytterligare kan förskjuta den tidpunkt då taxeringen vinner laga kraft, kan utbetalningen bli avsevärt fördröjd. Detta uppskov med återbetalningen synes i vissa fall icke motiverat. Om frågan om återföring av fondmedlen inte är föremål för tvist, bör enligt min mening återbetalning kunna ske redan då taxeringsnämnden avslutat sitt arbete. Då det bör ankomma på taxeringsintendenten att bedöma, om taxeringen kan väntas bli överklagad såvitt gäller återföringen, bör denna tidigare återbetalning göras beroende av tillstyrkan från taxeringsintendenten. Ett tillägg av denna innebörd föreslås i 22 §.”

Detta motivuttalande torde gälla även för allmän investeringsfond. Uttalandet ger besked i åtminstone två väsentliga avseenden beträffande återbetalning av spärrkontomedel vid fondåterföring. Det ena är, att återbetalning över huvud taget inte kan ske under taxeringsperioden, alltså numera före den 1 november det år då återföringen taxeras. Det andra är, att vad taxeringsintendenten skall beakta vid sitt ställningstagande till en återbetalning är endast huruvida återföringen till beskattning kan förväntas bli överklagad, rimligtvis av den skattskyldige och med framgång. Tyvärr tycks alltför många taxeringsintendenter ha väl dunkla föreställningar om sin uppgift i detta sammanhang, eftersom det är långt ifrån ovanligt att återbetalning vägras på grund av att någon annan skattefråga än fondåterföringen anses oklar vid den aktuella taxeringen. Av det ovan återgivna motivuttalandet framgår emellertid att avsikten bl a är att just skatteprocesser om andra frågor inte skall fördröja återbetalningen.

Ordningen med taxeringsintendentens granskning av återföringen som villkor för återbetalning är väl motiverad, eftersom lagbestämmelserna inte medger återföring till beskattning enbart av den anledningen att kontouttag skett. Såsom nämnts ovan är det nämligen endast sådana kontouttag som sker med stöd av tillstånd om ianspråktagande eller enligt reglerna om fria sektorn som i vissa fall kan föranleda fondåterföring. Det skulle därför kunna förekomma, att taxeringsnämnden på eget initiativ återförde en fond till beskattning på felaktiga grunder, att företaget därefter fick ut spärrkontomedlen från riksbanken och slutligen fick fondåterföringen upphävd genom taxeringsbesvär. Då skulle företaget kunna ha kvar sin investeringsfond utan att samtidigt ha några spärrkontomedel på riksbanken. Det torde vara denna konsekvens som taxeringsintendentens kontroll är avsedd att förhindra.

Så långt är det ingenting märkligt med den rådande ordningen, men hur skall man se på saken om fondåterföringen skett genom en frivillig bokföringsåtgärd i företagets räkenskaper? En sådan återföring kan inte gärna sägas vara föremål för tvist. Lika fullt torde företaget kunna ta tillbaka återföringen bara genom att ändra bokslutet. Någon regel som skulle underkänna ett sådant återtagande på grund av kontouttag synes inte finnas. Således skulle även i detta fall det läget kunna uppkomma, att företaget, som först återfört sin fond men sedan ångrat sig, hade kvar fonden utan motsvarande spärrkontobehållning. Man skulle till och med kunna tänka sig ett medvetet utnyttjande av bristerna i regelsystemet för att uppnå ett sådant läge.

Bland de taxeringsintendenter, som är medvetna om problematiken, tycks den vanligaste uppfattningen vara, att eftersom en frivillig återföring kan återtas av den skattskyldige genom ordinära besvär, kan intendenten inte ge sitt medgivande förrän efter utgången av den skattskyldiges besvärstid.

Fondlagstiftningens ofullständighet i fråga om frivilliga återföringar leder till stora olikheter för de berörda företagen, beroende på vilken taxeringsin-

tendent som råkar ta ställning i återbetalningsfrågan. Skillnaden mellan återbetalningstidpunkterna kan vara upp till 15 månader (från början av taxeringsperioden till efter taxeringens lagakraftvinnande den 1 juli året efter taxeringsåret). Det kan också handla om mycket stora belopp. Återbetalningsfrågan är således viktig för företagen. I frivilligfallen finns inte någon skattefråga för taxeringsintendenten att bedöma. Hans medverkan är därför överflödigt och en onödig omgång. En enklare och för alla parter bättre ordning vore, att direkt i LAI föreskriva en viss dag då återbetalning tidigast får ske i frivilligfallen och därmed befria taxeringsintendenterna från medverkan i dessa fall. Kombinerad med en regel som omöjliggör återtagande av frivillig återföring sedan spärrkontouttag skett, skulle denna återbetalningsdag kunna infalla redan under taxeringsåret.

1. För fullständighetens skull påpekas, att i departementschefens kommentar till bestämmelserna om avveckling av investeringsfonder enligt 1947 års förordning sägs bl a följande (prop 1978/79:210 s 122):

”Jag anser att återföringen skall göras senast vid 1982 års taxering eller — om företaget undantagsvis inte skall taxeras år 1982 — vid 1983 års taxering. Under övergångstiden har ett företag möjlighet att frivilligt återföra investeringsfonden eller del av denna till beskattning.”

Red anm. I prop 1986/87:47 om ändringar i taxeringsorganisationen föreslås — som en följdändring — att 14 § tredje stycket LAI skall ha följande lydelse:

I fall som avses i första stycket c) skall länskattemyndigheten på framställning av företaget besluta om utbetalning av medel som svarar mot tre fjärdedelar av den återförda fonden i den mån medlen inte tidigare har återgått till företaget. Om hinder inte föreligger får sådant beslut fattas även om taxeringen för det beskattningsår, då återföringen har skett, inte har vunnit laga kraft.

Snogeholms Slott



Seminarieprogram våren 1987

**27-29 april
1987**

Familjeföretagets generationsskiftesplanering. Den nya familjerätten och nya regler för arvs- och gåvobesättning kräver en översyn av generationsskiftesplaneringen för alla familjeföretag. Vid detta seminarium behandlas dels de nya reglerna dels andra skatteregler av betydelse för planeringen.

**14-15 maj
1987**

Aktiebolagens finansieringsformer. Under senare år har ett flertal nya finansieringsformer introducerats på marknaden och ändringar gjorts i kapitalbesättningen. De nya reglerna redovisas och flera praktiska fall diskuteras. Såväl skatterättsliga som bolagsrättsliga aspekter tas upp.

**18-19
maj 1987**

Internationell företagsbesättning. Svenska företag blir alltmer internationaliserade och allt fler utländska företag etablerar sig i Sverige. Kunskaperna om skattereglerna är därvid av största vikt och vid detta seminarium presenteras de viktigaste reglerna i svensk intern skatterätt, de viktigaste avtalen och några etableringsländers interna rätt, bl a de nya skattereglerna i USA.

Snogeholms Utbildnings AB anordnar även företagsanpassad utbildning inom skatte- och bolagsrätt, t ex kurser inför bokslutsarbetet, utbildning av koncerncontrollers m m.

För vidare information ring eller skriv till **Snogeholms Utbildnings AB, Ängdalsvägen 36, 217 47 Malmö, tel 040-722 85.**