

Vinstskatt och vinstdelning

av kammarrättsassessorn Gustaf Sandström

1 Inledning

I april antog riksdagen regeringens förslag till tillfällig vinstskatt (prop. 1982/83:102, SkU 40, SFS 1983:219). Syftet med förslaget var att öka förutsättningarna för en återhållsam lönerörelse. Skatten betecknades också som en provisorisk vinstdelning för år 1983.

Kort efter riksdagsbeslutet om vinstskatten överlämnade vinstdelningsgruppen betänkandet (Ds Fi 1983:13) En modell för vinstdelning. I betänkandet definieras en "övervinst" som skall kunna bli föremål för delning i ett permanent vinstdelningssystem. Förvaltningen och användningen av vinstdelningsbeloppen behandlas inte i betänkandet.

Vinstdelningsgruppens förslag är nu på remiss (förslaget beskrivs kortfattat i slutet av artikeln). Remisstiden går ut den 10 augusti 1983.

2. Den tillfälliga vinstskatten

2.1. Grunddragen

Den tillfälliga vinstskatten är en särskild skatt på aktiebolagens vinster. Vinstskatten förs till AP-fonden. Totalt rör det sig om ungefär 1 miljard kr. Skatten är inte avdragsgill vid inkomsttaxeringen.

Vinstskatten utgår med 20 % av den utdelning som bolaget lämnar för verksamhetsåret 1983. Utdelning på aktier som nyemitterats under året ingår inte i beskattningsunderlaget i den mån utdelningen berättigar till Annullavdrag.

Med verksamhetsåret 1983 avses det räkenskapsår som avslutas närmast efter den 1 juli 1983. Det första "normala" räkenskapsår som berörs är således den 1 september 1982 — den 31 augusti 1983. Är det aktuella räkenskapsåret kortare eller längre än tolv månader skall underlaget för skatten jämkas. Är räkenskapsåret t ex åtta månader skall utdelningen räknas upp med faktorn 12/8 och skatten beräknas på det uppräknade beloppet. Är räkenskapsåret kortare än åtta månader omfattar verksamhetsåret 1983 också det följande räkenskapsåret.

Som utdelning räknas all utdelning till aktieägarna som lämnas enligt bestämmelserna i 12 kap ABL eller enligt motsvarande bestämmelser i lagen (1955:183) om bankrörelse och försäkringsrörelselagen (1982:713). I princip är det alltså det utdelningsbeslut som fattas av den ordinarie bolagsstämman efter verksamhetsåret 1983 (normalt under våren 1984) som avgör skattens storlek. Det spelar i det här sammanhanget ingen roll om utdelningen täcks av årets resultat eller om fonderade vinstmedel tas i anspråk.

Lagen om tillfällig vinstskatt (vinstskattelagen) innehåller också regler om preliminära inbetalningar. Prelimiärbeloppet är 10 % av den utdelning som förfaller till betalning under år 1983. Skyldigheten att betala preliminärbelopp gäller bara bolag vars aktier är inregistrerade vid Stockholms fondbörs. Prelimiärbeloppet får räknas av mot vinstskatten.

RSV är beskattningsmyndighet för vinstskatten. Bolag som lämnar utdelning skall ge in en särskild deklaration till RSV senast åtta månader efter utgången av verksamhetsåret 1983 och samtidigt betala in skattebeloppet. Förfarandet i övrigt knyter i huvudsak an till 1959 års förfarandelag för indirekta skatter.

I det följande uppehåller jag mig i första hand vid de bestämmelser i lagen som syftar till att undvika kedjeeffekter i koncernförhållanden o d. Jag tar också upp den särskilda skatteflyktsklausul som finns i lagen och frågan hur vinstskatten skall hanteras vid tillämpning av dubbelbeskattningsavtal.

2.2. Utdelning inom koncerner o d

Vinstskatten är avsedd att träffa "normala" utdelningar till aktieägarna. Syftet är inte att skattebelägga utdelningar mellan närstående bolag. Vid bestämmande av den undantagna kretsen av utdelningar skulle skattereglerna för antingen koncernbidrag eller utdelningar kunna tas till utgångspunkt.

För att ett koncernbidrag skall accepteras skattemässigt måste de utomstående ägarintressena vara mindre än 10 %. Utdelning kan i allmänhet ske utan skattekonsekvenser om det mottagande bolaget röstar för minst 25 % av aktierna i det utdelande bolaget. Vinstutjämning i denna form förutsätter dock i princip att vinst tas fram till beskattning i det utdelande bolaget.

I vinstskattesystemet har anknytningen skett till reglerna för beskattning av utdelningar. En utdelning som är undantagen från kedjebeskattnings skall således i princip också vara befriad från vinstskatt.

De oönskade kedjeeffekterna i vinstskattesystemet skulle kunna undvikas på två olika sätt. Den ena metoden går ut på att det utdelande bolaget får räkna bort viss del av den lämnade utdelningen från beskattningsunderlaget. Den andra metoden innebär att vinstskatten beräknas på skillnaden mellan egen utdelning och mottagen utdelning som har beskattats i ett tidigare led.

En förutsättning för Annullavdrag är att utdelningen går till vissa kategorier av mottagare. Liknande regler finns i lagen (1982:336) om avdrag för utdelning på icke börsnoterade aktier. De båda lagarna om utdelningsavdrag utgår alltså från den förstnämnda tekniken. Om motsvarande regler användes för vinstskattens del skulle den lämnade utdelningen klyvas i en skattepliktig och en icke skattepliktig del.

Departementschefen ansåg att utredningsproblemen skulle bli alltför stora med denna metod. Valet föll alltså på den andra metoden. Den innebär att det utdelande bolaget får betala vinstskatt för all utdelning (utom viss utdelning

på nyemitterade aktier) men att bolaget kan få räkna av vinstskatt som ett närstående bolag erlagt i tidigare led. Tekniken påminner således om den som gäller för mervärdeskatten.

Enligt 4 § första stycket vinstskattelagen är skatten 20 % av beskattningsunderlaget. Beskattningsunderlaget kan vara positivt eller negativt. Beskattningsunderlaget är negativt om den utdelning som skall tillgodoräknas bolaget är större än bolagets egen utdelning för verksamhetsåret 1983. Bolaget kan i så fall erhålla 20 % av underskottsbeloppet från staten (även här krävs deklaration). Rätt till betalning kan föreligga också om bolaget inte har lämnat någon egen utdelning för verksamhetsåret 1983. Detta förutsätter en ansökan till RSV senast tjugo månader efter utgången av verksamhetsåret 1983.

Vid inkomstbeskattningen har förvaltningsföretagen en särställning. Ett förvaltningsföretag är frikallat från skattskyldighet för utdelning i den mån utdelning som uppburits under ett beskattningsår motsvaras av egen utdelning för samma år (investmentföretag kan med bibehållen skattefrihet fondera 20 % av den uppburna utdelningen). Förvaltningsföretagen har helt undantagits från skyldigheten att betala vinstskatt.

Det som avgör om ett bolag skall räknas som förvaltningsföretag är arten av verksamheten under verksamhetsåret 1983. Dispenser från RSV enligt punkt 1 sjunde stycket av anvisningarna till 54 § KL slår igenom vid bedömningen i vinstskattesystemet.

En konsekvens av att ett bolag inte är skattskyldigt för egen utdelning är att bolaget inte kan tillgodoräknas utdelning. Ett bolag som anses som förvaltningsföretag berörs således i princip inte av lagstiftningen. Motsvarande gäller för andra företag — t ex ekonomiska föreningar och utländska bolag — som inte betalar vinstskatt på egen utdelning.

Reglerna om i vilka fall ett (icke förvaltande) aktiebolag skall tillgodoräknas utdelning finns i 5 § vinstskattelagen.

Det typiska fallet — det där bolaget självt uppbär utdelningen — finns i 5 § första stycket. Två förutsättningar gäller för att tillgodoräknande skall få ske. För det första skall utdelningen vara undantagen från inkomstbeskattning hos mottagaren enligt reglerna i punkt 1 tredje—femte styckena av anvisningarna till 54 § KL. Vidare skall utdelningen vara skattebelastad, d v s den skall ha räknats in i beskattningsunderlaget för det utdelande bolaget. I sak innebär det att utdelningen skall ha lämnats av ett bolag som inte är ett förvaltningsföretag och att utdelningen skall hänföra sig till detta bolags verksamhetsår 1983. Departementschefen illustrerade beräkningarna med ett exempel.

M är moderbolag till D, som i sin tur är moderbolag till DD. Alla bolagen är rörelsedrivande och har kalenderår som räkenskapsår. För verksamhetsåret 1983 delar DD ut 100 till D. D:s egen utdelning till M är 70 och M:s utdelning för samma år är 20. Inget av bolaget har uppburit utdelning från annat håll. Beskattningsunderlagen för de tre bolagen blir då som följer.

	DD	D	M
Lämnad utdelning	100	70	20
Utdelning som tillgodoräknas		— 100	— 70
Beskattningsunderlag	100	— 30	— 50

Beskattningsunderlaget för de tre bolagen sammantaget blir 20 (100—30—50), d v s just det belopp som moderbolaget (M) delar ut till sina aktieägare.

Det mer komplicerade fallet beskrivs i 5 § andra stycket. Situationen är där den att utdelningen har uppburits av ett förvaltningsföretag som satts in mellan de två bolagen. Om moderbolaget äger mer än 90 % av aktierna eller andelarna i förvaltningsföretaget kan moderbolaget få tillgodoräkna sig utdelningen. Förvaltningsföretagets egen eventuella utdelning saknar betydelse i sammanhanget. En förutsättning för att tillgodoräknande skall få ske är att utdelningen skulle ha varit skattefri enligt kedjebeskattningsreglerna om utdelningen hade uppburits direkt av moderbolaget. Ett ytterligare krav är naturligtvis också här att utdelningen är skattebelastad.

Det förekommer att bolag byter skatterättslig status — ett förvaltande bolag blir rörelsedrivande och vice versa. För att få en enhetlig bedömning utgår man vid tillämpning av reglerna om tillgodoräknande från att utdelningen uppbärs under verksamhetsåret 1983. Ett bolag som är förvaltningsföretag under verksamhetsåret 1983 kan således inte få tillgodoräkna sig en utdelning även om utdelningen uppbärs vid en tidpunkt då bolaget är rörelsedrivande. Förhållandena under verksamhetsåret 1983 är också utslagsgivande vid bedömningen av om det "inskjutna" bolaget skall räknas som förvaltningsföretag och vid det hypotetiska test som skall göras på moderbolaget i detta fall.

I 1959 års förfarandelag finns en särskild möjlighet att i extraordinära fall befria från skatt. Denna regel gäller också för vinstskatten. Ett tänkbart befrielsefall kan enligt departemenschefen vara utdelning av engångskaraktär inom en koncern i samband med en ändring av koncernens struktur. De i viss mån schablonartade reglerna om skattskyldighet och tillgodoräknande av utdelning kan nämligen här tänkas ge ett materiellt felaktigt resultat.

2.3. Skatteflyktsklausulen

Lagen (1980:865) mot skatteflykt gäller inte i fråga om vinstskatten. I stället har i vinstskattelagen tagits in en särskild skatteflyktsklausul med följande lydelse (10 §).

Har ett bolag i syfte att reducera beskattningsunderlaget minskat sin utdelning för verksamhetsåret 1983 och i stället ökat utdelningen för näraliggande år eller har bolaget annars otillbörligen vidtagit åtgärd som syftar till att kringgå denna lag, skall beskattningsunderlaget bestämmas efter vad som får antas ha gällt om bolaget inte hade vidtagit den otillbörliga åtgärden.

Som framgår av lagtexten gäller två förutsättningar för att klausulen skall kunna tillämpas. Avsikten med bolagets åtgärd skall vara att minska beskattningsunderlaget. Åtgärden skall vidare vara otillbörlig.

Enligt departementschefen torde den åtgärd som aktualiserar en tillämpning av klausulen normalt vara att bolaget slopar sin utdelning för verksamhetsåret 1983 eller sänker utdelningen så att den även med tillägg för vinstskatten blir lägre än tidigare år. En utdelningssvacka för verksamhetsåret 1983 behöver dock inte föranleda något ingripande om bolaget kan visa att den motiveras av bakomliggande ekonomiska förhållanden. Syftet har ju då inte varit att minska beskattningsunderlaget.

För att klausulen skall få tillämpas krävs vidare att åtgärden framstår som otillbörlig. I detta ligger att bolaget avser att på annat sätt kompensera aktieägarna för bortfallet i utdelning. I lagtexten anförs som exempel att utdelningen för näraliggande år höjs. I förarbetena nämns som en annan tänkbar otillbörlig åtgärd att aktieutdelningen ersätts med en höjning av räntan på bolagets skulder till aktieägarna eller med att egendom överförs till aktieägarna på annat sätt än genom utdelning enligt 12 kap ABL.

Lagrådet konstaterade att en skatteflyktsbestämmelse av det aktuella slaget torde vara nödvändig om lagstiftningen skulle få önskad effekt. Enligt lagrådet kunde bestämmelsen bara bli tillämplig i tämligen flagranta kringgåendefall.

2.4 Vinstskatten och dubbelbeskattningsavtalen

Internationell dubbelbeskattning kan i Sverige lindras eller undanröjas med stöd av dubbelbeskattningsavtal eller — om avtal saknas — enligt våra interna regler. I det senare fallet blir vinstskatten inte aktuell. De interna reglerna kan nämligen bara föranleda en minskning av den statliga och den kommunala inkomstskatten.

I dubbelbeskattningsavtalen uppräknas de skatter på vilka avtalet skall tillämpas. På svensk sida brukar uppräknningen omfatta bl a den statliga och den kommunala inkomstskatten, utskiftningsskatten och ersättningskatten. Normalt innehåller avtalen en bestämmelse om att avtalet skall tillämpas också på skatter av samma eller i huvudsak likartat slag som efter avtalets undertecknande påförs vid sidan av eller i stället för de skatter som räknas upp i avtalet. Det kan, anförde departementschefen, mot denna bakgrund inte uteslutas att vinstskatten vid tillämpning av flertalet dubbelbeskattningsavtal kan komma att anses som en skatt som omfattas av avtalet i fråga.

Den omständigheten att vinstskatten kan komma att omfattas av ett avtal innebär inte i och för sig att avtalets regler om undanröjande av dubbelbeskattning faktiskt kommer att tillämpas på vinstskatten. Oavsett om dubbelbeskattningen undanröjs genom credit of tax-metoden eller exemptmetoden förutsätter en tillämpning av avtalet att samma person under en och samma

tidsperiod beskattas i de båda avtalslutande staterna för en och samma inkomst. Eftersom vinstskatten beräknas på ett annat underlag än den vanliga inkomstskatten är det enligt departementschefen osannolikt att vinstskatt kan komma att tas i anspråk för avräkning av utländsk skatt eller, om exempt-metoden tillämpas, att utländsk inkomst kan komma att undantas vid beräkning av vinstskatt. Departementschefen framhöll också att vinstskatten skall tas ut av svenska aktiebolag på deras vinst och inte av den som mottar utdelningen och att bestämmelserna därför inte kom i konflikt med reglerna i avtalen om begränsning eller undanröjande av svensk kupongskatt.

Lagrådet ansåg att det inte kunde antas annat än att i vart fall de avtal som uttryckligen skall tillämpas på ersättningskatten också kommer att anses tillämpliga på vinstskatten. Lagrådet var för sin del inte berett att göra något generellt uttalande i frågan hur förekomsten av utländsk inkomst kan påverka uttaget av vinstskatt. Lagrådet erinrade om att tillämpningen av avtalen i första hand ankommer på skattemyndigheter och skattedomstolar.

3. Vinstdelningsgruppens betänkande

Vinstdelningen träffar enligt förslaget aktiebolag, ekonomiska föreningar, sparbanker och ömsesidiga skadeförsäkringsanstalter. Vinstdelningsavgiften är 20 % av vinstdelningsunderlaget. Underlaget bestäms vid den årliga taxeringen. Påförd avgift är avdragsgill vid beräkning av statlig och kommunal inkomstskatt.

Enligt direktiven skulle underlaget för vinstdelning vara vinsten över en viss nivå (normalvinst). Direktiven lämnade öppet hur "vinsten" och "normalvinsten" skulle bestämmas.

En utgångspunkt i gruppens¹ arbete var att vinstbegreppet i vinstdelningssystemet skulle spegla det verkliga resultatet av företagets verksamhet. Stimulansavdrag och andra skattemässiga avdrag borde därför inte påverka vinsten och detsamma borde gälla för bokslutsdispositioner. Vinsten borde vidare inte mätas i nominella utan i reala termer.

I gruppens förslag godtas vissa av bokslutsdispositionerna. Avsättningar till investeringsfond och överavskrivningar på inventarier föranleder således ingen justering vid beräkning av vinstdelningsunderlaget. Skälet till detta är bl a att det har ansetts önskvärt att tillåta en viss utjämning av vinster mellan olika år. Någon ny möjlighet till vinstutjämning föreslås inte.

Från den reala vinsten skall dras ett fribelopp. Fribeloppet är 6 % av lönesumman eller 500 000 kr. En grupp av närstående företag får antingen dela på ett fast fribelopp om 500 000 kr eller alla använda det lönebaserade fribeloppet.

Enligt gruppens förslag skall underlaget för vinstdelningen bestämmas enligt följande schema.

Statligt beskattningsbar inkomst

- + Skattemässiga avdrag (kommunalskatte-, förlust-, investerings-, forsknings-, exportkredit- samt Annell- och andra utdelningsavdrag).
- + Avsättning till lagerreserv, resultatutjämningsfond o d (minuspost om reserven minskats).
- Årets beräknade skatt, statlig och kommunal.
- = NOMINELLT RESULTAT

- Årets inflationstal multiplicerat med vissa tillgångar (monetära tillgångar, lager, maskiner och inventarier vid årets början) samt årets nominella resultat och nyemitterat kapital.
- Extra inflationsavskrivning på byggnader och markanläggningar.
- + Årets inflationstal multiplicerat med skulderna vid årets början (inkl. investeringsfond).
- = REALT RESULTAT

- Fribelopp (6 % av lönesumman alt. 500 000 kr).
- = AVGIFTSUNDERLAG

Transformeringen från ett nominellt till ett reall resultat följer i huvudsak förslaget från realbeskattningsutredningen (SOU 1982:1). Det monetära kapitalet behandlas dock inte på samma sätt. Realbeskattningsutredningen föreslog att den reala justeringen för det monetära kapitalet skulle ske med utgångspunkt i räntebetalningarna. I vinstdelningsgruppens förslag sker justering med utgångspunkt i värdet av monetära tillgångar och skulder vid räkenskapsårets ingång.

Som nämndes inledningsvis är vinstdelningsgruppens betänkande på remiss till den 10 augusti. Vid det laget har remissvaren på realbeskattningsutredningens betänkande kommit in och de kan således beaktas vid den fortsatta beredningen.

¹ Ordförande Per-Olof Edin (finansdepartementet), ledamöter direktören Anders Althin (Gambro AB), ekonomen Dan Andersson (LO), departementsrådet Stig von Bahr (finansdepartementet), aukt. revisorerna Hans Edenhämmar och Lars Jernberg, utredningssekreteraren Clas Nykvist (TCO), skattedirektören Olle Roos (RSV), sakkunnig direktören Göran Nilsson (Gambro AB), expert kanslirådet Olle Stångberg (industridepartementet), sekreterare kammarrättsassessorn Gustaf Sandström.