

Ändring i beskattningsreglerna för koncernbidrag

Av kammarrättsfiskalen Lennart Wingqvist

Genom lagstiftning år 1979 gjordes vissa ändringar i bestämmelserna om öppna koncernbidrag. Bl a infördes förbud mot avdrag för koncernbidrag som lämnas i flera led inom en koncern, s k etappvisa koncernbidrag. Vidare begränsades rätten att göra avdrag för koncernbidrag från fastighetsförvaltande fåmansföretag. Bestämmelserna tillämpas första gången vid 1981 års taxering.

Under våren 1981 har ett par ändringar skett i denna lagstiftning (prop. 1980/81:120, SkU 45, rskr 239, SFS 1981:264). Ändringarna innebär att de begränsningar i avdragsrätten som infördes år 1979 mjukas upp. Bl a har två dispensregler tillkommit. De nya bestämmelserna är tillämpliga redan fr o m 1981 års taxering.

1 Etappvisa koncernbidrag

Avdragsförbudet

En viktig princip bakom reglerna om koncernbidrag är att den sammanlagda skattebelastningen på de i en koncern ingående företagen inte bör vara större än om koncernföretagens verksamheter i stället hade bedrivits i ett enda företag. Det har ansetts rimligt att samma möjligheter till resultatutjämnning mellan de olika verksamhetsgrenarna, som skulle ha förelegat i sistnämnda fall, upprätthålls då verksamheterna i stället delas upp på skilda företag i en koncern. Å andra sidan bör resultatutjämningsmöjligheterna inte heller gå längre än så. Till stöd för denna princip kan anföras bl a önskemålet om neutralitet mellan olika företagsformer. En annan betydelsefull grund är kravet på skydd för det kommunala beskattningsintresset.

De nu angivna synpunkterna kommer till uttryck bl a i de särskilda bestämmelser om beskattning av koncernbidrag som finns intagna i punkt 3 sjätte stycket av anvisningarna till 43 § och 57 § 3 mom andra stycket kommunal-skattelagen (KL). Bestämmelserna innebär i korthet att ett koncernbidrag som lämnats mellan företag i olika kommuner under vissa förutsättningar skall tas upp till beskattning i den kommun där det givande företaget har erhållit avdrag för bidraget. Man brukar i detta sammanhang tala om att bidraget "återläggs".

Fr o m 1981 års taxering gäller att avdrag i princip inte får medges för koncernbidrag som lämnas i flera led inom en koncern, s k etappvisa koncernbidrag. Det är således inte längre möjligt att, med avdragsrätt i mellanliggande led, förmedla ett koncernbidrag från en ursprunglig givare till en slutlig mottagare via ett eller flera andra koncernbolag. Som jag inledningsvis antydde har dock en särskild dispensregel införts under våren 1981. Jag återkommer strax till denna.

När förbudet mot avdrag för etappvisa koncernbidrag infördes 1979 (prop 1978/79:210, SkU 57, rskr 389, SFS 1979:612) var detta föranlett av de olägenheter av såväl praktisk som materiell natur som systemet gav upphov till vid den kommunala beskattningen. De praktiska problemen sammanhänger med tillämpningen av återläggningsreglerna. I fråga om koncernbidrag som lämnats i etapper inom koncernen kan en formellt riktig återläggning fordra ett omfattande arbete för taxeringsmyndigheterna. Återläggning kan i vissa fall bli aktuell i vart och ett av de led som bidraget har passerat. Detta innebär också att hela återläggningskedjan riskerar att påverkas, om taxeringen ändras för något av de inblandade företagen.

På grund av återläggningsreglernas utformning är det vidare inte säkert att ens en formellt riktig återläggning av ett i flera led utgivet koncernbidrag alltid leder till ett materiellt riktigt beskattningsresultat. Trots återläggningen kan koncernbidraget komma att bli beskattat i en annan kommun än den som skulle ha haft beskattningsrätten om bidraget i stället hade lämnats direkt till den slutliga mottagaren.

Det förbud mot avdrag för etappvisa koncernbidrag som infördes genom 1979 års lagstiftning var undantagslöst. För att inte möjligheterna till resultatutjämning skulle försämrats genom åtgärden, kombinerades avdragsförbudet med en utvidgad rätt till avdrag för direkta koncernbidrag. I propositionen (s 168) uttalade föredraganden att han i och för sig var medveten om att de nya reglerna kunde medföra att vissa koncerner fick lägga om sina rutiner. Med hänsyn till att reglerna inte avsågs bli tillämpliga förrän vid 1981 års taxering, borde företagen dock ha tid att anpassa sig till det nya systemet.

Dispensregeln

1979 års bestämmelser innebar, som jag nyss nämnde, i princip ingen begränsning av koncernernas möjligheter till resultatutjämning. Den utvidgade rätt till avdrag för direkta koncernbidrag som samtidigt infördes medger i fortsättningen avdragsrätt för direkta koncernbidrag mellan två företag i alla de situationer där det tidigare varit möjligt att förmedla bidrag mellan företagen på indirekt väg. Avdragsförbudet kan emellertid ge påtagliga praktiska och redovisningstekniska konsekvenser. Särskilt i koncerner med ett större antal dotterbolag har det tidigare ansetts lämpligt att samla upp överskotten

från de vinstgivande företagen hos ett enda företag och därefter fördela medlen på de koncernföretag som visar förlust. Genom avdragsförbudet omöjliggörs en sådan ordning. För vissa typer av koncerner kan detta ge upphov till svårigheter att administrera verksamheten, vilket på sikt riskerar att hämma uppbyggnaden av nya dotterbolag.

För att undvika sådana konsekvenser infördes under våren 1981 den dispensregel som finns intagen i punkt 3 femte stycket av anvisningarna till 43 § KL. Enligt bestämmelsen kan regeringen i vissa fall medge undantag från det i samma stycke stadgade förbudet mot avdrag för etappvisa koncernbidrag. Som förutsättning för dispens uppställs kravet ”synnerliga skäl”. Dispensregeln skall alltså tillämpas restriktivt. Med hänsyn till de motiv som ligger till grund för förbudet mot avdrag för etappvisa koncernbidrag, är det naturligt att stor betydelse vid prövningen måste tillmätas de konsekvenser en ev dispens skulle få vid den kommunala taxeringen. Dessa konsekvenser får vägas mot de olägenheter som avdragsförbudet medför för koncernen i fråga.

I propositionen (1980/81:120 s 16) betonades återläggningsreglernas betydelse vid bedömningen. Enligt föredraganden borde möjligheterna till dispens vara goda i de fall då förhållandet mellan de företag som berörs av det förmedlade koncernbidraget är sådant att återläggning av bidraget inte aktualiseras. Detta är fallet då samtliga berörda företag är verksamma *i en och samma kommun*. En liknande situation föreligger då företagets verksamheter är *integrerade* på sådant sätt att verksamheterna skulle ha bildat en gemensam förvärvskälla om de hade bedrivits i ett enda företag. Återläggning torde då inte bli aktuell om koncernbidraget avpassas så att varken den slutliga mottagaren eller de förmedlande företagen kommer att redovisa någon taxerad inkomst.

I övriga fall torde kraven komma att ställas högt vid bedömningen av om påvisade olägenheter av avdragsförbudet skall anses tillräckliga för att utlösa en dispens. Särskilt gäller detta om det kan antas att en dispens skulle komma att medföra några mer betydande avvikelser från det beskattningsresultat som uppkommer vid direktbidrag.

Avsikten är att dispens i normalfallet skall ges endast för ett begränsat antal år. Att dispens har medgivits för ett visst års taxering innebär därför inte nödvändigtvis att företaget kan räkna med att få dispens även i fortsättningen. I vissa fall kan syftet med en lämnad dispens i stället vara att bereda koncernen en förlängd tidsfrist för övergång till det nya systemet. I allmänhet torde dock omständigheterna vara sådana att företaget kan påräknas förnyad dispens så länge de dispensgrundande förutsättningarna består.

Dispensregeln är som nämnts tillämplig redan fr o m årets taxering. Regeringen har hittills meddelat dispens i ett fall. Beslutet avsåg ICA-koncernen. ICA-koncernen består av ICA AB med de tre regionföretagen ICA Eol AB ICA Essve AB och ICA Hakon AB samt ett antal specialiserade dotterbolag.

Regionföretagen har var sitt dotterbolag, som i sin tur är moderföretag i regionföretagens detaljhandelsgrenar. I de tre detaljhandelsgrenarna ingår totalt ca 390 dotterbolag (butiksbolag).

Butiksbolagens etablering och uppbyggnad regleras genom det så kallade ICA-avtalet. Avtalet innebär att en enskild köpman och regionföretaget bildar ett aktiebolag (butiksbolaget) med ett aktiekapital på 50 000 kr. Via moderföretaget i detaljhandelsgrenen innehar regionsföretaget i starten 91 % av aktiekapitalet i butiksbolaget medan köpmannen innehar 9%. Under ett butiksbolags första verksamhetsår uppkommer ofta förluster, som skulle leda till likvidation om inte bolaget erhöll kapitaltillskott. Genom ICA-avtalets konstruktion kan respektive regionföretag via moderföretaget i detaljhandelsgrenen temporärt tillskjuta medel genom koncernbidrag. Bidragen är uteslutande avsedda att täcka de bokföringsmässiga underskott som redovisas i butiksbolaget. När butiksbolagets rörelse har blivit lönsam skall de erhållna koncernbidragen återbetalas genom att bidrag lämnas från butiksbolaget till moderföretaget. Köpmannen skall herefter köpa resterande aktier i butiksbolaget varigenom koncernförhållandet upphör.

Under år 1979 hade de tre moderföretagen i detaljhandelsgrenarna lämnat koncernbidrag till totalt 172 butiksbolag med negativt rörelseresultat. Bidragens sammanlagda belopp uppgick till ca 43 milj kr. Samma år hade moderföretagen mottagit koncernbidrag i återbetalning från 157 butiksbolag, som tidigare erhållit motsvarande stöd, till ett sammanlagt belopp av ca 50 milj kr. De mottagande och givande butiksbolagen var verksamma i 72 respektive 82 olika kommuner. Bidragsgivningen kunde förväntas få motsvarande omfattning år 1980 och påföljande år.

Enligt ansökningen skulle en tillämpning av bestämmelserna i punkt 3 femte stycket av anvisningarna till 43 § kommunalskattelagen ge upphov till svåra redovisningsproblem, eftersom koncernbidrag skulle behöva lämnas direkt mellan de olika butiksbolagen i stället för att gå vägen över moderföretagen i detaljhandelsgrenarna. Direktbidrag skulle vidare medföra störningar i relationerna mellan givande och mottagande butiksbolag.

I ansökningen hemställdes om medgivande för moderföretagen i respektive detaljhandelsgren att göra avdrag för koncernbidrag till underliggande butiksbolag utan hinder av att moderföretagen samma år mottagit koncernbidrag från andra underliggande butiksbolag eller från respektive regionföretag. Ansökningen avsåg taxeringarna under åren 1981—1983.

Regeringen medgav den sökta dispensen i fråga om 1981 och 1982 års taxeringar. Däremot avslogs ansökningen beträffande 1983 års taxering. Beslutet torde i denna del ha motiverats av att 1983 års taxering låg alltför långt fram i tiden för att en tillförlitlig bedömning av dispensförutsättningarna skulle kunna göras.

2 Koncernbidrag från fastighetsförvaltande fåmansföretag

Spärregeln

Det svenska skattesystemet innehåller långtgående regler om skattefrihet för utdelning som ett moderbolag uppbär på aktier i ett dotterbolag. Avsikten med dessa regler är att undvika att utdelningsinkomsterna blir beskattade flera gånger innan de lämnar bolagssektorn och på nytt beskattas hos aktieägare utanför bolagssektorn (s k kedjebeskattnings). I vissa situationer har det emellertid ansetts motiverat att upprätthålla kedjebeskattningsreglerna. Reglerna härom finns i punkt 1 av anvisningarna till 54 § KL.

Kedjebeskattningsreglerna är numera intimt sammankopplade med bestämmelserna om koncernbidrag. Denna koppling har tillkommit för att förhindra att den kedjebeskattningsreglerna som fortfarande upprätthålls skall kringgå genom att dotterbolagets inkomst — istället för att delas ut — överförs till moderbolaget via avdragsgillt koncernbidrag. För att hindra detta har som förutsättning för avdrag för koncernbidrag i vissa fall uppställts kravet att moderföretaget skulle ha varit frikallat från skattskyldighet för utdelning som företaget hade uppburit från det bidragsgivande företaget under samma beskattningsår (jfr punkt 3 första stycket d) och e) av anvisningarna till 43 § KL).

För fåmansbolagen gällde tidigare olika regler vid utdelningsbeskattningsreglerna beroende på hur bolaget använde utdelningsinkomsterna. Fåmansbolag som kunde visa att vinstmedlen i skälig omfattning hade använts för vidareutdelning till aktieägarna (s k vita fåmansbolag) erhöll skattefrihet för utdelningen i samma utsträckning som andra aktiebolag. Övriga fåmansbolag (s k svarta fåmansbolag) var skattskyldiga för utdelning på alla aktier utom vissa organisationsaktier.

I samband med att kedjebeskattningsreglerna ändrades 1979 konstaterades att det inte längre var motiverat att upprätthålla särbestämmelserna om svarta fåmansbolag. Reglerna upphävdes därför. Samtidigt uppmärksammades dock att ett ensidigt slopande av särbestämmelserna skulle kunna öppna möjligheter till kringgående av de speciella principerna om lön till delägare i fastighetsförvaltande fåmansföretag. Dessa principer innebär att ett fastighetsförvaltande fåmansföretag enligt praxis har endast begränsad rätt till avdrag för lön till delägare i företaget. Medan någon prövning i allmänhet inte brukar ske av skäligheten av den lön företagsledaren tar ut från ett rörelsedrivande fåmansbolag, medges vanligen inte avdrag för löneuttag från ett fastighetsförvaltande fåmansbolag utöver en viss procent av bruttointäkterna. Utan en särskild spärregel skulle det vara möjligt att kringgå dessa principer genom att fastighetsbolagets inkomster först fördes över till ett rörelsedrivande fåmansbolag genom avdragsgillt koncernbidrag och därefter togs ut som avdragsgill lön av delägarna. För att hindra detta infördes en spärregel i

punkt 3 av anvisningarna till 43 § KL. Regeln innebär att avdrag för koncernbidrag från ett fåmansföretag vars huvudsakliga verksamhet avser fastighetsförvaltning får medges endast under förutsättning att också mottagarens huvudsakliga verksamhet avser fastighetsförvaltning.

Undantagsbestämmelsen

Syftet med spärregeln torde i och för sig inte ha sträckt sig längre än till att förhindra den nyss beskrivna formen av kringgående. I realiteten medförde bestämmelsen dock ett par betydelsefulla inskränkningar i koncernbidragsreglerna jämfört med vad som tidigare gällt. Avdragsrätt hade tidigare förelagat för koncernbidrag från ett fastighetsförvaltande moderbolag till dess rörelsedrivande dotterbolag. Vidare hade avdrag kunnat medges för bidrag från ett fastighetsförvaltande dotterbolag till ett rörelsedrivande moderbolag eller systerbolag, under förutsättning att aktierna i dotterbolaget utgjorde organisationsaktier för moderbolaget. Spärregeln innebar att avdragsrätten upphörde i dessa fall.

Det har ansetts att dessa båda inskränkningar skulle kunna medföra besvärande konsekvenser för vissa koncerner. Framför allt har man här tänkt på byggnads- och entreprenadföretagen där organisationen i många fall byggs upp utifrån hittills gällande koncernbidragsregler. Vissa byggkoncerner har sin fastighetsförvaltning helt eller till huvudsaklig del förlagd till moderföretaget, medan den egentliga byggnadsverksamheten bedrivs av dotterbolag. Moderbolagets fastigheter har ofta karaktären av lager i byggnadsrörelsen (omsättningsfastigheter). Ett absolut förbud mot avdrag för koncernbidrag från moderbolaget skulle här göra det omöjligt att använda överskotten av fastighetsförvaltningen för nödvändiga kapitaltillskott till byggnadsbolagen i samband med koncernuppbyggnaden eller vid lönsamhetskriser.

Även på ett annat område kunde spärregeln ge nackdelar. Ett inom företagssektorn vanligt förhållande är att det rörelsedrivande företags driftfastigheter ägs och förvaltas av ett dotterbolag. Aktierna i dotterbolaget betraktas då som organisationsaktier. 1979 års lagstiftning innebar att den rätt till avdrag för koncernbidrag från dotterbolaget till moderbolaget som tidigare förelagat slopades. En sådan ordning kan kritiseras bl a utifrån principen om neutralitet mellan olika företagsformer. Hade i stället driftfastigheten ägts av det rörelsedrivande företaget, skulle fastighetsinkomsten ha kunnat användas fritt för resultatutjämning i rörelsen. Fastighetsinnehavet skulle heller inte ha påverkat möjligheterna till avdrag för lön till delägarna. Något skäl att hindra koncernbidrag i dessa fall föreligger därför inte.

De ändringar i lagstiftningen som genomfördes under våren 1981 tar sikte bl a på de nu berörda problemen. Utgångspunkten är att det inte heller i fortsättningen skall vara möjligt att kringgå begränsningsreglerna för lön till delägare. Spärregeln står därför kvar men den har tillförts ett par väsentliga

kompletteringar. Den ena nyheten är att avdrag åter kan medges för koncernbidrag från ett företag som förvaltar driftfastigheter. Förutsättningen för avdragsrätt är att givarens fastighetsinnehav till *huvudsaklig* del stadigvarande används i jordbruk, skogsbruk eller rörelse som bedrivs av mottagaren. Med "huvudsaklig del" förstås en nyttjandegrad på 75—80%. Beträffande bedömningen av när detta krav skall anses vara uppfyllt anförde föredraganden (prop 1980/81:120 s 20):

Bedömningen bör i första hand grundas på värderationerna. Den omständigheten att mer än 20—25% av en byggnads yta används för garage, lager e d som hyrs ut till utomstående bör således inte hindra att undantagsregeln tillämpas om de lokaler som används i mottagarens rörelse representerar 75—80% av byggnadens värde.

Den bedömningsgrund som anvisas har i och för sig den fördelen att den torde bli relativt lätt att tillämpa. Det kan dock ifrågasättas om inte ytterligare en faktor bör beaktas i sammanhanget, nämligen fastighetsinkomstens storlek. Mot bakgrund av principerna rörande lön från fastighetsförvaltande fåmansbolag kunde det finnas skäl att ta relativt stor hänsyn till de inkomster fastighetsbolaget har av ren förvaltningsverksamhet i form av uthyrning etc. Den situationen kan t ex tänkas föreligga att ett företag som upplåter större delen av sin fastighet som lager i bidragsmottagarens rörelse, samtidigt uppbär hyresintäkter på den resterande delen som uppgår till mer än 25% av hela fastighetens marknadshyra. Om bedömningen grundas på inkomstrelationerna är huvudsaklighetskriteriet då inte uppfyllt. I det angivna fallet torde det dock i allmänhet förhålla sig så att också värdet av den uthyrda fastighetsdelen överstiger de stipulerade 20—25%. Skulle detta inte vara förhållandet bör det emellertid enligt min mening finnas skäl att låta inkomstens storlek väga tungt vid bedömningen.

Dispensregeln

1981 års lagändring innebär också att en dispensregel har införts. Enligt bestämmelsen kan riksskatteverket medge undantag från tillämpning av spärregeln om "särskilda skäl" föreligger. Dispensregeln tar sikte på främst två typfall. Det ena fallet avser koncernbidrag från ett företag som förvaltar driftfastigheter, vilka helt eller delvis används av *andra* koncernföretag än det företag som mottar koncernbidraget. Den nyss berörda undantagsbestämmelsen från spärregeln är inte tillämplig i denna situation. Det andra typfallet avser koncernbidrag från ett moderbolag, som förvaltar omsättningsfastigheter, till dotterbolag som bedriver byggnadsrörelse. Även i andra fall skall dispens kunna medges där detta är motiverat med hänsyn till sambandet mellan fastighetsinnehavet och en rörelse som bedrivs inom koncernen (neutralitetsaspekten) och där det inte bedöms föreligga någon risk för

kringgående av principerna för lön till aktieägare. Beträffande grunderna för dispensprövningen anförde föredraganden (prop. sid. 22):

I det första huvudfallet, dvs när det är fråga om driftfastigheter, kan omständigheterna exempelvis vara sådana att fastigheterna till viss men inte huvudsaklig del används i mottagarens rörelse och att de samtidigt används av andra koncernföretag än mottagaren. När det gäller det andra huvudfallet vill jag först anknyta till ett påpekande som RSV har gjort vid remissbehandlingen. Det är inte ovanligt att den som driver byggnadsrörelse också anses bedriva handel med fastigheter. Som RSV framhållit kan det vara svårt att här dra några skiljelinjer. Enligt min mening är detta inte heller nödvändigt vid dispensprövningen. Man behöver inte upprätthålla något krav på att fastigheterna skall utgöra omsättningstillgångar just i en byggnadsrörelse. Det bör vara fullt godtagbart att de t ex helt eller delvis utgör omsättningstillgångar i en fastighetshandel som har bedrivits jämsides med en byggnadsrörelse. I övrigt måste fordras att koncernen aktivt bedriver byggnadsrörelse och därmed besläktad verksamhet och detta i en sådan omfattning att verksamheten — när man ser till hela koncernen — framstår som dominerande i förhållande till fastighetsförvaltningen. Däremot är det inte nödvändigt att kräva att byggnadsrörelse o d utgör den huvudsakliga eller ens övervägande delen av just mottagarens verksamhet. Det kan visa sig att en dispens är motiverad t ex i ett fall där mottagarens verksamhet till ungefär lika delar består av fastighetsförvaltning och byggnadsrörelse eller närbesläktad verksamhet.

Spärregeln var tidigare intagen i punkt 3 första stycket d) av anvisningarna till 43 § KL. I samband med ändringarna har regeln brutits ut ur första stycket och förts samman med de nya bestämmelserna till ett nytt tredje stycke i samma anvisningspunkt. Liksom dispensregeln rörande etappvisa koncernbidrag tillämpas de nya bestämmelserna om fastighetsförvaltande fåmansföretag fr o m 1981 års taxering.

Lågt pris — men hög kapacitet!

Vårt redovisningssystem för mikrodatoren Apple II intresserar alltför många revisorer. Det är inte så konstigt. Ett lika bra redovisningssystem står nog inte att få för cirka 30.000:—. Se här vad Du får för pengarna:

- **Momsautomatik och automatisk motbokning** av saldo ger ytterst snabb registrering. (Man slår en tangent, och datorn räknar ut ing. eller utg. moms, man slår en annan tangent och datorn utjämnar verifikationens saldo på rätt konto).
- **Kassakontroll** (datorn visar hela tiden kassasaldo och ger signal vid minuskassa).
- **Automatisk bokföring** av t ex sociala kostnader, varugång m m.
- **Valfri kontoplan**, valfritt rapportutseende ger möjlighet till bl a kostnadsställedovisning.
- **Jämförelse mot både fjolår och mot budget**. Budgetinläggning med automatisk säsongfördelning.
- **Saldofrågeprogram** med avläsning av både saldon och transaktioner på dataskärm.
- **Momsredovisning** med sk "Länsstyrelsekontroll".
- **Extrarapporter**: Bokslutstabla, Officiellt bokslut, Saldobalans, Saldofördelning.
- **Ordinarie rapporter**, som skrivs ut i ett kommando (Du behöver inte passa datorn): Verifikationslista, Huvudbok, Resultatrapport, Balansräkning, Momsrapport.
- **Valfritt antal perioder/år** för anpassning av körningarna till kundstorlek.
- **Endast en diskett per kund**: Inget byte av disketter under databehandlingen av en kund.

Till detta kan vi för låg kostnad erbjuda program som gör:

- utskrift av årsredovisningshandlingar.
- skatteberäkning, skatteplanering, ATP-beräkning, deklarationsutskriften.
- inkassorutiner, fakturering, räntefakturerings, ordbehandling.
- reskontra, tidredovisning, löner, föreningsredovisning, m m.

Beställ NU mer information. Vi kommer gärna till Dig och visar systemet i arbete!

Namn/firma: Telefon:

Adress: Postadress:

Datarationalisering AB

Fjärdhundragatan 50, 199 31 Enköping • Telefon 0171-386 90